

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

ГРИЩУК ГАННА ВАЛЕРІЇВНА

УДК 657.478:633-027.3

ДИСЕРТАЦІЯ

ОБЛІК ВИТРАТ І КОНТРОЛЬ СОБІВАРТОСТІ
ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

071 «Облік та оподаткування»
07 «Управління та адміністрування»

Подається на здобуття ступеня доктора філософії

Дисертація містить результати власних досліджень.
Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання
на відповідне джерело Г. В. Грищук

Науковий керівник
Калюга Євгенія Василівна
доктор економічних наук, професор,
заслужений економіст України

Київ – 2023

АНОТАЦІЯ

Грищук Г. В. Облік витрат і контроль собівартості продукції рослинництва. Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Національний університет біоресурсів і природокористування України. Київ, 2023.

Дисертаційне дослідження присвячене розвитку теоретичних, методичних і практичних основ облікового відображення витрат виробництва і контролю собівартості продукції рослинництва на малих сільськогосподарських підприємствах Волинської області.

Запропоновано до впровадження на малих підприємствах ефективну систему управління земельними ресурсами при виробництві продукції рослинництва, що включає: вимірювання площі земельних ділянок; формування структури посівів; автоматизоване групування виробничих витрат за допомогою системи точного землеробства. Розроблено Звіт про структуру посівів і Звіт про формування витрат при посіві продукції рослинництва для забезпечення їх планування та своєчасного отримання інформації про проведення технологічних процесів.

У дисертації уточнено сутність малих підприємств відповідно до вимог міжнародної практики й запропоновано внести зміни до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» щодо їх трактування як юридичних осіб, які є не підзвітними суспільству, займаються підприємницькою діяльністю з метою отримання прибутку або іншої економічної вигоди. Проаналізовано, з урахуванням зарубіжного досвіду, та обґрунтовано засади встановлення критеріїв віднесення до малих підприємств. Запропоновано у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» внести уточнення щодо критеріїв визначення малих підприємств у частині: балансової вартості активів – з 4 млн євро до 2 млн євро; чистого доходу від реалізації продукції – з 8 млн євро до 4 млн євро; середньорічної чисельності працівників – від 11 до 50 осіб, що сприятиме їх розвитку й обґрунтованому встановленню законодавчих критеріїв.

При проведенні дослідження з'ясовано, що біологічні активи рослинництва є однією з найважливіших категорій у господарській діяльності малих підприємств, оскільки вони володіють специфічними властивостями і формуються за рахунок біотрансформацій з метою отримання економічних вигід у вигляді продукції рослинництва. Класифікаційні ознаки біологічних активів, зокрема: галузь сільського господарства, строк використання, метод оцінки й екологічне спрямування є основою для ведення обліку (деталізовано у Робочому плані рахунків) та у запропонованій формі фінансової звітності (розкрито у Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 3-м)).

Проведено критичний аналіз норм діючого законодавства щодо обліку витрат і формування собівартості та запропоновано внести зміни у Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств щодо визначення понять: витрати як кількісне відображення ресурсів, понесених на виробництво продукції рослинництва; собівартість відображає якісну оцінку використаних ресурсів і частину вартості, що необхідна для компенсації понесених поточних витрат у процесі виробництва; розмежування складових собівартості (виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції).

Проаналізовано елементи системи обліку витрат на виробництво продукції рослинництва: облікову політику, склад первинних і документів, реєстри обліку, систему рахунків і форми звітності з метою їх удосконалення.

Встановлено, що раціональна облікова політика щодо обліку витрат забезпечує підприємство оперативною та своєчасною інформацією про їх стан та динаміку, шляхи скорочення. Запропоновано складові Робочої інструкції по обліковій політиці щодо витрат на виробництво продукції рослинництва, які містять організаційні, методичні та технологічні аспекти діяльності малих підприємств.

Обґрунтовано доцільність розробки Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку з виокремленням субрахунків 2-го та 3-го порядку. Визначено, що одночасне застосування декількох аналітичних ознак при побудові

Робочого плану рахунків сприятиме водночас як узагальненню, так і деталізації господарських операцій і розширенню можливостей використання облікової інформації на всіх рівнях управління собівартістю та систематизації даних для здійснення аналітичного обліку.

Досліджено склад первинних документів щодо обліку запасів й оплати праці й оптимізовано їх зміст відповідно до потреб малих підприємств у частині кодування витрат і сільськогосподарських культур, відображення показників якості сільськогосподарських матеріалів, зазначення причин відхилень від нормативних витрат і виконавців, порівняння витрат з даними системи GPS-моніторингу.

Деталізовано прямі матеріальні витрати та на оплату праці, що сприятиме організації інформаційних потоків з метою їх управління, розвитку аналітичного обліку та підвищення економічної ефективності виробництва продукції рослинництва.

Уточнено у Розділі I «Облік витрат» Відомості № 5-м у частині відображення кодів причин відхилень від нормативних витрат і виконавців. Інформативність зазначеної форми проявляється в наявності значної кількості показників, а доступність і простота – в наведенні назви культури та узагальненні згрупованих витрат по місцях виникнення відповідно до переліку статей.

За результатами проведеного дослідження розширено показники фінансової (Баланс (ф. № 1-м), Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м)) і статистичної звітності (Звіт з праці (ф. № 1-ПВ)). Обґрунтовано необхідність для малих підприємств формувати Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 3-м) і Звіт про управління. У Звіті з праці (ф. № 1-ПВ) розширено аналітичні показники Розділу I «Кількість штатних працівників (осіб)» з деталізацією їх на основні та сезонні та Розділу III «Склад фонду оплати праці штатних працівників» з виділенням складових фонду оплати праці. Це дасть можливість малим підприємствам отримувати повну та детальну інформацію про стан основних і сезонних працівників, складові їх заробітної плати, здійснювати управління трудовими ресурсами. Уточнено методику формування Звіту з управління у

частині результатів діяльності і встановлених ризиків, що сприятиме підвищенню прозорості, підзвітності та порівнянності інформації по галузі.

На основі дослідження теоретичних і практичних аспектів проведення контролю сформовано його організаційно-методичний інструментарій. Запропоновано до використання на малих підприємствах методичні прийоми контролю: зіставлення, порівняння, арифметичні підрахунки, нормативно-правове регулювання, зустрічна перевірка, інвентаризація, обстеження, візуальний огляд, GPS-моніторинг. Вважаємо, що дієвим механізмом підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності малих підприємств є розробка системи внутрішнього контролю виробничих витрат і собівартості реалізованої продукції рослинництва. У ході проведення внутрішнього контролю при використанні методичних прийомів створюється можливість виявити порушення у господарській діяльності малих підприємств.

Проаналізовані підходи до організації системи внутрішнього контролю витрат виробництва та собівартості реалізованої продукції рослинництва з урахуванням принципів побудови його структури за інтегрованою концепцією COSO-ERM (передбачає вісім взаємопов'язаних елементів: контрольне середовище, формування цілей, опис процесів, ідентифікація й оцінка ризиків, способи реагування на ризики, засоби контролю, інформація та комунікація, моніторинг). У процесі дослідження розроблено Проект політики управління ризиками при виробництві продукції рослинництва, запропоновано перелік контрольних заходів для вчасного виявлення й усунення виявлених ризиків та недопущення їх в подальшому.

Рекомендовано на малих підприємствах проводити контроль Аудиторською фірмою (приватною) та Державною аудиторською службою (при отриманні коштів з державного або місцевого бюджетів на виконання державної програми). Запропоновано створити веб-сайт для відображення результатів фінансово-господарської діяльності та оприлюднювати фінансову звітність у термін до 01 квітня наступного року та Аудиторський звіт і Звіт про результати державного фінансового аудиту (при отриманні коштів для цільового призначення) – в

аналогічний термін. Це дозволить дотримуватися принципів прозорості та публічності діяльності малих підприємств.

Ключові слова: витрати виробництва, звітність, контроль, малі сільськогосподарські підприємства, методичні прийоми контролю, облік, облікова політика, оплата праці, первинні документи, поточні біологічні активи рослинництва, продукція рослинництва, собівартість реалізованої продукції, якість витрат.

ANNOTATION

Hryshchuk H. V. Cost accounting and cost control of crop production.
Qualifying scientific work on the rights of a manuscript.

Dissertation for the Doctor of Philosophy degree in the specialty 071 “Accounting and Taxation”. National University of Life and Environmental Sciences of Ukraine. Kyiv, 2023.

The dissertation research is devoted to the development of theoretical, methodological and practical foundations of cost accounting and cost control of crop production at small agricultural enterprises in the Volyn region.

It has been proposed to implement the effective system of land management in the crop production at small enterprises, including: measuring the area of land plots; forming the structure of crops; automated grouping of production costs using the precision farming system. It has been developed a Crop Structure Report as well as a Crop Production Costing Report to ensure their planning and timely receipt of information about technological processes.

The dissertation clarifies the essence of small enterprises in accordance with the requirements of international practice and proposes to amend the National Accounting Standard 25 “Simplified Financial Reporting” to treat them as legal entities that are not accountable to the public and are engaged in entrepreneurial activities for profit or other economic benefit. It has been analyzed, taking into account foreign experience, and proposed the principles of establishing criteria for classifying small enterprises. The Law

of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine” has been proposed to clarify the criteria for defining small enterprises in terms of: the book value of assets – from EUR 4 million to EUR 2 million; net income from sales of products – from EUR 8 million to EUR 4 million; average annual number of employees – from 11 to 50 people, that will facilitate their development and the reasonable establishment of legislative criteria.

The research has found that biological assets of crop production are one of the most important categories in the economic activities of small enterprises, as they have specific properties and are formed through biotransformations in order to obtain economic benefits in the form of crop production. Classification features of biological assets, in particular: agricultural sector, term of use, valuation method and environmental orientation, are the basis for accounting (detailed in the Working Chart of Accounts) and in the proposed form of financial reporting (disclosed in the Notes to the Annual Financial Statements (form No. 3)).

A critical analysis of the current legislature on cost accounting and production cost formation has been carried out and it has been proposed to amend the Methodical Recommendations on Planning, Accounting and Calculating the Production Cost (Works, Services) of Agricultural Enterprises on the definition of the following concepts: costs as a quantitative reflection of the resources spent on crop production; the cost reflects a qualitative assessment of the resources used and the part of the cost necessary to compensate for the current costs incurred in the production process; differentiation between cost components (production cost, cost of goods sold).

It has been analyzed the elements of the cost accounting system for the crop production: accounting policy, the composition of primary documents, accounting registers, system of accounts and reporting forms in order to improve them.

It has been established that a rational accounting policy for cost accounting provides the enterprise with prompt and timely information on their condition and dynamics, as well as ways to reduce them. It has been proposed the components of the Working Instruction of Accounting Policy on the crop production costs, containing organizational, methodological and technological aspects of small enterprises.

The expediency of developing the Chart of Accounts with the allocation of 2nd and 3rd order sub-accounts has been substantiated. It has been determined that the simultaneous application of several analytical attributes in the construction of the Chart of Accounts will contribute to the generalization, as well as detailing business transactions and increasing the ability to use accounting data at all levels of cost management and systematization of data for analytical accounting.

The composition of primary documents on inventory accounting and payroll has been researched; their content has been optimized in accordance with the needs of small enterprises in terms of coding costs and crops, reflecting the quality indicators of agricultural materials, indicating the causes for deviations from standard costs and performers, comparing costs with GPS-monitoring system data.

Direct material costs and labor remuneration have been detailed, which will facilitate the organization of information flows in order to manage them, develop analytical accounting and improve the economic efficiency of crop production.

It has been clarified in Section II “Production Costs” of Statement No. 5 in terms of displaying the codes of causes for deviations from standard costs and performers. The information content of this form is manifested in a significant number of indicators, and accessibility and simplicity are in giving the name of the crop and summarizing grouped costs by place of origin in accordance with the list of items.

Based on the research results the figures of financial reporting (Balance Sheet (form No. 1), Report on financial results (form No. 2)) and statistical reporting (Report on labor (form No. 1-PV)) have been expanded. The necessity for small enterprises to form Notes to the annual financial statements (form No. 3) and Report on management has been substantiated. The analytical figures of Section I “Number of full-time employees (persons)” have been expanded in the Labor Report (form No. 1-PO) with detailing them to the full-time and part-time (seasonal) employees and Section III “Composition of the payroll of full-time employees” with the allocation of payroll components. This will enable small enterprises to receive complete and detailed data on the status of full-time and part-time (seasonal) employees, components of their wages, and manage their labor resources. The methodology for the Management Report forming

in terms of performance and identified risks has been clarified, which will contribute to increase of transparency, accountability and comparability of industry data.

Its organizational and methodological tools have been formed on the basis of researching theoretical and practical aspects of control. Control techniques have been proposed for use at small enterprises: matching, comparison, arithmetic calculations, regulatory control, counter-verification, inventory, survey, visual inspection, GPS-monitoring. We believe that an effective mechanism for increasing the efficiency of financial and economic activity of small enterprises is to develop a system of internal control of production costs and the cost of sold crop production. In the course of internal control, using control techniques, it is possible to identify violations in the economic activities of small enterprises.

It has been analyzed the approaches to the organization of the internal control system of production costs and the crop production costs taking into account the principles of its structure on the integrated concept of COSO-ERM (it provides eight interrelated elements: control environment, goal setting, process description, risk identification and assessment, how to respond to risks, control means, information and communication, monitoring). In the course of the research the Draft policy of risk management in the production of crops has been developed; a list of control measures for the timely identification and elimination of identified risks and preventing them in the future has been proposed.

It has been recommended that small enterprises be controlled by an Audit firm (private) and the State Audit Service (when receiving funds from the state or local budgets for implementing a state program). It has been proposed to create a website for displaying the results of financial and economic activities and to publish financial statements by April 01 of the following year, the auditor's report and the report on the results of the state financial audit (when receiving funds for the intended purpose) – within the same period. This will allow for the principles of transparency and publicity at small enterprises.

Keywords: production costs, reporting, control, small agricultural enterprises, control techniques, accounting, accounting policy, labor remuneration, primary

documents, current biological assets of crop production, crop production, the cost of products sold, cost quality.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Стаття у науковому виданні, включеному до міжнародних наукометричних баз даних Scopus та/або Web of Science Core Collection

1. **Hryshchuk H.**, Kaliuha Ye., Kuprina N., Onegina V., Kashperska A. Information systems for cost control of current biological assets of crop production. Journal of Information Technology Management. Special Issue: Digitalization of Socio-Economic Processes. 2022. Vol. 14. P. 78–103. *(Здобувачем розроблено науково обґрунтовані рекомендації щодо контролю собівартості поточних біологічних активів рослинництва при ідентифікації пріоритетних статей витрат на кожному з етапів формування собівартості).*

Статті у наукових фахових виданнях України

2. Umerova H. (Hryshchuk H.) Agricultural enterprise Management Report. Bioeconomics and Agrarian Business. 2020. Vol. 11. № 3. P. 106–117.

3. Umerova H. (Hryshchuk H.) Specifics of organic crop production and its impact on accounting. Bioeconomics and Agrarian Business. 2020. Vol. 11. № 4. P. 130–140.

4. Грищук Г. В. Якість витрат на виробництво продукції рослинництва та її вплив на побудову обліку. Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» (економічні науки). 2022. Вип. 2. С. 48–52.

Стаття у науковому виданні іншої держави

5. Lovinska L., Kaliuha Y., Kryshchuk I., Korytnik L., **Umerova H. (Hryshchuk H.)** Report on labour in human resources management system. Atlantis Press. Advances in Economics, Business and Management Research. 2020. Vol. 129. P. 85–95. *(Здобувачем розширено аналітичні показники Звіту з праці (ф. № 1-ПВ) Розділу I «Кількість штатних працівників (осіб)» та Розділу III «Склад фонду оплати праці штатних працівників»).*

Статті в інших наукових виданнях

6. Калюга Є. В., Грищук Г. В., Шендерівська Ю. Л. Національна та міжнародна оцінка біологічних активів. Modern Engineering and Innovative Technologies. 2021. Vol. 18. С. 6–17.

7. Грищук Г. В. Облік земельних ресурсів в умовах застосування інноваційних технологій. SworldJournal. 2021. Vol. 10. С. 33–38.

8. Грищук Г. В. Формування облікової політики витрат продукції рослинництва. SworldJournal. 2022. Vol. 11. С. 61–68.

Статті у колективних монографіях

9. Kaliuha Y., Umerova H. (Hryshchuk H.) Analytic accounting of payroll expenses in crop production. Financial support for the functioning of the agricultural sector in modern conditions: Collective monograph. Nürnberg, Deutschland, 2020. P. 219–229. *(Здобувачем розроблено систему аналітичних субрахунків для обліку витрат на оплату праці з урахуванням специфіки галузі рослинництва та приведено у відповідність до цього зміст облікових регістрів).*

10. Умерова Г. В. (Грищук Г. В.) Система внутрішнього контролю вирощування поточних біологічних активів рослинництва. Сучасний інноваційний менеджмент та фінансова аналітика: методологія і практика: колективна монографія. Дніпро. 2021. С. 128–136.

11. Umerova H. Internal control system at agricultural enterprises: adaptation of international experience in Ukraine. Національні та світові фінансово-економічні системи в умовах сучасних викликів: Collective monograph. Nürnberg, Deutschland, 2021. P. 309–319.

12. Калюга Є. В., Грищук Г. В., Шендерівська Ю. Л. Визнання та класифікація біологічних активів в національній та міжнародній практиці. Economic development and modern management: Collective monograph, Karlsruhe, Germany, 2021. С. 31–44. *(Здобувачем розкрито проблемні питання щодо нормативно-правового забезпечення визначення біологічних активів в національній і міжнародній практиці).*

Методичні рекомендації

13. Калюга Є. В., Гуренко Т. О., Умерова Г. В. (Грищук Г. В.), Дудніченко А. О. Методичні вказівки для проведення практичних занять з дисципліни «Внутрішній контроль діяльності аграрних формувань» для студентів денної та заочної форми навчання за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Київ, 2020. 97 с. *(Здобувачем розроблено завдання до аудиторної роботи за темою 10 «Внутрішній контроль витрат виробництва» і темою 11 «Внутрішній контроль за правильністю калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на сільськогосподарських підприємствах»).*

14. Калюга Є. В., Гуренко Т. О., Умерова Г. В. (Грищук Г. В.), Дудніченко А. О. Методичні вказівки для самостійної роботи з дисципліни «Внутрішній контроль діяльності аграрних формувань» для студентів денної та заочної форми навчання за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Київ, 2020. 97 с. *(Здобувачем розроблено тестові завдання за темою 10 «Внутрішній контроль витрат виробництва» і темою 11 «Внутрішній контроль за правильністю калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на сільськогосподарських підприємствах»).*

Тези наукових доповідей

15. Умерова Г. В. (Грищук Г. В.) Групування витрат на оплату праці при формуванні собівартості продукції рослинництва. Сучасний стан та перспективи розвитку економіки, фінансів, обліку, менеджменту та права: Міжнародна науково-практична конференція, м. Полтава, 11 травня 2019 року: тези доповіді. Полтава, 2019. Ч. 4. С. 39–41.

16. Умерова Г. В. (Грищук Г. В.) Внутрішній контроль як складова системи управління витратами на виробництво продукції рослинництва. Розвиток державного фінансового контролю в контексті економічної безпеки країни: I Міжнародний форум, м. Ірпінь, 23 травня 2019 року: тези доповіді. Ірпінь, 2019. С. 136–138.

17. Умерова Г. В. (Грищук Г. В.) Собівартість поточних біологічних активів рослинництва як економічна категорія. Бухгалтерський облік, оподаткування та

контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції: Всеукраїнська науково-практична конференція, м. Київ, 10 жовтня 2019 року: тези доповіді. Київ, 2019. С. 179–182.

18. Умерова Г. В. (Гришук Г. В.), Калюга Є. В. Взаємозв'язок методів обліку витрат і калькулювання собівартості поточних біологічних активів. Розвиток аграрного сектору економіки України в умовах глобалізації: 73-я науково-практична студентська конференція, м. Київ, 27 листопада 2019 року: тези доповіді. Київ, 2019. С. 108–110. *(Здобувачем розкрито питання вибору методів обліку витрат і калькулювання собівартості поточних біологічних активів рослинництва).*

19. Умерова Г. В. (Гришук Г. В.) Критерії вибору сільськогосподарських підприємств як суб'єктів суспільного інтересу. Вітчизняна наука на зламі епох: проблеми та перспективи розвитку: Всеукраїнська науково-практична інтернет-конференція, м. Переяслав, 14 грудня 2019 року: тези доповіді. Переяслав, 2019. № 56. С. 51–55.

20. Умерова Г. В. (Гришук Г. В.) Первинний облік витрат на оплату праці при вирощуванні поточних біологічних активів рослинництва. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: VI Міжнародна науково-практична конференція, м. Тернопіль, 22 травня 2020 року: тези доповіді. Тернопіль, 2020. Т. 1. С. 230–232.

21. Умерова Г. В. (Гришук Г. В.) Витрати і собівартість: сутність і доцільність розмежування понять. The process and dynamics of the scientific path: I International Scientific and Theoretical Conference, February 26, 2021. Athens, 2021. P. 33–35.

22. Умерова Г. В. (Гришук Г. В.) Сутність витрат на органічні добрива та їх вплив на побудову обліку сільськогосподарських підприємств. Наукові передумови оптимізації органічного бізнесу: Міжнародна науково-практична конференція, м. Київ, 17 квітня 2021 року: тези доповіді. Київ, 2021. С. 33–36.

23. Умерова Г. В. (Гришук Г. В.) Облік витрат палива в системі GPS-моніторингу на сільськогосподарських підприємствах. Аграрна політика України

в умовах глобальних викликів: Міжнародна науково-практична конференція, присвячена 70-річчю економічного факультету Національного університету біоресурсів і природокористування України, м. Київ, 23–24 вересня 2021 року: тези доповіді. Київ, 2021. С. 229–231.

24. **Гришук Г. В.,** Калюга Є. В. Витрати на насіння в системі точного землеробства. Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева» (до 90-річчя від дня народження): Всеукраїнська науково-практична онлайн-конференція, м. Київ, 22 лютого 2022 року: тези доповіді. Київ, 2022. С. 243–245. *(Здобувачем досліджено питання ведення обліку витрат на насіння та посадковий матеріал із застосуванням системи точного землеробства).*

ЗМІСТ

ВСТУП	16
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КОНТРОЛЮ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА	26
1.1. Особливості сільськогосподарського виробництва продукції рослинництва в умовах воєнного стану	26
1.2. Сутність, класифікація та оцінка поточних біологічних активів рослинництва із застосуванням міжнародної практики	49
1.3. Витрати та собівартість продукції рослинництва як об'єкти обліку та контролю	59
Висновки до розділу 1	68
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА	71
2.1. Організаційно-методичні аспекти формування облікової політики щодо витрат на виробництво продукції рослинництва	71
2.2. Методика обліку виробничих витрат на малих підприємствах	89
2.3. Формування звітної інформації в системі бухгалтерського обліку	104
Висновки до розділу 2	119
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА	122
3.1. Організаційно-методичний інструментарій до проведення контролю собівартості продукції рослинництва	122
3.2. Внутрішній контроль виробничої діяльності	130
3.3. Адаптація зарубіжного досвіду проведення контролю на малих підприємствах	142
Висновки до розділу 3	151
ВИСНОВКИ	153
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	156
ДОДАТКИ	186

ВСТУП

Актуальність теми. Сільське господарство в Україні займає на протязі багатьох років одну зі стратегічно важливих галузей економіки, що забезпечує потреби населення у продовольстві, а переробну та харчову промисловість – у сировині; покриває близько 60 % фонду споживання населення; займає провідне місце у структурі експорту. У 2021 році експортовано сільськогосподарської продукції на загальну суму 27,8 млрд дол. США (41 %) з загальноукраїнського експорту, відповідно продукції рослинництва 15,6 млрд дол. США (56 %). В останні роки, поштовх отримало органічне виробництво, але на сьогодні воно перебуває в стадії становлення.

Виробництво сільськогосподарської продукції підтримується на державному рівні (бюджетна дотація; надання пільгових кредитів і збільшення його максимальної суми) та належної міжнародної допомоги (забезпечення аграріїв насіннєвим матеріалом, добривами для весняної посівної тощо).

Економічні події останніх років, зумовлені наслідками пандемії COVID-19 та введенням воєнного стану на території України, сприяли зростанню ризиків у сільськогосподарському виробництві. В умовах війни, крім впливу погодно-кліматичних явищ, зміни технології і виявлення перевитрат при вирощуванні продукції рослинництва, особливої актуальності набувають втрати врожаю та забруднення земельних активів внаслідок обстрілів, бомбардувань і мінування території, енергетична криза, ускладнена логістика, зростання цін на ресурси, дефіцит робочої сили. За попередніми оцінками станом на 15.09.2022 р. втрачено майже чверть галузі – прямі збитки сягають 6,6 млрд дол. США, а непрямі – 34,5 млрд дол. США.

За даними Міністерства аграрної політики та продовольства в найближчий час Україна стане повноправним членом Міжнародного фонду сільськогосподарського розвитку, що дасть можливість отримання доступних фінансових ресурсів, підтримку аграрного сектору та міжнародного іміджу держави, як одного з найбільших виробників і експортерів сільськогосподарської

продукції на світовому ринку та активного учасника глобальних зусиль із боротьби з голодом.

Для отримання такої допомоги малі сільськогосподарські підприємства мають адаптувати свою діяльність під міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Відповідно це принесе користь не тільки тим суб'єктам господарювання, що надають кредити, позики чи інвестиції, але й тим малим підприємствам, які шукають фінансову підтримку, оскільки це знижує їх витрати на дотримання законодавства та усуває невизначеності, які впливають на вартість капіталу.

На сьогодні визначення собівартості продукції рослинництва, деталізація витрат за основними категоріями, дотримання технологічного процесу та здійснення контролю на зменшення ризиків у формуванні управлінських рішень є одним із способів зниження її величини та підвищення ефективності господарської діяльності. Це вимагає формування та реалізації дієвих механізмів, розробку науково обґрунтованих пропозицій і рекомендацій щодо обліку виробничих витрат і контролю собівартості продукції рослинництва.

Теоретичні та методологічні засади обліку витрат і контролю собівартості продукції рослинництва досліджували такі науковці, як: Богданюк О.В., Брик М.М., Бутинець Ф.Ф., Вдовенко Н.М., Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Жук В.М., Іщенко Я.П., Калюга Є.В., Кірейцев Г.Г., Костякова А.А., Коцупатрій М.М., Маргасова В.Г., Марчук У.О., Озеран В.О., Саблук П.Т., Савчук В.К., Садовська І.Б., Скрипник М.І., Сопко В.В., Сук Л.К., Сук П.Л., Пархоменко В.М., Цаль-Цалко Ю.С., Ярмоленко В.П. та багато інших.

Напрацювання вчених-економістів сформували основу теорії та методики обліку і контролю діяльності сільськогосподарських підприємств. В той же час, отримані ними результати потребують подальших досліджень щодо використання їх у обліку витрат та контролю собівартості продукції рослинництва в умовах воєнного стану та з урахуванням міжнародної практики. Недостатнє дослідження вказаних вище питань і необхідність розробки конкретних заходів щодо їх вирішення зумовили вибір теми дисертаційної роботи, окреслили її мету і завдання.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідної роботи Національного університету біоресурсів і природокористування України за темою: «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз в умовах міжнародної економічної інтеграції» (державний реєстраційний номер 0113U000042). У межах виконання тематики автором запропоновано рекомендації щодо вдосконалення організаційно-методичних засад формування структури й інформаційного наповнення змісту Звіту про управління для малих сільськогосподарських підприємств у частині розкриття витрат у економічному, соціальному й екологічному аспектах.

Мета та завдання дослідження. Метою дослідження є обґрунтування теоретико-організаційних і методичних засад обліку виробничих витрат і контролю собівартості продукції рослинництва та розробка практичних рекомендацій їх впровадження у діяльність малих сільськогосподарських підприємств.

Для досягнення зазначеної мети в дисертації було поставлено такі завдання:
визначити сутність малих підприємств відповідно до міжнародної практики та внести зміни до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність»;

обґрунтувати критерії віднесення до малих підприємств в Україні відповідно Директиви 2013/34/ЄС «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність» та внести зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;

надати сутність поняття біологічного активу, його класифікаційних ознак з метою їх відображення у запропонованих формах фінансової звітності;

оновити зміст Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати»;

визначити структуру формування облікової політики для малих підприємств;
деталізувати прямі матеріальні витрати та на оплату праці та відобразити на рахунках бухгалтерського обліку;

удосконалити форми первинних документів щодо сировини та матеріалів показниками: якості із зазначенням посвідчення, причин відхилень і виконавців, їх співставлення з GPS-датчиком контролю та узагальненням у Відомості № 5-м;

розширити форми фінансової звітності (Балансу (ф. № 1-м), Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м)); статистичної звітності (Звіту з праці (ф. № 1-ПВ)); обґрунтувати необхідність складання Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 3-м) та Звіту про управління;

надати характеристику організаційно-методичному інструментарію щодо проведення зовнішнього та внутрішнього контролю приватними Аудиторськими фірмами та Державною аудиторською службою і її структурними підрозділами (при отриманні коштів з державного або місцевого бюджетів);

визначити послідовність оформлення результатів проведеного контролю та терміни їх оприлюднення на створеному веб-сайті;

запропонувати принципи побудови структури внутрішнього контролю за моделлю COSO-ERM та розробити політику управління ризиками сільськогосподарського виробництва.

Об'єктом дослідження є процеси обліку виробничих витрат і формування собівартості продукції рослинництва.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-організаційних і методичних засад обліку виробничих витрат і контролю собівартості продукції рослинництва.

Методи дослідження. Теоретико-методологічною основою дисертаційного дослідження є *загальнонаукові* та *спеціальні методи* пізнання явищ та процесів. Зокрема, дослідження ґрунтується на системному підході з використанням таких методів: *аналіз* (дослідження особливостей галузі рослинництва, в тому числі при вирощуванні продукції органічного виробництва); *синтез* (вивчення економічної сутності виробничих витрат та собівартості реалізованої продукції); *індукції* (дослідження процесу обліку витрат і контролю собівартості); *дедукції* (обґрунтування теоретичних і практичних положень обліку витрат і контролю собівартості продукції рослинництва); *монографічний* (при опрацюванні наукових

публікацій, фахової літератури); *графічний* (для інтерпретації результатів дослідження); *системний* (для розгляду наукової основи при визначенні зв'язку між якістю виробничих витрат та її відображенням в обліку); *аналогія* (порівняння методики здійснення внутрішнього контролю витрат в різних країнах світу); *абстрагування* (перехід від досліджень теоретичних питань до практичних висновків і конкретизації методики обліку витрат і контролю собівартості продукції рослинництва); *логічний* (з метою узагальнення результатів проведеного дослідження та формування висновків).

Інформаційною базою наукового дослідження є наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з проблем обліку витрат і контролю собівартості продукції рослинництва; матеріали науково-практичних конференцій, семінарів, фахових періодичних видань; законодавчі та нормативно-правові документи України; міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; інструктивні матеріали; статистичні та звітні дані Державної служби статистики, Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, Аудиторських фірм, Державної аудиторської служби, Міністерства аграрної політики та продовольства, Дослідного інституту органічного сільського господарства, сільськогосподарських підприємств Волинської області; ресурси мережі Інтернет.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у розробленні теоретико-методичних засад і практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку виробничих витрат і контролю собівартості продукції рослинництва. Основні положення і результати дисертаційної роботи, що виносяться на захист і характеризують наукову новизну, полягають в наступному:

удосконалено:

понятійний апарат щодо визначення категорії «малі підприємства» відповідно до Міжнародного стандарту фінансової звітності для малих та середніх підприємств, «що є не підзвітними суспільству та займаються підприємницькою діяльністю» і відповідно внесення зміни до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» – для об'єктивного їх розуміння;

критерії поділу малих підприємств в Україні (відповідно до Директиви 2013/34/ЄС): балансову вартість активів рекомендовано знизити величину з 4 млн євро до 2 млн євро; чистий дохід від реалізації продукції відповідно з 8 млн євро до 4 млн євро; середньорічна чисельність працівників встановити на рівні 11–50 осіб (як і рекомендовано) та відповідно внести зміни до ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», що надасть можливість на даному етапі дотримуватися об'єктивних показників;

основи формування облікової політики в Робочій інструкції, зокрема: основи організації виробництва продукції рослинництва (нормативно-правове регулювання, форма ведення обліку); методичні аспекти (склад виробничих витрат і собівартості, об'єкти їх обліку, групування за центрами виникнення); технологію ведення (Робочий план рахунків, документообіг первинних документів, реєстри, звітність), що забезпечить повноту і достовірність інформації та розкриття її у звітності;

перелік форм первинних документів щодо обліку сировини та матеріалів і доповнення їх показниками: якості із зазначенням посвідчення; причин відхилень і виконавців та їх співставлення з GPS-датчиком контролю; обліковий реєстр: Розділ I «Облік витрат» Відомості № 5-м з узагальненням причин відхилень і виконавців – з метою їх аналізу та недопущення в майбутньому;

склад звітності: фінансової – Балансу (ф. № 1-м), Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) та запропоновано методику їх заповнення; статистичної – Звіту з праці (ф. № 1-ПВ); обґрунтовано необхідність складання та запропоновано зміст фінансової звітності Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 3-м) та Звіту про управління (в економічному, соціальному та екологічному аспектах) – що надасть можливість підвищити аналітичність звітної інформації;

методичні засади організації контролю за витратами виробництва та собівартістю реалізованої продукції рослинництва з урахуванням принципів побудови його структури за моделлю COSO-ERM та розроблено політику управління ризиками для ефективного здійснення контрольних заходів, вчасного

виявлення й усунення ризиків в умовах раціонального управління складовими собівартості продукції рослинництва.

дістали подальшого розвитку:

економічна сутність поняття «біологічний актив» як особливого виду ресурсів підприємств, що володіють специфічними властивостями і формуються за рахунок біотрансформації з метою отримання економічних вигід; класифікаційні ознаки біологічних активів: галузь сільського господарства, строк використання, метод оцінки й екологічне спрямування, що є основою для ведення обліку (деталізовано у Робочому плані рахунків) та у запропонованій формі фінансової звітності, що підвищить інформативність бухгалтерського обліку;

доповнення Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств щодо сутності витрат, собівартості та її складових (виробничої та реалізованої продукції) з метою приведення їх відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати»;

деталізація прямих матеріальних витрат та на оплату праці та їх відображення у Робочому плані рахунків шляхом розробки аналітичних субрахунків 2-го і 3-го порядків;

організаційно-методичний інструментарій щодо проведення контролю (зовнішнього та внутрішнього) витрат на виробництво та собівартості реалізованої продукції рослинництва приватними Аудиторськими фірмами та Державною аудиторською службою і її структурними підрозділами (при отриманні коштів з державного або місцевого бюджетів) – з метою дотримання діючого законодавства та цільового використання коштів;

порядок оформлення результатів проведення контролю на розробленому веб-сайті малого підприємства з обов'язковим оприлюдненням фінансової звітності (Балансу (ф. № 1-м), Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) і запропонованих Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 3-м)) – у термін до 01 квітня поточного року; Аудиторського звіту та Звіту про результати державного фінансового аудиту (при отриманні коштів для цільового призначення) – в аналогічний термін.

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що впровадження в практику розроблених у роботі рекомендацій сприятиме отриманню позитивних результатів у підвищенні оперативності та інформативності облікових і аналітичних даних про витрати на виробництво продукції рослинництва та собівартості її реалізації. Отримані результати сприяють ефективному здійсненню обліку та контролю діяльності малих сільськогосподарських підприємств за рахунок поліпшення їх організації та методики.

Науково-практичні результати дослідження пройшли апробацію і прийнятті до впровадження у діяльність сільськогосподарських підприємств та установ, зокрема:

рекомендації з розробки форми первинних документів для обліку посадкового матеріалу з зазначенням їх якості та відображення на окремих субрахунках і в регістрах бухгалтерського обліку – у Приватне акціонерне товариство «АГРОСВІТ-ВОЛИНЬ» (довідка № 41 від 26 січня 2022 року);

пропозиції щодо вдосконалення розділу «Витрати на виробництво продукції рослинництва» Робочої інструкції з облікової політики, що містить класифікацію, документообіг первинних документів, відображення в оперативному обліку та розкриття інформації про собівартість у фінансовій звітності з урахуванням вирощування продукції рослинництва – у Фермерське господарство «Євгена Шелепіни» (довідка № 22/3 від 16 лютого 2022 року);

рекомендації щодо розробки переліку контрольних ризиків, зміст яких спрямовано на їх запобігання або зменшення, що виникають у процесі формування собівартості продукції рослинництва – у підвідомчих структурних підрозділах Державної аудиторської служби (акт № 1 від 08 серпня 2022 року);

пропозиції щодо складу первинних документів щодо обліку прямих матеріальних витрат та їх оптимізації відповідно до потреб малих підприємств у частині кодування сільськогосподарських культур, відображення показників якості матеріалів, зазначення причин відхилень від нормативів і переліку виконавців – у

Товариство з обмеженою відповідальністю «АУДИТ-СЕРВІС ІНК» (довідка від 15 листопада 2022 року).

Окремі результати дослідження використовуються у навчальному процесі Національного університету біоресурсів і природокористування України при викладанні дисциплін «Внутрішній контроль діяльності аграрних формувань». Зокрема, досліджуються методичні підходи до організації внутрішнього контролю за витратами виробництва та правильністю формування собівартості продукції рослинництва.

Особистий внесок здобувача. Дисертація є самостійно виконаним науковим дослідженням. Усі наукові результати та рекомендації, викладені у роботі, одержані автором особисто. Із наукових праць, опублікованих у співавторстві, використано лише ідеї та результати, які становлять особистий внесок автора.

Апробація результатів дисертації. Основні положення й результати дисертації доповідались і обговорювались на 5 міжнародних науково-практичних конференціях: «Сучасний стан та перспективи розвитку економіки, фінансів, обліку, менеджменту та права» (м. Полтава, 11 травня 2019 р.); «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (м. Тернопіль, 22 травня 2020 р.); «The process and dynamics of the scientific path» (Athens, 26 лютого 2021 р.); «Наукові передумови оптимізації органічного бізнесу» (м. Київ, 17 квітня 2021 р.); «Аграрна політика України в умовах глобальних викликів» (м. Київ (23-24 вересня 2021 р.); на міжнародному форумі «Розвиток державного фінансового контролю в контексті економічної безпеки країни» (м. Ірпінь, 23 травня 2019 р.); на 3 всеукраїнських науково-практичних конференціях: «Бухгалтерський облік, оподаткування та контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції» (м. Київ, 10 жовтня 2019 р.); «Вітчизняна наука на зламі епох: проблеми та перспективи розвитку» (м. Переяслав, 14 грудня 2019 р.); «Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева (до 90-річчя від дня народження)» (м. Київ, 22 лютого 2022 р.); а також на науково-практичній студентській конференції «Розвиток аграрного сектору економіки України в умовах глобалізації» (м. Київ, 27 листопада 2019 р.).

Публікації результатів дослідження. За результатами дисертаційного дослідження автором опубліковано 24 наукові праці, з яких 1 стаття у науковому виданні, включеному до міжнародної наукометричної бази даних Scopus; 3 статті у наукових фахових виданнях України; 4 статті у наукових виданнях інших держав; 4 публікації у колективних монографіях; 2 методичні вказівки; 10 тез наукових доповідей.

Обсяг і структура роботи. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг дисертації становить 230 сторінок комп'ютерного тексту. Дисертація містить 40 таблиць, 26 рисунків, список використаних джерел, що включає 239 найменувань, 27 додатків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ВИТРАТ І КОНТРОЛЮ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

1.1. Особливості сільськогосподарського виробництва продукції рослинництва в умовах воєнного стану

Сільське господарство є однією зі стратегічно важливих галузей економіки України, що забезпечує потреби населення у продовольстві, а переробну та харчову промисловість – у сировині; покриває близько 60 % фонду споживання населення; займає провідне місце серед секторів економіки у товарній структурі експорту та підтримує позитивне зовнішньоторговельне сальдо протягом багатьох років поспіль [149]. Відповідно до Стратегії розвитку сфери інноваційної діяльності на період до 2030 року [136] в аграрному секторі вбачається високий потенціал до модернізації, впровадження новітніх технологій та підвищення рівня переробки власної продукції, що має стати рушієм економічного зростання та сприяти розвитку сільського господарства. Система точного землеробства, зокрема на досліджуваних малих підприємствах Волинської області, є однією з таких технологій, що дозволяє раціонально використовувати ресурси, збільшити ефективність виробництва та отримати конкурентоспроможну продукцію рослинництва за рахунок оптимізації витрат.

Галузями сільського господарства є рослинництво та тваринництво. Згідно даних Державної служби статистики України у 2021 році притаманним є стійке домінування рослинництва, що займає близько 77,0 % у структурі виробництва, над тваринництвом [149]. Це спричинено не тільки високою врожайністю продукції рослинництва, а, у першу чергу, утриманням найвищого показника розораності земель у світі та збільшенням частки земельного фонду країни під сільськогосподарські угіддя. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне:

оцінити стан сільського господарства (частка валового внутрішнього продукту і зайнятості населення в Україні та зарубіжних країнах) і його роль в економіці в умовах воєнного стану;

розкрити особливості, специфіку та тенденції розвитку рослинництва (у т.ч. органічного) як галузі сільського господарства на підставі досвіду зарубіжних країн і проаналізувати виробничу спроможність сільськогосподарських підприємств Волинської області;

сформувати ефективну систему управління земельними ресурсами на сільськогосподарських підприємствах при виробництві продукції рослинництва;

дослідити сутність малих підприємств з урахуванням міжнародного досвіду та внести зміни до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» (далі – НП(С)БО 25);

визначити критерії віднесення підприємств до малих, як основи для ведення обліку витрат на виробництво продукції рослинництва, та запропонувати зміни у Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

У будь-якій державі сільське господарство є життєво необхідною галуззю, оскільки стосується інтересів кожної людини. Роль її в економіці характеризується часткою галузі у формуванні валового внутрішнього продукту (рис. 1.1).

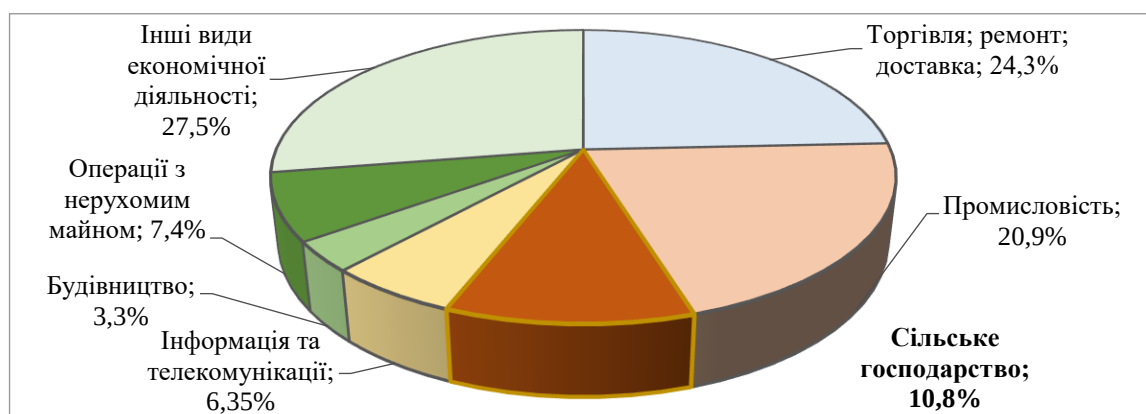


Рис. 1.1. Структура валового внутрішнього продукту України за 2021 рік
Джерело: узагальнено на підставі [13]

Критичний аналіз даних рис. 1.1 свідчить, що у загальному обсязі валового внутрішнього продукту України доля сільськогосподарської продукції становить близько 10,8 % (455 979 млн грн. у фактичних цінах). Визначено, що формально

висока частка сільськогосподарського виробництва у валовому внутрішньому продукті у порівнянні з розвинутими зарубіжними країнами пояснюється дуже низьким загальним рівнем цього показника в Україні та досить великою площею сільськогосподарських угідь. Порівняння показників валового внутрішнього продукту України з провідними країнами світу представлено у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Валовий внутрішній продукт у країнах світу за 2021 рік

Країна	Валовий внутрішній продукт, трлн дол. США	Країна	Валовий внутрішній продукт, трлн дол. США
Україна	0,59	Франція	2,9
Польща	0,7	Великобританія	3,1
Іспанія	1,4	Німеччина	4,23
Канада	2,0	Китай	16,86
Італія	2,1	США	22,94

Джерело: узагальнено на підставі [203].

Дані табл. 1.1 свідчать, що даний показник знаходиться на низькому рівні порівняно з провідними країнами світу, що викликане низкою зовнішніх та внутрішніх причин, серед яких ефективність використання земель, високий рівень корупції, зростання інфляції, низька інвестиційна привабливість вітчизняних підприємств, зношена транспортна інфраструктура [117, с. 64].

Одним із основних показників, який характеризує стан сільського господарства в економіці є зайнятість населення (рис. 1.2).

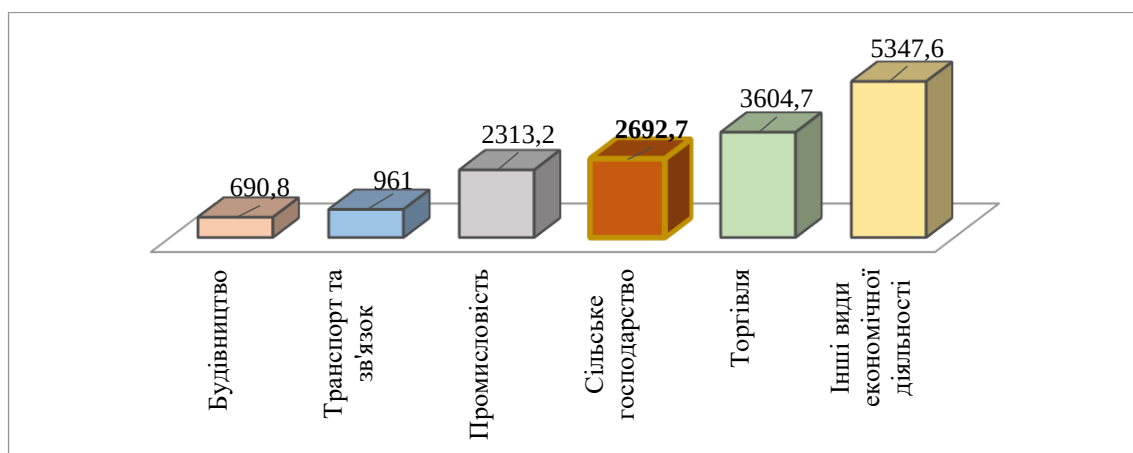


Рис. 1.2. Кількість зайнятого населення України за видами економічної діяльності за 2021 рік, тис. осіб

Джерело: узагальнено на підставі [149].

Дані рис. 1.2 свідчать, що в Україні показник зайнятого населення у сільському господарстві у 2021 році складає 2 692,7 тис. осіб (або 6,54 % від загальної кількості населення країни) [149]. Тобто, серед загальної кількості зайнятих осіб кожний сьомий працює у сільському господарстві. Але в розвинутих країнах світу цей показник значно нижчий – до 3 % від загального населення через високий рівень механізації виробництва, що підвищує продуктивність праці. Таким чином, сільське господарство, як один з головних секторів економіки України посідає важливе місце у соціально-економічному розвитку держави.

Економічні події останніх років, зумовлені наслідками пандемії COVID-19 та введенням воєнного стану на території України, сприяли зростанню ризиків у сільськогосподарському виробництві. В умовах війни, крім впливу погодно-кліматичних явищ, зміни технології і виявлення перевитрат при вирощуванні продукції рослинництва, особливої актуальності набувають втрати врожаю та забруднення земельних активів внаслідок обстрілів, бомбардувань і мінування території, енергетична криза, ускладнена логістика, зростання цін на ресурси, дефіцит робочої сили. За попередніми оцінками станом на 15.09.2022 р. прямі збитки у сільському господарстві України сягають 6,6 млрд дол. США [69]. Крім того, розвиток сільськогосподарського виробництва з використанням інтенсивних технологій негативно впливає на екологію, що обумовлює пошуки технологій з метою збереження навколишнього середовища та підвищення якості виробленої продукції. Альтернативним способом вирощування продукції відповідно до Порядку (детальних правил) органічного виробництва та обігу органічної продукції [130] є органічне рослинництво. Воно ґрунтується на використанні біологічних чинників збереження і нарощування родючості ґрунту та захисту рослин, а також дотримання системи заходів, спрямованих на виробництво органічної продукції. Адже важливим фактором зміцнення продовольчої безпеки країни, задоволення потреб населення, охорони навколишнього середовища, раціонального використання ресурсів, зниження непродуктивних витрат, підвищення конкурентоспроможності продукції та збільшення експортного

потенціалу держави є виробництво якісної продукції рослинництва. У 2021 році за значенням індексу соціального прогресу (Social Progress Index) Україна посіла 48 місце серед 168 країн і випередила Грузію, Вірменію, Білорусь, Македонію, Чорногорію, Казахстан, Молдову, Мексику, Перу, Колумбію, Парагвай та інші країни. Цей показник вимірює ступінь забезпечення країнами соціальних та екологічних потреб громадян за 53 індикаторами, згрупованими за 12 компонентами у трьох напрямках: задоволення базових людських потреб (у т.ч. якісне та безпечне харчування), забезпечення основ благополуччя, можливостей для людей [111].

В Україні органічне рослинництво перебуває на стадії становлення, розробки стратегій розвитку та виявлення способів розв'язання складних викликів. За останні роки спостерігається тенденція до розширення ринку органічної продукції завдяки географічному розташуванню та близькості до потенційних міжнародних країн-імпортерів, утриманню найвищого показника розораності земель у світі та збільшенню частки земельного фонду під сільськогосподарські угіддя з родючими чорноземами [23]. Вітчизняний ринок органічної продукції розвивається під впливом світових тенденцій, роль яких представлена на рис. 1.3.

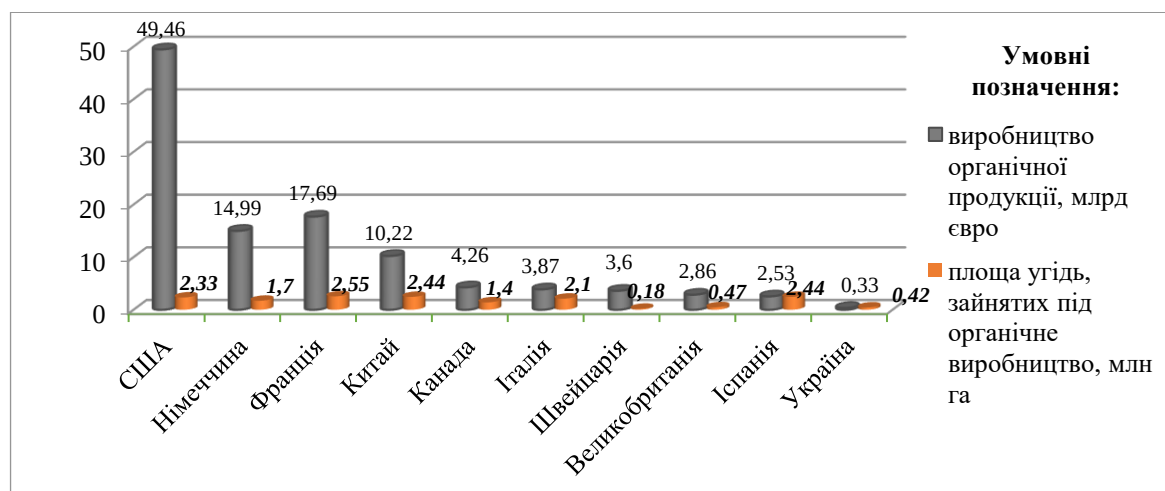


Рис. 1.3. Країни з найбільшими органічними ринками та площами земель з органічним статусом за 2021 рік

Джерело: узагальнено на підставі [231].

У рамках дослідження органічного ринку України важливим є оцінка виробництва у провідних країнах світу та їх порівняння за площею сільськогосподарських угідь, зайнятих під органічне землеробство. На рис. 1.3 встановлено, що Австралія, Великобританія, Іспанія, Італія, Канада, Китай, Німеччина, США, Франція, Швейцарія є країнами з найбільшими органічними ринками (річний обсяг виробництва становить від 2,53 млрд євро до 49,46 млрд євро). Вітчизняне виробництво становить близько 33 млн євро (0,027 % від світового). За площею земель з органічним статусом Україна посідає 20 місце у світі, а у Європі – 12 місце. У 2021 році Україна увійшла у п'ятірку найбільших постачальників органічної продукції до Європейського Союзу [36]. Загальний обсяг експорту органічної продукції у 2021 році – 469 тис. т (189 млн дол. США) [103]. Україна експортує органічну продукцію до 35 країн світу, зокрема, країн Європи (85 %), країн Північної Америки (12 %), країн Азії (3 %), країн Африки (1 %). Основними імпортерами вітчизняної органічної продукції у країнах Європи є Австрія (17 тис. т), Велика Британія (36,8 тис. т), Литва (47 тис. т), Нідерланди (141 тис. т) і Німеччина (42 тис. т) [109]. В Україні найбільш розвиненим є ринок органічної продукції рослинництва, що обґрунтовано менш вимогливою сертифікацією та вищим рівнем експортного попиту за рахунок нижчої цінової політики порівняно із іноземною продукцією. Позитивна динаміка пояснюється тим, що держава взяла курс на екологізацію виробництва при отриманні екологічних, соціальних та економічних вигід як сільськогосподарськими підприємствами, так і споживачами.

Одним із головних напрямів становлення економіки відповідно до Національної економічної стратегії України до 2030 року [94] є нарощування виробництва екологічної продукції, що передбачає збільшення площі угідь з органічним статусом на 3 % і експорту продукції до 1 млрд дол. США. Тобто до 2030 року планується, що площа земель під органічне виробництво становитиме щонайменше 4,1 % (близько 1700 тис. га) від загальної площі угідь сільськогосподарського призначення, а експорт продукції збільшиться у 5 разів порівняно з показниками 2021 року.

Органічне виробництво має як переваги, так і недоліки. До переваг належать: економічні (зниження рівня витрат за рахунок відмови від використання мінеральних добрив, синтетичних засобів захисту рослин, дотримання технологічного процесу, забезпечення якості виробничих витрат, підвищення конкурентоспроможності продукції); екологічні (мінімізація впливу виробничого процесу на навколишнє середовище, застосування екологічно безпечних технологій, виключення використання синтетичних речовин, сприяння збереженню та відтворенню родючості ґрунтів); соціальні (забезпечення безпеки харчування за рахунок виробництва якісної органічної продукції). Поруч із перевагами органічного виробництва є і недоліки: збільшення обсягу ручної праці; урожайність є нижчою, ніж при звичайному землеробстві, що означає збільшення витрат на виробництво продукції; ціна є вищою порівняно зі звичайною продукцією, що стримує на неї попит. На тлі зазначених переваг і недоліків органічне рослинництво є конкурентоспроможною галуззю органічного виробництва, що стрімко розвивається.

Рослинництво має свою специфіку та організаційно-технологічні особливості, які впливають на побудову обліку витрат і визначення собівартості продукції рослинництва. Головним засобом виробництва є земля, що розглядається як господарський актив, національне багатство держави та природний ресурс планетарного значення. У своїх працях Жуком В.М., Бездушною Ю.С., Тивончук С.В. доведено, що при оцінці земельних ресурсів сільськогосподарського призначення пріоритетним є врахування ринкового фактору, природної родючості та економічної ефективності землі [31, с. 74; 238, с. 707].

Земельні ресурси сільськогосподарського призначення у загальній структурі земельного фонду України займають 70 % (42,7 млн га), а площа ріллі – 78,4 % (32,5 млн га) усіх сільськогосподарських угідь. У структурі загальноєвропейських земель сільськогосподарські угіддя України становлять близько 19 %, у тому числі рілля – 27 %. Показник площі сільськогосподарських угідь у розрахунку на одну особу є найвищим серед європейських країн і становить 0,9 га, у тому числі 0,7 га ріллі (середній показник країн Європи – 0,44 і 0,25 га відповідно). Рівень

розораності земель в Україні складає 54 % (у розвинутих країнах – не перевищує 35 %) [149]. Водночас, частка земель сільськогосподарського призначення з органічним статусом складає лише 1,1 % від загальної площі земель сільськогосподарського призначення [109]. Аналіз стану органічного виробництва показує, що Україна має значний потенціал до його розвитку (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Площа земель з органічним статусом та кількість операторів
в Україні за 2017–2021 роки

Показник	2017	2018	2019	2020	2021	Темп приросту 2021 р. до 2017 р., %
Площа земель з органічним статусом, тис. га	201,0	233,5	384,5	410,9	370,1	84,13
Площа земель (органічних і перехідного періоду), тис. га	289,0	309,1	467,9	462,2	422,2	46,09
Загальна кількість операторів:	504	635	617	549	528	4,76
з них сільськогосподарські виробники	304	501	470	419	418	37,50
Частка сільськогосподарських виробників у загальній кількості операторів, %	60,32	78,90	76,18	76,32	79,17	—

Джерело: узагальнено на підставі [109].

Площа земель (органічного і перехідного періодів), зайнятих під органічне виробництво в Україні є незначною, але за 2017–2021 роки збільшилась на 46,09 %. Кількість операторів органічного виробництва також зросла на 4,76 %, з яких кількість сільськогосподарських виробників – на 37,50 %. Проте, в органічному секторі України відбулось чимало змін від початку повномасштабного вторгнення росії. За даними моніторингових досліджень значна частина земель, що зайняті під органічне виробництво, опинилась у місцях ведення бойових дій та під окупацією: Херсонська обл. (81,5 тис. га); Запорізька обл. (44,5 тис. га); Харківська обл. (4 тис. га); Чернігівська обл. (10 тис. га) [32]. Загалом, обмеженим є доступ до 30 % сільськогосподарських угідь. Під час бойових дій на території України сотні тисяч гектарів землі зазнали бомбардувань та внаслідок обстрілів були спалені разом із урожаєм. Ці пошкодження викликають хімічне забруднення, зміну ландшафтів,

вигорання родючого шару землі, знищення корисної мікрофлори, порушення водного балансу та ерозію ґрунту. І як наслідок – зменшення врожайності [32].

Наступною особливістю галузі є тривалість виробничого циклу, що породжує наявність незавершеного виробництва, розподіл витрат між суміжними роками та сезонність. Остання обумовлює нерівномірність використання матеріальних та трудових ресурсів протягом року і, як результат, – формування собівартості проводять лише у кінці календарного року.

Іншою суттєвою особливістю рослинництва є те, що виробництво пов'язане із процесами біологічних перетворень. Тому прояв економічних законів тісно поєднаний із дією природних процесів розвитку продукції рослинництва. Це обумовлює індивідуальний підхід до формування виробничих витрат, на рівень яких впливають як техніко-економічні, так і біологічні фактори. Крім того, процес вирощування продукції рослинництва здійснюється не тільки завдяки використанню засобів праці та трудових ресурсів, а й під впливом природно-кліматичних умов. Технологія виробництва, строки та процес її виконання, рівень витрачання матеріальних та інших ресурсів, вихід продукції напряму залежать від метеорологічних умов, що ускладнює процес обліку виробничих витрат.

Рослинництво наразі залишається найменш цифрованою галуззю у світі відповідно до проведених досліджень McKinsey & Company [214]. Тому воно потребує ефективних цифрових інструментів для вдосконалення системи управління, оптимізації бізнес-процесів. В Україні малі підприємства на практиці використовують такі системи управління виробництвом як AgroOnline, Farmers Edge, EOS Crop Monitoring, Cropio, Soft Farm, Taranis та ін. Застосування технологій сприяє підвищенню продуктивності праці, економії ресурсів, скороченню витрат та зниженню собівартості, нарощуванню обсягів і підвищенню ефективності виробництва. У процесі проведеного дослідження розроблена система управління земельними ресурсами при виробництві продукції рослинництва, що містить три складові: вимірювання площі земельних ділянок; формування структури посівів; автоматизоване групування виробничих витрат за допомогою системи точного землеробства (рис. 1.4).

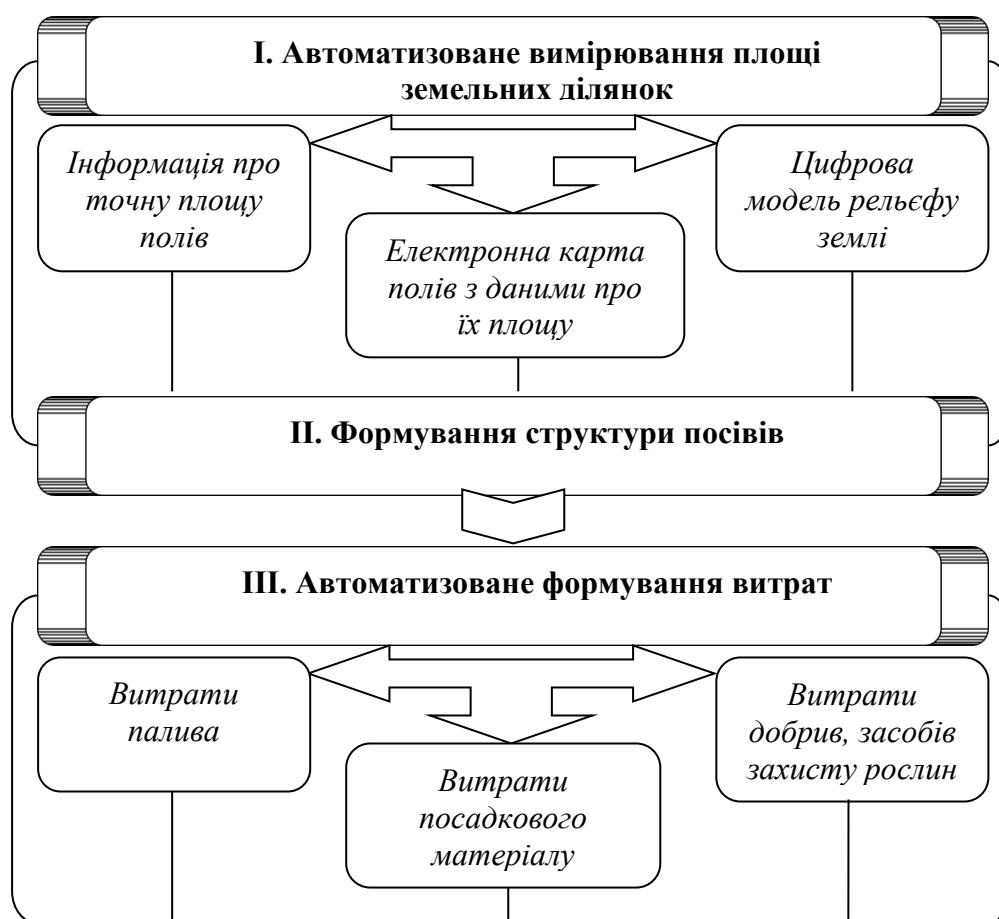


Рис. 1.4. Система управління земельними ресурсами на малих підприємства Волинської області

Джерело: розроблено автором.

Автоматизоване вимірювання площі земельних ділянок в умовах цифрової трансформації має велике значення, адже неточні вхідні дані спотворюють інформацію про врожайність сільськогосподарських культур, ускладнюють ведення обліку та планування польових робіт, унеможливають ефективне застосування інструментів точного землеробства. Підґрунтям для вимірювання площі земельної ділянки є процес збору вихідних даних про земельний банк (інформація з кадастрової карти, з договорів оренди). З юридичної точки зору, ці дані є достовірними, проте, фактично вони не збігаються з площею оброблюваних земельних ділянок за рахунок утворення заболочування, ґрунтової ерозії та зміни рельєфу. З метою усунення цієї проблеми необхідно оновлювати мапи земельних ділянок, що дасть змогу істотно скоротити витрати під час обробки земель, посіву, внесення добрив і засобів захисту рослин, збирання врожаю. Крім того, це

дозволить правильно розрахувати обсяг робіт і витрат, планову врожайність сільськогосподарських культур. На сьогодні у практичній діяльності використовуються різні методи вимірювання площі земельних ділянок. До них відносять як використання GPS станцій, тахеометрів, застосування яких передбачає візуальне визначення площі поля по його периметру, так і спрощенні методи вимірювання шляхом їх об'їзду по контуру з GPS-приймачем. Проте, вони мають певні недоліки: неточності при вимірюванні площі, не враховується рельєф ділянки, значні витрати пального, витрати на оплату праці тощо. Найоптимальнішим методом вимірювання площі ділянки є використання космічних знімків високої роздільної здатності та побудова цифрової моделі рельєфу земельної ділянки, що дає можливість виявити на полі всі ділянки, які не обробляються, та виключити їх із загальної площі. За результатами обміру полів за такою технологією надається інформація про точну площу полів, електронну карту з даними про їх площу та побудова цифрової моделі земельної ділянки [121; 166].

Формування структури посівів є наступною складовою системи управління земельними ресурсами. Перш за все, необхідно визначити місце розташування та попереднє цільове призначення земельних ділянок, обґрунтувати планову врожайність і собівартість сільськогосподарських культур. Для оптимального планування посівних площ варто враховувати сівоzmіни та наявність матеріально-технічних ресурсів, що сприятиме зростанню врожайності культур та родючості ґрунтів. На підставі наведених даних про фактичну площу земельної ділянки, її місце знаходження та інформацію про культуру-попередник запропоновано до застосування на практиці Звіт про структуру посівів (табл. 1.3). Зведення таких даних відіграватиме вагомую роль у процесі виробництва продукції рослинництва. Адже при правильному виборі черговості розміщення на полі (сівоzmіни) можна регулювати забезпеченість ґрунту вологою, кількість поживних речовин для рослин, покращувати структуру землі, боротися зі шкідниками і хворобами. Крім того, можна розраховувати фактичну врожайність продукції рослинництва відповідно до місця розташування поля та культури-попередника з метою аналізу інформації та ефективного планування структури посівів на майбутній період.

Таблиця 1.3

Звіт про структуру посівів продукції рослинництва Волинської області

№ п/п	Місце розташування земельної ділянки	Попередник	Площа, га	Врожайність, т/га
1	с. Білин, поле №1	цукровий буряк	72,4	6,3
2	с. Верба, поле № 4	люцерна	87,2	5,2
3	с. Охнівка, поле № 7	соняшник	127,2	6,9
4	с. Охнівка, поле № 8	соя	103,6	5,7
5	с. Ліски, поле № 3	озимий ріпак	177,7	7,1
Разом			568,1	6,24

Джерело: розроблено автором.

Автоматизоване формування витрат із використанням інноваційних технологій, на яке зростає попит серед малих підприємств є третьою складовою системи управління земельними ресурсами є. Це обумовлено декількома факторами:

сприятливі погодні умови, що зумовили високу врожайність культур, і дозволили акумулювати кошти для інвестицій у точне землеробство;

зацікавленість підприємств у виробництві конкурентоспроможної продукції завдяки застосуванню новітніх технологій з метою оптимізації витрат;

зростання цін на добрива та посадковий матеріал обумовлює пошук раціональних варіантів їх використання;

технічна і технологічна підготовленість операторів ринку до впровадження системи точного землеробства [3].

Автоматизоване групування витрат під час вирощування продукції рослинництва містить інформацію про витрати палива, посадкового матеріалу, засобів захисту рослин, оплату праці тощо. Це забезпечується за рахунок встановлення GPS-трекерів на сільськогосподарську техніку з метою обчислення витрат. Для підвищення рівня якості опрацювання та групування інформації розроблено Звіт про формування виробничих витрат (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Звіт про формування витрат при посіві продукції рослинництва
Волинської області

№ п/п	Назва робіт	Період виконання	Назва ТМЦ	Норма внесення ТМЦ кг,л/га	Ціна за л, кг ТМЦ, грн.	Вартість обробки на 1 га, грн.	Трактор
1	Дисковка	Серпень	Дизельне пальне	3	55,20	165,60	JD8335
2	Оранка	Вересень	Дизельне пальне	3,3	55,20	182,16	JD8430
3	Протравлення насіння	Вересень	Кінто Дуо	0,4	266,4	106,56	—
			Ретенго	0,06	660,7	39,64	
			Яра Рексолін АВС	0,4	219,3	8,77	
			Інітер 600	0,1	805,4	80,54	
4	Посів	18.09.– 19.09.2021	Скаген II	200,0	3,5	700,00	Challen- ger MT685D
5	Внесення добрив з посівом		Арві NPK 7-20-28	140,0	12,69	1777,02	
6	Внесення засобів захисту рослин	04.10.2021	Трініті	2,0	310,2	620,40	JD6110
Разом за осінній період						3332,93	

Джерело: розроблено автором.

Застосування розробленої форми Звіту забезпечить своєчасне надання інформації керівництву про проведені технологічні процеси на певній земельній ділянці з автоматизованим групуванням витрат на проведення робіт, що є необхідним контролю за витратами, працівниками у разі зливів палива, порушення швидкісного режиму при виконанні робіт, несанкціонованих робіт, простою техніки, відступів від маршруту за рахунок отримання автоматичного сповіщення про такі порушення. Таким чином, актуальним є впровадження інноваційних технологій для управління земельними ресурсами як засобами виробництва продукції рослинництва. Необхідність оперативного надання інформації про земельні ресурси, можливість побудови різносторонніх аналітичних звітів та зведених відомостей про стан і напрями використання земельних ресурсів є неможливим без застосування інноваційних технологій.

За останні 30 років у Волинській області змінилась структура виробництва продукції рослинництва, про що свідчить динаміка посівних площ (рис. 1.5).

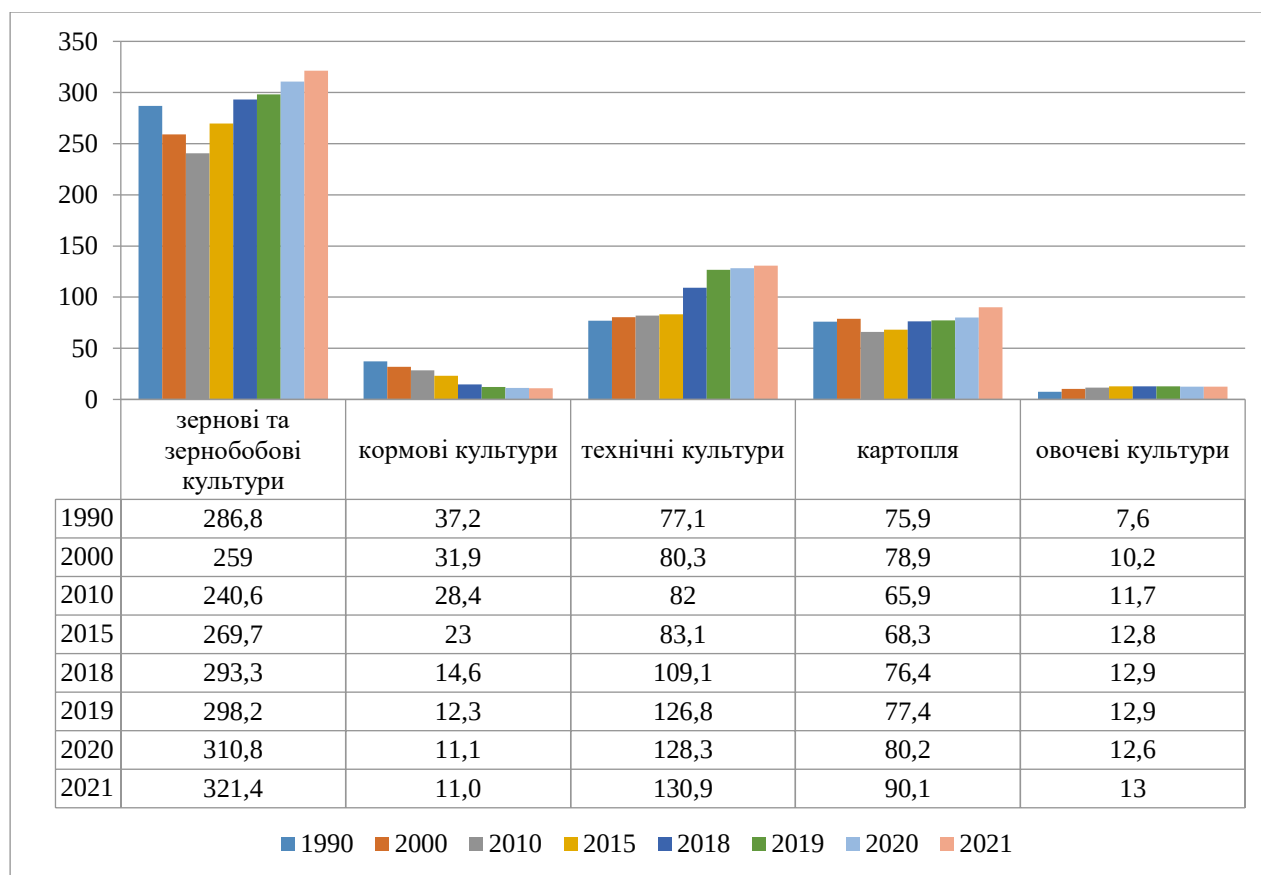


Рис. 1.5. Динаміка посівних площ продукції рослинництва сільськогосподарських підприємств Волинської області за 1990–2021 роки, тис. га

Джерело: узагальнено на підставі Звітів про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду (ф. № 29-сг) сільськогосподарських підприємств Волинської області [149].

У 1990 році сільськогосподарські підприємства Волинської області виділяли на вирощування технічних культур 77,1 тис. га, а вже у 2021 році – 130,9 тис. га. У період з 1990 по 2021 роки посівні площі під зернові і зернобобові культури зросли зі 286,8 тис. га – до 321,4 тис. га. Разом з тим, олійні культури є більш прибутковими, аніж зернові, що спричинило значне зростання їх посівних площ. На рис. 1.6 представлено врожайність продукції рослинництва у Волинській області за 1990–2021 роки.

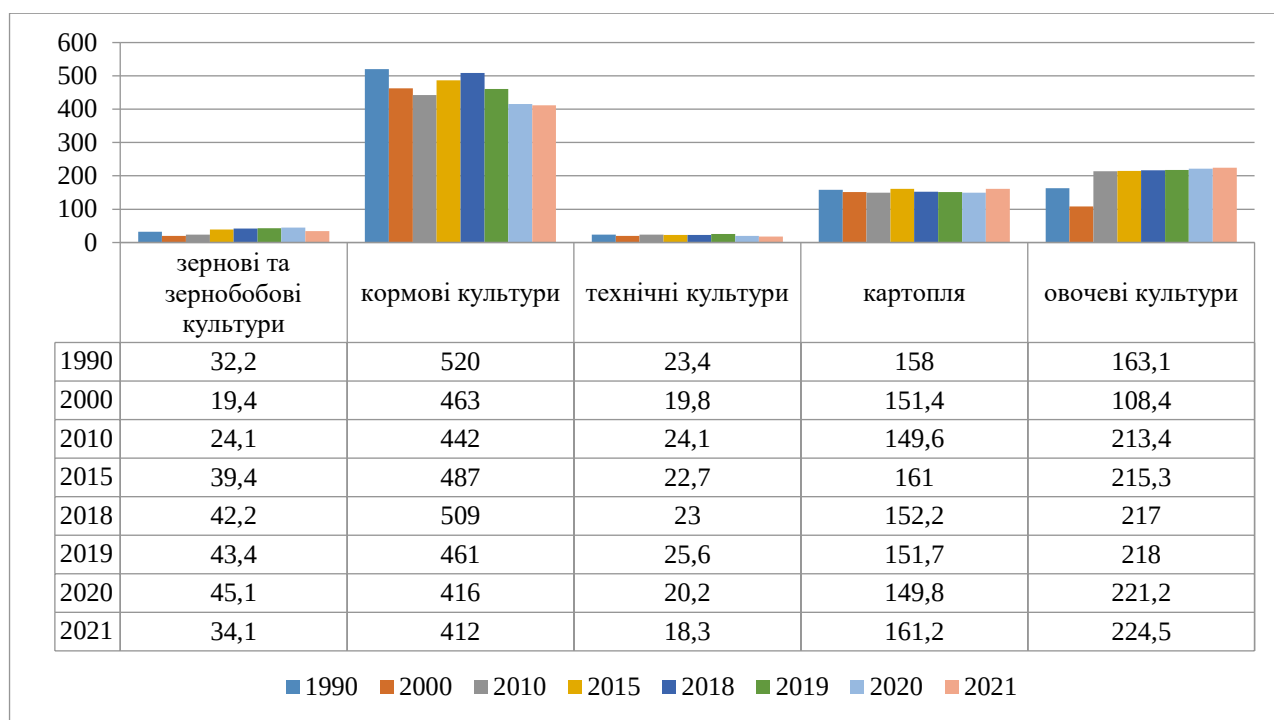


Рис. 1.6. Динаміка врожайності продукції рослинництва сільськогосподарських підприємств Волинської області за 1990-2021 роки, ц з 1 га зібраної площі

Джерело: узагальнено на підставі Звітів про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду (ф. № 29-сг) сільськогосподарських підприємств Волинської області [149].

За даними Державної служби статистики України, врожайність зернових культур зросла на 18,0 % порівняно з минулим роком. Тенденція вирощування основної продукції рослинництва у Волинській області представлена у табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Динаміка виробництва продукції рослинництва сільськогосподарськими підприємствами Волинської області за 1990–2021 роки

Культури	Роки, тис. т						2021 р. у % до 1990 р.
	1990	2000	2010	2015	2020	2021	
Зернові та зернобобові культури	922,0	503,1	579,4	1062,3	1401,2	1509,2	163,69
Картопля	1198,4	1194,3	986,4	1098,8	1201,5	1208,8	100,87
Овочеві культури	124,7	110,6	248,7	276,4	279,9	173,6	139,21
Соняшник	0,0	0,0	0,2	5,2	100,9	101,2	–
Плодові та ягідні культури	–	38,6	34,2	37,9	38,9	41,5	–

Джерело: узагальнено на підставі Звітів про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду (ф. №29-сг) сільськогосподарських підприємств Волинської області [149].

Дані табл. 1.5 свідчать, що зернові та зернобобові культури та картопля займають вагому частку загального обсягу вирощеної продукції. За 1990–2021 роки спостерігається тенденція до збільшення обсягів виробництва зернових культур на 63,69 %, що спричинено переважно поступовим розширенням посівних площ під дані культури у середньому на 12,06 % (286,8 тис. га до 321,4 тис. га) та збільшенням урожайності на 5,90 % (із 32,2 ц/га до 34,1 ц/га). Наведені дані дозволяють визначити, що виробництво продукції рослинництва є стратегічною та найбільш ефективною галуззю сільського господарства як у Волинській області, так і по всій Україні. Тому розвиток галузі рослинництва вимагає економічної оцінки, удосконалення технологічних, організаційних, економічних та ринкових умов виробництва [137].

В умовах воєнного стану державна підтримка розвитку малих підприємств є доволі актуальною. У 2022 році напрямами державної підтримки є бюджетна субсидія на одиницю оброблюваних угідь сільськогосподарського призначення; надання кредитів у рамках Державної програми «Доступні кредити 5-7-9 %»; бронювання військовозобов'язаних аграріїв; експлуатація сільськогосподарської техніки без реєстрації на період воєнного стану; заборона на експорт фосфорних, калійних та складних добрив для забезпечення вітчизняних аграріїв добривами [124].

Україна має статус країни-кандидата на вступ до Європейського Союзу відповідно до рішення Європейської Ради [55]. Процес гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності малих підприємств України відбувається шляхом наближення до європейських директив та міжнародних стандартів ведення підприємницької діяльності задля достовірного забезпечення інформаційних потреб. На сьогодні важливим є дослідження стану та розвитку малих підприємств як рушійної сили у формуванні ринкових відносин, стабільного та динамічного розвитку економіки.

В Україні існує розмежування підприємств за категоріями з метою ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [123]

підприємства можуть належати до таких категорій: мікропідприємств, малих, середніх та великих. Базою дослідження є малі сільськогосподарські підприємства та фермерські господарства, які відносяться до категорії малих підприємств Волинської області (дод. А, дод. Б). За даними експертної оцінки встановлено, що у досліджених малих підприємствах близько 5 % виробництва займає органічне землеробство. Питання ведення обліку малих підприємств сьогодні набуває особливої актуальності, адже залежно від сфери діяльності, кількості працюючих, системи оподаткування, величини балансової вартості активів і чистого доходу, мають різні підходи до ведення бухгалтерського обліку. Місце та ознаки малих підприємств у нормативно-правовому полі представлено на рис. 1.7.

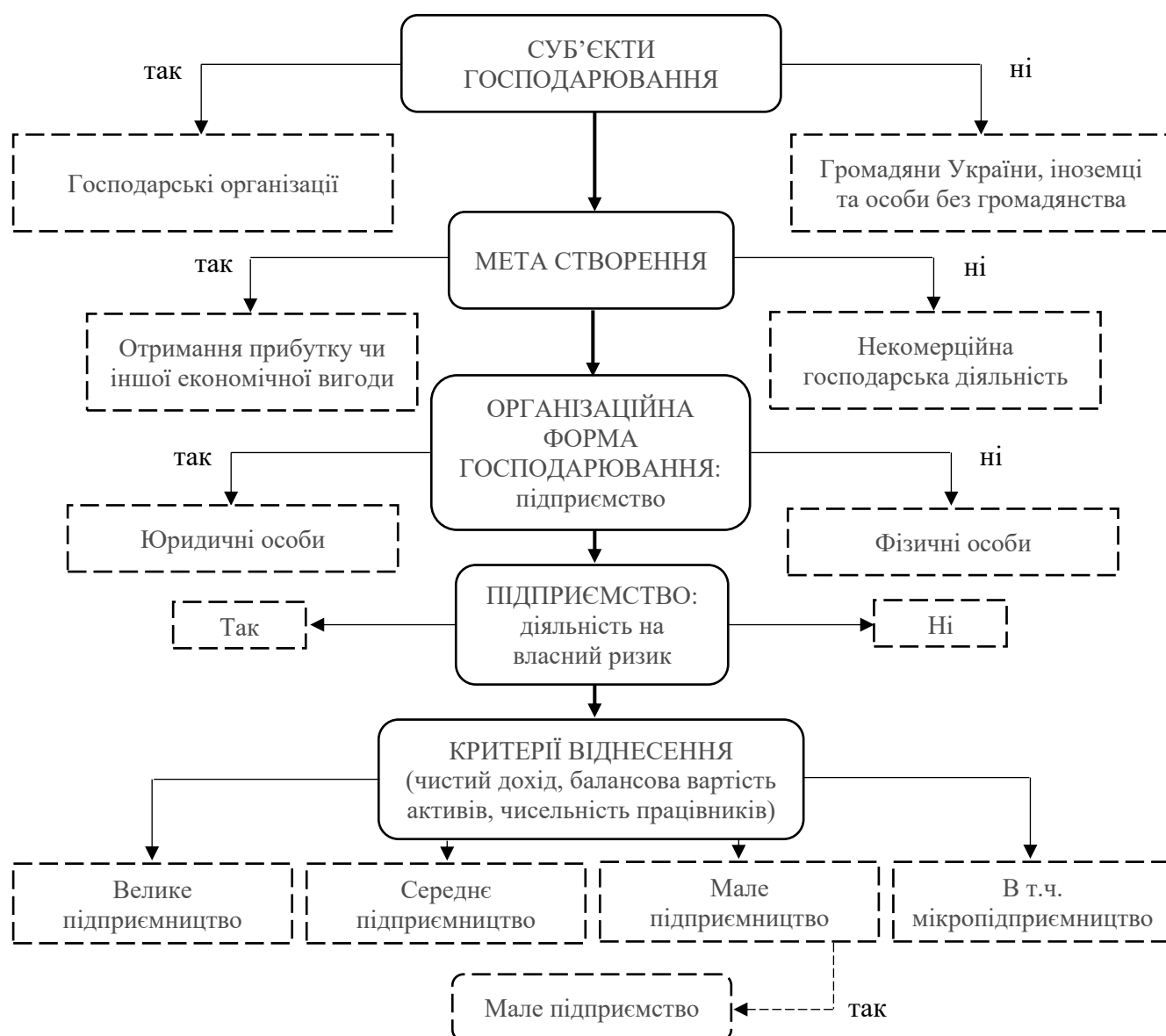


Рис. 1.7. Визначення сутності малих підприємств відповідно до чинного законодавства України

Джерело: узагальнено на підставі [156, с. 13].

Дані рис. 1.7. передбачають, що малі підприємства є юридичними особами, які займаються комерційною господарською діяльністю з метою отримання прибутку або іншої економічної вигоди та відповідають критеріям (чистий дохід, балансова вартість активів, чисельність працівників), що визначені у нормативно-правових документах. У Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначено, що малі підприємства – це підприємства, які не відповідають критеріям для мікропідприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро включно; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро включно; середня кількість працівників – до 50 осіб включно [123]. На нашу думку, таке визначення не описує дану економічну категорію, а лише встановлює межі відповідності визначеним показникам. Крім того, зазначення показників у євро, а не в гривневому еквіваленті є сумнівним, адже фінансову звітність складають у національній валюті. У зарубіжній практиці відповідно до МСФЗ для малих та середніх підприємств (далі – МСФЗ для МСП) малими підприємствами вважаються ті підприємства, які не є підзвітними суспільству та оприлюднюють фінансову звітність загального призначення для зовнішніх користувачів (власників, які не беруть участь в управлінні підприємством, існуючих і потенційних кредиторів) [85]. Тобто, розмір підприємства за встановленими критеріями не має прямого впливу на віднесення до категорії малих підприємств, а головною особливістю є саме підзвітність громадськості. На підставі вивчення вітчизняної та міжнародної практики щодо малих підприємств запропоновано внести зміни у НП(С)БО 25 (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

Пропозиції до Розділу I «Загальні положення» НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» щодо уточнення поняття «малі підприємства»

НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність»	Пропозиція автора
малі підприємства – це юридичні особи, які визнані такими відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (крім тих, яким відповідно до податкового законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів та витрат).	малі підприємства – це юридичні особи, що є не підзвітними суспільству, займаються підприємницькою діяльністю з метою отримання прибутку або іншої економічної вигоди та відповідно до визначених критеріїв відносяться до категорії малих.

Джерело: розроблено на підставі [98].

У результаті проведеного аналізу пропонуємо уточнити п. 2 Розділу I «Загальні положення» НП(С)БО 25 щодо сутності малих підприємств, яке визначає не тільки відповідність кількісним критеріям, а й роль і призначення суб'єкта господарювання у ринковому середовищі. В Україні малі підприємства становлять 51,87 % усіх суб'єктів господарювання [48] та відіграють важливу роль в економіці держави. Переважання малих підприємств є підтвердженням їх ключової ролі в економічному просторі. Розвиток малого бізнесу як сфери, яка, з одного боку, є ключовою для економічного зростання країни, а з іншого, перебуває у постійному пригніченні та обтяжена неефективними реформами й законодавчими обмеженнями, – є підставою для дослідження даного питання. Проведені дослідження свідчать, що кількість вітчизняних сільськогосподарських підприємств упродовж останніх років зазнала змін (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Кількість сільськогосподарських підприємств України за 2017–2021 роки

№ з/п	Суб'єкти господарювання	Кількість суб'єктів господарювання, од.					Приріст 2021 р. до 2017 р., %
		2017	2018	2019	2020	2021	
1	Великі	18	23	34	36	49	172,22
2	Середні	2383	2298	2281	2134	2091	-12,25
3	Малі	47714	48183	47924	47282	45613	-4,40
4	Мікро	45512	42907	42633	42042	40185	-11,70

Джерело: узагальнено на підставі [48].

Дані табл. 1.7 свідчать, що кількість великих підприємств збільшилась у 2,5 рази та становить 49 од. За останні п'ять років кількість середніх, малих і мікропідприємств поступово зменшується відповідно на 12,25 %, 4,40 % і 11,70 %, однак їх величина значно перевищує кількість великих підприємств. Наслідком такої ситуації є здебільшого вплив загальнооекономічної кризи. Проте, у 2022–2023 роках дана тенденція збережеться за рахунок воєнного стану в країні та прийнятих нововведень щодо критеріїв віднесення до категорії підприємств залежно від їх розміру. У межах імплементації положень Директивою 2013/34/ЄС «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність» (далі – Директива 2013/34/ЄС) [199] у законодавство України внесені зміни в частині критеріїв віднесення до малого підприємства. Це обумовлює обґрунтування порогових величин критеріїв віднесення до цих категорій. Порівняльний аналіз кількісних критеріїв віднесення до малих підприємств, запроваджених в Україні та у провідних країнах світу, наведено у табл. 1.8.

Таблиця 1.8

Критерії віднесення до категорії малих підприємств в Україні та у провідних країнах світу

Країна	Критерії		
	балансова вартість активів	чистий дохід від реалізації продукції	середньорічна чисельність
Україна	до 4 млн євро	до 8 млн євро	11-50
Європейський Союз	до 10 млн євро	до 10 млн євро	11-50
Норвегія	-	-	0-19
Албанія	до 449 тис. дол.	до 449 тис. дол.	10-49
Грузія	-	до 20,5 тис. дол.	0-20
Туреччина	2 млн. дол.	2 млн. дол.	10-49
Австралія	-	-	5-19
Японія	-	статутний капітал – до 2,8 млн дол	до 300
Китай	-	до 12,7 млн. дол.	101-300
Ізраїль	-	до 2,8 млн дол	5-19
Канада	-	-	5-99
США	-	від 0,75 до 38,5 млн дол	50-1500

Джерело: узагальнено на підставі [123; 192; 199; 236].

Основними критеріями розмежування підприємств за їх величиною є фінансові показники, на розмір яких необхідно звернути увагу та провести їх порівняння. Оцінка нормативно-правових документів розвинутих країн дає змогу стверджувати, що в державах з більш розвиненою економікою та значно більшою кількістю зареєстрованих малих підприємств, ніж в Україні, числові величини показників визначення їх розміру є нижчими. Проведене дослідження дає підставу для висновку про відсутність єдиних методологічних підходів та кількісних критеріїв віднесення до певної категорії, що породжує труднощі і ускладнює проведення порівняльного аналізу макроекономічних показників малих підприємств країн світу. Визначено, що основними критеріями щодо визначення малих підприємств є балансова вартість активів, чистий дохід від реалізації та середньорічна чисельність.

Що ж стосується самих критеріїв, то у зазначених країнах світу, окрім Японії, для визначення відповідної категорії використовується такий показник як чистий дохід від реалізації продукції. Він є суттєвим для оцінки масштабу діяльності, проте його величини є різними в залежності від галузі діяльності та можуть змінюватись під впливом величини собівартості продукції без зміни кількості її продажу. У Норвегії, Австралії, Канаді й Японії показник чистого доходу від реалізації продукції не застосовується для визначення малих підприємств. За цим критерієм малі підприємства України, Китаю, США та країн Європейського Союзу суттєво відрізняються від інших країн світу, адже для них показник річного доходу є досить великим – від 8 млн дол. до 38,5 млн дол. В інших країнах цей показник є меншим і прослідковується закономірність між пороговими значеннями вартісних показників розвинутих країн та країн, що розвиваються. Наступний оціночний критерій – це балансова вартість активів, яка характеризує майновий стан малих підприємств. Цей показник, окрім країн Європейського Союзу та України, застосовують ще Албанія та Туреччина, проте їх показники менші у 2 та 9 разів відповідно. Тому приведення фінансових показників із вказаних критеріїв в Україні до таких меж, які використовуються в країнах із стабільно розвиненою економікою, є не обґрунтованим. Усі без винятку досліджувані країни застосовують показник

середньорічної чисельності як критерій віднесення до категорії малих підприємств. Він варіюється у межах встановлених в Україні, винятком є Китай і США за рахунок великої чисельності населення в наведених країнах.

В Україні за основу взято європейську модель поділу підприємств на категорії в залежності від їх розміру. Вивчення зарубіжного досвіду щодо розмежування підприємств за категоріями залежно від їх розміру вимагають зміни підходів у веденні бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. Для вітчизняної економіки величини проаналізованих критеріїв є занадто високим у співвідношенні до гривневого еквіваленту. На підставі проведеного дослідження вважаємо необхідним запропонувати зменшення основних критеріїв віднесення до малих підприємств в Україні та на основі цього внести зміни у Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

Пропозиції до ст. 2 «Сфера дії Закону» Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» щодо уточнення критеріїв віднесення до малих підприємств

Критерій віднесення		Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Пропозиція автора
балансова вартість активів	млн євро	4	2
	млн грн.	129,24	64,62
чистий дохід від реалізації продукції	млн євро	8	4
	млн грн.	258,48	129,24
середньорічна чисельність працівників	особи	11–50	11–50

Джерело: запропоновано на підставі [123; 199].

Примітка: офіційний середньорічний курс гривні щодо євро за даними НБУ [112] у 2021 році становить 32,31 грн./євро.

В основу запропонованих критеріїв покладено показники Європейського Союзу, але їх порогова величина зменшена у відповідності до розвитку економіки України, а саме: балансова вартість активів – з 4 млн євро (129,24 млн грн.) до 2 млн євро (64,62 млн грн.), чистий дохід від реалізації – з 8 млн євро (258,48 млн

грн.) до 4 млн євро (129,24 млн грн.). Застосування запропонованих порогових значень сприятиме розширенню кількості малих підприємств, що дасть змогу на макрорівні відігравати провідну роль у створенні ВВП України та забезпеченні зайнятості населення у сільському господарстві; сприятиме розширенню виробничих можливостей вирощування якісної продукції рослинництва за рахунок залучення потенційних інвесторів через ринкові механізми. А на мікрорівні застосування на практиці запропонованих критеріїв віднесення до малих підприємств – забезпечить врегулювання питання спрощеної системи оподаткування та ведення бухгалтерського обліку з метою економії матеріальних і трудових ресурсів при застосуванні норм НП(С)БО 25 [98].

Таким чином, сільське господарство відіграє важливу роль в економіці держави. Рослинництво є провідною галуззю сільського господарства, що має свою специфіку й особливості: сезонність і тривалість виробничого циклу; наявність земельних ресурсів і біологічних перетворень. На сьогодні органічне виробництво посідає особливо місце у галузі рослинництва та являє собою компроміс між якістю та техногенним навантаженням на довкілля при збільшенні вартості продукції. Запропоновано ефективну систему управління земельними ресурсами, що містить такі складові: автоматизоване вимірювання площі земельних ділянок, формування структури посівів та автоматизоване групування витрат на виробництво продукції рослинництва. Для забезпечення планування посівів і своєчасного отримання інформації про проведені технологічні процеси на певній земельній ділянці розроблено Звіт щодо структури посівів та Звіт про формування витрат під час вирощування продукції рослинництва.

Під час проведення дослідження уточнено поняття «малі підприємства» відповідно до вимог міжнародної практики й запропоновано внести зміни до НП(С)БО 25. Проаналізовано засади встановлення критеріїв віднесення підприємств до малих з урахуванням зарубіжного досвіду та запропоновано уточнити величину показників балансової вартості активів, чистого доходу від реалізації продукції та середньорічної чисельності працівників у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що сприятиме

визначенню форми ведення бухгалтерського обліку (формування облікових регістрів, фінансової звітності тощо).

Визначено, що сільськогосподарські підприємства Волинської області, перш за все, займаються вирощуванням зернових, технічних і овочевих культур, а на органічне рослинництво припадає лише 5 % виробництва продукції. У зв'язку з цим необхідно дослідити економічну сутність біологічних активів, їх класифікацію, визнання та оцінку, оскільки вони покладені в основу вирощування продукції рослинництва та конкретизувати об'єкти обліку витрат малих підприємств.

1.2. Сутність, класифікація та оцінка поточних біологічних активів рослинництва із застосуванням міжнародної практики

Біологічні активи є незавершеним виробництвом і в результаті їх використання, як зазначалося, отримується продукція рослинництва за її видами. У сільськогосподарському виробництві біологічні перетворення передбачають ланцюжок таких процесів: посів насіння та посадкового матеріалу, обробіток біологічного активу для забезпечення його росту з метою збирання врожаю для отримання економічних вигід у вигляді продукції рослинництва (рис. 1.8).

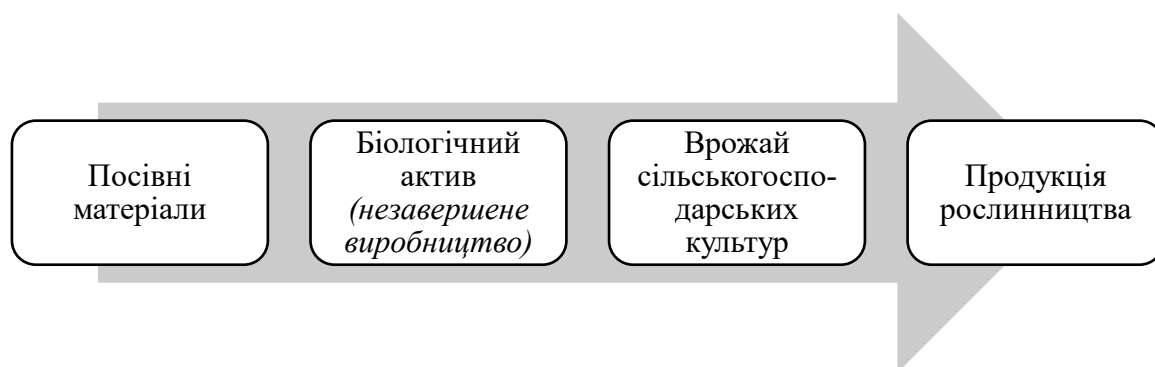


Рис. 1.8. Етапи біотрансформації біологічних активів рослинництва

Джерело: розроблено автором.

Встановлено, що по визначених етапах біотрансформації біологічних активів формуються витрати на виробництво продукції рослинництва. Однією з найважливіших категорій у господарській діяльності малих підприємств є біологічні активи рослинництва, що у процесі біологічних перетворень здатні давати сільськогосподарську продукцію. Особливо важливого значення набуває дослідження сутності біологічних активів з урахуванням їх класифікації, оцінки, шляхів надходження та основних стадій облікового процесу. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне:

уточнити економічну сутність біологічних активів рослинництва;

проаналізувати наукові підходи до класифікації й оцінки біологічних активів рослинництва з урахуванням міжнародної практики.

Відповідно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи» (далі – НП(С)БО 30) до складу поточних біологічних активів рослинництва належать такі групи: зернові, овочеві технічні, кормові культури та розсадники, з яких у процесі сільськогосподарського виробництва отримується продукція (табл. 1.10).

Таблиця 1.10

Види продукції рослинництва відповідно до НП(С)БО 30 «Біологічні активи»

Поточні біологічні активи рослинництва	Сільськогосподарська продукція	Додаткові поточні біологічні активи рослинництва	Продукти переробки
Зернові культури	Зерно, зернові відходи, солома	-	Борошно, крупа, комбікорми
Овочеві культури	Овочі	-	Консерви овочеві, соління
Технічні культури	Тютюнове листя, насіння соняшнику, цукрові буряки	-	Тютюн ферментів, масло рослинне, цукор
Кормові культури	Зелена маса, корнеплоди	-	Силос, сінаж
Розсадники	-	Саджанці	-

Джерело: узагальнено на підставі [126].

У нормативних документах і науковій літературі існують різні погляди на сутність біологічних активів. Останнім часом спостерігається зростання наукових інтересів до дослідження специфічних особливостей біологічних активів, що є основою для розробки та прийняття управлінських рішень щодо їх облікового

відображення, оскільки від вартості цих активів залежить кінцевий результат діяльності малих підприємств у вигляді продукції рослинництва. З метою встановлення цих особливостей і ідентифікації ознак, які можуть бути основою класифікації цих активів для цілей обліку, важливо правильно їх визначити [9, с. 19]. Аналіз існуючих тлумачень поняття «біологічні активи» та генезису їхнього розвитку засвідчує наявність певних дискусійних моментів.

У вітчизняній обліковій практиці довготривало не застосовувалось поняття «біологічні активи». Про них як про об'єкт обліку вперше стало відомо після прийняття МСБО 41 «Сільське господарство» (надалі – МСБО 41). Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні призвело до необхідності прийняття відповідного стандарту щодо визнання та класифікації біологічних активів. Зокрема, визначення категорії «біологічні активи» в нормативних документах наведено в табл. 1.11.

Таблиця 1.11

Визначення поняття «біологічні активи» в нормативних документах України та зарубіжних країн світу

Стандарти бухгалтерського обліку, країна	Визначення
НП(С)БО 30 «Біологічні активи», Україна	тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.
МСБО 41 «Сільське господарство»	жива тварина або рослина.
П(С)БО 17 «Біологічні активи», Литва	рослини та тварини.
НСБО 6 «Особливості обліку на сільськогосподарських підприємствах», Молдова	тварини і рослини, які є результатом минулих подій, контрольовані підприємством і піддаються кількісним і якісним змінам для отримання сільськогосподарської продукції та / або додаткових біологічних активів.
НСФЗ 01, Казахстан	тварина або рослина.

Джерело: узагальнено на підставі [3; 84; 99; 102].

Наближення чинного законодавства України до Директив ЄС та МСБО є позитивною тенденцією у реформуванні нормативно-правового забезпечення визначення та оцінки біологічних активів. У Директиві ЄС 2013/34/ЄС [199] зазначено, що до запасів відносять сировину, матеріали та незавершене виробництво, що є складовими витрат на виробництво продукції рослинництва.

Відповідно до МСБО 41, біологічний актив – це жива тварина або рослина [84]. Таке неконкретне та всеосяжне визначення не тільки не розкриває зміст терміну, оскільки не кожна жива тварина і рослина є активом і відповідно об'єктом обліку. Як справедливо зазначає О. О. Канцуров, «таке визначення характеризує тільки першу складову терміну – «біологічний» і зовсім ігнорує другу, але не менш важливу складову – «актив» [47]. Оскільки об'єктом бухгалтерського обліку є тільки ті біологічні активи, які контролюються малим підприємством у результаті минулих подій та використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому. З огляду на це, тлумачення терміну «біологічний актив», що наведено у НП(С)БО 30 повністю відповідає його призначенню. Так, відповідно до даного стандарту, біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [99].

Відповідно до МСБО 41 під біотрансформацією розуміються процеси росту, виробництва і відтворення, переродження, які породжують кількісні або якісні зміни біологічного активу. Разом із тим, варто відзначити, що біологічна трансформація активів призводить до їх зміни через зростання (збільшення кількості або підвищення якісних характеристик рослин), дегенерації (зниження кількості або погіршення якісних властивостей рослини), відтворення (створення нових живих рослин) і в кінцевому результаті – до виробництва продукції [84]. У вітчизняному НП(С)БО 30 зазначається, що біологічні перетворення – це процес якісних і кількісних змін біологічних активів [99]. Таке визначення є досить простим, але воно не в повному обсязі розкриває зміст цього поняття.

Дослідження міжнародної практики показало, що розробка національних стандартів Литви та Казахстану здійснювалась за міжнародним стандартом. НСБО 6 «Особливості обліку на сільськогосподарських підприємствах» Молдови, на відміну від інших стандартів, акцентує свою увагу на тваринах і рослинах, які є результатом минулих подій, контролюються підприємством, піддаються кількісним і якісним змінам для отримання сільськогосподарської продукції і / або

додаткових біологічних активів. Дане визначення є цілком прийнятним і відображає сутність рослин з точки зору їх використання на сільськогосподарських підприємствах [102]. В досліджуваних країнах (Україна, Литва, Казахстан, Молдова) немає суттєвих відмінностей в аспекті первісного визнання біологічних активів. Таким чином, малим підприємствам потрібно застосовувати чітко зазначені ознаки активу як економічної категорії, тобто біологічний актив має:

- 1) перебувати у володінні підприємства;
- 2) визначену вартість у грошовому виразі;
- 3) принести майбутній економічний прибуток.

У нормативних документах досліджуваних країн відсутня єдина позиція щодо трактування поняття «біологічні активи», що негативно впливає на їх визнання та раціональне використання. З огляду на це досліджено сутність цього виду активів, узагальнено їхні характеристики та запропоновано авторське трактування поняття біологічного активу як особливого виду ресурсів підприємства, який має специфічні властивості та формується за рахунок біотрансформації (ріст, дегенерація, виробництво та відтворення), з метою отримання економічних вигід (продаж, внутрішнє використання). Дане визначення в доступній і простій формі дозволяє ідентифікувати цей об'єкт обліку серед інших активів у процесі виробництва.

Одним із методів пізнання, дослідження, вивчення об'єктів чи явищ є класифікація, тобто поділ на класи з урахуванням визначених загальних ознак об'єктів і закономірностей та зв'язків між ними. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання об'єкта [196, с. 50]. Від правильного вибору класифікаційних ознак біологічних активів залежить достовірність і об'єктивність результатів обліку. Біологічні активи можуть класифікуватися за ознаками (вид господарської діяльності, галузь сільського господарства, зрілість, можливість багаторазового отримання сільськогосподарської продукції, строк використання, метод оцінки, право власності, походження, екологічне спрямування), наведеними на рис. 1.9.

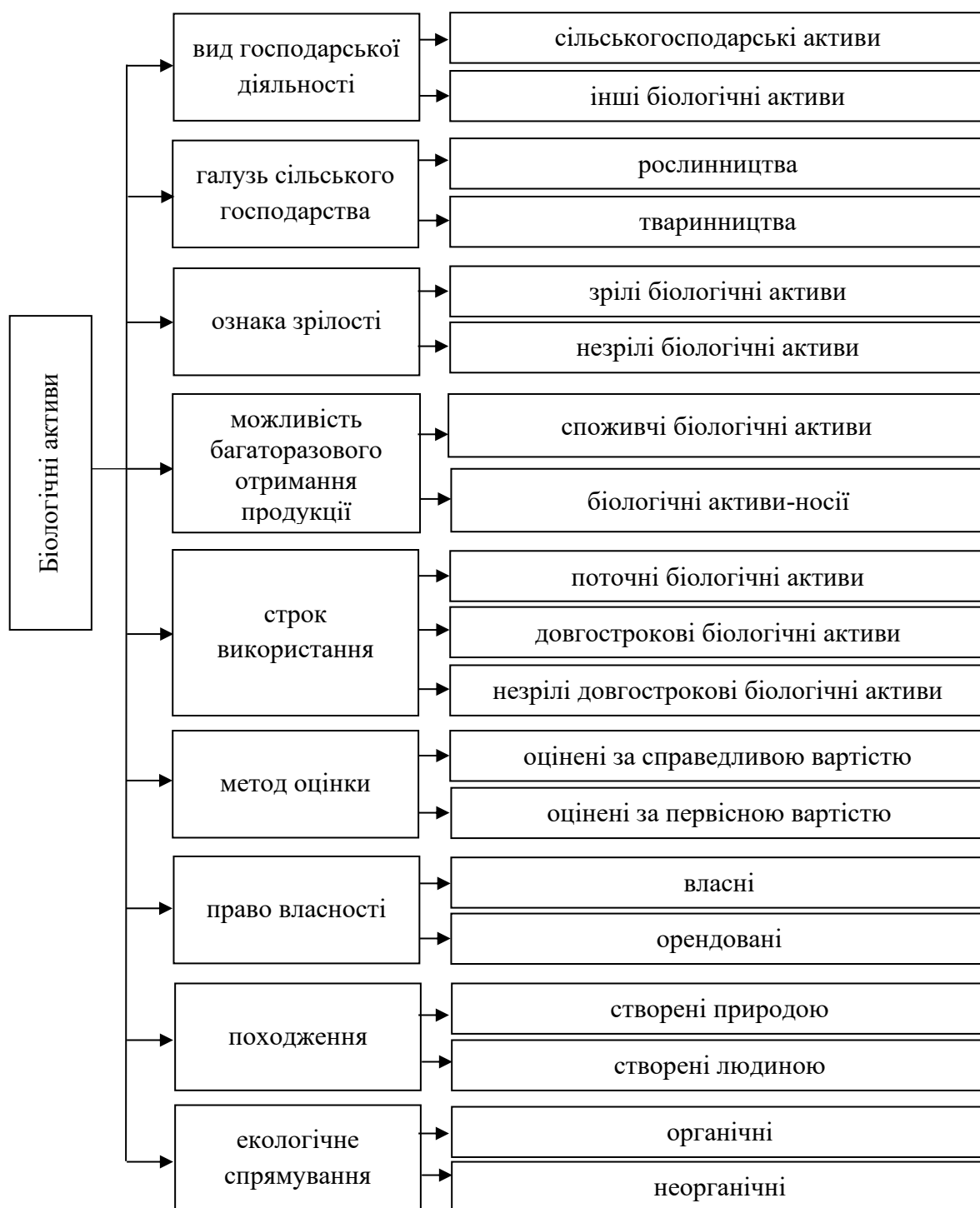


Рис. 1.9. Класифікація біологічних активів

Джерело: узагальнено на підставі [9, с. 53; 84; 99; 196, с. 50].

Першою ознакою є вид господарської діяльності, де біологічні активи поділяються на сільськогосподарські та інші. До сільськогосподарських відносяться біологічні активи, які здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, призначені для продажу, або використання у сільськогосподарській діяльності. Інші біологічні активи, непов'язані з

сільськогосподарською діяльністю, визнаються: запасами, якщо вони не використовуються в сільськогосподарській діяльності та утримуються для продажу або напрями їх використання невизначено; основними засобами, якщо вони використовуються в іншій діяльності ніж сільськогосподарська, та очікуваний строк їх використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік) [84; 99].

В залежності від галузі сільськогосподарські біологічні активи поділяються на рослинного та тваринного походження. Надалі варто зупинитись на класифікації біологічних активів рослинництва.

За ознакою зрілості розрізняють зрілі і незрілі біологічні активи. Зрілі біологічні активи – це ті, що набули ознак того, що їх можна зібрати як урожай (для споживчих біологічних активів), або ті, з яких періодично можна збирати врожай (для біологічних активів-носіїв). До незрілих довгострокових біологічних активів відносяться біологічні активи, операційний цикл створення яких перевищує 12 місяців, які у звітному періоді ще не здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи визначеної якості, зокрема, багаторічні насадження (сади, виноградники, ягідники тощо), що не досягли пори плодоношення [99].

Відповідно до МСБО 41 залежно від можливості багаторазового одержання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів розрізняють споживчі біологічні активи і біологічні активи-носії (табл. 1.12).

Таблиця 1.12

Класифікація групи біологічних активів за МСБО 41

Група біологічних активів	Споживні біологічні активи	Біологічні активи-носії
Виступає	як с/г продукція або біологічний актив на продаж	як самовідтворюваний актив
До них належать	зрілі активи	незрілі активи
рослинництва	зернові, такі як кукурудза або пшениця; ліс, що вирощується для отримання деревини	виноградники, фруктові дерева та ліс, із якого отримують дрова, залишаючи частину дерев

Джерело: узагальнено на підставі [84].

Споживчі біологічні активи здатні одноразово давати сільськогосподарську продукцію (після чого вони завершують своє існування), а біологічні активи-носії – багаторазово давати сільськогосподарську продукцію чи додаткові біологічні активи. Біологічні активи-носії регенерують себе і не являються первинними продуктами. Зазначена класифікаційна група, як споживчі та активи-носії, у вітчизняному законодавстві відсутні. Проте, такий поділ біологічних активів є доречним, оскільки допомагає сформувати цілісну систему аналітичного обліку [61].

За строком використання біологічні активи поділяються на наступні види: поточні біологічні активи, що здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців; довгострокові біологічні активи – це усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами; незрілі довгострокові біологічні активи.

Важливою класифікаційною ознакою є методика оцінки біологічних активів. Біологічні активи відображаються у фінансовій звітності за справедливою або за первісною вартістю. Базовим підходом до оцінки біологічних активів є застосування справедливої вартості, за яким всі біологічні активи і сільськогосподарська продукція при первісному визнанні і на дату балансу оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Разом з тим, норми НП(С)БО 30 [99] щодо оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції не є безальтернативними. Так, поточні біологічні активи, справедливую вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо, визнаються та відображаються за первісною вартістю відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» (далі – НП(С)БО 9) [96]. Справедлива вартість біологічного активу ґрунтується на цінах активного ринку. У разі відсутності інформації про ринкові ціни на біологічні активи справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень. Виділення вартісного підходу в окрему класифікаційну ознаку насамперед обумовлено вимогами до розкриття інформації про біологічні активи в обліку.

В економічній літературі вітчизняні та зарубіжні науковці звертають увагу на проблему оцінки біологічних активів. Дослідженнями підтверджується думка щодо відсутності задовільних облікових моделей для оцінки справедливої вартості біологічних активів суб'єктів господарювання. Дослідженням Li Yu (Colly) [212, с. 568] доведено, що справедлива вартість біологічних активів не забезпечує можливості для прогнозування майбутніх операційних грошових потоків, незалежно від того, чи використовуються ринкові ціни. Такий підхід застосовується до періоду, у якому стає можливим визначити справедливу вартість поточних біологічних активів.

Дослідники (Rubén Dario Marrufo Garcia & Abel Maria Cano Morales; Babenko) [224, с. 72] стверджують, що даний показник на дату балансу достовірно визначити неможливо. Біологічні активи визнаються та відображаються за первісною вартістю, крім поточних біологічних активів рослинництва, які визнаються і відображаються як незавершене виробництво.

Ismayilov [205, с. 328] доводить, що питання справедливої вартості активів є популярним напрямом дослідження, адже найбільше виявляється правопорушень щодо справедливої вартості активів та корпоративного управління. Крім того, порушення виявляються через невизначеності щодо методів обліку, вартості активів, їх оцінки, аналізу витрат і вигід. Автор стверджує, що трикутники «облік/фінансовий менеджмент – балансова вартість/МСФЗ – облік витрат/управління активами – оцінка власного капіталу/фінансовий звіт» є ключовими напрямками удосконалення організації обліку та аудиту балансової вартості активів.

Авторами Daly A., Skaife H.A., Francesco Bova [196, с. 50; 198] досліджено взаємозв'язок вартості боргів фірм із методом оцінки, який вони використовують для обліку своїх біологічних активів. Виявлено, що вартість боргу вища, коли використовують метод справедливої вартості обліку своїх біологічних активів, ніж історичну вартість. Крім того, Moisescu F. [216, с. 34] вбачає використання справедливої вартості на основі оцінки, що дає змогу співвідносити біологічну вартість активів із розміром, очікуваним у майбутньому, з економічними вигодами

від використання цих активів.

Аналіз підходів до оцінки біологічних активів з урахуванням досліджених нормативних документів зарубіжних країн наведена в табл. 1.13.

Таблиця 1.13

Оцінка біологічних активів і продукції рослинництва у зарубіжних країнах

Країна	Підходи до оцінки біологічних активів
Україна	Придбаний (одержаний) біологічний актив зараховується на баланс підприємства за первісною вартістю, яка визначається відповідно до НП(С)БО 7 «Основні засоби» або НП(С)БО 9 «Запаси». Біологічні активи відображаються на дату проміжного і річного балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, крім випадків, коли справедливую вартість достовірно визначити неможливо (НП(С)БО 30).
Литва	Всі біологічні активи повинні оцінюватися при первісному визнанні і в кінці кожного звітного періоду та вся сільськогосподарська продукція, зібрана з біологічних активів, вимірюється на момент збирання врожаю за одним із методів: за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж; за витратами на придбання (виробництво).
Молдова	Первісне визнання поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції – за фактичною собівартістю. Після первісного визнання поточні біологічні активи і сільськогосподарська продукція оцінюються за найменшою оцінкою з вартості придбання та чистою вартістю реалізації.
Казахстан	Біологічний актив при первісному визнанні вимірюється за собівартістю. Сільськогосподарська продукція, зібрана з біологічних активів, оцінюється за собівартістю, встановленою на момент збору врожаю.
Греція	Ферми - сімейні та невеликі; існують обмеження щодо застосування бухгалтерських і фінансових знань, підготовки кадрів. Звітність в основному складається з метою оподаткування.
Латвія	Бухгалтери мають можливість визнавати рослини як біологічні активи за справедливою вартістю або як основні засоби за собівартістю. Має місце обмеженість ринкової інформації та відсутність єдиної методології для оцінки біологічних активів.
Румунія	Біологічні активи визнаються як інвентар або основні засоби. Інвентар оцінюється за вартістю нижчою за собівартість чи чисту реалізаційну вартість, основні засоби - за моделлю знецінених витрат. Віддається перевага моделі грошових потоків для оцінки біологічних активів, включених до інвентарю. Відсутні керівні принципи обліку; недоступна ринкова інформація та надмірні витрати на проведення оцінки, обмежують облік за справедливою вартістю.

Джерело: узагальнено на підставі [3; 42, с. 36; 84; 99; 102; 194].

Оцінка біологічних активів передбачається за справедливою вартістю. Визначення справедливої вартості біологічних активів базується на цінах активного ринку. Причому, ціна активного ринку – це ринкова ціна, за вирахуванням сформованого рівня збутових витрат (без урахування транспортних витрат). Вітчизняний підхід до оцінки біологічних активів полягає в відображенні

їх на дату балансу за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу (п. 10, за винятком п. 11 НП(С)БО 30 [99]):

справедливу вартість біологічних активів на дату балансу достовірно визначити неможливо, оцінка здійснюється за первісною вартістю до періоду, в якому можливо таку оцінку здійснити;

підприємство є платником податку на прибуток і визначає самостійно метод оцінки (з метою наближення методики складання фінансової звітності [5, с. 230].

У межах проведеного дослідження уточнено поняття біологічний актив як особливий вид ресурсу, що має специфічні властивості та формується за рахунок процесів росту, дегенерації, виробництва і відтворення з метою отримання економічних вигід. Проаналізовано класифікаційні ознаки біологічних активів відповідно до нормативно-правових документів України та з урахуванням міжнародної практики. Встановлено, що основними проблемами оцінки біологічних активів є нерозвиненість або ж відсутність активних ринків, недоступність інформації про ринок, наявність одразу кількох методів оцінки біологічних активів, обмежена кількість кваліфікованих кадрів, що здійснюють облік. Впровадження ринкових механізмів господарювання, а також інтеграція економіки України в світове співтовариство, зумовили необхідність реформування вітчизняного бухгалтерського обліку та звітності, приведення національної системи бухгалтерського обліку та звітності у відповідність з міжнародними стандартами. На цьому шляху змін важливо досліджувати і враховувати досвід інших країн, що вже пройшли або ще активно проходять процес реформування щодо визначення об'єктів бухгалтерського обліку.

1.3. Витрати та собівартість продукції рослинництва як об'єкти обліку та контролю

В процесі господарсько-фінансової діяльності малих підприємств такі категорії як витрати та собівартість є взаємопов'язаними поняттями, що

відображають рівень понесених витрат на вирощування продукції рослинництва та комплексно характеризують ефективність використання наявних фінансових, матеріально-технічних, трудових і природних ресурсів, організаційно-технічний рівень виробничого процесу та продуктивності праці. Важливу роль відіграють питання оптимізації виробничих витрат та економії ресурсів, адже малі підприємства намагаються втримати свої позиції на ринку саме завдяки ефективному управлінню виробничим процесом. Проте для того, щоб ефективно управляти цими процесами, необхідно:

дослідити підходи до визначення понять «витрати» і «собівартість» та критерії їх розмежування до прийняття НП(С)БО 16 «Витрати» (далі – НП(С)БО 16);

визначити складові виробничої собівартості та собівартості реалізації продукції рослинництва та фактори впливу на її рівень після прийняття НП(С)БО 16.

На сьогодні такий широковживаний термін як «собівартість» використовується на практиці без належного розуміння самої суті цього поняття. Для більшості підприємств собівартість продукції є не що інше як витрати. Серед науковців також існують дискусії стосовно визначення собівартості, яке б повністю розкривало його економічний зміст. У результаті даного дослідження встановлено, що на практиці такі поняття як «вартість», «собівартість», та «витрати виробництва» ототожнюються. Отже, існує проблема розуміння сутності даних категорій та правильного їх визначення.

Термін «собівартість» як економічна категорія увійшов у використання завдяки працям російського вченого А. П. Рудановського (1863-1934). Принцип собівартості з'явився у публікаціях М. П. Тер-Давидова, М. Ф. фон Дітмара і А. П. Рудановського в 1912 році. До цього науковці та фахівці-практики користувалися такими поняттями як «своя вартість», «загальна вартість», «власна вартість», «вартість виробництва», «фабрична вартість», «вартість», «дійсна вартість», «продуктивна вартість», «вартість собі», «заводська вартість», «фактична вартість», «повна ціна», «істинна ціна» [10, с. 300]. Деталізуючи

змістовне наповнення зазначених понять, варто відзначити, що необхідно підходити до трактування та розуміння категорії «собівартість» саме з терміну «вартість».

Біологічний актив, який у процесі біологічних трансформацій здатен давати сільськогосподарську продукцію, додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [99], має певну цінність і потребує конкретного її визначення за допомогою вимірювання витрат, понесених на його отримання. Це означає, що даний біологічний актив має вартість. Як зазначає С. В. Мочерний, вартість – це економічна категорія, яка виражає уречевлену в товарах та послугах суспільно необхідну працю й економічні відносини між суб'єктами господарської діяльності, що пов'язані суспільним поділом праці й обміном товарами та послугами [30]. Категорію «вартість» можна тлумачити з двох позицій: з одного боку, як ціну, а з іншого – як суспільно необхідну працю, затрачену на вирощування продукції рослинництва.

Якщо розглядати вартість як ціну, то необхідно врахувати, що у вартість, крім витрат, включається ще і прибуток як економічна вигода, яку отримує виробник після реалізації продукції рослинництва. Варто наголосити, що вартість продукції рослинництва, що виражена в ціні, оплачує покупець, а собівартість – відшкодовує сам виробник з доходу від її реалізації. При цьому виготовлена продукція рослинництва однакової вартості може мати різну собівартість для різних підприємств. Вищезазначене дає змогу дійти висновку про те, що вартість – це об'єктивний показник, який характеризує ринкову ціну на продукцію рослинництва, а собівартість є суб'єктивним показником, який складається з витрат на виробництво цієї продукції кожним окремим суб'єктом господарювання [161, с. 78]. Таким чином, необхідно зазначити, що поняття «вартість» і «собівартість» є самостійними категоріями, що нерозривно пов'язані між собою. Собівартість продукції рослинництва формується з елементів їх вартості і є частиною вартості, що відшкодовує витрати для здійснення процесу відтворення, виражаючи при цьому складну систему економічних зв'язків, які у свою чергу, і складаються в процесі її виробництва [44, с. 62].

Для поглибленого пізнання сутності поняття «собівартість» розглянемо його трактування у нормативно-правовій та економічній літературі (дод. В).

Критичний аналіз визначення сутності терміну «собівартість» у нормативно-правових актах та наукових працях вітчизняних і зарубіжних вчених свідчить про відсутність єдиної думки науковців у цьому питанні. Проведене системне дослідження сутності собівартості дозволило визначити причину відсутності єдиного загальноприйнятого визначення цієї економічної категорії, а саме різнобічність тлумачень спричинено тим, що кожен науковець, який досліджував дане поняття, намагався висвітлити ту її сторону, якою він займався. Досліджені наукові визначення дозволяють узагальнити трактування сутності поняття «собівартість» за такими підходами: нормативно-правовий, фінансово-грошовий, витратний, вартісний та економічний (рис. 1.10). Варто відзначити, що трактування даної економічної категорії дещо відрізняється навіть у межах одного підходу.

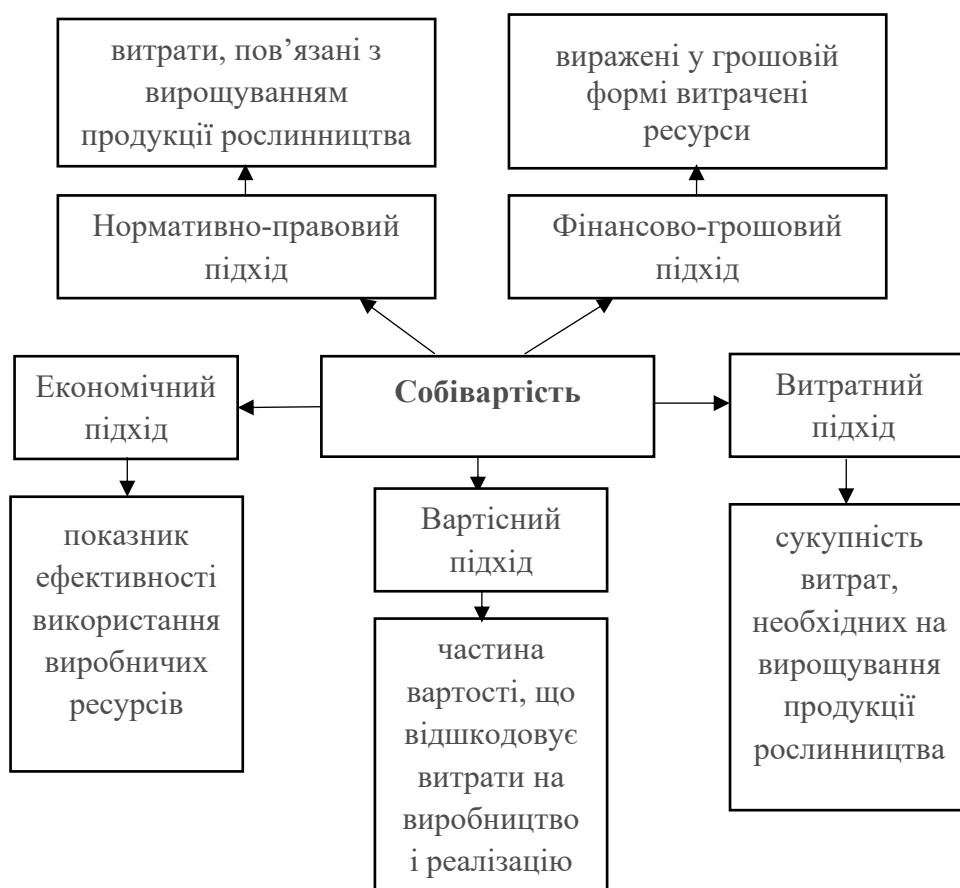


Рис. 1.10. Сутність поняття «собівартість» з урахуванням різних підходів

Джерело: запропоновано на підставі [1, с. 121; 7; 11; 30, с. 409; 72; 73; 88; 93, с. 519; 116; 118, с. 62; 138; 178; 182].

Фінансово-грошовий підхід (Бутинець Ф.Ф., Чижевська Л.В. [13], Мочерний С.В. [30, с. 409], Пархоменко В.М. [116, с. 2-5], Чумаченко М.Г. [7], Цаль-Цалко Ю.С. [182] та ін.) розкриває собівартість як виражену у грошовій формі величину витрачених ресурсів у процесі вирощування продукції рослинництва. За витратним підходом (Нападовська Л.В. [93, с. 519], Пушкар М.С. [138]) собівартість розглядають як витрати, необхідні для вирощування продукції рослинництва. Вартісний підхід (Мацкевічюс Й.С. [73], Мацибора В.І. [72], Пилипів Н.І. [118, с. 62]) обумовлює розкриття даної категорії у розрізі частини вартості, що дорівнює вартості витрачених засобів виробництва та представляє частину ціни, за рахунок якої відшкодовуються витрати на вирощування продукції рослинництва. Економічний підхід (Андрійчук В.Г. [1, с. 121]; Міценко Н.Г., Мизгала С.В. [88, с. 131]; Устенко О.Л. [178]) більше наближений до фінансово-грошового підходу, проте, відрізняється тим, що деталізує складові собівартості з метою визначення ефективності виробничої діяльності.

Тлумачення поняття «собівартість» суттєво відрізняється у нормативно-правовому підході. Спираючись на критичний аналіз нормативно-правової бази щодо визначення зазначеного терміну, слід виділити розбіжність та багатоаспектність її тлумачення. У національних і міжнародних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку, які мають безпосередньо відношення до витрат як складових собівартості продукції рослинництва, відсутнє визначення даного терміну. У НП(С)БО 16 йдеться лише про склад витрат, які включаються до собівартості та зазначається, що вона визначається відповідно до НП(С)БО 9 [97]. У останньому нормативно-правовому документі собівартість розглядають як один із можливих методів оцінки запасів без пояснення сутності даної категорії [78]. НП(С)БО 30 є вітчизняним аналогом МСБО 41, що розкриває такі поняття як «справедлива вартість», «первісна вартість», «балансова вартість», проте, термін «собівартість» зовсім не використовується. У зазначеному МСБО 41 собівартість розглядається у площині справедливої вартості сільськогосподарської продукції з вирахуванням витрат на продаж на час збирання врожаю [84]. Вважаємо недоцільним трактувати поняття «собівартість» лише в якості витрат на

вирощування продукції, виражених у грошовій вартості, оскільки це не відображає в повній мірі сутність даного терміну. Як показали дослідження, єдиної думки щодо того, чим є категорія «собівартість», немає. Проте детальний аналіз найбільш поширених підходів до визначення цього поняття дає змогу глибше зрозуміти його сутність. Таким чином, вважаємо за доцільне розглядати собівартість, з одного боку, як економічну категорію, що відображає вартісну оцінку використаних ресурсів на вирощування продукції рослинництва, а з іншого – як частину вартості, необхідну для компенсації понесених витрат у процесі виробництва. А витрати визначати як кількісне відображення трудових, матеріальних, фінансових, природних та інших видів ресурсів, понесених на виробництво продукції.

За результатами аналізу підходів до визначення економічної сутності витрат і собівартості продукції рослинництва виявлена актуальність проблеми понятійно-категоріального апарату, що полягає в ототожненні трактування таких категорій як «собівартість» і «витрати виробництва». Вивчення їх економічного змісту показало, що, попри їх ідентичність у кількісному вимірі, вони мають суттєві методологічні відмінності, що представлені у табл. 1.14.

Таблиця 1.14

Критерії розмежування сутності понять «собівартість» і «витрати»

Критерій розмежування	Поняття «собівартість»	Поняття «витрати»
Трактування	економічна категорія, що відображає використані ресурси на вирощування та реалізацію продукції, виражених у грошовому вимірнику	кількісне відображення трудових, матеріальних, фінансових, природних та інших видів ресурсів на вирощування продукції рослинництва
Методологія розрахунку показника	включає в себе витрати на вирощування продукції та деякі витрати, що є частиною доданого продукту	складова собівартості продукції рослинництва
Природа категорії	якісно-результативна	кількісно-факторна
Одиниця виміру	виключно грошова	грошова та натуральна
Сутність поняття	є межею мінімально допустимого рівня ціни для реалізації продукції рослинництва	визначення рівня ціни в ринкових умовах через суспільно необхідні витрати
Джерела відшкодування	собівартість	ринкова ціна, що включає в себе собівартість і прибуток
Перенесення вартості на вироблену продукцію	протягом одного виробничого циклу	протягом декількох виробничих циклів

Джерело: узагальнено на підставі [113, с. 6], [183, с. 6].

Теоретичні підходи до понять «собівартість» і «витрати», які представлені у табл. 1.14, показали необхідність чіткого розмежування зазначених економічних категорій. Оскільки поняття «витрати» є кількісним показником у складовій частині собівартості, тоді як остання відображає якісно-результативну ознаку виробничої діяльності та є частиною вартості, що відшкодовується в процесі реалізації продукції рослинництва.

З прийняттям НП(С)БО 16 визначено два види собівартості продукції – виробнича та реалізованої продукції (рис. 1.11).

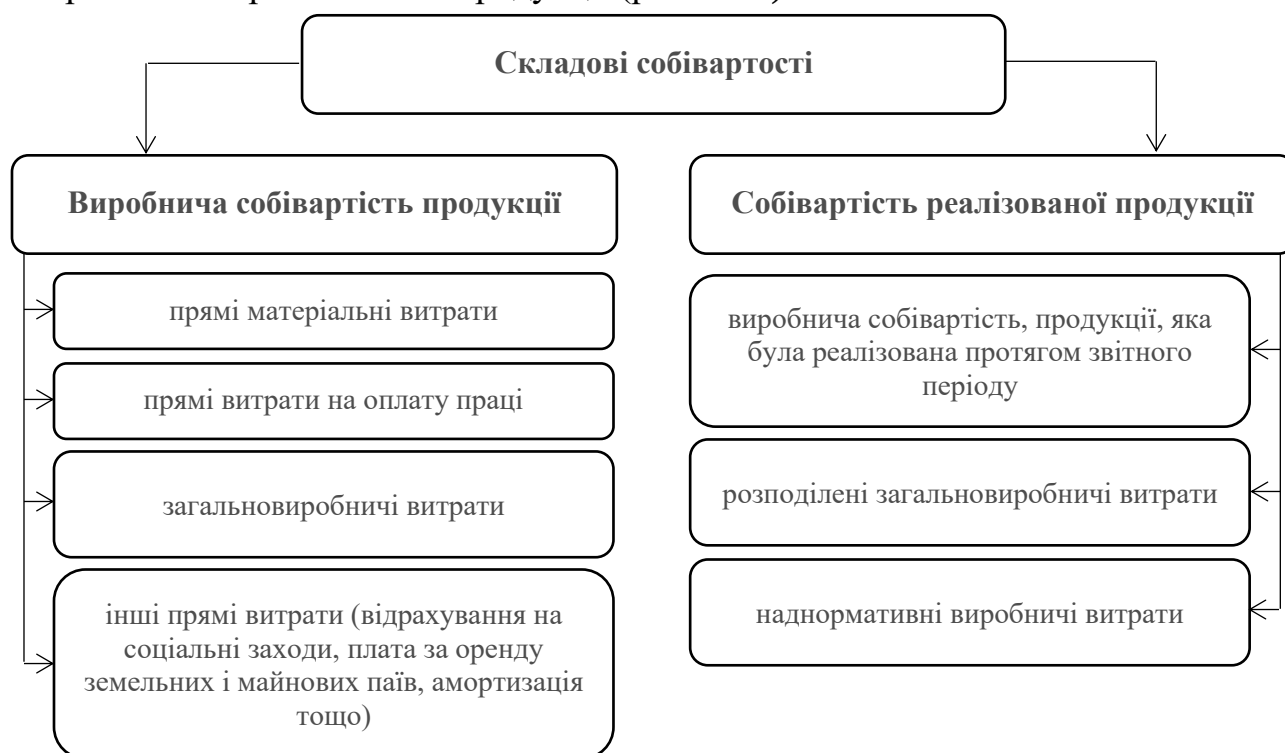


Рис. 1.11. Складові собівартості продукції рослинництва

Джерело: узагальнено на підставі [97].

До складу виробничої собівартості продукції рослинництва належать лише прямі витрати виробництва, що можуть бути економічно доцільним шляхом віднесені до конкретного виду продукції. Собівартість реалізації містить у собі виробничу собівартість, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати, наднормативні виробничі витрати.

Перелік і склад статей собівартості продукції рослинництва встановлюються малими підприємствами самостійно (розглянуто у п. 2.1). У межах проведеного

дослідження встановлено внести зміни у Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 щодо визначення понять «витрати», «собівартість» та визначення складових собівартості продукції рослинництва (табл. 1.15).

Таблиця 1.15

Пропозиції щодо внесення змін до нормативно-правового забезпечення
собівартості

Чинна норма	Запропоновано автором внести зміни до:
НП(С)БО 16 «Витрати» Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві [97].	Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 щодо визначення понять: Витрати – це кількісне відображення трудових, матеріальних, фінансових, природних та інших видів ресурсів, понесених на виробництво продукції. Собівартість – це економічна категорія, що відображає вартісну оцінку використаних ресурсів на вирощування поточних біологічних активів, яка необхідна для компенсації понесених витрат у процесі виробництва. Види собівартості: виробнича; реалізації продукції.
НП(С)БО 30 «Біологічні активи» Сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на продаж або за виробничою собівартістю [99].	
МСБО 41 «Сільське господарство» Сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай з біологічних активів підприємства, слід оцінювати за її справедливою вартістю мінус витрати на продаж на час збирання врожаю. Отримана в результаті такого вимірювання оцінка вважається <i>собівартістю</i> [84].	

Джерело: розроблено на підставі [84; 97; 99].

Витрати займають вагому частку у структурі виробничої собівартості та від їх якості залежить кінцевий результат у вигляді готової продукції рослинництва. Для вирішення проблеми якості витрат на виробництво продукції рослинництва необхідно дослідити сутність витрат на якість. Для з'ясування теоретичних підходів до визначення цього поняття, розглянемо його трактування в економічній літературі.

Науковці Андрушко Р., Лиса О., Мирончук З. [65, с. 106], Наврозова Ю.О. [91, с. 5], Пархоменко В.М. [115, с. 152], котрі переважно розглядають витрати на якість як витрати, що пов'язані з розробкою, забезпеченням системи управління якістю та її удосконалення у довгостроковій перспективі. Зокрема, Пархоменко В.М. стверджує, що такі витрати породжені вимогою досягнення або підтримки певного рівня якості продукції, виходячи з потреб споживача [115, с. 32]. На основі проведеного аналізу підходів до трактування витрат на якість визначено їх розглядати як сукупність систематичних попереджувальних заходів на забезпечення і поліпшення якісних характеристик продукції з метою зростання обсягу продажів на ринку. Крім того, науковці Садовська І.Б., Мартинюк Н., Нагірська К.Є. вважають, що на етапі виділення статей витрат на якість одним із дискусійних питань методики є знаходження оптимального балансу між їх кількістю виділення за кожною з категорій і достатньою інформативністю вихідних облікових даних [143]. На нашу думку, це є важливим для забезпечення якості управлінської інформації.

Для досліджуваних малих підприємств актуальним залишається питання дотримання технології вирощування, що передбачає використання якісних матеріалів (сертифікованого насіння із відповідними біологічними характеристиками, органічних добрив, ефективних засобів захисту рослин та родючих земельних ресурсів). Важливим елементом технологічного процесу є вибір системи обробітку ґрунту (внесення добрив, оранка, боронування, передпосівна культивування, посів, підживлення, збирання, транспортування зерна на тік), підбір кращого культури-попередника на полі, дотримання норм висіву якісного насіння, строків сівби та збору врожаю.

Теоретичним і практичним аспектам дослідження проблеми щодо теорії та методології бухгалтерського обліку витрат на якість продукції присвячена наукова праця Пархоменка В.М. [115]. Науковцем виокремлено підхід до облікового відображення витрат на якість з урахуванням запитів користувачів у частині видів продукції, витрат на якість за призначенням (оцінка, забезпечення, покращення якості та втрати, пов'язані з виникненням дефектів) та стадій життєвого циклу

продукції (дослідження і розробка, виготовлення, реалізація, експлуатація та утилізація), що дасть змогу задовільнити інформаційні потреби управлінського персоналу для прийняття раціональних рішень [115]. Тобто Пархоменко В.М. розділяє витрати на забезпечення якості від інших витрат. На нашу думку, особливу увагу у дослідженні необхідно звернути саме на якість витрат як складових собівартості продукції рослинництва, що в цілому підвищить дотримання технологічного процесу та збільшить їх споживання.

На підставі проведених досліджень встановлено, що собівартість продукції рослинництва відображає рівень понесених витрат і комплексно характеризує ефективність використання наявних фінансових, матеріально-технічних, трудових і природних ресурсів, організаційно-технічний рівень виробничого процесу та рівень продуктивності праці. За результатами аналізу підходів до визначення сутності собівартості виявлена актуальність проблеми понятійно-категоріального апарату, що полягає в ототожненні трактування таких термінів як «собівартість» і «витрати виробництва». Проведене дослідження свідчить, що зазначені економічні категорії необхідно чітко розрізняти. Оскільки поняття «витрати» є кількісним показником у складовій частині собівартості, тоді як остання відображає якісно-результативну ознаку й є частиною вартості, що відшкодовується в процесі реалізації продукції.

Висновки до розділу 1

В результаті проведеного дослідження теоретичних і нормативно-правових засади обліку витрат і контролю собівартості продукції рослинництва необхідно визначити:

1. Рослинництво як провідна галузь сільського господарства має особливості, порівняно з іншими галузями виробництва: головний засіб виробництва – це земля, сезонність виробництва, тривалість виробничого процесу та нерівномірність використання ресурсів протягом року, наявність біологічних активів. Доведено, що

наведені організаційно-технологічні особливості впливають на систему обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. На підставі проведених досліджень сформована ефективна система управління земельними ресурсами, основою якої є застосування системи точного землеробства. На практиці малих підприємств це підвищить ефективність виробництва продукції рослинництва за рахунок планування посівів та формування виробничих витрат.

2. З урахуванням вітчизняної та міжнародної практики запропоновано внести зміни до НП(С)БО 25 щодо визначення поняття малих підприємств як суб'єктів господарювання, які є не підзвітним суспільству, займаються підприємницькою діяльністю з метою отримання прибутку або іншої економічної вигоди, та відповідно до визначених критеріїв відноситься до категорії малих підприємств. Запропоновано у Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» внести уточнення щодо критеріїв при визначенні малих підприємств у частині: балансової вартості активів – з 4 млн євро до 2 млн євро; чистого доходу від реалізації продукції – з 8 млн євро до 4 млн євро; середньорічної чисельності працівників – від 11 до 50 осіб. Це дасть змогу на даному етапі підвищити прозорість фінансової звітності, сприятиме зростанню конкурентоспроможності малих підприємств в ринкових умовах господарювання.

3. За результатами проведеного дослідження нормативно-правового забезпечення України та зарубіжних країн (Греції, Латвії, Румунії, Литви, Молдови, Казахстану) розглянута категорія «біологічні активи», яка є однією з найважливіших у господарській діяльності, оскільки вони володіють специфічними властивостями і формуються за рахунок біотрансформації (біологічних перетворень), що складається з процесів росту, дегенерації, виробництва продукції і відтворення. Встановлено, що класифікаційні ознаки біологічних активів є основою для ведення обліку та формування фінансової звітності. У зв'язку з цим запропоновано деталізувати біологічні активи за такими ознаками як галузь сільського господарства, строк використання, метод оцінки й екологічне спрямування.

4. Розглянуто трактування поняття «собівартість», що відображає якісну оцінку використаних ресурсів і частину вартості, що необхідна для компенсації понесених поточних витрат у процесі виробництва. А витрати визначити як кількісне відображення ресурсів, понесених на виробництво продукції рослинництва. Запропоновано доповнити Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [75] щодо визначення понять «витрати», «собівартість» та визначення складових собівартості продукції рослинництва. Встановлено, що від якості виробничих витрат залежить кінцевий результат виробництва у вигляді готової продукції. Крім того, вважаємо доцільним виокремити не тільки перелік статей витрати на виробництво, а й на якість продукції рослинництва у частині здійснення контрольних заходів; підтвердження та поліпшення; реалізації продукції; проведення досліджень та розробок.

5. Теоретичні, нормативно-правові та практичні засади обліку витрат і контролю собівартості продукції рослинництва та запити щодо напрямів підвищення ефективності їх управління потребують розвитку обліку та контролю, здатних забезпечити необхідною інформацією всіх зацікавлених користувачів.

6. Основні результати дисертаційної роботи опубліковані [19; 20; 22; 45; 46; 168; 171; 172; 175; 235].

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

2.1. Організаційно-методичні аспекти формування облікової політики щодо витрат на виробництво продукції рослинництва

Ефективність ведення обліку залежить від рівня його організації на малих підприємствах. Важливим питанням організації обліку є розробка облікової політики, що включає вибір конкретного способу ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності із декількох можливих варіантів, які допускаються чинними нормативно-правовими документами. Від сформованої облікової політики залежить не тільки результативність управління системою обліку, а й формування витрат і їх вплив на фінансовий результат. Це обумовлює стратегічні підходи до розробки облікової політики. В практичній роботі керівники малих підприємств до особливостей формування облікової політики відносяться доволі формально через відсутність теоретичних знань, відповідної кваліфікації та практичного досвіду. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне:

- дослідити роль і значення облікової політики;
- охарактеризувати основи організації обліку на малих підприємствах;
- проаналізувати нормативно-правове регулювання формування облікової політики;

визначити організаційно-методичні елементи облікової політики та надати пропозиції їх удосконалення щодо витрат на виробництво продукції рослинництва.

Основне призначення облікової політики полягає в упорядкуванні організаційно-методичних засад облікового процесу на основі загальноприйнятих принципів та правил; забезпеченні повною, достовірною та неупередженою інформацією керівництво з метою здійснення ефективного управління виробничою діяльністю та визначення стратегії подальшого його розвитку; роз'ясненні користувачам внутрішньої і зовнішньої звітності конкретні правила та процедури ведення обліку та складання звітності; підвищенні ефективності ведення обліку

[139]. Облікова політика сприяє посиленню обліково-аналітичних функцій в управлінні малими підприємствами, що дає змогу оперативно реагувати на зміни, які відбуваються у виробничому процесі. Відповідно до законодавства малі підприємства самостійно визначають власну облікову політику, при цьому ступінь його свободи регламентується на державному рівні.

Дослідженню проблем формування облікової політики присвячені наукові праці таких провідних вчених: Дерія В.А., Жука В.М., Іщенко Я.П., Калюги Є.В., Кіндрацької Л.М., Кірейцева Г.Г., Озерана В.О., Пушкаря М.С., Савчука В.К., Садовської І.Б., Сопка В.В., Сука Л.К., Цаль-Цалка Ю.С., Чижевської Л.В., Щирби М.Т. та ін. Однак, відзначаючи результати наукових досліджень у цьому напрямку, слід зазначити, що подальшого вдосконалення потребують теоретичні, організаційні та методичні засади формування облікової політики щодо витрат на виробництво продукції рослинництва. Перш за все, для правильного формування облікової політики підприємства необхідно визначити її зміст та основи побудови.

У міжнародній практиці поняття «облікова політика» офіційно було визначено у 1973 році разом із затвердженням МСБО 1 «Розкриття облікової політики» і МСБО 5 «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах». Згодом, у 1997 році зазначені міжнародні стандарти було систематизовано і на їх основі видано МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [77], що містить вимоги до розкриття інформації в обліковій політиці. На сьогодні існує МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (далі – МСБО 8) [79], який визначає критерії до обрання та зміни облікової політики разом із обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, оцінках та виправлення помилок.

В Україні до 1990-х років у формуванні облікової політики підприємства потреби не виникало. Це пов'язано з тим, що при командно-адміністративній системі господарювання держава виступала одночасно як законодавець, власник засобів виробництва та отримувач облікової інформації. Нормативно-правове регулювання обліку здійснювалось за рахунок затвердження відповідних положень, стандартів та інструкцій, якими не було передбачено альтернативні

варіанти ведення обліку та складання звітності [145, с. 13]. Потреба в обліковій політиці з'явилась після переходу від командно-адміністративної системи управління до ринкових умов господарювання, що передбачало перехід від жорсткої регламентації до альтернативних способів і методів ведення обліку. Поява облікової політики в Україні та її регламентація нормативними документами можна умовно поділити на три етапи (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Етапи регламентації облікової політики підприємств в Україні

Період	Назва нормативно-правового документу	Характеристика
1993 – 1999 р.	Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності; Вказівки щодо організації бухгалтерського обліку в Україні	Рекомендація декількох варіантів провадження бухгалтерського обліку: самостійне встановлення організаційної форми бухгалтерської роботи; визначення форми і методів бухгалтерського обліку; розробка систему внутрівиробничого обліку, звітності й контролю господарських операцій; визначення прав працівників на підпис документів тощо.
2000 р. – до сьогодні	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», П(С)БО 1 та інші стандарти, галузеві методичні рекомендації	Регламентація використання облікової політики як елемента розкриття інформації у фінансовій звітності, відображення змін в обліковій політиці тощо.
2004 р. – до сьогодні	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	Визначення критеріїв до обрання та зміни облікової політики разом із обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, оцінках та виправлення помилок.

Джерело: узагальнено на підставі [145, с. 13].

В Україні в 2000 р. вперше почали використовувати нормативне визначення терміну «облікова політика» після прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якого облікова політика являє собою сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються для складання та подання фінансової звітності [123]. У МСБО дане поняття розглядається як конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані на підприємстві під час складання та подання фінансових звітів [79]. Аналіз сутності облікової політики у вітчизняних і зарубіжних нормативних

документах дозволив визначити облікову політику як сукупність способів та процедур організації і ведення обліку та формування звітності, що були обрані, виходячи зі встановлених вимог та особливостей діяльності малих підприємств.

Діюче законодавство України передбачає обов'язковість документального оформлення облікової політики, однак у практичній діяльності спостерігається, що малі підприємства підходять до цього формально та не приділяють особливу увагу її елементам. Досліджені підприємства Волинської області відповідним наказом про облікову політику затверджують Положення про облікову політику, в якому визначаються аспекти ведення обліку та складання фінансової звітності. Альтернативним варіантом Положення є розробка Робочої інструкції по обліковій політиці, що детальніше визначає порядок і способи організації обліку на малих підприємствах. На основі аналізу економічної літератури та діючих інструкцій по обліковій політиці сформовано перелік її складових (рис. 2.1).

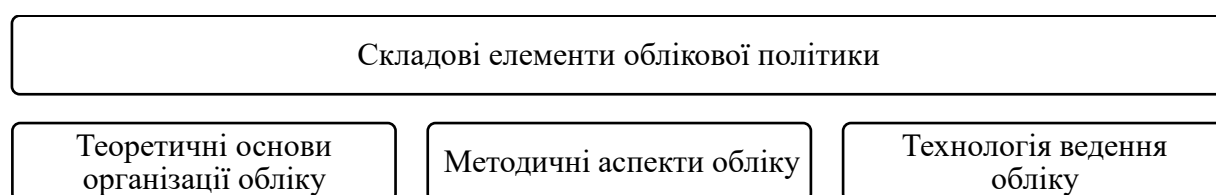


Рис. 2.1. Складові елементи облікової політики

Джерело: узагальнено на підставі [76; 139, с. 66; 145, с. 156].

Теоретичні основи організації обліку визначають вибір форми бухгалтерського обліку; організацію робочого процесу; тип організаційної структури бухгалтерії, технологію обробки даних; нормативно-правове регулювання облікової політики. Методичні аспекти обліку розкривають поріг суттєвості інформації щодо витрат для відображення у фінансовій звітності; об'єкти обліку витрат; розмежування витрат за кожною класифікаційною групою витрат, метод обліку витрат на виробництво, перелік умовно-змінних та умовно-постійних витрат; методи амортизації основних засобів, методи списання запасів. Технологія ведення обліку передбачає розробку Робочого плану рахунків, порядку організації документообігу, формування звітності, виправлення помилок у фінансовій звітності (розглянуто у п. 2.2). Одну із складових, а саме перелік

методичних засад формування облікової політики чітко конкретизовано у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства [76]. Адже саме вибір методики ведення обліку безпосередньо впливає на фінансовий результат. Проте, питання організації та технології обліку є не менш важливими, але не розкриті в нормативно-правових документах, що й обумовлює складність формування облікової політики на малих підприємствах. У зв'язку з цим вважаємо необхідним дослідити зазначені складові з метою розкриття їх особливостей.

Перш за все, у I розділі «Теоретичні основи організації обліку» Робочої інструкції по обліковій політиці необхідно визначити нормативно-правові документи, які використовують малі підприємства при веденні обліку. В Україні на сьогодні нормативно-правове регулювання формування облікової політики здійснюється на п'яти рівнях (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Нормативно-правове регулювання формування облікової політики малих підприємств України

Рівень	Норма регулювання	Сутність регулювання
1	2	3
Міжнародний (МСБО, МСФЗ)	МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	передбачає повний комплект фінансової звітності, що включає Примітки до річної фінансової звітності, у яких відображається облікова політика.
	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	містить визначення поняття «облікові політики», критеріїв до її обрання та внесення змін в облікових політиках та облікових оцінках, виправлення помилок.
	МСФЗ для МСП	передбачає одну найпростішу функцію облікової політики: обрання та застосування, послідовність і зміни в обліковій політиці, виявлення помилок попередніх періодів.
Міждержавний (Директива ЄС)	Четверта Директива 78/660/ЄЕС	містить положення стосовно гнучкого підходу змісту звітності в залежності від розміру підприємства, типу власності та забезпечує порівнянність даних
	Сьома Директива 83/349/ЄЕС	висвітлює зобов'язання таких компаній надавати консолідовану звітність та розкривати облікову політику щодо пов'язаних сторін

Продовження табл. 2.2

1	2	3
Національний (Закони України, НПСБО, спрощений План рахунків)	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	передбачає можливість вибору елементів облікової політики в рамках діючих нормативно-правових актів.
	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	дають визначення облікової політики та визначають порядок розкриття та внесення змін в облікову політику.
	спрощений План рахунків бухгалтерського обліку	передбачає введення субрахунків з метою забезпечення необхідної деталізації та аналітичності обліково-економічної інформації підприємства.
Галуzeвий (методичні рекомендації, інструкції, положення тощо)	Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	містять перелік методичних аспектів формування облікової політики.
	Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132	передбачають, що витрати на виробництво продукції групуються за статтями, які підприємство визначає самостійно.
Локальний	Внутрішні регулюючі документи	Положення про облікову політику, Робочий план рахунків бухгалтерського обліку, Положення про бухгалтерську службу, Положення про організацію обліку тощо.

Джерело: узагальнено на підставі [75; 76; 77; 79; 85; 95; 123; 132; 202; 225].

Нормативно-правове регулювання облікової політики здійснюється на міжнародному, міждержавному, національному, галуzeвому та локальному рівнях. Проте, досліджено, що законодавча база в сфері облікової політики потребує суттєвого вдосконалення у розкритті організаційних і технологічних аспектів ведення обліку. При виборі засад організації обліку необхідно враховувати вплив внутрішніх і зовнішніх факторів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Зовнішні та внутрішні фактори впливу при виборі облікової політики

Зовнішні фактори	Внутрішні фактори
інфраструктура ринку;	форма власності, організаційно-правову форма;
нормативно-законодавче регулювання;	галузь економіки та вид діяльності;
вплив інфляційних процесів;	технологічні особливості виробництва;
особливості системи обліку й оподаткування.	рівень кадрового та матеріально-технічного забезпечення.

Джерело: систематизовано автором.

При впровадженні облікової політики на малих підприємствах, варто зазначити, що ефективність їх діяльності залежить від вибору:

форми організації бухгалтерського обліку (згідно із законодавством існує чотири варіанти вибору суб'єктів ведення бухгалтерського обліку, кожний з яких може бути обраний власником (журнальна, журнально-ордерна, проста, комп'ютерна);

системи бухгалтерського обліку (залежно від обсягів здійснюваної діяльності та вимог законодавства, малі підприємства можуть обирати загальну або спрощену форми бухгалтерського обліку та фінансової звітності);

системи оподаткування (згідно із законодавством підприємство, незалежно від розмірів та форми господарювання, може обирати як загальну систему оподаткування, так і спрощену систему, якщо відповідатиме відповідним критеріям) [145].

Організаційні аспекти формування облікової політики досліджуваних малих підприємств Волинської області передбачають: нормативно-правове регулювання, форму організації обліку, тип організаційної структури бухгалтерії, організацію роботи облікового апарату, технологію обробки облікової інформації та форму бухгалтерського обліку. Ця складова є основою для розробки методики та технології ведення обліку витрат на виробництво продукції рослинництва на малих підприємствах (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Елементи облікової політики щодо витрат на виробництво продукції
рослинництва (організаційні аспекти)

№ з/п	Елементи облікової політики	Варіант організації обліку
1	Нормативно-правове регулювання	Для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності необхідно застосовувати: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства; НП(С)БО; спрощений План рахунків бухгалтерського обліку.
2	Форма організації обліку (вибір суб'єкта, що здійснює облік)	Облік на малих підприємствах ведеться бухгалтером чи бухгалтерською службою; керівником; за допомогою бухгалтерського аутсорсингу (замість штатного бухгалтера).
3	Організація роботи облікового апарату	Централізована – якщо є штатний бухгалтер чи відділ бухгалтерії; або відсутня – при користуванні послугами бухгалтерської компанії.
4	Тип організаційної структури бухгалтерії	Лінійна, що передбачає підпорядкування керівнику малого підприємства.
5	Технологія оброблення облікової інформації	Використання комп'ютерної бухгалтерської програми із застосування змішаної (паперово-електронної) форми документообігу.
6	Форма бухгалтерського обліку	Спрощена, з веденням облікових реєстрів.

Джерело: систематизовано автором.

У II розділі Робочої інструкції по обліковій політиці доцільно розкрити методичні аспекти формування облікової політики, які є складовою системи бухгалтерського обліку, що передбачає розкриття таких елементів обліку щодо яких існує більше, ніж один варіант їх застосування, тому розробляти її мають усі без винятку суб'єкти господарювання. Методичні аспекти облікової політики містять такі показники: поріг суттєвості для відображення інформації щодо витрат у фінансовій звітності, тривалість операційного циклу, методи амортизації основних засобів та інших необоротних активів, списання запасів при їх вибутті, обліку витрат, одиницю бухгалтерського обліку запасів, перелік і склад статей калькулювання собівартості, змінних і постійних загальновиробничих витрат, базу їх розподілу (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Елементи облікової політики щодо витрат на виробництво продукції
рослинництва (методичні аспекти)

Норма регулювання	Показник	Альтернативні варіанти щодо обліку витрат
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Поріг суттєвості для відображення інформації щодо витрат у фінансовій звітності	Суттєва інформація – це інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.
	Тривалість операційного циклу	Операційний цикл – це проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції.
НП(С)БО 7 «Основні засоби»	Методи амортизації основних засобів, інших необоротних активів	Метод амортизації обирається підприємством самостійно відповідно до Наказу про облікову політику: прямолінійний.
НП(С)БО 9 «Запаси»	Одиниця бухгалтерського обліку запасів	Одиницею бухгалтерського обліку запасів є їх найменування або вид.
	Метод списання запасів при їх вибутті	Оцінка вибуття запасів здійснюється за методом середньозваженої собівартості
	Метод обліку транспортно-заготівельних витрат	Малі підприємства включають транспортно-заготівельні витрати до собівартості придбаних товарів.
НП(С)БО 16 «Витрати»	Методи, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості	Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції і собівартості реалізації продукції.
	Перелік і склад змінних і постійних загально-виробничих витрат	Перелік і склад змінних і постійних загально-виробничих витрат
	База розподілу загально-виробничих витрат	Змінні загально-виробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу.

Джерело: узагальнено на підставі [95; 96; 97; 100].

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від якісних характеристик і визначених обмежень залежить якість інформація, що є основою для ведення обліку та складання звітності (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Якісні характеристики й обмеження, яким повинна відповідати облікова та звітна інформація щодо витрат

Джерело: узагальнено на підставі [85].

Облікова та звітна інформація має надаватися таким чином, щоб бути:

зрозумілою для користувачів, які мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати цю інформації з достатньою ретельністю;

доречною для прийняття рішень користувачами, зіставною за різні періоди та своєчасною, в отриманні від неї вигоди повинні перевищувати витрати на її надання;

достовірною, коли в ній немає суттєвих помилок та упередженості і вона правдиво відображає те, що зазначається або те, що можна обґрунтовано очікувати;

обачною – як прояв певної міри обережності під час формування необхідних за умов невизначеності суджень, таким чином, щоб не завищувати активи чи дохід і не занижувати зобов’язання чи витрати [85].

Вплив корисності інформації про витрати на виробництво продукції рослинництва на побудову їх бухгалтерського обліку та надання інформації у фінансовій звітності малих підприємств представлено на рис. 2.3.



Рис. 2.3. Вплив корисності інформації про витрати на виробництво продукції рослинництва на побудову обліку та формування фінансової звітності малих підприємств

Джерело: систематизовано автором.

Дані рис. 2.3 окреслюють корисність облікової інформації про витрати на виробництво продукції рослинництва щодо забезпечення потреб користувачів, відповідності якісним характеристикам і обмеженням з метою її відображення в бухгалтерському обліку та у фінансовій звітності.

Особливу увагу доцільно звернути на тривалість операційного циклу, який встановлюється малими підприємствами самостійно. Операційний цикл включає в себе виробничий цикл, який визначається як час виробництва продукції рослинництва, починаючи із обробітку землі і закінчуючи збором врожаю. Визначено, що період виробництва поточних біологічних активів рослинництва не перевищує одного календарного року, внаслідок якого отримується сільськогосподарська продукція.

Згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби» методи амортизації обираються підприємствами самостійно з урахуванням очікуваного способу отримання економічних вигід від його використання. Малі сільськогосподарські

підприємства застосовують прямолінійний метод амортизації, адже він є зручним для розрахунку.

Наступним елементом наказу про облікову політику є метод списання запасів при їх вибутті. Вибір методу оцінки вибуття запасів залежить від стратегічних цілей підприємства, виду та обсягів діяльності тощо. На багатьох малих підприємствах надходження і вибуття запасів здійснюється за методом середньозваженої собівартості.

У НП(С)БО 16 зазначено, що перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством [97]. В бухгалтерському обліку витрати виробництва продукції рослинництва визнаються витратами основної діяльності, що пов'язані з біологічними перетвореннями, – ведуться відповідно до вимог НП(С)БО. Об'єктами обліку витрат рослинництва є культури в розрізі виробничих ділянок (без розбиття по полях): зернові культури (пшениця озима, ячмінь озимий, пшениця яра та ін.); зернобобові культури (соя та ін.); технічні культури (соняшник та ін.); кормові культури (кукурудза і силос, та ін.) тощо.

Як зазначалось раніше до складу виробничої собівартості продукції рослинництва включаються (п. 1.3):

прямі матеріальні витрати: насіння і посадочний матеріал; добрива; засоби захисту рослин; паливо-мастильні матеріали; вода, електроенергія на зрошування та ін.;

прямі витрати на оплату праці основним і сезонним працівникам;

загальновиробничі витрати: витрати на обслуговування й управління виробництвом (у кінці звітної періоду їх розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площі сільськогосподарських угідь);

інші прямі витрати (відрахування на соціальні заходи, амортизація тощо).

Витрати, пов'язані з виробництвом продукції (робіт, послуг), групуються за статтями калькуляції. Номенклатура статей калькуляції підприємства враховує особливості технології та організації виробництва підприємства, питому вагу

окремих видів витрат у виробничій собівартості продукції. Аналіз структури витрат на виробництво продукції рослинництва свідчить, що найсуттєвіші статті витрат (питома вага яких у структурі собівартості перевищує 5 %) потребують деталізації при веденні обліку (рис. 2.4).

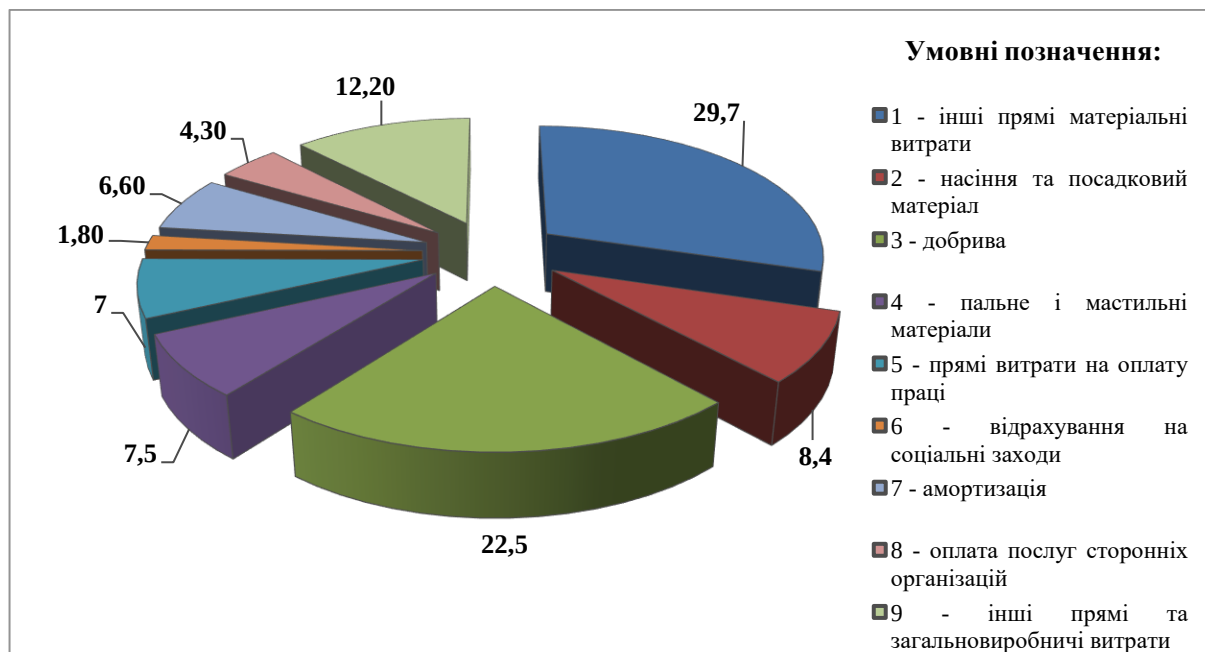


Рис. 2.4. Структура витрат на виробництво продукції рослинництва досліджуваних сільськогосподарських підприємств Волинської області у 2021 році

Джерело: узагальнено на підставі дод. А, дод. Б.

Отже, що стосується складових виробничої собівартості продукції рослинництва, то найбільшу частку у її структурі займають добрива, насіння та посадковий матеріал, амортизація, оплата праці, паливо, оплата послуг сторонніх організацій. Оскільки найбільшу частку (22,5 %) у структурі витрат займають добрива, то необґрунтоване їх застосування, неправильне транспортування та зберігання призводить до накопичення побічних продуктів хімізації сільського господарства в ґрунтах і продукції рослинництва. В Україні за останні роки спостерігаються загрозливі тенденції щодо балансу гумусу в ґрунтах, урожайність сільськогосподарських культур зменшується у середньому на 15-20 %. Для забезпечення бездефіцитного балансу гумусу в ґрунтах та їх розкислення нагальним завданням є зміна системи мінералізації з переорієнтацією на

збільшення частки органічних добрив. Науково доведено, що способи віднесення вартості органічних і мінеральних добрив до витрат рослинництва відрізняються. Витрати на органічні добрива необхідно відносити у перший рік – 60 % їх вартості, у другий – 30 %, у третій – 10 %; інших видів мінеральних добрив – 100 % їх вартості [58] у перший рік внесення за рахунок того, що їх дія у ґрунті продовжується один рік. Тривале застосування органічних добрив підвищує рівень гумусу в ґрунті, сприяє збільшенню врожайності культур та запобігає закисленню ґрунту. На нашу думку, проаналізовані дані щодо позитивних тенденцій розвитку органічного виробництва в Україні свідчать про актуальність відокремлення мінеральних і органічних добрив при веденні обліку.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що під час вирощування продукції рослинництва використовуються різні види органічних добрив. Зокрема, малі підприємства Волинської області використовують гній і пташиний послід у якості органічного добрива. Скорочення поголів'я великої худоби на 25,33 %, поголів'я свиней – на 23,82 % на сільськогосподарських підприємствах Волинської області за 2017–2021 роки [49] спричиняє дефіцит органічних добрив. Тому для виробництва органічних добрив ефективно використовують відходи рослинного походження й органічні відходи виробництва. Для ефективної побудови обліку запропоновано деталізувати витрати на органічні добрива на відходи тваринного походження, відходи рослинного походження, органічні відходи виробництва, похідні органічні відходи та інші види органічних відходів. Крім того, мінеральні добрива варто розглядати з позиції вмісту в них діючої речовини (азоту, фосфору, калію). Застосування органічних добрив позитивно впливає на загальну величину витрат при вирощуванні продукції рослинництва. Тому необхідно відзначити економічні вигоди для малих підприємств. По-перше, тривале застосування органічних добрив є ефективнішим та менш витратним у порівнянні з мінеральними добривами. По-друге, при застосуванні органічних добрив у ґрунт земля стає родючою та зростає урожайність. Відповідно збільшення урожайності впливає на зменшення собівартості та збільшення рентабельності діяльності.

Розглядаючи таку статтю витрат як роботи та послуги, яка займає понад 4,3% у структурі собівартості, її необхідно групувати на роботи виконані власними силами (з використанням технічних засобів суб'єкта господарювання) і сторонніми організаціями. Отримана інформація є основою для обґрунтування ефективності використання власної техніки або залучення послуг сторонніх організацій з метою оптимізації структури витрат.

Витрати на паливо займають 7,5% у структурі собівартості продукції рослинництва. Ці витрати необхідно деталізувати окремо на біопаливо, бензин, дизельне пальне та мастильні матеріали, що дасть змогу сформувати належну систему інформаційного забезпечення для облікового відображення витрачання на паливо-мастильних матеріали.

Відповідно до Закону України «Про оплату праці» [99] фонд оплати праці складається з основної, додаткової заробітної плати й інших заохочувальних та компенсаційних виплат. Проте, зазначені показники не відображають релевантну інформацію про структуру фонду оплати праці, що займає вагому частку у структурі витрат, а саме 7,0%. З цією метою необхідно деталізувати складові елементи фонду оплати праці з урахуванням особливостей галузі рослинництва. Для цього необхідно виділити три аспекти:

у складі основної заробітної плати необхідно виокремити систему натуральної оплати праці, що дозволить у період несезонної роботи, при дефіциті обігових коштів, виплачувати заробітну плату у натуральній формі;

до складу додаткової оплати праці варто віднести оплату за роботу понад встановлений робочий час і за окремі показники роботи, адже отримана інформація про додаткове матеріальне стимулювання за окремі показники роботи необхідна для оцінки ефективності роботи кожного працівника та підприємства в цілому;

до інших заохочувальних і компенсаційних виплат належить матеріальна допомога, винагороди та премії разового характеру. Інформація по цим виплатам необхідна для оцінки розміру матеріального стимулювання працівників та його взаємозв'язку з результатами діяльності.

Окрім того, формування витрат у рослинництві характеризується тривалим процесом виробничого циклу та сезонним характером виробництва. Через сезонність виробництва виникає потреба у додатковому залученні трудових ресурсів. У зв'язку з цим запропоновано проводити облік витрат на оплату праці у розрізі штатних і сезонних працівників.

Для формування системи управління господарською діяльністю необхідно приділити увагу класифікації витрат відносно циклу виробництва. У рослинництві витрати залежно від циклу виробництва поділяються на змінні, умовно-змінні та постійні, що представлено у табл. 2.6 у розрізі циклів виробництва.

Таблиця 2.6

Класифікація витрат на виробництво продукції рослинництва залежно від циклу виробництва

Статті витрат	Цикли виробництва		
	Осінньо-зимові роботи	Весняно-польові роботи	Вегетаційний період рослини та збирання врожаю
<i>Змінні та умовно-змінні прямі трудові та матеріальні витрати</i>			
Витрати на оплату праці	+	+	+
Відрахування на соціальні заходи	+	+	+
Насіння та посадковий матеріал	+	+	-
Добрива	+	+	+
Засоби захисту рослин	+	+	+
Паливо	+	+	+
<i>Змінні та умовно-змінні непрямі матеріальні витрати</i>			
Роботи та послуги	+	+	+
Витрати на утримання основних засобів	+	+	+
<i>Постійні непрямі матеріальні витрати</i>			
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+
Амортизація основних засобів	+	+	+
Інші витрати	+	+	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+

Джерело: систематизовано на підставі [75].

Зазначена класифікація витрат побудована на основі групування таких ознак як розкриття економічного змісту витрат, способу включення витрат у собівартість, інформації відносно циклу виробництва. Такий розподіл витрат на змінні, умовно-

змінні та постійні та розробка класифікації витрат в розрізі виробничих циклів сприятиме підвищенню ефективності виробництва продукції рослинництва. На підставі проведеного дослідження вважаємо за доцільне для ведення обліку деталізувати ці статті витрат (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Деталізовані статті витрат на виробництво продукції рослинництва

Статті витрат	Деталізований зміст статей витрат	Статті витрат	Деталізований зміст статей витрат
Добрива	мінеральні добрива, у т.ч.: <i>фосфорні, калійні, азотні, комплексні;</i> органічні добрива, у т.ч.: <i>відходи тваринного походження:</i> <i>гній ВРХ і свиней, птишиний послід;</i> <i>відходи рослинного походження:</i> <i>солома, тирса, сидерати, інші;</i> <i>органічні відходи виробництва:</i> <i>післяспиртова барда, дигестат, дефекація, інші;</i> <i>похідні органічні добрива:</i> <i>компост, вермікомпост;</i> <i>інші види органічних добрив.</i>	Оплата праці (у розрізі постійних і сезонних працівників)	основна оплата праці, у т.ч.: натуральна оплата праці; додаткова оплата праці, у т.ч.: оплата за роботу, відпрацьовану понад встановлений робочий час: <i>у надурочний, вечірній і нічний час; у вихідні та святкові дні;</i> доплати та надбавки за окремі показники роботи: <i>за інтенсивність праці; за високу професійну майстерність; за класність (для водіїв сільськогосподарської техніки); за перевиконання змінних норм продуктивності; за виконання сезонних завдань у визначені строки;</i> інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у т.ч.: матеріальна допомога; винагороди та премії разового характеру.
Роботи та послуги	тракторів; комбайнів та інших самохідних машин; водопостачання; електропостачання; роботи та послуги сторонніх організацій.	Паливо	біопаливо; бензин: <i>А 92;</i> <i>А 95;</i> дизельне паливо; мастильні матеріали.

Джерело: удосконалено на підставі [132]; жирним курсивним шрифтом виділено пропозицію автора.

Таким чином, деталізація витрат сприяє організації інформаційних потоків з метою управління витратами, розвитку аналітичного обліку та підвищення економічної ефективності виробництва продукції рослинництва. До того ж, забезпечує контроль за витрачанням коштів на виробництво продукції

рослинництва та її врожайності в залежності від витрат, які складають її собівартість. Основним завданням методів обліку витрат є не арифметичний підрахунок витрат, а дослідження зміни цих витрат у процесі виробництва з метою управління ними для отримання найбільш економічно вигідного результату зі збереженням обсягу виробництва і якісних характеристик продукції рослинництва. На практиці досліджуваних підприємств Волинської області найприйнятнішим при обліку витрат на виробництво продукції рослинництва є попроцесний метод, в основі якого лежить формування витрат за кожним технологічним процесом і визначення собівартості, що найповніше відображає витрати виробництва і реалізації продукції рослинництва.

Отже, витрати на виробництво продукції рослинництва є об'єктом облікової політики, оскільки щодо порядку їх обліку існують альтернативні варіанти – елементи облікової політики. Раціональна облікова політика щодо обліку витрат дасть змогу забезпечити оперативною та своєчасною інформацією про їх стан та динаміку, шляхи скорочення тощо. У межах проведеного дослідження запропоновано складові Робочої інструкції по обліковій політиці щодо витрат на виробництво продукції рослинництва (дод. Д), які містять організаційні, методичні та технологічні аспекти діяльності малих підприємств. Визначено організаційно-методичні елементи облікової політики щодо витрат, а саме: організація обліку на малих підприємствах; методи обліку витрат; розмежування виробничих витрат; перелік умовно-змінних та умовно-постійних витрат та інше. Малі підприємства самостійно визначають облікову політику; обирають форму бухгалтерського обліку як певну систему регістрів обліку, порядку і способів реєстрації та узагальнення інформації в них з врахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних; затверджують правила документообігу, додаткову систему рахунків і регістрів аналітичного обліку. Важливим елементом облікової політики є технологія обліку витрат, що передбачає порядок формування первинних документів, регістрів обліку, звітності, робочого плану рахунків. Тому вважаємо необхідним дослідити цей елемент облікової політики на малих підприємствах з метою його вдосконалення.

2.2. Методика обліку виробничих витрат на малих підприємствах

Для забезпечення ефективного облікового процесу, крім теоретичних засад, які визначають порядок і підходи в обліку, необхідна впорядковано сформована система документального забезпечення, що адаптована для цілей малого підприємства. Затверджені на законодавчому рівні стандартизовані первинні документи, що використовуються для обліку витрат, забезпечують мінімальну інформаційну базу для розкриття їх складових та управління ними. Характерною особливістю такої бази є формування даних про обсяг і стан витрат на виробництво продукції рослинництва, яких недостатньо для управління ними. З огляду на це вважаємо необхідним:

проаналізувати склад первинних документів щодо обліку запасів й оплати праці й оптимізувати їх зміст відповідно до потреб досліджуваних малих підприємств Волинської області;

удосконалити структуру облікового регістру Відомості № 5-м щодо витрат на виробництво продукції рослинництва із зазначенням причин перевитрат і виконавців;

розробити систему аналітичних субрахунків обліку витрат на виробництво продукції рослинництва та визначити методику їх відображення в обліку.

Проблеми документального оформлення витрат на виробництво продукції рослинництва досліджували такі науковці як Бардаш С.В., Бутинець Ф.Ф., Бондур Т.О., Вдовенко Н.М., Жук В.М., Іщенко Я.П., Калюга Є.В., Кірейцев Г.Г., Костякова А.А., Легенчук С.Ф., Лінник В.Г., Маргасова В.Г., Моссаковський В.Б., Огійчук М.Ф., Савчук В.К., Садовська І.Б., Сук Л.К., Сук П.Л. та інші дослідники.

Вагомий внесок у організації документального оформлення операцій при вирощуванні продукції рослинництва зробили Сук Л.К., Сук П.Л. Зокрема, науковці відзначають важливість документального оформлення витрат на виробництво продукції рослинництва, що є основою для формування собівартості [159, с. 7]. А Бірюк О.Г. стверджує, що особливості організації ведення первинного

обліку забезпечує отримання своєчасної, достовірної і вичерпної інформації для аналізу діяльності в цілому [6, с. 224].

Вважаємо, що надзвичайно цінними є дослідження Садовської І.Б., Голян В.А., Бабіч І.І., Тлущкевич Н.В., Жураковської І.В., які спрямовані на проблеми організації обліку в рослинництві з точки зору теорії і практики, що стосується порядку первинного документування операцій за етапами технологічних процесів і за елементами витрат, відображення їх на рахунках бухгалтерського обліку та систематизації даних в облікових регістрах [146, с. 7]. У своїх працях Маргасова В.Г., Вдовенко Н.М. зазначають необхідність перегляду й адаптації змістовної частини документального оформлення витрат на виробництво продукції рослинництва відповідно до реалій сьогодення [71, с. 77].

Крім того, деякі вчені акцентують увагу на документування господарських операцій із використанням програмних продуктів для ведення обліку. Бардаш С.В., Грабчук І.Л. визначають особливості в документуванні операцій з використанням цифрових технологій і зазначають, що накопичення та первинна обробка облікових даних може відбуватися в будь-якому місці з доступом до мережі Інтернет за умови використання хмарного програмного забезпечення [4]. Наукові здобутки Легенчука С.Ф. присвячені вирішенню проблем документування в системі бухгалтерського обліку з урахуванням сучасних вимог економічного стану та розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій [64, с. 2].

Ефективна система бухгалтерського обліку повинна мати чотири основних елементи: план рахунків, первинні і зведені бухгалтерські документи, бухгалтерські регістри та бухгалтерський баланс. У зв'язку з цим у ході проведеного дослідження проаналізований кожен елемент системи обліку витрат на виробництво продукції рослинництва з метою їх удосконалення (рис. 2.5).

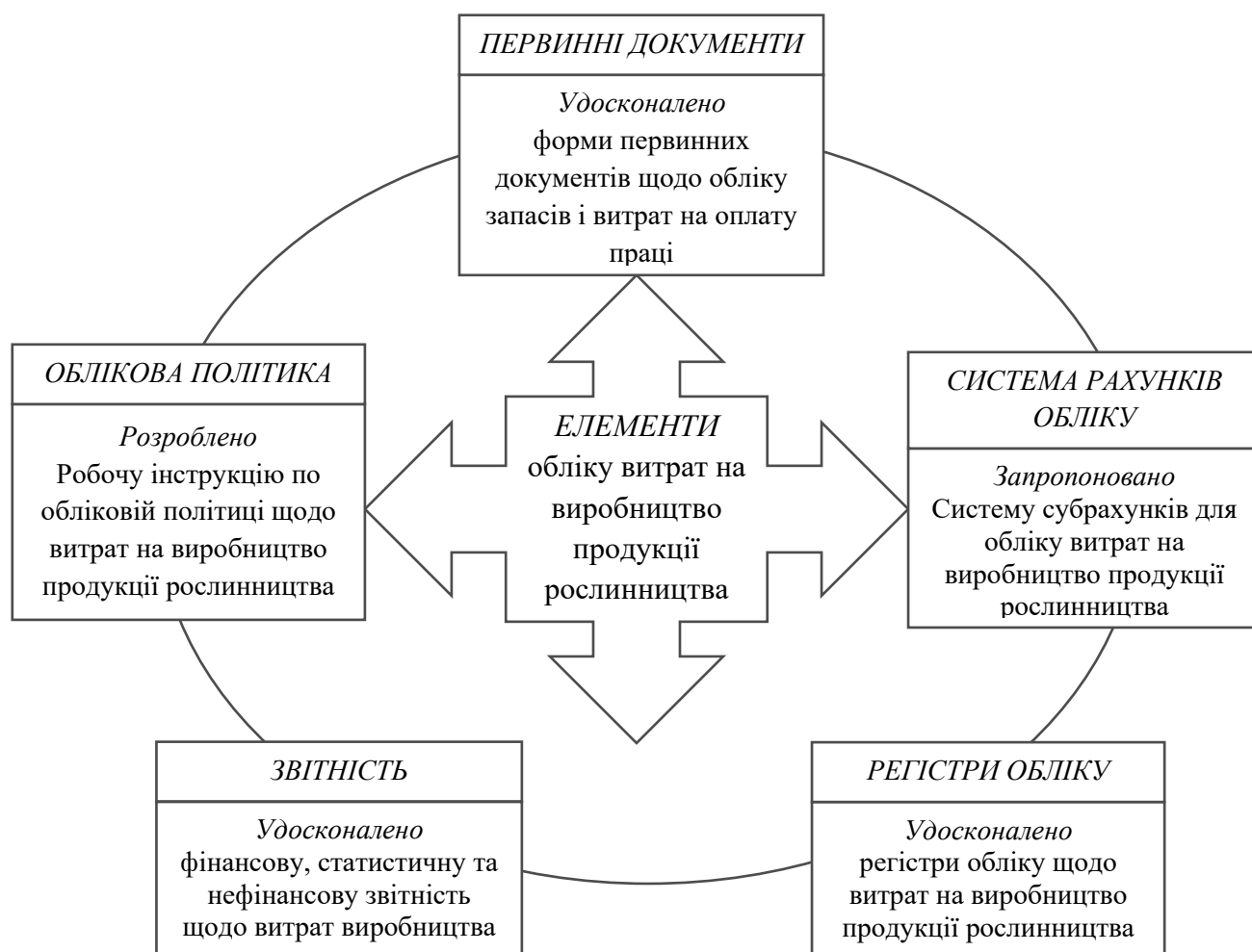


Рис. 2.5. Елементи системи обліку щодо витрат на виробництво продукції рослинництва

Джерело: розроблено автором.

На рис. 2.5 визначено, що затверджена облікова політика малих підприємств встановлює порядок ведення обліку – від складання первинних документів до формування звітності. Первинний облік витрат на виробництво продукції рослинництва є основою для побудови бухгалтерського обліку. Адже від повноти, достовірності, неупередженості та своєчасності інформації залежить здійснення ефективного управління та прийняття раціональних рішень. Послідовність записів обліку витрат на виробництво продукції рослинництва представлено на рис. 2.6.

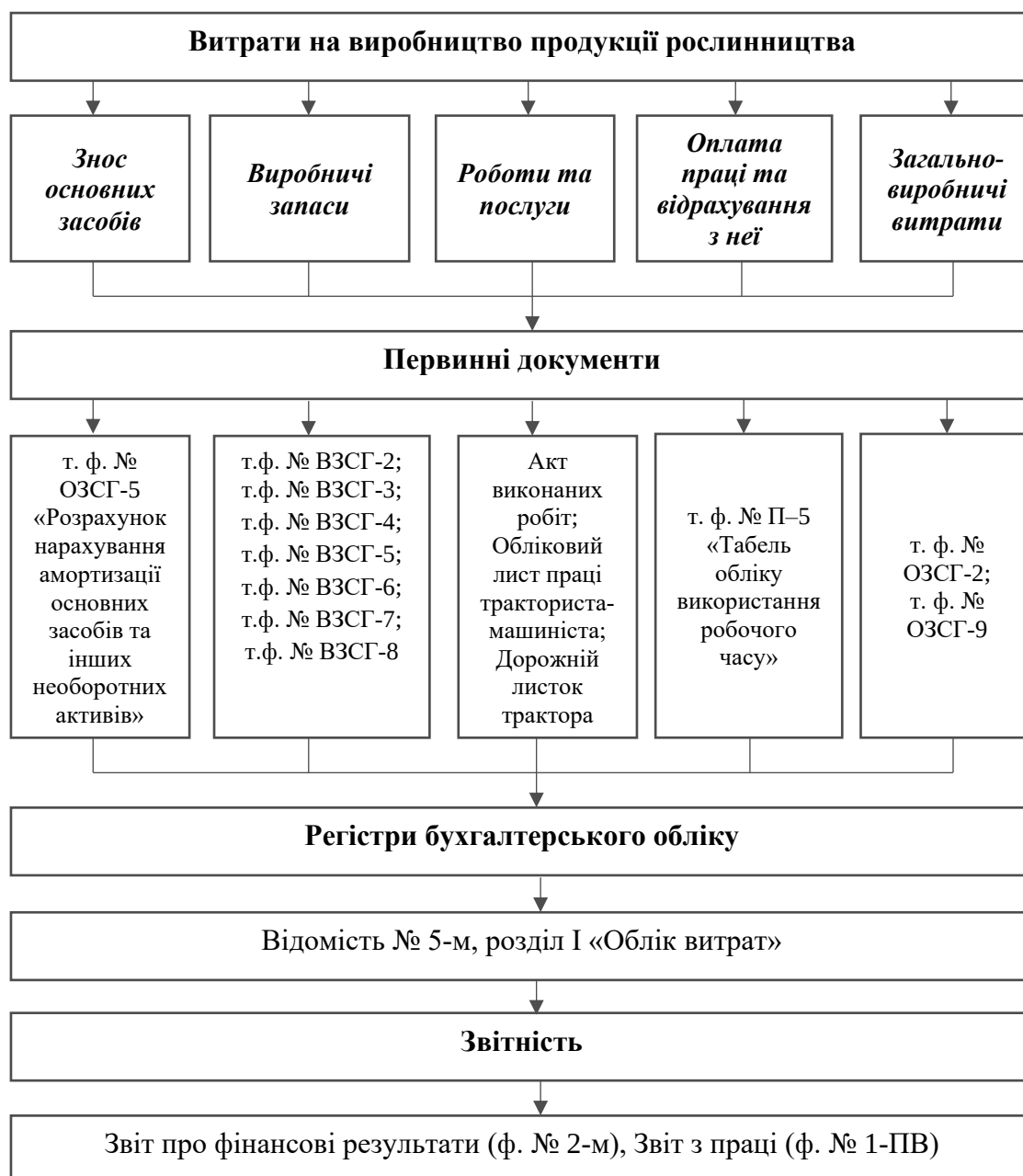


Рис. 2.6. Схема документообігу щодо відображення витрат на виробництво продукції рослинництва

Джерело: розроблено автором.

На рис. 2.6 наведено, що первинні документи є підставою для здійснення записів у регістрах обліку, відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку та формування звітності. Відповідно до Наказу Державної служби статистики України № 266 від 22.10.2021 року скасовано затверджені форми первинних документів з обліку сировини та матеріалів [135] за рахунок їх застарілості, адже вони не оновлювались з 1990-х років. У чинному законодавстві

України передбачено, що малі підприємства можуть самостійно розробляти бланки первинних документів з метою забезпечення інформаційних потреб, з урахуванням особливостей діяльності, але при умові наявності всіх обов'язкових реквізитів, які визначені ст. 9 «Первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [123] і п. 2 «Первинні документи» Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [129]. На сьогодні малі підприємства можуть документально оформлювати витрати на виробництво продукції рослинництва з урахуванням специфіки й особливостей діяльності. На наш погляд, перегляд форм первинних документів, які втратили чинність, та їх адаптація до сьогоденних вимог малих підприємств є наразі актуальним. В умовах комп'ютеризованого інформаційного середовища створення документів надає перевагу посилення аналітичності первинного обліку, що сприятиме узагальненню інформації у розрізі розроблених причин і виконавців у реєстрах обліку та подальшій систематизації отриманих даних у звітності. У зв'язку з цим дослідження спрямовано на проведення критичного аналізу форм первинної документації та їх оновлення з урахуванням комп'ютеризації обліку.

Первинні документи містять необхідну інформацію для подальшого групування виробничих витрат, адже його першочерговим завданням є надання можливості ідентифікувати зміст та обсяг операції, осіб, які брали в ній участь, та їхні повноваження. Проведене дослідження складу первинних документів з обліку витрат на виробництво продукції рослинництва дає змогу стверджувати, що відповідно до інформаційності вони містять невичерпні дані, що характеризують ці об'єкти обліку. Перш за все, проаналізуємо форми первинних документів щодо прямих матеріальних витрат. Для списання добрив та засобів захисту використовується Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (ВЗСГ-3). Акт по кожному полю та кожній культурі складає керівник структурного підрозділу та агроном після внесення добрив чи хімікатів. До цього документа додають лімітно-забірні картки на отримання матеріальних цінностей, накладні, за якими отримано добрива та

засоби хімічного захисту рослин, і разом передають до бухгалтерії підприємства для перевірки та проведення записів в регістрах бухгалтерського обліку. Для списання насіння й садивного матеріалу до витрат на вирощування відповідних сільськогосподарських культур використовується Акт витрати насіння і садивного матеріалу (ВЗСГ-4). До Акту додають документи, на підставі яких видавали насіння й садивний матеріал зі складу («Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей» (ВЗСГ-1), «Накладна (внутрігосподарського призначення)» (ВЗСГ-8) та інші папери, які підтверджують сортову якість насіння. Лімітно-забірну картку на відпуск насіння, добрив виписують у відповідності із планом сівби насіння та внесення добрив. Накладною (внутрішньогосподарського призначення) (ВЗСГ-8) оформляють відпуск продукції, товарно-матеріальних цінностей зі складів фермам, бригадам та іншим виробничим підрозділам [146].

Під час документального оформлення прямих матеріальних витрат на сільськогосподарські ресурси (добрива, насіння та засоби захисту рослин) важливим є висвітлення у первинних документах є показник якості витрат. Адже для багатьох малих підприємств актуальним залишається питання дотримання технологічного процесу вирощування, що передбачає використання якісних матеріалів (сертифікованого насіння із відповідними біологічними характеристиками, органічних добрив, ефективних засобів захисту рослин та родючих земельних ресурсів). З метою дослідження якості насіння проводять лабораторний аналіз на визначення сукупності показників: натура, вологість, зернова та сміттева домішка, число падання. Аналіз добрив дає змогу визначити вміст елементів живлення та кількісне значення їх застосування під сільськогосподарські культури. У Акті про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (ВЗСГ-3) та Акт витрат насіння і садивного матеріалу (ВЗСГ-4) доцільно зазначати показник якості сировини (комплексне значення варіюється від 0 до 1) разом із посвідченням (сертифікатом) якості (дод. Е, дод. Ж). Крім того, зазначення матеріально-відповідальної особи при документальному оформленні витрат на насіння та добрива є обов'язковим, що дасть змогу аналізувати ефективність вирощування

продукції рослинництва впродовж всіх етапів технологічного процесу. З метою узгодження інформації у лімітно-забірній картці на отримання матеріальних цінностей (ВЗСГ-1) та накладній (внутрішньогосподарського призначення) (форма ВЗСГ-8) необхідно також вказувати показник якості матеріальних ресурсів (дод. З, дод. И).

Вважаємо доцільним в основі документального оформлення витрат використовувати принципи нормативного методу обліку витрат, основоположником якого є М. Жебрак. Запропонований перелік причин відхилень і виконавців представлено у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Перелік причин відхилень і виконавців

Код	Причини відхилень	Код	Виконавці
1.	Недотримання технології вирощування продукції рослинництва:	1	Начальник бригади
1.1.	<i>тривалість сівби;</i>	2	Бригадир
1.2.	<i>температура ґрунту на глибині висіву;</i>	3	Машиніст-тракторист,
1.3.	<i>глибина висіву;</i>	4	Головний інженер,
1.4.	<i>швидкість висіву;</i>	5	Інженер сільськогосподарської техніки
1.5.	<i>норма висіву;</i>		
1.6.	<i>відхилення кількості фактично висіяного насіння від планового значення;</i>		
1.7.	<i>рівномірність висіву насіння висівними апаратами;</i>	6	Інженер системи точного землеробства
1.8.	<i>частка незагорнутого насіння по ширині висіву;</i>		
1.9.	<i>повнота обробки площі поля;</i>		
1.10.	<i>відхилення ширини стикових міжрядь;</i>		
1.11.	<i>простої техніки.</i>		
2.	Зміна технології вирощування продукції рослинництва:	1	Начальник бригади
2.1.	<i>обробіток ґрунту;</i>	2	Бригадир
2.2.	<i>система добрив;</i>	7	Агроном
2.3.	<i>підбір сортів за групою стиглості та нормою висіву;</i>		
2.4.	<i>система захисту від бур'янів, шкідників і хвороб.</i>		
3.	Перевитрати матеріальних ресурсів:	1	Начальник бригади
3.1.	<i>паливо-мастильні матеріали;</i>	2	Бригадир
3.2.	<i>насіння та посадковий матеріал;</i>	3	Машиніст-тракторист
3.3.	<i>засоби захисту рослин;</i>	8	Комбайнер
3.4.	<i>інше.</i>		
4.	Інші причини.	9	Інші

Джерело: розроблено на підставі [16].

Критичний аналіз таких форм первинних документів як обліковий лист праці тракториста-машиніста (№ 67) і подорожний лист вантажного автомобіля (у частині витрат палива) показав, що в цих формах необхідно розкривати інформацію щодо причин перевитрат палива і дані з GPS-датчиком фактичних витрат палива при виконанні робіт (дод. К, дод. Л).

У цілому зазначені впровадження сприятимуть не тільки задоволенню інформаційних потреб користувачів, дотриманню технології виробництва продукції рослинництва, а й оптимізації витрат для встановлення обґрунтованої ціни з метою підвищення споживання продукції.

У первинному обліку витрат на оплату праці відображаються основні показники щодо розрахунків підприємства з персоналом, а саме інформація про чисельність працюючих, структуру заробітної плати, використання та втрати робочого часу тощо. Головним первинним документом з обліку витрат на оплату праці є Табель обліку використання робочого часу (т. ф. № П-5), який формується на кожного працівника за табельним номером. Ця форма носить рекомендаційний характер і складається із мінімальної кількості показників у частині розкриття інформації про явки та неявки працівників на роботу, що необхідні для заповнення форм державних статистичних спостережень, зокрема, Звіту з праці (ф. № 1-ПВ).

У процесі проведеного дослідження здійснено критичний аналіз про аналіз Табелю обліку використання робочого часу (т. ф. № П-5) з метою оцінки інформаційного наповнення структури цієї форми відповідно до Кодексу законів про працю України [54]. З урахуванням вимог чинного законодавства України пропонуємо розширити систему показників з метою встановлення джерел утворення витрат на оплату праці за рахунок розкриття їх економічного змісту та ефективного управління ними. На нашу думку, при відображенні інформації про відпрацьований робочий час, необхідно деталізувати показники на години роботи, що передбачені колективним договором, та години роботи, відпрацьовані понад встановлений робочий час. До останньої групи показників, окрім, передбачених у чинному первинному документі, понаднормових годин, годин у нічний і вечірній час, у вихідні та святкові дні, необхідно зазначати інформацію про відрядження та

інший невідпрацьований час. Виокремлення у системі показників витрат на відрядження дасть змогу спростити процес аналізу з метою визначення доцільності відрядження певного працівника під час планування цих витрат на наступний період. Що ж стосується іншого невідпрацьованого часу, то відповідно до Кодексу законів про працю України [54] до цього показника відносять час у разі здавання донором крові, у період проходження обов'язкових медичних оглядів, у разі направлення на курси підвищення кваліфікації, у зв'язку з призовом на військову службу тощо. Такі дані необхідні для оцінки отримання працівниками від роботодавця гарантій та грошової компенсації, що передбачені чинним законодавством України. До того ж, при відображенні причин неявок на роботу необхідно їх розділити на неявки через відпустки та неявки з інших причин, що дозволить отримувати аналітичні дані для оцінки умов праці, реалізації прав працівників на відпочинок, захворюваності на підприємстві тощо. Виходячи з вищезазначеного, варто зазначити, що, з одного боку, Табелі обліку використання робочого часу (т. ф. № П-5) є єдиним джерелом первинної вхідної інформації у систему ведення бухгалтерського обліку витрат на оплату праці.

У межах проведеного дослідження запропоновано вдосконалити основні форми первинних документів, у яких відображаються витрати у процесі вирощування продукції рослинництва (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

Основні форми первинних документів для операцій щодо витрат на виробництво продукції рослинництва

№ з/п	Назва, код форми	Призначення	Пропозиції автора щодо змісту
1	2	3	4
1	Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей (ВЗСГ-1)	оформлення відпуску матеріалів, насіння, добрив зі складу	– <i>показник якості сільськогосподарських матеріалів</i>
2	Лімітно-забірна картка на отримання запасних частин (ВЗСГ-2)	оформлення відпуску зі складу запасних частин	–
3	Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (ВЗСГ-3)	списання використаних мінеральних, органічних, бактеріальних добрив і засобів хімічного захисту рослин	– <i>кодування витрат;</i> – <i>показник якості добрив / засобів захисту рослин;</i> – <i>причини перевитрат;</i> – <i>виконавці.</i>

Продовження табл. 2.9

1	2	3	4
4	Акт витрати насіння і садивного матеріалу (ВЗСГ-4)	списання насіння й садивного матеріалу на витрати на виробництво продукції рослинництва	– кодування витрат; – показник якості насіння / садивного матеріалу; – причини перевитрат; – виконавці.
5	Акт на списання виробничого та господарського інвентарю (ВЗСГ-5)	списання зношеного і не придатного для подальшого використання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних й швидкозношуваних предметів	–
6	Накладна (внутрішньогосподарського призначення) (ВЗСГ-8)	оформлення відпуску продукції, товарно-матеріальних цінностей зі складів відділенням, фермам, бригадам та іншим виробничим підрозділам, при реалізації продукції своїм працівникам	– показник якості сільськогосподарських матеріалів
7	Обліковий лист праці тракториста-машиніста (№67)	облік витрат пального; нарахування заробітної плати трактористам-машиністам; польових, стаціонарних та інших робіт, які виконують трактори, самохідні машини і комбайни (крім транспортних робіт тракторів)	– причини перевитрат палива; – звірка витрат палива з GPS-датчика
8	Подорожній лист вантажного автомобіля (Ф.2)	облік робіт з перевезення вантажів вантажним автомобілем, відпрацьованого ними часу та нарахування зарплати водіям	– причини перевитрат палива; – звірка витрат палива з GPS-датчиком

Джерело: запропоновано на підставі [146, с. 113-115].

Комп'ютерна система являє собою сукупність взаємопов'язаних документів, які зібрані в єдиній системі, взаємопов'язані між собою, поєднують хронологічні та систематичні записи, надають можливість зовнішнім і внутрішнім користувачам отримувати необхідну інформацію для прийняття управлінських рішень. Ведення реєстрів обліку малими підприємствами здійснюється на підставі первинних

документів у розрізі кореспондуючих субрахунків, які визначені у Робочому плані рахунків. На основі проведених досліджень запропоновано доповнити Робочий план рахунків аналітикою субрахунків для обліку біологічних активів (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Фрагмент

Робочий план рахунків обліку поточних біологічних активів рослинництва

Рахунок	Субрахунок	Аналітика субрахунку
21 «Поточні біологічні активи»	211 «Поточні біологічні активи рослинництва»	211.1 «Поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за первісною вартістю»: 211.1.1 «органічні»; 211.1.2 «неорганічні» ; 211.2 «Поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю»: 211.2.1 «органічні»; 211.2.2 «неорганічні».

Джерело: розроблено на підставі дод. М; жирним шрифтом виділено пропозицію автора.

Основою для деталізації поточних біологічних активів у Робочому плані рахунків є класифікаційні ознаки біологічних активів, зокрема: галузь сільського господарства, строк використання, метод оцінки й екологічне спрямування.

Аналітичний облік витрат на виробництво продукції рослинництва доцільно вести у відомостях за елементами витрат, які мають бути представлені відповідними субрахунками у Робочому плані рахунків. Отже, облік витрат здійснюється на підставі науково-обґрунтованого групування й узагальнення у спрощеному Плані рахунків, який є основою для систематизації інформації з первинних документів на рахунки аналітичного та синтетичного обліку, складання звітності. З метою ідентифікації складових собівартості в обліку запропоновано внести зміни до Робочого плану рахунків (дод. Н) на підставі даних табл. 2.11, табл. 2.12.

Таблиця 2.11

Фрагмент

Робочий план рахунків аналітичного обліку матеріальних витрат на виробництво продукції рослинництва

Рахунок	Аналітичний субрахунок	
20 «Виробничі запаси»	201 «Паливо-мастильні матеріали» 201.1 «Бензин» 201.1.1 «А 92» 201.1.2 «А 95» 201.2 «Дизельне паливо» 201.3 «Мастильні матеріали» 201.4 «Біопаливо» 201.5 «Газ»	203 «Насіння та посадковий матеріал» 203.1 «Власного виробництва у перехідний період» 203.2 «Власного виробництва в умовах органічного виробництва» 203.3 «Придбане»
	202 «Добрива» 202.1 «Органічні добрива» 202.1.1 «Відходи тваринного походження» 202.1.2 «Відходи рослинного походження» 202.1.3 «Органічні відходи виробництва» 202.1.4 «Похідні органічні добрива» 202.1.5 «Інші види органічних добрив»	202.2 «Мінеральні добрива» 202.2.1 «Фосфорні добрива» 202.2.2 «Калійні добрива» 202.2.3 «Азотні добрива» 202.2.4 «Комплексні добрива» 202.2 «Мінеральні добрива» 202.2.1 «Фосфорні добрива» 202.2.2 «Калійні добрива» 202.2.3 «Азотні добрива» 202.2.4 «Комплексні добрива» 204.4 «Засоби захисту рослин»

Джерело: розроблено на підставі дод. М; жирним курсивним шрифтом виділено пропозицію автора.

Дане впровадження системи аналітичних субрахунків другого та третього порядку з використанням сучасних комп'ютерних бухгалтерських програм дозволить підвищити оперативність обліку витрат, збільшити рівень їх деталізації та посилити контроль за достовірністю облікової інформації на всіх етапах її обробки. Одночасне застосування декількох аналітичних ознак при побудові Робочого плану рахунків сприятиме водночас як узагальненню, так і деталізації господарських операцій і розширенню можливостей використання облікової інформації на всіх рівнях управління собівартістю та систематизації даних для здійснення аналітичного обліку.

Таблиця 2.12

Фрагмент

**Робочий план рахунків аналітичного обліку витрат на оплату праці при
виробництві продукції рослинництва**

Рахунок	Аналітичний субрахунок	
66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (у розрізі основних і сезонних працівників)	661 «Розрахунки за виплатами працівникам виробництва» 661.1 «Основна оплата праці» 661.1.1 «Натуральна оплата праці» 661.2 «Оплата за роботу, відпрацьовану понад встановлений робочий час» 661.2.1 «У надурочний час» 661.2.2 «У вечірній час» 661.2.3 «У нічний час» 661.2.4 «У вихідні дні» 661.2.5 «У святкові дні» 661.3 «Доплати та надбавки за окремі показники роботи» 661.3.1 «За інтенсивність праці»	661.3.2 «За високу професійну майстерність» 661.3.3 «За класність (для водіїв сільськогосподарської техніки)» 661.3.4 «За перевиконання змінних норм продуктивності» 661.3.5 «За виконання сезонних завдань у визначені строки» 661.4 «Інші заохочувальні та компенсаційні виплати» 661.4.1 «Матеріальна допомога» 661.4.2 «Винагороди та премії разового характеру» 661.5 «Виплати за невідпрацьований час» 661.5.1 «Оплата відпусток»

Джерело: розроблено на підставі дод. М; жирним курсивним шрифтом виділено пропозицію автора.

Вважаємо, що доцільним є деталізація приведення у відповідність затверджених рахунків бухгалтерського обліку до запропонованої аналітики субрахунків другого та третього порядку при формуванні облікових регістрів. Групування витрат за статтями дає змогу об'єктивно відобразити витрати, що в кінцевому результаті вплине на правильність відображення фінансових результатів малих підприємств. Приклад основних господарських операцій по формуванню витрат на виробництво продукції рослинництва з використанням Робочого плану рахунків представлено у табл. 2.13.

Таблиця 2.13

Кореспонденція рахунків обліку витрат на виробництво продукції рослинництва

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Відображення обліку оприбуткування гною ВРХ з виробництва	202.1.1.1 «Гній ВРХ»	23.1 «Виробництво продукції рослинництва»

Продовження табл. 2.13

1	2	3	4
2	Відображення обліку оприбуткування компосту з виробництва	202.1.4.1 «Компост»	23.1 «Виробництво продукції рослинництва»
3	Відображення обліку оприбуткування насіння та посадкового матеріалу власного виробництва в умовах органічного виробництва	203.3.2 «Насіння та посадковий матеріал власного виробництва в умовах органічного виробництва»	23.1 «Виробництво продукції рослинництва»
4	Відображення оприбуткування надлишків гною ВРХ, виявлених в результаті інвентаризації	202.1.1.1 «Гній ВРХ»	74 «Інші доходи»
5	Відображення оприбуткування надлишків соломи, виявленої в результаті інвентаризації	202.1.2.1 «Солома»	74 «Інші доходи»
6	Відображено оприбуткування бензину	201.1 «Бензин»	68 «Розрахунки з іншими операціями»
7	Відображено оприбуткування біопалива у сторонньої організації	201.4 «Біопаливо»	68 «Розрахунки з іншими операціями»
8	Відображено придбання підзвітною особою засобів захисту рослин	204.4 «Засоби захисту рослин»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
9	Відображено списання врожаю, яке було втрачено під час війни	961 «Витрати врожаю під час війни»	26.1 «Готова продукція рослинництва»
10	Відображено списання витрат врожаю під час війни на фінансовий результат	79 «Фінансові результати»	961 «Витрати врожаю під час війни»
11	Нараховано заробітну плату сезонним працівникам	23.1 «Виробництво продукції рослинництва»	661.1/с «Основна оплата праці сезонним працівникам»

Джерело: розроблено на підставі [132] і Робочого плану рахунків.

Для малих підприємств основним регістром обліку виробничих витрат є Відомість № 5-м, аналіз змісту якої не повністю відповідає його призначенню та потребує подальшого вдосконалення у частині максимізації аналітики з метою відображення повноти господарських операцій. При веденні бухгалтерського обліку здійснюється опрацювання первинних документів, перевірка її за змістом і формою стосовно повноти та правильності оформлення, арифметичний і логічний контроль при заповненні облікових регістрів. Інформація з даних бухгалтерського обліку акумулюється й агрегується для формування звітності. Аналітичний облік витрат на виробництво продукції рослинництва доцільно вести у Відомості № 5-м за статтями витрат, які мають бути представлені на підставі первинних документів

у розрізі кореспондуючих субрахунків, які визначені у Робочому плані рахунків. Отже, враховуючи таке групування пропонуємо використовувати удосконалену форму Відомості № 5-м (дод. П). Її інформативність проявляється в наявності значної кількості показників. Вважаємо, що доцільно у даному обліковому регістрі відображати порівняно з нормативами причини перевищення величини фактичних витрат порівняно з їх нормативним значенням (див. табл. 2.9). Впровадження даного регістру обліку дасть змогу правильно визначати розмір витрат, причини перевитрат із зазначенням їх виконавців.

А з іншого боку, для забезпечення інформаційних потреб при розробці системи показників первинних документів необхідно брати до уваги показники регістрів аналітичного та синтетичного обліку та форм звітності. Це дасть змогу отримувати інформації потрібного рівня деталізації та узагальнення за рахунок послідовності та взаємозв'язку показників первинних документів, регістрів обліку та звітності.

У межах проведеного дослідження здійснено оцінку складу первинних документів з обліку витрат на виробництво продукції рослинництва, яка дає змогу зауважити, що відповідно до інформаційності вони містять невичерпні дані, що характеризують ці об'єкти обліку. Уточнено форми первинних документів щодо запасів і оплати праці, а також регістр обліку, а саме Відомість № 5-м у частині відображення причин перевищення величини фактичних витрат порівняно з їх нормативним значенням і зазначення виконавців. В умовах комп'ютерної обробки запропоновано ведення обліку за Робочим планом рахунків із використанням субрахунків 2-го та 3-го порядку, що дозволить підвищити оперативність обліку витрат, збільшити рівень їх деталізації та посилити контроль за достовірністю облікової інформації на всіх етапах її обробки. Таким чином, дані бухгалтерського обліку є основою для формування звітності малих підприємств.

2.3. Формування звітної інформації в системі бухгалтерського обліку

Завершальним етапом ведення обліку є формування звітної інформації малими підприємствами, від правильності й обґрунтованості якої залежить ефективність прийняття управлінських рішень. Основним призначенням звітності є забезпечення внутрішніх та зовнішніх користувачів достовірними даними про фінансовий стан і результати діяльності, ефективність господарювання та її вплив на зовнішнє середовище. На малих підприємствах здебільшого акцент зміщується на внутрішнє використання звітної інформації (крім випадків розкриття даних для інвестування, отримання міжнародної підтримки тощо). Відповідно, і складати звітність необхідно на основі принципів суттєвості відображення та розкриття даних з урахуванням потреб малих підприємств.

На сьогодні малі підприємства складають фінансову та статистичну звітність, у якій розкривають інформацію щодо витрат на виробництво продукції рослинництва. Фінансова звітність ґрунтується на даних бухгалтерського обліку і дає можливість узагальнити інформацію про стан майна і зобов'язань підприємства, відображає результати його діяльності. Вивчення питання формування звітності малих підприємств займались Бутинець Ф.Ф., Гуцаленко Л.В., Жук В.М., Іщенко Я.П., Садовська І.Б., Хомин П.Я. та ін.

Відповідно до МСФЗ для МСП з метою пошуку інвестицій капіталу у вигляді фінансування (кредитів, позик) малі підприємства можуть формувати і нефінансову звітність у вигляді Звіту про управління. Це забезпечить надання іноземним контрагентам зрозумілу і якісну інформацію при вирішенні питання у наданні фінансової допомоги. Теоретичним і практичним питанням щодо змісту та структури складання Звіту про управління присвячено праці багатьох науковців, зокрема: Бондар Т.А., Гандзюк О.В., Жука В.М., Калюги Є.В., Кузик Н.П., Ловінської Л.Г., Людвенка Д.В., Озеран А.В., Олійник Я.В., Пантелеєва В.П., Савчука В.К., Садовської І.Б., Томілової Н.О. та ін. За результатами проведених досліджень Ловінською Л.Г., Олійник Я.В. і Бондар Т.А. [67] висвітлені пропозиції щодо методичного забезпечення змісту та структури

формування Звіту про управління вітчизняними підприємствами. Крім того, Ловінська Л.Г. [66] наводить складові Звіту про управління, його мету та сферу застосування, а Бондар Т.А. [8] виокремлює етапи складання Звіту про управління. Дослідження Озеран А.В. [104] показали, що Звіт про управління є невід'ємною частиною фінансової звітності. До того ж, Жук В.М., Замула І.В., Людвенко Д.В., Попко Є.Ю. вважають, що оприлюднення інформації у нефінансовій звітності зменшить витрати користувачів на отримання, обробку та систематизацію даних, що сприятиме ефективному використанню ресурсів при підготовці, обґрунтуванні, реалізації та оцінці економічних рішень, а також підвищенню аналітичних можливостей його використання в інтересах зацікавлених сторін [239].

Варто відзначити, що запровадження спрощеної системи ведення обліку та формування звітності є одним з основних напрямів державної політики у сфері розвитку малого підприємництва в Україні. Проте, не завжди скорочення показників у звітності є обґрунтованим рішенням. Фінансову звітність зобов'язані складати всі підприємства, юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми господарювання. Відповідно до НП(С)БО 25 для малих підприємств передбачена скорочена за показниками фінансова звітність у складі Балансу (ф. № 1-м) та Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м).

Малі підприємства розкривають інформацію про витрати виробництва продукції рослинництва у фінансовій і статистичній формах звітності: Звіті про фінансові результати (ф. № 2-м), Звіті з праці (ф. № 1-ПВ). Послідовність надання інформації про витрати на виробництво продукції рослинництва у формах звітності малих підприємств представлена на рис. 2.7.

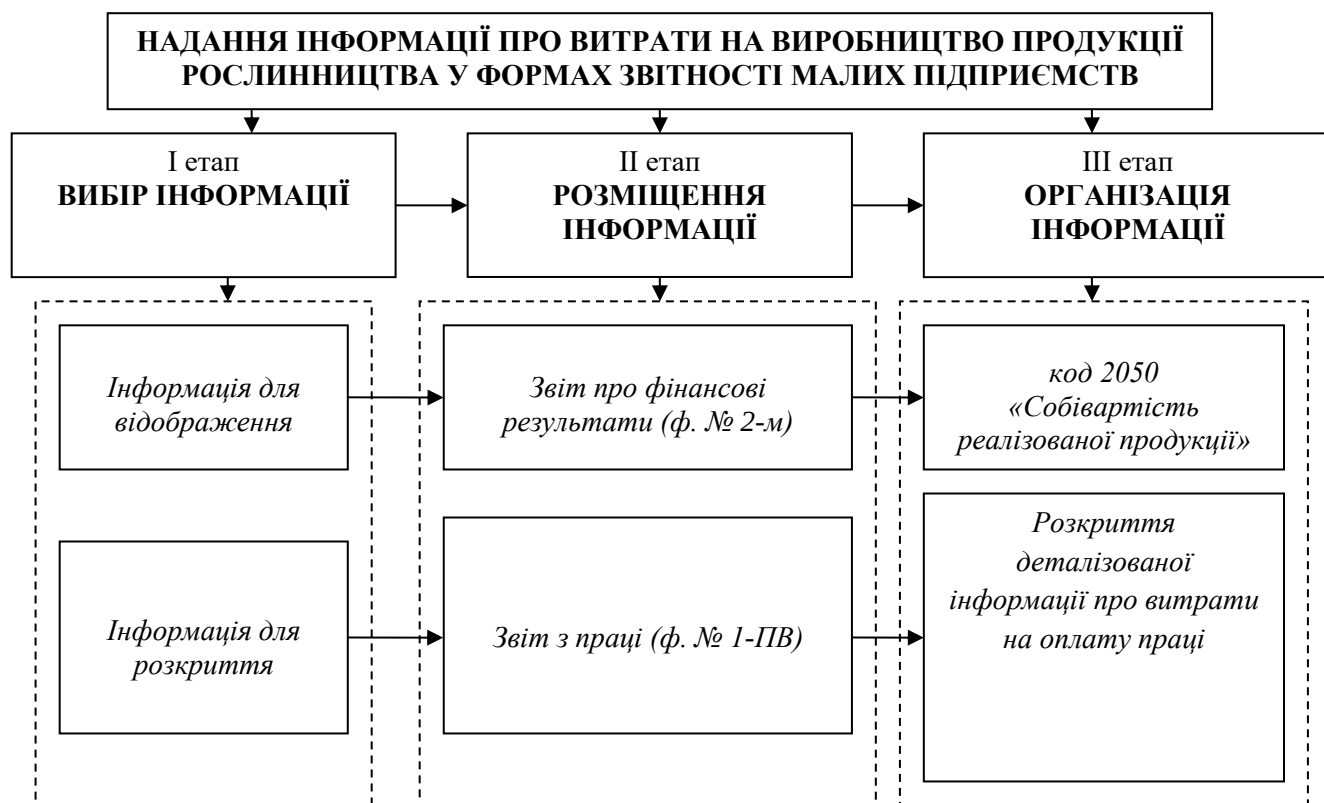


Рис. 2.7. Послідовність надання інформації про витрати на виробництво продукції рослинництва у формах звітності малих підприємств

Джерело: розроблено автором

На нашу думку, представленої інформації про витрати недостатньо для управління виробничими процесами. Перш за все, вважаємо за доцільно у Балансі (ф. № 1-м) деталізувати рядок 1110 «Поточні біологічні активи» на рядки 1111 «Органічні» і 1112 «Неорганічні», рядок 1120 «Готова продукція» на рядки 1121 «Органічна» і 1122 «Неорганічна» (дод. Р). Відповідно у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-м) деталізувати рядок 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» – на рядки 2005 «Чистий дохід від реалізації органічної продукції рослинництва» і 2010 «Чистий дохід від реалізації неорганічної продукції рослинництва»; рядок 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» – рядки 2051 на «Собівартість реалізованої органічної продукції рослинництва» і 2052 «Собівартість реалізованої неорганічної продукції рослинництва» (дод. С). Це дозволить оцінити рівень рентабельності

діяльності малих підприємств від впровадження органічного та окремо неорганічного виробництва.

Малі підприємства на спрощеній системі обліку не складають Примітки до річної фінансової звітності, але відповідно до МСФЗ для МСП у цій формі звітності підприємство пропонується розкривати такі категорії: запаси (окремо відображаються суми запасів, які утримуються для продажу, знаходяться у процесі виробництва для такого продажу або у формі основних та допоміжних матеріалів, що споживаються при виробництві продукції рослинництва) [85]. Тобто малим підприємствам необхідно подавати інформацію про основу складання фінансових звітів і про конкретну облікову політику, обрану та застосовану для суттєвих операцій і подій; розкривати та надавати додаткову інформацію, яку не подано безпосередньо у фінансових звітах, але яка є необхідною для достовірного відображення.

Аналіз змісту діючих стандартів бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах свідчить, що за основу їх розробки прийнято міжнародні стандарти з урахуванням національних особливостей кожної країни. Прийняттю такого рішення сприяло ряд реформ у сфері бухгалтерського обліку, вихідною базою яких стала Державна програма переходу з 1 січня 2017 року на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. МСБО 41 визначає сільськогосподарську діяльність, як управління біотрансформацією біологічних активів з метою реалізації, отримання сільськогосподарської продукції або виробництва додаткових біологічних активів. На малих підприємствах складають спрощену фінансову звітність у складі Балансу (ф. № 1-м) і Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м), в яких не деталізовано інформацію про біологічні активи. У ході проведеного дослідження запропоновано формувати Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 3-м), у яких розкривається інформація про поточні та довгострокові біологічні активи (органічні, неорганічні), що оцінені як за справедливою, так і за первісною вартістю (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Фрагмент

Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 3-м)

Розділ «Біологічні активи»

Групи біологічних активів	Код рядка	Обліковуються за первісною вартістю				Обліковуються за справедливою вартістю				
		залишок на початок року	надійшло	вибуло	залишок на кінець року	залишок на початок року	надійшло	зміни	вибуло	залишок на кінець року
Біологічні активи	4000	30800,00	14700,00	6300,00	40400,00	6040,00	3940,00	x	2040,00	7940,00
Поточні	4010	20000,00	14700,00	4800,00	29900,00	4000,00	2940,00	x	960,00	5980,00
<i>органічні</i>	4011	6400,00	6300,00	3400,00	9300,00	1280,00	1260,00	x	680,00	1860,00
<i>неорганічні</i>	4012	13600,00	8400,00	1400,00	20600,00	2720,00	1680,00	x	280,00	4120,00
Довгострокові	4020	10200,00	0,00	900,00	9300,00	2040,00	0,00	x	180,00	1860,00
<i>органічні</i>	4021	10200,00	0,00	900,00	9300,00	2040,00	0,00	x	180,00	1860,00
<i>неорганічні</i>	4022	600,00	0,00	600,00	0,00	0,00	1000,00	x	900,00	100,00

Джерело: розроблено автором.

Така розгалужена вітчизняна класифікація біологічних активів надає детальнішу інформацію для управлінського персоналу, а з іншого – процес ведення обліку стає більш складним і, відповідно, трудомістким. У табл. 2.15 представлено фрагмент Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 3-м) щодо розкриття деталізованої інформації щодо складових собівартості продукції рослинництва.

Таблиця 2.15

Фрагмент

Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 3-м) Розділ «Витрати виробництва та собівартість реалізованої продукції рослинництва»

Найменування показника	Код рядка	На початок року	На кінець року
1	2	3	4
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	3000	4256,00	4798,00
<i>Собівартість реалізованої продукції рослинництва</i>	<i>3001</i>	3458,00	3741,00
Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)	3010	2231,80	3241,20
<i>Виробнича собівартість продукції рослинництва</i>	<i>3011</i>	1897,00	2100,00
Оплата праці	3100	186,30	301,70
<i>основна</i>	<i>3110</i>	158,40	256,40
<i>понад встановлений робочий час</i>	<i>3120</i>	9,30	15,10
<i>за окремими показниками роботи</i>	<i>3130</i>	7,50	12,10

Продовження табл. 2.15

1	2	3	4
<i>за невідпрацьований час</i>	3140	4,50	6,00
<i>інші заохочувальні та компенсаційні виплати</i>	3150	6,60	12,10
Відрахування на соціальні заходи	3200	40,90	65,60
Насіння та посадковий матеріал	3300	216,60	237,60
<i>органічне</i>	3310	100,00	137,60
<i>неорганічне</i>	3320	116,60	100,00
Добрива	3400	614,10	1028,40
<i>органічні</i>	3410	153,50	205,70
<i>мінеральні</i>	3420	460,60	822,70
Засоби захисту рослин	3500	307,10	514,20
Паливо	3600	466,79	460,60
<i>бензин</i>	3610	28,0	27,60
<i>дизельне паливо</i>	3620	419,09	414,50
<i>газ</i>	3630	4,70	4,60
<i>мастильні матеріали</i>	3640	14,0	13,80
<i>біопаливо</i>	3650	0,00	0,00
Роботи та послуги	3700	142,50	245,30
Інші витрати	3800	85,90	129,30
Загальновиробничі витрати	3900	171,90	258,50

Джерело: розроблено автором; заповнено на підставі умовних даних.

Порядок заповнення Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 3-м) у частині витрат на виробництво продукції рослинництва представлено у дод. Т.

Малі підприємства подають статистичну форму звітності. Основною формою статистичної звітності з оплати праці є Звіт з праці (ф. № 1-ПВ), зміст якого відображає інформацію про чисельність працюючих, структуру заробітної плати, використання та втрати робочого часу. На підставі наведених даних створюється можливість проведення аналізу по підприємству щодо: забезпеченості чисельності працівників, використання робочого часу, заробітної плати та заборгованості, середньої заробітної плати, прогнозування перерахованих показників, оцінки економічного стану та обґрунтованості прийняття управлінських рішень. Звіт із праці (ф. № 1-ПВ) має велике значення для малих підприємств, які на сьогодні складають статистичний Звіт з праці за формою, що не розкриває витрати на оплату праці, а відповідно і їх прогнозування та прийняття рішень на мікро- та макрорівнях – особливо це стосується підприємств з сезонним характером роботи.

Інформація з даних бухгалтерського обліку акумулюється й агрегується відповідно до структури Звіту з праці (ф. № 1-ПВ). Оскільки підставою для його

складання є первинні документи та реєстри обліку, то і у статистичній звітності показники повинні бути ідентичними. На практиці малих підприємств між показниками фінансової і статистичної звітності, як правило, існують несуттєві розбіжності величини показників, причиною яких є групування та узагальнення інформації у двох видах звітності за різними ознаками та відсутність її деталізації по окремих показниках у бухгалтерському обліку відповідно до Кодексу законів про працю України [54]. Проведений детальний аналіз Звіту з праці свідчить, що вдосконаленню підлягають два, зокрема перший («Кількість штатних працівників») і третій розділи («Склад фонду оплати праці штатних працівників»). Як зазначалось раніше (див. п.1.1), для сільськогосподарського виробництва притаманна сезонність, тому для ефективного управління стратегією розвитку доцільно виокремити сезонних працівників зі складу штатних у першому розділі – «Кількість штатних працівників» Звіту з праці (ф. № 1-ПВ) (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Фрагмент Розділу I Звіту з праці(ф. № 1-ПВ)

Розділ I. Кількість штатних працівників (осіб)			
Назва показників	Код рядка	Усього	У т. ч. жінки
Кількість прийнятих штатних працівників, усього, у т.ч.	3020	12	7
<i>основних</i>	3021	10	5
<i>сезонних</i>	3022	2	2
Кількість звільнених штатних працівників, усього, у т.ч.	3040	3	1
<i>основних</i>	3041	1	1
<i>сезонних</i>	3042	2	-
Кількість звільнених штатних працівників із причини змін в організації виробництва і праці, усього (<i>із ряд. 3040</i>), у т.ч.	3050	1	-
<i>основних (із ряд. 3041)</i>	3051	-	-
<i>сезонних (із ряд. 3042)</i>	3052	1	-
Кількість звільнених штатних працівників із причини плинності кадрів, усього (<i>із ряд. 3040</i>), у т.ч.	3060	2	1
<i>основних (із ряд. 3041)</i>	3061	1	1
<i>сезонних (із ряд. 3042)</i>	3062	1	-
Облікова кількість штатних працівників на кінець звітного періоду, усього, у т.ч.	3070	274	110
<i>основних</i>	3071	220	66
<i>сезонних</i>	3072	54	44

Джерело: удосконалено на підставі [125], жирним курсивним шрифтом виділено пропозицію автора; заповнено на підставі умовних даних.

Одночасно потрібно деталізувати і розділ третій – «Склад фонду оплати праці штатних працівників» в частині складу фонду оплати праці у розрізі основних і сезонних працівників відповідно до положень Кодексу законів про працю України [54] (табл. 2.17).

Таблиця 2.17

Фрагмент Розділу III Звіту з праці(ф. № 1-ПВ)

Розділ III. Склад фонду оплати праці штатних працівників (тис. грн.)		
Назва показників	Код рядка	Усього
Фонд оплати праці штатних працівників, усього (ряд. 5020+5040+5080), у т.ч.	5010	3700
<i>основних (ряд. 5021+5041+5081)</i>	5011	3070
<i>сезонних (ряд. 5022+5042+5082)</i>	5012	630
I. Фонд основної заробітної плати штатних працівників, усього, у т.ч.	5020	2500
<i>основних</i>	5021	2200
<i>сезонних</i>	5022	300
<i>Натуральна форма оплати праці штатних працівників, усього, у т.ч.</i>	5030	90
<i>основних</i>	5031	75
<i>сезонних</i>	5032	15
II. Фонд додаткової заробітної плати штатних працівників, усього, у т.ч.	5040	900
<i>основних</i>	5041	615
<i>сезонних</i>	5042	285
<i>Оплата за роботу, відпрацьовану понад встановлений робочий час штатним працівникам, усього, у т.ч.</i>	5050	150
<i>основним</i>	5051	110
<i>сезонним</i>	5052	40
<i>Доплати і надбавки за окремі показники роботи штатним працівникам, усього, у т.ч.</i>	5060	430
<i>основним</i>	5061	190
<i>сезонним</i>	5062	240
<i>Оплата відпусток штатним працівникам, усього, у т.ч.</i>	5070	320
<i>основним</i>	5071	315
<i>сезонним</i>	5072	5
III. Інші заохочувальні та компенсаційні виплати штатним працівникам, усього, у т.ч.	5080	300
<i>основним</i>	5081	255
<i>сезонним</i>	5082	45
<i>Матеріальна допомога штатним працівникам, усього, у т.ч.</i>	5090	180
<i>основним</i>	5091	155
<i>сезонним</i>	5092	25
<i>Винагороди та премії разового характеру штатним працівникам, усього, у т.ч.</i>	5100	120
<i>основним</i>	5101	100
<i>сезонним</i>	5102	20

Джерело: удосконалено на підставі [125], жирним курсивним шрифтом виділено пропозицію автора; заповнено на підставі умовних даних.

Запропоновані зміни щодо наповнення третього розділу «Склад фонду оплати праці штатних працівників» статистичного Звіту з праці дозволять задовольнити інформаційні потреби та забезпечити внутрішніх і зовнішніх користувачів у достовірною інформацією стосовно фонду оплати праці. На підставі зазначених показників можна здійснювати аналіз структури витрат на виплату заробітної плати й її впливу на результати діяльності суб'єкта господарювання, здійснення контролю за рівнем цих витрат і вживання заходів щодо їх оптимізації задля підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання.

У межах імплементації положень Директиви 2013/34/ЄС «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність» [199] у законодавство України внесено зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [123], відповідно до яких встановлено вимогу до підприємств складати Звіт про управління. Він містить фінансову та нефінансову інформацію, що характеризує стан і перспективи розвитку підприємства, розкриває ризики та невизначеності його діяльності. У Директиві 2013/34/ЄС «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність» зазначено, що Звіт про управління являє собою збалансований і комплексний аналіз фінансових і нефінансових показників, зокрема, розкриває достовірну інформацію стосовно розвитку та стану діяльності суб'єкта господарювання, питань навколишнього середовища та персоналу, політики управління ризиками [199]. У свою чергу, це вимагає розкриття відомостей про основні ризики малих підприємств, ступінь їх впливу на діяльність і зовнішнє середовище, причини виникнення та заходи запобігання ризикам. На законодавчому рівні форма, структура та зміст Звіту про управління не є регламентованою та розроблюється підприємствами самостійно у довільній формі з урахуванням Методичних рекомендацій з його складання [127], у яких передбачено напрями розкриття інформації. На нашу думку, серед них суттєвими для підвищення корисності та достовірності облікової інформації щодо витрат на виробництво продукції рослинництва є такі як: економічні, соціальні та екологічні складові.

Нормативно-правові документи містять широкий перелік показників, які можуть бути висвітлені у Звіті про управління з метою забезпечення вибору малим підприємствам для розкриття суттєвої інформації про стан та розвиток діяльності, їх вплив на навколишнє середовище, вплив війни на сільськогосподарське виробництво тощо. Варто наголосити, що при виборі показників в більшості випадків перевагу необхідно надавати тим, які не потребують обчислення та формуються за даними первинних документів, реєстрів обліку та звітності. Інформація у Звіті про управління повинна подаватися таким чином, щоб забезпечувати для користувачів можливість порівнювати її з аналогічною інформацією за попередні періоди, а також з інформацією інших підприємств. Політика подання інформації може змінюватись лише у тому випадку, якщо це приведе до підвищення якості розкриття таких даних і Звіту в цілому [74]. Це, у свою чергу, забезпечує міжгалузеву порівнянність Звітів про управління та стандартизацію підходів до їх складання. Що ж стосується формування Звіту про управління, то необхідно приділити увагу ключовим показникам результатів діяльності, ризикам і невизначеностям при розробці пропозицій щодо їх змістовного наповнення.

У ході дослідження проведено аналіз вітчизняної нормативно-правової бази [123; 127], європейських директив [199; 200] та нефінансової звітності вітчизняних підприємств у галузі рослинництва [33; 101; 155; 230], на основі яких розроблено пропозиції інформаційного наповнення таких розділів Звіту про управління:

- I. Результати діяльності;
- II. Екологічні аспекти;
- III. Соціальні аспекти та кадрова політика;
- IV. Ризики.

Вагому частину Звіту про управління повинна займати описова інформація як підтвердження даних у динаміці та в аналітичному розрізі по різних напрямках діяльності з метою підвищення корисності такої форми звітності для задоволення потреб користувачів. Перелік основних економічних показників малих

підприємств не є вичерпним та може змінюватись в залежності від їх цілей (табл. 2.18).

Таблиця 2.18

Фрагмент І розділу «Результати діяльності» Звіту про управління

№ п/п	Показник	За звітний період	За аналогічний період попереднього року	Прогнозні дані
1	Обсяг виробленої продукції рослинництва, тис. т	34	32,4	37
1.1.	<i>Попередники сільськогосподарських культур</i>	<i>кукурудза</i>	<i>ріпак</i>	<i>пшениця</i>
1.2.	<i>Засоби захисту рослин, тис. грн.</i>	<i>364978,00</i>	<i>285647,00</i>	<i>390476,00</i>
1.3.	<i>Норма висіву, тис. шт./га</i>	<i>88,2</i>	<i>90,3</i>	<i>87,5</i>
2	Собівартість реалізованої продукції рослинництва, грн.	6524321,00	5987154,00	684756,00
2.1.	<i>Собівартість реалізованої органічної продукції рослинництва, грн.</i>	<i>1054449,00</i>	<i>299357,70</i>	<i>71278,00</i>
2.2.	<i>Собівартість реалізованої неорганічної продукції рослинництва, грн.</i>	<i>5469872,00</i>	<i>5687796,30</i>	<i>613478,00</i>
3	Виробнича собівартість продукції рослинництва, грн.	4003569,00	3459655,00	4406325,00
3.1.	<i>Виробнича собівартість органічної продукції рослинництва, грн.</i>	<i>548773,00</i>	<i>345965,50</i>	<i>925328,25</i>
3.2.	<i>Виробнича собівартість неорганічної продукції рослинництва, грн.</i>	<i>3454796,00</i>	<i>3113689,50</i>	<i>3480996,75</i>
4	Чистий дохід від реалізації продукції, грн.	4652312,00	45621325,00	5022369,00
4.1.	<i>Чистий дохід від реалізації органічної продукції, грн.</i>	<i>1527615,00</i>	<i>1824853,00</i>	<i>853802,73</i>
4.2.	<i>Чистий дохід від реалізації неорганічної продукції, грн.</i>	<i>3124697,00</i>	<i>43796472,00</i>	<i>4168566,27</i>
5	Посівна площа сільськогосподарських культур, га	3000,00	3000,00	3000,00
5.1.	<i>Обробіток ґрунту</i>	<i>142365,00</i>	<i>125034,00</i>	<i>154325,00</i>
5.2.	<i>Удобрення ґрунту</i>	<i>325023,00</i>	<i>298325,00</i>	<i>350324,00</i>
6	Витрати на оренду паїв, грн.	69500,00	65000,00	73450,00

Джерело: розроблено автором; заповнено на підставі умовних даних.

Наведені дані у табл. 2.18 за звітний та попередній період формуються на підставі технологічної карти, фінансової (Баланс (ф. №1-м), Звіт про фінансові результати (ф. №2-м), запропонованих Приміток до річної фінансової звітності (ф. №3-м)) і статистичної (Звіт про посівні площі сільськогосподарських культур

(ф. № 4-сг), Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду (ф. № 29-сг) і Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (ф. № 50-сг)) форм звітності. Формування прогнозних даних та їх обґрунтування дає змогу ознайомлення зацікавлених осіб з динамікою їх подальшого розвитку.

Одним з основних економічних показників, який характеризує діяльність є обсяг виробленої продукції рослинництва. У Звіті про управління необхідно висвітлити інформацію стосовно: попередників сільськогосподарських культур в залежності від кліматичних умов, місцезнаходження та структури посівних площ, процесу підготовки насіння до сівби, який передбачає внесення засобів захисту рослин і норм посіву насіння необхідно розкривати у порівнянні нормативних значень з фактичним використанням для співставлення цих даних та з'ясування причин цих відхилень.

Взаємозалежним показником обсягу вирощеної продукції є площа земель, – завдяки цим показникам можна розрахувати урожайність культури (діленням обсягу виробленої продукції на посівну площу). Захист від бур'янів, збереження вологи на час сівби, внесення добрив та підживлення є головним завданням обробітку та удобрення посівних площ. На нашу думку, у Звіті про управління необхідно розкривати такі технологічні особливості вирощування продукції рослинництва задля аналізу прийнятих рішень щодо технології виробництва, обсягу вирощеної продукції рослинництва та величини понесених витрат на її виробництво. Від величини посівних площ, системи обробки та внесення добрив у ґрунт залежить рівень собівартості продукції рослинництва, чистий дохід від реалізації та інші економічні показники. До того ж, малі підприємства у галузі рослинництва у своїй більшості використовують землі на правах оренди, тому, на нашу думку, витрати на оренду паїв є також ключовим показником, який необхідно висвітлити у Звіті про управління.

Окрім цього, інформація щодо впливу малого підприємства на навколишнє середовище у Звіті про управління повинна розкриватись в екологічному аспекті діяльності підприємства (табл. 2.19).

Таблиця 2.19

Фрагмент II розділу «Екологічні аспекти» Звіту про управління

№ з/п	Екологічні витрати		За звітний період, тис. грн.	За аналогічний період попереднього року, тис. грн.
1	Витрати	поводження з відходами	1256,30	1120,00
2		очищення водних ресурсів	794,25	652,30
3		захист і реабілітацію ґрунту	2980,00	5400,00
4		інше	870,00	613,00
5	Екологічний податок		473,00	243,05

Джерело: розроблено автором; заповнено на підставі умовних даних.

У процесі виробництва продукції рослинництва утворюються різні види як безпечних (солома, зернові відходи), так і небезпечних (тара з-під пестицидів, використані акумуляторні батареї та масла) відходів. На наш погляд, доцільно наводити інформацію щодо відходів у розрізі методів їх використання: повторне та багаторазове використання відходів, компостування, виділення цінних компонентів, спалювання, розміщення на полігоні, передача контрагенту за договором тощо. Така аналітична розшифровка даних дає змогу користувачам оцінити заходи по запобіганню утворення відходів, їх збиранню, перевезенню, сортуванню, зберіганню, обробленню, переробленню, утилізації, видаленню, знешкодженню та захороненню.

У процесі проведення сільськогосподарських робіт при вирощуванні продукції рослинництва важливе ефективне використання водних ресурсів. На нашу думку, у Звіті про управління сільськогосподарським підприємством необхідно відображати інформацію про загальний обсяг водокористування із розмежуванням місця забору води (поверхневі, підземні води, стічні води інших підприємств, муніципальні та інші системи водозабезпечення) та місць відведення стічних вод (по трубах на комунальні очисні споруди, у вигрібні ями із вивезенням на комунальні очисні споруди, випуск у водний об'єкт після очищення на власних очисних спорудах тощо). Показник ефективності використання води розраховується співвідношенням загального об'єму забору води до обсягу виробленої продукції рослинництва.

Ключовими показниками, що характеризують вплив сільськогосподарського підприємства на довкілля є родючість ґрунту, використання водних ресурсів та енергії, викиди парникових газів, утворення, переробка та утилізація відходів виробництва. Під час тривалої експлуатації земель сільськогосподарського призначення, спостерігається деградація ґрунтів. Саме тому важливим є висвітлення у Звіті про управління достовірної інформації щодо показників родючості ґрунту та комплексу заходів охорони та збереження продуктивності сільськогосподарських угідь, підвищення їх екологічної стійкості та родючості. У свою чергу, досягненню цьому сприяє побудова своєчасного обліку ґрунтів та їх якісних характеристик, раціональне й екологічно безпечне використання земель, утримання показників родючості ґрунтів у сталому стані та їх покращення за рахунок реалізації заходів захисту ґрунтів від негативних природних та антропогенних впливів або мінімізації дії таких проявів тощо. Ці дані є підтвердженням відповідального ставлення до охорони земель та готовності малих підприємств працювати над вирішенням проблемних питань, що виникають.

Наступним напрямом у Звіті про управління є витрати на оплату праці (табл. 2.20), які здебільшого формуються на підставі статистичної звітності, а саме Звіту з праці (ф. 1-ПВ).

Таблиця 2.20

Фрагмент III розділу «Соціальні аспекти та кадрова політика» Звіту про управління

№ п/п	Показник	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	Загальна кількість штатних працівників, осіб	34	39
2	Частка сезонних працівників, %	7	11
4	Загальна кількість позаштатних працівників, осіб	1	1
5	Плинність кадрів	0,01	0,01
6	Заробітна плата на		
6.1	1 штатного працівника, грн.	18900,00	16700,00
6.2	1 сезонного працівника, грн.	23700,00	22600,00
6.3	1 позаштатного працівника, грн.	13000,00	11500,00
6.4	середня, грн.	18534,00	16933,00

Джерело: розроблено автором; заповнено на підставі умовних даних.

Вважаємо за доцільне у розрізі кадрової політики розкрити інформацію стосовно структури працівників за типом найманих осіб – на штатних та позаштатних працівників. Окрім того, доцільно зі штатного персоналу виділити частку сезонних працівників з метою визначення їх вагомості та ролі при виконанні сільськогосподарських робіт. А показник плинності кадрів дає змогу виявити її рівень, кадровий потенціал, причини виникнення (рівень заробітної плати, відсутність кар’єрного зростання, вільних вакансій, службового житла для іногородніх працівників тощо), втрати суб’єкта господарювання та заходи щодо зменшення плинності кадрів. Наступною групою показників є фонд оплати праці штатних (у тому числі сезонних працівників) та позаштатних працівників з розкриттям інформації про систему оплати праці та мотивації, структуру фонду заробітної плати (складові основної та додаткової заробітної плати, інших заохочувальних і компенсаційних виплат) тощо. Ці дані є основою для визначення середньої заробітної плати та порівняння з мінімальною заробітною платою, визначеною законодавством України та середньою заробітною платою по галузі.

До того ж, особлива увага при складанні Звіту про управління повинна приділятися ризикам діяльності та висвітленню підходів їх управління (детальніше це питання досліджене у п. 3.3). Опис суттєвих видів ризиків має охоплювати як негативні наслідки, так і потенційні можливості. Це дає можливість зовнішнім та внутрішнім користувачам оцінити ризики та невизначеності, та ознайомитись зі стратегією малого підприємства щодо їх управління.

Проведене дослідження дає підстави стверджувати, що складання Звіту з управління у частині розкриття інформації щодо результатів діяльності та ризиків і невизначеностей сприяє підвищенню прозорості, підзвітності та порівнянності інформації у розрізі галузі щодо наведених сфер діяльності. До того ж, варто відзначити, що Звіт про управління повинен розкривати суттєву та зрозумілу користувачам інформацію описового характеру щодо наведених ключових показників із застосуванням ілюстративного матеріалу (рисунки, графіки, діаграми) для сприйняття й аналізу таких даних. Впровадження запропонованих

рекомендацій дозволить розкрити інформацію в економічному аспекті стосовно результатів, специфіки та технологічних особливостей у діяльності, ефективності використання трудового потенціалу, впливу на навколишнє середовище та механізмів його мінімізації. Це задовільнить інформаційні потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів стосовно наслідків впливу діяльності малих підприємств на вітчизняну економіку, зокрема, розвиток галузі рослинництва, навколишнє середовище та суспільство.

За результатами проведеного дослідження розширено показники фінансової (Баланс (ф. № 1-м), Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м)) і статистичної звітності (Звіт з праці (ф. № 1-ПВ)). Обґрунтовано необхідність для малих підприємств формувати Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 3-м) і Звіт про управління. Уточнено методику формування Звіту з управління у частині результатів діяльності і встановлених ризиків, що сприятиме підвищенню прозорості, підзвітності та порівнянності інформації по галузі. Таким чином, формування звітності малими підприємствами є завершальним етапом ведення бухгалтерського обліку й основою для проведення внутрішнього контролю собівартості продукції рослинництва.

Висновки до розділу 2

1. Для забезпечення ефективного управління витратами на виробництво продукції рослинництва, крім теоретичних засад, які визначають порядок і підходи в обліку, необхідна впорядковано сформована система документального забезпечення, що адаптована для цілей конкретного малого підприємства. З огляду на це розроблена Робоча інструкція по обліковій політиці щодо витрат на виробництво продукції рослинництва.

2. Розроблено методику ведення обліку за спрощеним планом рахунків. З метою встановлення джерел утворення виробничих витрат, формулювання впливу кожної складової витрат на загальну величину собівартості доцільно ввести

рахунки аналітичного обліку до рахунків 20 «Виробничі запаси» не доцільно детально розписувати (у частині добрив, насіння та посадкового матеріалу, засобів захисту рослин), 66 «Розрахунки за виплатами працівникам» (у розрізі основних і сезонних працівників), 96 «Інші витрати». В умовах комп'ютерної обробки рекомендовані субрахунки 2-го та 3-го порядку дозволять підвищити оперативність обліку витрат, збільшити рівень їх деталізації та посилити контроль за достовірністю облікової інформації на всіх етапах її обробки.

3. У процесі проведеного дослідження здійснено оцінку складу первинних документів з обліку витрат на виробництво продукції рослинництва, яка дає змогу зауважити, що відповідно до інформаційності вони містять невичерпні дані, що характеризують ці об'єкти обліку. Комп'ютеризоване інформаційне середовище формування документів створює ряд переваг із позицій посилення аналітичності первинного обліку шляхом доповнення її уточнюючими показниками. Зокрема, вони потребують удосконалення у частині кодування витрат з метою скорочення витрат часу на оформлення первинної документації та висвітлення показників якості витрат і зазначення матеріально-відповідальної особи, що дасть змогу аналізувати ефективність вирощування культури впродовж технологічного процесу.

4. Уточнено Розділ I «Облік витрат» Відомості № 5-м у частині відображення причин перевищення величини фактичних витрат порівняно з їх нормативним значенням (відхилення від нормативу; зміна норм за рахунок впровадження технологій) та встановлення виконавців. Її інформативність проявляється в наявності значної кількості показників, а доступність і простота пояснюється тим, що наводяться назва культури та згруповані по місяцях витрати за видами згідно переліку статей витрат.

5. У межах проведеного дослідження розширено показники Балансу (ф. № 1-м), Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) і запропоновано при спрощеній формі обліку малим підприємствам складати Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 3-м), де міститься розширена інформація про склад і суму витрат. Дані

пропозиції дозволяють формувати зведену інформацію про складові виробничої собівартості зернових культур.

6. За результатами проведеного дослідження розширено аналітичні показники Звіту з праці (ф. № 1-ПВ): Розділу I «Кількість штатних працівників (осіб)» з деталізацією їх на основні та сезонні та Розділу III «Склад фонду оплати праці штатних працівників» з виділенням складових фонду оплати праці (основна, додаткова, інші заохочувальні та компенсаційні виплати штатним працівникам). Запропонована структура двох розділів Звіту з праці (ф. № 1-ПВ) надасть можливість малим підприємствам: на мікрорівні – отримувати повну та детальну інформацію про стан основних і сезонних працівників, складові їх заробітної плати, здійснювати управління трудовими ресурсами, на макрорівні – дозволить відслідкувати тенденції розміру оплати праці, виявити вплив найманих сезонних працівників на зайнятість населення в цілому та середню місячну заробітну плату в Україні.

7. Розроблено Звіт про управління у частині результатів діяльності і встановлених ризиків, що сприяє підвищенню прозорості, підзвітності та порівнянності інформації у розрізі галузі щодо наведених сфер діяльності. Цей нефінансовий звіт повинен розкривати суттєву та зрозумілу користувачам інформацію описового характеру щодо наведених ключових показників із застосуванням ілюстративного матеріалу для сприйняття й аналізу таких даних. Впровадження запропонованих рекомендацій дозволить розкрити інформацію в економічному аспекті стосовно результатів, специфіки та технологічних особливостей у діяльності, впливу на навколишнє середовище та механізмів його мінімізації.

8. Основні результати дисертаційної роботи опубліковані [19; 21; 170; 172; 173; 176; 177; 204; 208; 213; 233; 235].

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

3.1. Організаційно-методичний інструментарій до проведення контролю собівартості продукції рослинництва

Контроль на макрорівні є дієвим механізмом забезпечення фінансової стабільності і безпеки, досягнення стратегічних цілей, ефективності державної політики, підвищення рівня якості життя населення та створення валового внутрішнього продукту. А на мікрорівні контроль відіграє важливу роль в системі управління діяльністю малих підприємств, у тому числі і витратами. Встановлено, що контроль є багатоаспектним явищем і має розглядатись як система спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням з метою виявлення відхилень і невідповідності, їх причин та виконавців у процесі його проведення.

Дослідженню теоретичних і практичних аспектів організації та методології контролю присвячені праці провідних науковців Бардаша С.В., Бутинця Ф.Ф., Вдовенко Н.М., Гуцаленко Л.В., Дерія В.А., Іщенко Я.П., Калюги Є.В., Кірейцева Г.Г., Коцупатрого М.М., Маргасової В.Г., Марчук У.О., Савчука В.К., Садовської І.Б., Слюсаренко В.Є., Сука Л.К., Сука П.Л., Ярмоленка В.П. та ін. Незважаючи на це, висвітлення організаційно-методичного інструментарію до підготовки та проведення контролю залишається й надалі актуальним особливо для малих підприємств, які відіграють вагомий роль в економіці держави. У зв'язку з цим необхідно:

визначити роль, значення й історію розвитку контролю на різних етапах становлення та надати оцінку його сучасного стану;

дослідити підходи до проведення незалежного аудиту та внутрішнього контролю з метою визначення їх відмінностей;

рекомендувати до застосування в практичній роботі малих підприємств методичні прийоми документального та фактичного контролю.

У світовій практиці поява та розвиток контролю має багатовіковий період становлення, який умовно можна розділити на чотири етапи:

I. Класичний період, що включає історію стародавнього світу та раннього Середньовіччя (700 р. до н.е. – 1394 р.):

Вперше в історії людства виник аудит як вид фінансового контролю в 700 р. до н.е. в Китаї та введена посада генерального аудитора. У Стародавньому Єгипті проводили інвентаризацію майна, а у Афінах, Римі, Вавилоні та Греції з'являються перші свідчення про контроль. У XIII ст. в Англії та Шотландії прийнято перший законодавчий акт, який регулював аудиторську діяльність, а у XIV ст. в Італії існував контроль на державному та приватному рівнях.

II. Виникнення подвійної бухгалтерії та професій контролерів, ревізорів і «присяжних бухгалтерів», які виконували роль аудиторів (1631–1797 р.):

У XVII ст. в США відбулась перша бухгалтерська контрольна перевірка, а в Шотландії прийнято перший закон про заборону певним посадовим особам служити міськими аудиторами.

III. Створення перших аудиторських фірм і нормативно-правових документів, які регулюють їх діяльність (1805–1887 р.):

У зарубіжних країнах світу, зокрема США, Шотландії, Великобританії та Англії активно розвивається контрольно-аудиторська діяльність, основною причиною якого стало те, що в процесі економічного розвитку цих країн відбувся розподіл функцій між власниками підприємств, керівниками та кредиторами. Необхідною умовою забезпечення цього процесу було правильне ведення бухгалтерського обліку, контроль за яким міг здійснити лише зовнішній аудитор.

IV. Новітній період розвитку та становлення контролю та аудиту (1917–1988 р.):

Цей період пов'язаний із активним розвитком ролі контролю як на рівні держави, так і на рівні підприємств, що спричинено впровадженням міжнародних стандартів аудиту, створенням нормативно-правової бази щодо регулювання контрольно-аудиторської діяльності [152, с. 11–20].

В Україні перші зародки контролю припадають на XIX ст., коли головним його завданням було контролювати казенні кошти та майно. Але потреба у підвищенні ролі контролю бере свій початок у 1990-х роках після оголошення незалежності держави. У 1993 році прийнято Закон України «Про державну контрольно-ревізійну службу», що стало інтенсивним імпульсом у розвитку державного фінансового контролю [152, с. 83]. Етапи реорганізації контролюючих органів, які здійснюють державний фінансовий контроль в Україні представлено на рис. 3.1.

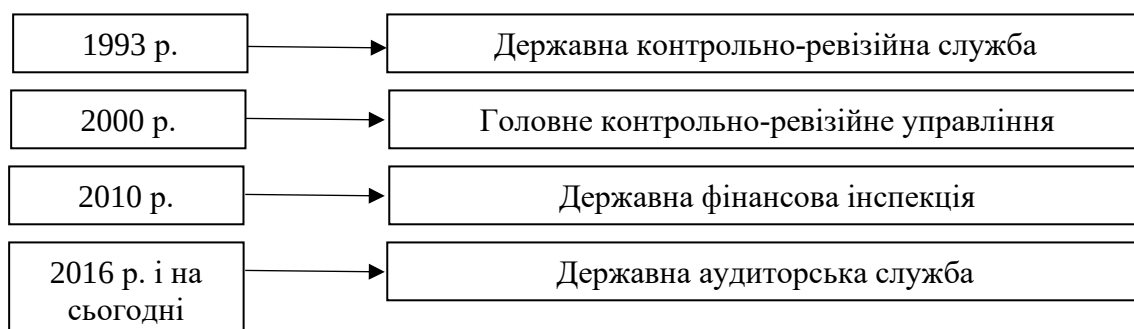


Рис. 3.1. Етапи розвитку державного фінансового контролю в Україні

Джерело: узагальнено на підставі [152, с. 23].

В Україні існує два види державного фінансового контролю – зовнішній і внутрішній, які здійснюють контроль від імені різних гілок влади, проте наділені подібними повноваженнями в окремих сферах контролю за станом управління та використання державних (місцевих) ресурсів (рис. 3.2).

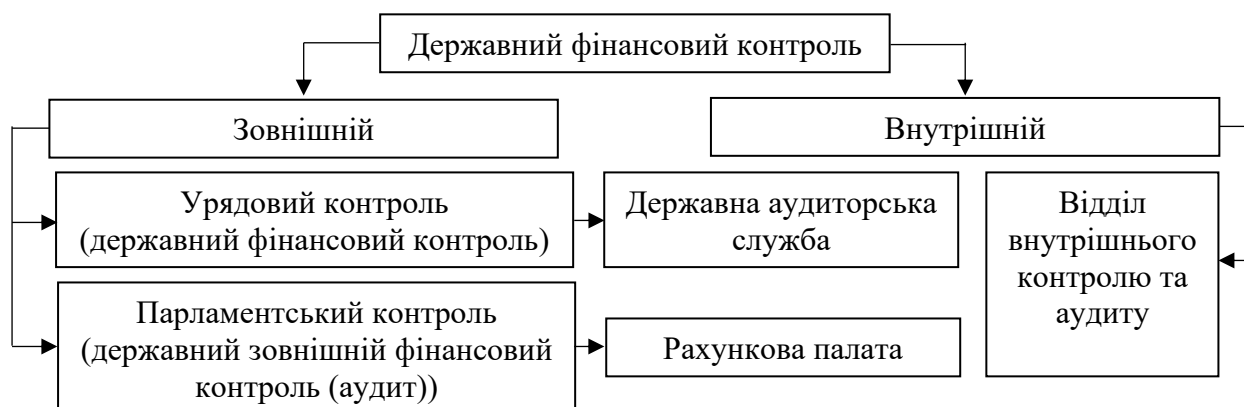


Рис. 3.2. Види державного фінансового контролю

Джерело: систематизовано автором.

На сьогодні Державна аудиторська служба реалізує державну політику у сфері державного фінансового контролю, який спрямований на оцінку ефективного, законного, цільового, результативного використання та збереження державних фінансових ресурсів, необоротних та інших активів, досягнення економії бюджетних коштів. Крім державних підприємств і бюджетних установ, вона здійснює перевірку суб'єктів господарювання у випадках отримання грошових коштів з державного або місцевого бюджетів. При використанні бюджетних коштів здійснюється контроль за цільовим їх використанням (детально розкрито в п. 3.2).

В Україні, поряд із державним фінансовим контролем, становленню та подальшому розвитку аудиторської діяльності сприяли перехід від командно-адміністративної системи до ринкових умов господарювання, що обумовили роздержавлення та появу приватної власності. Саме у цей період незалежний аудиторський контроль став гарантом засвідчення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності приватних підприємств. Тому в Україні аудит почав формуватися на початку 1990-х років, після того, як тенденції формування ринкової економіки набули невідворотного характеру – спочатку як незалежний аудит, тобто вид фінансового контролю, спрямований перш за все на захист інтересів власників підприємства, а також на підвищення ефективності їх фінансово-господарської діяльності. Вітчизняний ринок аудиторських послуг набув офіційного статусу у 1993 році із прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» [152, с. 83], яким регулюється робота незалежних аудиторів та аудиторських фірм. На сьогодні їх діяльність регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [122].

У ринкових умовах незалежний аудит є однією з основних форм фінансового контролю діяльності підприємств. В Україні, як і у більшості країн Європейського Союзу, незалежний аудит малих підприємств є не обов'язковим, що обумовлює важливість проведення внутрішнього контролю за господарською діяльністю. У Постанові Кабінету Міністрів України «Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту» [29] передбачена

обов'язковість проведення внутрішнього контролю суб'єктами господарювання (у т. ч. і малими підприємствами). Крім того, у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [123] встановлено, що підприємства самостійно розробляють систему внутрішнього контролю відповідно до визначених потреб. Проте, важливо відзначити особливості та відмінності між незалежним аудитом і внутрішнім контролем, які здійснюються заради однієї мети, але мають різні завдання. Під аудитом розуміють незалежну перевірку бухгалтерського обліку з метою формування аудиторського висновку про його достовірність, відповідність законодавству, фінансовій звітності та вимогам облікової політики. Тобто він передбачає не тільки контрольні заходи, а й формулювання пропозицій по раціоналізації господарської діяльності для збільшення прибутку. У той же час, внутрішній контроль передбачає аналіз фінансових показників з метою їх поліпшення, відстеження ефективності та доцільності витрат для їх раціоналізації та скорочення. Отже, аудит виконує роль кінцевої перевірки, тоді як внутрішній контроль – попередньої. Крім того, аудит і внутрішній контроль розрізняються процедурами виконання, термінами і уповноваженими особами. На малих підприємствах рекомендовано проводити незалежний аудит один раз на три роки, а внутрішній контроль – безперервно для забезпечення їх ефективної діяльності.

Внутрішній контроль поділяється на фактичний і документальний, між якими є різниця у способі проведення, тобто безпосереднє проведення або на підставі документів. Рекомендовані методичні прийоми проведення контролю для малих підприємств представлені на рис. 3.3.

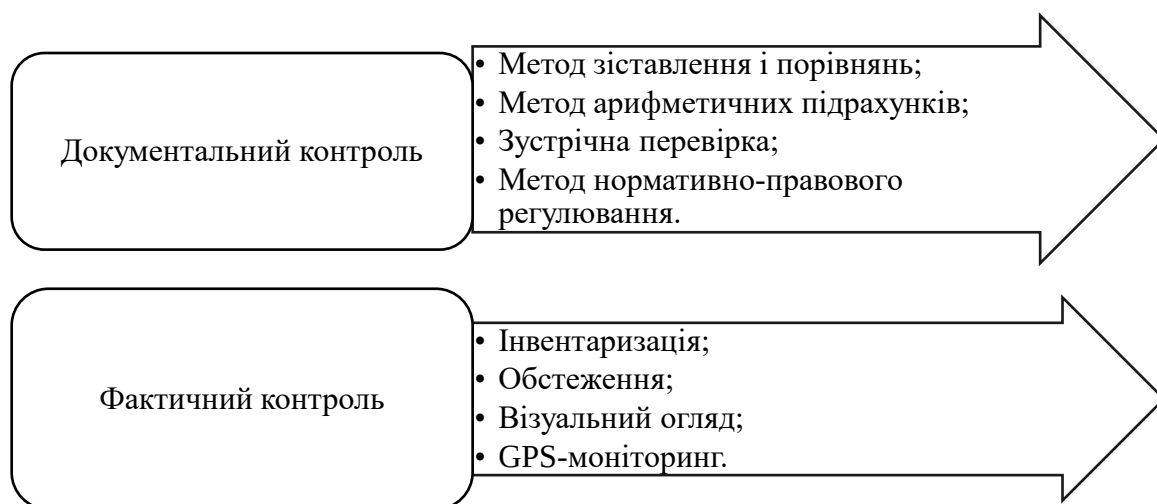


Рис. 3.3. Методичні прийоми документального та фактичного контролю
Джерело: узагальнено на підставі [29, с. 256-257].

При проведенні документального контролю доцільно застосовувати:

метод зіставлення і порівнянь передбачає встановлення відповідності даних у вартісному виразі у первинних документах, реєстрах обліку, формах звітності та на рахунках бухгалтерського обліку з визначення їх відповідності;

метод арифметичних підрахунків витрат за статтями і елементами за допомогою порівняння нормативних відповідно до технологічної карти із фактичними показниками. В процесі такої перевірки визначаються причини відхилень від нормативних витрат;

зустрічна перевірка є особливим методом контролю, за яким співставляються первинні бухгалтерські документи одного підприємства з даними іншого з метою документального підтвердження господарських операцій;

метод нормативно-правового регулювання передбачає контроль за дотриманням чинного законодавства при формуванні облікової політики, ведення обліку та відображення господарських операцій у системі рахунків і формування звітності;

Фактичний контроль ґрунтується на методичних прийомах:

інвентаризації з метою встановлення фактичної наявності продукції рослинництва, залишків незавершеного виробництва та порівняння їх з обліковими

даними для виявлення нестач або лишків. Для малих підприємств у чинному законодавстві передбачена обов'язковість проведення інвентаризації.

обстеження посівів сільськогосподарських культур і витрат на їх вирощування, що передбачає наявність відповідності дотримання технологічного процесу;

візуального огляду якісних характеристик сільськогосподарський культур, що дозволяє визначити відсутність дефектів у продукції рослинництва;

GPS-моніторингу витрат палива, насіння, добрив, засобів захисту рослин, що дозволяє попереджувати перевитрати сільськогосподарських матеріалів та їх співвідношення з виконаними роботами, що дозволяє раціонально використовувати матеріали та отримати конкурентоспроможну продукцію рослинництва за рахунок оптимізації витрат.

На підставі проведеного аналізу пропонуємо застосовувати на практиці малих підприємств визначені методичні прийоми документального та фактичного контролю. Адже контрольна діяльність за витратами на виробництво продукції рослинництва на малих підприємствах повинна бути спрямована на застосування таких методичних прийомів контролю, які повинні забезпечувати надійне попередження і своєчасне виявлення фактів господарських порушень, пов'язаних з використанням сільськогосподарських ресурсів (органічних і мінеральних добрив, насіння і посадкового матеріалу); паливо-мастильних матеріалів (бензину, дизелю, газу, біопалива); запасних частин, ремонтних та будівельних матеріалів; оплати праці, робіт і послуг, які виконані сторонніми організаціями тощо.

У межах проведеного дослідження було встановлено, що крім контролю, який здійснюється з метою зниження витрат, існують напрями мінімізації витрат малих підприємств на довготривалу перспективу, а саме:

інвестиції в технологію точного землеробства, яка по суті є методом, який може допомогти збільшити обсяги виробництва з меншими витратами. Такими технологіями є: GPS-системи, технологія застосування змінної ставки, системи крапельного поливу, розумні хмарні бази даних тощо;

оптимізація ремонтних робіт сільськогосподарської техніки. В поточний

період нове обладнання може бути нерентабельним для діяльності. Існуючі проблеми з ланцюгом поставок ще більше ускладнили забезпечення нового сільськогосподарського обладнання. Необхідно враховувати різні фактори, які вказують на те, чи є покупка нового обладнання економічно ефективною. Тому більш доречним зараз є відремонтувати наявне обладнання в очікуванні зниження цін у майбутньому;

перехід від оренди до володіння сільськогосподарськими угіддями, оскільки оренда землі тягне за собою додаткові витрати, які збільшують загальні витрати виробництва. Придбання сільськогосподарської землі є альтернативою оренді, яка не тільки виключає витрати на оренду, але й забезпечує малі підприємства стабільними інвестиціями, які з часом будуть дорожчати. Крім того, право власності надає більше автономії щодо призначення земельних ресурсів;

реструктуризація боргу для збільшення оборотного капіталу, що передбачає об'єднання наявної заборгованості з новою позикою з нижчими платежами. Тим самим малі підприємства можуть збільшити свій оборотний капітал з метою інвестування в операційні оновлення та покращення.

У процесі проведеного дослідження охарактеризована роль і розвиток контролю у світовій і вітчизняній практиці. Встановлено, що офіційно контроль і аудит запроваджені в Україні у 1993 році, що обумовлено переходом на ринкові умови господарювання. Визначено особливості та відмінності між контролем і аудитом, які полягають у тому, що аудит, як складова контролю здійснюється з метою збільшення фінансового результату у майбутньому, а контроль – для виявлення порушень і мінімізації витрат малих підприємств. Застосування їх здійснюється одночасно. Запропоновано до використання на малих підприємствах методичні прийоми контролю: методи зіставлення і порівнянь, арифметичних підрахунків, нормативно-правового регулювання, зустрічної перевірки, інвентаризації, обстеження, візуального огляду, GPS-моніторингу. Вважаємо, що дієвим механізмом підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності малих підприємств є розробка системи внутрішнього контролю виробничих витрат і собівартості реалізованої продукції рослинництва.

3.2. Внутрішній контроль виробничої діяльності

Малі підприємства функціонують в умовах планування витрат на вирощування продукції рослинництва та оцінки перспектив їх розвитку. На ці процеси безпосередньо впливають як кон'юнктура ринку, державна підтримка, так і ефективна система внутрішнього контролю за виробничими процесами. У зв'язку з цим однією з нагальних проблем діяльності малих підприємств є налагодження внутрішнього контролю витрат виробництва та собівартості реалізованої продукції рослинництва як основного засобу підвищення конкурентоспроможності та забезпечення ефективності діяльності. Адже головною метою внутрішнього контролю є визначення слабких місць та недоліків під час формування собівартості, своєчасне їх виправлення та недопущення помилок в подальшому.

В економічній літературі проблеми сутності, ролі та місця контролю в системі управління на рівні підприємств розглядались багатьма науковцями. Серед яких Бардаш С.В., Бутинець Ф.Ф., Вдовенко Н.М., Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Іщенко Я.П., Калюга Є.В., Кірейцев Г.Г., Коцупатрий М.М., Маргасова В.Г., Марчук У.О., Савчук В.К., Садовська І.Б., Сук Л.К. та ін. Наукові здобутки вчених з питань контролю є безперечно вагомим вкладом в науку. Проте, слід зазначити, що подальшого дослідження потребують визначення сутності внутрішнього контролю й особливості його проведення щодо визначення собівартості з метою мінімізації витрат, збільшення обсягів виробництва та якості продукції.

Основні результати теоретичних досліджень вітчизняних і зарубіжних науковців щодо тлумачення сутності «внутрішній контроль» наведено у табл. 3.1. Проведений аналіз наукових праць Бардаша С.В., Бутинця Ф.Ф., Малюги Н.М. [11], Гуцаленко Л.В. [24, с. 7-8], Дерія В.А. [27, с. 255], Калюги Є.В. [43, с. 357], Коцупатрого М.М., Марчук У.О. [59, с. 14], Куцика П.О., Бачинського В.І. [62], Нападовської Л.В. [92], Чумаченко М.Г. [186] щодо сутності поняття «внутрішній контроль» свідчить, що спектр його трактування є доволі широким.

Таблиця 3.1

Підходи до тлумачення сутності «внутрішній контроль»

Автори Підходи	незалежна оцінка відповідності діяльності поставленим	процес	система безупинного спостереження	перевірка	функція управління	перевірка виконання ухвалених рішень	заходи попередження
Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М. [11]	+						
Гуцаленко Л.В. [24, с. 7-8]					+		
Дерій В.А. [27, с. 255]					+		
Калюга Є.В. [43, с. 357]			+		+	+	
Коцупатрий М.М., Марчук У.О. [59, с. 14]			+	+			+
Куцик П.О., Бачинський В.І. [62]						+	
Нападовська Л.В. [92]		+					
Чумаченко М.Г [186]					+		
<i>Думка автора</i>			+	+	+		
Кількість спільних тлумачень	1	1	3	3	5	2	1

Огляд економічної літератури дозволяє констатувати, що сутність поняття «внутрішній контроль» розглядається з різних точок зору, зокрема як система спостереження, одна з найважливіших функцій управління, процес перевірки тощо. Дослідження різних підходів та власна точка зору автора дозволяє визначити внутрішній контроль як систему спостереження та перевірки за ефективністю витрачання ресурсів при досягненні найменших витрат, профілактику розкрадання майна, доцільність і законність здійснення господарських операцій з метою отримання достовірної інформації для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень. Дане визначення обумовлене специфікою галузі рослинництва при вирощуванні продукції.

Встановлено, що на практиці досліджуваних малих підприємств Волинської області контрольні процедури виконуються на кінець звітного періоду на підставі аналізу відхилень фактичних витрат від нормативних. Такий контроль попереджує економічно недоцільні господарські операції й призводить до прийняття

ефективних рішень стосовно оптимізації рівня витрат. У зв'язку з цим, вважаємо за необхідне розкрити особливості впровадження системи внутрішнього контролю витрат виробництва та собівартості продукції рослинництва на малих підприємствах.

Відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» [86] визначено якісні характеристики, що властиві малим підприємствам: володіння та управління зосереджено у невеликій кількості осіб; прості або нескладні господарські операції; спрощена система ведення обліку та оподаткування; декілька напрямів економічної діяльності; обмежена кількість заходів внутрішнього контролю; невелика кількість управлінського персоналу з повноваженнями щодо широкого кола заходів контролю. Окремі особливості малих підприємств були досліджені у п. 1.1 і 2.1 дисертаційної роботи, тому необхідно дослідити систему внутрішнього контролю, її роль та особливості впровадження у практику щодо витрат виробництва та собівартості реалізації продукції рослинництва. Згідно Міжнародного стандарту аудиту 265 «Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу» на малих підприємствах зазвичай відсутній розподіл ролей управління та найвищого управління, оскільки здебільшого власник виконує обидві ролі і таким чином самостійно може здійснювати більш ефективний контроль. Однак домінування однієї особи в управлінні може бути потенційним недоліком внутрішнього контролю, адже існує можливість нехтування заходами контролю управлінським персоналом [86].

У Міжнародному стандарті аудиту 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» визначено, що малі підприємства можуть використовувати менш структуровані заходи та простіші процеси і процедури для досягнення своїх цілей. Проте контроль може бути неефективним у випадку, коли інформація, яка створюється в цілях внутрішнього контролю (наприклад, оперативний звіт про

відхилення), не є ефективним, оскільки особа, відповідальна за огляд інформації, не розуміє його призначення або не вживає відповідних заходів [86]. Отже, внутрішній контроль розробляється, запроваджується та ведеться для реагування на виявлені ризики, які перешкоджають досягненню цілей малих підприємств, що стосуються:

- достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- дотримання положень нормативно-правових документів;
- ефективності та результативності його діяльності у частині витрат.

Внутрішній контроль необхідно здійснювати з метою мінімізації витрат у процесі виробництва. Головною метою здійснення такого контролю є: встановлення конкурентоспроможних видів і назв сільськогосподарської продукції рослинництва та питомої ваги їхніх витрат у загальних витратах досліджуваних малих підприємств; визначення сум витрат на нову сільськогосподарську техніку, технології та питому їх вагу у капітальних витратах підприємств; встановлення сум і структури собівартості конкурентоспроможних видів продукції рослинництва [28].

Внутрішній контроль витрат, які формують собівартість реалізованої продукції рослинництва має проводитись як на етапі планування, так і в ході виконання робіт і на етапі їх завершення (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Складові внутрішнього контролю витрат виробництва та собівартості реалізованої продукції рослинництва

Попередній контроль	Поточний (оперативний) контроль	Заключний контроль
1	2	3
Період проведення контрольних процедур		
Доведення цілей, завдань до виконавців, перевірка наявності та можливості залучення необхідних ресурсів. Компетентні працівники повинні розробляти та застосовувати заходи щодо збереження активів, зокрема продукції рослинництва, від знищення, розкрадання тощо.	Контроль поточної господарської діяльності повинен здійснюватися комплексно, тому цим повинні займатися фахівці, які знають облік і технологію виробництва у рослинництві.	Після закінчення виконання робіт на малих підприємствах.

Продовження табл. 3.2

1	2	3
Процес забезпечення контролю		
Забезпечення достатньої впевненості керівництва в досягненні належного рівня збереження й ефективності використання всіх видів ресурсів, у тому числі продукції рослинництва, підтвердження правильності їх обліку відповідно до чинного законодавства та облікової політики малих підприємства.	Вимірювання отриманих результатів і порівняння оперативних даних щодо витрат, виявлення втрат у ході виконання робіт.	Підготовка звітів про виконання планів із певною періодичністю, а також у формі перевірок. Дас інформацію для планування аналогічних робіт, сприяє мотивації персоналу.
Об'єкти контролю		
Витрати виробництва та собівартість реалізованої продукції рослинництва, організація та достовірність їх обліку, документальне оформлення операцій, реальність відображення їхньої справедливої вартості у фінансовій звітності, економічні показники витрат на виробництво, система управління малими підприємствами.		

Джерело: узагальнено на підставі [115, с. 129; 118, с. 171].

У процесі проведення внутрішнього контролю перевіряються виконання обсягів виробництва продукції рослинництва в розрізі їх видів; дотримання норм списання ресурсів на витрати на виробництва; ефективність використання основних засобів та нематеріальних активів виробничого призначення; фіксування простоїв, пов'язаних з поломками сільськогосподарських машин і механізмів, простоїв через відсутність замовлень, сировини й матеріалів. Отже, система внутрішнього контролю повинна будуватись на таких елементах як:

впровадження ефективних процедур санкціонування господарських операцій з витратами на виробництво продукції рослинництва;

наявність своєчасної та інформативної системи документування господарських операцій при формуванні собівартості реалізованої продукції рослинництва.

Важливим напрямом формування системи внутрішнього контролю собівартості продукції рослинництва є розкриття її основних елементів: середовище контролю та пов'язані з цим ризики, дані бухгалтерського обліку та процедури контролю (рис. 3.4).

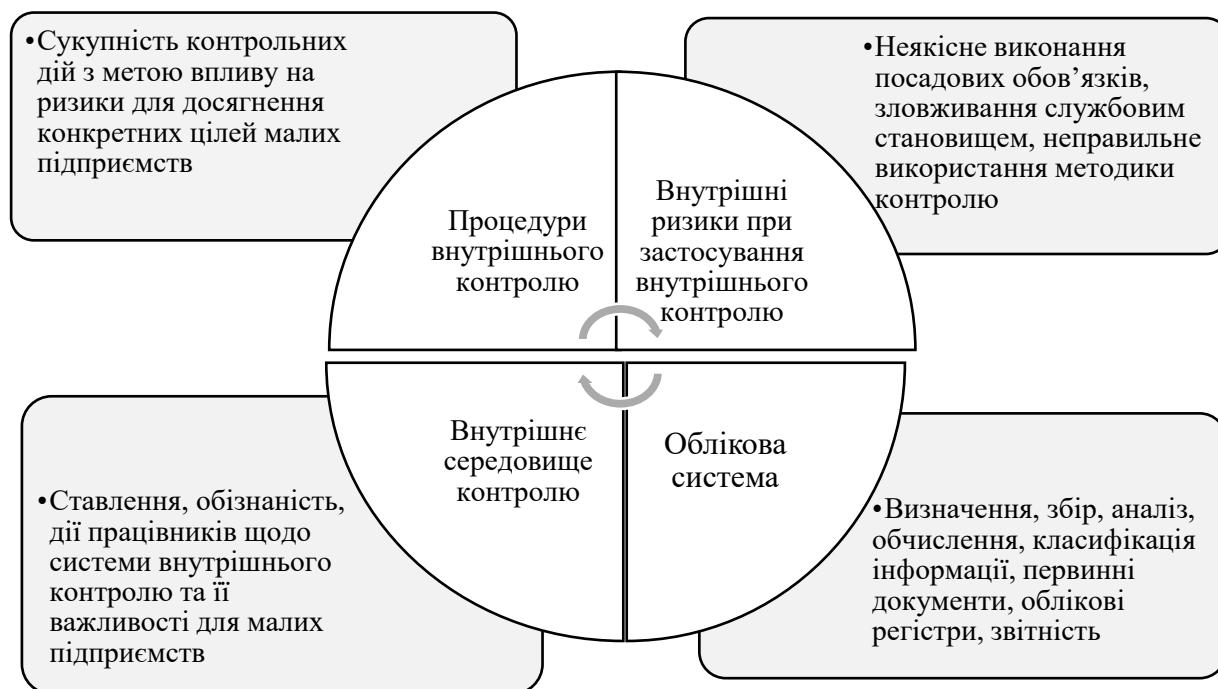


Рис. 3.4. Елементи системи внутрішнього контролю собівартості продукції
рослинництва

Джерело: систематизовано автором.

Внутрішній контроль собівартості продукції рослинництва проводиться в процесі господарської діяльності і дає можливість вчасно виявляти недоліки, вивчати причини їх виникнення, встановлювати винних осіб і вживати заходи щодо їх усунення. Вважаємо, що на досліджуваних малих підприємствах Волинської області внутрішній контроль витрат виробництва та собівартості реалізованої продукції рослинництва доцільно здійснювати за такими напрямками:

документальний контроль за даними бухгалтерського обліку (облікова політика, первинні документи, регістри обліку, Робочий план рахунків, звітність);

фактичний контроль (за статтями витрат; за виробничими процесами та їх відповідність технологічним картам).

Перш за все, необхідно дослідити проведення внутрішнього контролю в обліковій системі за наступними етапами (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Етапи проведення документального внутрішнього контролю витрат виробництва та формування собівартості реалізованої продукції рослинництва

Етапи	Прийоми	Джерело інформації	Значення
Визначення об'єкту контролю (витрат)	Документальний	Первинні документи	Дозволяє виявити відхилення фактичних даних від нормативних
Перевірка дотримання положень облікової політики	Документальний	Робоча інструкція по обліковій політиці	Дозволяє визначити відповідність затверджених варіантів ведення обліку та їх застосування на практиці
Перевірка правильності оформлення первинних документів	Документальний	Первинні документи	Визначає недоліки та можливість їх усунути
Перевірка нормативних даних	Фактичний Документальний	Планові документи та первинні документи	Виявляє відхилення від норм за окремими статтями
Перевірка відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку	Документальний	Первинні документи, реєстри	Обґрунтовує точність визначення собівартості і фінансового результату діяльності
Перевірка достовірності показників звітності	Документальний	Дані синтетичного та аналітичного обліку	Визначає точність відображення фінансових результатів діяльності

Джерело: узагальнено на підставі [115; 118].

У таблиці 3.3 представлена послідовність здійснення контролю собівартості: від визначення об'єктів витрат, відображення господарських операцій в обліку до формування звітності. Визначені етапи проведення внутрішнього контролю сприятимуть ефективному функціонуванню такої системи, визначенню причин відхилень від норм, аналізу невикористаних ресурсів тощо. Проведені дослідження практики впровадження системи внутрішнього контролю (документального та фактичного) на малих підприємствах дали підстави визначити виявлені порушення у ході перевірки.

На досліджених малих підприємствах Волинської області при проведенні внутрішнього контролю облікової політики за допомогою методу зіставлень і порівнянь встановлено невідповідність даних у Відомості № 5-м у частині прямих матеріальних витрат із показниками, що відображені у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-м) і Звіті про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (ф. № 50-сг). За допомогою проведеного аналізу зазначених показників визначено, що протягом 2020–2021 років у статистичній формі звітності були завищені показники собівартості, що безпосередньо впливає на фінансовий результат до оподаткування. Крім того, обов'язковим є співставлення показників по формах м фінансової звітності.

На практиці досліджуваних малих підприємств розповсюдженим до використання є метод арифметичних підрахунків фактичних витрат та їх порівняння із плановими, що передбачені технологічною картою. Співставлення таких даних дає змогу у розрізі проведених робіт відслідковувати значні перевитрати, встановлювати причини і виконавців, а також впливати на них з метою недопущення у майбутньому.

На малих підприємствах використання методу нормативно-правового регулювання ведення обліку та складання звітності є обов'язковим. Проте, за результатами проведення внутрішнього контролю на досліджуваних підприємствах встановлено недотримання чинного законодавства у частині встановлення термінів виплати лікарняних за перші п'ять днів за рахунок підприємства.

При проведенні річної інвентаризації на досліджуваних малих підприємствах Волинської області встановлено невідповідність списання посадкового матеріалу, зазначеного у первинних документах, та його фактичного залишку на складі.

У рослинництві процес виробництва є тривалим, тому фактичне обстеження посівів сільськогосподарських культур і візуальний огляд його якісних характеристик є необхідним. У процесі проведення фактичного контролю встановлено втрату врожаю сільськогосподарських культур за рахунок перенасичення земельних ділянок мінеральними добривами. Це дало змогу

оперативно відреагувати на знищення врожаю та передбачити вирощування іншої культури на цій земельній ділянці.

Найбільш розповсюдженим методом фактичного контролю є система GPS-моніторинг витрат палива, насіння, добрив, засобів захисту рослин. На досліджуваних підприємствах були виявлені окремі випадки, коли GPS-датчики на сільськогосподарській техніці не працювали внаслідок оновлення програмного забезпечення, що спричинило перевитрату палива з вини комбайнера.

Дослідження діючої системи внутрішнього контролю малих підприємств аграрного сектору економіки Волинської області свідчить про недосконалість її проведення у процесі вирощування продукції рослинництва, якому притаманний ретроспективний характер. Тобто контрольні операції та процедури виконуються на кінець звітної періоду на підставі аналізу відхилень від планових норм. Такий контроль ускладнює попередження економічно недоцільних господарських операцій та призводить до прийняття неефективних рішень стосовно оптимізації рівня витрат. У зв'язку з цим доцільним є застосування одночасного здійснення оперативного контролю за витратами на вирощування продукції рослинництва та контролю за технологією виробництва, враховуючи особливості діяльності сільськогосподарських підприємств. Даний процес включає в себе порівняння фактично понесених витрат й обсягів робіт і відповідно до кошторису. Таким чином, відбувається безперервне відстеження руху матеріальних цінностей, продукції рослинництва та незавершеного виробництва з метою накопичення і групування витрат за об'єктами обліку для співставлення фактичних і нормативних даних. На підставі проведеного дослідження вважаємо, що зазначена пропозиція надасть можливість аналізувати виявлені відхилення, встановити причини їх утворення та розробити практичні рекомендації стосовно їх усунення. Варто наголосити на результативності впровадження системи GPS-контролю палива. На досліджуваному підприємстві встановлено економію витрат палива на 67000,00 грн. порівняно з попереднім періодом при застосуванні такої системи та відстеженні руху сільськогосподарської техніки.

Крім того, варто наголосити, що фактичний контроль необхідно проводити попроцесно в розрізі калькуляційних статей витрат, які відіграють важливу роль при встановленні джерел їх утворення та визначенні впливу факторів виробництва на зміну фактичних і нормативних показників. Дослідження структури витрат на виробництво продукції рослинництва показало, що матеріальні та трудові витрати є її головними елементами та становлять понад 60 % від усіх виробничих витрат [149]. Тому зазначений підхід забезпечить всебічне вивчення витрат на виробництво продукції рослинництва за рахунок їх деталізації для кожної операції технологічного процесу, що сприяє підвищенню можливості контролювати хід виконання польових робіт.

Таким чином, одним із шляхів підвищення ефективності управління витратами є вдосконалення її складових елементів, а саме системи контролю в частині переорієнтації від традиційно пасивного контролю до його активних форм, які утворюють контроль-аналітичне забезпечення для виявлення не тільки негативних явищ у діяльності малих підприємств та відхилень від норми, а й визначення причин та шляхів усунення цих недоліків.

Відповідно до Закону України «Про державну підтримку сільського господарства України» [124] фермерським господарствам і малим підприємствам надається державна підтримка у вигляді надання бюджетних дотацій, кредитних субсидій, компенсація лізингових платежів. Зокрема, у 2022 році по Україні субсидія для сільськогосподарських підприємств становила 3100,00 грн./га, але не більше ніж 372000,00 грн. для одного суб'єкта господарювання. Варто відзначити, що для отримання державної підтримки малого бізнесу необхідно скласти кошторис із зазначенням переліку витрат, на які будуть виділятися кошти.

Під час проведення контролю органами Державної аудиторської служби у разі отримання бюджетних коштів, перевіряється їх цільове використання з застосуванням зустрічної перевірки. На малих підприємствах Волинської області мали випадки не цільового використання державних коштів за рахунок відсутності підтверджуючих документів, завищення розміру виконаних робіт, обсягу придбаних матеріалів тощо. Відповідно до Методичних рекомендацій щодо

здійснення інспектування органами Державної аудиторської служби [110] у разі відсутності підприємства, в якого необхідно провести зустрічну звірку, за його юридичною чи фактичною адресою оформлюється Акт про неможливість проведення зустрічної звірки (дод. У).

У завершенні Державна аудиторська служба України здійснює перевірку за цільовим використанням бюджетних коштів з державного бюджету у розрізі підтверджуючих документів і відображення на рахунках бухгалтерського обліку (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Відображення господарських операцій за цільовим використанням бюджетних коштів на рахунках обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Надійшли кошти наданої державної субсидії на 95 га площі сільськогосподарських угідь	31	48
2	Визнання коштів цільового призначення доходом малих підприємств	48	71
3	Списання доходу від отримання державної субсидії на фінансовий результат	71	79

Джерело: розроблено на підставі [132].

Саме за даними господарськими операціями Державна аудиторська служба перевіряє цільове використання наданої субсидії у розрахунку на 95 га площі сільськогосподарських угідь. Проте, на практиці трапляються випадки, коли перевіряючий орган встановлює відсутність ведення бухгалтерського обліку на малих підприємствах і оформлює його відповідним актом (дод. Ф), що унеможлиблює проведення перевірки цільового призначення наданих коштів. А при відмові у проведенні інвентаризації контролюючим органом складається такий акт (дод. Х).

З урахуванням викладеного матеріалу, особливої актуальності для досліджених підприємств Волинської області набуває розробка веб-сайту у мережі Інтернет, що є найдешевшим і найефективнішим способом просування малого бізнесу. Його наявність передбачає: підвищення іміджу малих підприємств з метою

залучення інвестицій та державної підтримки, які базуються на принципах прозорості та публічності; збільшення прибутку; канал збуту продукції рослинництва; економію витрат на рекламі тощо. Крім розкриття інформації про діяльність підприємств та асортимент продукції доцільно оприлюднювати фінансову звітність (Баланс (ф. № 1-м), Звіт про фінансові результати (ф. № 2-м) і запропоновані Примітки до річної фінансової звітності (ф. № 3-м)), Аудиторський звіт і Звіт про результати державного фінансового аудиту – у випадках перевірки органами Державної аудиторської служби. Гранично встановлений термін подання фінансової звітності малими підприємствами – не пізніше 28 лютого наступного за звітним періодом. У зв'язку з цим рекомендовано оприлюднювати звітність на офіційному веб-сайті малих підприємств у термін до 01 квітня наступного року та Аудиторський звіт і Звіт про результати державного фінансового аудиту (при отриманні коштів для цільового призначення) – в аналогічний термін. У свою чергу, це сприятиме прозорості ведення бізнесу та підвищення інвестиційного клімату малого бізнесу.

Отже, система внутрішнього контролю витрат виробництва та собівартості реалізації продукції рослинництва має бути побудована так, щоб своєчасно інформувати керівництво про необхідність проведення коригуючих та попереджувальних заходів на основі прийняття ефективних управлінських рішень. Проведене дослідження діяльності малих підприємств свідчить про недосконалість організації системи внутрішнього контролю, що безпосередньо впливає на величину виробничих витрат. У ході проведення внутрішнього контролю встановлено основні порушення у господарській діяльності малих підприємств. Охарактеризовано перевірку малих підприємств органами державного фінансового контролю за цільовим наданням коштів з державного або місцевого бюджетів. Запропоновано усім без виключення малим підприємствам мати власний веб-сайт з метою забезпечення принципів прозорості і публічності діяльності, на якому в обов'язковому порядку необхідно оприлюднювати фінансову звітність, аудиторський звіт і звіт про результати державного фінансового аудиту.

3.3. Адаптація зарубіжного досвіду проведення контролю на малих підприємствах

В умовах глобалізації національної економіки спостерігається посилення ринкової конкуренції й ускладнення управління виробництвом продукції рослинництва, що суттєво впливає на контрольний процес та трансформує підходи до його організаційно-методологічних засад. На сучасному етапі розвитку система внутрішнього контролю малих підприємств відіграє важливу роль у забезпеченні ефективного функціонування та реалізації потреб користувачів в інформації з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень щодо собівартості продукції рослинництва. У зв'язку з цим вважаємо за необхідне:

дослідити підходи до організації системи контролю собівартості реалізованої продукції рослинництва з урахуванням принципів побудови його структури за інтегрованою моделлю внутрішнього контролю COSO-ERM;

адаптувати зарубіжний досвід проведення внутрішнього контролю собівартості реалізованої продукції рослинництва у вітчизняну практику малих підприємств;

розробити контрольні заходи з метою запобігання або зменшення ризиків сільськогосподарського виробництва, що впливають на витрати виробництва.

Актуальним на сьогодні є вивчення зарубіжного досвіду організації системи внутрішнього контролю та його адаптацію у вітчизняну практику малих підприємств. В Україні активно переймається досвід США, Великобританії, Нідерландів, Франції, Німеччини, Польщі й Японії щодо механізму здійснення контролю. Дослідженням міжнародної практики здійснення контролю витрат та її адаптації у діяльність вітчизняних сільськогосподарських підприємств займалися Вдовенко Н.М., Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Жук В.М., Іщенко Я.П., Калюга Є.В., Коцупатрій М.М., Маргасова В.Г., Марчук У.О., Савчук В.К., Садовська І.Б. та інші дослідники. З огляду вивчення зарубіжного досвіду, особливу увагу необхідно звернути на американську інтегровану концепцію внутрішнього контролю COSO-ERM, особливістю якої є поетапний контроль за кожним етапом формування

собівартості продукції рослинництва: від визначення внутрішнього середовища та формування його цілей, опису процесів, визначення подій та оцінки ризиків, способів реагування на них, розробки заходів контролю, організації інформаційно-комунікаційного обміну до проведення системного моніторингу. Пріоритетність цих складових допоможе керівництву малого підприємства звернути додаткову увагу на ті ризики, які вимагають негайних дій щодо вдосконалення існуючих або розробки нових заходів контролю [59, с. 25].

У 1992 році система внутрішнього контролю COSO була започаткована в США у період значних шахрайських бізнес-практик у країнах світу, які виявили загальновизнану потребу в удосконаленні процесів внутрішнього контролю та рекомендацій щодо процедур. Система внутрішнього контролю COSO містить набір керівних правил, яких потрібно дотримуватись на практиці, описує професійну практику для створення бажаних бізнес-систем і процесів, які сприяють ефективному та дієвому контролю [215]. З часу створення цієї концепції COSO пройшло 30 років і відбулося багато змін у структурах підприємств та комп'ютеризації їх діяльності. У зв'язку з цим і дана концепція COSO пройшла три етапи трансформації, які графічно представлено на рис. 3.5.

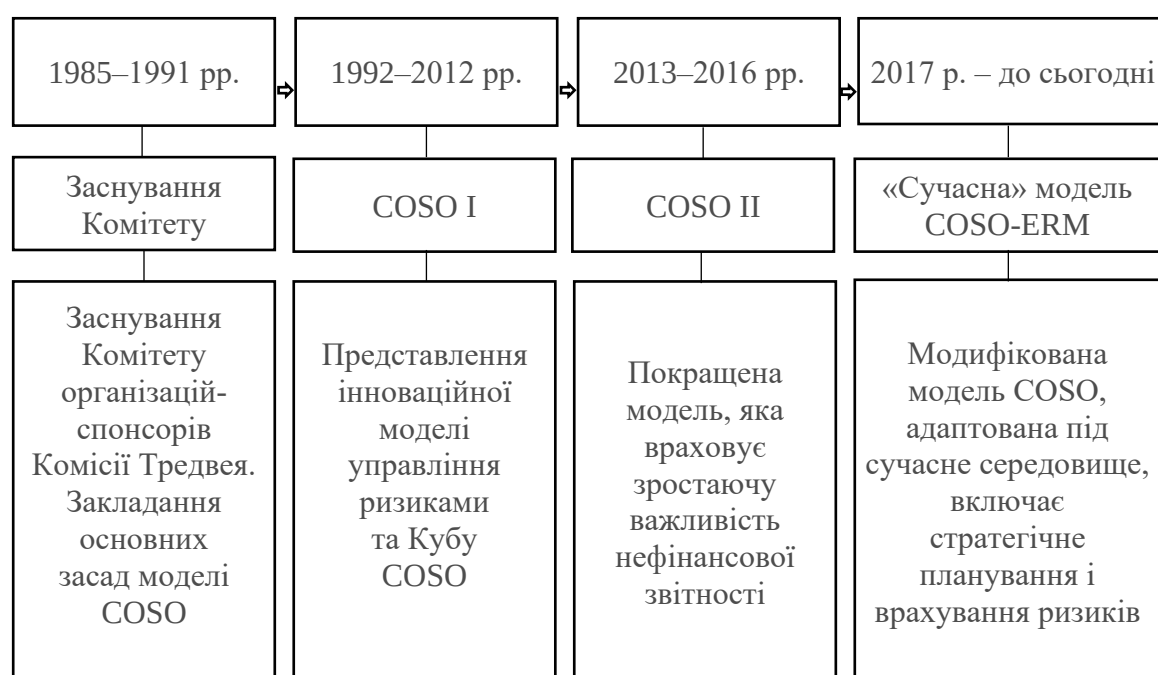


Рис. 3.5. Еволюція інтегрованої концепції внутрішнього контролю COSO-ERM
Джерело: узагальнено на підставі [215].

Ефективним підходом є критичний аналіз міжнародного досвіду з розробки основних положень контролю на прикладі інтегрованої концепції (моделі) COSO-ERM та її адаптація в Україні. Дана концепція була розроблена для приватного сектора і є найбільш поширеною в управлінні різних країн світу. Тому у процесі дослідження було проведено її критичний аналіз з метою впровадження у вітчизняну практику малих підприємств, які займаються вирощуванням продукції рослинництва з урахуванням специфіки діяльності малих підприємств у частині внутрішнього контролю собівартості продукції рослинництва. Інтегрована концепція COSO-ERM представлена на рис. 3.6.

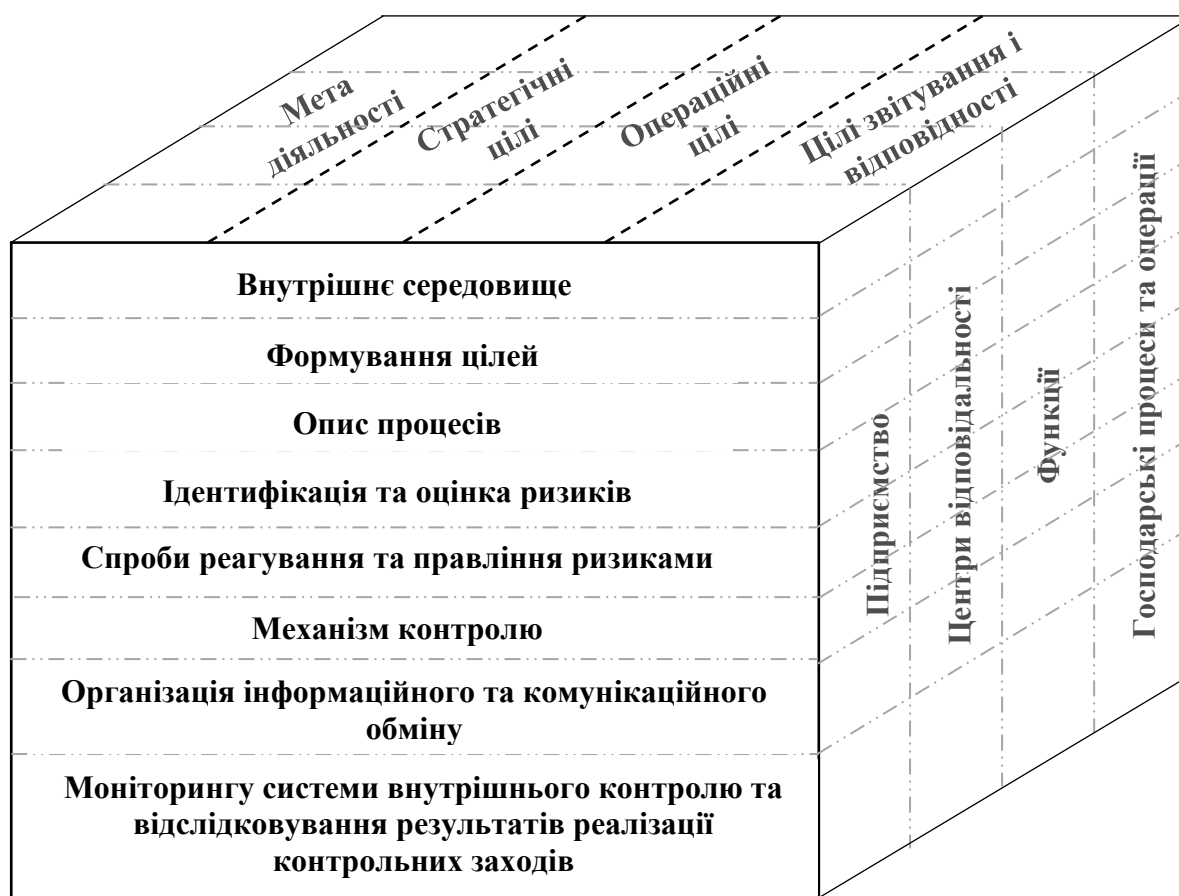


Рис. 3.6. Інтегрована концепція внутрішнього контролю COSO-ERM

Джерело: узагальнено на підставі [197].

Впровадження даної концепції дасть змогу малим підприємствам оперативно розвивати систему контролю, яка буде адаптована до змін бізнес-середовища для зниження ризиків і прийняття управлінських рішень. Графічне представлення інтегрованої концепції внутрішнього контролю COSO-ERM демонструє наступне:

верхня грань – основні цілі малих підприємств;
 горизонтальні лінії – обов’язкові компоненти внутрішнього контролю;
 бокові грані – ієрархічні рівні організації внутрішнього контролю.

З метою деталізації приведеної систематизованої інформації на рис. 3.6 необхідно більш детально дослідити окремо кожен компонент даної концепції. Для ефективної роботи системи контролю всі ці складові повинні бути взаємопов’язані та взаємоузгоджені між собою. До того ж, компоненти контролю повинні відповідати кожній цілі малих підприємств та ієрархічному рівню.

Внутрішній контроль потрібно розглядати як процес, який спрямований на забезпечення обґрунтованої впевненості у досягненні цілей у наступних категоріях: ефективність і результативність виробничого процесу; надійність фінансової звітності щодо відображення величини собівартості продукції рослинництва; дотримання в обліку і контролю норм чинного законодавства. Проведення ефективного внутрішнього контролю передбачає розподіл відповідальності та обов’язків між працівниками малих підприємств, які безпосередньо приймають участь у виробничому процесі (центри відповідальності II–IV рівня), а керівництво (центр відповідальності I рівня) контролює виконання їх роботи. Інформація внутрішнього контролю забезпечує формування якісних інформаційних потоків з метою прийняття ефективних управлінських рішень; забезпечення достовірного відображення господарських операцій в обліку; підсумування витрат на виробництво з метою їх оптимізації; надання оперативної інформації керівництву щодо порушень, які виникають під час вирощування продукції; прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.

Інтегрованою концепцією COSO-ERM на малих підприємствах визначено вісім компонентів системи контролю: контрольне середовище, формування цілей, опис процесів, ідентифікація й оцінка ризиків, способи реагування на ризики, засоби контролю, інформація та комунікація, моніторинг. З метою адаптації цих компонентів моделі COSO-ERM у вітчизняну практику детальніше розглянемо їх складові для здійснення контролю витрат виробництво та собівартості реалізованої продукції рослинництва.

Основою для здійснення внутрішнього контролю є контрольне середовище. Відповідно до технологічного процесу контрольне середовище визначає філософію управління, яка стосується розподілу повноважень і відповідальності, етичних цінностей, підтримання відповідного рівня компетентності та стандартів кадрової політики. Інтегрована концепція COSO-ERM визначає основні цілі, досягнення яких забезпечить ефективну роботу системи контролю собівартості продукції рослинництва (рис. 3.7).

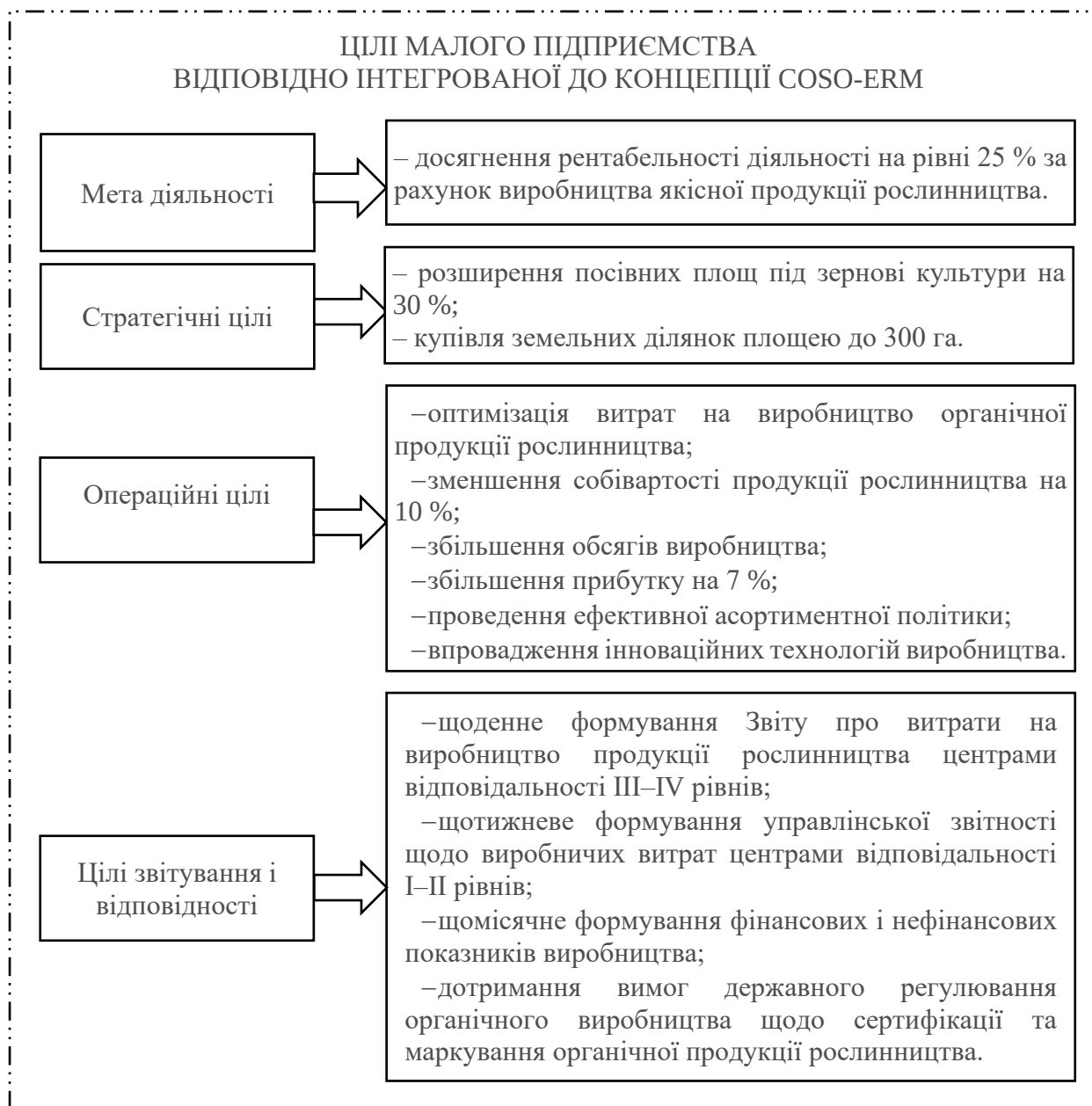


Рис. 3.7. Цілі виробничої діяльності малого підприємства Волинської області
Джерело: розроблено автором.

Визначені цілі щодо виробництва продукції рослинництва мають бути чітко пов'язані з визначеною місією, функціями та завданнями. По-перше, стратегічні цілі малого підприємства, які потрібно досягти у період до 3-5 років. По-друге, цілі операційної діяльності (результативність господарських операцій, досягнення операційної продуктивності, збереження та ефективне використання матеріальних, трудових, природних та інших видів ресурсів). По-третє, цілі звітування (управлінська звітність, а також фінансова та нефінансова звітність, які повинні відповідати таким критеріям як надійність, своєчасність, оперативність, відкритість, достовірність тощо). По-четверте, цілі відповідності законодавчим нормам (дотримання вимог нормативно-законодавчого регулювання діяльності).

Наступною складовою концепції COSO-ERM є опис процесів, який передбачає контроль за дотриманням чинного нормативно-правового регулювання України та внутрішніх документів щодо здійснення контролю витрат виробництва та собівартості реалізованої продукції рослинництва.

Оцінка ризиків на підставі запропонованих причин і виконавців (див. п. 2.2) є ключовим елементом системи внутрішнього контролю, розташованим у тривимірному кубі COSO-ERM. Управління ризиками впливає на здатність малих підприємств досягати ефективності виробництва, бути конкурентоспроможним у галузі, підтримувати фінансову стійкість та якість продукції рослинництва. Як зазначалось раніше малі підприємства галузі рослинництва функціонують в умовах ризикованості та невизначеності: сезонності і нестабільності виробництва за рахунок природно-кліматичних факторів (див. п. 1.1). Ефективна система управління ризиками як складова частина системи контролю, що проявляються у їх виявленні, що притаманні сільськогосподарської діяльності малих підприємств (рис. 3.8), та визначенні заходів щодо управління ними (табл. 3.5).

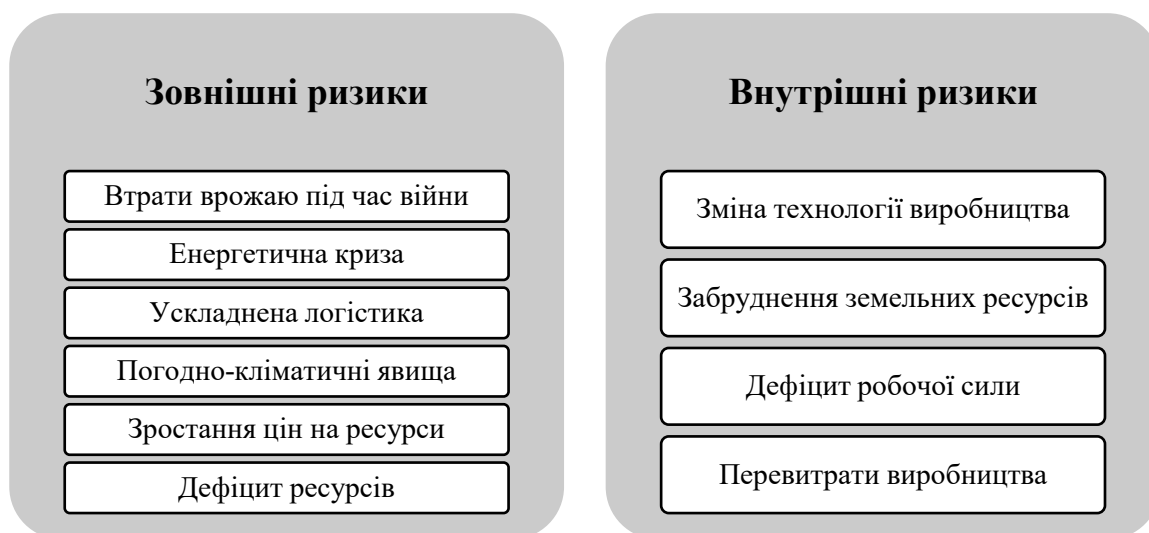


Рис. 3.8. Основні внутрішні і зовнішні ризики при проведенні контролю собівартості реалізованої продукції рослинництва в умовах війни

Джерело: розроблено автором.

У ході проведеного дослідження на малих підприємствах Волинської області визначено ключові постулати щодо оцінки ризиків щодо сільськогосподарського виробництва: визначення цілей з достатньою чіткістю, щоб можна було ідентифікувати та оцінити ризики, пов'язані з цими цілями; ідентифікація ризиків для досягнення цілей в рамках підприємства та аналіз ризиків як основу для визначення того, як слід управляти цими ризиками; виявлення та оцінка змін, які можуть суттєво вплинути на систему контролю витрат виробництва та собівартості реалізованої продукції рослинництва.

Керівні матеріали з внутрішнього контролю COSO-ERM визначають основні підходи до стратегій реагування на ризики:

1. Уникнення ризику – це не виконання будь-якої діяльності, яка може нести ризик у виробництві продукції рослинництва.
2. Зменшення ризику (стратегія зниження ризиків на всіх рівнях) передбачає зниження або розмірів збитку, або ймовірності настання несприятливих подій шляхом прийняття ефективних управлінських рішень.
3. Розподіл (передача) ризику передбачає заходи щодо передачі відповідальності за нього третім особам при збереженні існуючого рівня ризику (страхування врожаю, сільськогосподарської техніки тощо).

4. Прийняття ризику означає відсутність заходів реагування щодо ризику (стратегія бездіяльності).

Малі підприємства здійснюють контрольну діяльність шляхом виконання процедур і заходів внутрішнього контролю з метою надання достатньої впевненості керівництву щодо досягнення цілей діяльності. Основним елементом загальної системи внутрішнього контролю COSO-ERM є контрольні заходи, визначені політикою та процедурами малого підприємства, які допомагають забезпечити виконання вказівок керівництва щодо зменшення ризиків для досягнення цілей. Контрольні заходи здійснюються на всіх рівнях підприємства, на різних етапах у межах бізнес-підрозділів і процесів, а також над технологічним середовищем. Ці контрольні заходи можуть бути превентивними або детективними за своєю природою і можуть охоплювати низку ручних та автоматизованих дій, таких як надання дозволів та погоджень, перевірки, співставлення та аналізу ефективності діяльності.

У табл. 3.5 представлено розкриття сутності ризиків та наведені контрольні заходи щодо їх мінімізації при виробництві продукції рослинництва.

Таблиця 3.5

Контрольні заходи щодо мінімізації ризиків у виробництві продукції
рослинництва в умовах війни

№ п/п	Ризики	Контрольні заходи
1	2	3
1	Втрати врожаю під час війни (часткова або повна втрата врожаю, знищення або пошкодження майна сільськогосподарського підприємства внаслідок бомбардувань і обстрілів)	Фіксація завданих збитків із зверненням до правоохоронних органів або ДСНС (внаслідок пожежі); документальне підтвердження їх вартості (балансова вартість активів, накладні щодо купівлі сільськогосподарської техніки, насіння, добрив, палива тощо).
2	Втрати земельних ресурсів (обстріли і бомбардування викликають хімічне забруднення, зміну ландшафтів і рельєфу, вигорання родючого шару землі, знищення корисної мікрофлори, порушення водного балансу та ерозію ґрунту. І як наслідок – суттєве зменшення врожайності і підвищення собівартості продукції рослинництва).	Звернення до посадових осіб Держекоінспекції з метою фіксації фактів забруднення ґрунту шляхом огляду земельних ділянок, даних дистанційного зондування землі, досліджень отриманих зразків проб ґрунтів, опрацювань висновків експертиз, пояснень, довідок, документів.

Продовження табл. 3.5

1	2	3
3	Енергетична криза (брак електроенергії)	Пошук альтернативних джерел енергії (установка сонячних панелей, генераторів тощо).
4	Ускладнена логістика	Пошук логістичних шляхів для доставки ресурсів і відвантаження продукції рослинництва.
5	Зростання цін на ресурси	Моніторинг цінової політики з метою вибору оптимальної вартості та якості ресурсів.
6	Дефіцит ресурсів	Контроль за стратегічною закупівлею насіння, добрив, пального та інших ресурсів для виробництва продукції рослинництва.
7	Погодно-кліматичні явища	Страхування врожаю під час вирощування та збору продукції рослинництва.
8	Зміна технології виробництва	Контроль за технологічним процесом вирощування продукції рослинництва з метою запобігання підвищення витрат.
9	Дефіцит робочої сили	Пошук робочої сили або перерозподіл обов'язків між штатними працівниками з обов'язковим контролем їх виконання.
10	Перевитрати виробництва	Встановлення відхилень перевитрат, причин і винуватців з метою їх недопущення у майбутньому.

Джерело: розроблено автором.

Інформаційні комунікації передбачають оперативне отримання та розподіл інформації за рівнями управління як у внутрішньому, так і у зовнішньому середовищі. Внутрішня комунікація є засобом поширення інформації у межах суб'єкта господарювання, що дає можливість отримувати інформацію від керівництва щодо необхідності виконання контрольних заходів. Керівники всіх рівнів управління мають ідентифікувати, обробляти, фіксувати та передавати необхідну інформацію в тій формі та термінах, що дозволить працівникам виконувати свої функціональні обов'язки та приймати управлінські рішення. Зовнішня ж комунікація дає змогу отримувати вхідну зовнішню інформацію та забезпечує інформацією зовнішніх користувачів відповідно до їх вимог та потреб. Інформаційно-комунікаційний компонент системи внутрішнього контролю COSO-ERM в основному підтримує функціонування інших компонентів, включаючи цілі, пов'язані з внутрішньою та зовнішньою звітністю.

Постійний або вибірковий моніторинг здійснюється з метою визначення функціонування компонентів контролю, інформування про його недоліки та запровадження коригувальних дій з їх усунення: оцінка якості роботи системи, визначення її здатності забезпечити досягнення цілей діяльності, розробка заходів, спрямованих на мінімізацію негативного впливу з метою вдосконалення. Крім того, розкриваються види та форми заходів з моніторингу системи контролю, встановлюються відповідальні особи та критерії оцінки ефективності.

Критичний аналіз компонентів інтегрованої концепції контролю COSO-ERM (контрольне середовище, формування цілей, опис процесів, ідентифікація й оцінка ризиків, способи реагування на ризики, засоби контролю, інформація та комунікація, моніторинг) свідчить про необхідність впровадження її у практичну діяльність малих підприємств з метою ефективного управління ризиками при вирощуванні продукції рослинництва. У зв'язку з цим розроблено Проект політики управління ризиками при виробництві продукції рослинництва на малих підприємствах (дод. Ц), в якому інтегровані основні компоненти концепції COSO-ERM.

Таким чином, проведений аналіз компонентів Інтегрованої концепції внутрішнього контролю COSO-ERM дає можливість розкрити її сутність та методику впровадження у вітчизняну практику з урахуванням основних цілей, компонентів та ієрархічних рівнів системи контролю. У процесі дослідження запропоновано перелік контрольних заходів з метою вчасного виявлення й усунення виявлених ризиків.

Висновки до розділу 3

Проведене дослідження організаційно-методичних засад системи контролю витрат виробництва та собівартості реалізованої продукції рослинництва дало можливість дійти таких висновків.

1. Визначено роль та особливості проведення контролю на макро та мікрорівнях. Охарактеризовано методи контролю з урахуванням особливостей

виробництва продукції рослинництва малих підприємств, що є основою для проведення внутрішнього контролю. Запропоновано до використання на малих підприємствах методичні прийоми контролю: зіставлення, порівняння, арифметичні підрахунки, нормативно-правове регулювання, зустрічна перевірка, інвентаризація, обстеження, візуальний огляд, GPS-моніторинг.

2. Узагальнено теоретичні підходи науковців щодо трактування поняття «внутрішній контроль» з різних точок зору, зокрема як система спостереження, одна з найважливіших функцій управління, процес перевірки. На підставі критичної оцінки поглядів науковців вважаємо, що контроль за витратами на виробництво продукції рослинництва варто розглядати як систему спостереження та перевірки за ефективністю витрачання ресурсів при досягненні найменших витрат, профілактику розкрадання майна, доцільність здійснення господарських операцій з метою отримання достовірної інформації для прийняття оперативних та стратегічних управлінських рішень.

3. У межах проведеного дослідження встановлена необхідність проведення контроль на малих підприємствах Аудиторською фірмою (приватною) та Державною аудиторською службою (при отриманні коштів з державного або місцевого бюджетів на виконання державної програми). Запропоновано створити веб-сайт для відображення результатів фінансово-господарської діяльності та оприлюднювати фінансову звітність, аудиторський звіт і звіт про результати державного фінансового аудиту. Це дозволить дотримуватися принципів прозорості та публічності діяльності малих підприємств.

4. На підставі вивчення міжнародного досвіду організації системи контролю доцільно адаптувати положення у вітчизняну практику з урахуванням основних цілей, компонентів та ієрархічних рівнів. У процесі дослідження розроблено Проект політики управління ризиками при виробництві продукції рослинництва на малих підприємствах, перелік контрольних заходів для вчасного виявлення й усунення виявлених ризиків, а також раціонального управління витратами.

5. Основні результати дисертаційної роботи опубліковані [40; 41; 169; 174; 204; 234].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі розроблено теоретичне й організаційно-методичне обґрунтування та наведено практичні рекомендації щодо вдосконалення обліку витрат і контролю собівартості продукції рослинництва. Виконане наукове дослідження дало змогу зробити наступні висновки:

1. Відповідно до МСФЗ для малих та середніх підприємств запропоновано внести зміни до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» щодо визначення поняття малих підприємств як суб'єктів господарювання, які є не підзвітним суспільству, займаються підприємницькою діяльністю з метою отримання прибутку або іншої економічної вигоди.

2. На підставі організаційно-методологічних підходів до визначення критеріїв віднесення до малих підприємств відповідно до Директиви 2013/34/ЄС запропоновано внести зміни до ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» щодо зменшення порогових величин балансової вартості активів – з 4 млн євро до 2 млн євро; чистого доходу від реалізації продукції – з 8 млн євро до 4 млн євро; середньорічної чисельності працівників – від 11 до 50 осіб (як і рекомендовано).

3. На досліджуваних малих підприємствах Волинської області об'єктом витрат є продукція рослинництва (за її видами), що ідентифікується через призму біотрансформацій. Доведено, що біологічні активи є однією з найважливіших складових сільськогосподарського виробництва, адже володіють специфічними властивостями і формуються за рахунок біологічних перетворень. Встановлено, що визначені класифікаційні ознаки біологічних активів (галузь сільського господарства, строк використання, метод оцінки й екологічне спрямування) лежать в основі ведення обліку (деталізовано у Робочому плані рахунків) та у звітності.

4. Запропоновано внести зміни до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств щодо сутності витрат, собівартості та її

складових (виробничої та реалізованої продукції) з метою приведення їх у відповідність до НП(С)БО 16 «Витрати».

5. Запропоновано Проект Робочої інструкції по обліковій політиці, який розкриває організаційні (нормативно-правове регулювання, форма ведення обліку), методичні (склад виробничих витрат, собівартості та об'єкти обліку, групування за центрами виникнення) та технологічні аспекти обліку (Робочий план рахунків, документообіг первинних документів, реєстри, звітність).

6. Деталізовано прямі матеріальні витрати та на оплату праці, що сприятиме організації інформаційних потоків в обліку шляхом впровадження аналітичних субрахунків 2-го і 3-го порядку до рахунків 20 «Виробничі запаси», 21 «Поточні біологічні активи», 23 «Виробництво», 26 «Готова продукція», 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 90 «Собівартість реалізації», 96 «Інші витрати».

7. На підставі критичного аналізу складу первинних документів доповнено форми: Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (ВЗСГ-3), Акт витрат насіння і садивного матеріалу (ВЗСГ-4), Лімітно-забірну картку на отримання матеріальних цінностей (ВЗСГ-1) і Накладну (внутрішньогосподарського призначення) (ВЗСГ-8) – показником якості сільськогосподарських матеріалів; Обліковий лист праці тракториста-машиніста і Подорожній лист вантажного автомобіля – з зазначенням причин перевитрат палива та їх співставлення з GPS-даними. Для узагальнення інформації запропоновано Відомість № 5-м (відображення причин відхилень і виконавців).

8. Удосконалено методичні процедури формування річної звітності малих підприємств: фінансової – Балансу (ф. № 1-м), Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) та розроблено методику їх заповнення; статистичної – Звіту з праці (ф. № 1-ПВ); обґрунтовано необхідність складання та запропоновано зміст Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 3-м) та Звіту про управління (в економічному, соціальному та екологічному аспектах).

9. Рекомендовано до використання методичні прийоми контролю: зіставлення, порівняння, арифметичні підрахунки, нормативно-правове

регулювання, зустрічна перевірка, інвентаризація, обстеження, візуальний огляд, GPS-моніторинг. Проведення контролю здійснюється приватними Аудиторськими фірмами та Державною аудиторською службою (при отриманні коштів з державного або місцевого бюджетів).

10. Визначено порядок оформлення результатів проведення контролю із обов'язковим оприлюдненням на веб-сайті фінансової звітності (Балансу (ф. № 1-м), Звіту про фінансові результати (ф. № 2-м) і розроблених Приміток до річної фінансової звітності (ф. № 3-м)) – у термін до 01 квітня поточного року; Аудиторського звіту та Звіту про результати державного фінансового аудиту (при отриманні коштів для цільового призначення) – в аналогічний термін.

11. Сформовано методичні засади організації контролю за формуванням собівартості продукції рослинництва з урахуванням принципів побудови його структури за моделлю COSO-ERM для ефективного здійснення контрольних заходів, оперативного виявлення й усунення ризиків, а також раціонального управління складовими собівартості. Розроблено Проект політики управління ризиками при виробництві продукції рослинництва.

Отже, розроблені у дисертаційній роботі науково-практичні рекомендації щодо вдосконалення системи обліку виробничих витрат і контролю собівартості продукції рослинництва сприятимуть підвищенню рівня якості й аналітичності облікових даних.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств : підручник. 2-ге вид., доп. і перероблене. Київ : КНЕУ, 2002. 624 с.

2. Артиш В.І. Виробництво та реалізація органічної продукції в світі. *Економіка АПК*. 2017. № 3. С. 82–86. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/E_apk_2017_3_14

3. Байболтаева Н.А., Макулова А.Т. Проблемы учета биологических активов и сельскохозяйственной продукции в Республике Казахстан в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство». URL: http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:DHWjC2DEbqUJ:www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe%3FC21COM%3D2%26I21DBN%3DUJRN%26P21DBN%3DUJRN%26Z21ID%3D%26IMAGE_FILE_DOWNLOAD%3D1%26Image_file_name%3DPDF/znptdau_2013_1_1_42.pdf&cd=2&hl=uk&ct=clnk&gl=ua

4. Бардаш С.В., Грабчук І.Л. Цифрові технології в сфері бухгалтерського обліку: основні можливості та ризики. *Ефективна економіка*. № 9. 2021. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/9_2021/20.pdf

5. Безверхий К.В., Ковач С.І. Облік та оцінка біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах. *Фінанси, облік і аудит*. 2013. Випуск 1 (21). С. 229–239. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/3838/Bezverhiy.pdf?sequence=1>

6. Бірюк О.Г., Смольська О.Ю. Документальне оформлення виробництва і виходу продукції садівництва. *Економіка та управління підприємствами*. 2014. № 2. С. 224-229. URL: https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2014-2_0-pages-224_229.pdf

7. Болух М.А., Бурчевський В.З., Горбатов М.І. Економічний аналіз : навч. посібник за ред. акад. НАНУ, проф. М.Г. Чумаченка. Вид. 2-ге, перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с. URL: <http://studentbooks.com.ua/content/view/177/39/1/1/#1076>

8. Бондар Т.А. Звіт про управління: етапи складання. Сучасні тенденції розвитку обліку, оподаткування, аналізу і аудиту : збірник матеріалів Міжнародної наукової інтернет-конференції, 17 листопада. 2017 р., м. Київ / М-во освіти і науки України, ДВНЗ «Київ. нац. екон. ун-т ім. Вадима Гетьмана», облік.-екон. ф-т ; редкол.: М. І. Бондар [та ін.]. Київ : КНЕУ, 2017. С. 115-117. URL: <https://ir.kneu.edu.ua/bitstream/handle/2010/23374/115-117.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

9. Брик М.М. Облік і аналіз формування біологічних активів у сільськогосподарських підприємствах : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Тернопіль. нац. екон. ун-т. Тернопіль, 2019. 195 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/35374/1/%d0%94%d0%b8%d1%81%d0%b5%d1%80%d1%82%d0%b0%d1%86%d1%96%d1%8f.pdf>

10. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит». Вид. 2-е, доп. і перероб. Житомир : ЖІТІ, 2000. 640 с.

11. Бутинець Ф.Ф., Давидюк Т.В., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік : підручник для студентів спеціальності 7.050.106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред.. проф. Ф. Ф. Бутинця. 2-е вид., перероб. і доп. Житомир : Рута, 2002. 480 с. URL: http://repository.kpi.kharkov.ua/bitstream/KhPI-Press/27454/1/Bukhhalterskyi_upravlinskyi_oblik_2002.pdf

12. Бюджетна субсидія на одиницю оброблювальних угідь. Офіційний сайт Міністерства аграрної політики та продовольства України. URL: <https://minagro.gov.ua/pidtrimka/finansova-pidtrimka-na-1-ga-ta-za-utrimannya-koriv/byudzhetna-subsidiya-na-odinicu-obroblyuvalnih-ugid>

13. Валовий внутрішній продукт (у поточних цінах, млн. грн) за 2017–2022 роки. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/imf/arhiv/nr/nr_pdpb2017_2020_u.htm

14. Вдовенко Н.М., Маргасова В.Г. Методичний базис прийняття рішень на основі моделі «AGMEMOD» в обліку витрат і контролю собівартості сільськогосподарської продукції для інвестиційного забезпечення розвитку аграрного сектору економіки. Цифрова економіка та економічна безпека. 2022. № 4. С. 85–90. URL: <http://dees.iei.od.ua/index.php/journal/article/view/115/105>

15. Велш Г. А., Шорт Д. Г. Основи фінансового обліку / пер. с англ. О. Мінін та О. Ткач. Київ : Основи, 1997. 943 с.

16. Визначення критичних точок контролю у вирощуванні продукції рослинництва для молочної ферми. URL: <http://agro-business.com.ua/tvarynnytstvo-ta-veterynariya/item/25955-vyznachennia-krytychnykh-tochok-kontroliu-u-vyroshchuvanni-produktsii-roslynnytstva-dlia-molochnoi-fermy.html>

17. Використання добрив і пестицидів під урожай сільськогосподарських культур. Державна служба статистики України. URL: <http://kyivobl.ukrstat.gov.ua/content/p.php3?c=1127&lang=1>

18. Вимірювання точної площі полів. Український центр екології ґрунтів. URL: <http://uceg.com.ua/services/vimiryuvannya-tochnoji-ploshchi>

19. Гришук Г. В., Калюга Є. В. Витрати на насіння в системі точного землеробства. Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева» (до 90-річчя від дня народження) : Збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції, м. Київ (22 лютого 2022 року). С. 243–245. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u209/zbirnik_tez_dopovidey_22.02.22_r_0.pdf

20. Гришук Г.В. Облік земельних ресурсів в умовах застосування інноваційних технологій. *SworldJournal*, Bulgaria. Vol. 10. 2021. С. 33-38. URL: <https://www.sworldjournal.com/index.php/swj/issue/view/swj10-02/swj10-02>

21. Гришук Г.В. Формування облікової політики витрат продукції рослинництва. *SworldJournal*, Bulgaria. Vol. 11. 2022. С. 61-68. URL: <https://www.sworldjournal.com/index.php/swj/issue/view/swj11-04/swj11-04>

22. Гришук Г.В. Якість витрат на виробництво продукції рослинництва та її вплив на побудову обліку. *Вісник Національного технічного університету*

"Харківський політехнічний інститут" (економічні науки). Вип. 2. 2022. С. 48–52.
URL: <http://es.khpi.edu.ua/article/view/262248>

23. Гузь М.М., Савчук В.К. Аналітична оцінка стану та тенденцій розвитку органічного землеробства в Україні. *Економіка, фінанси, право*. 9/2. 2019, С. 6–29.
URL:
<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:q4yhVc9kktkJ:efp.in.ua/uk/download/review%3Fid%3D340&cd=6&hl=uk&ct=clnk&gl=ua>

24. Гуцаленко Л.В. Контроль в системі управління. *Облік і фінанси*. 2019. № 1. С. 5–10. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2019_1_3

25. Гуцаленко Л.В., Коцупатрий М.М., Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури. 2014. URL: <https://textbook.com.ua/ekonomika/1473446486>

26. Демчак І.М., Мариненко В.О., Івченко В.М. Методичні рекомендації з оплати праці робітників сільськогосподарських підприємств на збиранні зернових культур урожаю 2018 року. Київ : НДІ «Укراгропромпродуктивність», 2018. 40 с.

27. Дерій В.А. Методи внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво у сільськогосподарських підприємствах. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 1. С. 254-258. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_1_56

28. Дерій В.А. Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.09. Тернопіль : ТНЕУ, 2012. 471 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/1791/1/dis.pdf>

29. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту : Постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1001. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1001-2011-%D0%BF#Text>

30. Економічна енциклопедія : у 3 т. / редкол. С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. Київ : Видавничий центр «Академія», 2000. Т. 1. 864 с. URL: <http://www.ukr.vipreshebnik.ru/entsiklopediya/21-v/1895-vartist.html>

31. Жук В.М., Бездушна Ю.С. Пріоритетні підходи до оцінки земельних активів у сільському господарстві. *Економіка природокористування і сталий розвиток*. 2020. URL: <http://dspace.nbuv.gov.ua/handle/123456789/166848>
32. Звернення щодо ситуації в органічному секторі України. Офіційний сайт OrganicInfo. URL: <https://organicinfo.ua/news/organic-appeal/>
33. Звіт зі сталого розвитку за 2019 рік «Астарта-Київ». URL: <https://astartaholding.com/files/uploads/07e490bb8294f09d3f8cfdda3ea3017a.pdf>
34. Змінні норми висіву насіння. URL: <https://www.agrilab.ua/services/zminni-normi-visivu-nasinnya/>
35. Зовнішньоекономічна діяльність. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/zed.htm
36. Інфографіка. Офіційний сайт OrganicInfo. URL: <https://organicinfo.ua/infographics/>
37. Іщенко Я.П. Особливості організації обліку витрат органічного сільськогосподарського виробництва. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 7. С. 122–132. URL: <http://efm.vsau.org/storage/articles/January2020/XK2890OgfZ3viXVKy0Rr.pdf>
38. Іщенко Я.П., Мельник О.С. Правове забезпечення обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в Україні. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 8. С. 120-130. URL: <http://efm.vsau.org/storage/articles/February2020/Qql4c3XEWnpCFSzgJ6d6.pdf>
39. Іщенко Я. Облік витрат та виходу органічної сільськогосподарської продукції рослинництва. *Міжнародний науковий журнал «Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації»*. 2019. Вип. 3–4. С. 26–36. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/41340/1/%d0%86%d1%89%d0%b5%d0%bd%d0%ba%d0%be.pdf>
40. Калюга Є. В., Гуренко Т. О., Умерова Г. В., Дудніченко А. О. Методичні вказівки для проведення практичних занять з дисципліни «Внутрішній контроль діяльності аграрних формувань» для студентів денної та заочної форми

навчання за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Київ, 2020. ЦП «КОМПРИНТ». с. 97.

41. Калюга Є. В., Гуренко Т. О., Умерова Г. В., Дудніченко А. О. Методичні вказівки для самостійної роботи з дисципліни «Внутрішній контроль діяльності аграрних формувань» для студентів денної та заочної форми навчання за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Київ, 2020. ЦП «КОМПРИНТ». с. 97.

42. Калюга Є. В., Шендерівська Ю. Л. Оцінка біологічних активів як елемент методу бухгалтерського обліку. *Облік і фінанси*. 2017. № 4. С. 33–39. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2017_4_7

43. Калюга Є.В. Внутрішній контроль: сучасний стан та шляхи удосконалення. Економічний аналіз. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. Випуск 6. Тернопіль, 2010. С. 357–359. URL: https://econa.at.ua/Vypusk_6/kalyuga.pdf

44. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління. Київ. нац. екон. ун-т. Київ : Ельга: Ніка-Центр, 2002. 358 с.

45. Калюга Є.В., Гришук Г.В., Шендерівська Ю.Л. Визнання та класифікація біологічних активів в національній та міжнародній практиці. *Economic development and modern management : monograph*, Karlsruhe, Germany, 2021. С. 31-44. URL: <https://www.sworld.com.ua/monoge4/mge4-4.pdf>

46. Калюга Є.В., Гришук Г.В., Шендерівська Ю.Л. Національна та міжнародна оцінка біологічних активів. *Modern engineering and innovative technologies*. Vol. 18. 2021. С. 6-17. URL: <https://www.moderntechno.de/index.php/meit/issue/view/meit18-03/meit18-03>

47. Канцуров О.О. Визнання та класифікація біологічних активів. *Облік і фінанси АПК*. 2007. №8 (10). С. 146–149. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/viznannya-ta-klasifikaciya-biologichnih-aktiviv.html>

48. Кількість підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства. Офіційний сайт Державної служби

статистики

України.

URL:

http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/size_20.htm

49. Кількість сільськогосподарських тварин за 2017–2021 роки. Державна служба статистики України. URL:

http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2018/sg/ph/ph_u/ph2018_u.html

50. Кірейцев Г.Г. Проблемні питання методології бухгалтерського обліку в сільському господарстві. Матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. «Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України». Київ : ННЦ ІАЕ. 2009. С. 268–273.

51. Кірейцев Г.Г., Литвиненко В.С. Облік, аналіз і контроль трансакційних витрат : навч. посібник. Київ : Фітосоціоцентр, 2013. 159 с.

52. Кірейцев Г.Г., Нехай В.А. Обліково-аналітична система сільськогосподарського підприємства в умовах антикризового управління. *Облік і фінанси АПК*. № 3. С. 84–90. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/oblikovo-analitichna-sistema-silskogospodarskogo-pidприємства-v-umovah-antikrizovogo-upravlinnya.html>

53. Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10#Text>

54. Кодекс законів про працю України : Закон України від 10.12.1971 р. № 322-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08>

55. Комітет з питань інтеграції України до ЄС вітає історичне рішення Євросоюзу надати Україні статус кандидата на вступ до ЄС. URL: <https://www.rada.gov.ua/news/razom/224501.html>

56. Костякова А.А. Класифікація витрат виробництва в рослинництві за цільовим підходом. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2017. Вип. 1-2. С. 306–313. URL: <https://core.ac.uk/reader/159845000>

57. Костякова А.А. Методи обліку витрат у рослинництві. *Облік і фінанси*. 2017. Вип. 2 (76). С. 13–20. URL: <http://www.afj.org.ua/ua/journals/2017/2>

58. Костякова А.А. Облік і групування витрат за статтями в галузі рослинництва. *Облік і фінанси АПК*. 2008. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/oblik-i-grupuvannya-vitrat-za-stattjami-v-galuzi-roslinnictva.html>

59. Коцупатрий М.М., Марчук У.О. Внутрішньогосподарський контроль в управлінні діяльністю сільськогосподарських підприємств : монографія. Вінниця : ПП «ТД «Едельвейс і К», 2014. 268 с.

60. Кудрик Г. Українсько-голландська співпраця з питань упровадження внутрішнього контролю. *Фінансовий контроль*. № 2 (109), 2015. С. 24–26.

61. Кузьмович П.М. Поняття біологічних активів та їх класифікація. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 4. С. 32–37. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/ponyattya-biologichnih-aktiviv-ta-ih-klasifikaciya.html>

62. Куцик П.О., Кошкарів С.А., Бачинський В.І. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств : монографія. Чернівці : Золоті литаври, 2012. 259 с.

63. Лазаришина І.Д., Погребняк Н.Д. Напрями удосконалення аналітичного забезпечення управління довгостроковими біологічними активами рослинництва. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економіка*. 2014. Вип. 1. С. 250–258. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=Vnuvgr_ekon_2014_1_29

64. Легенчук С.Ф., Вольська К.О., Вакун О.В. Документування в бухгалтерському обліку: процесний підхід : монографія. Івано-Франківськ : Видавець Кушнір Г.М., 2016. 228 с. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2567/1/%d0%bc%d0%be%d0%bd%d0%be%d0%b3%d1%80%d0%b0%d1%84%d1%96%d1%8f.pdf>

65. Лиса О., Андрушко Р., Мирончук З. Облік витрат на якість продукції. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК*. 2015. № 22(1). С. 105-109.
66. Ловінська Л.Г. Вплив євроінтеграційних процесів на розвиток бухгалтерського обліку та звітності в Україні. *Фінанси України. Облік та аудит*. № 9. 2014. С. 21–30. URL: http://finukr.org.ua/docs/FU_14_09_021_uk.pdf
67. Ловінська Л.Г., Олійник Я.В., Бондар Т.А. Нормативно-правове забезпечення Звіту про управління підприємств в Україні. *Фінанси України. Облік та аудит*. № 6. 2018. С. 19–44. URL: http://finukr.org.ua/docs/FU_18_06_019_uk.pdf
68. Людвенко Д.В., Томілова Н.О. Звіт про управління та представлення тваринництва в інтегрованій звітності. *INTERNATIONAL FORUM: PROBLEMS AND SCIENTIFIC SOLUTIONS*. 2020. С. 32–37. URL: <https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/interconf/article/view/3612/3533>
69. Макроекономічний огляд та прогноз. Офіційний сайт Міністерства фінансів України. URL: <https://mof.gov.ua/uk/makroogljad>
70. Маргасова В., Вдовенко Н., Марченко І. Базові методичні підходи до обліку і контролю витрат при формуванні біологічних активів рослинництва й тваринництва на агропродовольчому ринку. *Економічний аналіз*. 2022. Т. 32. № 4. С. 207–216. URL: <https://www.econa.org.ua/index.php/econa/article/view/2723/6565657156>
71. Маргасова В.Г., Вдовенко Н.М. Еволюція наукових поглядів на облік витрат і контроль собівартості продукції рослинництва. *Актуальні питання у сучасній науці*. 2023. № 1 (7). С. 69–79. URL: <http://perspectives.pp.ua/index.php/sn/article/view/3380/3395>
72. Мацибора В.І. Економіка сільського господарства. Київ : Вища школа, 1994. 415 с.
73. Мацкевичус И. С. Калькуляция себестоимости продукции: исторический аспект. Вильнюс, 1974. 212 с.

74. Методичні рекомендації з підготовки Звіту про управління від Kreston GCG. URL: <https://kreston-gcg.com/ua/methodical-recommendations-for-the-training-of-zv%D1%96tu-about-the-management-of-kreston-gcg/>

75. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01>

76. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text>

77. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17028>

78. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text

79. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020

80. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_068

81. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014

82. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text

83. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text

84. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_027

85. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU13010>

86. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017. Ч. 1. 1142 с. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%201(1).pdf)

87. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2016–2017. Ч. 2. 533 с. URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%202\(1\).pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/%D0%9C%D0%A1%D0%90%202016-2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D0%B8%D0%BD%D0%B0%202(1).pdf)

88. Міценко Н.Г., Мизгала С.В. Собівартість як економічна категорія та її місце серед витрат підприємства. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2009. № 19 (4). С. 129–132. URL: https://nv.nltu.edu.ua/Archive/2009/19_4/129_Micenko_19_4.pdf

89. Мороз Ю., Цаль-Цалко Ю. Проблемні аспекти Звіту про управління великих підприємств як суб'єктів суспільного інтересу. Матеріали Міжнародної наукової конференції «Розвиток обліку, аналізу і аудиту суб'єктів суспільного інтересу», 20-21 жовтня 2017 р. Житомирський державний технологічний університет. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/rozvytok-obliku-analizu-i-audytu-subyektiv-suspilnogo-interesu-20-21-zhovtnya-2017-r/>

90. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні : монографія. Київ : Інтерпрес ЛТД, 2009. 326 с.

91. Наврозова Ю.О. Економічні засади управління якістю продукції морських торговельних портів України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.07.04 «Економіка транспорту і зв'язку». Одеса, 2005. 19 с.

92. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці. Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2000. 224 с.

93. Нападовська Л.В. Управлінський облік : підручник для студентів вищих навчальних закладів. Київ : Книга, 2004. 544 с.

94. Національна економічна стратегія України 2030. URL: <https://nes2030.org.ua/>

95. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>

96. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

97. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>

98. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність» : наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>

99. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>

100. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» : наказ Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <https://document.vobu.ua/doc/3396>

101. Нефінансовий звіт за 2019 рік ПрАТ «Миронівський хлібопродукт». URL: <https://www.mhp.com.ua/library/file/mhp-nfr-final.pdf>

102. НСБУ «ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ У СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ», Молдова. URL: <https://www.contabilsef.md/ro-ru-en-47359/>

103. Облік і аудит : термінологічний словник / за ред. А.Г. Загородній, Г.Л. Вознюк, Г.О. Партин. Львів : Центр Європи, 2002. 671 с.

104. Озеран А.В. Звіт керівництва: сутність, структура та місце у системі фінансової звітності суб'єкта господарювання. *Економіка і суспільство*. Випуск 18. 2018. С. 983–993. URL: http://www.economyandsociety.in.ua/journal/18_ukr/137.pdf

105. Озеран В.О., Бойчук Т.М. Аспекти обліку витрат періоду та їх взаємозв'язку з фінансовими результатами і цінами. Вісник Житомирського

Національного Технологічного Університету. Економічні науки. Житомир : ЖДТУ, 2012. № 4(62). С. 166–171. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/42787>

106. Озеран В.О., Гик В.В. Актуальні проблеми обліку витрат на інновації. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013, № 12. С.21–29. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=boau_2013_12_4

107. Озеран В.О., Гик В.В. Відображення інформації про витрати на інновації у П(С)БО та МСФЗ. *Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки*. 2011. Випуск 28. Частина I. С. 14–18. URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Znpchdtu_2011_28%281%29_5.pdf

108. Озеран В.О., Чік М.Ю. Методика та організація обліку витрат на підприємствах лісового господарства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012, № 4. С.31–41. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=boau_2012_4_6

109. Органічне виробництво в Україні: інформаційно-довідкові матеріали. Офіційний сайт Міністерства розвитку економіки, торгівлі та сільського господарства України. URL: <https://www.me.gov.ua/Documents/Detail?lang=uk-UA&id=ed6463ce-f338-4ef0-a8a8-e778d3d0ffd1&title=OrganichneVirobnitstvoVUkraini>

110. Офіційний сайт Державної аудиторської служби України. URL: <https://dasu.gov.ua/ua/plugins/userPages/565>

111. Офіційний сайт Міністерства соціальної політики України. URL: <https://www.msp.gov.ua/news/21342.html>

112. Офіційний сайт Національного банку України. URL: https://bank.gov.ua/files/Exchange_r.xls.

113. Охріменко І.В. Витрати та собівартість в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств : автореф. дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.04 / Ін-т аграрної економіки Української академії аграрних наук. Київ, 2009. 29 с.

114. Палюх М.С., Брик М.М. Особливості обліку біологічних активів з врахуванням міжнародних стандартів. *Інноваційна економіка*. 2018. Вип. 9–10. С. 197–203. URL: <http://www.inneco.org/index.php/innecoua/article/view/356>

115. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2012. 560 с.

116. Пархоменко В.М. Собівартість і фінансові результати у податковому законодавстві. *Бухгалтерський облік і аудит*. 1996. № 4. С. 2-6

117. Пелех О.Б. Аналіз динаміки ВВП України в контексті європейського розвитку. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. Вип. 23. Ч. 2. 2019. С. 60–65.

118. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах : монографія. Івано-Франківськ : ВДВ ЦІТ, 2007. 364 с.

119. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

120. Показники діяльності суб'єктів господарювання. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/operativ/menu/menu_u/size_20.htm

121. Популярність точного землеробства в Україні стрімко зростає: названо причини. URL: <https://superagronom.com/news/13834-populyarnist-tochnogo-zemlerobstva-v-ukrayini-strimko-zrostaye-nazvano-prichini>

122. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19>

123. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

124. Про державну підтримку сільського господарства України : Закон України від 24.06.2004 р. № 1877-IV. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/T041877?an=474>

125. Про затвердження Інструкції зі статистики заробітної плати : наказ Державного комітету статистики України від 13.01.2004 р. № 5. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0114-04>

126. Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів : наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text>

127. Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління : наказ Міністерства фінансів України № 982 від 07.12.2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0982201-18#Text>

128. Про затвердження Норм витрат палива і мастильних матеріалів на автомобільному транспорті : наказ Міністерства транспорту України № 43 від 10.02.1998 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0043361-98#Text>

129. Про затвердження Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>

130. Про затвердження Порядку (детальних правил) органічного виробництва та обігу органічної продукції : постанова Кабінету Міністрів України від 23 жовтня 2019 р. № 970. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/970-2019-%D0%BF#Text>

131. Про затвердження Списку сезонних робіт і сезонних галузей : постанова Кабінету Міністрів України № 278 від 23.03.1997 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/278-97-%D0%BF>

132. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку : Наказ Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 року № 186. URL: <https://zakon.help/documents/z0389-01>

133. Про оплату праці : Закон України від 20.04.1995 р. № 108/95-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80>

134. Про основні принципи та вимоги до органічного виробництва, обігу та маркування органічної продукції : Закон України від 27.05.2022 р. № 2496. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2496-19#Text>

135. Про скасування та визнання такими, що втратили чинність, деяких наказів Державної служби статистики України, Міністерства статистики України та Державного комітету статистики України : наказ Державної служби статистики України від 22.10.2021 р. № 266. URL: https://ukrstat.gov.ua/norm_doc/2021/266/266_2021.htm

136. Про схвалення Стратегії розвитку сфери інноваційної діяльності на період до 2030 року : розпорядження Кабінету Міністрів України від 10.07.2019 р. № 526-р. URL: <https://www.kmu.gov.ua/npas/pro-shvalennya-strategiyi-rozvitku-sferi-innovacijnoyi-diyalnosti-na-period-do-2030-roku>

137. Програма «Зерно України – 2015». URL: www.uaan.gov.ua/sites/default/files/zerno.doc

138. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 628 с. URL: http://librarium.cc.ua/%D1%84%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%81%D0%BE%D0%B2%D0%B8%D0%B9_%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA%D0%BF%D1%83%D1%88%D0%BA%D0%B0%D1%80_%D0%BF%D1%96%D0%B4%D1%80%D1%83%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%BA.html

139. Пушкар М.С., Щирба М.Т. Теорія і практика формування облікової політики : монографія. Тернопіль : Карт-бланш, 2010. 260 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/654/1/%D1%82%D0%B5%D0%BE%D1%80%D1%96%D1%8F%20%D1%96%20%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B0%20%D1%84%D0%BE%D1%80%D0%BC%D1>

[%83%D0%B2%D0%B0%D0%BD%D0%BD%D1%8F%20%D0%BE%D0%B1%D0%BB%D1%96%D0%BA%D0%BE%D0%B2%D0%BE%D1%97%20%D0%BF%D0%BE%D0%BB%D1%96%D1%82%D0%B8%D0%BA%D0%B8.pdf](#)

140. Саблук П.Т., Месель-Веселяк В.Я., Малік М.Й. та ін. Ціноутворення та нормативні витрати в сільському господарстві: (теорія, методологія, практика): у 2 т. Міністерство аграрної політики, УААН, ННЦ «Ін-т аграр. економіки». Київ : ННЦ ІАЕ, 2008. Т.1. 698 с.

141. Савчук В., Садовська І., Богданюк О. Аналітичний контроль витрат виробництва і собівартості сільськогосподарської продукції. *Вісник Національного технічного університету "Харківський політехнічний інститут" (економічні науки)*. 2022. № 2. С. 60–63. URL: <http://es.khpi.edu.ua/article/view/268693>

142. Савчук В.К. Методологічні засади обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки». 2023. № 2. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/economic2023/2/?author=9384>

143. Садовська І., Мартинюк М., Нагірська К. Проблемні аспекти впровадження методу обліку витрат на якість за моделлю «попередження, оцінки та втрат» на будівельних підприємствах. *Economic journal of Lesya Ukrainka Volyn National University*. Т. 13. № 5. 2018. С. 94-101. URL: <https://echas.vnu.edu.ua/index.php/echas/article/view/372/318>

144. Садовська І., Нагірська К. Організація управлінського обліку витрат на вирощування продукції рослинництва : аспект професійного судження. Економічний часопис Волинського національного університету імені Лесі Українки. 2022. № 4. С. 51–61. URL: <http://echas.vnu.edu.ua/index.php/echas/article/view/777/632>

145. Садовська І.Б., Бляхарчук М.О. Облікова політика в управлінні підприємством: методика і практика: Монографія. 2018. 300 с.

146. Садовська І.Б., Голян В.А., Бабіч І.І., Тлущкевич Н.В., Жураковська І.В. Організація управлінського обліку і контролю вирощування зернових культур : монографія. Луцьк : Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2011. 314 с. URL:

[https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2021-](https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2021-03/%D0%9C%D0%9E%D0%9D%D0%9E%D0%93%D0%A0%D0%90%D0%A4%D0%86%D0%AF_%D0%A0%D0%9E%D0%A1%D0%9B%D0%98%D0%9D%D0%9D%D0%98%D0%A6%D0%A2%D0%92%D0%9E.pdf)

[03/%D0%9C%D0%9E%D0%9D%D0%9E%D0%93%D0%A0%D0%90%D0%A4%D0%86%D0%AF_%D0%A0%D0%9E%D0%A1%D0%9B%D0%98%D0%9D%D0%9D%D0%98%D0%A6%D0%A2%D0%92%D0%9E.pdf](https://lib.lntu.edu.ua/sites/default/files/2021-03/%D0%9C%D0%9E%D0%9D%D0%9E%D0%93%D0%A0%D0%90%D0%A4%D0%86%D0%AF_%D0%A0%D0%9E%D0%A1%D0%9B%D0%98%D0%9D%D0%9D%D0%98%D0%A6%D0%A2%D0%92%D0%9E.pdf)

147. Садоська І.Б., Бабіч І.І., Нагірська К.Є. Організація обліку і оподаткування у фермерських господарствах в контексті професійного бухгалтерського судження. Облік і фінанси. 2019. № 4 (86). С. 45–53. URL: <https://ideas.repec.org/a/iaf/journal/y2019i4p45-53.html>

148. Система управління агровиробництвом Cropio. URL: <https://ua.cropwise.com/en/operations>

149. Сільське господарство України за 2021 рік: статистичний збірник. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: https://ukrstat.gov.ua/druk/publicat/kat_u/publ7_u.htm

150. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції : автореф. дис. на здобуття ступеня д-ра екон. наук: 08.00.09. Національна академія статистики, обліку та аудиту. Київ, 2012. 43 с.

151. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки.* 2009 С. 159–165. URL: <https://er.knutd.edu.ua/bitstream/123456789/3084/1/33.pdf>

152. Слюсаренко В.Є. Аудит: сучасний стан та перспективи розвитку на Україні : монографія. Ужгород, «УжНУ», 2014. 200 с. URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/9339/1/%D0%9C%D0%BE%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D1%80%D0%B0%D1%84%D1%96%D1%8F_%D1%81%D0%BB%D1%8E%D1%81%D0%B0%D1%80%D0%B5%D0%BD%D0%BA%D0%BE1_.pdf

153. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.

154. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. Посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с. URL: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:93uT8WwqRrcJ:ubooks.com.ua/books/000272/inx.php&cd=1&hl=uk&ct=clnk&gl=ua>

155. Соціальні звіти ТОВ СП «Нібулон». URL: <https://www.nibulon.com/data/ksv/socialni-zviti.html>.

156. Стрілець В.Ю. Забезпечення розвитку малих підприємств: теорія, методологія, практика : монографія. Полтава : ПУЕТ, 2019. 457 с. URL: <http://dspace.puet.edu.ua/bitstream/123456789/8544/1/Strilec%20Zabezpechennia%20rozvytku%20malyh%20pidpryemstv.pdf>

157. Сук Л.К. Обчислення та використання собівартості сільськогосподарської продукції. *Облік і фінанси*. 2016. № 2. С. 71–75. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_apk_2016_2_12

158. Сук Л.К., Сук П.Л. Облік витрат за елементами та статтями. *Облік і фінанси*, 2019. Вип. 3. С. 49–54. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=Oif_apk_2019_3_8

159. Сук Л.К., Сук П.Л. Організація документування господарських операцій та документообігу. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2007. № 18. С. 6–18.

160. Сук П.Л. Визнання і класифікація витрат. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес»*. Київ : ВЦ НУБіП України, 2016. Вип. 249. С. 381–390.

161. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку : методологія і практика. Київ : Національний аграрний університет, 2007. 330 с.

162. Сук П.Л. Формування облікової інформації про витрати. *Облік і фінанси*, 2016. № 2. С. 76–80.

163. Сук П.Л., Криворот О.Г. Амортизація сільськогосподарської техніки. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія «Економіка, аграрний менеджмент, бізнес»*. Київ : ВЦ НУБіП України, 2016. Вип. 247. С. 310–319.

164. Танчик С.П., Манько Ю.П. Ефективність систем екологічного землеробства в лісостепу України. *Агробіологія*. 2017. № 2. С. 30–38. URL: http://agrobiologiya.btsau.edu.ua/sites/default/files/visnyky/agrobiologiya/tanchik_2_2017.pdf.

165. Томілова Н.О. Внутрішньогосподарський облік виробництва продукції кормових культур : автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 / Нац. ун-т. біоресурсів і природокористування України. Київ, 2012. 19 с.

166. Точне землеробство. URL: <https://eos.com/uk/blog/tochne-zemlerobstvo/>.

167. Україна стане повноправним членом Міжнародного фонду сільськогосподарського розвитку (IFAD). Офіційний сайт Міністерства аграрної політики та продовольства України. URL: <https://minagro.gov.ua/news/ukrayina-stane-povnopravnim-chlenom-mizhnarodnogo-fondu-silskogospodarskogo-rozvitku-ifad>

168. Умерова Г.В. Витрати і собівартість: сутність і доцільність розмежування понять. The process and dynamics of the scientific path: collection of scientific papers «SCIENTIA» with Proceedings of the I International Scientific and Theoretical Conference (Vol. 1), February 26, 2021. Athens, Hellenic Republic: European Scientific Platform. С. 33–35. URL: <https://ojs.ukrlogos.in.ua/index.php/scientia/issue/view/26.02.2021/456>

169. Умерова Г.В. Внутрішній контроль як складова системи управління витратами на виробництво продукції рослинництва. Розвиток державного фінансового контролю в контексті економічної безпеки країни : Збірник матеріалів I Міжнародного форуму, м. Ірпінь (23 травня 2019 р.). Ірпінь : Держ. фіск. Служба України, Університет ДФС України, 2019. С. 136–138. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/4252/1/4089_IR.pdf

170. Умерова Г.В. Групування витрат на оплату праці при формуванні собівартості продукції рослинництва. Сучасний стан та перспективи розвитку економіки, фінансів, обліку, менеджменту та права : Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції, м. Полтава (11 травня 2019 р.). Полтава : ЦФЕНД, 2019. Ч. 4. С. 39–41. URL: <http://www.economics.in.ua/2019/05/4.html>

171. Умерова Г.В. Критерії вибору сільськогосподарських підприємств як суб'єктів суспільного інтересу. Вітчизняна наука на зламі епох: проблеми та перспективи розвитку : Збірник наукових праць Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, м. Переяслав (14 грудня 2019 р.). Переяслав : ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди», 2019. № 56. С. 51–55. URL: https://confscience.webnode.com.ua/_files/200000092-0d83f0d841/%2056-1.pdf

172. Умерова Г.В. Облік витрат палива в системі GPS-моніторингу на сільськогосподарських підприємствах. Аграрна політика України в умовах глобальних викликів : Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченій 70-річчю економічного факультету Національного університету біоресурсів і природокористування України, м. Київ (23-24 вересня 2021 року). С. 229-231. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u207/gotoviy_do_druku.pdf

173. Умерова Г.В. Первинний облік витрат на оплату праці при вирощуванні поточних біологічних активів рослинництва. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : VI Міжнародна науково-практична конференція, м. Тернопіль (22 травня 2020 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2020. Том 1. С. 230–232. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/25369.pdf>

174. Умерова Г.В. Система внутрішнього контролю вирощування поточних біологічних активів рослинництва. Сучасний інноваційний менеджмент та фінансова аналітика: методологія і практика : колективна монографія. Університет імені Альфреда Нобеля, Дніпро. 2021. URL:

<https://drive.google.com/file/d/1jWtVYzsvUW2h3G7m5AEPlbNpES2bEV0h/view?usp=sharing>

175. Умерова Г.В. Собівартість поточних біологічних активів рослинництва як економічна категорія. Бухгалтерський облік, оподаткування та контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції : Збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Київ (10 жовтня 2019 р.). Київ : НУБіП України, 2019. С. 179–182. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u209/zbirnik_tez_konferenciyi_do_60-richchya_kafedri_10.10.19_2.pdf

176. Умерова Г.В. Сутність витрат на органічні добрива та їх вплив на побудову обліку сільськогосподарських підприємств. Збірник праць Міжнародної науково-практичної конференції «Наукові передумови оптимізації органічного бізнесу». НУБіП України, ГС «Органічна Україна», Київ (17.04.2021 р.). С. 33–36. URL: <https://organicukraine.org.ua/congress/2021/zbirnik.pdf>

177. Умерова Г.В., Калюга Є.В. Взаємозв'язок методів обліку витрат і калькулювання собівартості поточних біологічних активів. Розвиток аграрного сектору економіки України в умовах глобалізації : 73-я науково-практична студентська конференція, м. Київ (27 листопада 2019 р.). Київ : НУБіП України, 2019. С. 108–110. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u209/zbirnik_73_stud.konf_sekciya_3_0.pdf

178. Устенко О.Л. Экономика предприятия : методич. пособие. 3-е изд., испр. Киев : МАУП, 2000. 44 с.

179. Федоров М.М., Ходаківська О.В., Корчинська С.Г. Розвиток органічного виробництва. Київ : ННЦ ІАЕ, 2011. 146 с.

180. Хомин П.Я. Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2004. 349 с. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/639/1/mon_form_zv_obl_homyn.pdf

181. Цаль-Цалко Ю.С. Контроль в процесі управління органічним виробництвом у системі НАССР. Матеріали XII-ої Міжнародної наукової

конференції «Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління». Житомир : ЖДТУ, 2013. С. 54–57.

182. Цаль-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : навч. посібник. Київ : ЦУЛ, 2002. 656 с. URL: http://librarium.cc.ua/%D0%B2%D0%B8%D1%82%D1%80%D0%B0%D1%82%D0%B8_%D0%BF%D1%96%D0%B4%D0%BF%D1%80%D0%B8%D1%94%D0%BC%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B0_%D1%86%D0%B0%D0%BB_%D1%86%D0%B0%D0%BB%D0%BA%D0%BE_%D0%BF%D1%96%D0%B4%D1%80%D1%83%D1%87%D0%BD%D0%B8%D0%BA.html

183. Цап В.Д. Витрати і собівартість продукції в сільськогосподарських підприємствах України та їх формування : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.04 / Національний університет біоресурсів і природокористування України. Київ, 2016. 24 с.

184. Центилю Л.В. Агроекологічні основи відтворення родючості чорнозему типового та підвищення продуктивності агроценозів правобережного лісостепу України : дис. ... докт. сільськогосп. наук : 06.01.01 / Національний університет біоресурсів і природокористування України. Київ, 2020. 479 с. URL: https://nubip.edu.ua/sites/default/files/u145/dis_centilo.pdf

185. Чудовська В.А., Шкуратов О.І., Кипоренко В.В. Еколого-економічний механізм розвитку органічного сільського господарства: теорія і практика : монографія. Київ : ТОВ «ДКС-Центр», 2016. 332 с.

186. Чумаченко Н.Г., Савченко А.П., Коренев В.Г. Принятие решений в управлении производством. Киев : Техника, 1978. 192 с.

187. Шевчук О.А., Брик М.М. Автоматизація обліку в агропромислових підприємствах із використанням безпілотних літальних апаратів. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2018. Вип. 3. С. 152–156. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/evzdia_2018_3_30

188. Ярмоленко В.П. Про склад і класифікацію виробничих витрат. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2010. №11. С.20–24.

189. Ярошенко В.П. Собівартість – об’єктивна економічна категорія. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2000. №8. С. 8–13.
190. Agamerica Lending (2021). Learn how to reduce production costs with these six strategies. URL: <https://agamerica.com/blog/tips-to-reduce-production-costs/>
191. Argilés J.M., Garcia-Blandon, J. Monllau, T. Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: Predictability of financial information. *Revista de Contabilidad*. 2011. 14(2). 87-113. URL: [https://doi.org/10.1016/S1138-4891\(11\)70029-2](https://doi.org/10.1016/S1138-4891(11)70029-2)
192. Australian Securities and Investments Commission. URL: <https://asic.gov.au/regulatory-resources/financial-reporting-and-audit/preparers-of-financial-reports/are-you-a-large-or-small-proprietary-company/>
193. Bielova O.I., Romanenko Y.O. & Kaydashev R.P. Newly discovered circumstances in administrative legal proceedings of Ukraine. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*, 2017. Volume VIII, Spring, 2(24) P. 418–425. URL: <https://www.ceeol.com/search/article-detail?id=567308>
194. Biljon, Marilene V. An application guideline for fair value accounting of biological assets: Thesis of Doctor of Philosophy June 2016, 315 p. URL: http://uir.unisa.ac.za/bitstream/handle/10500/21598/thesis_van%20biljon_m.pdf?sequence=1.
195. Bohdaniuk, O.; Buriak, R.; Savchuk, V. 2019. Competitiveness of horticultural products as a precondition of industry development. *Entrepreneurship And Sustainability Issues* 6(4): 1587-1601. [https://doi.org/10.9770/jesi.2019.6.4\(3\)](https://doi.org/10.9770/jesi.2019.6.4(3))
196. Bova F. “Discussion of 'Biological Assets and the Cost of Debt'”. *Journal of International Accounting Research*, 2016. Vol. 15, P. 49–51. URL: https://www.researchgate.net/publication/294277228_Discussion_of_Biological_Assets_and_the_Cost_of_Debt
197. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission [COSO]. Enterprise Risk Management – Integrating with Strategy and Performance – Executive Summary. 2017. URL: <https://www.coso.org/Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>

198. Daly A, Skaife HA. Accounting for biological assets and the cost of debt. *Journal of International Accounting Research*, 2016. Volume 15. Issue 2. P. 31-47. URL: <https://doi.org/10.2308/jiar-51335>

199. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the Annual Financial Statements, Consolidated Financial Statements and Related Reports of Certain Types of Undertakings. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>.

200. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=en>.

201. Eurostat. Офіційний сайт Європейської статистики. URL: https://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=earn_mw_avgr2&lang=en.

202. Fourth Council Directive 78/660/EEC of 25 July 1978 based on Article 54 (3) (g) of the Treaty on the annual accounts of certain types of companies. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31978L0660&from=EN>

203. Global GDP 2021. URL: <https://www.visualcapitalist.com/visualizing-the-94-trillion-world-economy-in-one-chart/>

204. Hryshchuk H., Kaliuha Ye., Kuprina N., Onegina V., Kashperska A. Information systems for cost control of current biological assets of crop production. *Journal of Information Technology Management. Special Issue: Digitalization of Socio-Economic Processes*. Vol. 14. 2022. P. 78–103. DOI 10.22059/JITM.2022.88882. URL: https://jitm.ut.ac.ir/article_88882.html

205. Ismayilov N. Innovative Approaches in the Accounting and Audit of the Book Value of Assets: *Bibliometric Analysis. Marketing and Management of Innovations*, 2020. 3, 319-331. <http://doi.org/10.21272/mmi.2020.3-23>

206. Ivashkiv I., Korol S., Lyashenko O., Sadovska I., Nadvynychnyy S. Financial and economic evaluation of agricultural insurance market in Ukraine.

Agricultural and Resource Economics, 2021, 7(3), pp. 44–59. URL: <https://www.scopus.com/authid/detail.uri?authorId=57213620346>

207. Jesemcika J., Jesemcika A. Accounting of Biological Assets in Latvia. ECONOMIC SCIENCE FOR RURAL DEVELOPMENT: PRODUCTION AND TAXES. Latvia Univ Agr, Fac Econom, Jelgava, LATVIA. Vol. 21. 2010. 190 p. URL: <https://www.webofscience.com/wos/woscc/full-record/WOS:000289965100025>.

208. Kaliuha Y., Umerova H. Analytic accounting of payroll expenses in crop production. Financial support for the functioning of the agricultural sector in modern conditions. [Ed. by Doctor of Economic Sciences, Prof. Davydenko N.M.] – Collective monograph – Verlag SWG imex GmbH, Nürnberg, Deutschland, 2020. P. 219–229.

209. Khushvakhtzoda K., Nazarov, D. The Fuzzy Methodology's Digitalization of the Biological Assets Evaluation in Agricultural Enterprises in Accordance with the IFRS. *Multidisciplinary Digital Publishing Institute*. Vol. 9. 2021. URL: <https://doi.org/10.3390/math9080901>.

210. Kuksa L., Vasurenko M., Storozka. "Alternative interpretation of calculation of the unified tariff scale in the wage system", *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, vol. 41, no. 1, pp. 77–86, 2019. DOI: <https://doi.org/10.15544/mts.2019.08>.

211. Kyrylov Y., Stoliarchuk N., Sadovska I., Bilochenko A., Matviienko A. Innovation as an important production factor and a factor in increasing the investment attractiveness of the agricultural sector. *Management theory and studies for rural business and infrastructure development*. 2020. Volume 42. Issue 4. Page 458-465. URL: <https://www.webofscience.com/wos/woscc/full-record/WOS:000609182500006>

212. Li Yu (Colly) He, Sue Wright, Elaine Evans. Is fair value information relevant to investment decision-making: Evidence from the Australian agricultural sector? *Australian Journal of Management*, 2018. 43(4), 555-574. <https://doi.org/10.1177/0312896218765236>.

213. Lovinska L., Kaliuha Y., Kryshchuk I., Korytnik L., Umerova H. Report on labour in human resources management system. *Atlantis Press. Advances in Economics, Business and Management Research*. 2020. Vol. 129. Pp. 85–95. URL:

<https://drive.google.com/file/d/1XSqSNGdI1cISDLupx0ZdqRDiSicd29LM/view?usp=sharing>

214. McKinsey & Company (2020). Agriculture's connected future: How technology can yield new growth. URL: <https://www.mckinsey.com/industries/agriculture/our-insights/agricultures-connected-future-how-technology-can-yield-new-growth> 80

215. Moeller, Robert R. Brink's modern internal auditing : a common body of knowledge, Eighth edition. 2009. 810 p. URL: <https://jabatanfungsionalauditor.files.wordpress.com/2016/06/brinks-modern-internal-auditing-a-common-body-of-knowledge-8th-edition.pdf>

216. MOISESCUF. and DURACM. (2016) "THE FINANCIAL-ACCOUNTING MANAGEMENT OF THE CURRENT BIOLOGICAL ASSETS IN THE BEEKEEPING SECTOR", *Asian Journal of Current Research*, 1(2), pp. 70-75. URL: <https://www.ikppress.org/index.php/AJOCR/article/view/229>

217. Moshchenko O., V. Rokotyanskaya, A. Smetanko, B. Zaikovskii, V. Matveeva, "Salary of agricultural workers: control and analytical aspect", *AMAZONIA INVESTIGA*, vol. 7, no. 16, pp. 361–370, 2018. URL: <https://amazoniainvestiga.info/index.php/amazonia/article/view/422>.

218. Nuzhna O., Tluchkevych N., Semenysheva N., Nahirska K., Sadovska I. Making managerial decisions in the agrarian management through the use of ABC-Analysis tool. *Independent Journal of Management & Production*. 2019. 10 (7), P. 798-816. URL: <http://paulorodrigues.pro.br/ojs/ijmp/index.php/ijmp/article/download/901/1135>

219. Odnosheva O. "Optimization of salary calculations and employees' labour productivity stimulation at the enterprise", *Baltic Journal of Economic Studies*, vol. 3, no. 1, pp. 64–68, 2017. URL: https://www.researchgate.net/publication/323340700_OPTIMIZATION_OF_SALARY_CALCULATIONS_AND_EMPLOYEES'_LABOUR_PRODUCTIVITY_STIMULATION_AT_THE_ENTERPRISE.

220. Ore M. Problematic Aspects of Accounting for Biological Assets. ECONOMIC SCIENCE FOR RURAL DEVELOPMENT: PRODUCTION AND TAXES : 12th International Scientific Conference on Economic Science for Rural Development. Latvia Univ Agr, Fac Econ, Jelgava, LATVIA. Vol. 24. APR 28-29, 2011. P. 204–210. URL: <https://www.webofscience.com/wos/woscc/full-record/WOS:000325815100023>.

221. Organisation for Economic Co-operation and Development. Офіційний сайт Організації економічного співробітництва та розвитку. URL: <https://stats.oecd.org/#>.

222. Popov O., Yatsyshyn T., Iatsyshyn A., Mykhailiuk Y., Romanenko Y., Kovalenko V. Mathematical Software for Estimation of the Air Pollution Level During Emergency Flowing of Gas Well for Education and Advanced Training of Specialists in the Oil and Gas Industry. In: Zaporozhets A. (eds) *Systems, Decision and Control in Energy III. Studies in Systems, Decision and Control*, 2022. Vol. 399. Springer, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-030-87675-3_21

223. Popov, O., Iatsyshyn, A., Kovach, V., Artemchuk, V., Kameneva, I., Radchenko, O., Nikolaiev, K., Stanytsina, V., Iatsyshyn, A., Romanenko, Y. Effect of Power Plant Ash and Slag Disposal on the Environment and Population Health in Ukraine. *Journal of Health and Pollution*, 2021. 11 (31), 210910. <https://doi.org/10.5696/2156-9614-11.31.210910>

224. Rubén Dario Marrufo Garcia & Abel Maria Cano Morales. Accounting treatment of biological assets and agricultural products. *Revista Científica "Visión de Futuro"*, 25(2). 2021. 63-80. <https://visiondefuturo.fce.unam.edu.ar/index.php/visiondefuturo/article/view/489/357>

225. Seventh Council Directive 83/349/EEC of 13 June 1983 based on the Article 54 (3) (g) of the Treaty on consolidated accounts. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31983L0349&from=en>

226. Silingiene V., Stukaite D., Radvila G. "The determinants of wage: the case of Lithuanian agricultural sector", *Management Theory and Studies for Rural Business and Infrastructure Development*, vol. 37, no. 2, pp. 297–309, 2015. DOI:

10.15544/mts.2015.27. URL: <https://etalpykla.lituanistikadb.lt/object/LT-LDB-0001:J.04~2015~1479138216255/>

227. Singgih Setya Zenandaa, Mohamad Suyunusb (2020). The Negligence of IFRS Adoption: Accounting Treatment on Biological Accretion of Sugarcane. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 11(9), 403-416.

228. Sokil O., Zvezdov D., Zhuk V., Kucherkova S., Sakhno L. Social and environmental costs: the impact of accounting and analytical support on enterprises' sustainable development in Germany and Ukraine. *Economic Annals-XXI*. 2020, Vol. 181 Issue 1/2, p124-136. 13p. URL: <https://web.s.ebscohost.com/abstract?direct=true&profile=ehost&scope=site&authtype=crawler&jrnl=17286220&AN=145766646&h=r3nBbNj2n1Cqjf%2bjloUXbbS4pPpJ%2bstBYfDjL4OHfFmaJWz4kVPDI0ErlmTv7KSJLN8wICIOv6nWMm4tabXczA%3d%3d&crl=c&resultNs=AdminWebAuth&resultLocal=ErrCrlNotAuth&crlhashurl=login.aspx%3fdirect%3dtrue%26profile%3dehost%26scope%3dsite%26authtype%3dcrawler%26jrnl%3d17286220%26AN%3d145766646>

229. Suk P. L., Suk L. K. Accounting in sectors of economy: textbook. Germany, Saarbrücken : Lambert Academic Publishing, 2015. 226 p.

230. Sustainability report 2019 «Goodvalley». URL: <http://svb.ua/sites/default/files/csr19.pdf>

231. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. URL: <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>

232. The World of Organic Agriculture : statistics & emerging trends 2022. FiBL & IFOAM – organics international. URL: <https://www.fibl.org/fileadmin/documents/shop/1344-organic-world-2022.pdf>

233. Umerova H. Agricultural enterprise Management Report. *Bioeconomics and agrarian business*. НУБіП України. Vol. 3. 2020. URL: <http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Bioeconomy/article/view/15109>

234. Umerova H. Internal control system at agricultural enterprises: adaptation of international experience in Ukraine. Національні та світові фінансово-економічні

системи в умовах сучасних викликів. Collective monograph – Verlag SWG imex GmbH, Nürnberg, Deutschland, 2021. P. 309-319.

235. Umerova H. Specifics of organic crop production and its impact on accounting. *Bioeconomics and agrarian business*. НУБіП України. Vol. 4. 2020. URL: <http://journals.nubip.edu.ua/index.php/Bioeconomy/article/view/15243>.

236. World Trade Organization. URL: <https://www.wto.org/index.htm>

237. Zavhorodnii, A., Ohienko, M., Biletska, Y., Bondarenko, S., Duiunova, T. & Bodenchuk, L. Digitization of agribusiness in the development of foreign economic relations of the region. *Journal of Information Technology Management*, 2021. Special Issue, 123-141. doi: 10.22059/JITM.2021.82613

238. Zhuk Valerii, Bezdushna Yuliia, Tyvonchuk Svitlana. Improvement of IFRS application policy in relation to land assets of agricultural enterprises. *Independent journal of management & production*. 2019. № 10. P. 702-724. URL: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6975404>

239. Zhuk Valerii, Zamula Iryna, Liudvenko Dmytro, Popko Yevheniya. Development of non-financial reporting of agricultural enterprises of Ukraine. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*. 2020. №6. P. 76-89. URL: <https://ageconsearch.umn.edu/record/308587/>

Додатки

Додаток А

Перелік досліджуваних сільськогосподарських підприємств Волинської області

№ з/п	Назва підприємства
1	ПрАТ «Агросвіт-Волинь»
2	ТзОВ «Прогрес»
3	ТзОВ «Агроситниця»
4	СГПП «Дружба»
5	СГ ТОВ «Буг»
6	ФГ «Євгена Шелепіни»
7	ФГ «Перлина Турії»
8	ФГ «Аміла»
9	СВК «Перемога»
10	СВК «Урожай»
11	СВК «Затурці»
12	СВК «Батьківщина»

Додаток Б

**Структура виробничої собівартості продукції рослинництва
досліджуваних підприємств Волинської області за 2017–2021 роки**

Стаття витрат	Роки										Темп приросту, +/- за 2021/2017 роки
	2017	частка	2018	частка	2019	частка	2020	частка	2021	частка	
Прямі матеріальні витрати усього, з них:	266 042,0	78,4	303 193,8	73,1	366 563,4	76,4	348 071,5	67,3	432 191,9	68,2	62,5
вартість насіння та посадкового матеріалу	27 619,9	8,1	30 291,8	7,3	32 960,9	6,9	43 855,7	8,5	53 358,2	8,4	93,2
вартість мінеральних добрив	54 226,9	16,0	90 809,6	21,9	92 938,3	19,4	109 090,8	21,1	142 748,9	22,5	163,2
вартість пального і мастильних матеріалів	30 230,9	8,9	29 847,3	7,2	26 773,6	5,6	38 143,7	7,4	47 679,1	7,5	57,7
вартість решти матеріальних витрат	153 964,3	45,3	152 245,1	36,7	213 890,6	44,6	156 981,3	30,4	188 405,7	29,7	22,4
Прямі витрати на оплату праці	14 611,8	4,3	23 663,5	5,7	22 509,2	4,7	36 821,4	7,1	44 184,7	7,0	202,4
Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати усього, з них:	58 868,7	17,3	87 917,9	21,2	90 855,1	18,9	131 922,7	25,5	156 985,5	24,8	166,7
відрахування на соціальні заходи	3 170,4	0,9	5 087,6	1,2	3 770,9	0,8	8 029,0	1,6	11 090,1	1,8	249,8
амортизація необоротних активів	10 210,9	3,0	10 810,8	2,6	13 519,8	2,8	32 015,9	6,2	41 620,6	6,6	307,6
оплата послуг сторонніх організацій	16 571,8	4,9	28 527,8	6,9	21 230,3	4,4	32 680,9	6,3	27 019,3	4,3	63,0
решта інших прямих та загальновиробничих витрат	28 915,6	8,5	43 491,7	10,5	52 334,1	10,9	59 196,9	11,5	77 255,5	12,2	167,2
Виробнича собівартість виробленої продукції рослинництва	339 522,5	100,0	414 775,2	100,0	479 927,7	100,0	516 815,6	100,0	633 362,1	100,0	86,5

Джерело: узагальнено на підставі Звітів про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств (ф. № 50-сг) досліджуваних сільськогосподарських підприємств Волинської області за 2017–2021 роки.

Визначення сутності терміну «виробнича собівартість»

Джерело	Визначення
1	2
1. Нормативно-правовий підхід	
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 [75]	витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт та наданням послуг
Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» [84]	справедлива вартість сільськогосподарської продукції, що зібрана як урожай з біологічних активів суб'єкта господарювання мінус витрати на продаж на час збирання врожаю
2. Фінансово-грошовий підхід	
Болюх М. А., Бурчевський В. З., Горбаток М. І., Чумаченко М. Г. [7]	грошова вартість оплати праці, спожитих засобів та предметів праці
Мочерний С. В. [30, с. 409]	вартісне вираження спожитих у процесі виробництва засобів виробництва за винятком додаткового продукту
Пархоменко В. М. [115]	вартісне вираження витрат, пов'язаних з використанням у технологічному процесі виробничої продукції (виконання робіт, надання послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних виробничих фондів, нематеріальних активів, спеціалізованого оснащення, інструменту, інвентарю, трудових і фінансових ресурсів, а також витрат на виробництво і збут готової продукції, включаючи встановлені державою як обов'язкові відрахування, податки й платежі
Цал-Цалко Ю .С. [182]	виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на виробництво продукції, виконані роботи та надані послуги
Велш Г. А., Шорт Д. Г. [15, с.148]	визначається як сплачені гроші плюс поточна ціна всіх не грошових компенсацій
Бутинець Ф. Ф., Давидюк Т. В., Малюга Н. М., Чижевська Л. В [11]	грошове вираження витрат підприємства, пов'язане з виробництвом та збутом продукції, виконанням робіт, наданням послуг
Сопко В. В. [153, с. 148]	грошовий вираз суми затрат на виробництво конкретного продукту
3. Витратний підхід	
Пушкар М. С. [138]	витрати, пов'язані зі споживанням капіталу, праці та матеріальних ресурсів
Нападовська Л. В. [92, с. 519]	сукупність затрат на виробництво та реалізацію продукції

Продовження Дод. В

1	2
4. Вартісний підхід	
Мацкевічюс Й. С. [73]	частина вартості, що дорівнює вартості витрачених засобів виробництва, частини вартості необхідного продукту і частини вартості додаткового продукту, що виступає в грошовій формі і представляє частину ціни продукту, за рахунок якої відшкодовуються витрати на освоєння, виробництво й реалізацію і виражає певні виробничі відносини
Мацибора В. І. [72]	частина вартості товару, що включає всі витрати аграрних підприємств у грошовій формі, які необхідні для здійснення простого відтворення
Пилипів Н. І. [118, с. 62]	частина вартості, що відшкодовує витрати підприємства на виробництво й реалізацію продукції для здійснення процесу відтворення, виражаючи при цьому складну систему економічних зв'язків, які складаються в процесі її виробництва й реалізації
5. Економічний підхід	
Андрійчук В. Г. [1, с. 121]	один з найважливіших показників господарської діяльності аграрних підприємств, оскільки показує, у що саме обходиться господарству виробництво відповідного виду продукції і наскільки економічно вигідним воно є в конкретних природно-економічних умовах господарювання
Устенко О. Л. [178, с. 34]	комплексний показник, який вказує на ефективність використання підприємством різних видів ресурсів та рівень організації праці на підприємстві
Міценко Н. Г., Мизгала С. В. [88]	один з основних показників потреби в обігових коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів і виробництва загалом, для внутрішньозаводського планування, а також для формування ціни

РОБОЧА ІНСТРУКЦІЯ **по обліковій політиці щодо витрат на виробництво** **продукції рослинництва малих підприємств**

Дана Робоча інструкція регламентує вимоги до змісту, методи і процедури, що будуть використовуватися малим сільськогосподарським підприємством для ведення обліку, складання та подання фінансової звітності.

Облікова політика – це сукупність способів та процедур організації і ведення обліку, що були обрані, виходячи зі встановлених вимог та особливостей діяльності малих підприємств при підготовці фінансової звітності.

Робоча інструкція підготовлена відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996–XIV і Національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (НП(С)БО).

1. Теоретичні основи організації обліку витрат на виробництво продукції рослинництва

1. Бухгалтерський облік на підприємстві ведеться в автоматизованій формі із застосуванням комп'ютерної бухгалтерської програми (BAS Бухгалтерія) із застосування змішаної (паперово-електронної) форми документообігу.

2. Для цілей бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності застосовувати:

НП(С)БО 16 «Витрати», що визначає методологію обліку витрат та порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності;

НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність», що встановлює зміст і форми фінансової звітності малого підприємства в складі Балансу (форма № 1-м) і Звіту про фінансові результати (форма № 2-м) та порядок її заповнення;

спрощений План рахунків бухгалтерського обліку, затверджений наказом МФУ від 19.04.2001 р. № 186, що встановлює значення та порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку, направлена на забезпечення однаковості відображення однорідних за змістом господарських операцій на відповідних синтетичних рахунках.

2. Методичні аспекти обліку витрат на виробництво продукції рослинництва

1. Поріг суттєвості для відображення інформації щодо витрат у фінансовій звітності:

– 3 % чистого прибутку (збитку) – для витрат на виробництво продукції рослинництва;

– 750 грн. – для відображення окремих статей у фінансовій звітності.

2. В бухгалтерському обліку витрати на виробництво продукції рослинництва визнаються витратами основної діяльності, що пов'язані з біологічними перетвореннями, і ведуться відповідно до вимог положень НП(С)БО 16 «Витрати».

3. Об'єктами обліку витрат рослинництва є культури в розрізі виробничих ділянок (без розбиття по полях):

- зернові культури (пшениця озима, ячмінь озимий, пшениця яра і т.п.);
- зернобобові культури (соя і т.п.);
- технічні культури (соняшник і т.п.);
- кормові культури (кукурудза і силос, і т.п.).

4. Витрати на виробництво продукції рослинництва в обліку групуються по центрах витрат і складі витрат, затверджених наказами малого підприємства.

До складу витрат на виробництво продукції рослинництва включаються:

– **Матеріальні витрати:**

- насіння і посадочний матеріал;
- добрива;
- засоби захисту рослин;
- паливо-мастильні матеріали;
- вода, електроенергія на зрошування;

– **Оплата праці і відрахування на соціальні заходи:**

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;

– **Роботи і послуги:**

- експлуатація і ремонт (власні і залучені);
- послуги гідрослужби;
- послуги власного автотранспорту;
- послуги стороннього автотранспорту;
- послуги зернотоку (власні і наймані);
- послуги комбайнування (власні і наймані);
- послуги охорони (власної і найманої);

– **Інші витрати;**

– **Загальновиробничі витрати.**

До статті «**Матеріальні витрати**» відноситься вартість насіння і посадочного матеріалу, засобів захисту рослин, паливо, інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний об'єкт витрат.

По статті «**Насіння і посадочний матеріал**» відображається вартість насіння і посадочного матеріалу власного виробництва (у перехідний період та в умовах органічного виробництва) і придбаного, що використаний для посівів (посадки) відповідних культур.

По статті «**Паливо-мастильні матеріали**» відображається вартість біопалива, бензину та дизельного палива на виконання технологічних операцій, а також вартість мастильних матеріалів.

По статті «**Добрива**» включаються витрати, що внесені в ґрунт під сільськогосподарські культури: органічні добрива (відходи тваринного

походження: гній ВРХ і свиней, пташиний послід; відходи рослинного походження: солома, тирса, сидерати, інші; органічні відходи виробництва: післяспиртова барда, дигестат, дефекація, інші; похідні органічні добрива: компост, вермікомпост; інші види органічних добрив; мінеральні добрива (фосфорні, калійні, азотні, комплексні).

По статті «**Засоби захисту рослин**» включається вартість пестицидів, засобів протравлення, гербіцидів, дефоліантів і інших хімічних і біологічних засобів, які використані для боротьби з бур'янами, шкідниками і захворюваннями сільськогосподарських рослин.

До статті «**Витрати на оплату праці**» відносять основну оплату праці, у т.ч. натуральну; додаткову оплату праці, у т.ч.: оплата за роботу, відпрацьовану понад встановлений робочий час: у надурочний, вечірній і нічний час; у вихідні та святкові дні; доплати та надбавки за окремі показники роботи: за інтенсивність праці; за високу професійну майстерність; за класність (для водіїв сільськогосподарської техніки); за перевиконання змінних норм продуктивності; за виконання сезонних завдань у визначені строки; інші заохочувальні та компенсаційні виплати, у т.ч.: матеріальна допомога; винагороди та премії разового характеру.

До статті «**Відрахування на соціальні заходи**» відносять нарахування на оплату праці працівників, зайнятих у вирощуванні продукції рослинництва.

В статтю «**Вода, електроенергія на полив**» включається вартість витрачених води і електроенергії на певні культури розрахунок служби Головної гідротехніки об'ємів водозабезпечення і поливу конкретних сільськогосподарських культур і угідь, а також для інших виробничих потреб.

В статті «**Роботи і послуги**» відображають витрати на роботи і послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, і вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами, і інші послуги (окрім робіт і послуг, витрати по яких включаються по інших статтях).

До складу статті «**Інші витрати**» відносять: вартість спецодягу, виданого працівникам рослинництва, а також інший малоцінний інвентар; платежі за страхування посіву, урожаю культур; сума резерву відпускних; інші витрати, які включаються в собівартість продукції і не віднесені до цієї або іншої статті витрат; плата за оренду земельних паїв, земельний податок.

В статті «**Загальновиробничі витрати**» відображаються бригадні, цехові і загальновиробничі витрати, а саме: витрати на оплату праці працівників апарату управління, амортизаційні відрахування і витрати на зміст і поточний ремонт необоротних активів загальновиробничого призначення, витрати по охороні праці і техніці безпеки, витрати на транспортування працівників до місця роботи, на зміст польових станів, інші витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва окремих підрозділів, страхування деяких категорій працівників, зайнятих безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я у випадках, передбачених законодавством, плата за оренду майнових паїв, основних засобів.

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відносяться витрати, які прямо не можна віднести на окремі культури (об'єкти калькуляції), підлягають розподілу

за станом на 31 грудня звітного року: плата за оренду земельних паїв, земельний податок. Бригадні, цехові і загальновиробничі витрати рослинництва розподіляються між об'єктами обліку пропорційно загальній сумі витрат, за винятком вартості насіння і відносяться на собівартість тільки тієї продукції, яка проводиться в даній бригаді, в ділянці.

Для обліку втрат врожаю сільськогосподарських культур під час військової агресії на території України як надзвичайних витрат розроблено субрахунок 961 «Втрати врожаю під час війни».

5. Особливістю галузі рослинництва є те, що виробничий процес не обмежується календарним роком. Тому всі витрати рослинництва ділять на три групи – витрати:

- минулих років під урожай поточного року;
- поточного року під урожай поточного року;
- поточного року під урожай майбутнього року.

Витрати по вапнуванню і гіпсуванню ґрунтів постатейно відносять на вирощування культур (груп культур), що вирощуються на цих площах, щорічно рівними частками протягом 5 років. Витрати по заготівлі силосу і сінажу враховуються на окремих аналітичних рахунках. На ці рахунки відносяться також кількість і вартість використання зеленої маси і інших компонентів на силосування і скиртування.

Облік витрат по незавершеному виробництву в рослинництві під урожай майбутнього року проводиться в розрізі підрозділів і видів діяльності (культур) і враховується на рах. 39 «Витрати майбутніх періодів». Для забезпечення обліку необхідно, щоб станом на 1 липня звітного року був сформований в розрізі полів на майбутній рік (без подальших змін). На підставі даної сівозміни обліковці оформляють «Облікові листи тракториста-машиніста», агрономи проводять списання в актах під культури: насіння, добрива, засоби захисту рослин.

Площі, по яких можливі зміни запланованих посівів культур враховуються також на рах. 39 «Витрати майбутніх періодів» з віднесенням витрат по статтях залежно від технології по основній обробці ґрунту:

- оранка з внесенням добрив;
- оранка без внесення добрив;
- глибоке спушення з внесенням добрив;
- глибоке спушення без внесення добрив;
- дискування з внесенням добрив;
- дискування без внесення добрив.

3. Технологія ведення обліку витрат на виробництво продукції рослинництва

1. Відповідно до НП(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність» та НП(С)БО 16 «Витрати» у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-м) розкривається інформація про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

У затверджених на рівні малого підприємства Примітках до річної фінансової звітності (ф. № 3-м) деталізувати статті витрат, які включені у рядок 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» у цифровому та описовому вигляді.

2. Виправлення помилок попередніх періодів у фінансовій звітності. В міру можливості підприємство має виправляти суттєву помилку попереднього періоду ретроспективно в першому комплекті фінансової звітності, затвердженої до випуску після виявлення такої помилки, шляхом:

перерахування порівняльних сум за відображений попередній період (періоди), в якому допущена помилка;

перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за самий перший з відображених попередніх періодів, якщо помилка допущена до першого з відображених попередніх періодів.

3. Документообіг щодо виробництва продукції рослинництва оформлюється затвердженням на підприємстві формами первинних документів з урахуванням особливостей сільськогосподарської діяльності:

(додаток Е);

(додаток Ж);

(додаток З);

(додаток И);

(додаток К);

(додаток Л).

4. При веденні обліку витрат на виробництво продукції рослинництва Робочий план рахунків бухгалтерського обліку (додаток Н).

Додаток Е

Сільгоспприємство _____ ПрАТ «Агросвіт-Волинь» _____

Ідентифікаційний код ЄДРПОУ _____

30089266

Структурний підрозділ _____

"ЗАТВЕРДЖУЮ"

Пилипюк В.В.

підпис керівника

"31" жовтня 2022 р.

АКТ № 57/9 ВИТРАТ НАСІННЯ І САДИВНОГО МАТЕРІАЛУ за жовтень 2022 р.

Спосіб висіву насіння (садіння) _____ поверхневий _____

Висіяно (посаджено) на землях _____ регулярно зрошуваних _____
регулярно зрошуваних, умовно зрошуваних, осушених, богарнихПоказник якості насіння: _____ 1 _____
(від 0 до 1)

Посвідчення якості № 27 від «31» серпня 2022 року

КОД насіння (посівного матеріалу)	КОД культури	Номер поля (діль- ниці)	Площа, га	Одиниця виміру	Витрати насіння (посівного матеріалу)					
					за нормою (планом)		фактично		ціна	сума
					на 1 га	на всю площу	на 1 га	на всю площу		
208.3.3.1	211.1.2	1	450	кг	190	85500	195	87750	2,5	219375
Ячмінь сорту «Вакула»	Ярий ячмінь	2	700	кг	175	122500	170	119000	2,7	321300
х	х	х	х	х	х	х	х	х	х	х
х	х	х	х	х	х	х	х	х	х	х
х	х	х	х	х	х	х	х	х	х	х
х	х	х	х	х	х	х	х	х	х	х
х	х	х	х	х	х	х	х	х	х	х
х	х	х	х	х	х	х	х	х	х	х
х	х	х	х	х	х	х	х	х	х	х
х	х	х	х	х	х	х	х	х	х	х
х	х	х	х	х	х	х	х	х	х	х
х	х	х	х	х	х	х	х	х	х	х
х	х	х	х	х	х	х	х	х	х	х
Всього										540675
Додаток накладні (внутрігосподарського призначення) від 08.10.2022 р. № 37 та від 20.10.2022 р. № 41 видаткових документів							Код синтетичного і аналітичного обліку		дебет	231
									кредит	203

Керівник структурного підрозділу _____ підпис _____ Дідур О.П. _____ прізвище, ім'я, по батькові _____ Агроном _____ підпис _____ Бонк А.І. _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Перевірів бухгалтер _____ підпис _____ Пипко Е.Л. _____ прізвище, ім'я, по батькові _____ Матеріально-відповідальна особа _____ підпис _____ Бонк А.І. _____ прізвище, ім'я, по батькові _____

Джерело: удосконалено автором на підставі [129];

Примітка: жирним шрифтом виділено пропозицію автора; заповнено підставі умовних даних.

Додаток Ж

Сільгоспідприємство ПрАТ «Агросвіт-Волинь»
 Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 30089266
 Структурний підрозділ _____

АКТ № 4
про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин
 за жовтень 2022 р.

Показник якості добрив – посвідчення якості № 51/2 від «04» травня 2022 р
 (посвідчення якості № ____ від «__» _____ р.)

Специфіка діяльності – неорганічне виробництво
 (органічне / неорганічне виробництво)

Призначення і спосіб застосування добрив (отрутохімікатів, гербіцидів) внесення мінеральних добрив для передпосівного підживлення площ під посіви зернових культур
 основне, передпосівне, підживлення, суцільний, місцевий і т. д.

Внесено на землях незрошуваних
 зрошуваних, незрошуваних, осушених

Добрива внесені під урожай 2022 р.

Назва добрив, ядохімікатів, гербіцидів	% діючої речовини	Код синтетичного обліку		Одиниця виміру	Ціна	Код поля, код культури															
		пшениця				1	ячмінь			2	–			–	–			–			
		внесено на площу, га	кількість (фізична вага)			у переведенні на діючу	сума	внесено на площу, га	кількість (фізична вага)	у переведенні на діючу	сума	внесено на площу, га	кількість (фізична вага)	у переведенні на діючу	сума	внесено на площу, га	кількість (фізична вага)	у переведенні на діючу	сума		
Аміачна селітра (NH4NO3)	34,4	231	202	т	37000	450	67,5	23,22	2497500	700	105	36,12	3885000	–	–	–	–	–	–	–	–

Удобрена фізична площа добривами під урожай 2022р. у перший раз 1150 га.

Керівник структурного підрозділу	_____	Дідур О.П.	Агроном	_____	Бонк А.І.
	підпис	прізвище, ім'я та по батькові		підпис	прізвище, ім'я та по батькові
Перевірив бухгалтер	_____	Піпко Е.Л.	Матеріально- відповідальна особа	_____	Бонк А.І.
	підпис	прізвище, ім'я та по батькові		підпис	прізвище, ім'я, по батькові

Джерело: удосконалено на підставі [129];

Примітка: жирним шрифтом виділено пропозицію автора; заповнено на підставі умовних даних.

Додаток 3

Сільгосп підприємство ПрАТ «Агросвіт-Волинь»
 Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 30089266
 Структурний підрозділ _____

"ЗАТВЕРДЖУЮ"

підпис керівника
 «06» серпня 2022 р.

Лімітно-забірна картка № 43/1
на отримання матеріальних цінностей
за липень 2022 р.

Одержувач Бригадир
 посада

Яценко О.С.
 прізвище, ім'я, по батькові

Код матеріальних цінностей		202.1.1.1		203.3.1		203.3.3		посада ініціали та прізвище підпис «__» _____ 20__ р.	
Назва		Гній ВРХ		Насіння та посадковий матеріал		Насіння та посадковий матеріал			
Показник якості		—		Посвідчення №23 від 03.06.2022 р.		Посвідчення №46 від 24.06.2022 р.			
Одиниця виміру		кг		т		т			
Ліміт	Кількість	1200		10		8			
	Сума	1980,00		35000,00		25230,00			
Дата 01.07.2022 р.		Кількість		Кількість		Кількість		Підпис	
		видано	залишок	видано	залишок	видано	залишок	зав. складом	одержувач
	Разом видано	980,00	1000,00	6000,00	29000,00	1230,00	24000,00		
Разом повернуто		—	—	—	—	—	—	—	
Всього видано з урахуванням повернутого Сума		980,00	1000,00	6000,00	29000,00	1230,00	24000,00	Разом	
Код аналітичного обліку		дебет	23.1	202.1.1.1	23.1	203.3.1	23.1	203.3.3	45790
		кредит	202.1.1.1	—	203.3.1	—	203.3.3	—	8210,00

«31» липня 2022 р

Бухгалтер _____
 підпис

Пипко Е.Л.
 прізвище, ім'я, по батькові

Джерело: удосконалено автором на підставі [129].

Примітка: жирним курсивним шрифтом виділено пропозицію автора; заповнено на підставі умовних даних.

НАКЛАДНА N 54 **(внутрігосподарського призначення)**

за "01" липня 2022 р.

Сільгосп підприємство ПрАТ «Агросвіт-Волинь»
Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 30089266

Через кого (кому)

Бригадиру

Призначення Посів сільськогосподарських культур

Назва, сорт, розмір	Показник якості	Код аналітичного обліку		Одиниця виміру	Кількість			Ціна	Сума
		дебет	кредит		затребувано	відпущено	прийнято		
Озима пшениця	<i>Посвідчення №23 від 03.06.2022 р.</i>	23.1	203.3.1	т	2	2	2	3000,00	6000,00
Соя	<i>Посвідчення №46 від 24.06.2022 р.</i>	23.1	203.3.3	т	0,4	0,4	0,4	3075,00	1230,00

Затребував Бригадир Яценко О.С. Дозволив Агроном Бонк А.І.
посада підпис прізвище, ім'я, по посада підпис прізвище, ім'я, по
батькові батькові

Перевірів Бухгалтер Пипко Е.Л. Відпустив Зав.склада Яценко І.І.
посада підпис прізвище, ім'я, по посада підпис прізвище, ім'я, по
батькові батькові

Прийняв Машиніст Огасюк О.І. Прийняв Бригадир Яценко О.С.
посада підпис прізвище, ім'я, по посада підпис прізвище, ім'я, по
батькові батькові

Джерело: удосконалено на підставі [129].

Примітка: жирним курсивним шрифтом виділено пропозицію автора; заповнено на підставі умовних даних.

Додаток К

Сільгоспідприємство ПрАТ «Агросвіт-Волинь»Ідентифікаційний код ЄДРПОУ 30089266

Структурний підрозділ _____

"ЗАТВЕРДЖУЮ"

підпис керівника

«__» _____ 20__ р.

Рік	Місяць	Сільгосп- підприємство	Шифр	Від- ділення	Бригада	ОБЛІКОВИЙ ЛИСТ №.35 ТРАКТОРИСТА - МАШИНІСТА	Прізвище, ім'я, по батькові тракториста машиніста	Професія	Категорія	Табельний номер	Марка машини	Шифр марки машини	Інвен- тарний номер
2022	07	ПрАТ «Агросвіт- Волинь»	123	2	1		<u>Огасюк О.І.</u>	Машиніст	I	0004			

Числа місяця	№ поля	Найменування культури та виконаної роботи, склад агрегату	Агротехнічні умови виконаної роботи	Бригада - замовник	Шифр синтетичного та аналітичного обліку роботи	Відроблено годин	Норма виробітку	Розцінка	Зміна еталона виробітку	Фактично виконано			Витрати палива				
										У натурі	В перекладі на умовні га	Змінних норм	норматив	фактично	звірка з GPS-датчиком	Відхилення, +/-	Причина перевитрат
03	4	Кукурудза	Посів	1	23.1	8	8	85,40	–	8			25	32	29	7	3.1
04	4	Кукурудза	Внесення добрив	1	23.1	6	6	89,30	-	6			19	19,5	19,5	0,5	3.1
Відпрацьовано днів трактористом						14	Всього		-				44	51,5	48,5	7,5	–

«05» липня 2022 р.

Бухгалтер _____
підписЯценко О.С.
прізвище, ім'я, по батькові

Джерело: удосконалено на підставі [129].

Примітка: жирним курсивним шрифтом виділено пропозицію автора; заповнено на підставі умовних даних.

**Фрагмент Подорожного листа № 31 вантажного автомобіля (у частині
витрат палива)
«02» липня 2022 р.**

Результати роботи автомобіля і причепів														
витрата пального (літрів)					час в наряді, год., хв.					кіль- кість їздо- к з вант- а- жем	пробіг, км			
					всього		в т. ч.				загальний		в т. ч. з вантажем	
							автомобіля							
за нормо- ю	фак- тич- но	звірка з GPS- датчик- ом	Відхи- лення, +/-	Причин и перевит- рат	авто- мобі- ля	приче- па	у ру- сі	на лін- ії	по тех. несп- р.		авто- мобі- ля	приче- па	авто- мобі- ля	приче- па
31	34	29	3	3.1	6-30	—	2-30			1	76		35	
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
			Коди марок автомобіля				причепів							

Джерело: удосконалено на підставі [129].

Примітка: жирним курсивним шрифтом виділено пропозицію автора; заповнено на підставі умовних даних.

СПРОЩЕНИЙ ПЛАН
рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і
господарських операцій підприємств

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку) А - активний П – пасивний АП – активно-пасивний		Кореспондують	
Код	Назва	з кредитом	з дебетом
1	2	3	4
10 А	Основні засоби	13, 15, 18, 37, 40, 47, 48, 55, 64, 68, 74	13, 18, 26, 37, 40, 96
13 П	Знос (амортизація) необоротних активів	10, 16, 40, 74	10, 15, 16, 23, 39, 40, 96
14 А	Довгострокові фінансові інвестиції	14, 16, 18, 30, 31, 35, 37, 40, 55, 64, 68, 74	10, 14, 26, 30, 31, 35, 37, 40, 68, 96
15 А	Капітальні інвестиції	13, 20, 21, 23, 26, 30, 31, 37, 39, 40, 48, 55, 64, 66, 68, 74, 96	10, 16, 26, 30, 31, 40, 48, 55, 64, 68, 96
16 А	Довгострокові біологічні активи	13, 15, 18, 37, 40, 55, 74	13, 18, 20, 21, 26, 40, 96
18 А	Інші необоротні активи	10, 31, 35, 37, 69, 70, 74	10, 14, 26, 30, 31, 35, 37, 96
20 А	Виробничі запаси	20, 23, 26, 37, 40, 64, 68, 74	15, 20, 23, 26, 37, 39, 40, 47, 91, 96
21 А	Поточні біологічні активи	21, 23, 37, 40, 48, 64, 68, 74	15, 21, 23, 26, 37, 90, 96
23 А	Виробництво	13, 20, 21, 26, 37, 39, 64, 66, 68, 74, 91, 94	10, 15, 20, 21, 26, 37, 47, 79, 90, 91, 96
26 А	Готова продукція	23, 37, 40, 74	20, 22, 23, 26, 37, 79, 90, 91, 96
30 А	Готівка	14, 15, 16, 18, 30, 31, 40, 48, 55, 66, 68, 74	14, 15, 30, 31, 35, 37, 39, 40, 48, 55, 68, 74, 90, 91, 96
31 А	Рахунки в банках	14, 15, 16, 18, 30, 31, 35, 37, 40, 55, 64, 66, 68, 74	14, 15, 18, 30, 31, 35, 37, 39, 40, 47, 48, 55, 64, 66, 68, 74, 90, 91, 96
35 А	Поточні фінансові інвестиції	14, 18, 30, 31, 37, 40, 55, 64, 68, 74	14, 18, 31, 40, 96
37 А-П	Розрахунки з різними дебіторами	10, 14, 18, 20, 21, 23, 26, 30, 31, 39, 40, 48, 55, 64, 68, 69, 70, 74	10, 14, 15, 18, 20, 21, 23, 26, 30, 31, 35, 39, 40, 48, 55, 64, 66, 68, 91, 96
39 А	Витрати майбутніх періодів	10, 13, 20, 30, 31, 37, 47, 64, 66, 68	15, 23, 37, 91, 96

Продовження Дод. М

1	2	3	4
40 П	Зареєстрований (пайовий) капітал	30, 31, 40, 44, 68	10, 14, 15, 16, 20, 26, 30, 31, 35, 40, 44, 55, 68
44 П-А	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	40, 44, 68, 79	40, 44, 79
47 П-А	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	20, 23, 30, 31, 66, 68, 74	10, 15, 23, 39, 68, 90, 91, 96
48 П	Цільове фінансування і цільові надходження	15, 30, 31, 37, 40, 55, 64, 66, 68, 69, 74	10, 15, 16, 20, 21, 30, 31, 37, 55, 64, 68, 96
55 П	Інші довгострокові зобов'язання	15, 30, 31, 37, 40, 48, 55, 68, 74	14, 15, 30, 31, 35, 37, 40, 48, 55, 64, 68, 91, 96
64 П-А	Розрахунки за податками й платежами	15, 31, 37, 48, 55, 64, 68, 74, 96	10, 14, 15, 20, 23, 26, 31, 35, 37, 39, 40, 48, 55, 64, 66, 68, 70, 74, 91, 96
66 П-А	Розрахунки за виплатами працівникам	30, 31, 37, 40, 64, 66, 68, 70, 74	15, 23, 30, 31, 37, 39, 48, 65, 66, 91, 94
68 П-А	Розрахунки за іншими операціями	14, 30, 31, 37, 40, 48, 55, 64, 70, 74	10, 14, 15, 20, 21, 23, 24, 26, 30, 31, 35, 37, 39, 40, 44, 55, 64, 66, 70, 91, 96
69 П	Доходи майбутніх періодів	30, 31, 70, 74	30, 31, 37, 48
70 П	Доходи від реалізації	30, 49, 64, 68, 70, 74	30, 31, 37, 49, 66, 68, 69, 70, 74
74 П	Інші доходи	64, 79	10, 13, 14, 15, 16, 20, 21, 26, 30, 31, 35, 37, 40, 48, 55, 64, 68, 69
79 П-А	Фінансові результати	23, 26, 44, 70, 90, 94	44, 70, 74, 96
90 А	Собівартість реалізації	21, 23, 26, 30, 31, 68, 91	79
91 А	Загальновиробничі витрати	13, 20, 23, 30, 31, 37, 39, 55, 64, 66, 68	23, 90
96 А	Інші витрати	10, 14, 15, 16, 18, 23, 30, 31, 35, 40, 64, 66, 68	79

Джерело: узагальнено на підставі [132].

Примітка: жирним шрифтом виділені рахунки, що потребують деталізації у Робочому плані рахунків.

Фрагмент аналітичних субрахунків 2-го і 3-го порядку до відповідного рахунку

Рахунок	Субрахунок	Аналітика субрахунку
1	2	3
20 «Виробничі запаси»	201 «Паливо»	201.1 «Бензин» 201.2 «Дизельне паливо» 201.3 «Газ» 201.4 «Мастильні матеріали» 201.5 «Біопаливо»
	202 «Добрива»	202.1 «Органічні добрива» 202.1.1 «Відходи тваринного походження» 202.1.1.1 «Гній ВРХ»; 202.1.1.2 «Гній свиней»; 202.1.1.3 «Пташиний послід». 202.1.2 «Відходи рослинного походження»: 202.1.2.1 «Солома»; 202.1.2.2 «Тирса»; 202.1.2.3 «Сидерати»; 202.1.2.4 «Інші». 202.1.3 «Органічні відходи виробництва»: 202.1.3.1 «Післяспиртова барда»; 202.1.3.2 «Дигестат»; 202.1.3.3 «Дефекат»; 202.1.3.4 «Інші». 202.1.4 «Похідні органічні добрива»: 202.1.4.1 «Компост»; 202.1.4.2 «Вермікомпост». 202.1.5 «Інші види органічних добрив». 202.2 «Мінеральні добрива» 202.2.1 «Фосфорні добрива» 202.2.2 «Калійні добрива»

Продовження Дод. Н

	1	2
		202.2.3 «Азотні добрива» 202.2.4 «Комплексні добрива»
	203 «Насіння та посадковий матеріал»	203.1 «Органічне насіння та посадковий матеріал» 203.2 «Неорганічне насіння та посадковий матеріал»
	204 «Засоби захисту рослин»	—
21 «Поточні біологічні активи»	211 «Поточні біологічні активи рослинництва»	211.1 «Органічні поточні біологічні активи рослинництва» 211.2 «Неорганічні поточні біологічні активи рослинництва»
23 «Виробництво»	231 «Виробництво продукції рослинництва»	231.1 «Виробництво органічної продукції рослинництва» 231.2 «Виробництво неорганічної продукції рослинництва»
26 «Готова продукція»	261 «Продукція рослинництва»	261.1 «Органічна продукція рослинництва» 261.2 «Неорганічна продукція рослинництва»
66 «Розрахунки за виплатами працівникам»	661 «Розрахунки за виплатами працівникам виробництва»	661.1 «Основна оплата праці» 661.1/о «Основна оплата праці основним працівникам» 661.1/с «Основна оплата праці сезонним працівникам» 661.1.1 «Натуральна оплата праці» 661.1.1/о «Натуральна оплата праці основним працівникам» 661.1.1/с «Натуральна оплата праці сезонним працівникам» 661.2 «Оплата за роботу, відпрацьовану понад встановлений робочий час» 661.2/о «Оплата за роботу, відпрацьовану понад встановлений робочий час основним працівникам» 661.2/с «Оплата за роботу, відпрацьовану понад встановлений робочий час сезонним працівникам» 661.2.1 «Оплата за роботу у надурочний час» 661.2.1/о «Оплата за роботу у надурочний час основним працівникам» 661.2.1/с «Оплата за роботу у надурочний час сезонним працівникам» 661.2.2 «Оплата за роботу у вечірній час»

Продовження Дод. Н

	1	2
		661.2.2/о «Оплата за роботу у вечірній час основним працівникам» 661.2.2/с «Оплата за роботу у вечірній час сезонним працівникам» 661.2.3 «Оплата за роботу у нічний час» 661.2.3/о «Оплата за роботу у нічний час основним працівникам» 661.2.3/с «Оплата за роботу у нічний час сезонним працівникам» 661.2.4 «Оплата за роботу у вихідні дні» 661.2.4/о «Оплата за роботу у вихідні дні основним працівникам» 661.2.4/с «Оплата за роботу у вихідні дні сезонним працівникам» 661.2.5 «Оплата за роботу у святкові дні» 661.2.5/о «Оплата за роботу у святкові дні основним працівникам» 661.2.5/с «Оплата за роботу у святкові дні сезонним працівникам» 661.3 «Доплати та надбавки за окремі показники роботи» 661.3/о «Доплати та надбавки за окремі показники роботи основним працівникам» 661.3/с «Доплати та надбавки за окремі показники роботи сезонним працівникам» 661.3.1 «Доплати та надбавки за інтенсивність праці» 661.3.1/о «Доплати та надбавки за інтенсивність праці основним працівникам» 661.3.1/с «Доплати та надбавки за інтенсивність праці сезонним працівникам» 661.3.2 «Доплати та надбавки за високу професійну майстерність» 661.3.2/о «Доплати та надбавки за високу професійну майстерність основним працівникам» 661.3.2/с «Доплати та надбавки за високу професійну майстерність сезонним працівникам» 661.3.3 «Доплати та надбавки за класність (для водіїв сільськогосподарської техніки)» 661.3.3/о «Доплати та надбавки за класність (для водіїв сільськогосподарської техніки) основним працівникам» 661.3.3/с «Доплати та надбавки за класність (для водіїв сільськогосподарської техніки) сезонним працівникам» 661.3.4 «Доплати та надбавки за перевиконання змінних норм продуктивності» 661.3.4/о «Доплати та надбавки за перевиконання змінних норм продуктивності основним працівникам» 661.3.4/с «Доплати та надбавки за перевиконання змінних норм продуктивності сезонним працівникам»

Продовження Дод. Н

	1	2
		661.3.5 «Доплати та надбавки за виконання сезонних завдань у визначені строки» 661.3.5/о «Доплати та надбавки за виконання сезонних завдань у визначені строки основним працівникам» 661.3.5/с «Доплати та надбавки за виконання сезонних завдань у визначені строки сезонним працівникам» 661.4 «Інші заохочувальні та компенсаційні виплати» 661.4/о «Інші заохочувальні та компенсаційні виплати основним працівникам» 661.4/с «Інші заохочувальні та компенсаційні виплати сезонним працівникам» 661.4.1 «Матеріальна допомога» 661.4.1/о «Матеріальна допомога основним працівникам» 661.4.1/с «Матеріальна допомога сезонним працівникам» 661.4.2 «Винагороди та премії разового характеру» 661.4.2/о «Винагороди та премії разового характеру основним працівникам» 661.4.2/с «Винагороди та премії разового характеру сезонним працівникам» 661.5 «Виплати за невідпрацьований час» 661.5/о «Виплати за невідпрацьований час основним працівникам» 661.5/с «Виплати за невідпрацьований час сезонним працівникам» 661.5.1 «Оплата відпусток» 661.5.1/о «Оплата відпусток основним працівникам» 661.5.1/с «Оплата відпусток сезонним працівникам»
90 «Собівартість реалізації»	901 «Собівартість продукції рослинництва»	901.1 «Собівартість органічної продукції рослинництва» 901.2 «Собівартість неорганічної продукції рослинництва»
96 «Інші витрати»	961 «Непередбачувані витрати»	961.1 «Втрати врожаю під час війни»

Джерело: удосконалено на підставі [132].

ВІДОМІСТЬ 5-м за червень 2021 рік

Розділ І. Облік витрат

N з/п	Показники	з кредиту рахунків										Усього	Норма	Відхилення, +/-	Причини	Виконавці				
		13 Знос необоротних активів	20 Виробничі запаси		37 Розрахунки з різними дебіторами	64 Розрахунки за податками й платежами	66 Розрахунки з оплати праці	68 Розрахунки за іншими операціями	10, 14, 15, 18, 23, 26, 30, 31, 35, 39, 47, 55,											
			203	208																
1	Матеріальні витрати	x	x	x	x						x	x	x	x	x	x	x			
1.1	Витрати сировини й матеріалів	x	x	6540,00	x						x	x	x	x	x	6540,00	5500,00	+1040,00	Збільшено площу посіву озимої пшениці	Агроном
1.2	Витрати палива й енергії	x	24500,00	x	x	x			x	x			x	24500,00	23500,00	+1000,00	Неякісне пальне, зменшення тиску у колесах с/г техніки	Бригадир		
1.3	Витрати будівельних матеріалів	x	x	x	x						x	x	x	x	x	x	x	x	x	
1.4	Витрати напівфабрикатів	x	x	x	x						x	x	x	x	X	x	x	x	x	
1.5	Інші матеріальні витрати	x	560,00	x	x	x				x	x	x	x		600,00	600,00	0,00	x	Бригадир	
1.7	Усього	x			x	x			x	x				31640,00	29600,00	+2040	x	x		

Джерело: удосконалено на підставі [129].

Примітка: жирним курсивним шрифтом виділено пропозицію автора; заповнено на підставі умовних даних.

ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ СТАТЕЙ БАЛАНСУ (ф. №1-м)
малого підприємства

Найменування статей балансу	Код	Зміст статей
1	2	3
АКТИВ		
I. НЕОБОРОТНІ АКТИВИ:		
Нематеріальні активи	1000	Рядок 1000 = Рядок 1001 - Рядок 1002. До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною вартістю і сумою накопиченої амортизації, яка наводиться у дужках.
Первісна вартість	1001	Сальдо Дт 10 – нематеріальні активи
Накопичена амортизація	1002	Сальдо Кт 13 – знос нематеріальних активів
Незавершені капітальні інвестиції	1005	Сальдо Дт 15
Основні засоби	1010	Рядок 1010=1011-1012
Первісна вартість	1011	Сальдо Дт 10 – основні засоби
Накопичена амортизація	1012	Сальдо Кт 13 – знос основних засобів
Довгострокові біологічні активи	1020	Сальдо Дт 16
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	Сальдо Дт 14
Інші необоротні активи	1090	У статтю відносять інформацію про довгострокову дебіторську заборгованість та вартість необоротних активів, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включені в наведені вище статті розділу «Необоротні активи»
Усього за розділом I	1095	Такий показник розраховують як суму рядків 1000, 1005, 1010, 1020, 1030, 1090
II. ОБОРОТНІ АКТИВИ:		
Запаси	1100	Сальдо Дт 20, 23, 25, 26 28. Відображається інформація про сировину й матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, паливо, тару й тарні матеріали, будівельні матеріали та матеріали, передані в переробку, запасні частини, матеріали сільськогосподарського призначення, інші матеріали, малоцінні та швидкозношувані предмети і транспортно-заготівельні витрати
у тому числі готова продукція	1103	Сальдо Дт 26
Поточні біологічні активи	1110	Сальдо Дт 21
<i>органічні</i>	<i>1111</i>	Сальдо Дт 211.1
<i>неорганічні</i>	<i>1112</i>	Сальдо Дт 211.2
Готова продукція	1120	Сальдо Дт 26
<i>органічна</i>	<i>1121</i>	Сальдо Дт 261.1
<i>неорганічна</i>	<i>1122</i>	Сальдо Дт 261.2
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	Сальдо Дт 37 - у частині, що стосується заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги
Дебіторська заборгованість за розрахунками	1135	Сальдо Дт 37 – у частині заборгованості за розрахунками з бюджетом
у тому числі з податку на прибуток	1136	Сальдо Дт 64 – податок на прибуток
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	Сальдо Дт 37 Відображається інформація про розрахунки з підзвітними особами, за претензіями, за відшкодуванням завданих збитків, з іншими дебіторами та з державними цільовими фондами
Поточні фінансові інвестиції	1160	Сальдо Дт 35
Гроші та їх еквіваленти	1165	Сальдо Дт 30, 31
Витрати майбутніх періодів	1170	Сальдо Дт 39
Інші оборотні активи	1190	дебетове сальдо рахунків обліку ПДВ Сальдо Дт 64
Усього за розділом II	1195	Розрахунково рядок визначають як суму рядків 1100, 1110, 1125, 1135, 1155, 1160, 1165, 1170 та 1190

Продовження Дод. Р

1	2	3
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	Сальдо Дт 26 - необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу
Баланс	1300	Баланс утворюється із суми рядків 1095, 1195 та 1200
ПАСИВ		
I. ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ :		
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	Сальдо Кт 40
Додатковий капітал	1410	Сальдо Кт 40 У статті знаходять своє місце: 1) емісійний дохід (сума, на яку вартість продажу акцій власної емісії перевищує їхню номінальну вартість); 2) сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал; 3) вартість безкоштовно отриманих необоротних активів, накопичені курсові різниці, які відповідно до НП(С)БО 21 відображають у складі власного капіталу; 4) інші складові додаткового капіталу.
Резервний капітал	1415	Сальдо Кт 40 – резервний капітал
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	Сальдо Кт 441, Дт 442
Неоплачений капітал	1425	Сальдо Кт 40 - неоплачений капітал
Усього за розділом I	1495	Показник цього рядка розраховують як суму рядків 1400, 1410, 1415, 1420 «плюс» або «мінус», рядок 1420 «мінус»
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування	1595	Сальдо Кт 47, 48, 55
III. ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ І ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ:		
Короткострокові кредити банків	1600	Сальдо Кт 68 - короткострокові позики, короткострокові векселі видані
Поточна кредиторська заборгованість за:		
довгостроковими зобов'язаннями	1610	Сальдо Кт 68 - поточну заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями
товари, роботи, послуги	1615	Сальдо Кт 68 - розрахунки з постачальниками та підрядниками
розрахунками з бюджетом	1620	Сальдо Кт 641, 642
- у тому числі з податку на прибуток	1621	Сальдо Кт 641 (субрахунок податку на прибуток)
розрахунками зі страхування	1625	Сальдо Кт 64 - розрахунки за пенсійним забезпеченням, соціальним страхуванням, страхуванням на випадок безробіття, індивідуальним страхуванням та страхуванням майна
розрахунками з оплати праці	1630	Сальдо Кт 66
Доходи майбутніх періодів	1665	Сальдо Кт 69
Інші поточні зобов'язання	1690	Сальдо Кт 68 - поточна заборгованість за розрахунками за іншими операціями. У статті фіксують суми зобов'язань, для відображення яких за ознаками суттєвості не можна було виділити окрему статтю або які не можуть бути включеними в інші статті, наведені в розділі III
Усього за розділом III	1695	Показник цього рядка розраховують як суму рядків 1600, 1610, 1615, 1620, 1625, 1630, 1665, 1690
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	Сальдо Кт 68 - зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття
Баланс	1900	Баланс утворюється із суми рядків 1495, 1595, 1695, 1700 та дорівнює рядку 1300

**ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ СТАТЕЙ ЗВІТУ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ
(ф. № 2-м) малого підприємства**

Найменування статей звіту про фінансовий результат	Код	Зміст статей
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	Обороти за Дт субрахунків 701, 702, 703 із Кт 791 за мінусом оборотів за Дт субрахунку 704
<i>органічної продукції</i>	<i>2005</i>	
<i>неорганічної продукції</i>	<i>2010</i>	
Інші операційні доходи	2120	Обороти за Дт рахунка 74 – операційні доходи із Кт 791
Інші доходи	2240	Обороти за Дт рахунка 74 – інші доходи Кт субрахунку 793
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	(2000 + 2120 + 2240)
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Обороти за Дт субрахунків 901, 902, 903
<i>реалізованої органічної продукції</i>	<i>2051</i>	
<i>реалізованої неорганічної продукції</i>	<i>2052</i>	
Інші операційні витрати	2180	Обороти за Кт рахунка 96 - інформації про інші витрати операційної діяльності з Дт 791
Інші витрати	2270	Обороти за Дт субрахунку 793 з Кт рахунка 96 - інші витрати діяльності, а також обліковуються належна до сплати за звітний період відповідно до законодавства сума податків і зборів (обов'язкових платежів)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(2050 + 2180 + 2270)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	(2280 – 2285)
Податок на прибуток	2300	Обороти за Дт субрахунку 793 із Кт субрахунку 981 (витрати) або обороти за Дт субрахунку 981 із Кт субрахунку 793 (дохід)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	(2290 - 2300)

ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ СТАТЕЙ
ПРИМІТОК ДО РІЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ (ф. № 3-м)
у частині витрат на виробництво продукції рослинництва

Найменування показника	Код рядка	Зміст статей
1	2	3
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	3000	Обороти за Дт субрахунка 901
<i>Собівартість реалізованої продукції рослинництва</i>	3001	Обороти за Дт субрахунка 901.1
Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)	3010	Розрахунково рядок визначають як суму рядків 3100, 3200, 3300, 3400, 3500, 3600, 3700, 3800, 3900.
<i>Виробнича собівартість продукції рослинництва</i>	3011	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 20, 66, 64, 68 Розрахунково рядок визначають як суму рядків 3100, 3200, 3300, 3400, 3500, 3600, 3700, 3800, 39
Оплата праці	3100	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661 Розрахунково рядок визначають як суму рядків 3110, 3120, 3130, 3140, 3150.
основна	3110	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.1
понад встановлений робочий час у	3120	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.2 Розрахунково рядок визначають як суму рядків 3121, 3122, 3123, 3124, 3125.
<i>понадурочний час</i>	3121	<i>Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.2.1</i>
<i>вечірній час</i>	3122	<i>Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.2.2</i>
<i>нічний час</i>	3123	<i>Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.2.3</i>
<i>вихідні дні</i>	3124	<i>Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.2.4</i>
<i>святкові дні</i>	3125	<i>Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.2.5</i>
за окремі показники роботи	3130	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.3 Розрахунково рядок визначають як суму рядків 3141, 3142, 3143, 3144, 3145.
інтенсивність праці	3141	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.3.1
<i>високу професійну майстерність</i>	3142	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.3.2
<i>класність (для водіїв сільськогосподарської техніки)</i>	3143	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.3.3
<i>перевиконання змінних норм продуктивності</i>	3144	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.3.4
<i>виконання сезонних завдань у визначені строки</i>	3145	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.3.5
інші заохочувальні та компенсаційні виплати	3150	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.4 Розрахунково рядок визначають як суму рядків 3151, 3152.
<i>матеріальна допомога</i>	3151	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.4.1
<i>винагороди та премії разового характеру</i>	3152	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 661.4.2
Відрахування на соціальні заходи	3200	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 64
Насіння та посадковий матеріал:	3300	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 203. Розрахунково рядок визначають як суму рядків 3310, 3320.
<i>органічне</i>	3310	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 203.1.
<i>неорганічне</i>	3320	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 203.2.
Добрива	3400	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202. Розрахунково рядок визначають як суму рядків 3410, 3420.
органічні:	3410	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.1. Розрахунково рядок визначають як суму рядків 3411, 3412, 3413, 3414, 3415.

Продовження Дод. Т

1	2	3
<i>відходи тваринного походження</i>	3411	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.1.1.
<i>відходи рослинного походження</i>	3412	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.1.2.
<i>органічні відходи виробництва</i>	3413	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.1.3.
<i>похідні органічні добрива</i>	3414	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.1.4.
<i>інші</i>	3415	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.1.5.
мінеральні	3420	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.2. Розрахунково рядок визначають як суму рядків 3421, 3422, 3423, 3424.
<i>фосфорні</i>	3421	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.2.1.
<i>калійні</i>	3422	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.2.2.
<i>азотні</i>	3423	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.2.3.
<i>комплексні</i>	3424	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.2.4.
Засоби захисту рослин	3500	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.4.
Паливо	3600	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.4. Розрахунково рядок визначають як суму рядків 3610, 3620, 3630, 3640, 3650.
<i>бензин</i>	3610	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.4.1.
<i>дизельне паливо</i>	3620	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.4.2.
<i>газ</i>	3630	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.4.3.
<i>мастильні матеріали</i>	3640	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.4.4.
<i>біопаливо</i>	3650	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.4.5.
Роботи та послуги	3700	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 202.4.5.
Інші витрати	3800	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 68.
Загальновиробничі витрати	3900	Обороти за Дт рахунка 23 – «Виробництво» із Кт 91.

Джерело: розроблено автором.

АКТ
про неможливість проведення зустрічної перевірки

На підставі направлення від «20» березня 2020 р. № 205/9, виданого Управлінням Західного офісу Держаудитслужби у Волинській області головним спеціалістом відділу контролю у галузі промисловості, інфраструктури та ЖКГ Управлінням Західного офісу Держаудитслужби у Волинській області Петренка Івана Миколайовича передбачено проведення зустрічної перевірки щодо цільового використання державних коштів в Товаристві з обмеженою відповідальністю «Липівка-Агро» з метою документального та фактичного підтвердження виду, обсягу і якості операцій та розрахунків для з'ясування їх реальності та повноти відображення в обліку сільськогосподарський виробничий кооператив «Затурці» за період з «22» березня 2020 р. по «25» березня 2020 р.

Під час виходу на проведення зустрічної звірки за адресою: 45523, Волинська обл., Локачинський р-н, с. Затурці, вул. Першого травня, буд. 25 встановлено відсутність суб'єкта господарювання та/або його посадових (уповноважених) осіб за місцезнаходженням (податковою адресою).

Акт складено у 3-х примірниках.

головний спеціаліст відділу
контролю у галузі промисловості,
інфраструктури та ЖКГ
(посада особи Держаудитслужби)

(підпис)

І.М. Петренко
(ініціали (ініціал імені), прізвище)

Джерело: сформовано автором.

АКТ
про відсутність бухгалтерського обліку

На підставі направлення від «20» березня 2020 р. № 205/9, виданого Управлінням Західного офісу Держаудитслужби у Волинській області головним спеціалістом відділу контролю у галузі промисловості, інфраструктури та ЖКГ Управлінням Західного офісу Держаудитслужби у Волинській області Петренка Івана Миколайовича передбачено проведення ревізії щодо цільового використання коштів за програмою «Підтримка аграріїв» в фермерському господарстві «Перлина Турії» за період з «22» березня 2020 р. по «27» березня 2020 р., яка розпочата «22» березня 2020 року.

Під час виходу на проведення ревізії встановлено, що на об'єкті контролю відсутній бухгалтерський облік по субрахунках рахунку 10 «Основні засоби», 20 «Виробничі запаси», 37 «Розрахунки з різними дебіторами». Зважаючи на викладене з «23» березня 2020 р. ревізія фактично не проводиться.

Акт складено у 3-х примірниках.

головний спеціаліст відділу
контролю у галузі промисловості,
інфраструктури та ЖКГ
(посада особи Держаудитслужби)

(підпис)

І.М. Петренко
(ініціали (ініціал імені), прізвище)

Джерело: сформовано автором.

АКТ
про відмову у проведенні інвентаризації

На підставі направлення від «12» квітня 2020 р. № 205/9, виданого Управлінням Західного офісу Держаудитслужби у Волинській області головним спеціалістом відділу контролю у галузі промисловості, інфраструктури та ЖКГ Управлінням Західного офісу Держаудитслужби у Волинській області Петренка Івана Миколайовича передбачено проведення ревізії закупівлі сільськогосподарських матеріалів за кошти державної підтримки галузі рослинництва в сільськогосподарському приватному підприємстві «Дружба» за період з «12» квітня 2020 р. по «17» квітня 2020 р., яка розпочата «12» квітня 2020 року.

Під час проведення ревізії керівнику сільськогосподарському приватному підприємстві «Дружба» Здрілюк Валентині Степанівні надано письмову вимогу від 12.04.2020 № 1 провести інвентаризацію сільськогосподарських матеріалів. Проте керівник Здрілюк Валентина Степанівна відмовила виконати письмову вимогу від 25.03.2020 № 1 щодо проведення інвентаризації.

Акт складено у 3-х примірниках.

головний спеціаліст відділу
контролю у галузі промисловості,
інфраструктури та ЖКГ
(посада особи Держаудитслужби)

(підпис)

І.М. Петренко
(ініціали (ініціал імені), прізвище)

Джерело: сформовано автором.

ПОЛІТИКА УПРАВЛІННЯ РИЗИКАМИ при виробництві продукції рослинництва на малих підприємствах

1. Основні поняття

Ризик – ймовірність настання негативної події для Банку, викликаного різними очікуваними і несподіваними подіями.

Управління ризиком – процес, за допомогою якого банк ідентифікує ризики, проводить оцінку їх рівня, здійснює моніторинг та контроль ризиків, а також враховує взаємозв'язки між різними категоріями ризиків.

Контрольні дії – це сукупність заходів, які здійснюються для впливу на ризики з метою досягнення на підприємстві визначеної мети, стратегічних цілей і завдань.

Витрати – кількісне відображення трудових, матеріальних, фінансових, природних та інших видів ресурсів, понесених на виробництво продукції рослинництва.

Собівартість – це економічна категорія, що відображає вартісну оцінку використаних ресурсів на вирощування продукції рослинництва, що необхідна для компенсації понесених витрат у процесі виробництва.

Продукція рослинництва – результат вирощування сільськогосподарських культур на відкритому ґрунті з метою отримання економічних вигід.

2. Види ризиків при виробництві продукції рослинництва

Малі підприємства у галузі рослинництва стикаються з різними видами ризиків:

Природний ризик – це загроза негативного впливу природно-кліматичних умов, стихійних лих на сільськогосподарське виробництво.

Техногенний ризик – це ймовірність перезволоження сільськогосподарських угідь, забруднення ґрунтів хімікатами.

Антропогенний ризик – ризик порушення природного балансу, втрати ґрунтового покриття земельних ділянок.

Еколого-економічний ризик – це ризик використання екологічно небезпечних технологій у процесі вирощування продукції рослинництва, втрати врожаю та забруднення земель внаслідок обстрілів і бомбардувань.

Радіаційний ризик – це ризик, який виникає внаслідок іонізуючого випромінювання радіаційних матеріалів у навколишнє середовище та їх потрапляння у продукцію рослинництва.

Ціновий ризик – це підвищення ціни на сільськогосподарські ресурси.

Інституційний ризик – ймовірність змін у законодавстві, що регулює процес обліку та контролю витрат на виробництво продукції рослинництва.

Фінансовий ризик – це ризик наявності кредитних зобов'язань тощо.

Опис суттєвих видів ризиків має охоплювати як негативні наслідки, так і потенційні можливості. Це дає можливість зовнішнім та внутрішнім користувачам оцінити ризики та невизначеності, та ознайомитись зі стратегією малого підприємства щодо їх управління задля мінімізації ризиків у галузі рослинництва.

3. Управління ризиками при виробництві продукції рослинництва

Управління ризиками – це процес ідентифікації ризиків та оцінки їх рівня, здійснення моніторингу та контролю ризиків з метою досягнення цілей підприємства та зменшення витрат при настанні несприятливих подій.

Основні етапи управління ризиками:

Виявлення (ідентифікація) ризику базується на виявленні існуючих ризиків і ризиків, які можуть виникати в майбутньому у зв'язку з виробництвом продукції рослинництва, селекцією нових видів сільськогосподарських культур, розширенням напрямів її реалізації. Виявлення ризику є постійним процесом, який здійснюється як на рівні окремої операції, так і на виробничому рівні в цілому.

Аналіз ризику має своєю метою одержання необхідної інформації про структуру і властивості виникаючого ризику. Аналіз складається з виявлення ризиків та їх оцінки.

Оцінка являє собою кількісний опис виявлених ризиків, у ході якого визначаються такі їх характеристики, як ймовірність і розмір можливого збитку.

Головні постулати оцінки ризиків щодо сільськогосподарського виробництва:

1. Визначення цілей з достатньою чіткістю, щоб можна було ідентифікувати та оцінити ризики, пов'язані з цими цілями.
2. Визначення ризиків для досягнення цілей в рамках підприємства та аналіз ризиків як основу для визначення того, як слід управляти цими ризиками.
3. Ймовірність шахрайства при оцінці ризиків для досягнення цілей.
4. Виявлення та оцінка змін, які можуть суттєво вплинути на систему контролю собівартості продукції рослинництва.

Вимірювання рівня ризику є істотним компонентом ефективного управління ризиками. Наявність ефективних інструментів управління ризиками, які використовує мале підприємство, відображає складність рівня прийнятих ризиків.

Контроль ризику і результатів процесу управління здійснюється за рахунок встановлення обмежень та доведення їх до працівників за допомогою положень, методик та процедур.

Моніторинг ризику – це процес постійного відстеження за ідентифікуючим ризиком для забезпечення прийняття необхідних управлінських рішень.

4. Стратегії реагування на ризики сільськогосподарського виробництва

Вибір методів впливу на ризик при оцінці їх порівняльної ефективності. Всі способи впливу на ризик можна розділити на чотири стратегії реагування на ризики: уникнення, зменшення, збереження та прийняття ризику.

1. **Уникнення ризику** – це не виконання будь-якої діяльності, яка може нести ризик у виробництві продукції рослинництва.

2. **Зменшення ризику** (стратегія зниження ризиків на всіх рівнях) передбачає зниження або розмірів збитку, або ймовірності настання несприятливих подій шляхом прийняття ефективних управлінських рішень.

3. **Розподіл (передача) ризику** передбачає заходи щодо передачі відповідальності за нього третім особам при збереженні існуючого рівня ризику (страхування врожаю, сільськогосподарської техніки тощо).

4. **Прийняття ризику** означає відсутність заходів реагування щодо ризику (стратегія бездіяльності) при умові, якщо:

наслідки такого ризику є мінімальними та суттєво не позначиться на досягненні мети (цілі) у виробництві продукції рослинництва малого підприємства;

неможливість з боку малого підприємства впливати на визначений ризик;

заходи контролю щодо запобігання ідентифікованого ризику обумовлять додаткові ризики;

величина витрат на контрольні заходи перевищують вигоду від вжиття заходів, які спрямовані на зменшення або запобігання визначеного ризику.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Стаття у науковому виданні, включеному до міжнародних наукометричних баз даних Scopus та/або Web of Science Core Collection

1. **Hryshchuk H.**, Kaliuha Ye., Kuprina N., Onegina V., Kashperska A. Information systems for cost control of current biological assets of crop production. Journal of Information Technology Management. Special Issue: Digitalization of Socio-Economic Processes. Vol. 14. 2022. P. 78–103. *(Особисто автору належить розробка науково обґрунтованих рекомендацій щодо контролю собівартості поточних біологічних активів рослинництва при ідентифікації пріоритетних статей витрат на кожному з етапів формування собівартості).*

Статті у наукових фахових виданнях України

2. Umerova H. (Hryshchuk H.) Agricultural enterprise Management Report. Bioeconomics and agrarian business. НУБіП України. Vol. 3. 2020. P. 106–117.

3. Umerova H. (Hryshchuk H.) Specifics of organic crop production and its impact on accounting. Bioeconomics and agrarian business. НУБіП України. Vol. 4. 2020. P. 130–140.

4. Грищук Г.В. Якість витрат на виробництво продукції рослинництва та її вплив на побудову обліку. Вісник Національного технічного університету «Харківський політехнічний інститут» (економічні науки). Вип. 2. 2022. С. 48–52.

Статті у наукових виданнях інших держав

5. Lovinska L., Kaliuha Y., Kryshchuk I., Korytnik L., **Umerova H. (Hryshchuk H.)** Report on labour in human resources management system. Atlantis Press. Advances in Economics, Business and Management Research. 2020. Vol. 129. P. 85–95. *(Особисто автору належить розширення аналітичних показників Звіту*

з праці (ф. № 1-ПВ): Розділу I «Кількість штатних працівників (осіб)» та Розділу III «Склад фонду оплати праці штатних працівників»).

6. Калюга Є.В., **Грищук Г.В.**, Шендерівська Ю.Л. Національна та міжнародна оцінка біологічних активів. Modern engineering and innovative technologies. Vol. 18. 2021. С. 6–17. *(Особисто автору належить дослідження наукових підходів та визначення основних проблем оцінки біологічних активів).*

7. Грищук Г.В. Облік земельних ресурсів в умовах застосування інноваційних технологій. SworldJournal. Vol. 10. 2021. С. 33–38.

8. Грищук Г.В. Формування облікової політики витрат продукції рослинництва. SworldJournal. Vol. 11. 2022. С. 61–68.

Публікації у колективній монографії

9. Kaliuha Y., **Umerova H. (Hryshchuk H.)** Analytic accounting of payroll expenses in crop production. Financial support for the functioning of the agricultural sector in modern conditions. N. Davydenko, O. Gudz, L. Gutsalenko, Ye. Kaliuha, N. Prokopenko, N. Trusova and others: [Ed. by Doctor of Economic Sciences, Prof. Davydenko N.M.] – Collective monograph – Verlag SWG imex GmbH, Nürnberg, Deutschland, 2020. P. 219–229. *(Особисто автору належить розробка системи аналітичних субрахунків для обліку витрат на оплату праці з урахуванням специфіки галузі рослинництва та приведення у відповідність до цього зміст облікових реєстрів).*

10. Умерова Г.В. (Грищук Г.В.) Система внутрішнього контролю вирощування поточних біологічних активів рослинництва. Сучасний інноваційний менеджмент та фінансова аналітика: методологія і практика : колективна монографія. Університет імені Альфреда Нобеля, Дніпро. 2021. С. 128–136.

11. Umerova H. (Hryshchuk H.) Internal control system at agricultural enterprises: adaptation of international experience in Ukraine. Національні та світові фінансово-економічні системи в умовах сучасних викликів. Collective monograph – Verlag SWG imex GmbH, Nürnberg, Deutschland, 2021. P. 309–319.

12. Калюга Є.В., **Грищук Г.В.**, Шендерівська Ю.Л. Визнання та класифікація біологічних активів в національній та міжнародній практиці. Economic development and modern management : monograph, Karlsruhe, Germany, 2021. С. 31–44 (*Особисто автору належить розкриття проблемних питань щодо нормативно-правового забезпечення визначення біологічних активів в національній і міжнародній практиці*).

Методичні вказівки

13. Калюга Є.В., Гуренко Т.О., **Умерова Г.В. (Грищук Г.В.)**, Дудніченко А.О. Методичні вказівки для проведення практичних занять з дисципліни «Внутрішній контроль діяльності аграрних формувань» для студентів денної та заочної форми навчання за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Київ, 2020. ЦП «КОМПРИНТ». с. 97 (*Особисто автору належить розробка завдань до аудиторної роботи по темі 10 «Внутрішній контроль витрат виробництва» і темі 11 «Внутрішній контроль за правильністю калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на сільськогосподарських підприємствах»*).

14. Калюга Є.В., Гуренко Т.О., **Умерова Г.В. (Грищук Г.В.)**, Дудніченко А.О. Методичні вказівки для самостійної роботи з дисципліни «Внутрішній контроль діяльності аграрних формувань» для студентів денної та заочної форми навчання за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». Київ, 2020. ЦП «КОМПРИНТ». с. 97 (*Особисто автору належить розробка тестових завдань по темі 10 «Внутрішній контроль витрат виробництва» і темі 11 «Внутрішній контроль за правильністю калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) на сільськогосподарських підприємствах»*).

Тези наукових доповідей

15. Умерова Г. В. (Грищук Г.В.) Групування витрат на оплату праці при формуванні собівартості продукції рослинництва. Сучасний стан та перспективи розвитку економіки, фінансів, обліку, менеджменту та права : Збірник тез

доповідей Міжнародної науково-практичної конференції, м. Полтава (11 травня 2019 р.). Полтава : ЦФЕНД, 2019. Ч. 4. С. 39–41.

16. Умерова Г. В. (Грищук Г.В.) Внутрішній контроль як складова системи управління витратами на виробництво продукції рослинництва. Розвиток державного фінансового контролю в контексті економічної безпеки країни : Збірник матеріалів I Міжнародного форуму, м. Ірпінь (23 травня 2019 р.). Ірпінь : Держ. фіск. Служба України, Університет ДФС України, 2019. С. 136–138.

17. Умерова Г. В. (Грищук Г.В.) Собівартість поточних біологічних активів рослинництва як економічна категорія. Бухгалтерський облік, оподаткування та контроль в умовах міжнародної економічної інтеграції : Збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної конференції, м. Київ (10 жовтня 2019 р.). Київ : НУБіП України, 2019. С. 179–182.

18. Умерова Г. В. (Грищук Г.В.) Критерії вибору сільськогосподарських підприємств як суб'єктів суспільного інтересу. Вітчизняна наука на зламі епох: проблеми та перспективи розвитку : Збірник наукових праць Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції, м. Переяслав (14 грудня 2019 р.). Переяслав : ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди», 2019. № 56. С. 51–55.

19. Умерова Г. В. (Грищук Г.В.), Калюга Є. В. Взаємозв'язок методів обліку витрат і калькулювання собівартості поточних біологічних активів. Розвиток аграрного сектору економіки України в умовах глобалізації : 73-я науково-практична студентська конференція, м. Київ (27 листопада 2019 р.). Київ : НУБіП України, 2019. С. 108–110 (*Особисто автору належить розкриття питання вибору методів обліку витрат і калькулювання собівартості поточних біологічних активів рослинництва*).

20. Умерова Г. В. (Грищук Г.В.) Первинний облік витрат на оплату праці при вирощуванні поточних біологічних активів рослинництва. Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : VI Міжнародна науково-практична конференція, м. Тернопіль (22 травня 2020 р.). Тернопіль: ТНЕУ, 2020. Том 1. С. 230–232.

21. Умерова Г. В. (Грищук Г.В.) Витрати і собівартість: сутність і доцільність розмежування понять. The process and dynamics of the scientific path: collection of scientific papers «SCIENTIA» with Proceedings of the I International Scientific and Theoretical Conference (Vol. 1), February 26, 2021. Athens, Hellenic Republic: European Scientific Platform. С. 33–35.

22. Умерова Г. В. (Грищук Г.В.) Сутність витрат на органічні добрива та їх вплив на побудову обліку сільськогосподарських підприємств. Збірник праць Міжнародної науково-практичної конференції «Наукові передумови оптимізації органічного бізнесу». НУБІП України, ГС «Органічна Україна», Київ (17.04.2021 р.). С. 33–36.

23. Умерова Г. В. (Грищук Г.В.) Облік витрат палива в системі GPS-моніторингу на сільськогосподарських підприємствах. Аграрна політика України в умовах глобальних викликів : Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченій 70-річчю економічного факультету Національного університету біоресурсів і природокористування України, м. Київ (23-24 вересня 2021 року). С. 229-231.

24. **Грищук Г. В.,** Калюга Є. В. Витрати на насіння в системі точного землеробства. Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева» (до 90-річчя від дня народження) : Збірник тез доповідей Всеукраїнської науково-практичної онлайн-конференції, м. Київ (22 лютого 2022 року). С. 243-245 *(Особисто автору належить дослідження питання ведення обліку витрат на насіння та посадковий матеріал із застосуванням системи точного землеробства).*

Україна
 ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «АГРОСВІТ – ВОЛИНЬ»
 ПрАТ « АГРОСВІТ – ВОЛИНЬ »
 44700, Волинська обл ., м. Володимир – Волинський, вул Ковельська, 239
 44701, Волинська обл , м. Володимир – Волинський, а/с 52
 Рах № UA 583808050000000026008748878 у АТ «РАЙФФАЙЗЕН БАНК АВАЛЬ»
 КОД ЄДРПОУ 30089266
 Інд. Под № 300892603166
 Тел / факс (03342) – 2- 24 – 59



ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО
«АГРОСВІТ-ВОЛИНЬ»

Вих № 41 від 26.01 2022р.

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
 Гришук Ганни Валеріївни на тему «Облік і контроль собівартості поточних біологічних
 активів»**

Запропоновані форми первинних документів для обліку посадкового матеріалу з зазначенням їх якості та відображення на окремих субрахунках і в регістрах бухгалтерського обліку, що дасть можливість об'єктивно визначити собівартість поточних біологічних активів рослинництва, а відповідно і ціни.

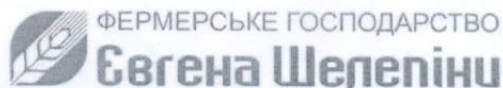
Результати дисертаційного дослідження Гришук Г.В. прийнято до впровадження у діяльність ПрАТ «Агросвіт-Волинь».

Директор
 ПрАТ «Агросвіт-Волинь»



В.В. Пилипюк

Україна
Фермерське господарство «ЄВГЕНА ШЕЛЕПІНИ»
ФГ «ЄВГЕНА ШЕЛЕПІНИ»
44740 с. Заріччя, вул. Шевченка, 14
Володимир-Волинського р-ну Волинської обл.
Рах. № UA 96380 8050 0000 000 2600 6166 054 у ВОД АТ
«РАЙФФАЙЗЕН БАНК АВАЛЬ» м. Луцьк МФО 380805
Код ЄДРПОУ 35184222
Тел./ факс (03342) 33-044, 2-24-59



Вих. № 22/3 від 16.02. 2022р.

ДОВІДКА
про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Гришук Ганни Валеріївни на тему «Облік і контроль собівартості поточних біологічних
активів»

Підтверджуємо прийняття до впровадження, удосконаленої діючої Робочої інструкції з облікової політики – в частині розділу «Витрати на виробництво продукції рослинництва». Зокрема, класифікацію, документообіг первинних документів, відображення в оперативному обліку та розкриття інформації про собівартість у фінансової звітності з урахуванням вирощування продукції рослинництва.

Результати дисертаційного дослідження Гришук Г.В. прийнято до впровадження у діяльність ФГ «Євгена Шелепіни».

Голова
ФГ «Євгена Шелепіни»



Т.В. Козік



Аудит-сервіс ІНК
Audit-service INC

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «АУДИТ-СЕРВІС ІНК»
вул. Лепкого, 34, м. Івано-Франківськ, 76018
тел/факс: +380 (342) 750-501
тел: +380 (342) 740-380
ел. пошта: audit-service.inc@gmail.com
www.as.in.ua

LIMITED LIABILITY COMPANY
«AUDIT-SERVICE INC»
Lepkogo street, 34, Ivano-Frankivsk
tel/fax: +380 (342) 750-501
tel: +380 (342) 740-380
e-mail: audit-service.inc@gmail.com
www.as.in.ua

Дата – 15 листопада 2022р.

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Гришук Ганни Валеріївни на тему: «Облік витрат і контроль
собівартості продукції рослинництва»**

У рамках дисертаційного дослідження Гришук Г.В. запропоновано склад первинних документів щодо обліку прямих матеріальних витрат та оптимізовано їх зміст відповідно до потреб малих підприємств у частині кодування сільськогосподарських культур, відображення показників якості матеріалів, зазначення причин відхилень від нормативів і переліку виконавців.

Зокрема, зазначена аналітичність показників у первинному обліку підвищить ефективність аудиторської перевірки з метою формування Звіту про його достовірність, і відповідність вимогам облікової політики.

Результати дисертаційного дослідження прийняті до впровадження на ТОВ «АУДИТ-СЕРВІС ІНК».

Виконавчий директор



ЧУЧУК Ю.В.

**ДЕРЖАВНА АУДИТОРСЬКА СЛУЖБА УКРАЇНИ**

04070, м. Київ, вул. П.Сагайдачного, 4, тел. 485-17-76, факс 425-35-58
E-mail: post@dasu.gov.ua, код ЄДРПОУ № 40165856, ISO 9001:2015

10.08.2022 № 1

На № _____ від _____

А К Т

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Грищук Ганни Валеріївни на тему:
«Облік і контроль собівартості поточних біологічних активів»**

Запропоновані в дисертаційній роботі внутрішні і зовнішні ризики при проведенні внутрішнього контролю собівартості на вирощування продукції рослинництва розглянуто, схвалено і прийнято до впровадження в Державній аудиторській служби України та рекомендовано для використання в підвідомчих структурних підрозділах.

Зокрема, автором розроблено перелік контрольних ризиків, зміст яких спрямовано на запобігання або їх зменшення, що виникають у процесі формування собівартості поточних біологічних активів рослинництва.

Заступник директора
Департаменту контролю
в аграрній галузі, екології
та природокористування

Сергій ПАНАРІН

ЗАТВЕРДЖУЮ

ПОГОДЖЕНО

Проректор з наукової роботи та
інноваційної діяльності
Національного університету
біоресурсів і природокористування
України, кандидат
сільськогосподарських наук, доцент

Проректор з науково-педагогічної
роботи та розвитку Національного
університету біоресурсів і
природокористування України,
доктор економічних наук, професор,
академік НААН

В. М. Кондратюк

С. М. Кваша

« 29 » червня 2021 р. « 29 » червня 2021 р.

А К Т

впровадження результатів дисертаційного дослідження
у навчальний процес

Національного університету біоресурсів і природокористування України
по темі № держресстрації 0113U000042

«Бухгалтерський облік, контроль і аналіз в умовах міжнародної
економічної інтеграції»

Керівник теми к.е.н., доцент Слесар Т.М.

Ми, що нижче підписалися: директор НДІ економіки і менеджменту, д.е.н., професор Талавири Микола Петрович, завідувач кафедри обліку та оподаткування, д.е.н., професор Калюга Євгенія Василівна та керівник ініціативної науково-дослідної теми, к.е.н., доцент Слесар Тетяна Миколаївна даним актом засвідчуємо використання результатів дисертаційної роботи на тему: «Облік і контроль собівартості поточних біологічних активів», що представлена на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», виконаної Умеровою Ганною Валеріївною, в рамках участі в ініціативній науково-дослідній темі кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України.

Зокрема, прийнято до впровадження організаційно-методичні засади формування структури та інформаційного наповнення змісту Звіту про управління у частині розширення економічних, соціальних та екологічних показників для сільськогосподарських підприємств, які займаються рослинництвом.

Директор НДІ економіки і
менеджменту, д.е.н., професор

Талавири М.П.

Завідувач кафедри обліку та
оподаткування, д.е.н., професор
Керівник теми, к.е.н., доцент

Калюга Є.В.
Слесар Т.М.

ЗАТВЕРДЖУЮ

Проректор з наукової роботи
та інноваційної діяльності
Національного університету
біоресурсів і природокористування
України, кандидат
сільськогосподарських наук, доцент

В. М. Кондратюк
« 29 » 06 2021 р.



ПОГОДЖЕНО

Проректор з науково-педагогічної
роботи та розвитку Національного
університету біоресурсів і
природокористування України,
доктор економічних наук, професор,
академік НААН

С. М. Кваша
« 29 » 06 2021 р.

А К Т

про впровадження/використання результатів
дисертаційної роботи у навчальний процес

Даним актом стверджується, що результати дисертаційної роботи на тему: «Облік і контроль собівартості поточних біологічних активів», що представлена на здобуття наукового ступеня доктора філософії за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування», виконаної Умеровою Ганною Валеріївною, використовуються у навчальному процесі при викладанні дисципліни «Внутрішній контроль діяльності аграрних формувань» на кафедрі обліку та оподаткування у підготовці фахівців ОС «Магістр» із спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

Зокрема, досліджуються методичні підходи до організації внутрішнього контролю за витратами виробництва та правильністю формування собівартості поточних біологічних активів рослинництва на сільськогосподарських підприємствах.

Декан економічного факультету,
д.е.н., професор

Діброва А.Д.

Завідувач кафедри обліку та
оподаткування, д.е.н., професор

Калюга Є.В.