

Міністерство освіти і науки України
Кам'янець-Подільський національний університет імені Івана Огієнка
Природничо-економічний факультет
Кафедра економіки підприємства

На правах рукопису

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

здобувача другого (магістерського) рівня вищої освіти
на тему:

«Організація обліку виробництва продукції в сільському господарстві в умовах цифровізації»

Виконала: **Божок Інна Василівна**,
студентка заочної форми навчання
спеціальності 071 Облік і оподаткування

Науковий керівник:
д.е.н., професор Мазур Н.А.

Кваліфікаційну роботу виконано в рамках проекту ERASMUS+ CBHE project «Digitalization of economic as an element of sustainable development of Ukraine and Tajikistan» / DigEco618270-EPP-1-2020-1-LT-EPPKA2-CBHE-JP
Цей проект фінансується за підтримки Європейської Комісії. Цей документ відображає лише погляди автора, і Комісія не несе відповідальності за будь-яке використання інформації, що міститься в документі.



ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ.....	7
1.1. Особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на організацію та ведення бухгалтерського обліку.....	7
1.2. Методичні засади організації обліку витрат і виходу сільськогосподарської продукції.....	13
РОЗДІЛ 2. СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ.....	29
2.1. Організаційно-економічна характеристика фермерського господарства "Агролан 2020".....	29
2.2. Організація первинного обліку виробництва сільськогосподарської продукції.....	40
2.3. Організація аналітичного та синтетичного обліку виробництва продукції у ФГ.....	44
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ.....	60
3.1. Раціоналізація документообігу в організації обліку фермерського господарства.....	60
3.2. Вдосконалення організації обліку виробництва аграрної продукції в цифровому середовищі.....	68
ВИСНОВКИ.....	74
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	78
ДОДАТКИ.....	85

ВСТУП

Актуальність теми. Організація бухгалтерського обліку є функціональною складовою інформаційного забезпечення управління діяльністю фермерського господарства. При цьому система документування виконує роль інструмента у формуванні й накопиченні інформації, що є підтвердженням економічних та юридичних результатів діяльності суб'єкта господарювання, та яка є обґрунтуванням для прийняття поточних управлінських рішень та розробки планових показників діяльності господарства.

Облік діяльності фермерського господарства передбачає систематичне ведення записів в первинних облікових документах, їх зберігання та подальшу обробку, формування реєстрів та складання фінансової, статистичної й податкової звітності. Документальне оформлення своєї господарської діяльності повинні здійснювати фермерські господарства, що зареєстровані як юридичні особи – підприємства, так і ті, що мають статус фізичних осіб – підприємців. Тож система документування та документообіг стають невід'ємною частиною функціонування фермерського підприємства, як і будь-якої іншої господарської одиниці. Саме тому раціональна система документообігу є запорукою створення єдиного інформаційного простору в межах фермерського господарства, що допомагає організувати якісне та ефективне управління його діяльністю.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання організації бухгалтерського обліку та нормативно-правового регулювання діяльності фермерських господарств досліджували такі вітчизняні науковці, як І.І. Бабіч, С.А. Вітер, І.В. Жиглей, В.В. Мандибура, О.С. Кривоконь, К.Є. Нагірська, О.В. Нечипорук, Ю.О. Нестеренко, Л.А. Суліменко, О.Ф. Ярмолюк тощо. Проте питання раціоналізації документообігу у фермерських господарствах не лише не втрачає своєї актуальності, а й потребує додаткового розгляду, особливо в умовах діджиталізації інформаційного простору.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дослідження входить до плану науково-дослідної роботи кафедри економіки підприємства Кам'янець-Подільського національного університету імені Івана Огієнка на період 2020-2023 рр. за темою: «Розвиток суб'єктів економічної діяльності в умовах мікро- та макроекономічних трансформацій XXI ст.» (державний реєстраційний номер 0119U002955), в рамках якої запропоновано нове розв'язання проблеми формування теоретичних, методичних та практичних засад організації обліку виробництва продукції в сільському господарстві в умовах цифровізації на аграрному підприємстві.

Метою написання кваліфікаційної магістерської роботи є засвоєння теоретичних знань та придбання практичних навичок організації обліку виробництва продукції в сільському господарстві в умовах цифровізації, розробка напрямів раціоналізації організації документування в обліковій системі.

Для досягнення мети були поставлені та вирішені наступні завдання:

- визначення особливостей сільськогосподарського виробництва та їх впливу на організацію та ведення бухгалтерського обліку;
- вивчення і розкриття теоретико-методологічних основ організації обліку виробництва продукції в сільському господарстві;
- дослідження стану організації обліку виробництва сільськогосподарської продукції у ФГ «Агролан 2020»;
- вивчення порядку організації первинного, синтетичного та аналітичного обліку виробництва сільськогосподарської продукції;
- розробка пропозицій щодо вдосконалення організації обліку виробництва продукції в сільському господарстві в умовах цифровізації;

Об'єктом дослідження є організація обліку виробництва продукції в сільському господарстві у ФГ «Агролан 2020» за період 2019-2021 років.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань організації обліку виробництва продукції в сільському господарстві в умовах діджиталізації.

Методи дослідження. У процесі дослідження застосовувались діалектичні методи пізнання та основні положення економічної теорії. Теоретичні аспекти обліку досліджувалися з використанням основних методів аналізу та синтезу. Історичний і логічний методи використовувалися для визначення й уточнення особливостей сільськогосподарського виробництва, що здійснюють вплив на організацію бухгалтерського обліку аграрного підприємства. Методи спостереження, групування, порівняння та вибіркового обстеження застосовувалися при вивченні сучасного стану проблем організації обліку витрат і виходу сільськогосподарської продукції. Інформаційною основою магістерської роботи були законодавчо-нормативні акти Верховної Ради України, Кабінету Міністрів, органів державної статистики України, галузеві інструкції й нормативні документи, наукові праці провідних вітчизняних та іноземних авторів, матеріали наукових конференцій і семінарів, а також дані бухгалтерського обліку та звітності фермерського господарства «Агролан 2020».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретичному осмисленні та розробці пропозицій щодо удосконалення організації обліку виробництва продукції в сільському господарстві в умовах цифровізації.

В процесі дослідження одержано такі результати, що характеризують його наукову новизну:

- виокремлено ряд груп переваг та ризиків з точки зору можливого впливу процесів діджиталізації документообігу на діяльність фермерських господарств в цілому та окремі групи працівників зокрема;

- запропоновано форму спрощеного графіку документообігу для досліджуваного ФГ, для побудови якого використані елементи звичайного графіку документообігу та оперограми.

Джерелами інформації є законодавство з питань фінансово-господарської діяльності, організації обліку, первинні документи і облікові реєстри, поточна та річна фінансова звітність аграрного підприємства.

Апробація результатів дослідження. Основні положення та результати дослідження за темою кваліфікаційної роботи доповідалися та обговорювалися на XIX Міжнародній науково-практичній конференції молодих вчених, аспірантів і студентів "Актуальні проблеми фінансової системи України" (м. Черкаси, ЧДТУ, 24 листопада 2022 року) та опубліковані у матеріалах даної конференції [2].

Структура та обсяг роботи. Кваліфікаційна робота викладена на 84 стор. комп'ютерного тексту, складається з трьох розділів, містить 23 таблиці та 8 рисунків, список використаних джерел нараховує 64 найменування.

РОЗДІЛ 1.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

1.1. Особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на організацію та ведення бухгалтерського обліку

Сільське господарство — одна з основних галузей матеріального виробництва. На його долю припадає шоста частина валового суспільного продукту і майже стільки ж національного доходу України.

Сільське господарство складається з ряду галузей (рослинництва, тваринництва, переробних виробництв та ін.), які виробляють різноманітну продукцію і продукцію власної переробки. Тому бухгалтерський облік повинен бути побудований таким чином, щоб затрати обліковувалися за галузями господарства, а в середині них — за культурами, групами культур, видами (групами) тварин, промисловими та іншими виробництвами.

Відмітною особливістю сільськогосподарського виробництва є його сезонність, яка зумовлює нерівномірність у використанні трудових ресурсів і техніки протягом року. В зв'язку із сезонністю виробництва собівартість продукції обчислюється, як правило, в кінці року. Ці особливості вимагають накопичення в обліку накладних витрат, послуг допоміжних виробництв, амортизаційних відрахувань і витрат на поточний ремонт техніки, які в кінці року розподіляють на рахунки споживачів.

Виробництво сільськогосподарської продукції має свої особливості, які необхідно враховувати при організації та веденні бухгалтерського обліку на сільськогосподарському підприємстві. Такі особливості можна згрупувати на рис. 1.1.

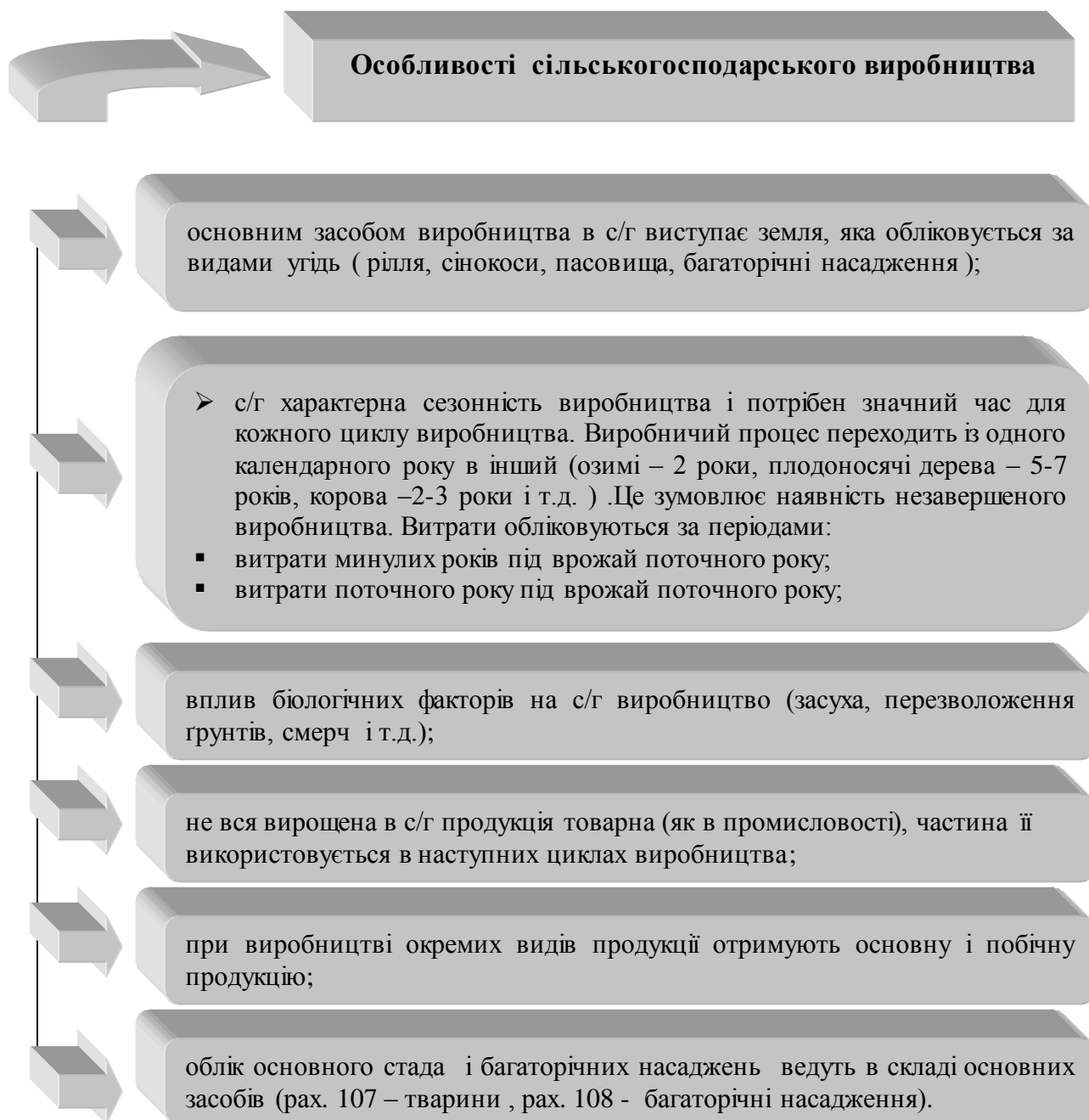


Рис. 1.1 Особливості сільськогосподарського виробництва

Джерело: сформовано за даними [25]

Фактична собівартість продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах розраховується в цілому за рік, крім продукції (робіт, послуг) допоміжних виробництв (ремонтні майстерні, вантажний автотранспорт та ін.), фактична собівартість яких визначається щомісяця.

Бухгалтерський облік у сільськогосподарських підприємствах здійснюється з дотриманням єдиних методологічних принципів,

встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [39], національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств і організацій [35], іншими нормативними актами, а також Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими Міністерством аграрної політики України від 18.05.2001 р. №132 [23], які є обов'язковими для сільськогосподарських підприємств різних організаційно-правових форм і форм власності.

Відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [6] в сільськогосподарських підприємствах витрати операційної діяльності (рослинництва, тваринництва і промислового виробництва) групують за такими економічними елементами:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Залежно від характеру участі в процесі виробництва витрати поділяються на основні і накладні.

Основні витрати пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій по виробництву продукції (робіт, послуг), а накладні — з управлінням та обслуговуванням діяльності підрозділів (бригади, цеху, ферми, внутрігосподарського кооперативу тощо), галузі чи господарства в цілому.

Витрати на заходи з підвищення родючості земель (зокрема на гіпсування та вапнування ґрунтів) плануються й обліковуються як витрати майбутніх періодів і відносяться на собівартість сільськогосподарської продукції рівними частинами протягом сівозміни.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) у плануванні та обліку групують за статтями, які господарство визначає самостійно, виділяючи в окремі статті змінні та постійні витрати.

Загальні правила бухгалтерського обліку в Україні встановлюються законодавчо, а на кожному підприємстві, залежно від галузі господарювання, умов діяльності, кваліфікації персоналу, технічного забезпечення вони конкретизуються його обліковою політикою.

Створення системи бухгалтерського обліку передбачає активне застосування такої складової обліку як облікова політика. У практиці обліку багатьох держав світу термін «облікова політика» застосовується тривалий час і визначається як сукупність способів ведення обліку підприємством. В Україні можливість його використання з'явилась з введенням у 1993 році Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності. Ним передбачалося, що підприємства можуть самостійно встановлювати форму обліку, визначати методи його ведення, розробляти систему внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності й контролю тощо [17].

Формування та дотримання прийнятої на підприємстві облікової політики є однією з важливих умов отримання достовірної інформації для відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Однак, при її формуванні в агроформуваннях допускається ряд суттєвих недоліків, які потребують усунення.

Усунення недоліків в організації облікової політики в агропідприємствах сприятиме обґрунтованості статей обліку й прийняттю правильних рішень користувачами бухгалтерської звітності.

Однією з умов забезпечення належної облікової політики в агропідприємствах є належне її інформаційне забезпечення, якому має сприяти держава.

У таблиці 1.1 відображено елементи облікової політики, узгоджені з НП(С)БО, що можуть бути використані при формуванні облікової політики

конкретного підприємства.

Таблиця 1.1

Основні елементи облікової політики щодо витрат і виходу продукції

Назва елемента облікової політики	Можливі варіанти принципів або методів обліку, передбачені національними стандартами
НП(С)БО 16 “Витрати”	
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції, робіт, послуг	Самостійно обираються підприємством
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Самостійно визначаються підприємством
Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат	Самостійно встановлюються підприємством
База розподілу загальновиробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат	Самостійно обираються підприємством: — години роботи; — заробітна плата; — обсяг діяльності; — прямі витрати тощо
НП(С)БО 30 “Біологічні активи”	
Визначення справедливої вартості біологічних активів	Визначають методику аналізу джерел інформації з метою встановлення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції (п.14 НП(С)БО 30 "Біологічні активи": - за останньою ринковою ціною з такими активами (якщо суттєвих змін на ринку не відбулося); - за цінами на подібні активи; - за додатковими показниками.
Строк корисного використання довгострокових біологічних активів	Визначається підприємством самостійно залежно від тривалості використання в запланованих цілях або можливого часу отримання від них сільськогосподарської продукції, додаткових біологічних активів (робіт, послуг).

Джерело: сформовано за даними [1, 6]

Специфіка сільськогосподарської діяльності полягає в управлінні з боку підприємства процесом біологічної трансформації живих рослин або тварин у сільськогосподарську продукцію чи в додаткові біологічні активи. Враховуючи зазначені особливості галузі та існування міжнародного стандарту 41 „Сільське господарство” [24], Методологічною радою з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України розроблене Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» (далі

НП(С)БО 30), яке затверджене 18 листопада 2005 року та введене в дію з 1 січня 2007 року [1]. Враховуючи вимоги даного стандарту Міністерством фінансів України розроблений проект Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів.

Проблема застосування НП(С)БО 30 "Біологічні активи" стала ключовим питанням обговорення на II Міжнародній науково-практичній конференції "Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи", організованій Федерацією аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України на базі Інституту аграрної економіки УААН 19-20 жовтня 2006 року. Резолюції конференції, а також інші пропозиції були враховані при подальшому вдосконаленні Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, які затверджені наказом Міністерства фінансів України № 1315 від 29 грудня 2006 року.

Впровадження НП(С)БО 30 зумовило зміни у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, формах звітності підприємств, що було враховано в Наказі Міністерства фінансів України № 1176 від 11 грудня 2006 року [35].

Наказом Міністерства фінансів України від 21 лютого 2008 року №73 затверджені Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів [44], тобто більше ніж через рік після введення в дію НП(С)БО 30. Враховуючи відсутність конкретної методики, яка б регламентувала порядок оцінки біологічних активів, Міністерство аграрної політики 23 травня 2008 року опубліковано проект Методичних рекомендацій щодо оцінки сільськогосподарської діяльності.

Таким чином, НП(С)БО 30 при введенні в дію не було достатньо забезпечене відповідними нормативно-методичними актами, які б деталізували порядок його практичного застосування.

1.2. Методичні засади організації обліку витрат і виходу сільськогосподарської продукції

Облік витрат у сільськогосподарському виробництві має забезпечувати оперативне, достовірне й повне надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції (виконаних робіт і наданих послуг), трудових, матеріальних і грошових витрат на виробництво продукції за підприємством загалом та за окремими його структурними підрозділами (бригадами, цехами, фермами тощо).

Облік витрат і виходу продукції здійснюють у розрізі окремих об'єктів (виробництв, видів або груп культур чи тварин, продукції переробної промисловості).

Синтетичний облік витрат і вихід продукції сільськогосподарського виробництва здійснюють на активному, калькуляційному рахунку 23 «Виробництво», до якого ведуть субрахунки: 1 «Рослинництво», 2 «Тваринництво», 3 «Допоміжні виробництва», 4 «Підсобні (промислові) виробництва» тощо.

За дебетом рахунка 23 відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати (загальновиробничі витрати) та втрати від браку продукції (робіт, послуг), за кредитом — суми фактичної виробничої собівартості завершені виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг [11].

Аналітичний облік на рахунку 23 здійснюють за встановленими об'єктами обліку витрат, зокрема видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат можуть здійснювати за підрозділами підприємства й центрами витрат і відповідальності.

Оплату праці нараховують виходячи з обсягів виконаних робіт чи виходу продукції або відпрацьованого часу на підставі відповідних первинних документів, і відносять на відповідні об'єкти витрат.

Товарно-матеріальні цінності власного виробництва минулих років відносять на витрати за їхньою первинною вартістю; продукцію власного виробництва поточного року — за плановою собівартістю з коригуванням її наприкінці року до рівня фактичних витрат; придбані — за первинною вартістю з урахуванням таких методів її уточнення: ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів; середньозваженої собівартості; собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); нормативних витрат; ціни продажу. Для всіх одиниць бухгалтерського обліку запасів, що мають однакове призначення й однакові умови використання, застосовують лише один із наведених методів.

Аналітичний облік матеріальних цінностей у бухгалтерії підприємства здійснюють у сальдових відомостях на підставі перевірених і протаксованих Звітів про рух матеріальних цінностей.

Синтетичний облік готової продукції здійснюють на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Цей рахунок призначений для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції [18]. Продукцію сільськогосподарського виробництва поточного року облікують за плановою собівартістю, яку наприкінці звітного періоду (року) доводять до фактичної собівартості. Підприємства, які не обчислюють собівартості продукції, наприклад фермерські господарства, беруть її на облік за поточними (діючими на момент складання звітності) цінами. Різницю між фактичною та плановою собівартістю готової продукції, яку виявляють наприкінці року, відносять пропорційно на рахунок продукції й на інші рахунки, на які ця продукція була списана впродовж року.

На рахунку 27 обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких і промислових підрозділів підприємства, призначену для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання; продукцію, призначену для споживання у тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію,

вирощену для годівлі худоби, а також побічну продукцію й відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння й посадковий матеріал, включно із саджанцями, призначеними для закладання та ремонту власних насаджень.

Рослинництво дає різноманітну продукцію, яка впродовж року надходить нерівномірно. Вихід її відображають у таких первинних документах: зерна колосових і зернобобових культур, соняшнику та інших олійних культур, насіння однорічних і багаторічних трав від комбайнів на токи, в комори та інші місця зберігання — у талонах, путівках, Реєстрі відправки зерна та іншої продукції з поля, Реєстрі приймання зерна та іншої продукції, Реєстрі переведення качанів кукурудзи повної стиглості у зерно; технічних культур, картоплі, овочів, плодів, ягід, кормових корнеплодів, баштанних, горіхоплідних, субтропічних і цитрусових культур — у Щоденнику надходження сільськогосподарської продукції й Щоденнику надходження продукції садівництва; грубих та соковитих кормів — в Акті приймання грубих і соковитих кормів, Акті на оприбуткування пасовищних кормів. Водій (тракторист) на підставі других примірників путівок, талонів чи реєстрів, одержаних від вагаря, щодня записує кількість перевезеного зерна в Подорожній лист вантажного автомобіля (Подорожній лист тракториста). Комбайнер на підставі путівок, реєстрів або талонів, які він має, щоденно здійснює записи в Обліковому листі тракториста-машиніста, де фіксує намолот зерна та зібрану площу. Сортування й сушіння зерна оформляють Актом на сортування й сушіння продукції рослинництва, в якому зазначають кількість відпущеного зерна й одержані від сортування й сушіння продукти. Для відображення в обліку сортових якостей продукції разом із документами на оприбуткування одержаного зерна, бульб, плодів тощо складають сортове свідоцтво.

Результати перероблення кожної партії продукції оформляють Звітом про переробку продукції, де зазначають кількість основних і допоміжних матеріалів, використаних при переробленні, вихід готової продукції.

Одержану від перероблення продукцію рослинництва (борошно, консерви тощо) оприбутковують.

На підставі первинних документів матеріально відповідальна особа складає Звіт про рух матеріальних цінностей, який щодня разом із первинними документами передають до бухгалтерії.

Дані первинних документів про кількість одержаного врожаю в розрізі культур, сортів і виробничих підрозділів узагальнюють у зведених документах. Вони слугують підставою для складання Виробничого звіту з рослинництва.

Аналітичний облік витрат і виходу продукції рослинництва здійснюють у Виробничих звітах. Їх складає кожен структурний підрозділ щомісяця на підставі даних первинних і накопичувальних документів. Дані у Виробничих звітах групують у такому розрізі, який потім дає змогу зробити записи за аналітичними рахунками відповідних синтетичних рахунків. При цьому витрати систематизують за рахунками й статтями витрат. У разі, коли витрати списують на відповідний синтетичний рахунок чи оприбутковану продукцію за кількома звітами, необхідно складати зведений Виробничий звіт.

Для ведення аналітичного обліку витрат і виходу продукції упродовж року можна використовувати Книгу обліку витрат виробництва. У ній записують підсумкові дані про витрати місячних Виробничих звітів. Книгу можна не вести за умови, якщо у Виробничому звіті нагромаджуються дані щодо витрат і одержаної продукції від початку року.

У Виробничому звіті та Книзі обліку витрат виробництва групують витрати рослинництва за об'єктами обліку (культурами, групами культур, видами робіт) у розрізі встановленої номенклатури статей витрат.

Для обліку виходу продукції тваринництва застосовують такі первинні документи: Журнал обліку надоїв молока, Відомість руху молока; Щоденник надходження і відправки вовни на заготівельні пункти; Щоденник надходження сільськогосподарської продукції; Акт настригу та приймання

вовни (для спеціалізованих підприємств); Акт на оприбуткування приплоду тварин; Нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів; Акт про хід окоту; Відомість зважування тварин. Їх складають на тваринницьких фермах у момент одержання продукції або в терміни, передбачені графіком документообігу. Надходження інших видів продукції тваринництва (мед, риба тощо) оформляють накладними або відображають у щоденниках надходження сільськогосподарської продукції. Їх оформляють члени комісії, створеної для приймання цих видів продукції. Операції із забою худоби й птиці відображають в Акті на вибуття тварин. Під час оприбуткування продукції, одержаної від населення для реалізації, складають Приймально-розрахункову відомість у двох примірниках.

Облік витрат і виходу продукції тваринництва ведуть на рахунку 23, субрахунок 2 «Тваринництво». За дебетом рахунка записують витрати на утримання й догляд за худобою і птицею, за кредитом — вихід продукції за плановою собівартістю. Залишок на субрахунку впродовж року не виводять, замість нього відображають дебетовий і кредитовий обороти наростаючим підсумком. Наприкінці року залишок відбиватиме витрати незавершеного виробництва.

Аналітичний облік витрат та виходу продукції тваринництва здійснюють у Виробничому звіті з тваринництва, який заповнюють у виробничих підрозділах згідно з наведеними первинними й накопичувальними документами, і передають до бухгалтерії наприкінці місяця разом із первинними документами. Звіт складається з трьох розділів. У першому розділі враховують витрати, згруповані за статтями витрат за кожним об'єктом обліку; в другому — одержану продукцію (молоко, приплід, приріст живої маси, вовна тощо) за місяць та від початку року; у третьому розділі суми, враховані у другому розділі, групують за кореспондувальними рахунками.

Згруповані дані первинних документів записують у другому розділі Виробничого звіту, де за кожним об'єктом обліку й госпрозрахунковим

підрозділом указують кількість одержаної продукції за видами та її планову собівартість за місяць і від початку року. У третьому розділі Виробничого звіту дані другого розділу відображають за дебетом рахунків: 27 — одержана продукція тваринництва; 07 — приплід і приріст живої маси тварин; 23, субрахунок «Рослинництво» — на суму одержаного й вивезеного у поле гною і витрат бджільництва, віднесених на запилювані культури, тощо.

Для обліку витрат у тваринництві можна використовувати Книги обліку витрат, правильність ведення обліку в яких перевіряють за допомогою оборотної відомості.

Виробничі звіти складають з метою обліку основних і допоміжних виробництв, витрат на утримання й експлуатацію машин та обладнання, обліку капітальних інвестицій, загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут. Підсумки виробничих звітів із деталізацією сум за синтетичними рахунками (субрахунками) переносять до Журналу-ордеру № 10/3 с. г., в якому здійснюють зведений облік витрат і виходу продукції сільського господарства. У Журналі-ордері № 10/3 с. г. відображають кредитові обороти з виходу продукції, робіт і послуг (списання для відповідних споживачів) із кредиту рахунків 23 «Виробництво» (за видами виробництв), 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» (рис. 1.2).

Для обліку витрат виробництва використовують журнали-ордери № 10/1 с. г., № 10/2 с. г. і № 10/3 с. г.

У Журналі-ордері 10.1 с. г. узагальнюють за місяць у розрізі синтетичних рахунків (субрахунків) дані про наявність і рух матеріальних цінностей у грошовому вираженні за місцями зберігання (матеріально відповідальними особами).

Журнал-ордер № 10/2 с. г. використовують для обліку нарахованої оплати праці й пов'язаних із нею сум відрахувань на соціальні заходи, резервів наступних періодів (рис. 1.2), а також амортизаційних відрахувань,

браку й втрат від псування цінностей.

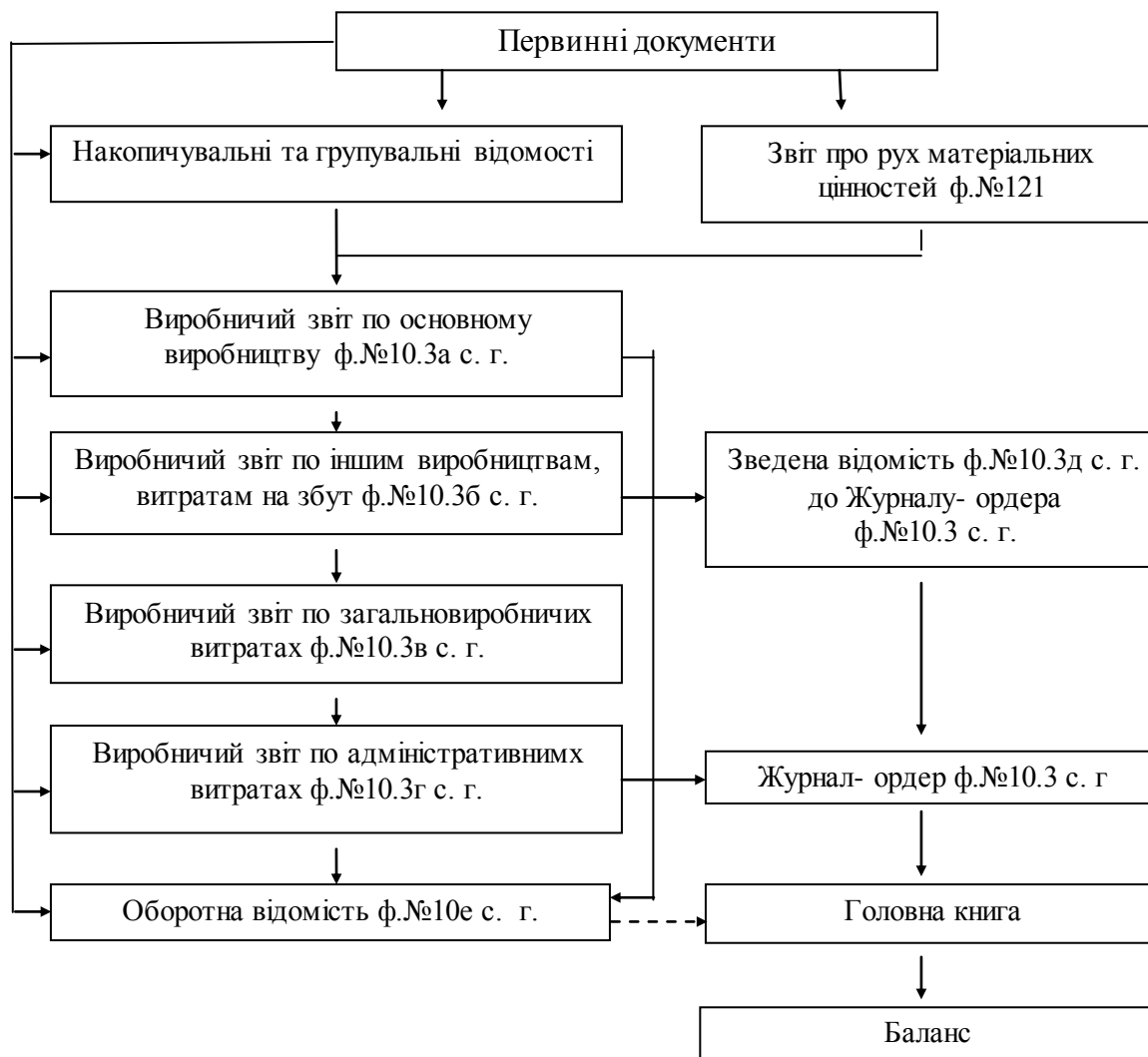


Рис 1.2. Схема запису в регістрах по обліку виробництва

Джерело: [20]

У таблиці 1.2 наведено кореспонденцію рахунків з обліку витрат і виходу продукції сільськогосподарського виробництва на прикладі тваринницької галузі.

Набуття чинності з 1 січня 2007 року Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» привнесло кардинальні зміни в облік витрат основної діяльності сільськогосподарських підприємств [1]. Не дивлячись на десятирічний термін запровадження національних НП(С)БО, широкої дискусії щодо доцільності введення окремого стандарту з сільського господарства не відбулося [33, 53]. В

науково-практичних виданнях відсутнє також конструктивне обговорення проблем практичного застосування НП(С)БО 30 «Біологічні активи».

Таблиця 1.2

Типова кореспонденція рахунків з обліку витрат виробництва у тваринництві

№ п/п	Зміст операції	Дебет	Кредит
1	Списані на виробництво продукції матеріальні витрати	23/2	20, 22
2	Списані витрати на утримання пасовищ	23/2	23/3
3	Віднесена на витрати вартість послуг допоміжних виробництв	23/2	23/3
4	Віднесені на виробництво витрати на оплату праці працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва	23/2	66
5	Нараховані відрахування на соціальні заходи	23/2	65
6	Віднесені на витрати тваринництва загальновиробничі витрати	23/2	91/2
7	Списана вартість вивезеного в поле гною	23/1	23/2
8	Оприбуткований приплід і приріст живої маси	21	23/2
9	Списана частина витрат бджільництва для рослинництва (запилення)	23/1	23/2
10	Оприбуткована продукція тваринництва	272	23/2
11	Коригування наприкінці року різниці між плановою та фактичною собівартістю продукції	21,23/1, 272	23/2
12	Списується планова собівартість реалізованої продукції	901	27
13	Коригування наприкінці року різниці між плановою та фактичною собівартістю реалізованої продукції	901	27
14	Відображені доходи — відпускна вартість реалізованої продукції	361	701
15	Нараховано податок на додану вартість та акцизний збір	701	641
16	Собівартість реалізованої продукції списано на фінансові результати (наприкінці року)	791	901
17	Списано доходи від реалізації продукції (наприкінці року)	701	791

Джерело:

Нечисленні публікації з тематики обліку доходів і витрат сільськогосподарської діяльності з урахуванням вимог МСБО 41 «Сільське господарство» [24] і національного НП(С)БО 30 не відповідають запитам практиків. Для полегшення широкого застосування і досягнення вищого рівня уніфікації та точності фінансових показників і стану галузі сільськогосподарського виробництва Науково-дослідним фінансовим інститутом при Міністерстві фінансів України було розроблено проект

Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів [54]. Незважаючи на велику проведену роботу розробників цього необхідного документу для бухгалтерів-аграрників, він містить ряд дискусійних положень, не дає однозначних відповідей на окремі питання облікової практики.

Найбільш актуальні проблеми запровадження НП(С)БО 30 пов'язані: по-перше – з оцінкою біологічних активів; по-друге – з визначенням рахунків, на яких слід обліковувати біологічні активи, і методикою та методологією відображення на них нових об'єктів бухгалтерського обліку.

Згідно з п.4 НП(С)БО 30 «Біологічні активи» 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. Біологічними перетвореннями є процес якісних і кількісних змін біологічних активів. Тобто це процеси росту, розвитку, виробництва, занепаду, відтворення тощо. Біологічні активи під впливом діяльності та управління людини здатні змінюватися в напрямку отримання сільськогосподарської продукції або додаткових біологічних активів, які можна реалізувати [1].

Біологічні активи визначаються в обліку підприємства, що займається сільськогосподарською діяльністю, в таких випадках:

- підприємство контролює актив у результаті минулих подій;
- існує ймовірність, що в майбутньому підприємство отримає вигоду від активу;
- оцінка активу може бути достовірно визначена [1].

При первісному визнанні біологічних активів і сільськогосподарської продукції їх оцінку слід здійснювати за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Згідно з п. 4 НП(С)БО 30 витратами на місці продажу є витрати, пов'язані з продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема, комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації продукції.

Первісне визнання сільськогосподарської продукції відображається у тому звітному періоді, у якому вона відокремлена від біологічного активу. Сільськогосподарську продукцію після її первісного визнання оцінюють та відображають відповідно до НП(С)БО 9 «Запаси» [12].

Визначення справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції базується на цінах активного ринку (п. 13 НП(С)БО 30, п. 17 МСБО 41) [1, 24]. Оскільки розвинутого біржового ринку сільськогосподарської продукції, і особливо біологічних активів, в Україні сьогодні практично не існує, то визначення їх справедливої вартості на основі цін активного ринку є проблематичним. Тому доцільно використовувати реальні ринкові ціни на сільськогосподарську продукцію за вирахуванням ПДВ і рівня збутових витрат (без врахування транспортних витрат). Так, наприклад, для визначення справедливої вартості поточних біологічних активів тваринництва можна використати ринкову вартість 1 кг живої ваги певної категорії тварин (ВРХ, свині, вівці, кури, гуси і т.д.), що склалася, за вирахуванням ПДВ і комісійних витрат. Оцінку продукції кормових культур, на наш погляд доцільно здійснювати за ринковою вартістю 1 ц кормових одиниць (1 ц кормопротеїнових одиниць), що прирівнюється до ринкової вартості 1 ц вівса.

Некондиційні сільськогосподарська продукція і додаткові біологічні активи, за відсутністю активного ринку на такі активи, можуть оцінюватися виходячи з ринкових цін на подібну кондиційну сільськогосподарську продукцію, додатковий біологічний актив, з коригуванням на рівень якості та придатності до використання.

Для усієї побічної продукції слід прийняти оцінку за нормативними витратами на збирання, транспортування, зберігання тощо (за умови відсутності для неї активного ринку) [54].

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності (п. 17 НП(С)БО 30). Зі змісту стандартів 41 і 30 випливає, що у фінансовому обліку немає потреби у

калькулюванні собівартості продукції. У цьому зв'язку будова витратних рахунків змінюється. За діючою на сьогоднішній день методикою витрати основної діяльності враховуються на відповідних субрахунках, відкритих до рахунка 23 «Виробництво». Як правило, в аграрних підприємствах це субрахунки 231 «Рослинництво» і 232 «Тваринництво» (активні – на початок звітного року, активно-пасивні – протягом звітного року). На дебет цих субрахунків відносять фактичні витрати з вирощування сільськогосподарських культур і утримання тварин як продуктивного стада, так і на вирощуванні та відгодівлі, а на кредит – вихід продукції за плановою собівартістю з коригуванням в кінці календарного року до рівня фактичних витрат.

З набранням чинності НП(С)БО 30 будова субрахунків 231 і 232 змінилася: за Дт обліковуються фактичні витрати, пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, в тому числі з біологічними перетвореннями поточних біологічних активів, а за Кт – списання (розподіл) цих витрат. Тобто субрахунки є чисто активними.

Таблиця 1.3

Класифікація біологічних активів та сільськогосподарської продукції, на облік яких поширюється дія IAS 41 (стосовно національного Плану рахунків і НП(С)БО 30)

Biological assets		Agricultural produce	
Довгострокові	Рахунок /п. НП(С)БО	Довгострокові	Рахунок
Робоча худоба	107	-	-
Продуктивна худоба	107	-	-
Багаторічні насадження	108	-	-
Інші довгострокові біоактиви*	П. 25.1.4 П(С)БО 30	-	-
Поточні	Рахунок/п. НП(С)БО	Поточні	Рахунок
Тварини на вирощуванні і відгодівлі	21	Продукція сільськогосподарського виробництва	27
Біоактиви на стадії біологічних перетворень**	П. 25.2.2 НП(С)БО 30	Матеріали сільськогосподарського призначення (отримані від власних біоактивів)	208
Інші поточні біоактиви	П. 25.2.3	-	-

* Наприклад, племінна худоба або посіяні на зиму зернові.

**** Наприклад, зернові культури на стадії дозрівання.**

Джерело: сформовано автором за даними [1, 24]

Вважаємо, що для обліку самих поточних біологічних активів слід передбачити окремі рахунки. Для цього є всі підстави: вносяться зміни до Плану рахунків, форм фінансової звітності; необхідність розкриття докладної інформації про біологічні активи у примітках до фінансової звітності тощо. Крім того, не всі витрати, пов'язані з вирощуванням рослин і тварин, є біологічними активами.

Для розмежування таких витрат і якісного складання в майбутньому оновленої звітності необхідно виділити окремий рахунок. На наш погляд, з цією метою можна використати вільний рахунок класу 2 «Запаси» 29 і дати йому назву «Поточні біологічні активи рослинництва». Це рахунок активний, за дебетом буде відображатися загальна первісна вартість поточних біологічних активів, а за кредитом – її списання на збільшення вартості оприбуткованої продукції, яка надходить щомісячно або протягом одного місяця. Якщо період збирання урожаю сільськогосподарських культур є більшим за місяць, тоді за кредитом рахунка 29 облічується справедлива вартість оприбуткованої продукції з коригуванням в останньому місяці збирання до первісної вартості поточного біологічного активу. У такому випадку рахунок 29 буде активно-пасивним (сальдо розгорнуте). Після відображення результатів (доходів чи витрат) від первісного визнання сільськогосподарської продукції на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» буде виконано головну умову НП(С)БО 30 – оцінка одержаної з виробництва продукції за справедливою вартістю у момент її оприбуткування.

Для обліку поточних біологічних активів тваринництва Методрекомендаціями [22] пропонується використовувати рахунок 21 «Поточні біологічні активи», який, на нашу думку, необхідно перейменувати в рахунок 21 «Поточні біологічні активи тваринництва». При цьому приріст тварин не слід вважати сільськогосподарською продукцією, оскільки його не

можна відділити від тварини. Оприбуткування побічної продукції (гною) враховувати на рахунку 27.

Внаслідок сільськогосподарської діяльності підприємство отримує доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції, одержаних протягом звітного періоду. Такі доходи (витрати) визначаються як різниця між вартістю біологічних активів і сільськогосподарської продукції, оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, та витратами, пов'язаними з біологічними перетвореннями, що були понесені для отримання біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Доходи (витрати) від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції треба включати до складу інших операційних доходів (витрат) на кожну дату балансу.

Таблиця 1.4

Приклади біологічних активів тваринництва і сільськогосподарської продукції

Активи	Сільськогосподарська продукція, на яку поширюється Положення (стандарт) 30	Додаткові біологічні активи, на які поширюється Положення (стандарт) 30	Продукти переробки, на які не поширюється Положення (стандарт) 30
Довгострокові біологічні активи			
основне стадо овець*	молоко, каракульські смужки, вовна, гній	приплід	пряжа, бринза, м'ясопродукти
основне стадо вели-кої рогатої худоби*	молоко, гній	приплід	сметана, масло, сир, м'ясопродукти
основне стадо свиней*	гній	приплід	м'ясопродукти
Поточні біологічні активи			
тварини на вирощуванні і відгодівлі	приріст живої маси, гній		м'ясопродукти
риба (риборозведення)	товарна риба	матеріал для розведення риби	рибні продукти
доросла птиця	яйця, пташиний послід		м'ясопродукти
сім'ї бджіл	мед, віск, прополіс тощо	нові рої	

* До основного стада належать продуктивні тварини, які систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи.

Джерело: сформовано за даними [22]

Методрекомендаціями [22] пропонується відображати результати від первісного визнання сільськогосподарської продукції на рахунках 71 «Інший операційний дохід» (дохід) і 94 «Інші витрати операційної діяльності» (витрати) в кореспонденції з рахунком 23 (на суму різниці між дебетом і кредитом рахунку 23). На нашу думку, така методика відображення результатів первісного визнання сільськогосподарської продукції не є досконалою. З урахуванням пропозицій вихід продукції рослинництва протягом одного місяця буде відображатися на бухгалтерських рахунках таким чином: по дебету рахунку 27 і кредиту рахунку 29 – на суму первісної вартості біологічного активу і по дебету рахунку 27 і кредиту рахунку 719 – на суму позитивної різниці між справедливою вартістю оприбуткованої продукції та фактичними витратами на її виробництво (дохід) або по дебету рахунку 949 і кредиту рахунку 29 – на суму від’ємної різниці (витрати).

Однак, продукція з виробництва може надходити нерівномірно, протягом декількох місяців. Тоді методика відображення цих господарських подій на бухгалтерських рахунках зміниться.

Таблиця 1.5

Проведення у концепції МСФО

Операція / Рахунок	Дебет	Кредит
На 31 грудня 2018 р.		
1. Констатуються доходи у результаті отримання приплоду		
Доходи (приплід)		50000
Молодняк на вирощуванні	50000	
2. Списання витрат, фактично понесених у зв’язку з доглядом за приплодом молодняку в грудні		
Витрати, що накопичені у грудні і відносяться до цього приплоду молодняку		8000
Доходи (приплід)	8000	
На 31 грудня 2019 р.		
3. Констатуються доходи у сумі оцінки приросту за звітний рік, визначеної виходячи зі справедливої вартості виростлого стада: 280,0 - 50,0 = 230,0		
Доходи (приріст)		230000
Молодняк на вирощуванні	230000	
4. Нарховуються витрати, фактично понесені у зв’язку з вирощуванням молодого стада протягом року		

Витрати, що накопичені протягом року і відносяться до цього стада молодняка		70000
Доходи	70000	

Джерело: [15]

Наведені у прикладах (табл. 1.5 та 1.6) схеми проведення повністю відповідають і методиці IAS 41, і методиці НП(С)БО 30, але, на жаль, суперечать Методичним рекомендаціям №132, виданим спеціально для обліку в сільськогосподарській галузі [19].

Таблиця 1.6

Проведення у концепції П(С)БО

Операція	Дебет	Кредит	Сума
На 31 грудня 2018 р			
1. Оприбутковується приплід (за справедливою вартістю за мінусом витрат на місці можливого продажу)	211	719	50000
2. Нараховуються витрати, фактично понесені у зв'язку з вирощуванням у грудні. (Далі таке проведення на суму фактичних витрат реєструється щомісяця.)	23	13, 661, 65, 20, 22 і ін.	8000
На 31 грудня 2019 р.			
3. Констатуються доходи у сумі оцінки приросту за звітний рік, визначеної виходячи зі справедливої вартості виростлого стада: 280,0 - 50,0 = 230,0	211	719	230000
4. Нараховуються витрати, фактично понесені у зв'язку з вирощуванням стада протягом року	23	13, 661, 65, 20, 22 і ін.	70000

Джерело: [15]

Загальний фінансовий результат від основної діяльності підприємства буде складатися з:

- фінансових результатів первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
- фінансових результатів від реалізації сільськогосподарської продукції та біологічних активів як запасів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю, за врахуванням очікуваних витрат на місці продажу;
- фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю, за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу.

РОЗДІЛ 2.

СТАН ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Організаційно-економічна характеристика фермерського господарства "Агролан 2020"

Фермерське господарство «Агролан 2020» розташоване на території Підволочиського району Тернопільської області. Головна садиба господарства знаходиться в селі Пальчинці, по вулиці Стрілецька. Відстань від районного центру становить 24 км, а від обласного центру - 66 км.

На сьогоднішній день директором товариства є Божок Василь Євгенович. ФГ «Агролан 2020» з моменту державної реєстрації є юридичною особою, має самостійний баланс, розрахунковий та інші рахунки в банківських установах, печатку, штампи, товарний знак та інші реквізити.

ФГ «Агролан 2020» створено з метою задоволення потреб у сільськогосподарській продукції та реалізації на основі отриманого прибутку. ФГ «Агролан 2020» може бути учасником спільних підприємств, акціонерних товариств, концернів, консорціумів, асоціацій та інших добровільних об'єднань. Фермерське господарство не відповідає за зобов'язаннями держави, держава не відповідає за зобов'язаннями підприємства. Підприємство відповідає за своїми зобов'язаннями всім своїм майном, на яке відповідно до законодавства може бути звернено стягнення.

Предметом діяльності ФГ «Агролан 2020» є виробництво сільськогосподарської продукції. Підприємство розташоване в Тернопільській області, яка поділена на декілька зон та підзон. Залежно від природно-кліматичних та ґрунтових особливостей, територію області поділено на сім природно-сільськогосподарських районів та три агрокліматичні райони. Досліджуване підприємство розташоване в третьому агрокліматичному районі, який характеризується найдовшим вегетаційним

періодом, найбільшими сумами позитивних температур, найменшою кількістю опадів.

Основні напрями діяльності підприємства:

- вирощування зернових культур, бобових культур, насіння олійних культур та решти культур;
- складське господарство;
- оптова торгівля зерном, насінням;
- послуги із зберігання сільськогосподарської продукції;
- надання технічної допомоги в обробітку землі та збиранню урожаю.

Найбільшу питому вагу у виробництві сільськогосподарської продукції займає виробництво зернових культур, а саме: пшениці, ячменю, кукурудзи. В господарстві практикується вирощування соняшнику та сої.

Майно фермерського господарства належить йому на праві власності. Майнові права, що входять до складеного капіталу фермерського господарства, передані йому на визначений у Статуті термін. У власності фермерського господарства може перебувати будь-яке майно, в тому числі земельні ділянки, житлові будинки, господарські будівлі і споруди, засоби виробництва тощо, яке необхідне для ведення товарного сільськогосподарського виробництва і набуття якого у власність не заборонено законом.

Фермерське господарство має право здійснювати відчуження та набуття майна на підставі цивільно-правових угод. Порядок володіння, користування і розпорядження майном фермерського господарства здійснюється відповідно до його Статуту. Член фермерського господарства має право на отримання частки майна фермерського господарства при його ліквідації або у разі припинення членства у фермерському господарстві. Розмір частки та порядок її отримання визначаються Статутом фермерського господарства.

Фермерське господарство несе відповідальність за своїми зобов'язаннями у межах майна, яке є власністю фермерського господарства.

Звернення стягнення на земельні ділянки, надані у власність для ведення фермерського господарства, допускається у випадках, коли у фермерського господарства відсутнє інше майно, на яке може бути звернено стягнення.

За порушення кредитно-розрахункової і податкової дисципліни, санітарних і ветеринарних норм, правил, вимог щодо якості продукції та інших нормативно-правових актів, що регулюють здійснення господарської діяльності, голова фермерського господарства несе відповідальність, передбачену законом.

Статутний капітал ФГ «Агролан 2020» становить 2,0 тис. грн (дві тисячі грн. 00 коп.).

Фермерське господарство діє на умовах самоокупності. Всі витрати господарство покриває за рахунок власних доходів та інших джерел, не заборонених законодавством.

Фермерське господарство самостійно визначає напрями своєї діяльності, спеціалізацію, організує виробництво сільськогосподарської продукції, її переробку та реалізацію, на власний розсуд та ризик підбирає партнерів з економічних зв'язків у всіх сферах діяльності, у тому числі іноземних. Фермерське господарство має право вступати в договірні відносини з будь-якими юридичними або фізичними особами, органами державної влади та органами місцевого самоврядування.

Фермерське господарство зобов'язане дотримуватися встановлених відповідно до законодавства екологічних, ветеринарно-санітарних правил і норм щодо якості виробленої продукції та інших вимог.

Реалізація сільськогосподарської продукції, що виробляється фермерським господарством, на вітчизняному ринку та її поставки на експорт, а також розрахунки з українськими та іноземними партнерами здійснюються відповідно до законодавства України.

ФГ «Агролан 2020» Підволочиського району – сільськогосподарське підприємство, яке займається виробництвом продукції рослинництва. На підприємстві зменшуються земельні ресурси і вартість основних засобів.

У процесі планування беруть участь керівник підприємства Божок В.Є. і головний бухгалтер. Керівник і бухгалтер мають комп'ютер, принтер, сканер і факс. Планування розрахункової частини проводиться з використанням табличного редактору Excel, текстова частина форматується у програмі Word. У ході планування спеціалісти користуються довідковою літературою, нормативними матеріалами, спеціальними періодичними виданнями.

До обов'язків бухгалтера при організації планування належать розробка стратегії і збалансування довго- і короткострокових його цілей. Відмітимо, що планування не є головними обов'язками спеціаліста. Тобто, на сам процес планування відводиться обмежена кількість часу, бо планування не є безпосереднім обов'язком.

Бухгалтер забезпечує ведення бухгалтерського обліку, дотримуючись єдиних методологічних засад, встановлених Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології оброблення облікових даних. Також він організовує роботу бухгалтерської служби, контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій.

Схематично порядок організації бухгалтерського обліку у досліджуваному фермерському господарстві відображено на рис. 2.1.

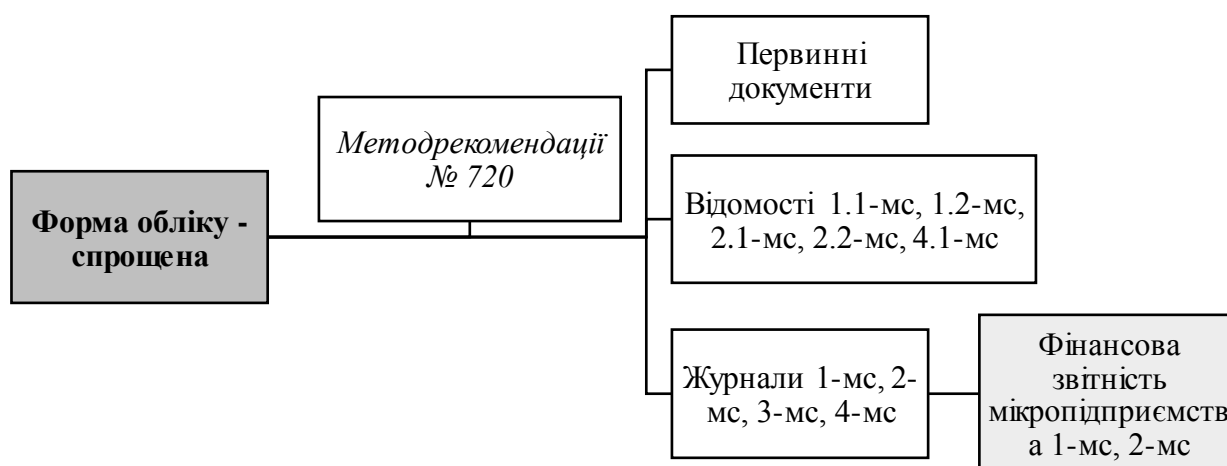


Рис. 2.1. Організація документообігу у ФГ "Агролан 2020"

Джерело: сформовано автором

При необхідності бухгалтер ФГ «Агролан 2020» звертається за консультаціями до служби управління агропромислового розвитку при районній державній адміністрації Підволочиського району або зовнішніх спеціалістів.

Бухгалтер ФГ «Агролан 2020» при плануванні виробництва асортименту продукції здійснює аналіз та оцінку зовнішнього і внутрішнього середовища підприємства, а також складає проект рішень щодо планування у структурних підрозділах.

Після складання поточних і календарних планів всі плани підприємства зводяться у зведений план. Складність в організації планування в умовах ФГ «Агролан 2020» Підволочиського району виявляється в тому, що малі розміри підприємства не передбачають створення великого числа структурних підрозділів в їх складі. Тобто, на відміну від великих компаній, які можуть дозволити собі організацію спеціалізованих служб, відповідальних за стратегічне планування, на малих підприємствах функції планування будуть додатковими до основних обов'язків керівного апарату ФГ «Агролан 2020». Таке функціональне «перехрещення», з одного боку, знижує ефективність роботи управлінських служб, але, з іншого боку, підвищує концентрацію інформації всередині підприємства, тобто відповідальні за прийняття тактичних рішень зазвичай повною мірою розташовують і оперують інформацією стратегічного характеру.

Майже вся земельна площа ФГ «Агролан 2020» зайнята під сільськогосподарськими угіддями.

Результати аналізу фінансового стану ФГ «Агролан 2020» на основі звіту про фінансові результати наведено у табл. 2.1.

Отже, протягом останніх двох років виручка від реалізації зростала. У 2021 році вона збільшилася майже у 5 разів до 11214,2 тис. грн. Чистий прибуток зріс у 3 рази у останньому звітному році за рахунок введення в дію

нового устаткування, яке дало змогу збільшити виробництво продукції.

Таблиця 2.1

Динаміка фінансових результатів ФГ «Агролан 2020»

Стаття	Значення статті за роками, тис. грн		Темп приросту, +/-	
	2020	2021	тис. грн	%
Чистий дохід від реалізації продукції	1869,7	11214,2	9344,5	499,8
Інші доходи	60,0	90,6	30,6	51,0
Разом доходів	1929,7	11304,8	9375,1	485,8
Собівартість реалізованої продукції	603,4	5725,8	5122,4	848,9
Інші витрати	3,6	43,4	39,8	1105,6
Разом витрат	607,0	5769,2	5162,2	850,4
Фінансовий результат до оподаткування	1322,7	5535,6	4212,9	318,5
Чистий прибуток (збиток)	1322,7	5535,6	4212,9	318,5

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності ФГ «Агролан 2020»

За основними фінансово-економічними показниками можна стверджувати, що підприємство розвивається, адже товарний відпуск продукції зростає з кожним роком, зокрема, у 2021 порівняно з 2020 роком. Чистий прибуток у 2021 році також значно зріс, що не може не свідчити про позитивний ефект діяльності підприємства. Підприємство регулярно сплачує податкові платежі.

Отже, підприємство протягом останніх двох років мало чистий прибуток, незважаючи на те, що зростала собівартість, а у 2021 році чистий прибуток виріс на 318% і досяг 5535,6 тис. грн. Отже, підприємство здійснює прибуткову діяльність.

Виходячи з усього сказаного можна зробити висновок, що для ФГ «Агролан 2020» планування є особливо важливим в силу дії низки об'єктивних причин, при цьому його організація пов'язана з певними труднощами, але ефект від застосування планування в практичній діяльності перевищує витрати з його організації.

Проаналізуємо діяльність підприємства за допомогою коефіцієнтного аналізу таких показників як: показники майнового стану, ліквідності, фінансової стійкості, ділової активності та рентабельності.

Аналіз ліквідності підприємства можна провести за допомогою таких показників як: коефіцієнти загальної, швидкої та абсолютної ліквідності (табл. 2.2):

Таблиця 2.2

Показники ліквідності ФГ «Агролан 2020»

№ з/п	Показники	Порядок підрахунку	Роки			Різниця 2021 до 2019 рр., +/-
			2019	2020	2021	
1.	Величина власного капіталу	Підсумок звіту про власний капітал	920	1325	6860	5940,00
2.	Маневреність грошових коштів	Грошові кошти / Власний капітал	0,00	0,08	0,04	0,04
3.	Коефіцієнт покриття загальний	Оборотні активи / Поточні зобов'язання	1,14	2,46	2,11	0,97
4.	Коефіцієнт покриття проміжний	(Грошові кошти + Дебіторська заборгованість) / Короткострокові позикові кошти	0	-	1	0,60
5.	Коефіцієнт поточної ліквідності	Грошові кошти та їх еквіваленти / Поточні зобов'язання	0,00	0,12	0,13	0,13
6.	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (платоспроможність)	Грошові кошти / Поточні зобов'язання	0,00	0,12	0,13	0,13
7.	Частка оборотних коштів у активах	Оборотні активи / Всього активів	1,00	1,00	0,46	-0,54
8.	Частка запасів у оборотних активах	Запаси / Оборотні активи	0,13	0,83	0,77	0,64

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності ФГ «Агролан 2020»

Отже, підприємство є ліквідним, адже всі показники ліквідності мають задовільний стан, при чому протягом останнього року, ці показники покращились, і підприємство стало більш ліквідним.

Для аналізу фінансової стійкості використаємо такі показники: коефіцієнти автономії, фінансування, маневреності власного капіталу та забезпечення власними оборотними засобами (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Показники фінансової стійкості ФГ«Агролан 2020»

Показник	Алгоритм розрахунку	Роки		
		2019	2020	2021
Коефіцієнт реальної вартості основних засобів у майні підприємства	(Вартість основних засобів - Сума накопиченої амортизації) / Вартість майна підприємства за підсумком балансу	0,00	0,00	0,32
Коефіцієнт концентрації власного капіталу	Власний капітал / Активи	0,12	0,59	0,78
Коефіцієнт фінансової залежності	Активи / Власний капітал	8,05	1,68	1,28
Коефіцієнт концентрації залученого капіталу	Залучений капітал / Всього коштів підприємства	4611	0,00	1,65

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності ФГ«Агролан 2020»

Отже, показники фінансової стійкості ФГ«Агролан 2020» знаходяться на задовільному рівні, хоча необхідно їх покращувати, щоб підприємство було більш стійким. Коефіцієнт концентрації власного капіталу зріс з 0,12 до 0,78 п, і це є позитивним явищем. Відповідно, коефіцієнт фінансової залежності суттєво знизився (з 8,05 до 1,28 п.), що також позитивно характеризує динаміку показників фінансової стійкості фермерського господарства.

Серед показників ділової активності для аналізу господарства проаналізуємо: коефіцієнти оборотності активів, кредиторської та дебіторської заборгованостей, оборотності матеріальних запасів, основних засобів та власного капіталу (табл. 2.4.). Як свідчать результати аналізу, показники ділової активності в цілому є досить непоганими, причому динаміка їх зміни є також позитивною і пояснюється специфікою діяльності підприємства. Так, коефіцієнт оборотності активів (та капіталу в цілому) зріс на 0,72 п. (до 1,28 п. за останній досліджуваний рік), коефіцієнт оборотності

матеріальних запасів збільшився до 2,75 п. (або на 2,19 п. за три роки), коефіцієнт оборотності власного капіталу майже вдвічі знизився (до 2 п. за 2021 рік), проте в цілому є на досить прийнятному рівні.

Таблиця 2.4

Показники ділової активності ФГ«Агролан 2020»

Показник	Роки			Різниця 2021 до 2019 рр., +/-
	2019	2020	2021	
Коефіцієнт оборотності активів	0,56	0,84	1,28	0,72
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	11	17	14	3,11
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	164	7	39	-125,59
Коефіцієнт оборотності матеріальних запасів	0,56	0,84	2,75	2,19
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	4	1	2	-2,86
Коефіцієнт оборотності капіталу	0,56	0,84	1,28	0,72

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності ФГ«Агролан 2020»

Оборотність кредиторської заборгованості зазнала несуттєвого зростання (з 11 до 14 п.), а ось дебіторської - суттєво скоротилась (зі 164 до 39 п.), що є досить позитивним фактором покращення розрахункової дисципліни, а також зменшення відволікання оборотних активів з операційної діяльності даного фермерського господарства.

Щодо показників рентабельності, то використаємо для аналізу підприємства такі коефіцієнти: рентабельності активів, власного капіталу, продукції та діяльності (табл. 2.5).

Отже, серед показників рентабельності позитивне значення мають коефіцієнти рентабельності продаж, основної діяльності, власного капіталу та капіталу загалом, несуттєво, але зменшився також період окупності власного капіталу. Все це засвідчує позитивну динаміку показників рентабельності ФГ за досліджуваний період.

Використовуючи фінансову звітність підприємства ФГ «Агролан 2020», проаналізуємо за допомогою структурного аналізу склад активів та капіталу даного підприємства за період 2020-2021 рр.

Таблиця 2.5

Показники рентабельності ФГ «Агролан 2020»

№ з/п	Показники	Порядок підрахунку	Роки			2021 до 2019 рр., +/-
			2019	2020	2021	
1.	Рентабельність продажу	Прибуток від реалізації продукції / Виручка від реалізації	0,16	0,68	0,49	0,32
2.	Рентабельність основної діяльності	Прибуток від реалізації продукції / Витрати виробництва	1,20	3,10	1,96	0,76
3.	Рентабельність власного капіталу	Чистий прибуток / Власний капітал	0,73	1,00	0,81	0,07
4.	Період окупності власного капіталу	Власний капітал / Чистий прибуток	1,36	1,00	1,24	-0,12
5.	Рентабельність усього капіталу підприємства	Загальний прибуток / Підсумок балансу	0,09	0,59	0,63	0,54
6.	Рентабельність перманентного (змінного капіталу)	Загальний прибуток / Підсумок I розділу пасиву балансу	0,73	1,00	0,81	0,07

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності ФГ «Агролан 2020»

Розглянемо склад необоротних активів фермерського господарства та їх зміну за два роки (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Структура необоротних активів ФГ «Агролан 2020»

Стаття	Тис. грн		Питома вага, %	
	2020	2021	2020	2021
Необоротні активи, всього	0,8	4714,4	100,0	100,0
Залишкова вартість основних засобів	0,0	2835,4	0,0	60,1
Інші необоротні активи	0,8	1879,0	100,0	39,9

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності ФГ «Агролан 2020»

Отже, у складі необоротних активів господарства за останні 2 роки відбулись суттєві зміни: їх вартість в цілому зросла з 0,8 до 4714,4 тис. грн, у

їх структурі вартість основних засобів збільшилась з 0 до 60,1%, частка інших необоротних активів - навпаки, зменшилась зі 100 до 39,9%. Таким чином, можемо зробити висновок щодо використання у ФГ політики оновлення основних засобів.

Розглянемо склад оборотних активів досліджуваного фермерського господарства та зміни в їх структурі за останні роки (таблиця 2.7).

Таблиця 2.7

Склад та структура оборотних активів ФГ «Агролан 2020»

Стаття	Тис. грн		Питома вага, %	
	2020	2021	2020	2021
Оборотні активи, всього	2228,3	4074,8	100,0	100,0
Запаси	1840,0	3156,0	82,6	77,5
Поточна дебіторська заборгованість	279,1	291,2	12,5	7,1
Гроші та їх еквіваленти	109,2	247,8	4,9	6,1
Інші оборотні активи	-	379,8	0,0	9,3

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності ФГ «Агролан 2020»

Отже, вартість оборотних активів ФГ зросла за останні 2 роки майже вдвічі (з 2228,3 до 4074,8 тис. грн), причому в їх складі дещо знизилась питома вага запасів (з 82,6 до 77,5%) та поточної дебіторської заборгованості (з 12,5 до 7,1% відповідно). В цілому позитивним є незначне збільшення суми грошових коштів та їх еквівалентів (вдвічі за обсягами, або на 1,2% у структурі). Майже 10% у складі оборотних активів на кінець 2021 року склали інші оборотні активи.

Власний капітал досліджуваного ФГ має таку структуру (табл. 2.8):

Таблиця 2.8

Склад та структура власного капіталу ФГ «Агролан 2020»

Стаття	Тис. грн		Питома вага, %	
	2020	2021	2020	2021
Власний капітал	1324,7	6860,3	100,0	100,0
Статутний капітал	2,0	2,0	0,15	0,03
Нерозподілений прибуток	1322,7	6858,3	99,85	99,97

Джерело: складено автором на основі фінансової звітності ФГ «Агролан 2020»

Отже, нерозподілений прибуток є основною складовою власного

капіталу досліджуваного фермерського господарства – це 99,85% та 99,97% за останні 2 роки. Частка статутного капіталу є надзвичайно малою – 0,15% та 0,03% відповідно. Це свідчить про підвищення фінансової залежності підприємства ФГ «Агролан 2020» від такого джерела фінансування, як нерозподілений прибуток.

Підприємство обрало своєю обліковою політикою модель собівартості. Після визнання активу, ФГ «Агролан 2020» обліковує об'єкти основних засобів за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від знецінення.

Незавершене будівництво включає витрати, безпосередньо пов'язані із новим будівництвом, реконструкцією, капітальним ремонтом та технічним переоснащенням об'єктів будівництва, з урахуванням відповідно розподілених прямих та накладних витрат. Об'єкти незавершеного будівництва не амортизуються.

Запасні частини та резервне обладнання визнаються як основні засоби (незавершені капітальні інвестиції), якщо вони можуть бути використані тільки у зв'язку з об'єктом основних засобів та ФГ «Агролан 2020» планує у майбутньому капіталізувати витрати, пов'язані з цими об'єктами.

У випадках, коли об'єкт основних засобів складається з основних компонентів, які мають різні строки корисного використання, вони обліковуються як окремі об'єкти основних засобів.

Прибуток або збиток, який виникає у результаті вибуття або вилучення об'єкта основних засобів, визначається як різниця між надходженнями від реалізації та балансовою вартістю активу і визнається у складі звіту про сукупні доходи.

Амортизація нематеріальних активів нараховується прямолінійним методом виходячи з терміну його корисного використання.

Отже, аналізуючи основні засоби та нематеріальні активи, можна зробити висновок, що на кінець 2021 року основні засоби в кращому стані, аніж нематеріальні активи. Знос нематеріальних активів з кожним роком все

менший, що свідчить про оновлення нематеріальних активів.

Отже, підприємство ФГ «Агролан 2020» здійснює прибуткову діяльність.

2.2. Організація первинного обліку виробництва сільськогосподарської продукції

Під процесом виробництва розуміють сукупність господарських операцій, пов'язаних з виготовленням продукції. Він здійснюється під дією засобів праці і самої праці на предмети праці. Це зумовлює відповідні затрати підприємства на виробництво продукції: вартість матеріалів, витрачених на виготовлення продукції, заробітна плати, нарахована робітникам, амортизація засобів праці, зайнятих у виробництві. Окрім цього, підприємство здійснює витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва і управління. Всі ці витрати в сукупності складають виробничу собівартість виготовленої продукції.

Отже, бухгалтерський облік процесу виробництва повинен відобразити всі затрати на виготовлення продукції, з одного боку, і випуск готової продукції – з іншого.

Чи обов'язково фермерському господарству мати підтверджуючі документи по здійснених господарських операціях? Згідно зі ст.9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» №996-XIV [39] підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують здійснення таких операцій. Первинним документом є документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення. Слід зазначити, що згідно зі ст.2 Закону № 996-XIV його дія поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності.

В таблиці 2.9 наведено перелік документів, що використовуються фермерським господарством.

Відповідно до положення №88 [37] з метою упорядкованості руху та для своєчасного одержання записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства встановлюється графік документообороту, в якому вказуються дати складання або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву. У ФГ "Агролан 2020" графік документообороту не розроблено, що, на нашу думку, негативно впливає на організацію обліку.

Таблиця 2.9

Перелік документів для фермерського господарства "Агролан 2020"

Об'єкт обліку	Перелік документів
Виробничі запаси	Довіреність; Журнал реєстрації довіреностей; Акт списання бланків довіреностей; Рахунок-фактура; Прибуткова накладна; Видаткова накладна; Акт на списання матеріалів; Лімітно-забірна картка; Товарно-транспортна накладна; Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів; Акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів; Акт на витрату насіння та посадкового матеріалу; Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів; Звіт про рух пального та мастила; Книга складського обліку матеріалів.
Готова продукція	Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля; Реєстр приймання зерна вагарем; Щоденник надходження сільськогосподарської продукції.

Джерело: сформовано автором

Розглянемо питання первинного обліку на прикладі господарських операцій з обліку урожаю.

Вирощування продукції рослинництва є одним із головних напрямів господарської діяльності ФГ "Агролан 2020". Відповідальним моментом є збір урожаю та його оприбуткування. Підставою для ведення бухгалтерського обліку є первинні документи.

Для фермерських господарств спеціальних форм первинних документів

не передбачено. Тобто, використовуються первинні документи типової форми. При цьому слід врахувати можливості фермерського господарства по розміщенню врожаю, тобто місце зберігання. Це може бути власний або орендований тік, склади хлібоприймальних пунктів. Як правило, урожай зернових культур потребує доробки, сортування та сушіння. За будь-яких обставин продукцію урожаю потрібно зважувати, проводити доробку, сортування, сушіння і обов'язково документально оформлювати, а, відповідно, і оприбутковувати.

Слід зауважити, що так звана «бункерна вага» врожаю не буде співпадати з вагою товарної продукції. Це зумовлено показниками вологості до і після сортування, сушіння та очистки, наявністю не використовуваних відходів.

Порядок документування урожаю наведено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10

Документування урожаю у ФГ "Агролан 2020"

Господарські операції	Збирання врожаю	Документування с.-г. продукції за місцями зберігання	Сортування, сушіння, очистка	Відатки		
				продаж	на виробничі потреби	
Транспортування до місць зберігання	Місця зберігання	власний тік	Варіанти: 1. Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля 2. Путівка (3 екз.) 3. Талони (комбайнера, водія) 4. Щоденник надходження продукції з поля	Акт на сортування і сушіння продукції рослинництва (додатки накладних та інших документів)	Товаро-транспортна накладна (3 екз.) Накладна внутрішньо-господарського призначення	Накладна внутрішньо-господарського призначення
		оренований тік і склади юридичних осіб	1. Договір про оренду 2. Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля	Акт на сортування і сушіння продукції рослинництва (додатки накладних та інших документів)	Товаро-транспортна накладна (3 екз.) Накладна внутрішньо-господарського призначення	Накладна внутрішньо-господарського призначення
		ореновані склади ХПП	1. Договір про тимчасове зберігання продукції 2. Договір про послуги по сортуванню, сушінню, очистці продукції 3. Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля	Акт на сортування і сушіння продукції рослинництва (додатки накладних та інших документів)	Товаро-транспортна накладна (3 екз.) Накладна внутрішньо-господарського призначення	Накладна внутрішньо-господарського призначення

Джерело: за даними ФГ

Розділ II. «Облік витрат на виробництво». У графах 4-7 розділу II Відомості 5-м відображаються витрати на виробництво продукції (робіт,

послуг) за видами продукції, робіт, послуг (об'єктами витрат) (дебет рахунка 23), а у графах 8-13 по кредиту цього рахунка відображається їх списання (кредит рахунка 23).

З рахунка 23 «Виробництво» щомісяця фермерські господарства, що здійснюють виробництво готової продукції, списують до дебету рахунка 26 «Готова продукція» (графа 8 розділу II) суму витрат, що відносяться до прийнятої готової продукції, або всю суму витрат на виробництво продукції без оцінки залишків незавершеного виробництва. Фермерські господарства, що здійснюють діяльність з виконання робіт і послуг, з кредиту рахунка 23 щомісяця списують фактичну виробничу собівартість реалізованих робіт і послуг до дебету рахунка 79 «Фінансові результати», або всю суму витрат без оцінки залишків незавершеного виробництва (графа 9 розділу II).

Вивчення застосовуваних в первинному обліку документів показує, що на виробництві використовують громіздкі, застарілі документи, що мають зайві реквізити. Деякі документи мають не вірну форму, інколи вказуються показники, які втратили своє значення. Тому ці документи потребують удосконалення, виключаючи з них одні показники і передбачаючи інші.

Удосконалення організації первинного обліку нерозривно пов'язано із створенням уніфікованих форм документів, забезпеченням порівняння їх даних та зв'язок реквізитів, які маємо. Облік готової продукції є однією з найбільш трудомістких ділянок бухгалтерського обліку, тому удосконалення саме цієї документації має дуже важливе значення.

Удосконалення форм первинної документації повинно здійснюватись за такими напрямками: уточнення змісту діючих форм; розробка нових форм; виключення застарілих реквізитів та деяких діючих форм документів, що вже не мають актуальності; поєднання разових форм у комбіновані.

Первинні документи типової форми, які застосовують на підприємстві, часто заповнюються без запису всіх передбачених в них реквізитів (шифрів синтетичного та аналітичного обліку, підписів відповідальних осіб тощо). Документи потребують перегляду з приводу їх удосконалення.

Зокрема, пропонуємо поєднати всі реєстри первинного обліку зерна в один, створений по типу Реєстру відправки зерна та іншої продукції з поля. Це дозволить скоротити час заповнення документів та спростити облік.

2.3. Організація аналітичного та синтетичного обліку виробництва продукції у ФГ

Списання собівартості реалізованої готової продукції у ФГ щомісяця з кредиту рахунка 26 «Готова продукція» (у Відомості 2-мс) може здійснюватися до дебету рахунка 79 «Фінансові результати»:

- на суму, визначену з урахуванням вартості залишку нереалізованої готової продукції; або
- на всю суму без поділу на собівартість залишків готової продукції.

При цьому в усіх випадках у Відомості 2-мс забезпечується ведення кількісного обліку залишку, надходження та вибуття готової продукції на підставі первинних документів на її виготовлення та вибуття (реалізацію тощо).

За результатами інвентаризації вартість виявлених у виробничих приміщеннях (дільницях) малих підприємств залишків не підданих обробленню (використанню) сировини та матеріалів відображається у Відомості 2-мс бухгалтерським записом:

Дт 20 «Виробничі запаси»

Кт 79 «Фінансові результати».

Як зазначалося раніше, малим підприємствам, які здійснюють виробництво готової продукції, робіт, послуг, дозволено провадити списання всієї суми витрат операційної діяльності з кредиту рахунка 84 в кореспонденції з рахунком 79 «Фінансові результати» (без відображення на рахунку 23 «Виробництво»). У такому разі вартість незавершеного виробництва продукції, робіт, послуг, установленого за результатами інвентаризації за прямими витратами (матеріальних і трудових ресурсів),

відображають у розділі II Відомості 5-мс бухгалтерським записом: Дт 23 «Виробництво», Кт 79 «Фінансові результати».

А вартість залишку нереалізованої готової продукції, встановленого за даними кількісного (оперативного) обліку на дату балансу та оціненого за справедливою вартістю (наприклад, за ціною реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут для конкретного виду продукції) відображають записом: Дт 26 «Готова продукція» Кт 79 «Фінансові результати».

Основні операції з руху готової продукції сільськогосподарського виробництва відображені на рис. 2.2.

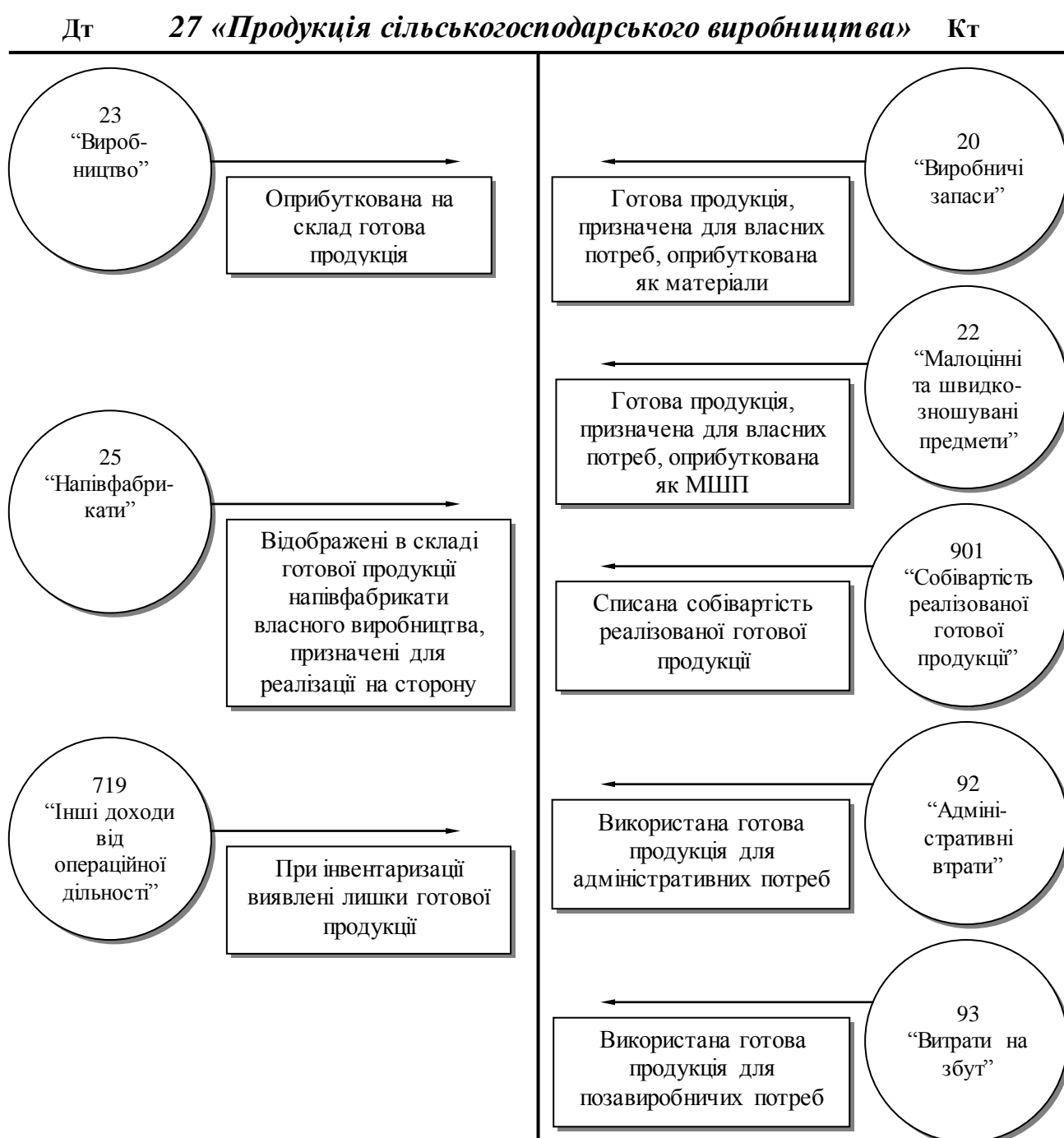


Рис. 2.2. Схема типових операцій по рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

Джерело: складено автором за [53]

Ті малі підприємства, які собівартість реалізованої готової продукції списують без поділу на собівартість залишку готової продукції, також повинні оцінювати залишок готової продукції за справедливою вартістю за даними кількісного (оперативного) обліку руху готової продукції.

Визначена в такий спосіб вартість залишку готової продукції відображається по дебету рахунку 26 «Готова продукція» (Відомість 2-мс) і кредиту рахунку 79 «Фінансові результати» (рядок 6 розділу III Відомості 5-мс).

Рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» призначено для узагальнення інформації про наявність та рух готової продукції аграрного підприємства. За дебетом рахунку 27 відображається надходження готової продукції сільськогосподарського виробництва за фактичною виробничою собівартістю. Цей рахунок кореспондує (рис. 2.3):

за дебетом з кредитом рахунків:	за кредитом з дебетом рахунків:
23 "Виробництво"	20 "Виробничі запаси"
25 "Напівфабрикати"	22 "Малоцінні та швидкозношувані предмети"
37 "Розрахунки з різними дебіторами"	23 "Виробництво"
42 "Додатковий капітал"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
70 "Доходи від реалізації"	79 "Фінансові результати"
	80 "Матеріальні витрати"
	84 "Інші операційні витрати"
	85 "Інші затрати"
	90 "Собівартість реалізації"
	92 "Адміністративні витрати"
	93 "Витрати на збут"
	94 "Інші витрати операційної діяльності"

Рис. 2.3. Типові кореспонденції рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва»

Джерело: сформовано автором на основі [58]

До рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» відкриваються субрахунки:

271 «Продукція рослинництва»;

272 «Продукція тваринництва»;

273 «Продукція допоміжних і обслуговуючих виробництв»;

274 «Продукція, закуплена у населення».

Сільськогосподарську продукцію, насіння і корми, які надходять із виробництва протягом року, оцінюють за плановою собівартістю з коригуванням у кінці року після розрахунку фактичної собівартості. Насіння і корми виробництва попереднього року оцінюють за фактичною собівартістю попереднього року.

Облік готової продукції бухгалтер ФГ "Агролан 2020" здійснює за допомогою облікових реєстрів на відповідних рахунках аналітичного і синтетичного обліку. Його організовує таким чином, щоб забезпечити чіткий взаємозв'язок бухгалтерських операцій аналітичного і синтетичного обліку зі складським обліком матеріальних цінностей.

Бухгалтерія господарства зі складів, комор отримує первинні облікові документи разом зі звітами про рух продукції і матеріалів по кожній матеріально відповідальній особі. Первинні облікові документи в бухгалтерії підлягають обов'язковій перевірці сутності здійсненої операції, правильності та повноти оформлення, наявності підписів і т.д. в обов'язковому порядку кожний документ підлягає таксуванню (перерахунку) за кожним рядком та за кожним документом.

Щомісячно бухгалтер ФГ формує окремі папки первинних документів відповідно до узагальнюючих реєстрів бухгалтерського обліку.

Усі види сільськогосподарської продукції, виробленої у поточному році в господарстві враховують за плановою собівартістю, яка в кінці року доводиться до фактичної. Інструкція №291 [27] дозволяє використовувати субрахунки, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу і звітності та доповнювати їх введенням нових субрахунків (рахунків 2-го, 3-го порядку) із

збереженням кодів субрахунків типового плану рахунків.

Для обліку і узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції призначено активний рахунок 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Фермерське господарство «Агролан 2020» враховує рух продукції рослинництва та переробки протягом року за плановою виробничою собівартістю готової продукції, яку в кінці звітнього періоду доводять до фактичної собівартості. Для обліку призначено рах. 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Відображення на бухгалтерських рахунках руху сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів показано в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11

Господарські операції з обліку сільськогосподарської продукції та її реалізації

Зміст господарських операцій	Кореспонденція рахунків	
	дебет	кредит
Первісне визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"	23 "Виробництво"
Визнано дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	23 "Виробництво"	710 "Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"
Визнано витрати від первісного визнання сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю"	23 "Виробництво"
Списано собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції і додаткових біологічних активів	901 "Собівартість реалізованої готової продукції"	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 21 "Поточні біологічні активи"
Відображено дохід (виручку) від реалізації	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	701 "Дохід від реалізації готової продукції"
Списано сільськогосподарську продукцію для внутрішньогосподарського використання (насіння на посів	23 "Виробництво"	27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"

сілськогосподарських культур)		
-------------------------------	--	--

Джерело: сформовано за даними [53]

На рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких та промислових підрозділів господарства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу тощо); а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій, насіння та посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Для правильного визначення фактичної виробничої собівартості готової продукції, виконання робіт та послуг доцільно на кінець звітнього періоду визначити залишки незавершеного виробництва, тобто незакінчену обробкою продукцію в процесі виробництва.

Аналітичний облік сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів ведеться за видами продукції (номенклатурою), що наведена в таблиці 2.12 "Перелік біологічних активів і сільськогосподарської продукції".

Таблиця 2.12

**Перелік біологічних активів і сільськогосподарської продукції у
ФГ «Агролан»**

Об'єкти обліку біологічних активів	Сільськогосподарська продукція	Додаткові біологічні активи
Рослинництво		
1. Зернові та зернобобові культури		
Пшениця озима	Зерно, зернові відходи, солома	-
Ячмінь озимий	«-»	-
Кукурудза	Зерно, зерновідходи, качани, стебло	-
2. Технічні культури		
Соя	Насіння, солома	-
Ріпак озимий	Зерно, відходи, солома	

Джерело: сформовано автором

На субрахунку 271 "Готова продукція" оприбутковують отриману зернову продукцію. Після первинної доробки зернової продукції та визначення подальшого використання ця продукція відноситься на відповідний субрахунок 272 "Насіння".

Інструкція №291 передбачає, що на рахунку 27 слід обліковувати побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій. Отже, зерновідходи, які отримують при первинній доробці зернової продукції, оприбутковують на рахунку 273 "Зерновідходи", тут же обліковують соломку, полову та іншу продукцію рослинництва.

Аналітичний облік витрат та виходу продукції рослинництва у ФГ «Агролан 2020» ведеться у Виробничих звітах по рослинництву, що складають один раз на місяць у розрізі бригад на підставі перевірених первинних документів, згрупованих у журналі обліку робіт і витрат та в інших регістрах бухгалтерського обліку. Потім облік ведуть в звіті за видами зернових культур та видами робіт незавершеного виробництва за встановленими статтями витрат.

Таблиця 2.13

Кореспонденція рахунків по списанню витрат у ФГ «Агролан 2020», 2020 р.

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн.
1. Списання сум заробітної плати	231	661	6079,8
2. Списання відрахувань на соціальні заходи	231	65	2147,7
3. Списання вартості витрачених на посів насіння і посадкового матеріалу	231	208	1422,0
4. Списання мінеральних добрив	231	208	1970,8
6. Списання вартості витрачених матеріалів	231	209	116,1
7. Списання вартості послуг допоміжних виробництв	231	234	2724,0
8. Списання суми нарахованої амортизації основних засобів	231	131	662,1
9. Списання вартості нафтопродуктів на роботу тракторів, комбайнів, агрегатів і механізмів	231	203	3601,1

Джерело: сформовано автором за даними ФГ

Облік виробництва продукції рослинництва ведуть на рахунку 23 «Виробництво», при цьому у ФГ «Агролан 2020» відкривають субрахунок 1 «Рослинництво». Субрахунок 231 є активним. За дебетом враховують витрати на виробництво, а за кредитом – вихід продукції. При здійсненні витрат дебетують рахунок 23, а кредитують різні рахунки в залежності від видів витрат. Готову продукцію оприбутковують із кредиту рахунка 23 у кореспонденції з дебетом рахунка 27. Продукцію оприбутковують протягом року по плановій собівартості, що коригують наприкінці року до фактичної.

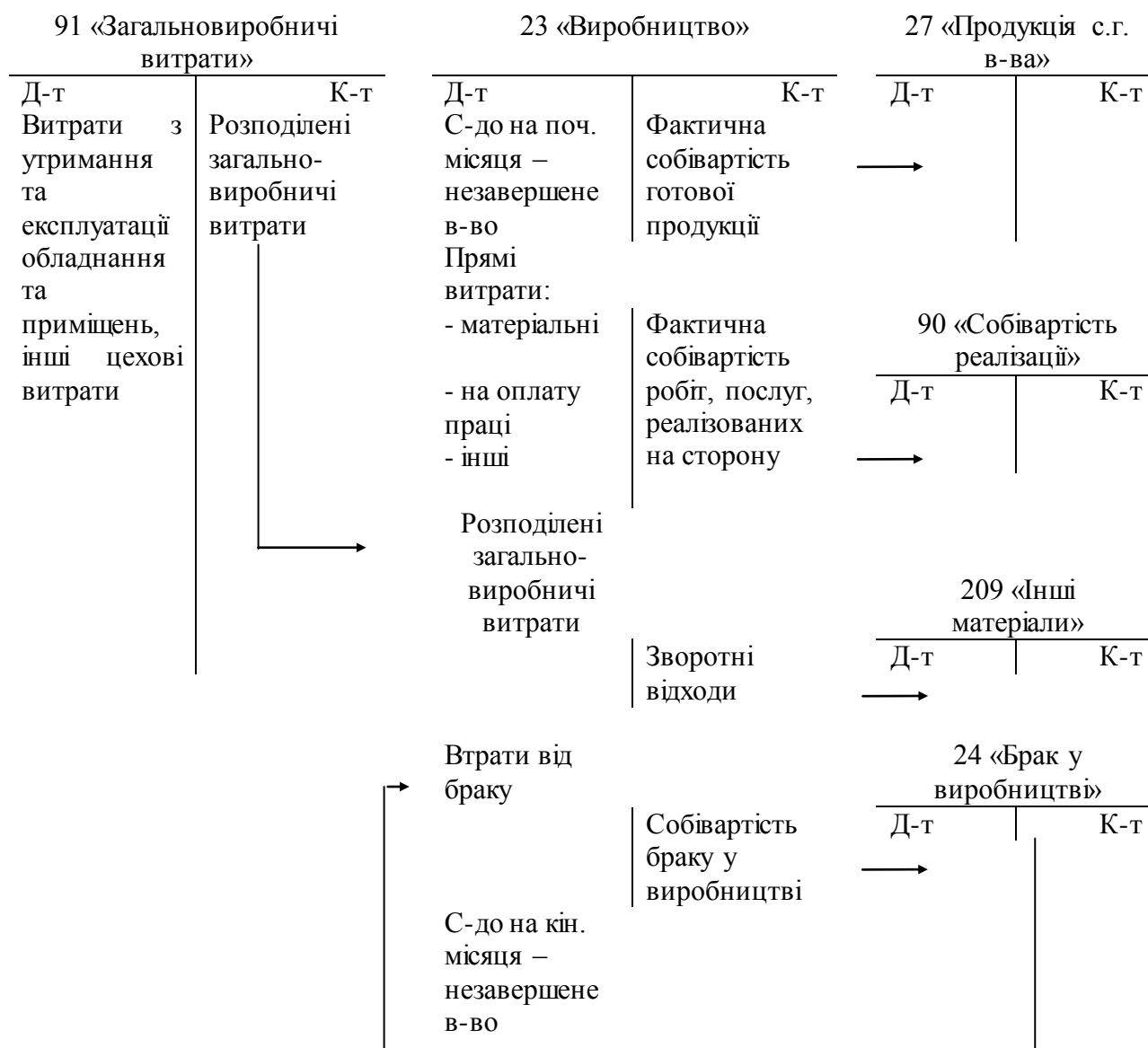


Рис. 2.4. Загальна схема синтетичного обліку готової продукції у ФГ

«Агролан 2020»

Джерело: сформовано автором за даними ФГ

Відомість 5-мс за формою додатка 7 до наказу №422 призначена для систематизації інформації про:

- доходи від реалізації;
- інші операційні, інші звичайні доходи;
- вирахування з доходу;
- витрати операційної діяльності за елементами (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати);
- витрати майбутніх періодів;
- фінансові результати;
- нерозподілені прибутки (непокриті збитки);
- використання прибутку;
- власний (статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений, вилучений) капітал;
- створення та використання забезпечень майбутніх витрат і платежів.

У Відомості 5-мс відображаються обороти по дебету і кредиту рахунків:

- у розділі I: 84 «Витрати операційної діяльності»; 85 «Інші затрати»;
- у розділі II: 23 «Виробництво»;
- у розділі III: 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»; 70 «Доходи»; 79 «Фінансові результати»;
- у розділі IV: 39 «Витрати майбутніх періодів»; 40 «Власний капітал»; 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Розглянемо порядок заповнення цих розділів Відомості 5-мс.

Розділ I. «Облік витрат». У статтях рядків 1-6 по дебету рахунка 84 «Витрати операційної діяльності» на підставі первинних облікових документів (і/або листів-розшифрувань) на витрачання (або передачу до

місце витрачання) виробничих запасів, нарахування заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи відображаються витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, зі здійсненням діяльності з виконання робіт, надання послуг та продажу товарів (графи 3-14). Собівартість реалізованих виробничих запасів, товарів з кредиту рахунків обліку відповідних активів списується до дебету рахунка 84 «Витрати операційної діяльності» (рядки 5.3 – 5.6) з подальшим списанням до дебету рахунка 79 «Фінансові результати».

З кредиту рахунка 84 «Витрати операційної діяльності» (графи 16-18) витрати списуються до дебету рахунків:

– 23 «Виробництво» – малими підприємствами, що здійснюють виробництво готової продукції (робіт, послуг), у сумі витрат, які відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» включаються до виробничої собівартості продукції;

– 79 «Фінансові результати» – у сумі інших операційних витрат (адміністративних, збутових).

Слід зауважити, що списання всієї суми витрат операційної діяльності малі підприємства, що здійснюють виробництво готової продукції (робіт, послуг), із кредиту рахунка 84 можуть провадити в кореспонденції з рахунком 79 «Фінансові результати».

Дані графи 15 розділу I Відомості 5-м у частині витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), переносяться до графи 16 розділу I і до графи 6 розділу II, а в частині інших операційних витрат – до графи 17 розділу I і до графи 5 розділу III, або всі витрати операційної діяльності переносяться до графи 17 розділу I і графи 5 розділу III.

У графі 20 розділу I накопичуються підсумкові дані в розрізі складових елементів операційних витрат і статей інших витрат за період з початку звітнього року, включаючи звітний (по точний) місяць. У рядках 7.1-7.4 розділу I відображається сума визнаних витрат, що виникли в результаті

іншої, ніж операційна, діяльності (фінансові витрати, інші витрати), і податок на прибуток. Одночасно з відображенням вибуття незавершеного виробництва або використання на капітальні інвестиції слід провести на зазначену суму запис способом «сторно»: Дебет 84 «Витрати операційної діяльності»; Кредит 84 «Витрати операційної діяльності»; у розрізі відповідних елементів операційних витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати) (графа 18).

При реалізації готової продукції у ФГ «Агролан 2020» використовується така кореспонденція рахунків – на прикладі ріпаку на зерно (табл. 2.14).

Таблиця 2.14

Відображення в обліку виробництва та реалізації продукції (ріпак на зерно), 2020 рік

№ п/п	Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
Виготовлення продукції				
1.	Списана собівартість сировини та матеріалів, насіння, які були використані для вирощування цукрових буряків	231	201, 208	2095,0
2.	Списані витрати на оплату праці робітникам, зайнятим вирощуванням	231	661	377,5
3.	Списана сума обов'язкових нарахувань на фонд оплати праці	231	65	135,1
4.	Списані витрати на паливо та електроенергію	231	203	493,8
5.	Списані витрати на утримання та експлуатацію обладнання	231	207, 209, 131, 661, 651	102,7
6.	Нараховані загальновиробничі витрати	91	131, 209, 661, 65	362,0
7.	Списані загальновиробничі витрати	231	91	362,0
8.	Нарахована сума адміністративних витрат	92	661, 65	62,2
9.	Списана нарахована сума	791	92	62,2
10.	Оприбутковано продукцію рослинництва	271	231	3628,3
Реалізація продукції				
11.	Відображена операція реалізації готової продукції	361	701	9240,00
12.	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	701	643	1540,00
13.	Відображені витрати на збут продукції	93	661, 65	790,5
14.	Списана сума витрат на збут	791	93	790,5
15.	Списана собівартість реалізов. продукції	901	271	3628,3
16.	Списана собівартість реалізованої продукції на фінансовий результат	791	901	3628,3

17.	Списана сума прибутку на фінансовий результат	701	791	3281,2
-----	---	-----	-----	--------

Джерело: сформовано автором за даними ФГ

Для визначення фактичної виробничої собівартості готової продукції (робіт, послуг):

до залишків незавершеного виробництва на початок місяця (сальдо по рахунку 23 «Виробництво») додаємо витрати виробничі в поточному місяці (оборот по дебету рахунку 23 «Виробництво») і віднімаємо залишки незавершеного виробництва, встановлені актами інвентаризації, на кінець місяця. Отриманий результат і буде складати фактичну виробничу собівартість готової продукції (робіт, послуг).



Рис 2.5. Взаємозв'язок між виробництвом, залишками і реалізацією продукції

Джерело: складено автором

Бухгалтер з реалізації бере участь в інвентаризаціях, перевірках, ревізіях і оформленні їх результатів. Інвентаризація продукції проводиться не менше одного разу на рік, а її результати відображаються в інвентаризаційному описі.

Для контролю достовірності даних бухгалтерського обліку проводиться візуальна, формальна й зустрічна перевірка первинних документів, даних складського обліку та облікових реєстрів про випуск готової продукції. Повнота оприбуткування виробленої продукції може бути також перевірена шляхом складання альтернативного балансу витрат сировини й обсягу готової продукції, виходячи з нормативних витрат [58].

Таким чином, на субрахунку 271 відображається інформація про наявність та рух готової продукції рослинництва і для деталізації цієї інформації підприємством відкрито субрахунки 3-го порядку:

2711 “Готова продукція рослинництва”

2713 “Готова продукція промислових виробництв”

Цей порядок зручний тим, що, по-перше, вся продукція с.-г. виробництва обліковується на одному рахунку, що дає можливість легко робити звірку аналітичного і синтетичного обліку, різні вибірки для внутрішніх споживачів, для проведення аналізу чи робити інші розрахунки; і по-друге, він не суперечить діючій Інструкції №291.

Аналітичний облік реалізованої продукції ведеться в Книзі обліку реалізації продукції. В цій книзі на кожний вид продукції заведено окрему сторінку, яка заповнюється на протязі року щомісячно. Для кожного каналу реалізації відведено окрему колонку. Остання колонка - шифри синтетичного обліку операцій.

Аналітичний облік продукції сільськогосподарського виробництва ведеться за видами продукції.

Виручка від реалізації продукції у відтворювальному процесі матеріального виробництва відіграє важливу роль як одна з ланок нового кругообігу коштів підприємства. За рахунок грошових надходжень від реалізації продукції передовсім відшкодовується вартість матеріальних витрат на виробництво – використаної сировини, напівфабрикатів, матеріалів, електроенергії, палива тощо, а також перенесена частина вартості основних засобів (амортизаційні відрахування). Тому виручка від реалізації є

одним найголовніших показників, що формує уявлення про господарство.

Згідно з НП(С)БО 15 «Дохід», виручка визнається при виконанні таких умов:

- при збільшенні активу або погашенні зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників підприємства);

- оцінка доходу може бути достовірно визначена [25].

Розмір виручки від реалізації продукції, за інших однакових умов, залежить від:

- 1) кількості, асортименту та якості продукції, що підлягає реалізації;
- 2) рівня цін реалізації сільськогосподарської продукції.

Обсяг (кількість) реалізованої продукції прямо впливає на величину виручки, а сама кількість реалізованої продукції залежить від обсягу виробництва товарної продукції і зміни величини перехідних залишків нереалізованої продукції на початок і кінець року. Асортимент реалізованої продукції справляє двоякий вплив на величину виручки. Зростання в загальному обсязі реалізованої продукції питомої ваги асортименту з більш високою ціною збільшує величину виручки, і навпаки.

Обсяг реалізації продукції визначається за відвантаженою покупцям продукцією. Дохід від реалізації продукції визнається у разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар;

- підприємство не здійснює подальше управління та контроль за реалізованими товарами;

- сума доходу може бути достовірно визначена, є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємств;

- витрати з цієї операції можуть бути достовірно визначені [17].

Для обліку реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг у ФГ "Агролан 2020" використовують рахунок 70 "Доходи від реалізації". На

цьому рахунку обліковують реалізацію продукції власного виробництва, куплених товарно-матеріальних цінностей, включаючи товари. Аналітичний облік операцій за вказаним рахунком організують так, щоб можна було контролювати дотримання термінів оплати.

За кредитом субрахунків відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом - належна сума непрямих податків (акцизного податку, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); суми, які отримуються підприємством на користь комітента, принципала та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати» [53].

Первинними документами з обліку доходів від реалізації є розрахунки (довідки) бухгалтерії ФГ «Агролан 2020». Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, виходячи зі специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю.

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову ринкову вартість. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату складання балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.

Удосконалення синтетичного і аналітичного обліку готової продукції має велике значення для зниження трудомісткості, підвищення чіткості обліку, зменшення часу документообігу. Проаналізувавши організацію аналітичного і синтетичного обліку продукції сільськогосподарського виробництва пропонуємо ввести на підприємстві наступний перелік субрахунків до рахунку 27:

271 - Готова продукція рослинництва

272 - Насіння

273 - Органічні добрива

По субрахунку 271 обліковується отримана з виробництва продукція: зерно, тощо. Після доробки продукції та чіткого визначення шляху її подальшого використання, продукція з субрахунку 271 списується на

субрахунок 272 - насіння. На субрахунку 271 залишається продукція для реалізації, а також та, використання якої не визначене.

Необхідно переглянути підхід до складання реєстрів з обліку готової продукції. В аналітичному обліку це стосується ведення Книги складського обліку. Ми пропонуємо варіант ведення не форми № 40, а карток складського обліку. Це надасть змогу щомісячно не переписувати залишки за окремими видами продукції, а лише винести залишок на кінець місяця.

РОЗДІЛ 3.

НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ В УМОВАХ ЦИФРОВІЗАЦІЇ

3.1. Раціоналізація документообігу в організації обліку фермерського господарства

Ефективне управління фермерським господарством можливе лише за умов наявності всебічної інформації про існуючі ресурси підприємства, джерела їх утворення та господарські операції, проведені з ними. Зазначена інформація формується у бухгалтерських документах та є підставою для обчислення й сплати податків та зборів фермерськими господарствами, гарантує збереження їх майнових прав на виготовлену продукцію та одержані доходи, забезпечує необхідний обсяг інформації для проведення контролю й аналізу діяльності, прийняття своєчасних управлінських рішень тощо.

Обсяг документації та особливості організації облікового процесу, перш за все, залежать від організаційно-правової форми, розміру та спеціалізації фермерського господарства. Ті господарства, що не зареєстровані як юридичні особи, звільняються від обов'язкового ведення бухгалтерського обліку, оскільки дія Закону № 973-IV [45] розповсюджується виключно на юридичних осіб. Проте якщо фермерське господарство зареєстроване як фізична особа – підприємець, за ним закріплюється обов'язок щомісячного ведення обліку доходів (для платників ПДВ – обліку доходів і витрат) та подання податкової звітності. Записи про одержані доходи такі підприємці можуть оформляти у довільній формі, наприклад, звичайному журналі чи зошиті, файлі Excel, онлайн-сервісі, універсальному мобільному додатку або чат-боті у смартфоні тощо.

Фермерські господарства – юридичні особи, яким є досліджуване нами

ФГ "Агролан 2020", зобов'язані вести бухгалтерський облік та формувати фінансову, податкову, статистичну звітність, при цьому приналежність фермерського господарства до підприємств певної категорії з метою обліку відбувається за ознаками обсягу ресурсів, одержаних доходів, кількістю працівників. Так, бухгалтерський облік може здійснюватись за загальноприйнятою обліковою системою (великими та середніми підприємствами) або ж за спрощеною чи простою формою в залежності від зарахування до малого підприємства чи мікропідприємства.

Пунктом 3 ст. 2 та ст. 3 Закону № 973-IV [45] закріплено, що підприємства, які мають право на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, можуть формувати фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності, окрім того, якщо вони не є платниками ПДВ, тоді інформацію у регістрах бухгалтерського обліку господарства можуть узагальнювати без застосування подвійного запису.

Звісно, що невеликі за обсягом фермерські господарства (зокрема, й ФГ "Агролан 2020") зацікавлені у спрощенні ведення обліку, особливо якщо мова йде про сімейні фермерські господарства, у яких бухгалтерський облік веде голова або ж один із членів родини, котрі здебільшого не мають спеціальної освіти. Навіть якщо господарство обирає просту або спрощену форму обліку, регламентовану Методичними рекомендаціями по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами №422 або №720 [43; 42], основна відмінність обліку полягає у накопиченні інформації у різних відомостях та журналах обліку господарських операцій (проаналізовано у підрозділі 2.1).

Дещо інший підхід до організації обліку у фермерських господарствах закріплений Методичними рекомендаціями з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах №189 [41], якими запропоновано не три, а чотири форми ведення бухгалтерського обліку фермерськими господарствами, а саме:

1) проста, що ведеться без подвійного запису в первинних документах, інвентаризаційних описах та Книзі обліку доходів і витрат (сімейне фермерське господарство без найманих працівників);

2) спрощена, із веденням первинних документів, Журналу реєстрації господарських операцій та окремих відомостей (мікропідприємства, що не підпадають під просту форму ведення обліку та малі підприємства, що мають до 10 найманих осіб);

3) форма для малих підприємств, яка здійснюється у первинних документах, меморіальних ордерах та Журнал-Головній (малі підприємства, що мають від 10 до 50 найманих осіб);

4) загальна форма для великих та середніх підприємств, яка здійснюється за загальним, а не спрощеним планом рахунків у журналах-ордерах.

Отже, за Методичними рекомендаціями [41, 42, 43] складність організації обліку та формування звітності є співставною із розміром фермерського господарства. Середні та великі (а за бажанням - й малі) фермерські господарства, у своїй діяльності можуть використовувати Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств №390 [6], спрямовані на узагальнення інформації про господарські операції, що містяться у прийнятих до обліку первинних документах, у реєстрах (журналах-ордерах) бухгалтерського обліку.

Зауважимо, що якими б Методичними рекомендаціями не керувалось фермерське господарство для організації бухгалтерського обліку, на початковому етапі будь-який факт господарської діяльності має бути закріплений на підприємстві первинними документами. При цьому перелік первинної документації, його форма та обсяг може варіюватись в залежності від спеціалізації господарської діяльності, наявних активів, обсягів реалізації фермерського господарства тощо.

Законодавством [39, 45] значно розширені можливості керівника або

власника підприємства у частині складання первинної документації, оскільки зазначені нормативно-правові акти дозволяють здійснювати документування як у паперовій, так і електронній формах із використанням типових, спеціалізованих або ж самостійно виготовлених бланків із визначеним законодавством переліком обов'язкових реквізитів. При цьому первинна документація має особливий правовий статус «доказовості» у бухгалтерському та податковому обліку, оскільки саме вона є підставою для ведення обліку господарських операцій та підтвердженням для нарахування та сплати податків і зборів. За відсутності або неналежного зберігання первинних документів фермерські господарства можуть бути оштрафовані згідно зі ст.44 і ст.121.1 ПКУ [36].

Первинна документація є не лише документальним закріпленням фактів господарської діяльності фермерського господарства, в окремих випадках вона є віддзеркаленням грошової вартості облікового об'єкта та інвентаризаційним елементом діяльності господарської одиниці, оскільки охоплює облік майна, матеріальних та грошових цінностей, розрахунків, у тому числі за податками та платежами, облік доходів та витрат тощо. Саме тому успішне ведення агробізнесу фермерським господарством безпосередньо пов'язане із обраною обліковою політикою та раціональною організацією первинного обліку.

Належна побудова системи документування вимагає професійного судження спеціаліста щодо налагодження організації документообігу усіх зазначених процесів. Адже документообіг охоплює не лише процедуру складання первинних документів та їх зберігання до моменту повної ліквідації (знищення), а являє собою цілісну систему збору, обробки, впорядкування та контролю за подальшим рухом облікової інформації до реєстрів бухгалтерського обліку й звітності, яка суттєво впливає на ефективність управління та діяльність фермерського господарства в цілому.

І.В. Жиглей та С.М. Лайчук у широкому розумінні розглядають документообіг як інформаційну діяльність суб'єктів інформаційних відносин,

що реалізується шляхом виконання певних дій над документами [10]. Саме тому для фермерських господарств належно побудований порядок руху облікових документів є, насамперед, запорукою створення прозорого інформаційного простору та оптимального інформаційного забезпечення аграрної діяльності. Окрім того, належним чином побудований документообіг сприяє скороченню матеріальних та трудових затрат на обробку облікових документів та формує оптимальні умови для роботи з ними.

Вище розглянуті Методичні рекомендації щодо накопичення інформації в первинних документах та реєстрах обліку є достатньо логічними та обґрунтованими з точки зору паперового заповнення основних бухгалтерських документів, проте за сучасних умов господарювання їх доцільність втрачається у разі переходу фермерського господарства на автоматизовану систему обліку.

На сьогодні для фермерських господарств найбільш розповсюдженим та економічно прийнятним способом ведення документації (з точки зору обслуговування техніки та програмного забезпечення у віддалених районах) є поєднання паперових та електронних документів. Тому потреба у побудові раціонального документообігу є цілком зрозумілою та вкрай необхідною з точки зору економіко-правової доцільності та охорони майнових прав і законних інтересів фермера та інших працівників господарства.

Раціоналізація документообігу має сприяти прискоренню руху документів та зниженню трудомісткості обробки інформації. Для того, щоб мінімізувати витрати часу на складання та обробку документу, необхідно встановити раціональну послідовність переміщення документу від однієї операції до іншої, враховуючи чіткий перелік робіт, який необхідно виконати, час роботи, способи і час передачі документів та склад відповідальних осіб за передачу [4, 7, 10].

При застосуванні паперового документообігу його раціоналізації сприяє використання графічного методу організації руху інформаційних

носіїв. Зокрема, у складі облікової політики підприємств передбачають розробку у табличній, схематичній чи у формі текстового опису внутрішньо регламентованого документу – графіка документообігу, який являє собою чіткий порядок операцій передавання та обробки інформації, зазначеної в первинних документах. Найчастіше у графіку фіксують основні характеристики руху документів, строки їх складання та проходження від одного виконавця чи структурного підрозділу до іншого за темами (надходження сировини і матеріалів, відпуск тощо) чи топологічною ознакою (облік розрахунків з постачальниками, облік запасів тощо). Якщо документи мають різні інстанції просування та їх шлях руху вимагає зайві для інших видів документів рядки, можна скласти графік документообігу на кожен окремий вид документів.

Відповідно до п. 5.1 Положення № 88 [37] з метою упорядкованості руху та своєчасного одержання для записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства встановлюється графік документообороту, в якому вказуються дата створення або одержання від інших підприємств документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву.

Отже, необхідність наявності даного графіку не є виключенням для фермерських господарств. Однак, практика показує, що належно оформлений графік документообігу через високу трудомісткість його розробки у багатьох фермерських господарствах відсутній або носить формальний характер. Це також пов'язано з тим, що прямої відповідальності за відсутність цього важливого документу чинним законодавством не передбачено. Натомість накладання штрафних санкцій контролюючими органами за порушення порядку ведення податкового обліку чи строків подання відповідної звітності може бути пов'язане з низьким рівнем організації процесу оформлення та обробки первинних облікових документів.

Оскільки в організації облікового процесу фермерських господарств задіяні спеціалісти, що не мають спеціальної бухгалтерської освіти, які

складають первинні документи у виробничих підрозділах та передають їх в бухгалтерію, графік має бути складено просто й чітко, із дотриманням таких принципів побудови при плануванні обігу первинних документів:

- з урахуванням функціональних обов'язків кожного учасника документообігу та взаємодії між ними згідно посадових інструкцій чітко визначені посадові особи (хто кому повинен передавати документ) та погоджені строки передачі, що впливає не лише на оперативність їх проходження через кожен інстанцію, а й формування нормальних психологічних відносин у колективі;

- погодження строків передачі документа від одного виконавця чи структурного підрозділу до іншого;

- забезпечення одноразовості надходження документа для опрацювання до одного виконавця або в один структурний підрозділ, виключення дублювання у роботі з документами;

- оптимізація кількості підрозділів і виконавців, через які проходить документація;

- забезпечення мінімального часового розриву між здійсненням господарської операції та отриманням органами управління необхідних даних на основі визначення точного часу перебування документа на кожному етапі його обробки;

- виключення з графіку тих інстанцій, де проходження документа є формальним, без перевірки зафіксованих у ньому даних.

Важливим є ознайомлення з графіком документообігу під підпис працівників фермерського господарства, які складають та передають до бухгалтерії первинні документи, а також зазначення у посадових інструкціях відповідних обов'язків та відповідальності працівників щодо своєчасності підготовки та виконання документів. Запропонований приклад форми графіка документообігу для середніх та великих господарств представлений у таблиці 3.1.

Малі фермерські господарства, до яких відноситься досліджуване наме

ФГ "Агролан 2020", що складають обмежену кількість первинної документації, пов'язану переважно із розрахунковими операціями та доходною частиною агропідприємства, можуть спростити побудову графіка документообігу, наприклад, використавши для цього графіки-схеми документообігу або ж документограми (оперограми).

Таблиця 3.1

Форма графіка документообігу для забезпечення записів у бухгалтерському обліку фермерського господарства

Назва документа	Складання документа				Перевірка документа			Обробка документа		Передача в архів	
	К-сть примірників	Відповідальний за		Строк виконання	Відповідальний за		Строк виконання	виконавець	Строк виконання	виконавець	Строк виконання
		складання	приймання		передачу	перевірку					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Джерело: [10, с. 57]

У табл. 3.2 нами представлений спрощений графік документообігу, для побудови якого використані елементи звичайного графіку документообігу та оперограми.

Таблиця 3.2

Фрагмент спрощеного графіка документообігу для ФГ "Агролан 2020"

Документ	К-сть примірників	Строк складання	Строк зберігання у ФГ	Відповідальні виконавці				
				Керівник	Бухгалтер	Агроном	Бригадир	...
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Платіжне доручення	1	у день операції	3 роки	*	+			
Табель обліку робочого часу	1	щоденно	3 роки		+			
Рахунок - фактура	2	Момент заключення угоди	3 роки	*	+			
...								

+ - особа, що складає документ;

*- особа, що додатково візує / перевіряє документ.

Джерело: складено авторами

Складання зазначеного графіку є виправданим у тому випадку, якщо у господарстві працює невелика кількість працівників, які відповідають за окрему ділянку роботи, а вся оперативна інформація передається особі (чи особам), відповідальній за ведення обліку, яка у подальшому нею обробляється та узагальнюється.

Раціоналізація документообігу передбачає не лише оптимізацію руху документів у проміжку між здійсненням господарської операції та одержанням необхідних даних для прийняття управлінських рішень, а й застосуванням більш досконалих засобів та способів збирання, обробки та узагальнення інформації.

Альтернативним напрямом підвищення ефективності формування первинних облікових документів фермерських господарств з меншою трудомісткістю та витратами часу на їх обробку є впровадження систем електронного документообігу як внутрішнього, так і у взаємодії з контрагентами.

3.2. Вдосконалення організації обліку виробництва аграрної продукції в цифровому середовищі

Технології розвиваються і зараз без них не обходиться практично жоден вид комерційної діяльності. Автоматизація сільського господарства необхідна для того, щоб налагодити і організувати всі етапи і аспекти роботи агрокомплексу, від визначення родючості ґрунту до бухгалтерського обліку. На основі платформи BAS розроблені програми для сільського господарства – “BAS Агро. ERP” і “BAS Агро. Бухгалтерія”. Основні функціональні можливості "BAS Агро. Бухгалтерія":

- Програма дозволяє вести податковий і бухгалтерський облік в сільському господарстві. Конфігурація створена на основі рішення “BAS

Бухгалтерія”, містить всі його функції і можливості.

- Рішення можна використовувати тільки для ведення бухгалтерського обліку в сільському господарстві, для автоматизації інших аспектів діяльності використовуються інші програми або спеціальні конфігурації.

- Програма дає можливість бухгалтеру формувати необхідну звітність по майну, транспорту, земельним ділянкам і сільгосптехніці. Також система дозволяє вести облік по кадрам і зарплатні, зберігати інформацію про співробітників, виплачувати заробітну плату і т.д.

Проте, дане програмне забезпечення, на нашу думку, підходять більшим за розмірами та обсягами діяльності аграрним підприємствам.

Сьогодні на ринку програмних продуктів для автоматизації оперативного, бухгалтерського та податкового обліку сільськогосподарських підприємств, що можуть застосовуватись фермерськими господарствами, пропонуються програми: BAS АГРО. Бухгалтерія, ДЕБЕТ Плюс з конфігурацією «сільське господарство», ХЕП-БУХ у конфігурації «с.-г. підприємство», MASTER: Агро та ін. Якщо аналізувати в цілому, до цих програм, як правило, входять підсистеми обліку виробничого циклу, сільськогосподарської продукції, робіт і послуг, витрат і розрахунку собівартості, розрахунків по оренді земельних паїв, управління фінансами, основними засобами і складом, закупівлями і продажами, взаєморозрахунками, відносинами з покупцями і постачальниками, персоналом і розрахунку зарплати. Розроблені також окремі галузеві рішення для автоматизації окремої галузі: веденню обліку по ВРХ, свинарству, рослинництву, розведенню кроликів, птахівництву і виробництву яєць (BAS АГРО. Бухгалтерія); оперативної роботи току, обліку зайнятості автотранспорту і сільськогосподарської техніки та відображення ремонтів, роботи комірника на віддаленому складі, процесів роботи агронома в полі та інші.

Отже, програмне забезпечення, розроблене для агропідприємств, містить не лише стандартні розділи бухгалтерського обліку, а й передбачає

автоматизацію обліку специфічних ділянок виробництва різних видів сільськогосподарської продукції, у тому числі пристосованих для окремих операторів обробки інформації.

Варто зазначити, що фермерські господарства за потреби можуть використовувати звичайні програмні продукти для автоматизації обліку у поєднанні із програмним забезпеченням або веб-сервісами для електронного документообігу, за умови, що вони можуть виступати сполучною ланкою між різними системами та трансформуватися під вимоги та спеціалізацію аграрного підприємства.

Запровадження фермерськими господарствами системи електронної обробки документів забезпечує позитивні трансформаційні зміни в обміні інформацією між учасниками комунікаційного процесу. Науковці, досліджуючи доцільність застосування електронного документообігу на підприємствах, відмічають цілу низку переваг та позитивних факторів від його впровадження.

С.А. Гаркуша до основних переваг електронного документообігу відносить економію часу, підвищення прозорості внутрішньої роботи підприємства, гнучкість щодо фізичного місцезнаходження співробітників, підвищення безпеки інформації та документів, більш адекватне використання фізичного простору і техніки, ведення історії кожного файлу та супутньої документації, підвищення рівня задоволеності працівників і керівників, зменшення витрат на друк, поштові марки, конверти та пересилку [7].

К.В. Копняк і Т.А. Костунець переваги впровадження системи електронного документообігу об'єднують наступні умовні групи: інформаційні, фінансові, методичні, технічні, технологічні, управління, контролю та безпеки [14, с. 62].

З точки зору можливого впливу процесів діджиталізації документообігу на діяльність фермерських господарств в цілому та окремі групи працівників зокрема, додатково можемо виокремити такі групи переваг, як соціально-економічні, комунікаційні та інтеграційні (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Переваги від запровадження електронного документообігу у
фермерських господарствах**

Переваги	Характеристика
Технічні	Скорочення часових витрат на діловодні процеси, можливість спільної роботи над документом та вміщення в документ мультимедійних даних та посилань, створення резервних копій документів
Технологічні	Використання шаблонів документів, сучасних технологій розпізнавання текстів, централізоване зберігання текстів документів в електронній формі, їх графічних образів та супутніх матеріалів, внутрішня інтеграція з іншими системами підприємства
Методичні	Уніфікація документів та процедур їх опрацювання, підвищення кваліфікації працівників з питань роботи з документами
Інформаційні	Своєчасне забезпечення повною, точною та достовірною інформацією працівників, наявність інформаційно-довідкової та аналітичної інформації, ведення історії роботи з документами, прискорення інформаційних процесів
Безпеки	Використання електронного цифрового підпису, підвищення рівня захисту інформації, забезпечення цілісності й автентичності документа, розмежування прав доступу до документів
Фінансові	Зменшення витрат на виготовлення, пересилку документа, діловодний персонал, архівні площі
Управління	Організація єдиного порядку роботи з документами у підрозділах, моніторинг роботи користувачів системи, зміна корпоративної культури організації, посилення виконавчої дисципліни
Контролю	Автоматизоване нагадування про закінчення термінів виконання документа, чітко визначене місцезнаходження електронного документа та його виконавець, виключення загублення документів, перевірка правильності та своєчасності виконання документу
Соціально-економічні	Соціально-економічний ефект від зростання продуктивності праці, зменшення фізичного навантаження, зростання рівня задоволеності працівників та власників
Комунікаційні	Спрощення взаємодії з державними органами управління, контрагентами, аудиторськими фірмами, іншими бізнес-структурами
Інтеграційні	Сприяння інтеграції господарства до глобальних інформаційних систем, можливість входження до європейського світового ринку електронного бізнесу, запровадження «цифрової» інфраструктури та виконання національних «цифрових» стратегій у рамках міжнародної діджиталізації

Джерело: сформовано за даними [7, 14]

Використання систем електронного документообігу передбачає як можливості раціональної організації бухгалтерського обліку, так і низку

ризиків, які обов'язково потрібно враховувати (рис. 3.1). При виборі певного програмного продукту, та в цілому переході на електронний документообіг, не завжди враховуються особливості діяльності господарства, тому можуть виникати збої у налагодженні ефективного документообігу. Окрім того, готовність фермерських господарств до впровадження систем електронного документообігу визначається аспектами фінансової спроможності та матеріально-технічної бази, адаптивністю людських ресурсів до освоєння нових технологій та комунікаційними відносинами між суб'єктами документообігу.

<i>Додаткове економічне навантаження</i>	<ul style="list-style-type: none"> •Додаткові витрати, пов'язані із запровадженням цифровізації облікової системи, відсутність миттєвого ефекту від її проведення, зростання вартості послуг, пов'язаних з електронним цифровим підписом, які складаються з генерації ключів, збереженню їх на носії інформації, формуванню сертифіката, що засвідчує особу власника, доступ до бібліотек відкритого ключа
<i>Організаційний фактор</i>	<ul style="list-style-type: none"> •Відсутність чіткого розмежування обов'язків і відповідальності працівників господарства, недостатня підготовка персоналу до роботи з відповідним програмним забезпеченням, що впливає на правильність ведення електронного документообігу, відсутність можливості зовнішнього використання електронних документів у разі відсутності у партнерів електронного документообігу
<i>Соціально-психологічний фактор</i>	<ul style="list-style-type: none"> •Консерватизм персоналу, неготовність його до впровадження нової системи, низький мотиваційний рівень до навчання, а також подвійне навантаження на працівників на початковому етапі впровадження, пов'язане з опрацюванням документів в паперовому вигляді та у новій програмі
<i>Технічний фактор</i>	<ul style="list-style-type: none"> •Низька якість технічного оснащення господарств, необхідного для переведення документів в електронний формат, переведення паперових первинних документів в електронну форму, що вимагає використання програм з обробки відсканованих документів
<i>Питання безпеки</i>	<ul style="list-style-type: none"> •Слабка система захисту від несанкціонованого доступу до бази даних або її відсутність, необхідність забезпечення антивірусного захисту інформації

Рис. 3.1. Ризики, пов'язані із впровадження систем електронного документообігу у фермерських господарствах

Джерело: сформовано автором

Значна частина ризиків пов'язана із організаційно-технічними питаннями та проблемами, зумовленими порушенням безпеки

інформаційного простору фермерського господарства. Для вирішення зазначених питань господарствам доцільно більшу увагу приділяти правильності ведення електронного документообігу, використанню ліцензованого програмного та технічного забезпечення, виготовленню копій електронних документів на додаткових носіях або ж у паперовому вигляді, запровадженню додаткових заходів захисту від несанкціонованого втручання в автоматизовану систему документування.

Таким чином, сучасні умови господарювання вимагають надійного інформаційного забезпечення діяльності будь-якої господарської одиниці. Обрана фермерським господарством форма бухгалтерського обліку безпосередньо впливає на технологію обробки облікової інформації та процедуру накопичення інформації. Фермерські господарства залежно від розміру, організаційно-технічних та фінансових можливостей можуть обирати просту, спрощену, журнально-ордерну, меморіальну чи автоматизовану форму обліку.

Загальна діджиталізація інформаційного простору та модернізація сфери обліку й оподаткування сприяють зростанню попиту фермерських господарств на діджитал-трансформацію облікової системи та системи документообігу, а також процесів управління окремих ділянок роботи, пов'язаних із сільськогосподарським виробництвом. При цьому електронний документообіг відіграє вкрай важливе значення у поєднанні системи паперового первинного обліку із автоматизованими системами управління фермерським господарством.

Застосування електронного документообігу фермерським господарством сприятиме пришвидшенню процесів одержання якісної оперативної інформації шляхом оптимізації процедур створення та проходження документів, налагодженій системі організації обліку та раціоналізації майже усіх бізнес-процесів, створюючи передумови для зростання ефективної діяльності окремих підрозділів та підприємства в цілому.

ВИСНОВКИ

За результатами досліджень за темою магістерської роботи засвоєно теоретичні знання та придбано практичні навички організації обліку виробництва продукції в сільському господарстві в умовах цифровізації, розроблено напрями раціоналізації організації документування в обліковій системі, а саме:

1. Для досягнення мети були поставлені та вирішені наступні завдання:
 - визначено особливості сільськогосподарського виробництва та їх вплив на організацію та ведення бухгалтерського обліку;
 - вивчено і розкрито теоретико-методологічні основи організації обліку виробництва продукції в сільському господарстві;
 - досліджено стан організації обліку виробництва сільськогосподарської продукції у ФГ «Агролан 2020»;
 - вивчено порядок організації первинного, синтетичного та аналітичного обліку виробництва сільськогосподарської продукції;
 - розроблено пропозиції щодо вдосконалення організації обліку виробництва продукції в сільському господарстві в умовах цифровізації.

2. Специфіка сільськогосподарської діяльності полягає в управлінні з боку підприємства процесом біологічної трансформації живих рослин або тварин у сільськогосподарську продукцію чи в додаткові біологічні активи. Враховуючи досліджені особливості галузі та існування міжнародного стандарту 41 „Сільське господарство”, в Україні введено в дію з 1 січня 2007 року Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Зі змісту стандартів 41 і 30 випливає, що у фінансовому обліку немає потреби у калькулюванні собівартості продукції. У цьому зв'язку будова витратних рахунків змінюється. За діючою раніше методикою витрати основної діяльності враховувалися на відповідних субрахунках, відкритих до рахунка 23 «Виробництво». Як правило, в аграрних підприємствах це субрахунки 231

«Рослинництво» і 232 «Тваринництво» (активні – на початок звітнього року, активно-пасивні – протягом звітнього року). На дебет цих субрахунків відносили фактичні витрати з вирощування сільськогосподарських культур і утримання тварин як продуктивного стада, так і на вирощуванні та відгодівлі, а на кредит – вихід продукції за плановою собівартістю з коригуванням в кінці календарного року до рівня фактичних витрат.

З набранням чинності НП(С)БО 30 будова субрахунків 231 і 232 змінилася: за Дт обліковуються фактичні витрати, пов'язані з сільськогосподарською діяльністю, в тому числі з біологічними перетвореннями поточних біологічних активів, а за Кт – списання (розподіл) цих витрат. Тобто субрахунки є чисто активними.

2. Дослідження за темою магістерської роботи проводились за матеріалами ФГ "Агролан 2020" що знаходиться на території Підволочиського району Тернопільської області, основними напрямками діяльності якого є: вирощування зернових культур, бобових культур, насіння олійних культур та решти культур; складське господарство; оптова торгівля зерном, насінням; послуги із зберігання сільськогосподарської продукції, а також надання технічної допомоги в обробітку землі та збиранню урожаю. За останні досліджувані роки виручка від реалізації зростала (у 2021 році вона збільшилася майже у 5 разів до 11214,2 тис. грн), чистий прибуток зріс у 3 рази і досяг 5535,6 тис. грн у 2021 році. За основними фінансово-економічними показниками можна стверджувати, що підприємство розвивається і здійснює прибуткову діяльність.

3. Відповідно до нормативних документів з метою упорядкованості руху та для своєчасного одержання записів у бухгалтерському обліку первинних документів наказом керівника підприємства встановлюється графік документообороту, в якому вказуються дати складання або одержання від інших підприємств та установ документів, прийняття їх до обліку, передача в обробку та до архіву. У ФГ "Агролан 2020" графік документообороту не розроблено, що, на нашу думку, негативно впливає на

організацію обліку.

4. Вивчення і відображення у пункті 2.2 застосовуваних в первинному обліку документів показує, що на виробництві використовують громіздкі, застарілі документи, що мають зайві реквізити. Деякі документи мають не вірну форму, інколи вказуються показники, які втратили своє значення. Тому ці документи потребують удосконалення, виключаючи з них одні показники і передбачаючи інші. Первинні документи типової форми, які застосовують на підприємстві, часто заповнюються без запису всіх передбачених в них реквізитів (шифрів синтетичного та аналітичного обліку, підписів відповідальних осіб тощо). Документи потребують перегляду з приводу їх удосконалення. Зокрема, пропонуємо поєднати всі регістри первинного обліку зерна в один, створений по типу Реєстру відправки зерна та іншої продукції з поля. Це дозволить скоротити час заповнення документів та спростити облік.

5. Аналітичний облік витрат та виходу продукції рослинництва у ФГ «Агролан 2020» ведеться у Виробничих звітах по рослинництву, що складають один раз на місяць у розрізі бригад на підставі перевірених первинних документів, згрупованих у журналі обліку робіт і витрат та в інших регістрах бухгалтерського обліку. Потім облік ведуть в звіті за видами зернових культур та видами робіт незавершеного виробництва за встановленими статтями витрат.

6. Облік виробництва продукції рослинництва ведуть на рахунку 23 «Виробництво», при цьому у ФГ «Агролан 2020» відкривають субрахунок 1 «Рослинництво». Субрахунок 231 є активним. За дебетом враховують витрати на виробництво, а за кредитом – вихід продукції. При здійсненні витрат дебетують рахунок 23, а кредитують різні рахунки в залежності від видів витрат. Готову продукцію оприбутковують із кредиту рахунка 23 у кореспонденції з дебетом рахунка 27. Продукцію оприбутковують протягом року по плановій собівартості, що коригують наприкінці року до фактичної.

7. Малі фермерські господарства, до яких відноситься досліджуване

наме ФГ "Агролан 2020", що складають обмежену кількість первинної документації, пов'язану переважно із розрахунковими операціями та доходною частиною агропідприємства, можуть спростити побудову графіка документообігу, наприклад, використавши для цього графіки-схеми документообігу або ж документограми (оперограми). У пункті 3.2 нами представлений спрощений графік документообігу, для побудови якого використані елементи звичайного графіку документообігу та оперограми.

8. Запровадження фермерськими господарствами системи електронної обробки документів забезпечує позитивні трансформаційні зміни в обміні інформацією між учасниками комунікаційного процесу. Науковці, досліджуючи доцільність застосування електронного документообігу на підприємствах, відмічають цілу низку переваг та позитивних факторів від його впровадження.

З точки зору можливого впливу процесів діджиталізації документообігу на діяльність фермерських господарств в цілому та окремі групи працівників зокрема, додатково нами виокремлено такі групи переваг, як соціально-економічні, комунікаційні та інтеграційні.

9. Використання систем електронного документообігу передбачає як можливості раціональної організації бухгалтерського обліку, так і низку ризиків, які обов'язково потрібно враховувати (пункт 3.2). При виборі певного програмного продукту, та в цілому переході на електронний документообіг, не завжди враховуються особливості діяльності господарства, тому можуть виникати збої у налагодженні ефективного документообігу. Проте з впевненістю можемо стверджувати, що застосування електронного документообігу фермерським господарством сприятиме пришвидшенню процесів одержання якісної оперативної інформації шляхом оптимізації процедур створення та проходження документів, налагодженій системі організації обліку та раціоналізації майже усіх бізнес-процесів, створюючи передумови для зростання ефективної діяльності окремих підрозділів та підприємства в цілому.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Біологічні активи: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 30, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 №790, ост. редакція від 22.04.2011, чинний. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z1456-05>
2. Божок І. Організація обліку виробництва продукції у фермерському господарстві в умовах цифровізації. *Актуальні проблеми фінансової системи України: матеріали XIX міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених, аспірантів і студентів*. Черкаси, ЧДТУ, 24 листопада 2022 року. С. 277-281. (371 с.)
3. Ватуля І.Д., Гладка Л.О. Організація обліку у фермерських господарствах: навч. пос. Київ: Центр учбов. літ-ри, 2009. 312 с.
4. Вітер С.А. Електронний документообіг: проблеми та перспективи впровадження в сучасних умовах. *Економіка, облік, податки в суспільстві*. №2(8). 2020. С. 11-14.
5. Вітер С.А. Формування системи первинної облікової інформації: сучасні аспекти документообігу. Сучасні виклики та тенденції розвитку обліку, оподаткування, аудиту і звітності в Україні й світі: колективна монографія. Житомир: ПП «Рута», 2020. С. 50-59.
6. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затв. Наказом МФУ від 30.11.2001 № 559. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Гаркуша С.А. Організація внутрішнього електронного документообігу підприємства. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Сер. "Економіка та менеджмент"*. Сумський національний аграрний університет. 2015. URL: <http://repo.sau.sumy.ua/handle/123456789/2925> (дата звернення: 14.08.2022).
8. Дідоренко Т.В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/1/18.pdf>.
9. Дебет-Кредит. Офіційний сайт журналу. URL:

<https://news.dtkk.ua/ua/accounting/reposts/38772>

10. Жиглей І.В., Лайчук С.М. Рационалізація документообігу під час організації бухгалтерського обліку. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу: міжнар. зб. наук. пр.* Житомир: Держ. ун-т "Житомирська політехніка", 2020. Вип. 1 (45). С .17-23.

11. Журавель Г.П. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки: Навч. посіб. / Г.П. Журавель, Я.Д. Крупка, М.С. Палюх, Л.О. Гуцайлюк. Тернопіль: Екон. думка, 2009. 449 с.

12. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1, затв. наказом Міністерства фінансів України від 07 лютого 2013 року №. URL: <http://www.zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 02.09.2022 р.)

13. Заокіпна Н.С. Удосконалення обліку готової продукції та її реалізація. URL: <http://intkonf.org/zaokipna-ns-udoskonalennya-oblikugotovoyi-produktsiyi-ta-yiyi-realizatsiyi/>

14. Копняк К.В., Костунець Т.А. Автоматизація документообігу як складова підвищення ефективності діяльності підприємства. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2017. № 11. С. 57-68. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efmapnp_2017_11_7 (дата звернення: 14.07.2021) (дата звернення: 21.10.2022).

15. Красномовець Н.О. Приведення національної системи обліку і фінансової звітності до міжнародних стандартів. URL: <http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/17442/1/54-Krasnomovets-105-107.pdf>. С. 105-107.

16. Крушельницька О.В. Удосконалення управління витратами підприємства. *Вісник ЖДТУ.* 2012. №1(51). С.123-127.

17. Левицька С. Організація обліку господарської діяльності підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2010. № 6. С. 6.

18. Лень В.С., Гливенко В.В. Бухгалтерський облік у галузях економіки: Навч. посібник. К.: Знання-Прес, 2005. 491 с.

19. Макара О.В., Сафарова А.Т., Музыка Ю.С. Узагальнення облікової інформації у фінансовому звіті суб'єкта малого підприємництва. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2016. № 1 (73). URL:

http://esnuir.eenu.edu.ua/bitstream/123456789/13532/3/Nvpushk_2016_1_10.pdf

20. Маренич Т.Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях: підручник для студ. вищ. навч. закладів (Харківський держ. технічний ун-т сільського господарства); за ред. В. Я. Амбросова. Х.: ХДТУСГ, 2003. 698 с.

21. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: затв. наказом Мінфіну від 28.03.2013 р. №433. URL: <http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/>

22. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: затв. наказом Мінфіну України №1315 від 29.12.2006 р. URL: <http://uazakon.com/documents/time2006/index.htm>.

23. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. *Все про бухгалтерський облік*. 2014. №75. С.43-63

24. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (версія перекладу українською мовою – 2016 рік). URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhнародni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiiaperekladu-ukrainskoiu-movoiurik?category> (дата звернення: 20.10.2022 р.).

25. Моссаковський В.Б. Особливості управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2013. №6. С.40-44.

26. Нагорнюк О.П. Формування виробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2014. №6. С.96-101.

27. Ніколашин А.О. Проблеми електронного документообігу та шляхи їх вирішення. *Облік і фінанси АПК*. 2009. №3. С. 171-175. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/problemi-elektronno-go-dokumentoo-bigu-ta-shlyahi-ih-virishennya.html> (дата звернення: 21.10.2022).

28. Облік і звітність суб'єктів малого підприємництва. Навчальний посібник. Рек. МОН України / Ю.А. Верига, Є. А. Карпенко, Г. О. Соболю, Н.О. Кулявець; за заг. редакцією Ю.Вериги. К.: Центр навч. л-ри, 2017. 264 с.

29. Облік сільськогосподарської діяльності: Навч. посібник / За ред. В.М. Жука. К., 2007. 368 с.

30. Облік сільськогосподарської діяльності: Навч. посіб. За ред. В.М.Жука. К.: Вид-во ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 368 с.

31. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, Л.Г. Панченко / за ред. проф. М.Ф. Огійчука. К.: Алерта, 2007. 979 с.

32. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник. М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін. 6-те вид., перероб. і допов. К.: Алерта, 2011.1042 с.

33. Охріменко І.В. Витрати та собівартість сільськогосподарської продукції в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств: моногр. К.: Логос, 2009. 388 с.

34. Пилипенко А.А., Оленко В.І. Організація обліку і контролю: Навч. посібник. Харків: Вид. ХДЕУ, 2002. 288 с.

35. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. М-вом фінансів України 30 лист. 1999 р. Дата оновлення 10.01.2012. *Законодавство України*. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

36. Податковий кодекс України: Закон України від 02 грудня 2010 р. №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#n2408> (дата звернення: 16.09.2022).

37. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України від 24 трав. 1995 р. №88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 20.10.2022).

38. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: затв. Наказом

Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. № 879. Дата оновлення 18.11.2016 URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>

39. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 27.09.2022).

40. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів: Закон України від 31.07.2014 р. №1621-VII. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws> (дата звернення: 01.11.2022 р.).

41. Про затвердження Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: Наказ Міністерства аграрної політики від 02 лип. 2001 р. №189. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0189555-01#Text> (дата звернення: 19.09.2022).

42. Про затвердження Методичних рекомендацій із застосування реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ Міністерства фінансів України від 15 черв. 2011 р. №720. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0720201-11> (дата звернення: 14.09.2022).

43. Про затвердження Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ Міністерства фінансів України від 25 черв. 2003 р. № 422. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0422201-03> (дата звернення: 11.10.2022).

44. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 04 черв. 2009 р. №390. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09#Text> (дата звернення: 14.10.2022).

45. Про фермерське господарство: Закон України від 19.06.2003 р. № 973-IV, чинний. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/973-15#Text> (дата звернення: 27.11.2022).

46. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством:

навчальний посібник. К. : КНЕУ, 2006. 526 с.

47. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. Київський національний економічний ун-т. К.: КНЕУ, 2010. 578 с.

48. Сопко В.В., Завгородній В.П. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник. Київський національний економічний ун-т. К., 2010. 258 с.

49. Спрощена фінансова звітність: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25, затв. Наказом Міністерства фінансів України № 39 від 25.02.2000 р., у ред. наказу №25 від 24.01.2011р., чинне. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>

50. Сук Л., Сук П. Бухгалтерський облік. К.: «Знання», 2005. 471с.

51. Сук Л. К., Сук П.Л. Організація бухгалтерського обліку: Підручник. К. : Каравела; Піча Ю.В., 2009. 624 с.

52. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика. К.: 2007. 330 с.

53. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика: монографія. К.: НАУ, 2010. 330 с.

54. Тлучкевич Н.В. Облік витрат та калькулювання собівартості в сільському господарстві: теорія, методика, практика. *Економічний форум*. 2011. 78 с.

55. Уланчук В. Формування звіту про фінансові результати СМП. Бухгалтерський облік і аудит. 2007. № 1. С. 21–26.

56. Управління витратами: Навч. посібник / М.Г.Грещак, В.М.Гордієнко, О.С.Коцюба та ін.; за заг. ред. М.Г.Грещака. К.:КНЕУ, 2008. 264 с.

57. Уткіна Н.В. Облік і контроль фінансових результатів діяльності підприємств: теорія, методика, організація. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. Київ, 2008. URL: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2008/08unvrdrp.zip>.

58. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. За ред. М.Ф. Огійчука. К.: Алерта, 2009. 1056 с.

59. Хепі-Бух. Софтверна компанія "Байт": офіц. сайт. URL: <http://heppy-buh.com.ua/produkt.html>

60. Чабанова Н. В., Єфименко Т.І. Фінансовий облік: Підручник/ Н.Ф.Чабанова, Т.І.Єфименко. К.: Академія, 2007. 704 с.

61. Шевчук О.А. Особливості обліку витрат на підприємствах. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1811/1/27.pdf>

62. Шелін С. Економічна суть розрахунків з покупцями і замовниками. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2012. № 9. С. 39–44.

63. Ярмолюк О.Ф. Стан та перспективи обліку та оподаткування суб'єктів малого підприємництва. Сучасні виклики та тенденції розвитку обліку, оподаткування, аудиту і звітності в Україні й світі: колективна монографія. Житомир: ПП «Рута», 2020. С. 76-94.

64. Ярмолюк О.Ф., Вігер С.А. Рациональний документообіг в організації обліку фермерських господарств. *Ефективна економіка*. 2021. №7. DOI: 10.32702/2307-2105-2021.7.91