**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**
**УМАНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ САДІВНИЦТВА**
**Факультет економіки і підприємництва**

**Кафедра обліку і оподаткування**

**Допущено до захисту**
“_____” _____ 2023 р.
Зав. кафедри, д.е.н., професор
_____ **Мельник Л.Ю.**

# КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

## ОБЛІК ТА КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР У ТОВ «БЕЗПЕЧНА» УМАНСЬКОГО РАЙОНУ ЧЕРКАСЬКОЇ ОБЛАСТІ

Виконав – студент 2 курсу, групи 21 м-о освітньої програми «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування
**Салатян Володимир Олександрович**

Науковий керівник – к.е.н., доцент
**Андрусяк Василь Миколайович**

Умань – 2023

**Реферат**
на кваліфікаційну роботу:
«Облік та контроль витрат на виробництво біоенергетичних культур у ТОВ «Безпечна» Уманського району Черкаської області»
студентки факультету економіки та підприємництва
Уманського національного університету садівництва
**Салатян Володимира Олександровича**

Виробничі витрати в рослинництві здійснюються тривалий час причому дуже нерівномірно, технологічний процес залежить від природних умов і практично не може бути прискорений за рахунок інтенсифікації. Тому досить важливу роль відіграє організація обліку на підприємстві. Це зумовлює необхідність по-новому визначити роль, місце і зміст обліку та контроль витрат на виробництво біоенергетичних культур, обґрунтувати його методологію в системі бухгалтерського обліку. В кваліфікаційній роботі використано теоретичний матеріал з сучасних навчальних посібників, наукових статей та інших праць провідних науковців. Робота складається із трьох розділів. Загальний об'єм роботи складає 53 сторінки. Робота містить 15 таблиць, 13 рисунків, 2 додатків. Кількість використаних джерел становить 69 наукових праць.

Метою даної кваліфікаційної роботи є вивчення питань організації та методики обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур.

Перший розділ роботи – теоретичний. В ньому висвітлено проблеми обліку та контроль витрат на виробництво біоенергетичних культур. Розглянуто нормативно-правове забезпечення обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур.

В другому розділі висвітлена організаційно-економічна характеристика ТОВ «Безпечна», охарактеризовано ресурси підприємства, його спеціалізація. Описано стан бухгалтерського обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур.

В третьому розділі внесено пропозиції щодо удосконалення обліку і та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур на підприємстві.

*Анотація*

*В кваліфікаційній роботі на прикладі ТОВ «Безпечна» Уманського району Черкаської області досліджено проблеми обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур, розроблено заходи по удосконаленню обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур на підприємстві.*

*Ключові слова: бухгалтерський облік, витрати, біоенергетична культура, контроль.*

*The summary*

*In the qualification work, on the example of "Bezpechna" LLC of the Uman district of the Cherkasy region, the problems of accounting and control of costs for the production of bioenergy crops were studied, measures were developed to improve the accounting and control of costs for the production of bioenergy crops at the enterprise.*

*Key words: accounting, costs, bioenergy culture, control.*

**Реферат**

на кваліфікаційну роботу:
«Облік та контроль витрат на виробництво біоенергетичних культур у ТОВ «Безпечна» Уманського району Черкаської області»
студентки факультету економіки та підприємництва
Уманського національного університету садівництва
**Салатян Володимира Олександровича**

Виробничі витрати в рослинництві здійснюються тривалий час причому дуже нерівномірно, технологічний процес залежить від природних умов і практично не може бути прискорений за рахунок інтенсифікації. Тому досить важливу роль відіграє організація обліку на підприємстві. Це зумовлює необхідність по-новому визначити роль, місце і зміст обліку та контроль витрат на виробництво біоенергетичних культур, обґрунтувати його методологію в системі бухгалтерського обліку. В кваліфікаційній роботі використано теоретичний матеріал з сучасних навчальних посібників, наукових статей та інших праць провідних науковців. Робота складається із трьох розділів. Загальний об'єм роботи складає 53 сторінки. Робота містить 15 таблиць, 13 рисунків, 2 додатків. Кількість використаних джерел становить 69 наукових праць.

Метою даної кваліфікаційної роботи є вивчення питань організації та методики обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур.

Перший розділ роботи – теоретичний. В ньому висвітлено проблеми обліку та контроль витрат на виробництво біоенергетичних культур. Розглянуто нормативно-правове забезпечення обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур.

В другому розділі висвітлена організаційно-економічна характеристика ТОВ «Безпечна», охарактеризовано ресурси підприємства, його спеціалізація. Описано стан бухгалтерського обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур.

В третьому розділі внесено пропозиції щодо удосконалення обліку і та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур на підприємстві.

*Анотація*

*В кваліфікаційній роботі на прикладі ТОВ «Безпечна» Уманського району Черкаської області досліджено проблеми обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур, розроблено заходи по удосконаленню обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур на підприємстві.*

*Ключові слова: бухгалтерський облік, витрати, біоенергетична культура, контроль.*

*The summary*

*In the qualification work, on the example of "Bezpechna" LLC of the Uman district of the Cherkasy region, the problems of accounting and control of costs for the production of bioenergy crops were studied, measures were developed to improve the accounting and control of costs for the production of bioenergy crops at the enterprise.*

*Key words: accounting, costs, bioenergy culture, control.*

**ЗМІСТ**


| | |
|---|---|
| ВСТУП | 4 |
| РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР | 7 |
| РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР | 14 |
| 2.1. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства | 14 |
| 2.2. Облікова політика підприємства щодо обліку і контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур | 19 |
| РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР НА ПІДПРИЄМСТВІ | 34 |
| ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ | 42 |
| СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ | 46 |
| ДОДАТКИ | 54 |

# ВСТУП

**Актуальність теми.** Концепція енергоефективності й енергозбереження та її практичне втілення вимагають удосконалити систему управління у сфері відновлюваної енергетики. Зокрема, для формування достовірного обліково-інформаційного забезпечення процесу виробництва потрібно вдосконалити методику бухгалтерського обліку виробництва біопалива.

В Європі активно розвивається культивування енергетичних культур – верби, тополі, міскантусу, світчграсу тощо. Це прибутковий бізнес для фермерів, створення робочих місць, додаткові кошти зі сплати за оренду для місцевих громад, а для країни – це енергонезалежність, покращання екологічної ситуації, оскільки, зокрема, покращується стан земель. За прогнозами, в Європейському Союзі площа земель для вирощування енергетичних культур до 2030 р. зросте до 26,2 млн га.

У світі найбільшим джерелом відновлюваної енергії є біомаса. На перспективу вона розглядається основним видом відновлюваних джерел енергії. Спалювання деревини не порушує теплового балансу планети, тому деревинна біомаса вважається екологічно чистим видом палива, а крім того, процесами утворення цього відновлюваного джерела енергії можна управляти, чого не скажеш про традиційні джерела (вугілля, нафту, газ).

Для вирощування енергетичних культур придатні малородючі землі сільськогосподарського призначення, яких в Україні налічується близько 4 млн га. Хоча вони й розпайовані, однак на них не вигідно вести повноцінне сільське господарство. Водночас більшість із цих площ придатні для вирощування біоенергетичних культур, тобто нарощування біомаси і створення для потреб біоенергетики сировинної бази. Таким чином, з’явився новий об’єкт обліку – біомаса, а також виникла необхідність облікового забезпечення в управлінні виробництвом біоенергетичних культур.

Таким чином, розгляд сучасного стану та надання пропозицій щодо бухгалтерського обліку та контролю витрат біоенергетичних культур є актуальним питанням.

**Аналіз досліджень і публікацій по темі роботи.** Розробкою теоретичних основ і методологічних підходів до розв'язання проблеми обліку та контролю витрат біоенергетичних культур займалися такі вчені-економісти, як Г. Калетнік, І. Гончарук, Н. Здирко, І. Белова, М. Білуха, І.Білоусова, Ф. Бутинець, Р. Бруханський, С. Голов, В. Горкавий, М. Гументик, Ю. Великий, В. Дерій, В. Жук, Г. Кірейцев, М. Клименко, О. Климчук, В. Ластовецький, М. Огійчук, Т. Мулик, О. Подолянчук, Н. Правдюк, В. Россоха, Д. Соколов, В. Сінченко, А. Ткаченко, Л. Сук, Н. Ткаченко, В. Фабіянська, М. Чумаченко, Н. Яшкіна та інші. Однак актуальність цього питання вимагає подальшого дослідження його на загальнодержавному і місцевому рівнях.

**Мета і завдання дослідження.** Метою даної кваліфікаційної роботи є вивчення питань організації та методики обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур.

Для досягнення зазначеної мети необхідно вирішити такі завдання:

- розкрити економічний зміст витрат виробництва енергетичних культур та їх місце в організації обліку та контролю;
- оцінити методи обліку витрат на виробництво продукції;
- дослідити первинний та зведений облік витрат на виробництво біоенергетичних культур;
- проаналізувати методики визначення собівартості продукції одержаної в результаті вирощування біоенергетичних культур;
- визначити порядок формування облікової політики в частині витрат виробництва на вирощування біоенергетичних культур;
- розглянути теоретико-методичні аспекти контролю витрат на виробництво;

- оцінити стан контрольних заходів витрат на виробництво біоенергетичних культур;
- визначити напрями вдосконалення контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур.

**Об'єктом дослідження** є процес обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур. Для проведення даного дослідження було визначено підприємство ТОВ «Безпечна» Уманського району, Черкаської області.

**Предметом дослідження** є теоретичні, методологічні та практичні засади обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур.

**Методи дослідження.** Основою дослідження є фундаментальні положення економічної теорії, праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур.

Для реалізації поставлених завдань дослідження використовувались такі методи: діалектичний метод пізнання та теоретичного узагальнення – для комплексного дослідження питань бухгалтерського обліку витрат на виробництво біоенергетичних культур; групування та статистичних порівнянь – для оцінки витрат на виробництво; аналізу і синтезу – для узагальнення інформації щодо витрати виробництва; абстрактно-логічний – для теоретичного узагальнення сутності та змісту витрати виробництва і формулювання висновків; графічний і табличний – для наочного відображення результатів дослідження; абстрактно-логічний – для формування мети й завдань дослідження; комплексно-системний підхід – для вивчення положень національного законодавства та нормативів щодо бухгалтерського обліку та контролю витрати виробництва.

**Інформаційною базою роботи** є законодавчі та інші нормативно-правові акти України з питань регулювання обліку та контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур, матеріали науково-практичних конференцій з проблем методології бухгалтерського обліку, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства – ТОВ «Безпечна» Уманського району, Черкаської області, а також власні дослідження та спостереження.

# РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР

За оцінками вчених Інституту біоенергетичних культур і цукрових буряків НААН, сьогодні з 32 млн. га сільськогосподарських земель 8 млн. га непродуктивні. Вкладати кошти у виробництво сільгосппродукції для бізнесу в такі землі недоцільно, а ось використовувати їх для відновлення лісистості й розвитку біоенергетики – вигідно [1].

В таблиці 1.1 представимо класифікацію енергетичних культур.

Таблиця 1.1

Класифікація енергетичних культур

| Категорії розподілу | Культури | | Результат |
|---|---|---|---|
| Цикл вирощування | однорічні | ріпак | біодизель |
| | | соняшник | |
| | | цукровий буряк | біоетанол |
| | | кукурудза | |
| Тип | деревоподібні | верба | теплова та електрична енергія, тверде біопаливо |
| | | тополя | |
| | трав'янисті | міскантус | |
| | | просо прутоподібне (свічграс) | |
| Характеристики | олійні | ріпак | біодизель |
| | | соняшник | |
| | крохмалевмісні та цукрововмісні | цукровий буряк | біоетанол |
| | | кукурудза | |
| | лігноцелюлозні | верба | теплова та електрична енергія, тверде біопаливо |
| | | тополя | |
| Походження | класичні енергетичні культури | міскантус | теплова та електрична енергія, тверде біопаливо |
| | | верба | |
| | | тополя | |
| | сільськогосподарські культури | ріпак | біодизель |
| | | соняшник | |
| | | цукровий буряк | біоетанол |
| | | кукурудза | |

Джерело: [3].

Враховуючи аграрну спрямованість економіки країни, високий рівень залежності від імпортованих енергоресурсів, зокрема природного газу, та

сприятливі ґрунтово-кліматичні умови для вирощування енергетичних рослин, випливає, що найперспективнішим сегментом відновлювальної енергетики для України є біоенергетика.

Енергетичні культури кращі для біоенергетики, здатні інтенсивно трансформувати енергію Сонця в енергомістку біомасу, вони добре ростуть на непродуктивних ґрунтах, тим самим відроджують їх та запобігають ерозії, невибагливі до умов, вимагають мало догляду і витрат, морозо- та посухостійкі, також є абсорбентами вуглекислого газу з повітря та важких металів із землі.

Використання енергетичних культур для України є перспективним та економічно вигідним, оскільки:

– під час вирощування енергетичних культур на маргінальних землях, ми не зменшуємо кількість сільськогосподарських культур та, відповідно, фінансових надходжень у бюджет країни від подальшої їх реалізації;

– не потребують значних витрат на вирощування і мають низьку собівартість біопалива;

– мають високу тепловіддачу, тим самим є екологічно та економічно доцільною альтернативою природному газу та вугіллю;

– побічним продуктом під час згоряння біопалива з енергетичних рослин є органічні добрива, які можна застосовувати для вирощування сільськогосподарських культур;

– вирощування біоенергетичних культур, виробництво та використання з них біопалива створюють додаткові робочі місця для сільського населення та є джерелом доходу як у місцеві бюджети, так і в бюджет країни у цілому.

Отже, використання енергетичних культур зможе частково допомогти у вирішенні проблеми енергозалежності України, що володіє значним енергетичним потенціалом біомаси, наявними трудовими, матеріальними та земельними ресурсами.

З метою ефективного управління розвитком біоенергетики та забезпечення високої ефективності вирощування в аграрних підприємствах біоенергетичних культур необхідно забезпечити високу якість обліково-аналітичної інформації. До

останньої ставляться нові вимоги у зв’язку з ринковими перетвореннями в Україні та процесами євроінтеграції. Для інвестицій у плантації біоенергетичних культур, а також у техніко-технологічне забезпечення підприємствам здебільшого доводиться залучати зовнішній капітал, тому їм необхідно мати повну й достовірну аналітичну інформацію про виробничу й фінансову діяльність у цьому напрямі.

Енергетичні культури, які вирощуються сільськогосподарськими товаровиробниками з метою використання як палива або наступної переробки на біопаливо, відносять до біологічних активів підприємства.

Згідно з НП(С)БО 30, біологічний актив – це тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію і/або додаткові біологічні активи та приносити в інший спосіб економічні вигоди. Облік і звітність таких підприємств повинні відповідати вимогам НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [46], який за змістом відповідає МСБО 41 «Сільське господарство» [36].

Інформація щодо стану біологічних активів, умов їх формування, трансформації та особливостей використання, оцінки та ін. необхідна для управління ефективністю вирощування біоенергетичних культур. Біологічна різнорідність останніх вимагає певної класифікації біологічних активів. Економічний чинник класифікації – різнотривала участь біологічних активів в господарському обороті (рис. 1.1).

Біологічні активи поділяються на довгострокові (їх відображають в необоротних активах) і поточні (відображають в оборотних активах).

Згідно з НП(С)БО 30 продуктивні багаторічні насадження виділяють в якості окремого об’єкта обліку – довгострокових біологічних активів.

Як відомо, вирощувати багаторічні енергетичні культури – висококапіталомісткий процес, тому для власних інвестицій в створення та відтворення плантацій і оновлення технічної бази потрібне надійне джерело. Ним повинен бути амортизаційний фонд. Однак згідно з НП(С)БО 30 амортизацію нараховують тільки на зрілі довгострокові біологічні активи, для яких

справедливу вартість неможливо визначити, тобто на довгострокові біологічні активи, що оцінені за первісною вартістю.

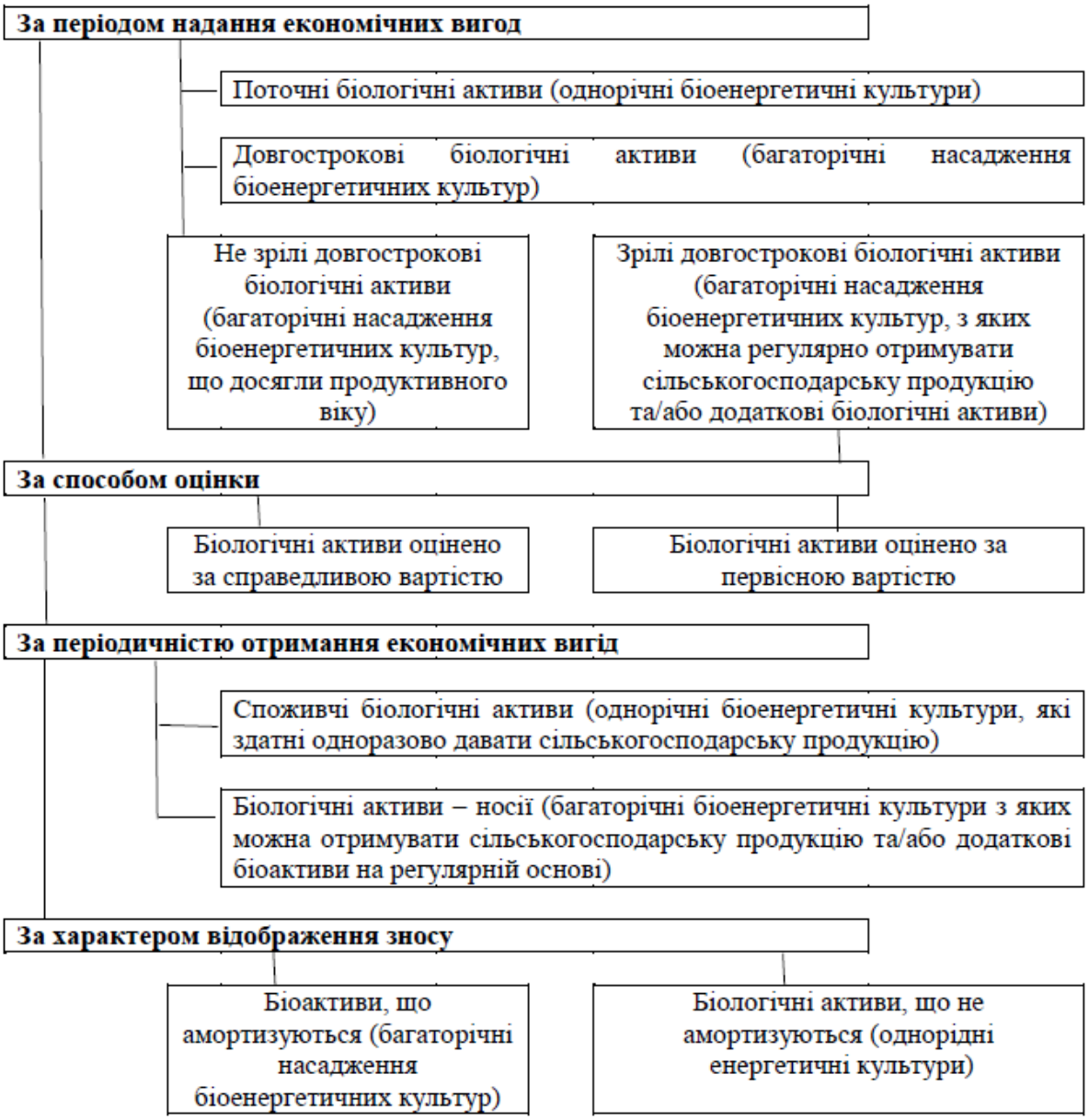



Рис. 1.1. Класифікація біоенергетичних культур як сільськогосподарського біологічного активу

Питання обліку витрат з ліквідації енергоплантації після завершення терміну їх промислового використання залишається невирішеним. Водночас витрати на викорчовування дерев та наступний обробіток ґрунту є значними – у практиці садівництва вони становлять третину вартості закладання саду на такій самій площі [11]. У плані рахунків в складі інших витрат використовується спеціальний

субрахунок «Списання необоротних активів». Згідно з Інструкцією про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань підприємств і організацій України ці витрати належать до витрат періоду і мають бути списані на фінансові результати.

Позаяк усе це автоматично означає зменшення чистого прибутку або й збитковість, то застарілі насадження можуть взагалі залишитися неліквідованими. Щоб уникнути такого розвитку подій, було б доцільним, беручи на баланс нові насадження енергетичних культур, одночасно їхню первісну вартість збільшувати на суму планової вартості робіт щодо ліквідації багаторічних насаджень. Таким чином, під час використання довгострокових біологічних активів, а отже, їх зносу, амортизаційні відрахування будуть нараховуватися в сумі, яка забезпечить повне їх відтворення.

Згідно з Методичними рекомендаціями щодо обліково-фінансового та правового забезпечення закладання, догляду та списання багаторічних насаджень останні переводяться до складу продуктивних та вводяться в експлуатацію за тієї умови, що вартість одержаної від молодих насаджень продукції є вищою від поточних витрат на їх вирощування. Для багаторічних енергетичних культур ці строки можуть становити: для деревних культур (верби, тополі) – 2-3, трав'янистих – 1-2 роки.

Амортизація нараховується протягом терміну корисного використання довгострокового біологічного активу, що його підприємство встановлює самостійно в разі визнання його активом (зарахування на баланс), при цьому треба зважати на те, що енергоплантації можуть давати приріст біомаси стабільно протягом15-25 років.

За активною частиною основних фондів найбільш доцільними є регресивний спосіб нарахування амортизації зменшуваного залишку і кумулятивний – за терміном корисного використання, які зберігають амортизаційні відрахування від інфляційного знецінення, позаяк дають змогу накопичити їх у коротші терміни. Для швидшого списання основних засобів рекомендовано використовувати метод пришвидшеного зменшення залишкової вартості.

Щоб оптимізувати поставлене завдання, доцільно експлуатаційні витрати на механізацію виробництва енергетичних культур розподілити на постійні (відсотки за інвестиційними витратами, витрати на страхування та амортизацію, зберігання машин) та змінні (оплата праці обслуговуючого персоналу, витрати на ремонт і технічне обслуговування, вартість паливно-мастильних матеріалів, витрати на допоміжні технологічні матеріали).

Пропонується така номенклатура калькуляційних статей витрат для господарств, які вирощують енергетичні культури (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Номенклатура статей витрат на вирощування енергетичних культур

| Типова номенклатура | Деталізована номенклатура |
|---|---|
| Витрати на оплату праці | Оплата праці основних і додаткових працівників, зайнятих на вирощуванні біоенергетичних культур |
| Відрахування на соціальні заходи | Відрахування на соціальні заходи для основних і додаткових працівників |
| Добрива | Мінеральні, органічні, мікробіологічні добрива |
| Засоби захисту рослин | Отрутохімікати, біопрепарати |
| Насіння та садивний матеріал | Насіння, черенки, ризоми |
| Роботи та послуги | Роботи та послуги допоміжних виробництв, роботи та послуги сторонніх організацій |
| Амортизаційні відрахування | Амортизація біоенергетичних плантацій, що перебувають в експлуатації (за первісного визнання) |
| Утримання МТП | Постійні експлуатаційні витрати на утримання та використання машинно-тракторного парку; змінні експлуатаційні витрати на утримання та використання машинно-тракторного парку |
| Інші прямі витрати | Плата за оренду земельних ділянок; податки і збори; страхування насаджень; вартість малоцінних матеріалів та інші витрати |
| Загальновиробничі витрати | Загальновиробничі витрати на вирощування біоенергоплантацій |

На формування витрат і доходів, що їх можна обліковувати протягом звітних періодів (фінансових років), впливає сезонність виробництва біоенергетичної сировини. Тому для підвищення ефективності управління діяльністю підприємств їхнім керівникам необхідна об’єктивна інформація, а її можна отримати за допомогою планування діяльності, оперативного визначення витрат, розробки технологічних карт вирощування культур й отримання продукції.

Здійснюючи контролюючі процедури, контролер визначає можливі недоліки, які виявляють в ході перевірки. Щодо контролю витрат виробництва, то типовими недоліками є: невідповідність застосованого методу обліку витрат, зафіксованому в обліковій політиці; витрати підприємства не співставимі з доходами; неправильна оцінка залишків незавершеного виробництва; неправильне розмежування витрат за звітними періодами; необґрунтоване включення в собівартість окремих видів витрат; порушення методології обліку.

# РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ

## 2.1. Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «Безпечна» засноване в 2007 році юридичною особою ТОВ «Безпечна». Кінцевими бенефіціарними власниками товариства є громадяни Нідерландів Беренд Попке ван Дер Вельде, Герріт Тонкенс та Хузінха Корнеліс Хендрік.

Основний вид діяльності – виробництво сільськогосподарської продукції рослинництва та тваринництва.

Аналізуючи фінансову звітність товариства (ф.1 «Баланс»), необхідно звернути увагу на основні зміни майна та капіталу на протязі п`яти років (рис. 2.1).

Таблиця 2.1

Структура власного капіталу в ТОВ «Безпечна»

| Найменування показників | 2018 р. | | 2020 р. | | 2022 р. | | 2022р. до 2018р. |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | тис. грн. | питома вага, % | тис. грн. | питома вага, % | тис. грн. | % | (+,-), тис. грн |
| Зареєстрований капітал | 40 | 0,1 | 40 | 0,2 | 40 | 0,3 | 0 |
| Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) | 28771 | 99,9 | 24126 | 100,0 | 12886 | 99,7 | -15885 |
| Власний капітал | 28811 | 100,0 | 24086 | 99,8 | 12926 | 100,0 | -15885 |

Зареєстрований власний капітал ТОВ «Безпечна» на протязі досліджуваного періоду не змінився. Суттєво зменшилися на 2519 тис. грн. довгострокові зобов`язання, що свідчить про поступове виплачування довгострокових кредитів.

Вони були направленні на закупівлю сучасної сільськогосподарської техніки. Поточна кредиторська заборгованість в 2022 році в порівнянні з 2017 роком збільшилася в 5,6 рази та становить 13826 тис. грн.

Динаміка змін необоротних і оборотних активів ТОВ «Безпечна» наведено на рис. 2.1.

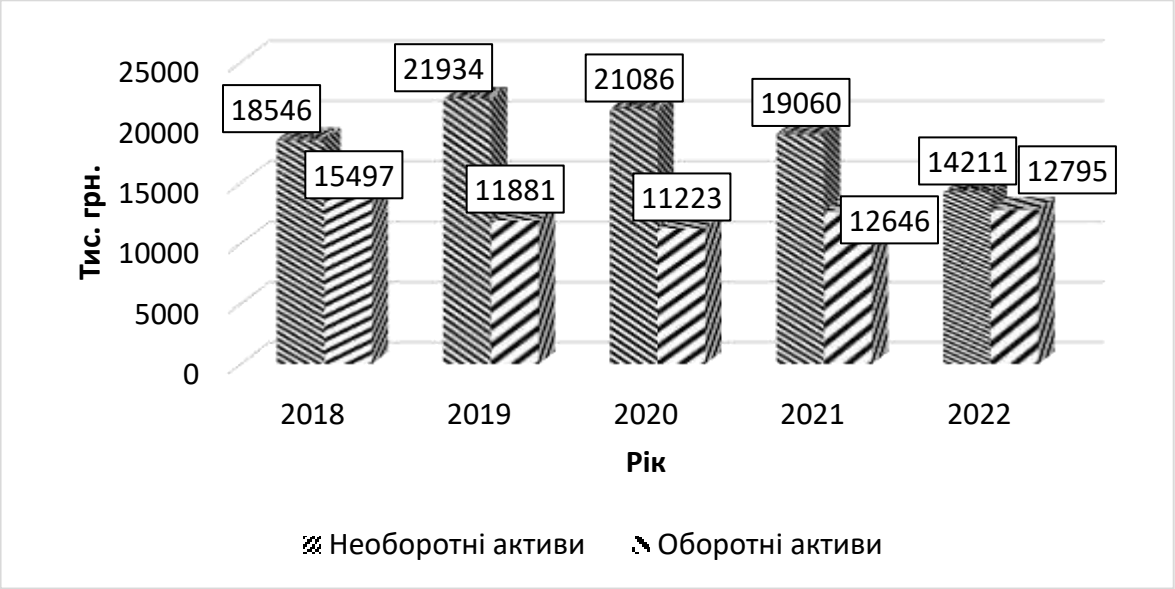



Рис. 2.1. Динаміка необоротних і оборотних активів в ТОВ «Безпечна»

Загальна вартість необоротних активів в 2022 році в порівнянні з 2017 роком зменшилася в 23,4% та становить 14211 тис. грн. В структурі необоротних активів «Основні засоби» займають 94,3%, та 0,7% займають довгострокові біологічні активи. До складу яких в ТОВ «Безпечна» входять – свині.

В аналізі оборотних активів прослідковується загальна тенденція на зменшення вартості запасів та поточної дебіторської заборгованості в 2022 році в середньому на 20% в порівнянні з 2017 роком. Але, якщо зіставити вартість запасів та поточної дебіторської заборгованості за попередні три роки, то суттєвих змін не відбулось.

Показники забезпеченості основними та оборотними засобами у ТОВ «Безпечна» наведено в таблиці 2.2.

Ефективне сільськогосподарське виробництво неможливо без сучасної високотехнологічної техніки. Оцінюючи рух та функціональний стан основних

засобів ТОВ «Безпечна», необхідно зробити наголос на основні зміни, які відбулись за досліджуваний період.

Так, в 2022 році на кінець періоду загальна вартість основних засобів зменшилася на 18,5. В першу чергу це пов`язано з вибуттям з підприємства об`єктів основних засобів, а саме відбулось списання зношених основних засобів.

Таблиця 2.2

Забезпеченість основними та оборотними засобами ТОВ «Безпечна»

| Показники | 2018р. | 2019р. | 2020р. | 2021р. | 2022р. | 2022 р. до 2018 р. | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | тис. грн. | % |
| Валова продукція в постійних цінах 2010 р., тис грн. | 19973 | 16328 | 16481 | 9225 | 10083 | -9890 | 50,5 |
| Середньорічна кількість працівників, осіб | 42 | 45 | 54 | 45 | 42 | 0 | 100,0 |
| Середньорічна вартість основних засобів, тис. грн. | 16447 | 18929 | 17200 | 15292 | 13403 | -3044 | 81,5 |
| Капіталовіддача, грн. | 1,2 | 0,9 | 1,0 | 0,6 | 0,8 | -0,5 | 62,0 |
| Капіталоємність, грн. | 0,8 | 1,2 | 1,0 | 1,7 | 1,3 | 0,5 | 161,4 |
| Капіталоозброєність, тис. грн. | 391,6 | 420,6 | 318,5 | 339,8 | 319,1 | -72,5 | 81,5 |
| В розрахукну на 1 грн основних засобів чистого доходу, грн. | 2,9 | 2,5 | 2,0 | 2,1 | 2,8 | -0,1 | 95,0 |
| чистого прибутку, грн. | 0,2 | -0,1 | -0,2 | -0,7 | 0,0 | -0,2 | 2,3 |
| Норма прибутку (збитку),% | 8,2 | -3,7 | -12,5 | -40,3 | 0,2 | -8,0 | х |

Також є тенденція в уцінці та списанні основних засобів. В зв`язку з тим, що збільшилась вартість основних засобів в 2022 році, суттєво збільшилась сума нарахованої амортизації. В ТОВ «Безпечна» використовують прямолінійний метод амортизації, який діє на всі об`єкти основних засобів не залежно від призначення. Показники ефективності використання основних засобів в 2022 році в порівнянні з 2018 роком зменшились. Так капіталовіддача в 2022 році в порівняння з 2018 роком зменшилась на 38,0%, відповідно показник капітаємності збільшився на 61,4%. Капіталоозброєність зменшилася на 18,5%, головним чином

через зменшення обсягів виробництва валової продукції за роки що досліджувались, зменшилась на 49,5%.

У короткостроковій перспективі критерієм оцінки фінансового стану підприємства виступає його ліквідність і платоспроможність. Аналіз даних показників в ТОВ «Безпечна» в таблиці 2.3 показує, що фактичні показники ліквідності на підприємстві різко відрізняться від нормативних значень.

Таблиця 2.3

Розрахунок показників ліквідності ТОВ «Безпечна» на кінець року

| Показник | 2018р. | 2019р. | 2020р. | 2021 р. | 2022р. | 2022р. до 2018 р. (+,-) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Грошові кошти і короткострокові вкладення, тис. грн. | 590 | 1 | 451 | 30 | 553 | -37 |
| Оборотні активи, тис. грн. | 15497 | 11881 | 11223 | 12646 | 12795 | -2702 |
| Запаси, тис. грн. | 4637 | 4270 | 5246 | 6906 | 6055 | 1418 |
| Короткострокові зобов'язання, тис. грн. | 2459 | 3296 | 7196 | 18321 | 13826 | 11367 |
| Коефіцієнт абсолютної або миттєвої ліквідності | 0,24 | 0,00 | 0,06 | 0,00 | 0,04 | -0,20 |
| Коефіцієнт швидкої ліквідності | 4,42 | 2,31 | 0,83 | 0,31 | 0,49 | -3,93 |
| Коефіцієнт загальної ліквідності | 6,30 | 3,60 | 1,56 | 0,69 | 0,93 | -5,38 |

Як показують проведені дослідження коефіцієнт загальної ліквідності ТОВ «Безпечна» в табл. 2.5 різко зменшився з 6,3 у 2018 році до 0,93 у 2022 році, тобто на 5,38 п. При цьому його значення не потрапляє в діапазон допустимих нормативних значень цього коефіцієнта (1,5 … 2,5). В 2020 та в 2022 роках коефіцієнт абсолютної або миттєвої ліквідності наближався до нуля. Це означає, що наявні грошові кошти підприємства значно менші, ніж поточні зобов'язання. А саме в 2021 році поточні зобов'язання перевищували грошові кошти підприємства в 610 разів. Коефіцієнт швидкої ліквідності в 2022 році в порівнянні з 2018 роком зменшився на 3,93 п. і в 2022 році став менше нормативного

значення (0,6 … 0,8). Таким чином ТОВ «Безпечна» в 2022 році стало неплатоспроможним підприємством тобто існує фінансовий ризик, як для самого підприємства, так і для його партнерів. Низький рівень платоспроможності і ліквідності, як правило свідчить про погану організацію матеріально-технічного забезпечення або ускладнення збуту продукції.

Оцінка фінансово-економічного стану підприємства за певний період здійснюється на підставі аналізу звітів про фінансовий результат, про рух грошових коштів, про власний капітал і системи розрахункових показників. (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Аналіз фінансових результатів діяльності ТОВ «Безпечна», тис. грн.

| Показник | 2018р. | 2019р. | 2020р. | 2021р. | 2022р. | 2022р. до 2018 р. (+,-) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| Чистий доход від реалізації продукції | 48480 | 47868 | 34801 | 32374 | 37524 | -10956 |
| Інші операційні доходи | 22 | 41 | 13297 | 9146 | 9183 | 9161 |
| Разом доходи | 48502 | 47909 | 48098 | 41520 | 46707 | -1795 |
| Собівартість реалізованої продукції | 42993 | 45706 | 35790 | 36233 | 32570 | -10423 |
| Інші операційні витрати | 2400 | 2890 | 15466 | 16248 | 13871 | 11471 |
| Разом витрат | 45393 | 48596 | 51256 | 52481 | 46441 | 1048 |
| Фінансовий результат від операційної діяльності | 3109 | -687 | -3158 | -10961 | 266 | -2843 |
| Частий прибуток (+), збиток (-) | 2608 | -1139 | -3547 | -11249 | 49 | -2559 |
| Рівень рентабельності (+), збитковості (-), % | 6,1 | -2,5 | -9,9 | -31,0 | 0,2 | -5,9 |

ТОВ «Безпечна» починаючи у 2022 році в порівнянні з 2018 роком втратило 11,0 млн. грн чистого доходу. Собівартість реалізованої продукції також в 2022 році була меншою, ніж у 2018 році. Якщо в 2018 році цей показник становив 43,0 млн. грн., то в 2022 році – 32,6 млн. грн., що на 10,4 млн. грн. менше або на 24,2%. Таким чином спостерігаємо зменшення собівартості реалізованої продукції більшими темпами, ніж надходження на підприємство виручки від реалізації робіт і послуг.

Ефективність діяльності підприємства має тенденцію до значного зменшення. Чистий прибуток підприємства у 2018 році становив 2608 тис. грн., а в 2022 році підприємство отримало 49,0 млн. грн. прибутку. За останні пять років на підприємстві, що досліджувалось значно зросли інші операційні витрати. Саме вони різко підвищили рівень збитковості ТОВ «Безпечна». Так у у 2022 році в порівнянні з 2018 роком рівень рентабельності зменшився на 5,9 в.п.. і в 2022 році рівень рентабельності становив 0,2%.

## 2.2. Облікова політика підприємства щодо обліку і оподаткування орендних операцій

Облік в ТОВ «Безпечна» здійснюється в автоматизованому вигляді в програмі BAS: Бухгалтерія. Первинні документи складаються на місцях здійснення господарських операцій, дані з цих документів вносяться в комп'ютерну програму. Для формування і подання звітності бухгалтер використовує комп'ютерну програму Med.oc. Зв'язок з банком, в якому відкрито поточний рахунок - АТ КБ «Приватбанк», організовано засобами інтернет-банкінгу.

Вирощування біоенергетичних культур передбачає виокремлення кількох об'єктів обліку.

Найперше – це специфічний процес біологічного перетворення, що передбачає нагромадження витрат із моменту закладання плантацій, висадження та висіву культур їх капіталізацією для встановлення первісної вартості біологічних активів на момент введення плантацій біоенергетичних культур в експлуатацію [14].

Другим об'єктом бухгалтерського обліку є біомаса – наземний органічний матеріал біоенергетичних культур. Це продукт виробництва, основними ознаками ідентифікації якого є: органічне походження (рослинне чи тваринне), невикопний характер отримання, спроможність до біологічного розкладу і намір господарюючого суб'єкта надалі використовувати її з енергетичною метою.

Вважаємо, що до ознак ідентифікації доцільно також зарахувати намір господарюючого суб'єкта – виробника біомаси – застосовувати її з енергетичною метою, адже біомаса в сільському господарстві, наприклад, без наміру використання її для виробництва біопалива є просто готовою продукцією рослинництва чи тваринництва або побічною продукцією цих галузей. Тому така ознака важлива в ідентифікації цього об'єкта обліку [11].

Третім об'єктом бухгалтерського обліку, залежно від технології вирощування та збирання біоенергетичних культур, може бути щепа – подрібнена деревина біоенергетичних культур, отримана в результаті подрібнення деревинної сировини рубильними пристроями збирального комбайна. Отож, щепа може бути кінцевим видом готової продукції за результатами вирощування біоенергетичних культур [11].

В ТОВ «Безпечна» об'єктом бухгалтерського обліку є процес біологічного перетворення на вирощування ріпаку та кукурудзи, а також їх біомаса.

Витрати на вирощування біоенергетичних культур, а також на отримання готової продукції, обліково відображають після фіксації їх у первинних документах. Далі первинні дані групуються в системі рахунків бухгалтерського обліку для формування узагальненої інформації з метою складання фінансової звітності. Початкову документацію підтверджує достеменність даних щодо фактів господарської діяльності. За потреби така документація доведе здійснені операції в разі цивільно-правових суперечок між юридичними й фізичними особами [11].

Загалом в ТОВ «Безпечна» ведуть такі первинні документи щодо витрат виробництва: стосовно сировини, матеріальних цінностей: вимога-накладна, лімітно-забірна карта, виробничий звіт, акти на списання матеріалів.

В ТОВ «Безпечна» відпрацьований час фіксують в табелях, аналізують втрати робочого часу для пошуків резервів підвищення продуктивності праці та зниження собівартості продукції.

Облік відповідності виробничим стандартам (критеріям часу), регуляторні завдання виконуються відповідальними особами, яких призначено на підставі первинних документів для обліку результатів роботи та виконання робіт за

звітний період. Ці документи, включаючи дані про кількість виробленої продукції, також відображають час, визначений стандартом на виконання цього розділу роботи; фактичний час, витрачений на його реалізацію протягом звітного періоду, визначається інформаційним листом.

Керівники структурних підрозділів ТОВ «Безпечна» оформляють письмові заявки на отримання сировини та матеріальних цінностей. Облікові документи, які використовуються при цих операціях та порядок оформлення зазначається в графіку документообігу господарства.

Для обліку амортизаційних відрахувань, в бухгалтерії складають відомість нарахування амортизації основних засобів та необоротних активів.

Керівництвом ТОВ «Безпечна» було встановлено графік документообігу. Накопичені первинні документи з обліку витрат надходять до бухгалтерії підприємства, де їх перевіряють правильність відображення на рахунках оборотно-сальдових відомостей.

Наприклад, на складі щомісяця формуються велика кількість первинних документів з надходження та вибуття запасів. Вся інформація групується окремо за кожним видом запасів. Для цього ведуться картки, де відображаються залишок цього запасу і всі факти його надходження та вибуття.

Накопичення загальновиробничих витрат відображених в первинних документах є: акти прийому-передачі виконаних робіт, видаткова накладна, рахунок-фактура, видатковий касовий ордер, банківська виписка, авансовий звіт. До загальновиробничих витрат відносяться витрати по підрозділах: вантажний автотранспорт; загальногосподарський відділ, ремонтна майстерня, тракторний парк.

В підрозділах облік ведеться за статтями витрат, а саме: амортизація, витрати на страхування, внески на соціальні заходи, електроенергія, запасні частини, зарплата, паливо, матеріали послуги та роботи сторонніх організацій, охорона праці, службові відрядження, технічне обслуговування поліпшення та ремонт основних засобів. Щомісячне списання загальновиробничих витрат здійснюються на витрати основного виробництва.

Для того щоб обчислити надходження продукції від урожаю, послуговуються Путівкою на вивезення продукції з поля. Кожен тракторист заповнює Відомість обліку збору урожаю, вказуючи трактор, причіп, обсяг зібраного врожаю. За даними, надаваними трактористами бухгалтер складає Звіт виробництва за зміну. Солому від комбайна зберігають на тимчасових складах – у полях, де відбувався збір і де продукцію осушують природним способом. Спеціального сушіння готова продукція не потребує.

Готову продукцію, що надходить на склад, обліковує комірник у Книзі складського обліку матеріалів у кількісному вираженні. Залишок у кількісному вираженні виводять після кожної операції. Вчасний і повний обрахунок надходження врожаю – важлива складова первинного обліку. Втрати врожаю, зумовлені доробкою (втрати вологи, відходи, які не використовуються, тощо), списують на підставі Актів на сортування й висушування продукції рослинництва. В агропідприємствах вирощений урожай обліковується протягом руху його від поля до господарського двору чи інших локацій зберігання. Перед збором урожаю зазвичай перевіряють стан вагового господарства, готовність локацій прийому і зберігання продукції, проводять інструктаж комірників, завідувачів складів, інших матеріально відповідальних осіб [11].

Наприкінці робочого дня Відомість обліку збору урожаю, інші первинні документи передають до бухгалтерії. Для систематичного контролювання руху продукції на складах і звіряння його з інформацією бухгалтерського обліку комірник у Книзі складського обліку відображає інформацію про рух продукції. Усю документацію, яка надійшла, у бухгалтерії перевіряють, звіряють з даними бухгалтерського обліку, враховуючи рух продукції за кожним складом.

За допомогою програмного забезпечення, зокрема програмного продукту BAS Бухгалтерія, бухгалтерія формує Оборотно-сальдові відомості (ОСВ), в яких ведуть аналітичний та синтетичний облік процесу вирощування енергетичних культур. ОСВ підтверджує факт здійснення господарської діяльності підприємства зведеною таблицею, складеною на підставі бухгалтерських рахунків. Це дуже важливий документ для підприємства, оскільки допущена в

ньому помилка може спричинити плутанину в розрахунках, неправильне проведення операцій, штрафні санкції з боку органів контролю, а в підсумку призвести до втрат і збитків. Тому правильність складання й документального оформлення ОСВ потребує ретельної перевірки [11].

ОСВ, як правило, слугує для узагальнення, перевірки цифрових значень у рахунках бухгалтерського обліку, для створення нового балансу. Застосування цього документа в аналізі фінансово-господарського процесу – перший крок до автоматизації аналізу, заснованого на даних управлінського обліку. Для ведення обліку бухгалтери активно використовують ОСВ. Цей документ дає змогу зведено охопити кожен рахунок, показує узагальнену інформацію за необхідний період і є бухгалтерським реєстром. Підсумкові обороти за загальною ОСВ мають завжди сходитися за дебетом і кредитом. Правильність відображення даних в ОСВ залежить від правильності оформлення первинних документів, оскільки на їхній підставі програма формує звіт. За допомогою перегляду ОСВ відразу після поширення інформації можна перевіряти формування тієї чи іншої бухгалтерської проводки [11].

BAS Бухгалтерія дає змогу сформувати ОСВ за всіма рахунками, що ведуться на підприємстві. Для цього необхідно в переліку модуля «Звіти» вибрати «Оборотно-сальдова відомість». Потрібно вказати період, за який згідно з проведеними первинними документами та ручними проводками програма сформує реєстр синтетичного обліку, де будуть вказані обороти за період, а також початкове та кінцеве сальдо кожного рахунку, на якому ведуть облік на підприємстві.

Якщо бухгалтеру потрібна аналітика з ОСВ, то можна зайти в ОСВ рахунку, обравши рахунок і його назву в ОСВ, або через модуль Звідти перейти в реєстр «Оборотно-сальдова відомість по рахунку». Для цього потрібно вказати рахунок обліку і період, за який необхідно побачити відображення господарських операцій. ОСВ з бухгалтерського рахунку можна налаштувати зручною для перегляду. Наприклад, за рахунком 26 «Готова продукція» можна посортувати дані за видом продукції, у розрізі складів, на які вона відвантажена, за партіями

тощо. В ОСВ із 26-го рахунку залишки, обороти за продукцією відображено як у натуральному, так і в грошовому вимірниках. ОСВ особливо зручна тим, що бухгалтер, виявивши помилку, з ОСВ може відразу «спуститися» в документ, де допущена помилка, і оперативно її виправити [11].

Облік витрат і виходу продукції вирощування енергетичних культур в розрізі культур проводять на балансовому, активному, операційному, калькуляційному рахунку 23 «Виробництво» і субрахунку 23111 «Витрати поточного року (та амортизація біологічних активів (БА))». За дебетом обліковують збирання витрат, за кредитом – готову продукцію, тобто суми фактичної виробничої собівартості, оприбуткованої від виробництва продукції (у дебет рахунку 26) [41]. Отже, за дебетом субрахунку 23111 відображаються витрати на виробництво, а за кредитом – вихід продукції.

Назва субрахунку 23111, з акцентом на амортизацію біологічних активів вказує на те, що плантації енергетичних культур є біологічними активами рослинництва, тобто рослинами, які у процесі біологічних перетворень здатні забезпечувати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також в інший спосіб сприяти економічним вигодам. Тобто за результатами використання біологічних активів рослинництва сільськогосподарські підприємства мають потенційну можливість отримувати грошові кошти. Водночас усі витрати на закладку плантацій у відповідний момент капіталізуються, і багаторічні насадження вводяться в експлуатацію. Після визнання насаджень біологічними активами починають нараховувати амортизацію, як того вимагає П(С)БО 7 «Основні засоби». Амортизації не підлягають багаторічні насадження, які не досягли експлуатаційного віку. Оскільки амортизацію нараховують протягом усього строку корисного використання біологічного активу, у бухгалтерському обліку розмежовують нагромадження витрат за об’єктами, які амортизуються, та за тими, які ще не досягли експлуатаційних параметрів і не підлягають амортизації [11].

Витрати на вирощування біоенергетичних культур обраховують за встановленою номенклатурою статей згідно із Методичними рекомендаціями з

планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств № 132 [35]. До номенклатури статей входять такі статті: витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; паливо та мастильні матеріали; роботи та послуги; насіння та посадковий матеріал; добрива; засоби захисту рослин; витрати на ремонт необоротних активів; інші витрати на утримання основних засобів; інші витрати; непродуктивні витрати (в обліку); загальновиробничі витрати. У табл. 2.5 подано типові операції з обрахунку виробництва біомаси ріпаку.

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків за субрахунком 23111 «Витрати поточного року» щодо вирощування біоенергетичних культур

| Зміст господарської операції | Дебет | Кредит | Сума, грн |
|---|---|---|---|
| Списано матеріальні цінності на виробництво біомаси: добрива, отрутохімікати | 23111 | 208 | 25630,00 |
| запасні частини | 23111 | 207 | 10235,00 |
| паливо | 23111 | 203 | 26350,00 |
| насіння та посадковий матеріал | 23111 | 208 | 52360,00 |
| Списано витрати за сільськогосподарськими культурами, переораними на зелене добриво під насадження біоенергетичних культур | 23111 | 23111 | 15623,00 |
| Виконано роботи і надано послуги власними допоміжними виробництвами | 23111 | 235 | 5263,00 |
| Списано витрати машинно-тракторного парку на вирощування біоенергетичних культур (крім оплати праці його працівників) | 23111 | 91 | 8560,00 |
| Списано загальновиробничі витрати на рослинництво в порядку їхнього розподілу | 23111 | 91 | 18260,00 |
| Списано послуги інших виробництв | 23111 | 235 | 4890,00 |
| Нараховано підрядним підприємствам і організаціям за виконані роботи і надані послуги з вирощування біоенергетичних культур | 23111 | 631 | 4850,00 |
| Нараховано збір на обов'язкове соціальне страхування | 23111 | 65 | 10036,00 |
| Нараховано орендну плату фізичним особам за оренду земельних паїв | 23111 | 6856 | 15360,00 |
| Нараховано оплату праці за виконані роботи | 23111 | 66 | 45620,00 |
| Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються для вирощування біоенергетичних культур | 23111 | 131 | 9630,00 |

Одним із найважливіших показників, що характеризують діяльність аграрних підприємств у рослинництві, є собівартість одиниці продукції. Визначення витрат на виробництво і формування собівартості продукції біоенергетичних культур

пов’язане з такою організацією обліку, за якої причини допущення перевират, одержання економії коштів, зміни собівартості розкриваються не лише завдяки вивченню певних робочих документів (зокрема планової і звітної калькуляції), а й завдяки щоденному аналізу ступеня виконання виробничих завдань за допомогою вивчення первинної документації та поточних облікових записів. Цю відповідальну і трудомістку роботу працівники економічних підрозділів підприємств виконують щоденно.

Для цього послуговуються програмним комплексом BAS для сільського господарства, використовуючи відповідні нормативні методи й законодавчі положення. Якщо підсумкова ОСВ, отримана за поточний період, не збігається з контрольною, виникає необхідність коригування довідника «Статті витрат». Такий підхід забезпечує своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів сільськогосподарського підприємства, дає змогу оперативно проаналізувати витрати виробництва, виявити резерви, які не враховано під час планування і практичної діяльності, побачити результати діяльності власних структурних підрозділів [11].

Для об’єктивного обрахунку собівартості продукції потрібно точно врахувати всі витрати, що віднесені до певного звітного періоду, а також весь оприбуткований урожай енергетичних культур. Перш ніж починати обчислювати собівартість продукції, необхідне списання на збитки витрат за насадженнями біоенергетичних культур, які втрачені через стихію. Об’єктом обчислення собівартості в ТОВ «Безпечна» може бути насіння та солома, яку отримано від вирощування енергетичних культур.

Усі агроформування в обрахунку фактичної собівартості продукції на сьогодні мають послуговуватися Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 від 18 травня 2001 року [34]. Так, протягом періоду вегетації енергетичних культур на підприємствах. Що займаються їх вирощуванням на рахунку 23111 «Витрати поточного року (та амортизація БА)» в розрізі полів відображаються витрати за відповідними

статтями. Загальновиробничі витрати підприємства накопичуються на рахунку 912 та розподіляються пропорційно до прямих витрат на рахунок 23111 – кореспонденція Дт 23111 Кт 912. Вегетаційний період в енергетичних культур переважно становить один рік. Після її косіння й оприбуткування соломи складають Звіт виробництва за зміну. Під час проведення цього первинного документа здійснюють проведення Дт 26 «Готова продукція» Кт 23111 «Витрати поточного року (та амортизація БА)». Оскільки облік собівартості здійснюють у розрізі полів, то собівартість продукції, зібраної з різних полів, може бути різною, що позначатиметься на вартості продукції під час реалізації [11].

Схематично представимо процес обліку витрат на вирощування енергетичної верби і вихід готової продукції (рис. 2.2).




Рис. 2.2. Модель обліку вирощування ріпаку

Проведені дослідження свідчать, що в ТОВ «Безпечне» здійснюється лише наступний контроль, який дозволяє встановлювати недоліки попереднього та поточного контролю. Цей контроль являє собою перевірку щодо правильності і законності здійснених господарських операцій в досліджуваному підприємстві, дозволяючи виявляти порушення та зловживання, що зумовлює можливість розробки заходів щодо усунення виявлених недоліків, а також попередження їх у майбутньому. Такий контроль на підприємстві проводять після завершення всіх господарських операцій, що перевіряються, а також не дає змоги впливати на те, що вже здійснено, але його перевагою є можливість впливати на діяльність в майбутньому, за рахунок виявлених недоліків в минулому та розробки пропозицій щодо недопущення помилок.

У процесі контролю в ТОВ «Безпечне» бухгалтером здійснюються перевірка: наявності й правильності оформлення первинних документів, які є підставою для записів щодо формування собівартості послуг; правильності віднесення витрат до складу собівартості послуг; повноти, правильності та достовірності відображення операцій з формування собівартості послуг в обліку та звітності; оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництві, що включаються до собівартості послуг; оцінка правильності формування собівартості послуг за об’єктами калькулювання витрат.

Здійснюючи контролю за формуванням витрат на виробництво біоенергетичних культур**,** перевіряється методику обліку витрат на підприємстві та відповідність її обліковій політиці, прийнятій на підприємстві; принципова особливість включення витрат до собівартості тільки того періоду, у якому їх здійснено, незалежно від часу їхньої оплати; прямі й непрямі витрати, що відносяться на собівартість продукції; витрати, за якими неможливо точно встановити, до якого калькуляційного періоду вони мали відноситися.

Особливу увагу під час контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур приділяється перевірці показників фактичного оприбуткування продукції та записом за кредитом рахунка 23 «Виробництво» та дебетом рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Залишки в регістрах

аналітичного обліку за даними рахунками порівнюють з даними надходження готової продукції на склад, відомостями випуску продукції і первинними документами.

Також з'ясовують, чи немає випадків необґрунтованого списання на собівартість продукції нестач і псування цінностей, витрат, які не пов'язані з виробничим процесом, або перенесення їх з минулих періодів.

Під час контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур за окремими калькуляційними статтями перевіряють, чи вони підтверджені відповідними виправдними первинними документами. Також здійснюється контроль за списанням витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями шляхом зустрічної перевірки і порівняння їх з даними первинних документів, відповідність аналітичному і синтетичному обліку.

Слід зазначити, що в ТОВ «Безпечне» контроль у рослинництві здійснюється за періодами сільськогосподарських робіт і має певні недоліки в порівнянні з помісячним. При помісячному контролі результати діяльності по вирощуванню кожної культури можна виявляти до 12 разів на рік, тоді як при контролі за періодами – лише 3 рази, а під час догляду за окремими культурами контроль можна здійснити лише один раз на 4-5 місяців, що є недостатнім.

Загалом, внутрішній контроль витрат на виробництво енергетичних культур, які формують собівартість продукції має проводитись як на етапі планування, так і в ході виконання робіт і на етапі завершення (табл. 2.6).

Система внутрішнього контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур повинна будуватись на таких елементах як:

- впровадження ефективних процедур санкціонування господарських операцій з витратами на виробництво продукції рослинництва;
- наявність своєчасної та інформативної системи документування господарських операцій при формуванні собівартості реалізованої продукції рослинництва.

Таблиця 2.6

Складові внутрішнього контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур

| Попередній контроль | Поточний (оперативний) контроль | Заключний контроль |
|---|---|---|
| Період проведення контрольних процедур | | |
| Доведення цілей, завдань до виконавців, перевірка наявності та можливості залучення необхідних ресурсів. Компетентні працівники повинні розробляти та застосовувати заходи щодо збереження активів, зокрема продукції рослинництва, від знищення, розкрадання тощо. | Контроль поточної господарської діяльності повинен здійснюватися комплексно, тому цим повинні займатися фахівці, які знають облік і технологію виробництва у рослинництві. | Після закінчення виконання робіт на малих підприємствах. |
| Процес забезпечення контролю | | |
| Забезпечення достатньої впевненості керівництва в досягненні належного рівня збереження й ефективності використання всіх видів ресурсів, у тому числі продукції рослинництва, підтвердження правильності їх обліку відповідно до чинного законодавства та облікової політики малих підприємства. | Вимірювання отриманих результатів і порівняння оперативних даних щодо витрат, виявлення втрат у ході виконання робіт. | Підготовка звітів про виконання планів із певною періодичністю, а також у формі перевірок. Дає інформацію для планування аналогічних робіт, сприяє мотивації персоналу. |
| Об’єкти контролю | | |
| Витрати виробництва та собівартість реалізованої продукції рослинництва, організація та достовірність їх обліку, документальне оформлення операцій, реальність відображення їхньої справедливої вартості у фінансовій звітності, економічні показники витрат на виробництво, система управління малими підприємствами | | |

Джерело: узагальнено на підставі [53; 54].

Важливим напрямом витрат на виробництво біоенергетичних культур є розкриття її основних елементів: середовище контролю та пов’язані з цим ризики, дані бухгалтерського обліку та процедури контролю (рис. 2.3).

Внутрішній контроль собівартості продукції виробництва біоенергетичних культур проводиться в процесі господарської діяльності і дає можливість вчасно виявляти недоліки, вивчати причини їх виникнення, встановлювати винних осіб і вживати заходи щодо їх усунення.

В ТОВ «Безпечна» внутрішній контроль витрат виробництва біоенергетичних культур та собівартості реалізованої продукції здійснюється за такими напрямами: документальний контроль за даними бухгалтерського обліку (облікова політика, первинні документи, регістри обліку, Робочий план рахунків,

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




Рис. 2.3. Елементи системи внутрішнього контролю собівартості продукції рослинництва

Джерело: узагальнено на підставі [54].

Перш за все, необхідно дослідити проведення внутрішнього контролю в обліковій системі за наступними етапами (табл. 2.7).

У таблиці 2.7 представлена послідовність здійснення контролю собівартості: від визначення об'єктів витрат, відображення господарських операцій в обліку до формування звітності. Визначені етапи проведення внутрішнього контролю сприятимуть ефективному функціонуванню такої системи, визначенню причин відхилень від норм, аналізу невикористаних ресурсів тощо.

Таблиця 2.7

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

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

Джерело: узагальнено на підставі [54].

Взагалі внутрішній контроль в ТОВ «Безпечна» не досить розвинений, про це свідчить наявність лише епізодичних його проявів у вигляді інвентаризації; окремі контрольні процедури виконуються без координації з боку системи управління, адже підсумок контрольних процедур стосується лише заключного (ретроспективного) виду контролю, тобто, як правило, це одинична дія, якої недостатньо для потреб ефективного управління. Вважаємо доцільним для усунення цієї проблеми розробку і впровадження дієвої системи внутрішнього контролю на підприємстві, в якій контроль витрат на виробництво і вихід продукції рослинництва буде відігравати виключну роль для підвищення ефективності діяльності галузі. Актуальність зазначеного питання зумовлює доцільність подальших досліджень з пошуку напрямів удосконалення

контрольних процедур щодо витрат на виробництво і виходу продукції рослинництва.

Отже, проведені дослідження свідчать, що в ТОВ «Безпечна» здійснюється лише наступний контроль, який дозволяє встановлювати недоліки попереднього та поточного контролю.

Цей контроль являє собою перевірку щодо правильності і законності здійснених господарських операцій в досліджуваному підприємстві, дозволяючи виявляти порушення та зловживання, що зумовлює можливість розробки заходів щодо усунення виявлених недоліків, а також попередження їх у майбутньому.

Такий контроль на підприємстві проводять після завершення всіх господарських операцій, що перевіряються, а також не дає змоги впливати на те, що вже здійснено, але його перевагою є можливість впливати на діяльність в майбутньому, за рахунок виявлених недоліків в минулому та розробки пропозицій щодо недопущення помилок.

# РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР НА ПІДПРИЄМСТВІ

Виробництво біоенергетичних культур є складним процесом. Для розвитку їх посадки необхідно створити оптимальні умови, які вимагають високоякісного обробітку ґрунту, забезпечення оптимальної його вологості, внесення певних доз добрив тощо. За таких умов можливе виробництво енергетичних культур з відповідною якістю та із забезпеченням найменших витрат матеріальних, природних, трудових, інформаційних та інших ресурсів. Цього можна досягти застосуванням сучасних методів управління, механізації й автоматизації процесів виробництва, використовуючи інноваційні цифрові технології.

На ефективність виробництва енергетичних культур у підприємстві безпосередньо впливає і наявність системи автоматизації обліку списання товарно-матеріальних цінностей (рис. 3.1), оскільки врахування їхніх фактичних витрат відіграє важливу роль у формуванні собівартості виробництва продукції.




Рис. 3.1. Складові системи автоматизації обліку та списання товарно-матеріальних цінностей усередині підприємства

Автоматизація обліку списання товарно-матеріальних цінностей допоможуть керівництву підприємства визначати перелік товарно-матеріальних цінностей, що утримуються в підприємстві, контролювати відповідність їхніх облікових та фактичних залишків у місцях зберігання, а також обґрунтованість використання і списання товарно-матеріальних цінностей, забезпечить керівника своєчасною, достовірною й повною інформацією про рух останніх усередині підприємства [11].

Впровадження інформаційної системи «Мобільний агроном» дозволить контролювати витрачання посівного матеріалу, норми внесення добрив, засобів захисту рослин тощо. Наприклад, якщо на полі виконувалися роботи та вносили добрива, агроном на смартфоні створить і відправить на сервер бухгалтерії документ, у якому буде зазначено: на якому полі обробляли, яку культуру, яким трактором та причіпним пристроєм, хто обробляв, скільки гектарів оброблено, які матеріали вносили. А також зафіксує фактичну кількість матеріалу та дату та час створення документа.

В ТОВ «Безпечна» в 2017 році впроваджена система автоматизація обліку та контроль видачі пального з паливозаправників або АЗС на транспортні засоби, яка полягає у використанні мобільної паливороздавальної колонки. На колонці встановлюється блок керування, який дозволяє видавати пальне лише після ідентифікації водія, та в рамках, закріплених за ним або транспортним засобом лімітів.

Переваги використання лімітів

- Фіксована видача із мінімальною похибкою.
- Видача лише за ідентифікатором.
- Дистанційне керування лімітами видачі.

Завдяки впровадженій системі управління лімітами, диспетчер може одним кліком оновити, змінити або додати одержувача з встановленим йому лімітом на певний проміжок часу.

Пропонуємо в ТОВ «Безпечна» продовжити автоматизацію обліку витрат пального та впровадити на підприємстві систему автоматичного контролю витрат палива на техніці.

Для ефективного контролю та отримання точної інформації щодо використання палива на техніці існує кілька варіантів:

1. Контролює надходження пального в баки техніки, використовуючи ємнісні датчики рівня.

2. Використання проточних лічильників для фіксації фактичного витраченого палива двигуном.

Встановлення ємнісного датчика в бак дає нам можливість отримувати інформацію про заправки та фіксувати зміни рівня пального у баку за вказаний проміжок часу. А також одержувати дані про поточний рівень. Але метод сам по собі не є повноцінним контролем, тому що за його допомогою не можна дізнатися кількість фактично витраченого двигуном палива. Для вирішення цієї проблеми необхідно використовувати проточні лічильники для фіксації фактично витраченого палива двигуном. Метод передбачає установку проточного лічильника в систему, що дозволить з високою точністю контролювати як систему подачі, так і зворотну магістраль.

Пропонуємо також в ТОВ «Безпечна» встановити на техніці GPS трекер і датчики рівня палива. У такому варіанті установки керівник може бачити взаємне розташування всіх одиниць техніки, рівень палива в реальному часі, а також які з них рухаються, а які стоять. На картах і супутникових знімках видно площа оброблених ділянок полів. При цьому відбувається експорт даних з системи GPS моніторингу в облікову систему підприємства BAS Бухгалтерія. Це дуже корисна можливість, яка дозволяє поєднувати дві системи. Крім даних про місцезнаходження з системи GPS моніторингу можна ретранслювати і дані будь-яких датчиків.

Здійснюючи контролюючі процедури, контролер визначає можливі недоліки, які виявляють в ході перевірки. Щодо контролю витрат виробництва, то типовими недоліками є: невідповідність застосованого методу обліку витрат, зафіксованому

в обліковій політиці; витрати підприємства не співставимі з доходами; неправильна оцінка залишків незавершеного виробництва; неправильне розмежування витрат за звітними періодами; необґрунтоване включення в собівартість окремих видів витрат; порушення методології обліку.

Тест внутрішнього контролю дозволить визначити основні моменти організації контролю фінансової інформації та її «прозорість» на підприємстві, виявити проблемні аспекти та окреслити головні питання для потреб розробки програма проведення внутрішнього контролю (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Тест внутрішнього контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур

| № | Зміст питання | Варіант відповіді | | | Примітки |
|---|---|---|---|---|---|
| | | Так | Ні | Інформація відсутня | |
| 1 | Чи санкціонуються витрати відповідною особою? | | + | | |
| 2 | Чи контролюється наявність необхідних документів, що підтверджують витрати (акти, накладні)? | + | | | |
| 3 | Яка встановлена періодичність від-несення витрат на собівартість продукції: щомісячно, щоквартально, раз на рік? | | | | В рослинництві – в кінці року |
| 4 | Чи проводилась перевірка у цьому році? | | + | | |
| 5 | Чи були виявлені порушення? | | + | | |
| 6 | Чи є ефективними процедури контролю? | + | | | |
| 7 | Чи відповідає документація вимогам чинного законодавства? | + | | | |
| 8 | Чи відповідає нормативним документам розподіл витрат за елементами? | + | | | |
| 9 | Чи відповідає відображення на рахунку 23 вимогам П(С)БО 16 та іншим нормативним актам | + | | | |
| 10 | Чи містять робочі документи достатню інформацію про витрати на виробництво? | + | | | |

З метою одержання достовірної інформації з обліку витрат виробництва на аграрних підприємствах запропонована орієнтовна програма внутрішнього контролю, яка дозволить контролювати формування собівартості продукції та попередити виникнення витрат (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Орієнтовна програма проведення внутрішнього контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур

| Дії контролюючого органу | Джерела інформації | Термін виконання | Тривалість, днів | Контрольні процедури | Виконавці |
|---|---|---|---|---|---|
| Перевірка достовірності синтетичного обліку аналітичному обліку | Головна книга по рахунках 10, 20, 644, 70, 90, 91, 92 підрозділів, первинні документи | 02.06–04.06 | 3 | Вибіркова перевірка | Контролер, ПІБ |
| Перевірка дотримання вибраного методу обліку витрат підприємства | Облікова політика, облікові регістри, первинні документи | 05.06–09.06 | 5 | Вибіркова перевірка | Контролер, ПІБ |
| Перевірка правильності віднесення витрат на об’єкт обліку | Облікова політика, облікові регістри, первинні документи | 10.06–14.06 | 5 | Суцільна перевірка | Контролер, ПІБ |
| Перевірка правильності віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції | Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, лімітно-забірні картки, відомості з обліку матеріалів | 15.06–16.06 | 2 | Вибіркова перевірка | Контролер, ПІБ |
| Перевірка правильності віднесення витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи на собівартість продукції | Табель обліку робочого часу, наряд на відрядну роботу, обліково-платіжна відомість | 17.06–19.06 | 3 | Вибіркова перевірка | Контролер, ПІБ |
| Перевірка правильності віднесення сум нарахованої амортизації на основні засоби на собівартість продукції | Розроблена таблиця розрахунку суми зносу основних засобів | 20.06–21.06 | 2 | Вибіркова перевірка | Контролер, ПІБ |

Продовження таблиці 3.2

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Перевірка правильності обліку та списання витрат допоміжного виробництва | Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, наряд на відрядну роботу, табель обліку робочого часу, обліково-платіжна відомість | 22.06–24.06 | 3 | Вибіркова перевірка | Контролер, ПІБ |
| Перевірка правильності обліку та списання накладних витрат | Договори, рахунки- фактури, платіжні доручення | 25.06–27.06 | 3 | Вибіркова перевірка | Контролер, ПІБ |
| Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій витрат виробництва | Облікова політика, робочий план рахунків, облікові регістри, Головна книга | 28.06–30.06 | 3 | Суцільна перевірка | Контролер, ПІБ |

Як підсумковий документ за результатами внутрішнього контролю витрат виробництва запропоновано використовувати Відомість виявлених помилок і порушень під час контролю витрат виробництва (табл. 3.3), у якому відображаються найбільш суттєві недоліки та надаються рекомендації щодо їх усунення.

Таблиця 3.3

Відомість виявлених помилок і порушень під час контролю витрат виробництва

| № з/п | Первинний документ, обліковий Регістр | Характер порушення |
|---|---|---|
| 1 | Акт про витрати насіння та посадкового матеріалу №13 від 02.03.2023 | Виправлення кількості витраченого насіння без відповідного підпису |
| 2 | Обліковий лист тракториста- машиніста №31 від 16.04.2023 | Не заповнено графи: «Агротехнічні умови виконання роботи», «Змінний еталонний виробіток» |
| 3 | Обліковий лист тракториста-машиніста №31 від 16.04.2023 | Відсутні дані про витрати пального |
| 4 | Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів №17 від 20.04.2023 | Акт не затверджено керівником підприємства |

У табл. 3.4 представлено розкриття сутності ризиків та наведені контрольні заходи щодо їх мінімізації при виробництві продукції рослинництва.

Таблиця 3.4

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

| № п/п | Ризики | Контрольні заходи |
|---|---|---|
| 1 | Втрати врожаю під час війни (часткова або повна втрата врожаю, знищення або пошкодження майна сільськогосподарського підприємства внаслідок бомбардувань і обстрілів) | Фіксація завданих збитків із зверненням до правоохоронних органів або ДСНС (внаслідок пожежі); документальне підтвердження їх вартості (балансова вартість активів, накладні щодо купівлі сільськогосподарської техніки, насіння, добрив, палива тощо). |
| 2 | Втрати земельних ресурсів (обстріли і бомбардування викликають хімічне забруднення, зміну ландшафтів і рельєфу, вигорання родючого шару землі, знищення корисної мікрофлори, порушення водного балансу та ерозію ґрунту. І як наслідок – суттєве зменшення врожайності і підвищення собівартості продукції рослинництва). | Звернення до посадових осіб Держекоінспекції з метою фіксації фактів забруднення ґрунту шляхом огляду земельних ділянок, даних дистанційного зондування землі, досліджень отриманих зразків проб ґрунтів, опрацювань висновків експертиз, пояснень, довідок, документів. |
| 3 | Енергетична криза (брак електроенергії) | Пошук альтернативних джерел енергії (установка сонячних панелей, генераторів тощо). |
| 4 | Ускладнена логістика | Пошук логістичних шляхів для доставки ресурсів і відвантаження продукції рослинництва. |
| 5 | Зростання цін на ресурси | Моніторинг цінової політики з метою вибору оптимальної вартості та якості ресурсів. |
| 6 | Дефіцит ресурсів | Контроль за стратегічною закупівлею насіння, добрив, пального та інших ресурсів для виробництва продукції рослинництва. |
| 7 | Погодно-кліматичні явища | Страхування врожаю під час вирощування та збору продукції рослинництва. |
| 8 | Зміна технології виробництва | Контроль за технологічним процесом вирощування продукції рослинництва з метою запобігання підвищення витрат |
| 9 | Дефіцит робочої сили | Пошук робочої сили або перерозподіл обов'язків між штатними працівниками з обов'язковим контролем їх виконання. |
| 10 | Перевитрати виробництва | Встановлення відхилень перевитрат, причин і винуватців з метою їх недопущення у майбутньому. |

Інформаційні комунікації передбачають оперативне отримання та розподіл інформації за рівнями управління як у внутрішньому, так і у зовнішньому

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

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

Отже, в першу чергу, контроль витрат на виробництво і вихід продукції має забезпечити вирішення свого головного завдання – оптимізації рівня витрат і недопущення неефективних витрат. Контрольні процедури мають бути простими і заснованими на нескладних методах, оскільки надмірна складність контрольних дій спричиняє збільшення витрат, що пов’язані із здійсненням контролю та призводить до того, що менеджери підприємства не розуміють і не підтримують систему контролю. Розроблені напрямки удосконалення контролю витрат на виробництво і вихід продукції рослинництва спричинять наявність зворотного зв'язку, який дозволить на основі оцінки інформаційного забезпечення впливати на систему виробництва, корегуючи відповідні цілі та процес функціонування виробництва в цілому.

# ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Враховуючи аграрну спрямованість економіки країни, високий рівень залежності від імпортованих енергоресурсів, зокрема природного газу, та сприятливі ґрунтово-кліматичні умови для вирощування енергетичних рослин, випливає, що найперспективнішим сегментом відновлювальної енергетики для України є біоенергетика. Використання енергетичних культур зможе частково допомогти у вирішенні проблеми енергозалежності України, що володіє значним енергетичним потенціалом біомаси, наявними трудовими, матеріальними та земельними ресурсами.

Використання енергетичних культур для України є перспективним та економічно вигідним, оскільки: під час вирощування енергетичних культур на маргінальних землях, не зменшується кількість сільськогосподарських культур та, відповідно, фінансових надходжень у бюджет країни від подальшої їх реалізації; вони не потребують значних витрат на вирощування і мають низьку собівартість біопалива; мають високу тепловіддачу, тим самим є екологічно та економічно доцільною альтернативою природному газу та вугіллю; побічним продуктом під час згоряння біопалива з енергетичних рослин є органічні добрива, які можна застосовувати для вирощування сільськогосподарських культур; вирощування біоенергетичних культур, виробництво та використання з них біопалива створюють додаткові робочі місця для сільського населення та є джерелом доходу як у місцеві бюджети, так і в бюджет країни у цілому.

Важливе місце в управлінні витратами займає їх обґрунтована класифікація. Це забезпечує правильне визначення собівартості продукції формування кінцевих фінансових результатів для здійснення ефективної діяльності підприємств. Класифікація витрат є їх систематизацією та групуванням для потреб управління витратами підприємства. Інформація про витрати, згрупована різними способами, потрібна для ефективного управління підприємством. В роботі запропонована номенклатура статей витрат на вирощування біоенергетичних культур, що сприятиме більш правильному визначенню собівартості продукції, розробленню

детальних технологічних карт вирощування культур та отримання продукції, а також підвищить ефективність управління діяльністю цих підприємств.

Проаналізувавши методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що наведені в економічній літературі та використовуються на практиці, встановлено, що облік повинен передбачати перелік методів витрат, що можуть застосовувати підприємства для обліку витрат при складанні фінансової та управлінської звітності. Кожен із них має, як переваги так і недоліки. На бухгалтера покладена велика відповідальність по аналізу всіх характеристик і чинників підприємства. Щоб обрати один із них, необхідно звертати увагу на їхні характерні особливості та співвідносити їх з тими вимогами та результатами, які очікує отримати підприємство внаслідок їх використання для визначення собівартості продукції. Необхідно зупинити свій вибір на найефективнішому методі обліку витрат та калькуляції собівартості, задля отримання точної та достовірної інформації про господарську діяльність господарюючого суб'єкту.

Побудова обліку і формування управлінської інформації в галузі вирощування біоенергетичних культур мають відповідати вимогам технологічного процесу та особливостям функціонування галузі. Запропоновано підходи щодо видів об'єктів обліку вирощування біоенергетичних культур, розглянуто різновиди первинної документації щодо біоенергетичних культур а також первинні документи щодо витрат ТОВ «Безпечна», розглянуто кореспонденцію рахунків за субрахунком 23111 «Витрати поточного року» щодо вирощування біоенергетичних культур. Обґрунтовано вплив цифрових технологій на стадії виробництва енергетичних культур.

З метою ефективного управління розвитком біоенергетики та забезпечення високої ефективності вирощування в аграрних підприємствах біоенергетичних культур необхідно забезпечити високу якість обліково-аналітичної інформації. До останньої ставляться нові вимоги у зв'язку з ринковими перетвореннями в Україні та процесами євроінтеграції. Досліджено порядок формування облікової політики в частині витрат виробництва на вирощування біоенергетичних культур,

запропонована номенклатура калькуляційних статей витрат для господарств, які вирощують енергетичні культури.

Дослідивши теоретико-методичні аспекти контролю витрат на виробництво встановлено, що – це контроль за процесами та чинниками, що впливають на витрати виробництва та їх рівень, на формування собівартості виготовленої та реалізованої продукції. Характерною особливістю внутрішнього контролю витрат виробництва є те, що він проводиться в процесі господарської діяльності (у момент здійснення та оформлення господарських операцій) і дає можливість вчасно виявляти недоліки, вивчати причини їх виникнення та вживати заходів щодо їх усунення.

Проведені дослідження свідчать, що в ТОВ «Безпечна» здійснюється лише наступний контроль, який дозволяє встановлювати недоліки попереднього та поточного контролю. Цей контроль являє собою перевірку щодо правильності і законності здійснених господарських операцій в досліджуваному підприємстві, дозволяючи виявляти порушення та зловживання, що зумовлює можливість розробки заходів щодо усунення виявлених недоліків, а також попередження їх у майбутньому. Такий контроль на підприємстві проводять після завершення всіх господарських операцій, що перевіряються, а також не дає змоги впливати на те, що вже здійснено, але його перевагою є можливість впливати на діяльність в майбутньому, за рахунок виявлених недоліків в минулому та розробки пропозицій щодо недопущення помилок.

Внутрішній контроль в ТОВ «Безпечна» не досить розвинений, про це свідчить наявність лише епізодичних його проявів у вигляді інвентаризації; окремі контрольні процедури виконуються без координації з боку системи управління, адже підсумок контрольних процедур стосується лише заключного (ретроспективного) виду контролю, тобто, як правило, це одинична дія, якої недостатньо для потреб ефективного управління. Вважаємо доцільним для усунення цієї проблеми розробку і впровадження дієвої системи внутрішнього контролю на підприємстві, в якій контроль витрат на виробництво і вихід продукції рослинництва буде відігравати важливу роль.

Для побудови дієвої системи контролю пропонуємо враховувати ієрархічні рівні побудови обліку витрат і виділити наступні об’єкти контролю: центр відповідальності (центр витрат); сільськогосподарські культури, види робіт, види продукції (в т.ч. біоенергетичні культуру); цикли (періоди) виробництва; технологічні процеси виробництва; технологічні операції; статті витрат з поділом на змінні, умовно-змінні та постійні. Запропонована схема побудови обліку і контролю витрат на виробництво продукції рослинництва дасть можливість здійснювати оперативний контроль за витратами протягом технологічного процесу, виявляти непередбачені відхилення та приймати дієві оперативні рішення.

З метою одержання достовірної інформації з обліку витрат виробництва на аграрних підприємствах запропонована орієнтовна програма внутрішнього контролю, яка дозволить контролювати формування собівартості продукції та попередити виникнення витрат. Як підсумковий документ за результатами внутрішнього контролю витрат виробництва запропоновано використовувати Відомість виявлених помилок і порушень під час контролю витрат виробництва, у якому відображаються найбільш суттєві недоліки та надаються рекомендації щодо їх усунення.

Контроль витрат на виробництво і вихід продукції має забезпечити вирішення свого головного завдання – оптимізації рівня витрат і недопущення неефективних витрат. Контрольні процедури мають бути простими і заснованими на нескладних методах, оскільки надмірна складність контрольних дій спричиняє збільшення витрат, що пов’язані із здійсненням контролю та призводить до того, що менеджери підприємства не розуміють і не підтримують систему контролю. Розроблені напрямки удосконалення контролю витрат на виробництво і вихід продукції рослинництва спричинять наявність зворотного зв'язку, який дозволить на основі оцінки інформаційного забезпечення впливати на систему виробництва, корегуючи відповідні цілі та процес функціонування виробництва в цілому.

# СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ


1. А у нас замість вугілля, газу і дров – енергетичні культури. URL: http://agroportal.ua/ua/publishing/analitika/a-u-nas-vmesto-uglya-gaza-i-drovenergeticheskie-kultury/#. (дата звернення 10.10.2023).
2. Аналітичний звіт та рекомендації щодо вирощування енергетичних культур в Україні. URL: http://bioenergy.in.ua/media/filer_public/58/b4/58b45 b61-d09d-43bf-bcb7-47e0235d39e0/otchet_po_verbe.pdf. (дата звернення 10.10.2023).
3. Бабина О.М. перспективи вирощування енергетичних культур як чинник впливу на розвиток економіки, біоенергетики та аграрного сектору України. *Причорноморські економічні студії.* 2018. Вип. 30. С 28-33.
4. Бондаренко Н. М. Особливості обліку витрат і виходу продукції рослинництва. *Економіка та держава.* 2019. № 11. С. 76-82. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/11_2019/17.pdf (дата звернення 10.10.2023).
5. Бондаренко Н.М. Теоретичні засади організації внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва у сільськогосподарських підприємствах. *Науковий вісник Ужгородського національного університету.* 2017. Випуск 12, частина 1. С.51-54. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/12_1_2017ua/13.pdf (дата звернення 10.10.2023).
6. Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2019. № 2. С. 162- 178.
7. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. Житомир: ПП «Рута», 2006. 832 с.

8. Гаврилюк О. О. Сучасний стан виробництва продукції рослинництва та його вплив на побудову обліку витрат. *Ефективна економіка*. 2018. № 6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6_2018/45.pdf (дата звернення 10.10.2023).
9. Гайдаржинська О.М. Коверга Д.О. Основні методи калькулювання собівартості продукції та різновиди систем обліку витрат. *Економіка і суспільство*. 2018. Випуск № 17. С. 639-643. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/17_ukr/94.pdf (дата звернення 10.10.2023).
10. Ганженко О. М. Біоенергетичні культури, придатні для вирощування на маргінальних землях в Україні. URL: https://www.salix-energy.com/energetichni-roslini.
11. Гнатишин Л., Прокопишин О., Василішин С. Облік вирощування енергетичної верби в системі управлінських інформаційних технологій виробництва енергетичних культур. *Аграрна економіка*. 2022, Т. 15. № 1-2. С. 115-126.
12. Гончарук І.В., Томащук І.В. Економічна ефективність енергетичної автономії АПК за рахунок використання біопалив *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 2. С. 7-19.
13. Гончарук І.В., Вовк В.Ю. Понятійний апарат категорії сільськогосподарські відходи, їх класифікація та перспективи подальшого використання для виробництва біоенергії. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020. № 3. С. 23-38.
14. Гументик М. Я., Гайда Ю. І., Фучило Я. Д., Гнап І. В. Економічна ефективність інвестицій у вирощування біоенергетичних культур в зоні Лісостепу України. *Економічний аналіз*. 2018. Том 28. № 2. С. 21-29.
15. Гуцаленко Л.В., Мулик Т.О. Оцінка біоенергетичного потенціалу Вінницької області. *Ефективна економіка*. 2018 № 3. URL: http://www.economy.nayka. com.ua/pdf/3_2018 /7.pdf (дата звернення 10.10.2023).

16. Давидюк Т.В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції у вітчизняних нормативних актах: напрями удосконалення. *Економіка: реалії часу*. 2016.№ 1 (23). С. 6-13.
17. Дерій В.А. Методи внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво у сільськогосподарських підприємствах. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 18. С. 254–257.
18. Домбровська Н.Р. Сутність витрат підприємства як обліково-економічної категорії. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор»*. 2018. Випуск 3-2 (46). С.133-136.
19. Енергетичні рослини. URL: https://uabio.org/energy-crops/
20. Енергія, що росте на полях. URL: https://www.epravda.com.ua/columns/2021/05/24/674199/ (дата звернення 10.10.2023).
21. Жук В.М., Жук Н.Л., Пододянчук О.А., Руденко С.В. Облікові аспекти органічного виробництва та руху органічної продукції. *Український журнал прикладної економіки та техніки*. 2023. Том 8. № 4. С. 133 – 138.
22. Жук В.М. Методологічний супровід застосування П(С)БО 30 «Біологічні активи». *Облік і фінанси АПК*. 2008. № 2. С. 75–83.
23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291: URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення 10.10.2023).
24. Калетнік Г.М., Скорук О.П., Токарчук Д.М. Організація і економіка використання біоресурсів: Підручник. Вінниця: ВНАУ, 2018. 297 с
25. Ковбаса О.М. Аспекти управління витратами в галузі рослинництва. *Інфраструктура ринку*. 2019. Випуск 36. С.158-164.
26. Копотієнко Т.Ю. Економічна сутність та класифікація витрат як об'єкта внутрішнього аудиту . *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2018. Випуск 23. С.627-635.

Активація Windows

27.Кравченко М.В. Вдосконалення обліку витрат на виробництво продукції на аграрному підприємстві. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: Економіка і управління*. 2019. № 4. Том 30 (69). С.134-139.

28.Лепетан І. М. Організація управлінського обліку за центрами витрат у сільськогосподарських підприємствах. *Агросвіт*. 2019. № 23. С.19-24.

29.Лепетан І. М., Здирко Н. Г. Статистична звітність як джерело інформаційного забезпечення вирощування енергетичних культур в Україні *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2018. №3 (31). С. 115-125.

30.Лищенко М.О. Проблеми обліку та аналізу витрат і виходу продукції рослинництва. *Вісник Сумського національного аграрного університету. Серія "Фінанси і кредит"*, 2011. № 2. URL: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/chem_biol/Vsnau/2011_2/index.htm (дата звернення 10.10.2023).

31.Макарова Г. С. Удосконалення обліку та формування собівартості готової продукції підприємства. *Економіка і суспільство*. 2016. №3. С. 527–532.

32.Мінаєв Д., Раделицький Ю. Класифікація витрат агродіяльності з позиції обліку і контролю в умовах використання геоінформаційних технологій. Вісник економіки. 2023. №3. С.97 – 114.

33.Мезенцева Н.М. Серікова Т.А. Формування витрат сільськогосподарської продукції в сучасних умовах господарювання. *Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2019. Випуск 3 (20). С. 496-504.

34.Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів: Наказ Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315, зі змінами і доповненнями від 02.06.2010 р. № 302. URL: http://search.ligazakon.ua. (дата звернення 10.10.2023).

35.Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL:

https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text (дата звернення 10.10.2023).

36. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ, МСФЗ для МСП, включаючи МСБО та тлумачення КТМФЗ, IASB; Список, Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 р. (зі змінами і доповненнями). URL: http://zakon4.rada.gov.ua (дата звернення 10.10.2023).

37. Мних Є. В. Фінансовий аналіз: підруч. для студентів ВНЗ. Київ. нац. торг.-екон. ун-т. Київ: КНТЕУ, 2014. 535 с.

38. Мороз Ю.Ю. Органічне виробництво в Україні. *Ефективна економіка.* 2023. №2. URL:https://www.nayka.com.ua/index.php/ee/article/view/1125/1134. (дата звернення 10.10.2023).

39. Моссаковський В. Б., Коритний В. О. Облік довгострокових біологічних активів. Облік і фінанси. 2015. № 1. С. 31-36.

40. Мулик Т. О. Витрати як базова складова системи обліку та аналізу виробництва продукції тваринництва. Modern Economics. 2020. № 22. С. 50-58. DOI: https://doi.org/10.31521/modecon.V22(2020)-08. (дата звернення 10.10.2023).

41. Мулик Т.О. Роль податкового регулювання у розвитку ринку біопалив в Україні. *Облік, економіка, менеджмент: наукові нотатки.* 2014. Вип. 4. С. 290-297.

42. Мулик Т.О., Материнська О.А., Пльонсак О.Л. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури. 2017. 288 с.

43. Мулик Я.І., Домбровська В.В. Внутрішньогосподарський контроль фінансової безпеки підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки.* 2018. № 22. URL: http: http://global-national.in.ua/ issue-22-2018 (дата звернення 10.10.2023).

44. Мулик Я.І., Цуркан А.О. Внутрішньогосподарський контроль в системі управління аграрним підприємством. *Ефективна економіка.* 2018. № 3.

URL: http://www.economy.nay kacom.ua/pdf/3_2018/7.pdf (дата звернення 10.10.2023).

45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Мінфіну від 31.12.99. № 318. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text (дата звернення 10.10.2023).

46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» / затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18 липня 2005 р. № 790 (зі змінами та доповненнями). URL: http:// zakon1.rada.gov.ua. (дата звернення 10.10.2023).

47. Олійник С. О. Актуальні питання обліку витрат на виробництво продукції. *Журнал Науковий огляд.* 2018. № 8(51). URL: https://naukajournal.org/index.php/naukajournal/article/view/1644/1718 (дата звернення 10.10.2023).

48. Олійник С.О. Особливості обліку та управління витратами на підприємстві *Журнал науковий огляд.* 2017. № 5 (37). URL: https://naukajournal.org/index.php/naukajournal/article/viewFile/1209/1315(дата звернення 10.10.2023).

49. Омельниченко О. С. Напрями оптимізації витрат в системі управління. *Ефективна економіка.* 2016. № 4. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4901 (дата звернення 10.10.2023).

50. Онищенко О.В., Куренна О.О., Крикуненко А.С. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. №2 (25). С.153-157.

51. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій. URL: htth://zakon.rada.gov.ua.

52. Погорєлова І. Енергетичні рослини можуть замінити газ та очистити ґрунти. URL: http://ridneselo.com/ node/6856. (дата звернення 10.10.2023).
53. Податковий Кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI. URL: http://pro-u4ot.info/index.
54. Подолянчук О. А., Коваль Н. І., Колесник Т. В. Основні аспекти обліково-аналітичного забезпечення виробництва біоенергетичних культур у сільськогосподарських підприємствах. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2016. № 12. С. 81-91.
55. Правдюк Н. Л. Облікове забезпечення управління виробництвом біологічного палива. *Облік і фінанси.* 2016. № 1 (71). С. 74-82.
56. Правдюк Н. Л., Іщенко Я. П. Організація управлінського обліку виробництва біопалива. *Збірник наукових праць ВНАУ: економічні науки.* 2011. № 1(48). С. 154-161.
57. Про альтернативні види палива: Закон України від 14 січня 2000 року № 1391-XIV, із наступними змінами і доповненнями. URL: http://zakon2.rada.gov.ua. (дата звернення 10.10.2023).
58. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/996-14
59. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Мінагрополітики від 18.05.2001 N 132.
60. Прокопишин О.С., Шлапак Н.П. Соціально-економічні аспекти розвитку ринку біоенергетики в Україні. *Тенденції розвитку відновлюваної енергетики в умовах глобалізації: Всеукр.* наук.-практ. інтернет-конф., м. Кам'янець-Подільський, 2021. С. 53-57.
61. Роїк М.В., Ганженко О.М. Агропромислові енергетичні плантації – шлях до енергонезалежності України. URL: http://www.agroprofi.com.ua/statti/ 1297-agropromislovi-energetichni-plantatsiji-shlyakhdo-energonezalezhnosti-ukrajini. (дата звернення 10.10.2023).

62. Сінченко В. М., Ткаченко А. М. Інвестиційна привабливість проектів з вирощування біомаси. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 10. С. 24-34.

63. Стендер С. В., Цимбалюк В. А. Особливості витрат виробництва в рослинництві. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету*. 2014. Вип. 22(2). С. 224-228.

64. Сук Л. К., Сук П. Л. Облік витрат на біологічне перетворення поточних біологічних активів рослинництва. *Бухгалтерія у сільському господарстві*. 2007. № 11. С. 41-47.

65. Сук Л. К., Сук П. Л. Склад і класифікація витрат на підприємствах. *Бухгалтерія у сільському господарстві*. 2007. № 20. С. 46-49.

66. Ткаченко Н. М. Гуріна Н. В. Історичний генезис понять "витрати" і "затрати": обліково-економічний аспект. Ефективна економіка. 2015. № 9. Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/efek_2015_9_9. (дата звернення 10.10.2023).

67. Фаріон В. Я. Сутність витрат як економічної категорії. Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки. 2013. Вип. 1. С. 44-48.

68. Юшицина Л. О. Менеджмент ресурсів та витрат: курс лекцій. Луцьк: Волинський національний університет імені Лесі Українки, 2022. 103 с.

69. Muravskyi, V., Kundeus, O., Hrytsyshyn, A., and Lutsiv, R. (2023). Accounting in a smart city with the combined use of the Internet of Things and geographic information systems. *Herald of Economics*. 2023. № 2. P. 41-57.