

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільський національний економічний університет
Факультет аграрної економіки і менеджменту
Кафедра обліку і економіко-правового забезпечення АПБ

ВОЙЦІХОВСЬКИЙ Ярослав Михайлович

Облік і аналіз економічної ефективності
вирощування кукурудзи на зерно
ACCOUNTING AND ANALYSIS OF GROWING CORN FOR GRAIN
ECONOMIC EFFICIENCY

Спеціальність:071 – Облік і оподаткування
Магістерська програма –
Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу

Магістерська робота

Виконав студент групи
ОПЗзм – 21
Я.М. Войціховський

Науковий керівник:
д.е.н., професор
М.К. Пархоμεць

Магістерську роботу “Допущено до захисту”

Завідувач кафедри

Р.Ф. Бруханський

ТЕРНОПІЛЬ - 2018
ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИРОБНИЦТВА ЗЕРНОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	6
1.1. Специфіка галузей сільського господарства та ведення бухгалтерського обліку в них.....	6
1.2. Теоретично-організаційні аспекти бухгалтерського обліку в галузі зернового господарства аграрних підприємств.....	12
1.3. Формування нормативно-правової бази бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах.....	21
1.4. Методика та показники визначення ефективності виробництва зерна у сільськогосподарських підприємствах.....	37
Висновки до розділу 1.....	47
РОЗДІЛ ІІ. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	49
2.1. Первинний, аналітичний і синтетичний облік виробництва продукції рослинництва на підприємстві.....	49
2.2. Організація калькулювання собівартості та обліку оприбуткування продукції зернового господарства на підприємстві.....	62
2.3. Становлення управлінського обліку в рослинництві згідно вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» та галузевого управління.....	67
Висновки до розділу 2.....	79
РОЗДІЛ ІІІ. АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ЗЕРНА КУКУРУДЗИ У ПІДПРИЄМСТВАХ.....	81
3.1. Організаційно-економічна характеристика ПОП «Іванівське» Тербовлянського району Тернопільської області.....	81
3.2. Аналіз економічної ефективності виробництва зерна кукурудзи в підприємствах.....	87
3.3. Основні напрямки підвищення ефективності виробництва зерна кукурудзи в підприємствах.....	93
Висновки до розділу 3.....	104
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	106
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	110

Вступ

Актуальність теми. Створення конкурентоспроможної галузі зернових культур, зокрема виробництва кукурудзи на зерно обумовлює необхідність пошуку новітніх ресурсощадних технологій виробництва й збуту зерна, раціонального використання наявних ресурсів і на цій основі підвищення економічної ефективності, наближення параметрів ефективності до рівня європейських показників.

Практика поставила об'єктивну необхідність запровадження розвинених і досконалих механізмів ресурсного, технологічного та організаційного оновлення процесів вирощування і збирання кукурудзи на зерно, постійного залучення інвестицій як одного з основних джерел фінансування розвитку зернової галузі, для захисту інтересів вітчизняних виробників зерна кукурудзи, для врегулювання міжгалузевих диспропорцій, впровадження інноваційних методів організації й управління розвитком галузі, розбудови інфраструктури тощо.

Впровадження ринкових умов господарювання в галузі зернових, зокрема виробництва кукурудзи на зерно супроводжувалося нестабільним розвитком галузі, допускалися зниження рівня економічних та фінансових показників, велика строкатість у кінцевих результатах між підприємствами. В результаті цього відбувається не збалансований розвиток галузі, що потребує поліпшення економічних взаємовідносин між виробниками зерна кукурудзи та її переробними підприємствами, встановлення справедливих цін на зерно, що дасть змогу виробникам продукції здійснювати беззбиткове виробництво.

Практика ведення зернової галузі (кукурудзи на зерно) показала значну диференціацію у показниках собівартості продукції, рівня урожайності та економічної ефективності діяльності підприємств, що свідчить про нагальну потребу знайти фактори економічного розвитку галузі.

Дослідження проблем розвитку галузі зернових культур, зокрема кукурудзи на зерно, підвищення її конкурентоспроможності, формування

економічних відносин в зерновій галузі, поліпшення економічних та фінансових показників проводили вітчизняні вчені, зокрема: В. Г. Андрійчук [3, 4]; В. І. Бойко; Є.М. Лебідь; В.М. Скупий та ін.[1; 11]; З.П. Ніколаєва; В.В. Лихочвор [52]; М.Й. Малік [1]; О. М. Шпичак [96], О.Г. Шпикуляк [1] , а також багато інших науковців[1; 5; 11; 38; 56; 57; 63; 64; 65; 66; 68].

Варто зазначити, що ще недостатньо досліджені регіональні аспекти проблем розвитку зернової галузі виробництва зерна кукурудзи, її урожайності, собівартості. Для регіонів України характерні зональні природно-кліматичні та соціально-економічні умови, які істотно відрізняються між собою. Неоднозначність теоретичних і методичних основ розвитку економічних відносин в зернопродуктовому підкомплексі, їх недостатня обґрунтованість у вітчизняній літературі та практична значущість вищевказаних проблем на підприємствах зумовили актуальність теми, мету і завдання дипломної роботи.

Мета наукового дослідження. Метою дипломної роботи є дослідження теоретичних та методичних аспектів розвитку галузі зернових культур і виробництва зерна в регіоні, виявлення гальмівних чинників розвитку галузі та обґрунтування науково-практичних рекомендацій щодо підвищення економічної ефективності функціонування складових галузі.

Завдання наукового дослідження. Досягти зазначеної мети можна шляхом розв'язання наступних завдань:

- вивчити теоретичні та методичні основи формування економічної ефективності виробництва зерна кукурудзи в сучасних умовах ринку;
- проаналізувати динаміку рівня виробництва зерна кукурудзи та з'ясувати, які фактори здійснюють вплив на результати економічних та фінансових показників у галузі зернового господарства;
- обґрунтувати теоретично-практичні підходи щодо вирішення наявних проблем та підвищення економічної ефективності виробництва зерна кукурудзи у підприємствах Тернопільської області

Об'єктом дослідження є виробництво зерна кукурудзи у підприємствах Тернопільської області.

Предмет дослідження – явища і процеси у виробництві галузі зернового господарства та система економічних відносин, що їх супроводжує.

Методи дослідження. Вихідними теоретичними основами дослідження теми дипломної роботи обрано ключові положення економічної теорії та наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених в галузі функціонування зернового господарства як конкретного регіону, так і підприємств України загалом.

В процесі дослідження теми дипломної роботи, використано сукупність загальнонаукових та спеціальних методів дослідження, зокрема: діалектичний метод пізнання; метод наукової абстракції; метод індукції та дедукції; метод системного та порівняльного аналізу; сукупність економіко-статистичних методів та абстрактно-логічний.

Джерелами інформації є статистична інформація Державної служби статистики України та Головного управління статистики в Тернопільській області, нормативно-правові та урядові документи щодо розвитку галузі зернових культур у підприємствах.

Наукову новизну одержаних результатів представляє системне обґрунтування окремих теоретичних аспектів підвищення економічної ефективності виробництва зерна кукурудзи у підприємствах регіону.

Результати наукових досліджень, відображені в дипломній роботі, мають прикладний характер і можуть бути використані у практичній діяльності Головного управління агропромислового розвитку Тернопільської ОДА, адміністраціях районів та підприємствах.

Структура роботи: Тему дипломної роботи висвітлено у 3 розділах, складено 11 таблиць, 5 рисунків. Текст роботи займає 119 сторінок, 98 джерел використаної літератури.

РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ТА НОРМАТИВНО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИРОБНИЦТВА ЗЕРНОВОЇ ПРОДУКЦІЇ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

1.1. Специфіка галузей сільського господарства та ведення бухгалтерського обліку в них.

В процесі реформування сільськогосподарських підприємств, створюються підприємства нового типу, здійснюється пошук нових і ефективних форм господарювання, що обумовлює необхідність вирішення правових і організаційних питань.

Згідно із вченням економічної теорії, кожна економічна реформа, зокрема аграрна, супроводжується якісними змінами і спрямована передусім на перебудову виробничих відносин. Одночасно перебудова системи управління галуззю на всіх її рівнях призводить до зміни формування самого змісту тих процесів, що мають місце в економіці підприємства, вимагає сучасного трактування і розуміння.

Зазначені вище передумови та ринкові перетворення в економіці об'єктивно зумовлюють нові вимоги до якості обліково-аналітичної інформації, підходи до організації обліку і звітності. У даному контексті, таке реформування бухгалтерського обліку має створити бухгалтерське забезпечення цих процесів.

При реалізації цього напрямку в аналізі необхідно враховувати різні організаційно - правові аграрні підприємства, їх розміри за земельними площами, чисельністю працюючих та обсягами виробництва. На особливу увагу заслуговує вибір, обґрунтування та реалізація облікової політики, оскільки сезонність, багатогалузевість виробництва накладає свій відбиток на організацію обліку витрат, готової продукції, доходів та фінансових результатів.

Специфіка сільського господарства, як свідчить дослідження [12; 84] полягає в тому, що під впливом природних і соціальних факторів сільське господарство як галузь матеріального виробництва характеризується рядом особливостей, зокрема:

Найважливішим чинником серед засобів виробництва в сільському господарстві є земля, яка просторово обмежена, а кожна окрема ділянка має різну продуктивну здатність через різницю в родючості ґрунтів. На відміну від інших засобів, які в процесі виробництва поступово зношуються, а частина їх вартості переноситься на новостворений продукт, земля є незмінним засобом виробництва. При розумному і вмілому використанні вона не зношується, а навпаки - підвищує свою родючість.

Специфічними засобами виробництва, характерними для сільського господарства, є біологічні активи (живі організми) - тварини й рослини, а в окремих його галузях у процесі виробництва дії економічних і біологічних факторів переплітаються.

Виробництво сільськогосподарської продукції просторово розпорошене, його здійснюють на великих площах із застосуванням сільськогосподарської техніки і робочої сили.

Процес виробництва продукції в сільському господарстві здійснюють під впливом природних умов, а його тривалість залежить від впливу зовнішнього середовища на біологічні процеси розвитку рослин (світло, температура повітря, опади). Зважаючи на це, в сільському господарстві зберігається сезонність, а сам процес зумовлює мати значні складські приміщення для зберігання зерна, овочів та ін. продукції.

Через біологічні особливості від однієї сільськогосподарської культури чи виду тварин одержують кілька видів продукції.

У сільському господарстві час проведення затрат на вирощування сільськогосподарських культур не збігається з часом надходження і реалізації продукції. Терміни одержання готової продукції продиктовані дозріванням

рослин і вирощування тварин. Нерівномірність надходження і реалізації продукції спричиняє дефіцит грошових коштів, потребу в кредитах.

Сільськогосподарські підприємства своїми силами й засобами відтворюють частину потрібних їм предметів та засобів виробництва (молодняк тварин, корми, насіння тощо) на поповнення процесу виробництва.

Характер і сутність розвитку економіки сільського господарства визначаються багатьма чинниками, у ній відображається соціально-економічна модель країни, специфіка суспільства, його національні особливості тощо.

Тому навіть однотипні за формами управління і формами господарювання підприємства, галузі мають істотні відмінності.

Сучасні світові тенденції в сільському господарстві показують, що сільськогосподарське виробництво ведеться переважно дрібними фермерськими господарствами, які, хоча і можуть бути достатньо крупними, але, як правило, не здатні монополізувати сектор. Відносно дрібні сільськогосподарські виробники не спроможні організуватись в будь-які групи для впливу на ринок, не говорячи вже про те, що окремий фермер не в стані досягти таких обсягів виробництва, які дали би йому можливість зробити визначальний вплив на ринкові ціни. Все це потребує державного регулювання процесу ціноутворення на аграрну продукцію.

Разом з тим, не дивлячись на суттєве державне втручання, вхід і вихід на сільськогосподарські ринки в розвинутих країнах достатньо вільні. В таких країнах діє добре налагоджений ринок сільськогосподарської землі, широко розповсюджена її оренда, існує іпотечний кредит, що полегшує придбання ферми. Іншими словами, кожен бажаючий розпочати сільськогосподарське виробництво може одержати основний ресурс для нього. І, навпаки, кожний виробник, який усвідомив безприбутковість або недостатню прибутковість свого господарства, може продати його без яких-небудь юридичних чи економічних обмежень¹.

Особливістю сільськогосподарського виробництва України, як й інших країн світу, є значна частка в ньому господарств населення, серед яких на особливу увагу заслуговують особисті селянські господарства, які є основними виробниками більшості видів сільськогосподарської продукції. Для цих підприємств метою функціонування є добробут сім'ї, який не вичерпується грошовим доходом. Варто відмітити, що з економічної точки зору, вихідне положення теорії фірми про те, що підприємець завжди прагне до максимуму свого прибутку, для аграрного сектора в чистому вигляді є неприйнятним.

Кінцевим продуктом сільськогосподарського виробництва є продукти харчування. Але еластичність попиту на продукти харчування, як правило низька. Звідси попит на сільськогосподарську продукцію є нееластичним і по прибутку.

На практиці можливість диверсифікації продукції сільського господарства досить обмежена. В результаті паритет цін на сільськогосподарську продукцію і засоби виробництва для сільського господарства змінюється не на користь аграрного сектора.

Уже кілька років поспіль виробники сільськогосподарської продукції в Україні залишені державної підтримки, а про врегульований ринок можуть тільки мріяти. Зазвичай, виробництво продукції ведеться без державної програми, на свій розсуд і страх, в більшості випадків - собі на збиток. До певної міри, це призвело до втрати якісних характеристик обліку як одного з елементів економічної системи управління галузевими підприємствами.

На сьогоднішній день не існує загальноприйнятого розуміння залежності сільськогосподарського виробництва від природних умов, в якому розкрито нами зміст цієї особливості вище. З точки зору вчених, навіть в країнах з високою аграрною культурою, які застосовують високоінтенсивні технології в сільському господарстві, результати аграрного виробництва як і раніше залишаються не передбачуваними. Засухи, повені, шкідники, хвороби

тварин і рослин роблять аграрний сектор сферою відносно ризикованого вкладення капіталу.

Щодо соціальних факторів, то перехід до ринкової економіки передбачає розвиток та конкуренцію різних форм власності і відповідно рівноправних видів господарювання. Подальше поглиблення економічних реформ, спрямованих на підвищення ефективності виробництва в галузі, неминуче викликає зміни в організаційній структурі підприємств, системі економічних відносин на цих підприємствах.

Враховуючи особливості приватизації та реорганізації сільськогосподарських підприємств, використання земельних і майнових паїв, необхідно уточнити порядок обліку власного капіталу, розподілу використання прибутку, залучення земельних, майнових паїв, розрахунків за їх використанням. Ось чому так гостро стоїть сьогодні питання підвищення відповідальності власників підприємств, що використовують майнові та земельні паї селян та контролю за їх збереженням і ефективністю використання.

З огляду на сказане вище, бухгалтерський облік як один з чинників господарського механізму може сприяти успішному функціонуванню або стримувати його, гальмувати розвиток. Вивчення досвіду ведення обліку в сільськогосподарських підприємствах України та діючих інструктивних матеріалів показало всю складність організації, його відмінність від обліку в інших галузях народного господарства.

Сезонність виробництва, насамперед, зумовлює і особливості бухгалтерського обліку затрат та виходу продукції в сільськогосподарських підприємствах. Так, підприємства змушені вести його у розрізі госпрозрахункових підрозділів господарства, за культурами (групами культур), нидами і віковими групами тварин, видами незавершеного виробництва і статтями затрат. Важливе значення має поділ виробничого процесу на відповідні частини залежно від часу виконання окремих робіт. Це потрібно не

лише для визначення економічної ефективності затрат на виробництво, а й для контролю за формуванням собівартості продукції. Одержану продукцію сільськогосподарського виробництва за її видами оприбутковують за кількістю і в оцінці її протягом року за плановою собівартістю з доведенням наприкінці року до фактичної собівартості. Витрачену сільськогосподарську продукцію врожаю поточного року списують на затрати виробництва за плановою собівартістю, яку коригують наприкінці року доводячи її до фактичної, а продукцію минулого року - за її фактичною собівартістю.

Специфічними об'єктами обліку в сільськогосподарських підприємствах є молодняк тварин, робоча і продуктивна худоба, багаторічні насадження.

Нарівні зі специфічними особливостями, обліку в сільському господарстві властиві загальні риси, характерні для обліку в будь-якій галузі народного господарства: він будується на єдиному плані рахунків, у ньому застосовують ті ж форми і методи організації облікових робіт. Сільськогосподарські підприємства користуються типовими формами бланків документів, а також тими, які розроблені для сільського господарства.

Таким чином, ринкові засади господарювання, зміцнення економічної самостійності, приватизаційні процеси на селі вимагають істотної зміни ведення та формування системи бухгалтерського обліку, яка має бути направлена на вдосконалення управління, раціональне використання земельних, матеріально-технічних, трудових та інших ресурсів і на цій основі підвищення економічної соціальної ефективності сільськогосподарського виробництва.

1.2. Теоретично-організаційні аспекти бухгалтерського обліку в галузі зернового господарства аграрних підприємств.

Об'єктом бухгалтерського обліку є зернові культури (пшениця, жито, ячмінь, кукурудза на зерно, гречка, горох та інші).

В аналітичному обліку зернові культури (біологічні активи рослинництва) відображаються у вартісному і кількісному виразі. Кількісно такі активи характеризують зібрану площу, з якої фактично зібрано врожай.

Вартісний вираз використовується для узагальненого відображення засобів підприємства, джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності в єдиному грошовому виразі – національній валюті. Вартісний вимірник дає змогу обчислити загальний розмір засобів праці, виробничих запасів, собівартість продукції. Його використовують при плануванні та обліку процесів виробництва і обігу, визначенні фінансово-економічної діяльності галузі, підприємства загалом, а також в економічних та кредитних взаємовідносинах тощо.

В навчальній літературі [7; 10; 12; 13; 15; 22; 23; 43; 78] вказується, що облік - складова управління економічними процесами та об'єктами, суть якої полягає у збиранні, накопиченні інформації та відображенні її в облікових відомостях.

Предметом бухгалтерського обліку є окремі сторони багатогранного процесу розширеного відтворення – господарські факти, явища і процеси (операції), що зумовлюють рух активів, а також джерел їх утворення – пасивів. Предмет обліку охоплює весь процес відтворення – тобто виробництво, розподіл, обіг та споживання. На підприємствах у галузі зернового господарства, предметом обліку є процес заготівлі (на сільськогосподарських підприємствах – закупівля насіння, добрив та інших матеріалів, які необхідні для вирощування зернових культур); процес реалізації кукурудзи на зерно переробним підприємствам (харчової промисловості, виготовлення біопалива) тощо.

За Національними стандартами бухгалтерського обліку, господарські засоби групують за трьома ознаками [12; 15; 22; 72; 73; 78; 84]:

1. Необоротні активи.
2. Оборотні активи.
3. Витрати майбутніх періодів.

Необоротні активи галузі зернового господарства включають:

а) нематеріальні активи – це права на використання майна, природних ресурсів, права промислової власності, ділова репутація, ліцензії;

б) основні засоби – будівлі, споруди, сільськогосподарські машини, обладнання, транспортні засоби (трактори та автомобілі), сільськогосподарські угіддя для вирощування кукурудзи на зерно, його зберігання, переробки, інструменти, прилади тощо;

в) інші необоротні матеріальні активи – природні ресурси, інвентарна тара тощо;

г) фінансові інвестиції і заборгованість – довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи та ін.

До оборотних активів галузі зернового господарства відносять:

а) запаси, до яких віднесені:

- виробничі запаси (матеріали, паливо, запасні частини, насіння). Вони використовуються в процесі виробництва одноразово й повністю споживаються протягом одного виробничого циклу, вся їхня вартість одразу переноситься на собівартість готової продукції;

- малоцінні та швидкозношувані предмети терміном служби до одного року;

- незавершене виробництво – це предмети, що перебувають у незавершеному виробничому процесі;

- готова продукція;

б) дебіторська заборгованість – це заборгованість різних підприємств та фізичних осіб перед нашим підприємством за продукцію, відвантажену покупцям, але неоплачену, по виданих авансах тощо;

в) грошові кошти та їх еквіваленти.

До витрат майбутніх періодів належать витрати, що здійснені в даному звітному періоді, але відносяться до наступних звітних періодів:

- сума передплати періодичних видань.

Джерела утворення господарських засобів групують за такими ознаками [15, 57]:

1. Власний капітал.
2. Забезпечення наступних витрат і платежів.
3. Довгострокові зобов'язання.
4. Поточні зобов'язання.
5. Доходи майбутніх періодів.

1. Власний капітал – включає: статутний капітал (джерело створення підприємства), пайовий капітал, додатковий вкладений капітал, інший додатковий капітал, резервний капітал, нерозподілений прибуток (непокритий збиток), неоплачений капітал, вилучений капітал.

2. Забезпечення наступних виплат і платежів – це сума витрат на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо, величина яких може бути визначена тільки шляхом попередніх розрахунків, а також залишки коштів цільових надходжень, які отримані з бюджету або інших джерел [36, с. 115].

3. Довгострокові зобов'язання, до яких належать довгострокові кредити банків, довгострокові фінансові зобов'язання, відстрочені податкові зобов'язання, інші довгострокові зобов'язання.

4. Поточні зобов'язання, об'єктами обліку є: короткострокові кредити банків, поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями, видані векселі, кредиторська заборгованість тощо.

5. Доходи майбутніх періодів – доходи, отримані протягом поточного або попередніх звітних періодів, які належать до майбутніх звітних періодів.

Виробничі ресурси галузі буряківництва на підприємствах включають посівний матеріал, паливо, мінеральні добрива, засоби захисту рослин, запасні частини тощо.

Собівартість кукурудзи на зерно – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на його виробництво і збут. Показник собівартості є основою для розрахунку оптових цін на продукцію. Калькулювання собівартості – це система науково-обґрунтованих економічних розрахунків для визначення собівартості окремих об'єктів обліку витрат [46, с. 54].

Готова продукція – це актив, незалежно від форми існування, виробництво якого завершено, відповідає технічним умовам виробництва і вимогам замовника, призначений для споживання як для потреб виробника, так і для потреб зовнішнього ринку [15; 25; 46].

Варто зазначити, що собівартість зерна є найважливішим економічним об'єктом управління галуззю у підприємствах.

Собівартість як показник використовують:

- для контролю за використанням ресурсів;
- визначення економічної ефективності від запроваджених заходів;
- встановлення цін на продукцію;
- визначення розміру прибутку.

Собівартість продукції, як свідчить література [6; 12; 15; 25; 46] є економічною категорією, яка характеризує результати діяльності зернової галузі та підприємства.

Собівартість зерна – це синтетичний показник, який включає витрати в процесі виробництва. Собівартість – виробнича включає лише витрати на виробництво буряків, а повна собівартість включає витрати на виробництво і збут продукції.

Як свідчить література [6; 15; 25; 46; 50; 69; 98], собівартість – це єдиний показник, що акумулює витрати підприємства при виробництві й реалізації продукції в грошовій формі.

Методика і загальноприйнята практика організації обліку виробничих витрат та порядок визначення фактичної собівартості продукції базуються на групуванні витрат з виготовлення продукції по видах виробів, місцях виникнення витрат, по об'єктах обліку та об'єктах калькулювання собівартості у розрізі аналітичних статей витрат, що передбачає взаємозв'язок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їх зумовленість [10; 25].

Варто зазначити, що відомий вчений Сопко В.В., в процесі виробництва відокремлює об'єкти бухгалтерського обліку процесу виробництва, зокрема: 1) уречевлену працю, предмети праці, засоби праці; 2) процес перетворення факторів виробництва в новий продукт; 3) створені продукти праці. Отже, таке чітке відокремлення об'єктів обліку виробництва дає можливість на підставі бухгалтерського спостереження, відповісти на такі питання: що витрачено, яким чином і на що витрачено [86, с. 109].

Слід підкреслити, що згідно із офіційною методологією обліку витрат, в Україні сукупну собівартість продукції розглядають як самостійний об'єкт обліку. Отже, конкретний перелік об'єктів обліку виробничих витрат підприємства залежить від державної регламентації обліку витрат, галузевих та організаційних особливостей підприємств та зумовлений внутрішніми потребами управління в аналітичній інформації [86, с. 85]. Згідно з вимогами положення бухгалтерського обліку 16 "Витрати" обов'язковими обліковими об'єктами стосовно виробничих витрат є елементи витрат, а саме: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати; та сукупна собівартість товарної продукції, а питання деталізації об'єктів, щодо самого виробничого процесу і нових продуктів праці, знаходиться в сфері внутрішньовиробничого обліку і має бути вирішено обліковою політикою [86].

Як свідчить література [25; 86] облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості – це єдиний процес, який відокремлюють на два його етапи, а саме: 1) облік, тобто накопичення даних про витрати на виробництво в системі бухгалтерського обліку по відповідних об'єктах; 2) обчислення собівартості калькуляційного об'єкту. Сопко В.В. вважає, що облік витрат - це спосіб відображення елементів витрат в їх сукупності в системі рахунків на калькуляційну одиницю [86, с. 110].

За даними літератури [10; 25; 46; 50; 86] економічний термін «собівартість» потрібно розглядати в наступних аспектах:

- собівартість як об'єктивна економічна категорія, що характеризує індивідуальні витрати товаровиробника, які забезпечують просте відтворення;

- відповідно до функції розмежування витрат, собівартість як об'єкт фінансового обліку – це витрати, що включають до оцінки запасів або витрати, що порівнюють з вартістю наданих послуг за цінами продажу і визначають у відповідності з обліковими стандартами для формування фінансових результатів;

- відповідно до функції контролю витрат, собівартість як об'єкт внутрішньовиробничого обліку - це витрати, які ідентифікуються з певним продуктом праці і в залежності від мети оцінки можуть мати різний склад .

Варто зазначити, що бухгалтерський облік є складною системою інформаційного забезпечення користувачів достовірними й повними даними про діяльність конкретної галузі та підприємства загалом з метою прийняття відповідних рішень.

Спеціальна література [31, с. 63] свідчить, що відображаючи всі господарські операції безперервно, в міру їх черговості виробничого процесу, бухгалтерський облік, перетворюється на організовану систему накопичення, обробки, зберігання, передачі та використання облікової інформації в управлінні, тому обов'язковою передумовою при цьому є складання відповідного документа на кожну операцію, незалежно від її змісту та обсягу

[31, с. 63]. Саме документація в бухгалтерському обліку виступає як спосіб первинного спостереження за всією виробничою та фінансово- господарською діяльністю.

Початком обліку окремих операцій, що характеризують господарські процеси і явища, які відбуваються на сільськогосподарських підприємствах, є первинний облік, де відбувається оформлення пов'язаних з процесом виробництва господарських операцій первинними документами [86, с. 49]. Первинні документи відображають початкові відомості про господарські факти, що виникають в ланках, бригадах, інших підрозділах господарства, і являються початковою стадією облікового процесу [18; 25].

На обґрунтоване прийняття управлінських рішень впливають терміни отримання, опрацювання та видачі, правдивості та якості даних. Тому раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів в значній мірі залежить від правильної організації первинного обліку. Відомо [16], що організація системи первинного обліку розглядає сукупність заходів, спрямованих на найкраще поєднання елементів облікового процесу в їх статистичному і динамічному стані, що забезпечують позитивний вплив на покращення виробництва та збереження всіх ресурсів.

Варто зазначити, що первинну документацію якнайтісніше пов'язано з рахунками. Документи є підставою для записів на рахунках бухгалтерського обліку. Від якості документів значною мірою залежить якість бухгалтерського обліку.

Можна вважати кожну господарську операцію відповідним обсягом економічної інформації. І, щоб можна було цю інформацію контролювати, її треба не просто записати на рахунках бухгалтерського обліку, а спочатку оформити документально. Тому, первинний документ – це основний, найбільш значимий носій інформації. Вважається, що з моменту оформлення первинного документа починається бухгалтерський облік. В процесі оформлення первинного документа аналізується сама господарська операція з погляду її

законності та економічної доцільності, тобто відбувається поточний контроль, що перетворює документацію на засіб суцільного й безперервного спостереження за господарськими операціями, засіб обґрунтування облікових записів [46].

Слід зазначити, що кожна господарська операція, в процесі первинного обліку, поділяється на основні етапи облікового процесу, який містить у собі:

- 1) сприйняття стану господарських фактів – явищ, процесів;
- 2) реєстрацію господарських фактів;
- 3) обробку даних;
- 4) створення даних у накопичувальних реєстрах;
- 5) передачу даних для прийняття управлінських рішень.

Вище висвітлені теоретично-практичні положення засвідчують, що первинний облік являється важливим в управлінні виробництвом. За допомогою документів здійснюється контроль за фінансово - господарською діяльністю господарства, доцільність та першочерговість понесених витрат. З цією метою необхідно дотримуватися вимог обліку та складання фінансової звітності. Складання документів повинно здійснюватися у відповідній формі, що містить у собі необхідні реквізити [13].

На жаль, на практиці має місце недотримання вимог щодо ведення чіткого первинного обліку, часто порушують графік документообігу, що створює певні напружені періоди в роботі.

Опрацювання літератури [18; 25; 30] щодо відображення витрат і виходу продукції зернової галузі свідчить, що у ряді сільськогосподарських підприємств первинні документи оформляються частково, часто недбало. Істотним недоліком є відсутність підписів, кореспондуючих рахунків, вартісної оцінки майна, що суперечить вимогам до якості ведення первинної документації, що викладені у статті 9 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV [32]. Ряд документів, що застосовуються, не використовуються повною мірою. Так,

наприклад, в лімітно-забірних картках не проставляється ліміт відпуску товарно-матеріальних цінностей, документ складається в одному екземплярі і зберігається у завідувача складом, внаслідок чого функція даного документа зводиться тільки до накопичення інформації. Недоліки по веденню даної форми призводять до істотного зниження контролю за списанням матеріально-виробничих запасів на витрати виробництва [36]. Вся первинна і зведена документація, складена завідуючими складами, бригадами рілних і тракторних бригад, надходить на обробку і групування в бухгалтерію із запізненням, що послаблює контроль керівників та спеціалістів за процесом виробництва продукції зернових культур галузі та підприємстві загалом.

Таким чином, дослідження показали, що предметом бухгалтерського обліку є окремі операції багатогранного процесу розширеного відтворення. Бухгалтерський облік є складною системою інформаційного забезпечення користувачів достовірними й повними даними про діяльність конкретної галузі, підприємства загалом.

Первинні документи – це основа, найбільш значимі носії інформації про хід та доцільність використання витрат в процесі виробництва і збуту продукції.

На практиці необхідно приділити значну увагу поліпшенню ведення первинного обліку, впровадження у роботі підприємств засобів, що сприяють активізації управлінського менеджменту в напрямі раціонального використання наявних ресурсів, підвищення економічної діяльності галузі зернового господарства та підприємства загалом.

1.3. Формування нормативно-правової бази бухгалтерського обліку в аграрних підприємствах

Для раціональної організації бухгалтерського обліку на підприємстві необхідно вивчити законодавчі акти, положення та інші нормативні документи. Сучасна нормативно-правова база бухгалтерського обліку докорінно змінилась: на державному рівні прийнято ряд законів з реформування економічних відносин в аграрному секторі економіки; з 1 січня 2000 року введено в дію Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; новий план рахунків для всіх підприємств; положення (стандарт) бухгалтерського обліку. Для сільськогосподарських підприємств, прийняті нормативні документи, які відображають особливості діяльності сільськогосподарських товаровиробників, формування доходів і витрат та фінансових результатів, оцінки біологічних перетворень в основних галузях виробництва (рослинництва і тваринництва). Тому аграрні підприємства повинні організувати обліково-аналітичну роботу відповідно до нових вимог ринкової економіки.

Варто зазначити, що національна система бухгалтерського обліку трансформується згідно вимог міжнародних стандартів. Програма реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів була затверджена Кабінетом Міністрів України ще у 1998 році.

Приведення національної системи бухгалтерського обліку у відповідність з вимогами ринкової економіки і міжнародними стандартами здійснюється за такими напрямками:

- законодавче закріплення принципів ведення бухгалтерського обліку;
- формування нормативної бази (положення, стандарти);
- методичне забезпечення (інструкції, методичні вказівки, коментарі);
- кадрове забезпечення (підготовка, перепідготовка та підвищення кваліфікації спеціалістів бухгалтерського обліку);

-міжнародне співробітництво (вступ і активна робота в міжнародних спеціалізованих професійних організаціях).

Відповідно до прийнятої Програми, метою нормативного регулювання бухгалтерського обліку є забезпечення доступу всіх зацікавлених користувачів до інформації та звітності, яка дає об'єктивну картину фінансового становища і результатів діяльності суб'єкта господарювання. Регулюванню з боку держави підлягають аспекти бухгалтерського обліку, пов'язані з узагальненням інформації та складанням звітності, потрібної зовнішнім користувачам. А порядок, форми, строки і структура інформації та звітності для внутрішніх користувачів регулюються суб'єктом господарювання.

Зазначимо, найпоширенішими формами підприємницької діяльності на селі можна виділити: сільськогосподарський кооператив, приватне (приватно-орендне) підприємство, селянське (фермерське) господарство, господарські товариства тощо. Функціонування сільськогосподарських підприємств різних форм власності регламентується Конституцією України, Господарським кодексом України, Земельним кодексом України, Законами України: «Про власність», «Про форми власності на землю», «Про господарські товариства», «Про сільськогосподарську кооперацію», «Про фермерське господарство» тощо.

Верховною Радою України прийнято Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (16 липня 1999 р.), який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Крім цього протягом останніх років відповідними законами внесені зміни і доповнення в даний Закон, які впливають із особливостей економічної політики держави, функціонування і розвитку ринкових відносин.

Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» включає такі розділи:

Розділ I. Загальні положення, в яких подається визначення термінів, сфера дії Закону, мета, основні принципи та валюта бухгалтерського обліку й фінансової звітності.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Для забезпечення поставленої мети бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах:

-обачність - застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Облік має забезпечити достовірність оцінки його об'єктів: засобів і джерел їх утворення, господарських процесів і результатів діяльності;

-повне висвітлення - фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі;

-автономність - кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;

-послідовність - постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності;

-безперервність - оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі. У бухгалтерському обліку господарські операції відображаються систематично в

міру їх здійснення, чим забезпечується суцільне і безперервне спостереження і контроль за господарською діяльністю;

-нарахування та відповідність доходів і витрат - для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Це дозволяє визначити фінансовий результат звітного періоду шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами цього ж періоду;

-превалювання сутності над формою - операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Це означає, що господарські операції відображаються в обліку виходячи з їх економічного змісту;

-історична (фактична) собівартість пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;

-єдиний грошовий вимірник - вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій підприємства у його фінансовій звітності здійснюється в єдиній грошовій одиниці. Це дає можливість узагальнити засоби (майно) підприємства, джерела їх формування, господарські процеси і результати діяльності в єдиному грошовому вимірнику, яким є національна валюта України;

-періодичність - можливість розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності. Такі періоди є: місяць, квартал, півріччя, рік.

Розділ II. Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, в якому зазначається, що державне регулювання здійснюється з метою: створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і

захищають інтереси користувачів; удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, в межах своєї компетенції, відповідно до галузевих особливостей, розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Розділ III. Організація та ведення бухгалтерського обліку, в якому висвітлені питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, основні вимоги до порядку ведення первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, правові основи проведення інвентаризації активів і зобов'язань.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;

- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;

-ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;

-самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

У разі складання та зберігання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку на машинних носіях інформації підприємство зобов'язане за свій рахунок виготовити їх копії на паперових носіях на вимогу інших учасників господарських операцій, а також правоохоронних органів та відповідних органів у межах їх повноважень, передбачених законами.

Розділ IV. Фінансова звітність, де передбачені загальні вимоги до фінансової звітності, розглянуто основи організації консолідованої та зведеної фінансової звітності, визначений звітний період, порядок подання та оприлюднення фінансової звітності, контроль за додержанням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність.

Розділ V. Прикінцеві положення. В цьому розділі вказується, що Закон набирає чинності з 1 січня 2000 року, та необхідність внесення змін в інші законодавчі та нормативно-правові акти, які впливають з цього закону.

Цей Закон поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від організаційно-правових форм і форм власності. Він є основним законодавчим актом і для сільськогосподарських підприємств.

Що стосується обліку витрат, в Законі надається пріоритет фактичній (історичній) собівартості за якою оцінюється продукція виробництва. Також забезпечується принцип відповідності витрат і доходів, що означає визнання витрат певного періоду з одночасним визнанням доходів цього ж періоду. Кожне підприємство, керуючись положеннями Закону, створює облікову політику на підприємстві.

Таким чином, Законом передбачена поступова зміна традиції державного управління бухгалтерським обліком на його державне регулювання.

Варто зазначити, що з 1 січня 2011 року вступив в силу Податковий кодекс України, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, в тому

числі для сільськогосподарських підприємств: плата за землю; фіксований сільськогосподарський податок; податок на додану вартість; податок на доходи фізичних осіб; податок на прибуток та інші. Вказується база оподаткування, розміри і порядок сплати цих податків і зборів. Слід пам'ятати, що окремі податки включають у затрати підприємства прямим шляхом або через розподіл згідно визначеної бази розподілу цих витрат (плата за землю, фіксований сільськогосподарський податок, податок на прибуток), інші (податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб) - справляються з доходів. Податковий кодекс України, відповідно до корінних змін, які відбуваються в економічному і політичному житті країни, змінюється, вносяться доповнення і уточнення до його діючих положень.

Нормативна база організації обліку представлена національними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, які визначають методологічні засади формування інформації про активи, власний капітал і зобов'язання та розкриття її у фінансовій звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку - нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам. На сьогоднішній день в Україні функціонують положення (стандарти), у які внесені суттєві зміни, а також введені в дію нові стандарти щодо організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

Національне П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» - визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.

Національне П(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» - визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності та загальні вимоги до розкриття інформації щодо її складання.

П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» - визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності.

П(С)БО 7 «Основні засоби» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, а також розкриття інформації про них у фінансовій ЗВІТНОСТІ.

П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про нематеріальні активи і незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

П(С)БО 9 «Запаси» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про запаси та розкриття її у фінансовій звітності.

П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про дебіторську заборгованість та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 11 «Зобов'язання» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зобов'язання та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції, операції із спільної діяльності та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 14 «Оренда» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 15 «Дохід» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 16 «Втрати» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 17 «Податок на прибуток» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 18 «Будівельні контракти» - визначає методологічні засади формування підрядниками у бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати, пов'язані з виконанням будівельних контрактів, та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» - визначає порядок відображення в обліку і звітності придбання інших підприємств, гудвілу, який виник при придбанні, злитті підприємств, а також розкриття інформації про об'єднання підприємств.

П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в

іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України у грошовій одиниці України.

П(С)БО 22 «Вплив інфляції» - визначає порядок коригування фінансової звітності, яка оприлюднюється, на вплив інфляції та загальні вимоги до розкриття інформації про неї у примітках до фінансової звітності.

П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін» - визначає методологічні засади формування інформації про операції пов'язаних сторін та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 24 «Прибуток на акцію» - визначає методологічні засади формування інформації про чистий прибуток на одну просту акцію та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» - установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма №1-м) і Звіту про фінансові результати (форма №2-м) та порядок заповнення його статей, а також зміст і форму Спрощеного фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма №1-мс) і Звіту про фінансові результати (форма №2-мс) та порядок заповнення його статей.

П(С)БО 26 «Виплати працівникам» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і не грошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, а також припинену діяльність та розкриття такої інформації у фінансовій звітності.

П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про зменшення корисності активів та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами» - визначає методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 30 «Біологічні активи» - визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

П(С)БО 31 «Фінансові витрати» - визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про інвестиційну нерухомість та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати на розвідку та визначення обсягів і якості запасів корисних копалин та її розкриття у фінансовій звітності.

П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу та/або коштів (інших активів), а також її розкриття у фінансовій звітності.

ПБО «Податкові різниці» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про податкові різниці та її розкриття у фінансовій звітності.

Введене в дію Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до складання фінансової звітності», що розроблене на основі міжнародних стандартів фінансової звітності. Дане положення

заміняє Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», 2 «Баланс», 3 «Звіт про фінансові результати», 4 «Звіт про рух грошових коштів», 5 «Звіт про власний капітал», які були затверджені наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31.03.1999 р і втратили чинність з 1.01.2013 року. Нововведене положення враховує особливості формування показників фінансової звітності, в тому числі і витрат та доходів, активів, власного капіталу та зобов'язань.

Що стосується нормативної бази особливостей організації обліку на аграрних підприємствах, вони також відображені в окремих стандартах. Так,

П(С)БО 9 «Запаси», 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи» та інші положення регламентують організацію обліку витрат, оцінку і порядок оприбуткування сільськогосподарської продукції. Зокрема, сільськогосподарську продукцію можна оцінювати: за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». Таку оцінку можна застосовувати і при первісному визнанні біологічних активів в рослинництві і тваринництві (рослин - посіви зернових культур за групами або в розрізі окремих культур; тварин - групи і види тварин).

Слід зазначити, що з 1 січня 2000 року введено в дію новий План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування, затверджені Міністерством фінансів України¹. У діючому плані рахунків передбачені синтетичні рахунки і субрахунки. Субрахунки до синтетичних рахунків використовуються підприємствами, виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності та можуть ними доповнюватися введенням нових субрахунків.

План рахунків включає окремі розділи (класи) рахунків, в якому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) і субрахунків (рахунків другого порядку).

Всього передбачено дев'ять класів балансових рахунків і один клас (нульовий) позабалансових рахунків: 1. Необоротні активи. 2. Запаси. 3. Кошти, розрахунки та інші активи. 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань. 5. Довгострокові зобов'язання. 6. Поточні зобов'язання. 7. Доходи і результати діяльності. 8. Витрати за елементами. 9. Витрати діяльності. 0. Позабалансові рахунки.

Ведення рахунків класів 0-7 є обов'язковим для всіх підприємств. Застосовувати чи не застосовувати рахунки класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності» вирішують самі підприємства. Так, малі підприємства можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 9 або за своєю ініціативою, використовувати рахунки класів 9 і 8 одночасно. Всі інші підприємства ведуть облік витрат з використанням рахунків класу 9 або, за власним бажанням, - рахунків класів 8 і 9 паралельно. Враховуючи такі особливості сільськогосподарське підприємство обирає оптимальний варіант обліку витрат діяльності.

По синтетичних рахунках, які не мають субрахунків, можуть вводитись нові субрахунки для здійснення обліку специфічних операцій, але при цьому вони не повинні порушувати загальноприйнятої нумерації (кодування) Плану рахунків. Наприклад в сільському господарстві можуть виділяти для обліку витрат на рахунку 23 «Виробництво» такі субрахунки: 231 «Рослинництво», 232 «Тваринництво», 233 «Допоміжні виробництва», 234 «Підсобні промислові виробництва» тощо. Підприємство також самостійно визначає додаткову систему аналітичного обліку, яка враховує особливості його діяльності і технології виробництва.

На підприємстві відповідно до Плану рахунків, затвердженого Міністерством фінансів України, розробляється робочий план рахунків, який має забезпечити ведення обліку та складання звітності відповідно до законодавчих актів і нормативних документів з бухгалтерського обліку.

Малі підприємства застосовують Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджений Міністерством фінансів України у квітні 2001 року (з врахуванням змін і доповнень). Цей план рахунків можуть використовувати сільськогосподарські кооперативи, фермерські господарства, товариства та інші аграрні формування.

Слід зазначити, що Міністерством фінансів України наказом № 1591 від 09.12.2011 р. затверджено і рекомендовано План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, який передбачає тільки синтетичні рахунки за 9 класами балансових і одним - позабалансових рахунків. Тому субрахунки за цим планом рахунків підприємство вводить самостійно виходячи з потреб діяльності.

Виходячи з цього, підприємство, в тому числі і сільськогосподарське, має можливість вибирати, який план рахунків йому застосовувати - план рахунків бухгалтерського обліку з передбаченими субрахунками, чи без них.

Для більш детального розшифрування інформації щодо організації обліку витрат і виходу продукції, введені в дію Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів (затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315) і Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів (затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2). Вони передбачають порядок формування витрат на виробництво за об'єктами обліку, методику оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

Міністерство аграрної політики України наказом № 132 від 18.05.2001 р. затвердило Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (з наступними змінами і доповненнями), що впливають зі змін, внесених в національні положення (стандарти)². Методичні рекомендації розроблені з метою забезпечення єдності в складі і класифікації витрат, застосування

методики їх планування, обліку і визначення собівартості продукції (робіт, послуг) в сільськогосподарських підприємствах різних організаційно-правових форм і форм власності. Дається детальна методика формування витрат на виробництво і калькулювання окремих видів продукції основних і інших галузей (за об'єктами обліку, окремими культурами чи групами культур, видами і групами тварин тощо), оцінки основної і побічної продукції.

Особливості організації бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств висвітлені в розроблених і затверджених Міністерством аграрної політики України спеціалізованих формах первинних документів: Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку основних засобів і інших необоротних активів сільськогосподарських підприємств (наказ Міністерства аграрної політики України від 27.09.2007 р. № 701)3; Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах (наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929)4; Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах (наказ Міністерства аграрної політики і продовольства України від 21.02.2008 р. №73)5. Спеціалізовані форми первинних документів застосовуються в окремих галузях аграрних підприємств з врахуванням їх виробничої специфіки. Методичні рекомендації розроблені з метою забезпечення методологічних принципів ведення обліку основних засобів, виробничих запасів і біологічних активів в сільськогосподарських підприємствах та відповідно до вимог законодавчих актів і нормативних документів.

Варто зазначити, що Міністерство аграрної політики і продовольства України наказом № 390 від 4.06.2009 р. затвердило спеціалізовані форми регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичні рекомендації щодо їх застосування. В них враховані

особливості ведення обліку в сільському господарстві згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» та інших нормативних документів. Зокрема, для обліку витрат передбачені Звіти про витрати та вихід продукції основного виробництва, нові журнали- ордери та відомості до них.

Кожне підприємство, враховуючи положення законодавчих актів і нормативних документів, самостійно розробляє Наказ про облікову політику в якому відображають основні принципи, методи і процедури організації обліку. При розробці облікової політики слід враховувати наступні вимоги: стабільність облікової політики протягом тривалого періоду (від одного звітнього року до наступного); регламентацію принципів облікової політики діючою нормативною базою; повідомлення зовнішніх користувачів інформації про зміни в обліковій політиці.

Таким чином, запропоноване удосконалення господарського механізму, реформування економічних відносин в аграрному секторі України буде сприяти внесенню змін в законодавчі акти і нормативні документи стосовно організації бухгалтерського обліку. Співробітництво України з міжнародними організаціями, фінансовими установами, діяльність на валютних фондових та інвестиційних ринках потребують відкритості та прозорості інформації з економічних питань, зокрема з питань бухгалтерського обліку, відповідності міжнародним стандартам.

Рекомендоване нормативно-правове забезпечення організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах має бути спрямоване на поліпшення ведення обліку в галузях рослинництва і тваринництва, раціональне використання наявних ресурсів і на цій основі підвищення економічної ефективності функціонування аграрних підприємств.

1.4. Методика та показники визначення ефективності виробництва зерна у сільськогосподарських підприємствах.

Термін «ефективність» є похідним від терміну «ефект». Виходячи з цього, «ефективність» можна інтерпретувати як дієздатність, результативність витрачених ресурсів у певну діяльність з позиції отриманих результатів (ефекту).

Економічний ефект слід розуміти як форму вияву кінцевих результатів діяльності аграрного господарства, як ступінь досягнення мети сільськогосподарського виробництва. Але сам по собі кінцевий результат (ефект) не в змозі охарактеризувати результативність виробничо-господарських процесів, оскільки за допомогою самого лише ефекту неможливо оцінити, ціною яких зусиль (ресурсів) його було досягнуто. Однакові результати можуть бути досягнуті за різного обсягу ресурсів, і, навпаки, за однакового обсягу ресурсів можна отримати різний ефект. Тобто поняття «ефект» має результативний характер, а ефективність – порівняльно-продуктивний.

В економічній енциклопедії поняття «економічна ефективність» розглядається як складна, багатогранна та багатовимірна категорія ринкової економіки, яку визначають як: відношення між витратами ресурсів і обсягом товарів та послуг, які виробляються з цих ресурсів; максимальний обсяг виробництва товарів і послуг з використанням мінімальної вартості ресурсів; виробництво товарів певної вартості за найменших витрат ресурсів; отримання максимуму з доступних для людини обмежених ресурсів; відношення цінності результату до цінності витрат тощо.

З позицій економічної науки, більшість вітчизняних учених схильні до думки, що ефективність характеризується як дієвість певного виробничо-господарського процесу, результативність певних заходів, що вимірюються співвідношенням між отриманим результатом (ефектом) і витратами ресурсів, що спричинили цей результат. У загальному значенні формалізоване вираження ефективності діяльності аграрного підприємства можна зобразити як

відношення отриманого ефекту до затрачених ресурсів, за допомогою яких було досягнуто цей ефект, причому, чим менші затрати ресурсів та чим більший отриманий результат від цих ресурсів, тим ефективніший процес господарювання:

$$E = \frac{P \rightarrow \max}{Z \rightarrow \min}$$

де E – економічна ефективність; P – економічний результат (вигода або ефект); Z – затрати ресурсів, що зумовили економічний ефект.

Ефективність проявляється у здатності господарства, за допомогою використання виробничих ресурсів, досягти мети виробництва, яка проявляється в кінцевих результатах господарювання – в отриманні доходу. Залежно від того, які саме економічні ресурси (економічні затрати) порівнюватимуть із досягнутим результатом, виділяють такі концепції оцінки економічної ефективності:

а) витратна концепція, коли досягнутий економічний результат (отриманий ефект) порівнюють з поточними виробничими витратами. Суть цієї концепції оцінки ефективності полягає в порівнянні розміру отриманого результату з поточними економічними витратами, зі спожитою частиною ресурсів;

б) ресурсна концепція, коли досягнутий економічний ефект порівнюють з вартістю виробничих ресурсів – основних та оборотних фондів. Прибічники ресурсного підходу вважають, що узагальнюючий показник ефективності доцільно визначати відношенням кінцевого продукту до виробничого потенціалу, при чому сукупність ресурсів зводиться до показника виробничого потенціалу чи до капіталу;

в) витратно-ресурсна концепція, коли економічний ефект порівнюють з вартістю поточних виробничих витрат та з вартістю виробничих ресурсів. За

витратно-ресурсної концепції визначення узагальнюючого показника ефективності його знаменник представляють у вигляді зведених витрат. За цієї концепції при визначенні ефективності до поточних витрат додають вартість основних засобів, скориговану на коефіцієнт ефективності капітальних вкладень.

Методологічно правильно будувати вимірвальну систему ефективності зернового виробництва таким чином, щоб вона зі всією повнотою розкривала дві пов'язані між собою та взаємодоповнюючі результативні гілки діяльності аграрних підприємств, а саме: раціональне використання землі через показові дані загального ефекту.

Для предметнішої оцінки діяльності підприємства використовують систему загальних показників економічної ефективності, які можна подати в такій послідовності [46; 50; 68; 69]:

1) виробництво валової продукції в розрахунку :

- на один гектар сільськогосподарських угідь;
- на середньорічного працівника;
- на одну затрачену людино-годину;
- на 100 грн виробничих витрат;
- на 100 грн основних виробничих фондів і оборотних засобів.

2) величина валового та чистого доходу і прибутку в розрахунку:

- на один гектар сільськогосподарських угідь;
- на одного середньорічного працівника;
- на одну затрачену людино-годину;
- на 100 грн виробничих витрат;
- на 100 грн основних виробничих фондів і оборотних засобів.

3) рівень рентабельності, норма прибутку та коефіцієнт дохідності.

Рентабельність характеризує економічну ефективність виробництва, за якої підприємство за рахунок виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) повністю відшкодовує витрати на її виробництво і одержує прибуток.

Рівень рентабельності визначається як:

$$P = \frac{\Pi}{Вв} * 100, (1.10)$$

Π - валовий прибуток від реалізації продукції, робіт, послуг;

$Вв$ - виробничі витрати на реалізовану продукцію (собівартість).

Даний показник характеризує економічну ефективність поточних витрат, ступінь їх окупності. Рівень рентабельності визначається в цілому по господарстві та дає можливість визначити її в розрізі окремих видів продукції, культур чи галузі. Для визначення економічної ефективності основних і оборотних фондів використовують такий показник, як норма прибутку.

Норма прибутку — це відношення прибутку до середньорічної вартості основних і оборотних фондів.

$$Нп = \frac{\Pi}{Воф+Вобф} * 100, (1.11)$$

З економічної точки зору норма прибутку показує, скільки грошових одиниць прибутку приносить кожна грошова одиниця виробничих фондів. Зростання цього показника, як і показника рівня рентабельності, свідчить про підвищення ефективності виробництва.

Коефіцієнт дохідності (Кд) – це відношення чистого доходу (виручки) від реалізації продукції до повної її собівартості. Він показує скільки отримано прибутку на одну інвестовану гривню у виробництво і збут продукції. Якщо $Кд > 1$ виробництво прибуткове, а < 1 – збиткове.

Для оцінювання ефективності виробництва в зерновому господарстві важливим є і такий показник, як приведена маса прибутку. Він визначається діленням отриманого підприємством валового прибутку на площу сільгоспугідь.

Що ж до коефіцієнта дохідності, то він залежить від отриманого рівня ефективності окремих видів виробництва. Аби знати, які саме галузі в підприємстві є найбільш прибутковими, а котрі малоефективні та на основі отриманої інформації спланувати заходи стосовно подальшого вдосконалення

галузевої структури та підвищення дохідності виробництва, потрібно визначити показники коефіцієнта дохідності в загальному по рослинництву та тваринництву, а також конкретно по тих галузях, продукція яких вже набула товарну форму.

В ході економічного аналізу визначають формування собівартості всього зерна та собівартості 1ц зерна (кукурудзи).

Собівартість зерна охоплює постійні та змінні витрати на виробництво продукції. Склад даних витрат визначає Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» та особливості, передбачені Типовим положенням з планування, обліку і калькуляції продукції (робіт, послуг) сільгосппідприємств.

Об'єкти для визначення собівартості продукції в рослинництві – це зерно, стебла кукурудзи, солома, картопля, цукрові буряки та гичка. В рослинництві, окрім видів продукції, яку отримують від кожної сільгоспкультури, об'єктами для визначення собівартості є:

1. Сільськогосподарські роботи, які виконують в поточному році для урожаю в наступному та відносять до незавершеного виробництва;

2. Роботи з поліпшення земель, які здійснюють за рахунок власних оборотних засобів підприємства. Витрати на них планують по статтях виробничих витрат, як витрати на майбутні періоди.

Щодо галузі насінництва, то проблеми, пов'язані з підвищенням ефективності галузі зернових культур, існують давно, а сьогодні, в умовах ринкових перетворень, стали ще більш актуальними, оскільки від обсягу виробництва кондиційного насіння залежить рівень забезпеченості зерновиробників посівним матеріалом, якісні характеристики якого значною мірою впливають на урожайність тієї чи іншої культури, що, у свою чергу, істотно позначається на собівартості виробленого зерна, на рівні його конкурентоспроможності як на регіональному, так і на світовому ринках. Окрім того, від ефективності насінництва залежить важлива складова системи

зерновиробництва – процес сортозаміни та сортооновлення зернового господарства, без якого неможливе функціонування зернового комплексу.

Актуальним залишається дослідження впливу факторів на економічну ефективність сільгосп підприємств.

Економічна ефективність сільськогосподарського виробництва означає одержання певної кількості продукції з одного гектара земельної площі, від однієї голови худоби при найменших затратах праці і коштів на виробництво продукції [1, с. 140].

На ефективність виробництва зерна має вплив значна кількість різноманітних факторів.

Фактори ефективності виробництва зерна становлять всю сукупність рушійних сил та причин, які впливають на різноманіття показників. Актуальним є такий їх поділ на групи:

- 1) зміни технології та технічного рівня виробництва зерна;
- 2) мотивація, управління, організація виробництва та праці;
- 3) об'єми та структура виробництва;
- 4) інші фактори.

Суттєвими у зерновому господарстві є регіональні особливості, котрі діють в якості постійного фактора ефективності. Інші особливі фактори – землезабезпеченість та інтенсивність виробництва [3, с. 82].

На ефективність аграрного сектору та його функціонування, в т. ч. і виробництва зерна, має вплив низка факторів, які в економічній літературі поділяються на такі групи: природні, техніко – економічні і технологічні, загальноекономічні та соціальні [4] Кожен з наведених чинників по-своєму здійснює вплив на функціонування та розвиток с/г підприємств.

В.Г. Андрійчук виділяє макроекономічні, мікроекономічні та мезоекономічні чинники ефективності діяльності аграрних підприємств. До макроекономічних чинників він відносить: інфляцію, платоспроможний попит,

обмінний курс національної валюти, відсоткові ставки, динаміку цін, урядові видатки та дефіцит держбюджету, безробіття, обсяги інвестицій тощо.

До мікроекономічних чинників належать чинники внутрішнього середовища підприємства.

До найбільш важливих мезоекономічних чинників належить внутрішня будова ринку сільгосппродукції та продовольства, а також характер формування агропромислових інтеграційних зв'язків [4, с.206].

Практика засвідчує, що найбільш впливовий фактор, який призводить до низької ефективності виробництва, це недосконалість економічних механізмів господарювання.

Фактори, котрі мають вплив на рівень ефективності сільгоспідприємств умовно можна розділити на дві групи: фактори зовнішнього та внутрішнього середовищ.

Факторами зовнішнього середовища є діяльність держави, ринкових та фінансово-кредитних інституцій, яка спрямована на утворення умов сільгоспвиробництва через застосування макроекономічних важелів.

Факторами внутрішнього середовища називають здатність сільгоспідприємств здійснювати вплив на ефективність виробництва шляхом покращання застосування власних трудових, фінансових, матеріальних та інших ресурсів, завдяки впровадженню інтенсивних технологій тощо.

Головним напрямком майбутнього зростання зернового комплексу є інтенсифікація зерна. В її основі лежить внесення оптимальної кількості мінеральних та органічних, добрив, збільшення посівів високоврожайних сортів і гібридів, запровадження комплексної механізації, інтенсивних та ресурсощадних технологій, використання прогресивних форм організації і оплати праці з урахуванням результату який отримуємо в кінці.

Внесення добрив, зокрема мінеральних, в оптимальних дозах має важливе значення, Вони в конкретних економічних та природнокліматичних умовах найбільш повно використовують потенційні можливості зернових

культур. Так, правильно поєднавши добрива з іншими заходами можна отримати урожайність озимої пшениці до 50-60 ц/га .

Одним із способів підвищення ефективності зерновиробництва є впровадження в господарствах високоврожайних сортів зернових культур, стійких до хвороб і придатних для вирощування на зрошуваних землях. Важливу роль у цьому зв'язку набуває покращення селекції та насінництва зернокультур. Наприклад: в країнах з розвинутою економікою підвищення врожайності сільськогосподарських культур на 50% забезпечується за рахунок добрив, на 25% - підвищенням обробітку ґрунту і на 25% - вирощуванням перспективних із високою урожайністю сортів [38].

Отже, можна стверджувати, що у покращенні ефективності зерновиробництва важливу роль відіграє оптимізація складу сортів. Оптимальною вважають таку структуру посівів, при якій переважно на кожному полі, призначеному під певну культуру, висівають сорт, що сприяє найбільш повному використанні очікуваної родючості ґрунту. Підвищення якості виробництва зернових тісно переплітається з технічним переобладнанням галузі

Одним із напрямків збільшення економічної ефективності виробництва зерна є комплексна оцінка ефективності сівозмін. Тому поряд з економічною та агротехнічною оцінками слід проводити енергетичну оцінку, яка допомагає виявити резерви вrostання ефективності враховуючи енергозбереження.

Інтенсифікація виробництва зерна є не можливою без комплексної механізації. Вона є основою для впровадження інтенсивних технологій вирощування зернових культур і сприяє збільшенню продуктивності праці при виробництві зерна. Забезпеченість господарства надійною системою машин дає змогу якісно і у встановлені строки виконувати всі види робіт, що сприяє підвищенню врожайності зернових культур і значно зменшує втрати зерна.

Важливим напрямком підвищення економічної ефективності зернового виробництва є поліпшення якості зерна, кукурудзи та інших культур. Категорія

“якість продукції” відображає сукупність властивостей, які характеризують спроможність даної продукції задовольняти потреби споживачів. Якість зернових культур має важливе значення, оскільки закупівельні ціни на зерно встановлюються з урахуванням його якості. Збільшення виробництва і поліпшення якості зерна сприяють підвищенню дохідності зернового господарства, а отже, і зміцненню економіки сільськогосподарських підприємств.

Одним із шляхів підвищення економічної ефективності виробництва зерна є впровадження прогресивних форм організації і оплати праці. Підвищення рівня оплати стимулює особисту матеріальну заінтересованість у зростанні продуктивності праці і є реальною умовою збільшення виробництва продукції.

Важливим кроком у методиці дослідження ефективності виробництва зернових культур, зокрема кукурудзи на зерно, є вибір відповідних показників оцінки, які дають змогу визначити сучасний стан розвитку галузі насінництва та сформулювати науково обґрунтовані висновки щодо рівня ефективності галузі.

Виробництво високоякісної продукції зернових вимагає застосування інноваційних, ресурсощадних технологій виробництва, що неможливе без належної матеріально-технічної бази. Аналіз використання основних фондів характеризує забезпеченість насінневих підприємств відповідними матеріально-технічними ресурсами та дає змогу оцінити ефективність їх використання. Для оцінки забезпеченості насінневих підприємств основними фондами розраховуються показники фондозабезпеченості та фондоозброєності.

Якщо показники фондозабезпеченості та фондоозброєності оцінюють вартість основних фондів у розрахунку на одиницю площі та на одного середньорічного працівника, то для оцінки ефективності їх використання доцільно використовувати показники фондоддачі та фондомісткості.

$$Фв = О_{вн} / Воф$$

$О_{вн}$ – обсяг виробленого зерна, т;

Воф - середньорічна вартість основних фондів.

Оберненим показником до фондівдачі є показник фондомісткості, який характеризує вартість основних фондів, що припадає на 1 тонну виробленого зерна.

Продуктивність праці - це здатність працівників виробляти певну кількість продукції або виконувати обсяг робіт за одиницю часу. Даний показник характеризує ефективність діяльності людини протягом певного періоду часу. Продуктивність праці розраховується як відношення обсягу виробленої продукції до затрат праці, що вимірюється в людино - годинах, людино - днях чи середньорічних працівниках.

$$Пп = Вп / Зжп \text{ або } Т,$$

де Вп - вироблена продукція, Зжп - затрати живої праці,

Т - середньорічна кількість працівників.

Зворотній показник до продуктивності праці є трудомісткість продукції. Він показує скільки вироблено продукції за певний проміжок часу або показує кількість затраченої живої праці на виробництво одиниці продукції.

$$Тп = Зжп/Вп ,$$

Матеріаловіддача - показує скільки вироблено продукції з одиниці затрачених матеріальних ресурсів (сировина, матеріали, паливо та ін.). Розраховується як відношення вартості виробленої продукції (Вп) до вартості витрачених матеріальних ресурсів (Вмр).

$$Мм = Вмр / Вп$$

Капіталомісткість — визначається як відношення обсягу капітальних вкладень до зумовленого ним приросту обсягу виробленої продукції:

$$Кq = К/ \Delta Q$$

де Кq — капіталомісткість продукції; К — обсяг капіталовкладень;

ΔQ — приріст обсягу виробленої продукції.

Одержані показники порівнюються в середньому за 3 - 5 років і використовуються для проведення економічного аналізу ефективності

використання землі, трудових ресурсів, основних і оборотних фондів, окупності виробничих витрат.

Таким чином, в розглянутому матеріалі висвітлено методичні засади та показники економічної ефективності виробництва зерна. Економічний ефект в галузі зернового господарства визнається відношенням чистого доходу ; прибутку до затрат ресурсів. Важливими показниками ефективності є коефіцієнт дохідності, рентабельності, норми прибутку, фондівіддачі та ін.

Висновки до розділу I.

1. Основною метою бухгалтерського обліку в зерновому господарстві є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, економічні результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

2. Бухгалтерський облік є одним з головних джерел отримання інформації про виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства. У роботі зроблено висновок, що бухгалтерський облік – це упорядкована система, яка збирає, реєструє та узагальнює інформацію в грошовому еквіваленті про стан майна, зобов'язань підприємства та їх рух через суцільний, неперервний й документальний облік усіх господарських операцій.

3. Ринкові засади господарювання вимагають формування такої системи бухгалтерського обліку, що направлена на вдосконалення управління, раціональне використання земельних, матеріально-технічних, трудових та інших ресурсів і на цій основі підвищення економічної, соціальної ефективності сільськогосподарського виробництва.

4. Теоретичні узагальнення питань обліку процесів виробництва зерна у підприємствах дозволили визначити предмети обліку в галузі зернового господарства, а саме: процес закупівля насіння, добрив та інших матеріалів, які необхідні для вирощування кукурудзи на зерно; процес вирощування кукурудзи на зерно; процес реалізації зерна кукурудзи споживачам.

5. На практиці необхідно приділити значну увагу поліпшенню ведення первинного обліку, впровадження у роботі підприємств засобів, що сприяють активізації управлінського менеджменту в напрямі раціонального використання наявних ресурсів, підвищення економічної діяльності галузі зернового господарства та підприємства загалом.

6. Рекомендоване нормативно-правове забезпечення організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах має бути спрямоване на поліпшення ведення обліку в галузях рослинництва і тваринництва, раціональне використання наявних ресурсів і на цій основі підвищення економічної ефективності функціонування аграрних підприємств.

7. Бухгалтерський облік починається з моменту оформлення первинного документа У зв'язку з цим пріоритетним напрямом удосконалення обліку в роботі визначено саме розробку відповідної системи первинного обліку у галузі зернового господарства. Це забезпечить достовірність ведення всієї системи обліку, інформацію для управління підприємством, організації виробничого процесу і контролю за результатами функціонування галузей зернового господарства у підприємствах.

РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Первинний, аналітичний і синтетичний облік виробництва продукції рослинництва на підприємстві.

Первинний облік господарських операцій є невід’ємною частиною та першоосновою бухгалтерського обліку. Високі вимоги щодо якості інформації, поставлені перед вітчизняним обліком мають задовольняти потреби користувачів у різного роду економічній інформації для прийняття відповідних рішень. Сучасні вимоги зумовлюють, щоб отримана облікова інформація була достовірною, вичерпною, повною та оперативною. Все це зумовлює, відповідно, і носії такої інформації – первинні документи також бути представленими на високому рівні. Саме дотримання всіх вимог щодо складання подібних документів і включає поняття “якість первинної документації”.

Варто зазначити, що окремі аспекти організації первинного обліку в сільському господарстві України висвітлили в своїх дослідженнях багато економістів-науковців та практиків, зокрема: П.Т. Саблук, Ф.Ф. Бутинець, Л.К. Сук, Г.Г. Кірейцев, М.Ф. Огійчук, В.Б. Моссаковський та інші. Проте, постійні зміни, що відбуваються з бухгалтерським обліком останнім часом вимагають перегляду багатьох питань щодо ведення первинної документації в сільському господарстві, а, отже, дані питання й надалі залишаються актуальними та мають широке поле для подальших досліджень.

Метою нашого дослідження є опрацювання та висвітлення науково обґрунтованих рекомендацій з удосконалення організації первинного обліку виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств [47, с.7].

Господарська діяльність підприємств супроводжується здійсненням великої кількості операцій, які фіксуються в спеціально призначених для цього документах. Таким чином, первинні документи являються носіями інформації

про господарсько-економічне “життя” підприємницького формування, а первинний облік – це початкова стадія господарського обліку.

Процес виробництва сільськогосподарської продукції вимагає здійснення ряду послідовних господарських операцій, які прийнято задокументувати для подальшого ведення аналітичного і синтетичного обліку. Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначається, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, складені за результатами здійснення таких операцій [32].

Слід сказати, що люба господарська операція, що не знайшла свого відображення в первинному документі, але фіксується безпосередньо в бухгалтерському обліку є незаконною.

Документація господарських операцій має, насамперед, велике економічне та юридичне значення. Економічне значення полягає в тому, що за допомогою документів ведеться облік, здійснюється контроль за виробничою діяльністю та її аналіз. З юридичної точки зору, первинний документ – це письмове свідчення здійснення операції, підтвердження її законності.

Основною ознакою за якою бухгалтерські первинні документи різняться між собою є їх суть або зміст. Зміст документа визначається фактом господарської операції, яка в ньому фіксується, а зміст господарської операції – це результат цілеспрямованої діяльності особи, яка складає первинний документ. Отже, первинний документ та господарська операція – це нерозривно пов’язані між собою економічні категорії [47].

Комп’ютеризація бухгалтерського обліку в сільському господарстві передбачає ведення електронного первинного документування господарських операцій. Таким чином, використання комп’ютерів вносить значні зміни в організацію первинного обліку, які полягають у наступному: використання електронних носіїв первинної інформації і автоматичне складання первинних документів.

Дослідження організації бухгалтерського обліку виробництва біологічних активів та продукції рослинництва в господарствах України показали, що первинний облік у більшості з них ведеться вручну, тобто спостерігається централізація обробки інформації за допомогою ЕОМ в одному місці – бухгалтерії підприємства. Це негативно позначається на якості інформації та збільшує тривалість її обробки і доведення до стану, необхідного для використання внутрішнього споживача. За таких умов автоматизація первинного обліку стає першочерговим завданням ефективної організації обліково-аналітичної роботи на сільськогосподарських підприємствах [47].

Закономірно, що використання комп'ютерних документів, як свідчить література [47], дозволить на вищому рівні організувати оперативний первинний бухгалтерський облік виробництва, що забезпечить більшу ефективність облікової діяльності та одержання достовірних даних про операційну діяльність підприємства в короткі терміни.

Організація ведення комп'ютеризованого первинного обліку виробництва продукції сільського господарства висвітлена на рисунку 2.1.

На сьогодні неодмінною умовою достовірності даних бухгалтерського обліку є правильне і якісне заповнення первинних документів. Насамперед, критерій якості оформлення документів визначається наявністю усіх необхідних реквізитів, заповнених відповідно з правилами ведення бухгалтерської документації.

Обов'язковими реквізитами всіх документів, що містять інформацію про господарську діяльність підприємства є: назва документа (форми); дата і місце складання; назва підприємства, в якому складений документ; зміст, обсяг та одиниці виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення; особистий підпис (або інші дані) особи, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

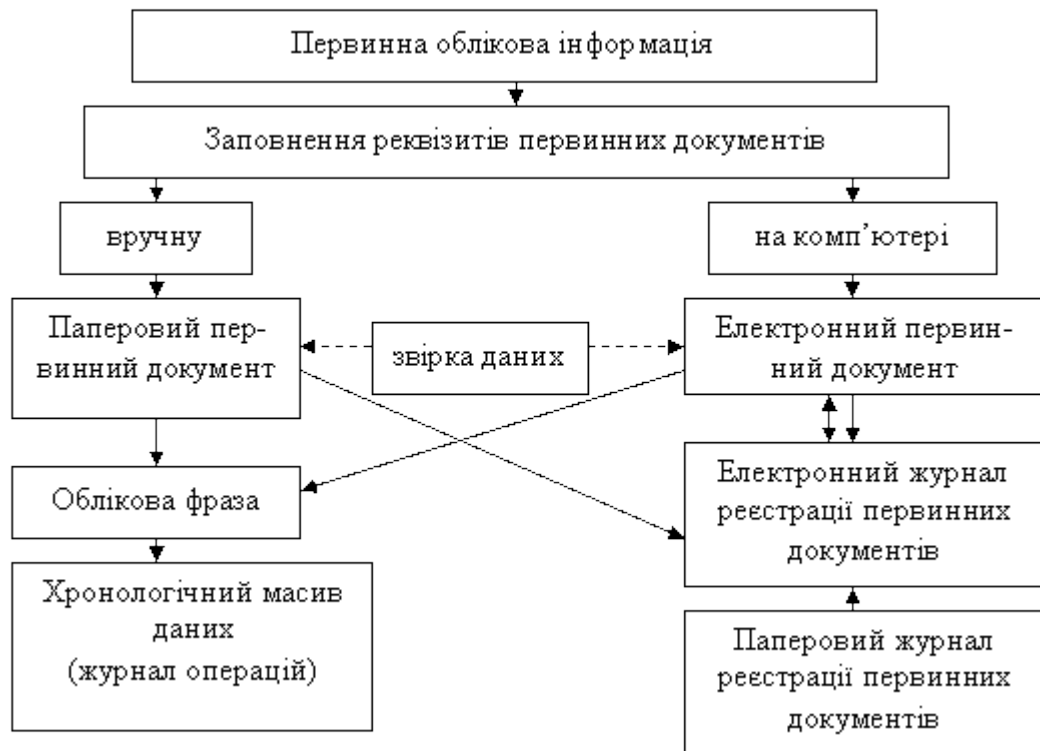


Рис. 2.1. Порядок ведення комп'ютеризованого первинного обліку [47]

Відсутність хоча б одного з наведених обов'язкових реквізитів робить первинний документ юридично недійсним, а здійснену господарську операцію за ним – незаконною.

Після фіксації операції первинний документ надходить до бухгалтерії підприємства, де відбувається перевірка правильності його оформлення. Контроль за якістю складеного первинного документу проводять працівники облікового апарату за такими показниками:

- за формою;
- арифметично;
- по суті господарської операції.

Перевірка за формою передбачає контроль за правильністю дотримання встановленої форми документу, наявністю у них обов'язкових реквізитів, відповідністю дозвільних підписів затвердженому списку осіб, що мають таке право.

Арифметична перевірка зводиться до перерахунку арифметичних обчислень та підсумкових підрахунків у документі. Як показує практика, це найбільш часте порушення при оформленні первинної документації, що призводить до суттєвих викривлень даних обліку в облікових регістрах та звітності.

Перевірка по суті – це перевірка законності та доцільності господарської операції, правильності проставлених розцінок, норм витрат, цін. Зміст документа повинен не містити зайвої інформації, а коротко, чітко і недвозначно виражати суть господарської операції.

Головний бухгалтер повинен проводити контроль за кожним заповненим документом, що надходить до бухгалтерії підприємства, але нерідко він ігнорує свої прямі обов'язки в цій частині і, тим самим, порушується один з найголовніших принципів бухгалтерського обліку – принцип повноти та достовірності інформації.

Первинні документи, як правило, складаються на бланках типових форм, затверджених Міністерством статистики України. Форма бланка документа показує, що в ньому повинне бути записане і визначає послідовність цих записів.

Бланки первинних документів для зручності їх використання мають бути уніфікованими і стандартизованими. Уніфікація – це розробка єдиних форм документів для всіх однорідних господарських операцій на підприємствах. Проте, існують спеціалізовані форми первинних документів, які застосовуються тільки в певній галузі, що відображають специфіку тої чи іншої діяльності. В сільському господарстві, зокрема в рослинництві, до таких документів можна віднести: “Щоденник надходження сільськогосподарської продукції”, “Товарно-транспортна накладна” (за видами продукції), “Лімітно-забірна картка”, “Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля”, “Акт на сортування і сушіння продукції рослинництва”, “Накладна

внутрішньогосподарського призначення”, “Звіт про рух пального та мастил”, “Акт витрати насіння і садильного матеріалу” тощо.

Оскільки зазначені вище первинні документи не є бланками суворої звітності, то для цілей управлінського обліку названі спеціалізовані форми документів можуть бути дещо зміненими за рішенням адміністративного апарату підприємства.

Наприклад, із врахуванням того, що в сучасному обліку з’явився такий новий об’єкт як додаткові біологічні активи, в деякі первинні документи варто внести точність як в частині назви самого документу, так і щодо його змісту. Зокрема, це стосується такого важливого документу як Щоденник надходження сільськогосподарської продукції, в якому відображається надходження продукції на підприємство чи то від власного виробництва, чи придбаної зі сторони.

В силу новизни, що була внесена в бухгалтерський облік з прийняттям ряду нормативно-правових документів, які стосуються біологічних активів, варто дещо змінити сам первинний документ Щоденник надходження сільськогосподарської продукції. На нашу думку, більш доцільним буде

уточнити його назву, а саме Щоденник надходження додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Первинний облік довгострокових біологічних активів рослинництва доцільно вести у документах, призначених для обліку основних засобів, оскільки багаторічні насадження згідно П(С)БО 7 “Основні засоби” являються однією з груп основних засобів. Первинними документами з обліку довгострокових біологічних активів рослинництва є “Акт приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію” та “Акт на приймання в експлуатацію захисних лісонасаджень”, призначені для обліку надходження багаторічних насаджень [47].

Щодо поточних біологічних активів, то для їх первинного обліку використовуються документи, розроблені для документування господарських операцій по виробництву сільськогосподарської продукції, перелічені вище .

Первинні документи, розроблені підприємством самостійно, повинні відповідати вимогам діючого законодавства за формою та змістом. Не допускається довільна форма документу, а обов'язковою умовою його оформлення є наявність всіх правильно заповнених реквізитів.

Уніфіковані первинні документи, як правило, не змінюються за формою та змістом.

Стандартизація форм бланків первинних документів передбачає визначення їх розміру та послідовності розміщення в них відповідних обов'язкових реквізитів.

Щоденне здійснення великої кількості однорідних за своєю суттю господарських операцій призводить до значного нагромадження первинних документів в бухгалтерії. Це стосується переважно ручного ведення бухгалтерського обліку. Насамперед, йдеться про збільшення часу на обробку аналітичної інформації, що міститься в кожному первинному документі, а це аж ніяк не робить господарський облік оперативним. На основі цього нерідко і управлінські рішення приймаються зі значним відставанням у часі.

На нашу думку, скорочення об'єму документації позитивно вплинуло б на ведення виробничого обліку на підприємстві, оскільки це дасть змогу заощадити час, ресурси, а головне – зробить облік більш оперативним і допоможе своєчасно і правильно прийняти важливі для подальшого господарювання управлінські рішення.

Шляхами зменшення кількості первинних документів можуть бути:

- 1) Застосування багатоденних і накопичувальних документів замість разових (наприклад, багатоденні наряди на роботи замість дорожніх листів водія; відомості виробітку замість журналу обліку готової продукції; відомості використання матеріальних ресурсів замість лімітно-забірних карток тощо). Це

дасть змогу збільшити охоплення інформації, полегшити обробку документів, скоротити витрати праці, часу і коштів та зменшити кількість помилок, які могли б виникнути при щоденному оформленні первинних документів.

2) Усунення зайвої деталізації статей витрат та об'єктів обліку виробництва.

3) Скорочення кількості примірників первинних документів, що заощадить час на їх виписку, звірку, порівняння, обробку та зберігання.

4) Поєднання первинного документа з обліковим регістром таким чином, щоб інформація про факт здійснення господарської операції заносилася відразу в регістр без виписування відповідного документа.

5) Оформлення кількох однорідних за змістом операцій одним документом.

Останній пункт шляхів скорочення кількості документів може бути реалізований при перебудові ряду первинних документів, а, отже, і значних змінах у веденні первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Для більшої ефективності організації первинного обліку документи, що відображають відповідні господарські операції повинні складатися на місцях виникнення витрат – центрах відповідальності. Керівник структурного підрозділу зобов'язаний проводити контроль за правильністю заповнення документів із залученням до процесу перевірки працівника, який створював даний документ. Після перевірки на місцях складання такий документ

надходить до бухгалтерії, де працівники обліково-аналітичної служби повторно перевіряють його.

Здійснення двох перевірок – первинної і повторної, на нашу думку, забезпечить облік найдостовірнішою інформацією про понесені витрати та вихід продукції, а також дозволить об'єктивно визначити собівартість виробленої продукції та фінансовий результат від господарської діяльності.

Оскільки первинний облік являється підґрунтям для організації бухгалтерського обліку в цілому і складання управлінської та фінансової

звітності зокрема, то якісне його ведення сприятиме підвищенню рівня розвитку галузі рослинництва, її рентабельності та конкурентоспроможності виробленої продукції.

Таким чином, первинні документи – є джерелом інформації про господарську діяльність для організації та ведення управлінського обліку на підприємстві. Контроль за правильністю ведення первинного обліку виробництва покладається на керівників центрів відповідальності, де безпосередньо здійснюються витрати і складаються документи. При надходженні документації до бухгалтерії працівники обліково-аналітичної служби зобов'язані провести повторний контроль за достовірністю та якістю заповнених облікових документів. Для ефективної організації облікової роботи первинний облік має бути автоматизованим, що забезпечить зменшення трудомісткості обробки інформації та підвищить оперативність бухгалтерського обліку в цілому. Важливим фактором покращення стану та оперативності облікової роботи має стати скорочення кількості первинної документації за рахунок використання нагромаджувальних багатоденних документів, зменшення числа копій документів та використання одного документа для відображення кількох однорідних за змістом технологічних операцій.

Аналітичний і синтетичний облік в рослинництві. Записи про витрати та вихід продукції здійснюють на підставі бухгалтерських документів, їх можна поділити на п'ять груп:

- 1) по обліку витрат праці;
- 2) по обліку предметів праці (витрати матеріальних цінностей);
- 3) по обліку засобів праці (амортизація основних засобів);
- 4) по обліку вартості робіт і послуг, виконаних сторонніми підприємствами та організаціями;
- 5) по обліку виходу продукції.

Документи по обліку витрат праці відображають проведені трудові витрати на виконання конкретних робіт по вирощуванню сільськогосподарських культур і нараховану за це оплату. Такими документами в рослинництві є: таблиць обліку робочого часу (форма № 64), книжка бригадира по обліку праці і виконаних робіт (форма № 65), обліковий листок тракториста-машиніста (форма № 65а і 676), обліковий листок праці і виконаних робіт (форма № 66 і № 66а).

Дані документів по обліку витрат праці групують по кожному працівнику для нарахування і виплати оплати праці (заробітної плати). Одночасно їх систематизують по об'єктах обліку витрат — видах робіт і культурах (групах культур). Для цього складають нагромаджувальні документи: журнал обліку робіт і затрат (форма № 37), накопичувальну відомість обліку використання машинно-тракторного парку (форма №37 а). Підсумки з них в кінці місяця використовують для заповнення виробничих звітів або книги обліку виробництва.

Документи по обліку предметів праці підтверджують витрачання в рослинництві різних матеріальних цінностей: насіння, добрив, малоцінних предметів тощо. Для цього складають такі документи: акт на витрати насіння і садивного матеріалу (форма № 119) — списання на посів насіння і садивного матеріалу; акт про використання мінеральних, органічних і бактеріологічних добрив, отрутохімікатів та гербіцидів (форма № 118) — списання внесених добрив, отрутохімікатів і гербіцидів; акт на списання виробничого та господарського інвентарю, малоцінних та швидкозношуваних предметів (форма № 126) — списання дрібного інвентаря, малоцінних та швидкозношуваних предметів. Дані цих документів систематизують у звіт про рух матеріальних цінностей (форма № 121), з якого проводять записи у виробничі звіти або книгу обліку виробництва.

Документи по обліку засобів праці фіксують витрати в рослинництві по використанню основних засобів шляхом нарахування амортизації. Для цього

передбачено такі документи: розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року (форма № 10.2.5 с.-г.), відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (форма № 10.2.6 с.-г.), відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за місяць (форма № 10.2.7 с.-г.), відомість розподілу амортизації по основних засобах галузі рослинництва (форма № 63).

Документи по обліку вартості робіт і послуг, виконаних сторонніми підприємствами та організаціями, фіксують вартість таких робіт і послуг. Це рахунки на оплату, акти приймання виконаних робіт. На підставі цих документів відображають витрати по конкретних об'єктах обліку рослинництва.

Документи по обліку виходу продукції призначені для оприбуткування від урожаю зерна, овочів, цукрових буряків та іншої продукції. Такими документами є: реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля (форма № 77), путівка на вивезення продукції з поля (форма № 77а), талони (форми № 77б, № 77в, № 77г), реєстр приймання зерна та іншої продукції (форма № 78), реєстр приймання зерна вагарем (форма № 78а), реєстр документів на вибуття продукції (форма № 79), відомість руху зерна та іншої продукції (форма № 80) — по обліку зерна і зернової продукції; щоденник надходження сільськогосподарської продукції (форма 81), щоденник надходження продукції садівництва (форма 84) — оприбуткування картоплі, овочів, фруктів та іншої продукції; акт на приймання грубих і соковитих кормів (форма № 92), акт на оприбуткування пасовищних кормів (форми № 93, № 93 а) — оприбуткування кормів.

Інформацію з документів по виходу продукції включають у звіт про рух матеріальних цінностей (форма № 121) і записують у виробничі звіти або книгу обліку виробництва.

Аналітичний облік в рослинництві ведуть по об'єктах, якими є сільськогосподарські культури (групи культур), роботи,

внутрішньогосподарські підрозділи тощо. Об'єкти обліку рослинництва визначають у кожному господарстві, виходячи з конкретних умов господарювання.

Аналітичні рахунки відкривають у виробничому звіті або книзі обліку виробництва. Витрати обліковують за місяць та наростаючим підсумком з початку року.

У виробничому звіті передбачено витрати показувати за елементами з кредиту кореспондуючих рахунків. Відмова від групування витрат за статтями та перехід на підрахунок їх за кореспондуючими рахунками є логічною. Така побудова обліку забезпечує підрахунок витрат за їх видами згідно кореспондуючих рахунків і ліквідує групування витрат за статтями. Цим спрощується процес перевірки правильності проведених записів, а підрахунок витрат прямо поєднується з системою бухгалтерського обліку.

Варто зазначити, що витрати достатньо групувати згідно з кореспондуючими рахунками і не потрібно вигадувати різні статті, що заплутують і ускладнюють бухгалтерський облік. Якщо на підприємстві дійсно захочуть більш конкретизувати якусь інформацію про витрати, то це легко здійснюється шляхом введення кореспондуючих субрахунків послідуєчих порядків замість синтетичних рахунків. Паралельний підрахунок витрат за вигаданими і запропонованими Рекомендаціями статтями не потрібний.

Для прикладу, якщо в господарстві вирощують зернові культури за інтенсивною технологією, то забезпечується окремий облік витрат і виходу продукції за інтенсивною і звичайною технологіями. Розмежовують облік витрат і виходу продукції на зрошуваних, не зрошуваних та осушених землях.

Облік виробництва продукції рослинництва ведуть на рахунку 23 "Виробництво", субрахунок 1 "Рослинництво". Це активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого відображають витрати на виробництво, а за кредитом — вихід продукції.

При здійсненні витрат дебетують рахунок 23, а кредитують різні рахунки залежно від видів витрат (матеріальні, розрахункові та інші рахунки). Готову продукцію оприбутковують з кредиту рахунку 23 в кореспонденції з рахунком 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва". Продукцію оприбутковують протягом року за плановою собівартістю, яка коригується в кінці року до фактичної. Якщо фактична собівартість була менша за планову, то сторнується дебет 27 і кредит 23 рахунку на суму перевищення. А коли фактична собівартість була більшою за планову, то робиться запис за дебетом 27 і кредитом 23 рахунків на суму, яка зрівняє планову собівартість з фактичною.

Таким чином, аналітичний облік по виходу зерна (кукурудзи) ведуть по об'єктах (групи зернових культур), роботах, що проводяться в процесі вирощування зерна. Аналітичні рахунки відкривають у виробничому звіті, або книзі обліку виробництва. Витрати обліковують за місяць та наростаючим підсумком з початку року. Облік виробництва зерна кукурудзи ведуть на рахунку 23 «Виробництво», субрахунок 1 «Рослинництво». Це є активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого відображають витрати, а за кредитом – вихід продукції. Понесені витрати – дебетують рахунок 23, а кредитують різні рахунки за видами витрат (матеріальні, розрахункові). Готову продукцію (зерно кукурудзи) оприбутковують з кредиту рахунку 23 в кореспонденції з рахунком 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

2.2. Організація калькулювання собівартості та обліку оприбуткування продукції зернового господарства на підприємстві.

Собівартість продукції рослинництва визначають один раз в кінці року. Обчислення собівартості — важливий і відповідальний етап у бухгалтерській діяльності, їй передують підготовча робота, яка пов'язана з уточненням суми витрат і обсягу одержаної продукції.

В рослинництві можна виділити три групи аналітичних рахунків:

1. Рахунки по обліку витрат, які підлягають розподілу в кінці року.
2. Рахунки по обліку витрат під культури урожаю поточного року.
3. Рахунки по обліку витрат під урожай майбутніх років.

Аналітичні рахунки третьої групи відображають витрати під урожай майбутніх років, тому їх в кінці року не закривають, а суми витрат показують як незавершене виробництво, що залишається за дебетом рахунку 23 "Виробництво". Отже, в рослинництві закривають рахунки першої і другої груп.

Починають закриття із розподілу загальних витрат на зрошення та осушення земель, їх вапнування та гіпсування. Потім списують витрати по догляду за полезахисними насадженнями, розподіляючи їх на культури, на які впливають такі насадження.

Перед закриттям рахунків другої групи на них списують частину витрат бджільництва, що відносяться на запилення сільськогосподарських культур. Цей розрахунок має зробити агрономічна служба разом з пасічниками.

Витрати на обробіток площ, на яких загинув урожай внаслідок стихійного лиха, списуються на надзвичайні витрати. Якщо площа повністю загиблих посівів була пересіяна, на надзвичайні витрати відносять лише вартість насіння, витрати на передпосівний обробіток ґрунту, посів та інші роботи, які виконуються знову при пересіві новою культурою (повторювані витрати). Витрати на лущення стерні, підняття зябу і снігозатримання, вартість

добрив та витрачені на їх внесення суми тощо (неповторювані витрати) списуються в розрізі статей на пересіяну культуру.

Після закриття рахунків першої групи та уточнення суми витрат беруться до закриття рахунків другої групи. Цей процес відбувається шляхом калькуляції собівартості продукції, визначення і списання калькуляційних різниць.

Згідно з Методичними рекомендаціями виробнича собівартість продукції зернових культур визначається:

- а) зерна, насіння соняшнику — франко-тік (франко-місце зберігання);
- б) соломи, сіна — франко-місце зберігання;
- в) зеленої маси на корм — франко-місце споживання;
- г) зеленої маси на силос, трав'яного борошна, сінажу, гранул — франко-місце силосування, сінажування, виробництва борошна, гранул.

Наступні витрати на виконання операцій по підготовці продукції до реалізації та її проведення відносяться на витрати зі збуту.

Собівартість соломи, стебел кукурудзи і соняшнику, гички, капустяного листя та іншої побічної продукції рослинництва визначається виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної продукції.

При калькуляції вартість побічної продукції виключається із загальної суми витрат.

По культурах, від яких одержують один вид продукції (без побічної), собівартість визначають діленням витрат по вирощуванню культури на валовий вихід (кількість) продукції. В даному випадку об'єкт обліку витрат збігається з об'єктом обчислення собівартості. За наявності побічної продукції її вартість віднімається від загальної суми витрат по вирощуванню відповідної культури (групи культур).

Об'єктами обчислення собівартості продукції зернових культур є зерно (основна продукція) і солома (побічна продукція). Вартість соломи

визначається виходячи з розрахунково-планових витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування тощо. Тобто вартість 1 ц соломи може бути визначена заздалегідь у конкретній сумі або вирахована шляхом підрахунку прямих витрат на заготівлю соломи. Простіше користуватися першим варіантом, тобто мати наперед вираховану ціну соломи. Якщо застосовувати другий варіант, то прийдеться окремо обліковувати витрати на заготівлю соломи, що збільшує обсяг облікових робіт.

При калькулюванні собівартості зерна підраховують витрати на вирощування і збирання зернових культур, включаючи вартість з доробки зерна на току, що проводиться в межах календарного року. Від загальної суми витрат віднімають вартість соломи, а решту розподіляють між зерном і зерновідходами пропорційно до питомої ваги вмісту зерна у зерновідходах.

Якщо зерновідходів немає, то при калькуляції від загальної суми витрат на вирощування та збирання зернових культур віднімають вартість соломи, а решту витрат ділять на вагу отриманого зерна.

У насінницьких господарствах витрати і вихід продукції зернових культур обліковують по сортах і репродукціях. За даними такого обліку обчислюють собівартість відповідного зерна.

Якщо облік витрат по вирощуванню насіння зернових культур ведеться на загальному аналітичному рахунку, то для калькуляції собівартості витрати розподіляють між класами насіння (супереліта, еліта, перша, друга та інші репродукції) пропорційно його вартості за реалізаційними цінами.

Собівартість 1 ц зерна кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (за винятком вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно проводиться за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальними пунктами шляхом обмолоту середньодобових зразків з урахуванням базової вологості зерна в качанах. Базова вологість зерна в качанах кукурудзи береться на рівні 14%. Перерахунок качанів кукурудзи в

сухе зерно, залишених на кінець року в господарстві та перероблених для внутрішньогосподарських потреб, проводиться за середнім відсотком виходу зерна базової вологості, який встановлюють за даними реєстрів накладних на прийняте покупцями зерно. Переведення качанів кукурудзи у зерно оформляють реєстром переводу качанів кукурудзи повної стиглості в зерно (форма № 81 а).

Собівартість 1 ц кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на виробництво, за винятком вартості кукурудзиння, на масу зерна. Оскільки в поточному обліку рух зерна кукурудзи відображається в качанах, то додатково розраховують фактичну собівартість 1 ц кукурудзи в качанах.

Варто зазначити, що собівартість 1 ц готового силосу із кукурудзи визначається сумою витрат на виробництво зеленої маси і витрат на транспортування, закладання в силосну споруду, трамбування, включаючи вартість використаної плівки, консервантів та інших компонентів. Загальну суму витрат ділять на фізичну вагу одержаного готового силосу, який прийнято по актах на приймання грубих і соковитих кормів (форма № 92).

На суму корективу роблять запис за кредитом рахунку 23 і дебетом рахунків 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 90 "Собівартість реалізації" та інших залежно від каналів руху продукції. При цьому запис робиться звичайний, якщо фактична собівартість продукції вища від планової, або методом "червоне сторно" — у зворотному випадку.

Для розрахунку собівартості та визначення суми корективів складають окрему відомість, дані якої розписують за відповідними аналітичними рахунками. Так, наприклад загальна сума корективу -355521 грн. повинна бути віднесена в дебет рахунку 27 на суму -69100 грн. і в дебет рахунку 90 на суму -286421 грн.

Суму корективу на доведення планової собівартості продукції до фактичної відображають у виробничому звіті, закриваючи таким способом

відповідні аналітичні рахунки, та в журналах-ордерах згідно з кореспонденцією рахунків.

Таким чином, собівартість 1 ц зерна кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (за винятком вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості.

Переведення качанів кукурудзи у зерно оформляють реєстром переводу качанів кукурудзи повної стиглості в зерно (форма № 81 а).

Продукцію рослинництва протягом року оприбутковують за плановою собівартістю. Тому в кінці року визначають відхилення між фактичною і плановою собівартістю і списують їх згідно з каналами руху продукції рослинництва.

2.3. Становлення управлінського обліку в рослинництві згідно вимог МСФЗ, П(С)БО 30 «Біологічні активи» та галузевого управління

Ринкові умови ведення галузі зернового господарства зумовлюють об'єктивну необхідність забезпечення прибутковості та конкурентоспроможності зерна вітчизняних сільськогосподарських підприємств. Першочергова роль в даному процесі відводиться обліково-аналітичній складовій, як засобу зниження собівартості, управління витратами та результатами діяльності.

Водночас на сьогодні поки що, відсутні рекомендації для сільськогосподарських підприємств, які б визначали порядок ведення управлінського обліку. П(С)БО 30 «Біологічні активи» відводить другорядну роль категорії «собівартість», тим самим послаблюючи позиції обліку у загальній інформаційній системі як підприємства так і держави в цілому. Відсутні будь-які розробки, що стосуються аналітичного забезпечення, які б давали можливість отримати інформацію про структуру та динаміку витрат на виробництво продукції рослинництва [65, с.113].

Вирішення поставленої проблеми вимагає розробки єдиного концептуального бачення та комплексного підходу. Запропоновані концептуальні підходи щодо удосконалення і розвитку управлінського обліку і аналізу в рослинництві включають заходи нормативно-правового, методологічного, методичного та організаційного характеру, які стосуються управлінського обліку та аналітичного забезпечення в рослинництві [65, с.113].

Метою розробки даних концептуальних підходів є адаптування теоретико-методичних напрацювань управлінського обліку до аграрної специфіки, що передбачає впровадження передового досвіду та методології управлінського обліку та аналізу в практику вітчизняних сільськогосподарських підприємств.

Запропоновані концептуальні підходи передбачають здійснення нормативно-правових, методологічних, методичних та організаційних заходів в розрізі удосконалення методики та організації управлінського обліку та економічного аналізу щодо їх застосування в організації процесу виробництва продукції рослинництва [65, с.115].

Щодо організації управлінського обліку пропоновані заходи включають:

- 1) пропозиції змін до законодавства, які забезпечать відновлення управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах;
- 2) структуру та зміст галузевого стандарту з організації управлінського обліку в рослинництві;
- 3) розроблене методичне забезпечення управлінського обліку в рослинництві (система реєстрів управлінського обліку, методика розрахунку очікуваної собівартості, система внутрішньої звітності);
- 4) запропоновані організаційні підходи впровадження на сільськогосподарських підприємствах підрозділу відповідального за ведення управлінського (виробничого) обліку.

Щодо організації аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва концептуальними позиціями, що потребують реалізації на нашу думку [65, с.115] є:

- 1) внесення змін до Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств в частині доповнення їх розділом, що стосується аналізу біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві;
- 2) розробка Методики такого аналізу з урахуванням вимог ПСБО 30 «Біологічні активи»;
- 3) документальне оформлення результатів аналізу здійсненого за відповідною Методикою.

Формування нормативно-правового підґрунтя розвитку обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва має базуватись на внесенні відповідних змін до законодавства, а саме Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»¹, спрямованих на відновлення методологічного впливу галузевого управління в особі Міністерства аграрної політики і продовольства на запровадження в практику сільськогосподарських підприємств обов'язкового виконання галузевих стандартів управлінського (виробничого) обліку. Запропоновані зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» передбачають посилення впливу галузевого управління в особі Міністерства аграрної політики та продовольства України на організацію обліку сільськогосподарських підприємств і, зокрема, через впровадження в їх практику обов'язкового виконання галузевих стандартів управлінського (виробничого) обліку.

Методологічною основою розвитку обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва має стати розробка і запровадження галузевого стандарту на основі Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств.

Методичне забезпечення реалізації запропонованих концептуальних підходів в частині управлінського обліку представлене розробленою системою реєстрів управлінського обліку, методикою розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції рослинництва (див. табл. 2.1).

Організаційні питання формування ефективної системи управлінського обліку в рослинництві передбачають необхідність організації системи оперативного документування з вирощування основних видів культур, порядок створення та функціонування управлінської бухгалтерії, організацію

інвентаризаційної роботи а також контроль за дотриманням стандарту та порядком ведення управлінського обліку.

Таблиця 2.1

Методика та документальне оформлення розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві [65, с.117]

№	Зміст етапу	Документальне оформлення	Відповідальний підрозділ
1	Встановлення стандартного переліку об'єктів біологічних активів та видів сільськогосподарської продукції, щодо яких здійснюється розрахунок очікуваної собівартості	Реєстр управлінського обліку «Перелік типових об'єктів біологічних активів та видів сільськогосподарської продукції рослинництва, для розрахунку очікуваної собівартості»	Управлінська бухгалтерія
2.	Попередня класифікація витрат за статтями калькуляції та стадіями біологічних перетворень	Реєстр управлінського обліку «Номенклатура витрат за об'єктами біологічних активів та видами сільськогосподарської продукції рослинництва»	Управлінська бухгалтерія
3.	Розробка нормативів витрат за встановленими статтями калькуляції за кожним об'єктом додаткових біологічних активів та видом сільськогосподарської продукції	Бюджет розрахунку очікуваної виробничої та повної собівартості додаткових біологічних активів та продукції в рослинництві	Управлінська бухгалтерія

<i>Продовження таблиці 2.1.</i>			
4.	Оперативний облік виконаних робіт у виробничих структурних підрозділах	Журнал оперативного обліку робіт у рослинництві	Виробничі структурні підрозділи
5.	Накопичення фактичних витрат в аналітичних регістрах в розрізі статей калькуляції (щомісячно нарастаючим підсумком).	Реєстри обліку витрат	Бухгалтерія
6.	Визначення фактичної собівартості продукції рослинництва	Реєстри обліку витрат	Бухгалтерія
7.	Розрахунок та аналіз причин відхилень фактичних показників витрат від нормативних	Зведена відомість відхилень фактичної та очікуваної собівартості продукції рослинництва	Управлінська бухгалтерія
8.	Визначення справедливої вартості сільськогосподарської продукції при первісному визнанні (у разі її оцінки за справедливою вартістю згідно п. 12 Г1СБО ЗО «Біологічні активи»)	Акт визначення справедливої вартості біологічних активів та/або сільськогосподарської продукції	Бухгалтерія

<i>Продовження таблиці 2.1.</i>			
9.	Розрахунок та аналіз відхилень справедливої вартості і фактичної собівартості	Розрахунок очікуваного рівня прибутку при різних базах оцінки продукції рослинництва (за видами сільськогосподарської продукції)	Управлінська бухгалтерія
10.	Порівняння рівня очікуваного прибутку в умовах застосування різних баз оцінки продукції при визнанні (справедливої вартості чи собівартості)		Управлінська бухгалтерія
11.	Обґрунтування та прийняття рішення щодо подальшого застосування обраної бази оцінки		Управлінська бухгалтерія

Встановлення єдиних у сільському господарстві організаційних та методичних підходів щодо організації управлінського обліку, розподілу обов'язків та відповідальності за ведення управлінського обліку, первинної документації, виконання та подання звітності, необхідної для інформаційних потреб з метою відповідного управління витратами та собівартістю продукції рослинництва в напрямі підвищення конкурентоспроможності.

Систему оперативного документування з вирощування основних видів культур, доцільно визначити як один із варіантів ведення в галузі рослинництва та покладена в основу галузевого стандарту. Вона має бути взаємозв'язана з управлінським, фінансовим та оперативним обліком та враховувати особливості окремих стадій процесу біологічних перетворень в рослинництві.

На місцях доцільно організувати систему управлінського обліку, створити функціональний підрозділ, наділений обов'язками та відповідальністю за ведення управлінського обліку.

В сучасних умовах сільськогосподарських підприємств ці функції виконують різні підрозділи апарату управління, вони не повністю взаємоузгоджені. Для усунення цього недоліку і з метою створення в майбутньому ефективної системи управлінського обліку, необхідно скористатися досвідом розвинутих країн світу та пропозиціями вітчизняних вчених щодо цих питань.

У зарубіжній практиці система управлінського обліку функціонує як окремий підрозділ бухгалтерії, який реалізує свої цілі на базі єдиних інформаційних центрів. В цих підрозділах функції збору, вимірювання, групування, інтерпретації облікової інформації та підготовки управлінських рішень виконуються з допомогою об'єднаних зусиль органів планування, обліку, аналізу і контролю. Управлінську інформацію опрацьовують і спрямовують різним споживачам для прийняття відповідних рішень. У нашій господарській практиці об'єднання різних функціональних служб для реалізації певних завдань здійснювалось на основі програмно-цільових підходів, тому ми вважаємо, що такий підхід може бути використаний як форма об'єднання різних функціональних служб для виконання наміченої програми інформаційного забезпечення і підготовки управлінських рішень щодо процесу управління формування витрат і зниження собівартості продукції. Це один з найперших кроків в реалізації ідеї управлінської орієнтації обліку.

Варто зазначити, що потреба поділу обліку на фінансовий і управлінський зумовлює перебудову апарату бухгалтерії, що потребує врахувати два суттєвих аспекти. По-перше, потреба в такому поділі є не для всіх виробничих підприємств. Вона виникає за умов значного зростання обсягів діяльності підприємства (агрофірми, агрохолдингу тощо), що ускладнює організацію управління, потребує удосконалення способів обробки інформації,

наявності різноманітних і одночасно зацікавлених споживачів облікової інформації.

По-друге, бухгалтерія має мати права повної свободи дій в межах загальнодержавних і міжнародних принципів побудови обліку, незалежною в стосунках з іншими службами підприємства, мати в своєму розпорядженні розвинуту методологію, основою якої є досконала теорія витрат виробництва, гнучкі методи, автоматизованої обробки інформації та економіко-математичне моделювання.

Варто вказати, що для підприємств малого бізнесу (фермерські господарства), де облік здійснює особа, що призначена керівником підприємства або бухгалтер- аудитор, який працює за трудовою угодою, не має потреби поділу обліку на фінансовий і управлінський.

Бухгалтерії малих і середніх підприємств мають змогу забезпечувати на достатньому рівні потреби як внутрішніх, так і зовнішніх споживачів інформації на основі єдиної (неподільної) системи обліку.

Лише при значному ускладненні організації і технології виробництва, структури управління підприємством виникає потреба спеціалізації бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський.

Слід зауважити, що у повному обсязі поділ обліку на фінансовий і управлінський, як свідчить література [65], стане можливим при вирішенні проблем, зазначених у другому аспекті необхідних передумов. Все це у повній мірі стосується і сільськогосподарських підприємств України.

Необхідно вказати, що зростання обсягів інформації на великих підприємствах приводить до того, що в єдиній системі бухгалтерського обліку і переважно при ручній технології облікового процесу досить важко формувати дані, які необхідні для внутрішніх потреб управління та зовнішніх споживачів.

Вирішення цих проблем можливе лише на новій науковій основі, прогресивній технічній базі обробки економічної інформації, застосуванні передових методів обліку і калькулювання, впровадженні математичних

методів, а також при досягненні оптимального співвідношення принципів побудови обліку (централізації, децентралізації, їх комбінацій) [65].

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» при організації роботи за виробничою ознакою, питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві належать до компетенції його власника (власників) або уповноваженого органу (посадової особи) відповідно до законодавства та установчих документів. Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації та введення до штату посади бухгалтера. При організації роботи за функціональною ознакою власнику підприємства підпорядковується як фінансова бухгалтерія, так і централізована управлінська бухгалтерія на чолі з головним бухгалтером.

Отже, в основі поділу облікового апарату за виробничою ознакою лежить децентралізація управлінського обліку, а у випадку організації апарату за функціональною ознакою - централізація управлінського обліку. На наш погляд, ефективнішою в сучасних умовах є децентралізація управлінського обліку, оскільки до завдань управлінської бухгалтерії входить не лише облік витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції, але й оперативний аналіз та контроль за витратами. У даному випадку аналізу надається першочергове значення, тому що ефективність його є найбільшою саме у місцях споживання виробничих ресурсів.

Розподіл облікового процесу між фінансовою і управлінською бухгалтерією, як свідчить література [65], доцільно здійснювати в такому порядку. Фінансова бухгалтерія веде облік операцій з клієнтами і постачальниками, розрахунків з оплати праці, грошових, розрахункових і кредитних операцій, розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами, капіталу, фінансових результатів, здійснює зведений облік і записи в Головну книгу, складає бухгалтерський баланс і фінансову звітність, податкову і статистичну звітність, розробляє методологію обліку, уточнює план рахунків

підприємства, визначає форму бухгалтерського обліку і порядок документального оформлення операцій та документообігу, перевіряє виконання всіх кошторисів виробничих витрат тощо.

У відповідності з цими завданнями, розподіл праці у бухгалтерії здійснюється за видами операцій, тобто певний вид господарських операцій доручається окремій групі облікових працівників, які в бухгалтерії об'єднані в облікові групи (підвідділи) за предметною або функціональною ознаками.

Завдання управлінської бухгалтерії полягають у виконанні таких операцій: складання кошторисів витрат виробництва; здійснення обліку фактичних і нормативних витрат з визначенням відхилень від норм; розподіл виробничих витрат за окремими видами продукції, робіт та послуг; складання внутрішніх звітів і доведення їх до керівництва; здійснення оперативного аналізу і контролю; розробка прогнозів і варіантів управлінських рішень з оперативного регулювання діяльності.

За даними науковця І.М. Белової [65, с. 125] структуру бухгалтерії слід формувати по окремих групах (підвідділах) за предметною, лінійною і функціональною ознакою. Зокрема, у складі управлінської бухгалтерії за предметною ознакою доцільно виділити наступні групи облікових працівників: сектор обліку та управління витратами, сектор обліку та управління доходами і результатами діяльності, сектор економічного аналізу та прогнозування, сектор бюджетування.

У структурі управлінської бухгалтерії передбачається наявність керівника групи управлінського обліку, в підпорядкуванні якого знаходяться бухгалтери підгруп обліку матеріальних ресурсів, трудових ресурсів і непрямих витрат. У функції спеціалістів підгруп входить не лише здійснення обліку витрат, але й контроль процесу нормування, відхилень від норм, споживання ресурсів та аналіз виробничих витрат. Керівник групи управлінського обліку забезпечує своєчасне виконання всіх завдань даного виду облікових робіт і

спрямовує управлінську інформацію з підготовленими варіантами до центрів прийняття рішень і регулювання управлінського процесу.

Побудова роботи бухгалтерського апарату у вертикальному аспекті, передбачає розподіл облікових функцій за відокремленими структурними підрозділами сільськогосподарських підприємств.

Необхідність включення до галузевого стандарту питань організації інвентаризаційної роботи пов'язана з потребою організації системи оперативного контролю процесу визначення собівартості рослинницької продукції. Зокрема пропонується механізм перманентної інвентаризації в процесі вирощування продукції рослинництва, який передбачає:

- відображення протягом звітного періоду на рахунках всіх придбаних (вироблених) товарно-матеріальних цінностей із одночасним внесенням їх суми в деталізовані відомості перманентної інвентаризації;

- відображення протягом звітного періоду кожного факту вибуття товарно-матеріальних цінностей із одночасним фіксуванням вартості запасів, що вибули на рахунках обліку та у відомості перманентної інвентаризації;

- паралельне занесення до відомості інформації щодо віднесення вартості списаних товарно-матеріальних цінностей до собівартості виробництва продукції рослинництва;

- фіксацію фактів повернення товарів в місця їх зберігання із зазначенням причин повернення;

- зіставлення залишків товарно-матеріальних цінностей, що відображені у відомостях перманентної інвентаризації з даними Головної книги по відповідним рахункам;

- аналіз процесу включення матеріальних витрат до собівартості продукції рослинництва шляхом зіставлення даних перманентних відомостей з реєстрами обліку витрат;

- контроль достовірності інформації про доходи від реалізації відображеної у Звіті про фінансові результати шляхом її порівняння з

підсумками по реалізації товарно-матеріальних цінностей, що відображені у відомостях перманентної інвентаризації.

Методична частина пропонованого галузевого стандарту, як свідчить література [65, с.128], включає методику розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві. Бюджетування наводиться в розрізі як прямих, так і накладних витрат за видами робіт з вирощування сільськогосподарської продукції. Фактичні витрати в аналітичних регістрах в розрізі статей накопичуються щомісячно наростаючим підсумком. Таким чином, забезпечиться підрахунок реального доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції чи переоцінки поточного біологічного активу.

Останній розділ галузевого стандарту стосується організації системи внутрішньої (управлінської-) звітності, побудованої з урахуванням усіх стадій біологічних перетворень в процесі вирощування продукції рослинництва та системи аналізу біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві з урахуванням вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Система внутрішньої звітності в галузевому стандарті має бути представлена переліком форм звітності, складання якої забезпечить досягнення мети його розробки та запровадження, а саме формування інформаційного забезпечення управління.

Важливим елементом, який має бути задіяний в системі управлінського обліку в рослинництві виступає аналіз ефективності виробництва продукції рослинництва. Запровадження міжнародних засад обліку сільськогосподарської діяльності, що представлені в П(С)БО 30 «Біологічні активи» вимагає кардинально зміненого підходу до здійснення аналізу процесу біологічних перетворень. В галузевому стандарті в контексті даного питання варто викласти загальні методичні підходи, об'єкти та послідовність здійснення аналітичних процедур.

Механізм запровадження концептуальних засад обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва полягає у реалізації головних позицій галузевого стандарту в облікову політику сільськогосподарських підприємств. Загальна послідовність впровадження галузевого стандарту полягає у наступному:

- створення комісії з розробки системи управлінського обліку підприємства;

- підготовка комісією Положення про організацію управлінського обліку, а в разі наявності такого Положення, перегляд його та узгодження з новими вимогами;

- підготовка Положення про структурний підрозділ підприємства «Управлінська бухгалтерія» та посадових інструкцій його працівників;

- затвердження Положення про організацію управлінського обліку, Положення про структурний підрозділ підприємства «Управлінська бухгалтерія» та посадових інструкцій його працівників;

- ознайомлення із Положеннями усіх працівників, хто має відношення до його виконання.

Таким чином запропоновані рекомендації щодо організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва передбачають розробку заходів по відновленню управлінського обліку та аналізу в рослинництві сільськогосподарських підприємств. Внесені пропозиції забезпечать побудову цілісної системи управлінського обліку з врахуванням галузевої специфіки діяльності, підвищить рівень економічної роботи, достовірність і прозорість бухгалтерської інформації з метою підвищення конкурентоспроможності продукції рослинництва, підприємства загалом та поліпшення аграрної політики держави.

Висновки до розділу II.

1. Аналітичний облік по виходу зерна (кукурудзи) ведуть по об'єктах (групи зернових культур), роботах, що проводяться в процесі виробництва

зерна. Аналітичні рахунки відкривають у виробничому звіті, або книзі обліку виробництва. Витрати обліковують за місяць та наростаючим підсумком з початку року. Облік виробництва зерна кукурудзи ведуть на рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 1 «Рослинництво». Це є активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого відображають витрати, а за кредитом – вихід продукції. Понесені витрати – дебетують рахунок 23, а кредитують різні рахунки за видами витрат (матеріальні, розрахункові). Готову продукцію (зерно кукурудзи) оприбутковують з кредиту рахунку 23 в кореспонденції з рахунком 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

2. Собівартість 1 ц зерна кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (за винятком вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Переведення качанів кукурудзи у зерно оформляють реєстром переводу качанів кукурудзи повної стиглості в зерно (форма № 81 а).

Продукцію рослинництва протягом року оприбутковують за плановою собівартістю. Тому в кінці року визначають відхилення між фактичною і плановою собівартістю і списують їх згідно з каналами руху продукції рослинництва.

3. Запропоновані рекомендації щодо організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва передбачають розробку заходів по відновленню управлінського обліку та аналізу в рослинництві сільськогосподарських підприємств. Внесені пропозиції забезпечать побудову цілісної системи управлінського обліку з врахуванням галузевої специфіки діяльності, підвищить рівень економічної роботи, достовірність і прозорість бухгалтерської інформації з метою підвищення конкурентоспроможності продукції рослинництва, підприємства загалом та поліпшення аграрної політики держави.

РОЗДІЛ III. АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ЗЕРНА КУКУРУДЗИ У ПІДПРИЄМСТВАХ

3.1. Організаційно-економічна характеристика ПОП «Іванівське» Теребовлянського району Тернопільської області

Аналізоване підприємство ПОП «Іванівське» орендує у селян свого підприємства 4480 га орних земель. Загальні витрати на оплату земельних паїв селянам становлять 9498,0 тис. грн, або по 2120 грн в розрахунку на 1 га ріллі. Керівником цього підприємства є заслужений працівник сільського господарства України Білик Антон Іванович, який є досвідченим і фаховим спеціалістом, здійснює всю організаційно-управлінську роботу на високому рівні. А тому, можна сказати, що аналізоване підприємство досягло у галузях рослинництва і тваринництва сталого розвитку аграрної економіки.

Головним бухгалтером працює Вівчар Марія Михайлівна, яка здійснює координаційну роботу по усіх центрах витрат, аналізує і контролює їх роботу, здійснює підготовку звітної інформації по кварталах і за рік та надає необхідну інформацію для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Варто зазначити, що аналізоване підприємство порівняно на високому рівні забезпечено основними активами за первісною вартістю, тобто за фактичною вартістю їх придбання. Встановлено, що упродовж 2012-2015 років у ПОП «Іванівське» середньорічна первісна вартість основних активів збільшилась відповідно із 44029 тис. грн до 66242 тис. грн, або в 1,5 раза (табл. 3.1).

Як видно з таблиці 3.1, збільшення вартості основних активів, тобто підвищення інтенсифікації у підприємстві, позитивно вплинуло на такі показники як фондозабезпеченість і фондоозброєність процесів у сільськогосподарському виробництві. Все це поліпшило забезпеченість підприємства матеріально-технічними засобами, що сприяло проведенню сільськогосподарських робіт, особливо збирання врожаю усіх

сільськогосподарських культур, у тому числі кукурудзи на зерно у кращі агротехнічні строки.

Таблиця 3.1.

**Динаміка основних активів та економічна ефективність їх використання у
ПОП «Іванівське» Тербовлянського району Тернопільської області.**

Показники	Роки				2015 р. в % до 2012 р.
	2012	2013	2014	2015	
Середньорічна вартість основних активів: тис. грн.					
-первісна вартість	44029	49734	55680	66242	150,5
-залишкова вартість	27265	32091	37490	45715	167,7
-знос основних активів	16764	17643	18190	20527	122,6
Фондозабезпеченість (вартість основних активів на 100 га сільгоспугідь), грн	982,8	1110,1	1251,0	1488,1	151,4
Фондоозброєність (вартість основних активів на середньорічного працівника), грн	239,3	264,5	285,5	327,9	137,0
Фондовіддача основних активів (дохід на 100 грн ОА), грн	113,4	129,8	125,3	155,2	136,9
Фондомісткість основних активів (вартість ОА на 100 грн доходу від операційної діяльності), грн	88,2	77,0	79,8	64,4	73,0
Продуктивність праці у підприємстві (дохід на середньорічного працівника підприємства), грн	271,4	343,4	357,8	508,8	187,5

Варто відзначити, що поліпшення забезпечення підприємства основними активами сприяло підвищенню їх використання. Так, наприклад, фондовіддача (вартість доходу від реалізації продукції на 100 грн основних активів) за аналізований період (2012-2015 рр.) зросла відповідно із 113,4 грн до 155,2 грн,

або на 36,9 %. Наведені показники фондівддачі, як свідчить література [4; 69] знаходяться порівняно на високому рівні й сприяють сталому розвитку аграрної економіки.

Характерною особливістю є те, що в аналізованому аграрному підприємстві за 2012 – 2015 роки продуктивність праці, як видно з таблиці 3.1., підвищилась в 1,9 раза.

Важливу роль у розвитку економіки аграрного підприємства відіграє структура посівних площ та урожайність сільськогосподарських культур. Показники, що характеризують структуру посівних площ ПОП «Іванівське» наведені у таблиці 3.2. Як видно із таблиці, в аналізованому підприємстві за 2012 – 2015 роки зібрані площі зернових і зернобобових культур збільшено відповідно із 2405 га до 2544, або на 5,8%. Без змін підтримується зібрана площа озимої пшениці на рівні 1200 га.

Слід підкреслити, що у ПОП «Іванівське» за останні роки зменшено посіви гречки.

Так, наприклад, якщо у 2012 р. було зібрано 50 га гречки, то у 2013 р. – 30 га, а у 2015 р. – лише 14 га, або тільки 28% порівняно із 2012 роком.

Збільшено посіви ячменю, який має значний попит на ринку зерна. Кукурудзу на зерно зібрано на площі 750 га, тобто площа майже не змінювалась.

Варто наголосити, що у підприємстві у 2015 році замість гороху посіяли і зібрали зерно вики із площі 220 га, що в 3,4 рази більше, ніж було зібрано гороху (65 га) в 2012 р. При цьому вика також користується попитом у харчовій промисловості, є добрим кормом для тваринництва. Перевага зерна вики полягає в тому, що воно після дощів не осипається, тобто зменшуються втрати при збиранні врожаю.

Таблиця 3.2.

Динаміка структури зібраних площ основних сільськогосподарських культур в ПОП «Іванівське» Тербовлянського району

Культури	2012 р.		2013 р.		2015 р.		2015 р. в % до 2012 р.
	площа, га	в %	площа, га	в %	площа, га	в %	
Зібрана площа зернових і зернобобових – всього,	2405	53,7	2385	53,6	2544	57,2	105,8
з них: пшениця озима	1200	26,8	1200	27,0	1200	27,0	100,0
гречка	50	1,1	30	0,7	14	0,3	28,0
ячмінь ярий	340	7,6	320	7,2	360	8,1	105,9
горох	65	1,5	100	2,2	-	-	-
кукурудза на зерно	750	16,7	700	15,7	750	16,8	100
інші зернові та зернобобові	-	-	5	0,1	220	4,9	-
Зібрана площа технічних культур – всього,	1130	25,2	1080	24,3	1200	27,0	106,2
з них: цукрові буряки	300	6,7	180	4,0	240	5,4	80,0
соя	230	5,1	300	6,7	380	8,5	165,2
ріпак	600	13,4	600	13,5	580	13,0	96,7
Всього ріллі	4480	100	4451	100	4451	100	99,4

Варто зазначити, що за аналізований період у підприємстві збільшено зібрані площі із технічних культур на 6,2 %. При цьому зібрану площу цукрових буряків зменшено із 300 га до 240 га, або на 20 %, ріпаку зменшено із 600 га до 580 га (на 3,3 %). Водночас збільшено зібрану площу сої відповідно із 230 га до 380 га, або на 65,2 %.

Отже, в структурі посівних площ збільшено частку зернових і зернобобових та технічних культур, напрям взято на збільшення саме тих культур, які користуються попитом, а зерно – високу ціну.

Важливим показником, що характеризує технологічну і економічну ефективність вирощування сільськогосподарських культур є врожайність.

Динаміку врожайності сільськогосподарських культур у ПОП «Іванівське» наведено в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3.

**Динаміка врожайності основних сільськогосподарських культур у
ПОП «Іванівське» Тереховлянського району.**

Культури	Роки				2015 р. в % до 2012 р.
	2012	2013	2014	2015	
Зернові та зернобобові,	75,8	67,4	74,3	76,5	100,9
з них:	59,8	55,6	69,2	73,3	122,6
-озима пшениця					
-гречка	21,8	20,0	18,3	17,9	82,1
-кукурудза на зерно	115,0	115,0	128,7	75,8	65,9
-ячмінь ярий	59,2	30,1	43,6	63,6	107,4
-горох	45,5	31,4	36,2	45,0	98,9
Ріпак озимий	25,5	35,3	37,2	44,7	175,3
Соя	26,4	21,6	20,4	17,5	66,3
Цукрові буряки	729	446	562	551	75,6

Як видно з таблиці, упродовж 2012-2015 років у підприємстві досягнута порівняно висока врожайність усіх сільськогосподарських культур. Саме висока врожайність забезпечила високу економічну ефективність ведення усіх галузей рослинництва в підприємстві, що забезпечило сталий розвиток економіки та ефективність сільськогосподарського виробництва.

Варто зазначити, що у підприємстві на належному рівні знаходяться галузі тваринництва. Показники, що характеризують технологічну ефективність галузей тваринництва наведені в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4.

**Динаміка розвитку галузей тваринництва у ПОП «Іванівське»
Теребовлянського району.**

Показники	Роки				2015 р. в % до 2012 р.
	2012	2013	2014	2015	
Поголів'я корів, гол.	480	480	480	480	100
Надій на корову, кг	6151	7160	6905	6403	104,1
Поголів'я молодняка ВРХ на відгодівлі, гол.	728	730	812	872	119,8
Середньодобовий приріст маси молодняка на відгодівлі, г	685	766	715	757	110,5
Поголів'я свиней, гол.	479	485	680	1035	216,1
Середньодобовий приріст маси молодняка на відгодівлі, г	519	526	511	517	99,6

Як видно з таблиці, ПОП «Іванівське» має порівняно високі та сталі показники галузей тваринництва, що позитивно характеризує економіку підприємства.

Таким чином, у підприємстві ПОП «Іванівське» порівняно на належному рівні знаходяться галузі рослинництва і тваринництва, тобто досягнуто сталого розвитку економіки.

3.2. Аналіз економічної ефективності виробництва зерна кукурудзи в підприємствах.

Економічна ефективність виробництва зерна кукурудзи обумовлена рівнем і якістю виконання виробничих процесів, які починаються: із передпосівного обробітку ґрунту; підготовки ґрунту для посіву зернових культур; власне сівби ярих культур, в т. ч. кукурудзи; догляд за посівами; збирання врожаю; обробки зерна (очистка) і реалізація споживачам – переважно приймальні пункти підприємства «Хлібопродуктів».

Передпосівний обробіток ґрунту – один із важливих елементів ресурсоощадної технології вирощування кукурудзи на зерно. Основним завданням передпосівного обробітку ґрунту є створення структурно-агрегатного складу поверхневого шару ґрунту. Поверхня ґрунту має бути добре вирівняною, а підпосівний шар ґрунту достатньо ущільнений. Весняний обробіток ґрунту полягає в закритті вологи шлейфами і боронами з наступною культивацією на глибину 10-12 см в один-два сліди в агрегаті з боронами.

При сівбі зерна кукурудзи – головне завдання полягає у забезпеченні висіву заданої кількості насіння на 1 га посівної площі. Для умов Тернопільської області раціональні параметри густоти висіву зернин кукурудзи 80-90 тис. / га – для ранньостиглих і 60-75 тис. га – для середньостиглих.

Варто зазначити, що ріст і розвиток рослин кукурудзи, а відтак і врожайність в найбільшій мірі залежать від мінерального живлення рослин.

Показники, що характеризують технологічну ефективність вирощування кукурудзи наведено в таблиці 3.5.

Як видно з таблиці 3.5, посівна площа кукурудзи упродовж 2010-2016 рр. перебувала у межах відповідно 800-650 га. За аналізований період зібрану площу кукурудзи зменшено у 2016 р. до 650 га, або на 150 га порівняно з 2010 р. Слід наголосити, що за цей період зменшилась урожайність, яка становила у 2016 р. лише 61 ц/га, або на 42 ц/га менше порівняно з 2010 р. Основна причина висів зерна кукурудзи звичайним насінням.

Таблиця 3.5.

Порівняльний аналіз технологічної ефективності вирощування кукурудзи на зерно у підприємствах Тернопільської області в т. ч. ПОП «Іванівське» Тербовлянського району.

Показники	Роки					2016 р. в % до 2010 р.
	2012	2013	2014	2015	2016	
Зібрана площа кукурудзи на зерно, га	800	700	650	750	650	81,2
у відсотках до зернових, всього, %	33,5	29,4	28,6	29,5	26,0	-7,5
Валовий збір зерна кукурудзи, ц	82426	80500	83640	56872	39650	48,1
у відсотках до зернових, всього, %	51,4	50,1	39,1	29,2	23,4	-28,0
Урожайність кукурудзи на зерно, ц/га	103,0	115,0	128,7	75,8	61,0	59,2
у відсотках до зернових, всього, %	153,0	170,6	136,6	99,1	90,1	-62,9
Підприємства Тернопільської області						
Зібрана площа кукурудзи на зерно, га	61,4	143,0	136,4	102,0	94,1	153,2
У відсотках до зернових, всього, %	18,8	41,4	39,2	32,5	28,5	+ 9,7
Валовий збір зерна кукурудзи, ц	3349	11060	10884	6722	7283	217,5
у відсотках до зернових, всього, %	35,3	63,1	46,4	39,0	37,9	+ 2,6
Урожайність кукурудзи на зерно, ц/га	54,5	77,3	79,8	65,9	77,4	142,0
у відсотках до зернових, всього, %	187,9	152,5	130,4	119,8	133,2	-54,7

Варто зазначити, що у підприємствах Тернопільської області виявлено тенденцію збільшення зібраної площі кукурудзи. Так, упродовж 2010-2016 рр. зібрана площа кукурудзи на зерно була збільшена відповідно з 61,4 тис. га (2010 р.) до 94,1 тис. га (2016 р.). Найбільшою зібрана площа кукурудзи була у

2013-2014 рр. відповідно 143,0-136,4 тис. га. За ці роки, як видно з таблиці 3.5 була і найбільшою урожайністю кукурудзи на зерно – відповідно 77, 3 – 79,8 ц/га.

Слід вказати, що кукурудза займає вагомe місце в структурі доходу, отриманого від реалізації зернових і зернобобових культур. Показники, що характеризують економічну ефективність виробництва зерна кукурудзи у ПОП «Іванівське» Тербовлянського району Тернопільської області наведено в таблиці 3.6.

Як видно з таблиці 3.6. економічна ефективність виробництва зерна кукурудзи упродовж аналізованого періоду мала значні коливання у ліпшу і гіршу сторони. Найголовнішу проблему у підприємстві виявлено – неефективне використання інвестицій на виробництві зерна. Так, наприклад, у ПОП «Іванівське» затрати в розрахунку на 1 га зібраної площі кукурудзи збільшено за 2010-2016 рр. із 8489 грн до 19580 грн, або у 2,3 рази. Водночас урожайність кукурудзи за цей аналізований період зменшилась із 103 ц/га (2010 р.) до 61 ц/га в 2016 р., або майже у 2 рази. Зменшення урожайності кукурудзи обумовило спад економічної ефективності виробництва зерна кукурудзи, що змушує спеціалістів детально проаналізувати причини зменшення урожайності та економічної ефективності зерна кукурудзи.

Варто зазначити, що важливе місце займає економіка виробництва зерна кукурудзи у розвитку економіки як рослинництва зокрема, так і аграрних підприємств загалом.

Аналізом встановлено, що виробництво і продаж зерна кукурудзи у сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області має позитивну тенденцію як до збільшення обсягів виробництва і реалізації продукції, так і до поліпшення економічно-фінансових показників функціонування даної галузі. Показники економічно-фінансових результатів від виробництва і продажу зерна кукурудзи підприємствами Тернопільської області наведено у таблиці 3.7.

Таблиця 3.6.

**Аналіз економічної ефективності вирощування кукурудзи на зерно у
ПОП «Іванівське» Тербовлянського району Тернопільської області.**

Показники	Роки					2016 р. в % до 2010 р.
	2012	2013	2014	2015	2016	
Затрати на 1 га зібраної площі кукурудзи на зерно, грн	8489	15363	19664	17012	19580	230,7
Урожайність кукурудзи на зерно, ц/га	103,0	115,0	128,7	75,8	61,0	59,2
Продано зерна кукурудзи на 1 га зібраної площі, ц	55,8	86,2	96,6	101,4	39,9	71,5
Отримано чистого доходу від реалізації зерна кукурудзи:						
-на 1 ц проданого зерна, грн	106,43	147,06	169,97	256,01	314,41	295,4
-на 1 га зібраної площі, грн	5941	12679	16418	25949	12542	211,1
-на 100 грн повних затрат, грн	121,1	101,0	105,3	107,2	107,4	88,7
Частка чистого доходу від продажу кукурудзи у доході від галузі зернових – всього, %	32,1	49,7	45,9	42,1	16,4	-15,7
Повна собівартість 1 ц проданого зерна, грн	87,87	145,59	161,43	238,86	292,77	333,2
Прибуток (збиток), грн:						
-на 1 ц проданого зерна	18,56	1,47	8,54	17,15	21,64	116,6
-на 1 га зібраної площі	1036	127	825	1739	863	83,3
Рентабельність виробництва зерна кукурудзи, %	21,1	1,0	5,3	7,2	7,4	-13,7

Сприятлива кон'юнктура зерна кукурудзи на аграрному ринку, тобто зростання попиту на зерно і збільшення його пропозиції, обумовило випереджаючий ріст цін порівняно із собівартістю. Так, наприклад, упродовж 2010-2016 рр. повна собівартість 1 ц зерна кукурудзи зросла відповідно з 92,17 грн до 205,24 грн або у 2,2 разу, а ціна реалізації 1 ц продукції за цей період підвищилась з 118,60 грн до 331,14 грн, або у 2,8 разу.

Таблиця 3.7

Економіко-фінансові результати від продажу кукурудзи на зерно у підприємствах Тернопільської області [4;8]

Показники	Роки						
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Середня зібрана площа на підприємство, га	232	354	417	530	496	394	368
Частка площі кукурудзи у ріллі, %	13,8	20,9	22,9	30,2	29,0	23,2	21,6
Внесено коштів на 1 га зібраної площі, грн	3503	4161	6518	6693	8441	9700	11626
Урожайність кукурудзи, ц/га	54,5	64,2	73,2	77,3	79,8	65,9	77,4
На 100 га зібраної площі:							
продано зерна, ц	3801	4258	5475	6294	6664	7467	4962
чистий дохід, тис. грн	450,8	560,1	798,1	669,3	1163,1	20089	16431
Частка чистого доходу від продажу кукурудзи у доході від галузі зернових, %	33,4	43,7	44,3	63,8	56,4	49,5	39,5
Повна собівартість 1 ц проданого зерна кукурудзи, грн	92,17	97,71	119,06	106,35	126,68	188,88	205,24
Ціна 1 ц проданого зерна, грн	118,6	131,55	145,79	115,92	174,54	269,03	331,14
Прибуток (збиток), грн:							
на 1 ц проданої кукурудзи	26,43	33,84	26,73	9,57	47,86	80,15	125,9
на 1 га зібраної площі	1005	1441	1464	602	3189	5985	6247
Рентабельність кукурудзи, %	28,7	34,6	22,4	9,0	37,8	42,4	61,3

Все це сприяло збільшенню обсягу прибутку як на 1 ц реалізованої продукції, так і на 1 га зібраної площі. Для прикладу, маса прибутку упродовж 2010-2016 рр. з розрахунку на 1 ц реалізованого зерна кукурудзи та 1 га зібраної площі збільшилась відповідно з 26,43 грн і 1005 грн до 125,9 грн і 6247 грн або в 4,8

та 6,2 разу відповідно. Збільшився за цей період і коефіцієнт дохідності та рентабельність галузі.

Слід зазначити, що ПОП «Іванівське» порівняно із підприємствами Тернопільської області, як видно з таблиць 3.6 і 3.7, мало дещо гірші економічно-фінансові результати. Причиною такого стану в ПОП «Іванівське» на наш погляд, є: менша урожайність зерна кукурудзи; значно більша повна собівартість реалізованої продукції; при посіві використано звичайне насіння.

Таким чином, у підприємствах Тернопільської області є належні природно-кліматичні умови для вирощування кукурудзи на зерно.

Упродовж аналізованого періоду показники економічно-фінансових результатів мали суттєві коливання по роках, що свідчить про необхідність посилення контролю за раціональним і цілеспрямованим використанням матеріально-технічних, трудових та інших ресурсів в підприємствах Тернопільської області.

3.3. Основні напрямки підвищення ефективності виробництва зерна кукурудзи в підприємствах.

Практика засвідчує, що одним із головних напрямків підвищення економічної ефективності виробництва зерна кукурудзи є сорти та гібриди цієї культури.

Виробники західних областей України, як правило, вибирають більш холодостійкі гібриди кукурудзи і починають посів з 10 – 15 квітня у залежності від погодних умов та температури ґрунту. Густина стояння рослин кукурудзи на час збирання становить 75 – 80 тис. рослин/га.

При підготовці ґрунту, поле удобрюють - восени вносять 1 – 2 ц/га тукоsumіші (8-26-26), а після основного обробітку ґрунту (ґрунтопоглибленням або оранкою) – аміачну воду в нормі 200 – 500 л/га. При посіві вносять від 0,5 до 5 ц/га аміачної селітри або карбаміду. Позакоренево практично всі господарства використовують добрива, які містять цинк в нормі до 2 л (кг)/га у фізичній вазі, переважно у фазу 8 – 10 листка кукурудзи.

Варто зазначити, що в процесі вирощування необхідно використовувати гербіциди. Практика засвідчує, що понад 80% господарств західного регіону України застосовують дворазове внесення гербіцидів. Перше внесення роблять відразу після посіву або через 1 – 3 дні, використовуючи ґрунтові гербіциди на основі ацетохлору. Друге внесення здійснюють на основі страхових гербіцидів у фазі від 3 – 4 до 8 – 10 листків кукурудзи. Така схема, як показала практика, використання гербіцидів дає можливість дуже добре захистити посіви кукурудзи від бур'янів (посіви чисті до збирання врожаю).

З метою боротьби з шкідниками, хворобами, біля 10 – 15% господарств проводять інсектицидні обробки посівів кукурудзи. В основному застосовують авіаційний метод, деякі господарства використовують обприскувачі з високим кліренсом. Більшість господарств (60%) проти кукурудзяного метелика застосовує трихограму, починаючи при масовому льоті метелика. Перший

обробіток припадає орієнтовно на початок викидання волоті, другий проводять через 10 – 14 днів.

В процесі вирощування кукурудзи виключну увагу приділяють вибору гібридів. В Україні зареєстровані та пропонуються сільгоспвиробникам понад 20 висококонкурентних гібридів кукурудзи селекції ЗААТБАУ (Австрія) з ФАО від 220 до 370. Гібриди кукурудзи від ЗААТБАУ здатні задовольнити вимоги практично будь-якого виробника (в асортименті є універсальні, зернові, силосні гібриди, з відмінною, з гарною вологовіддачею, з максимальною врожайністю, для різних технологій вирощування).

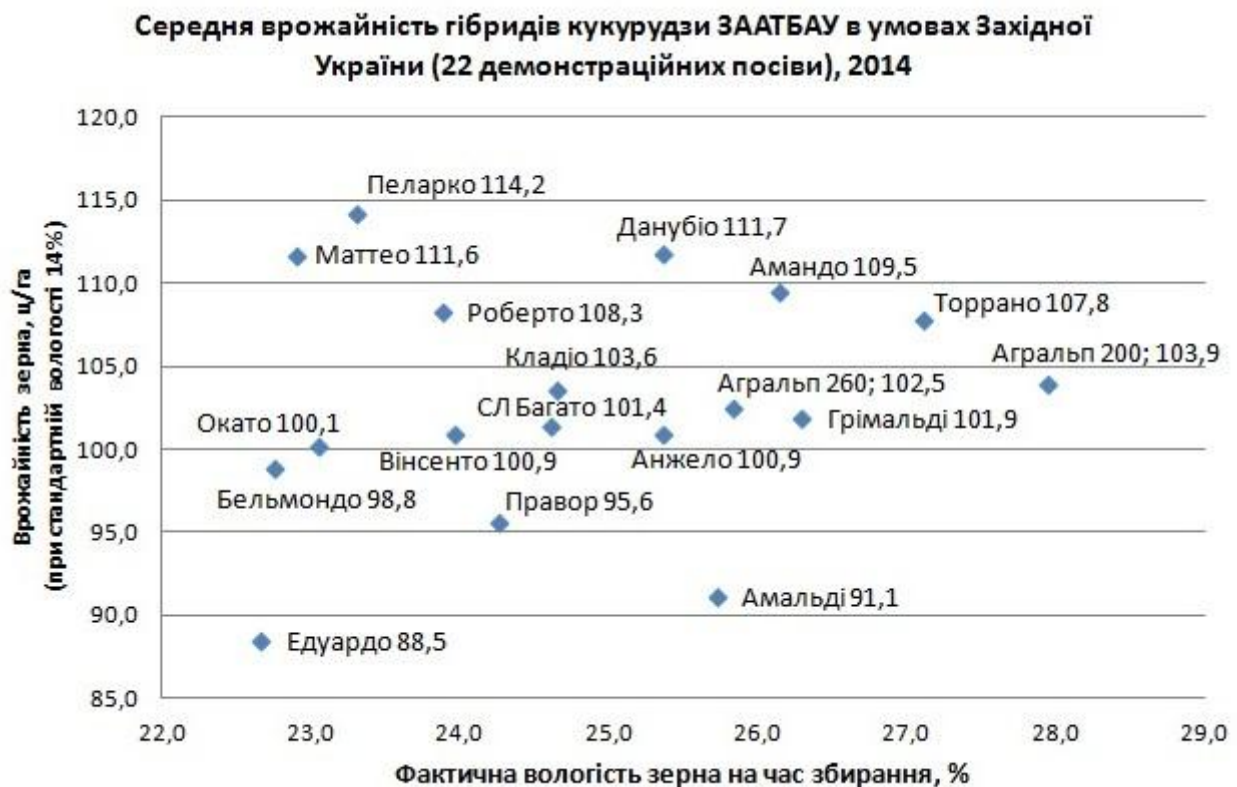


Рис. 3.1. Середня врожайність гібридів кукурудзи в умовах Західної України, т/га [7].

Як свідчить література [7], врожайнішими є гібриди: Пеларко, Маттео, Данубіо, Роберто, Кладіо, та багато інших, врожайність яких становить – 114,2 ц/га – 103,6 ц/га. При цьому в цих гібридів порівняно найменша фактична

вологість зерна, яка під час збирання кукурудзи на зерно становила від 23 до 25,5 %.

Варто зазначити, що в 2016 р. уперше за всю історію існування практики було закладено демо-полігон в Україні, компанією LNZ Group, яка реалізувала потужний агропроект – «EUROpoligon». Фахівці компанії LNZ Group, журналу «Зерно» та компанії AgriLab провели дослідження 68 гібридів кукурудзи різних груп стиглості від всесвітньо відомих виробників насіння Monsanto, Syngenta, Dow Seeds, Pioneer, Limagrain за міжнародною практикою дослідження гібридів.

В найбільшому за обсягом досліді було включено гібриди чотирьох груп стиглості. Для аналізу в кожній групі було відібрано найбільш цікаві та перспективні гібриди. Досліди закладалися в декількох географічних точках України (Черкаська, Сумська області).

У перерахунку на стандартну вологість найвища врожайність отримана у середньопізніх гібридів – 117 ц/га, що на 22% вище, ніж у середньоранніх гібридів. Керівники і спеціалісти господарств особливу увагу звертають на гібриди з середньостиглої групи. Наші результати свідчать про те, що суттєвої різниці в урожайності гібридів з ФАО 310-350 і з ФАО 360-390 не відзначаються (див. рис. 3.2).

Як видно з рисунка 3.2. виробники зони Лісостепу і Полісся мають можливість закупити високоврожайні гібриди кукурудзи для виробництва зерна в регіонах України.

Дослідження показали, що основою підвищення врожайності кукурудзи зі збільшенням ФАО є збільшення розмірів качана і кількості зерен в ньому. Однак збільшення врожайності кукурудзи спостерігаються в умовах підвищеної вологості, або при пізніх термінах посіву кукурудзи (див. рис. 3.3)

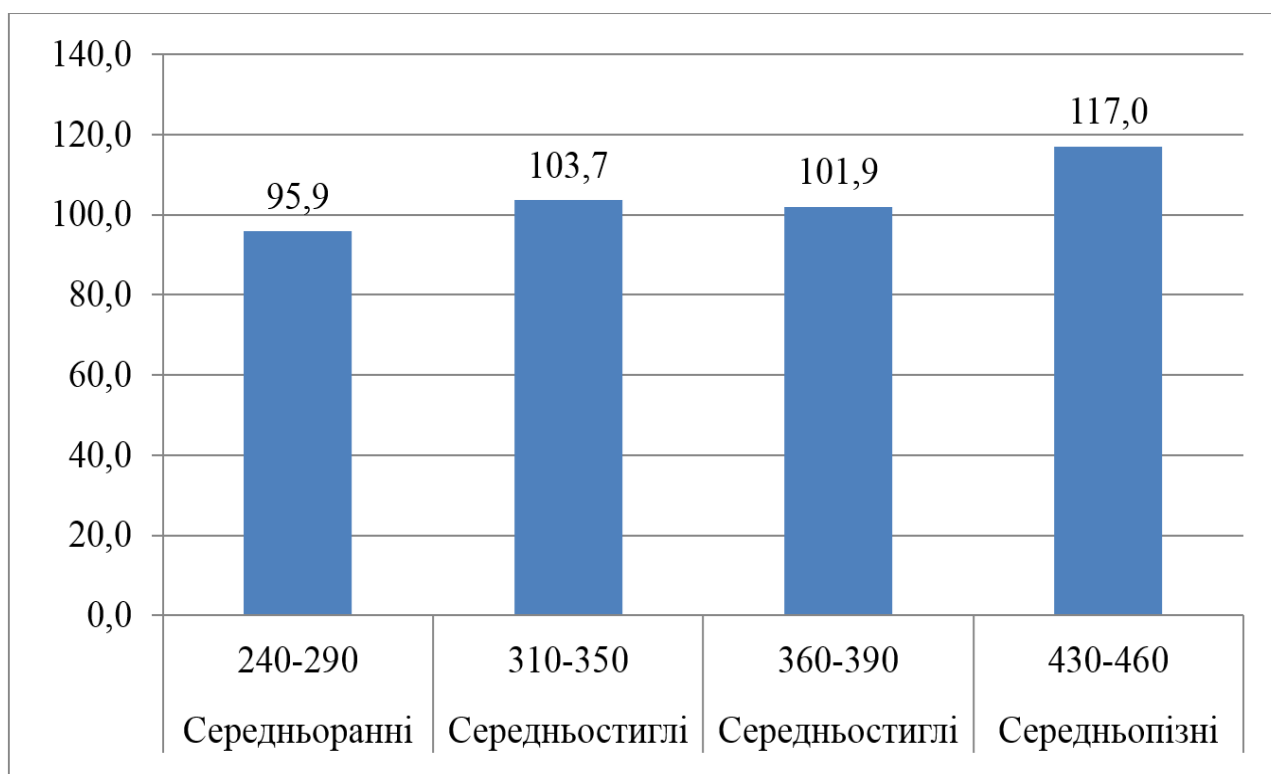


Рис. 3.2. Середня по трьох точках врожайність гібридів кукурудзи різних груп стиглості, ц/га [7].

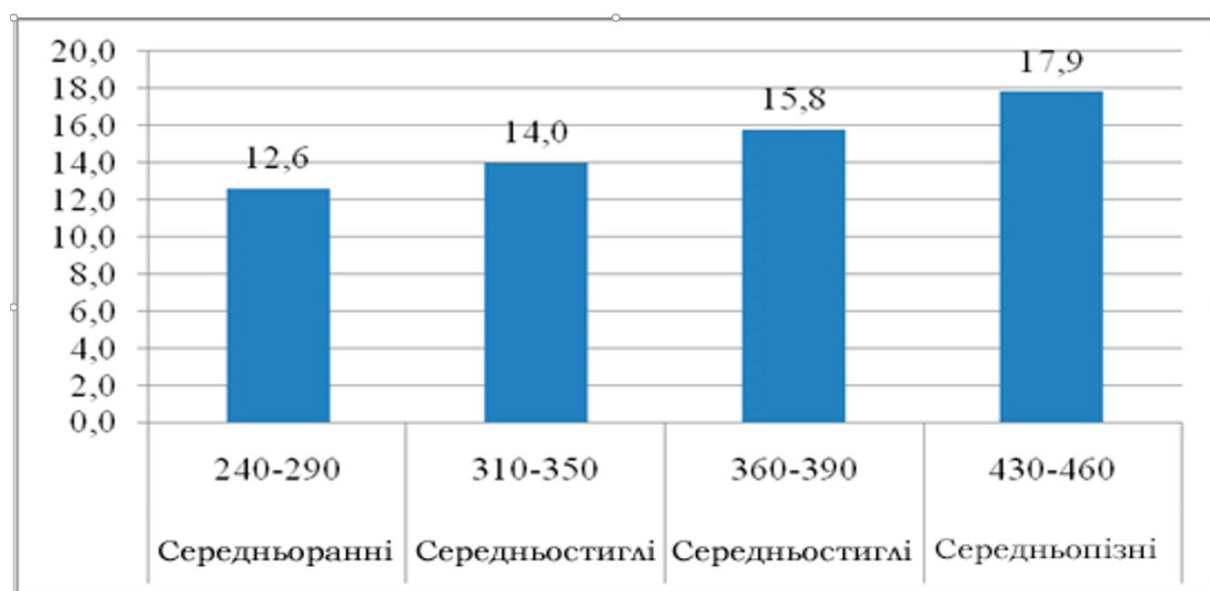


Рис. 3.3. Середня вологість зерна гібридів різних груп стиглості в Черкаському кластері, % [7].

Варто зазначити, що вологість здійснює потужний вплив на економічну ефективність виробництва зерна, тому, що на сушку кукурудзи витрачаються значні кошти (див. табл. 3.8).

Різниця у вологості зерна і його чистоті визначає розмір необхідних додаткових зусиль і затрат коштів по його приведенню (очищення та сушіння) до стандартних показників. Різниця у вартості послуг елеватора на одну тону зерна середньоранньої групи в 1,8 рази менше, ніж для гібридів середньопізньої групи. З урахуванням різниці в урожайності, вартість послуг елеватора в очистці і сушці 1 т зерна середньоранніх і середньостиглих гібридів становить 43,98 грн.

Таблиця 3.8.

Витрати на очищення і сушку зерна кукурудзи різних груп стиглості, в середньому по трьох точках полігону [7].

Група стиглості гібридів	ФАО	Послуги елеватора (прийом, очистка, сушка) на 1 т залікової ваги врожаю, грн	Послуги елеватора (прийом, очистка, сушка) на 1 га, грн
Середньоранні	240-290	230,80	2213,45
Середньостиглі	310-350	274,78	2848,12
Середньостиглі	360-390	375,21	3824,98
Середньопізні	430-460	429,26	5022,64

Дослідження показали, що при різній урожайності між середньостиглими гібридами з ФАО до 350 і з ФАО до 390, витрати на очистку та сушку однієї тони зерна істотно вище у гібридів з більш високим ФАО – у середньому на 36,5%, а різниця в додаткових витратах у перерахунку на 1 гектар становить 34,3%. У результаті, економічні показники вирощування кукурудзи різних груп стиглості суттєво відрізняються (табл. 3.9).

Таблиця 3.9.

Економічна ефективність вирощування кукурудзи різних груп стиглості в середньому по трьох точках розміщення полігону [7].

Група стиглості гібридів	ФАО	Вартість насіння на 1 га, грн	Загальні затрати на 1 т залікової ваги врожаю, грн	Вартість зерна с 1 га, грн	Прибуток с 1га	Рентабельність, %
Середньоранні	240-290	2626,5	17218,72	38362,1	21143,38	122,8
Середньостиглі	310-350	2926,74	17973,65	41460,95	23487,3	130,7
Середньостиглі	360-390	2819,22	18830,48	40777,14	21946,66	116,5
Середньопізні	430-460	2885,29	20060,24	46803,33	26743,1	133,3

Як видно з таблиці 3.9. наявні гібриди мають не тільки відмінності у вологості та врожайності, а й істотно відрізняються і за вартістю насіння. Разом зазначені фактори дають змогу розрахувати загальний обсяг витрат на 1 га зібраної площі. Аналіз показав, що між групами стиглості гібридів виявлена суттєва різниця між загальними витратами, вартістю зерна та отриманим прибутком. Встановлено, що порівняно найвищої економічної ефективності вирощування кукурудзи на зерно досягнуто в дослідній групі середньопізніх гібридів ФАО 430-460. Там в розрахунку на 1 га зібраної площі кукурудзи отримано найбільше доходу (46803,33 грн), прибутку (26743,1 грн), рентабельність досягла 33,3 %. На другому місці знаходиться група середньостиглих гібридів ФАО 310 – 350, а на третьому середньоранні гібриди ФАО 240-290. Варто зазначити, що між групами стиглості гібридів кукурудзи істотної різниці з економічної ефективності не має, що свідчить про необхідність рекомендувати досліджувані гібриди кукурудзи на зерно для сільськогосподарських підприємств регіонів Лісостепу і Полісся України.

На основі проведених досліджень [7; 26; 27; 54; 63; 80] можна зробити висновок, що у підприємствах як Тернопільської, так і західних областей

України доцільно густоту стояння рослин гібридів кукурудзи мати у межах 65-75 тис. шт./га

Саме така густота стояння рослин кукурудзи на гектар посівної площі забезпечить найвищу врожайність і ефективність вирощування кукурудзи на зерно.

Варто зазначити, що поряд із врожайністю стосовно кукурудзи, одним з найважливіших господарських ознак є властивість гібриду віддавати вологу в період дозрівання. Особливе значення цей показник має для більш пізньостиглих гібридів, для яких властивий генетично зумовлений високий потенціал продуктивності, але часто в зв'язку з високою вологістю зерна їхнє вирощування різко погіршує економічні показники або й навіть зовсім втрачає сенс.

Розрізняють два етапи зниження вологості зерна кукурудзи в другій половині вегетації. Перший етап віддачі вологи пов'язаний з завершенням фізіологічних процесів під час досягання і триває приблизно до досягнення вологості 40%. Другий етап пов'язаний з чисто фізичним висиханням зерна після досягнення зазначеної вище вологості. Інтенсивність цих процесів значною мірою залежить від умов зовнішнього середовища, зокрема погодних факторів – температури, відносної вологості повітря. Для першого етапу вологовіддачі, який настає в кінці серпня-на початку вересня, важливу роль відіграє температура повітря, для другого етапу важливим фактором є відносна вологість повітря.

Результати проведених досліджень свідчать про те, що стосовно вологовіддачі перевагу мають гібриди, що формують довгий з невеликим діаметром, та масою стрижня качан заповнений середнього розміру зерном. Встановлено, що зерно з довгих, з тонким стрижнем, добре виповнених качанів гібридів Лімагрейн на час збирання мало на 2,8-3,5% менше вологи, порівняно з близькими до них за ФАО стандартами.

Про переваги гібридів кукурудзи селекції Лімагрейн в плані вологовіддачі переконливо свідчать результати виробничих випробувань проведених в ТОВ «Україна» Підволочиського району Тернопільської області в 2014 році. При дотриманні високої технології, гібриди досить добре реалізували потенціал продуктивності, сформували досить сухе зерно. Переважна більшість гібридів забезпечила урожайність понад 10 т/га, а такі гібриди як ЛГ 3258 та ЛГ новий біля 13т/га в перерахунку на базисну вологість. Вологість зерна під час збиранні становила 19,6-22,6%. Порівняно з гібридами інших селекційних компаній (Стандарт1, Стандарт 2) вологість зерна гібридів Лімагрейн була на 1-2 % нижчою. Про добру вологовіддачу зерна гібридів селекції Лімагрейн говорить той факт, що вологість зерна гібридів з ФАО 290 (Адевей) була на 1,1% нижчою, ніж у Стандарта 1 з ФАО 210.

В структурі собівартості зерна кукурудзи затрати на післязбиральну доробку включаючи сушіння (оплата послуг) становлять 30-45% або в залежності від його вологості біля 250-420 грн./т . В зв'язку з відносно низькою вологістю зерна та достатньо високою продуктивністю собівартість виробництва зерна гібридів ЛГ новий, ЛГ 30.288 виявилася найнижчою (770-835грн./т). При цьому затрати на післязбиральну доробку та досушування були також найнижчими (314-318 грн./т). В зазначених гібридах кукурудзи, особливо ЛГ новому вигідно поєднується висока урожайність та низька передзбиральна вологість зерна (рис. 3.4).

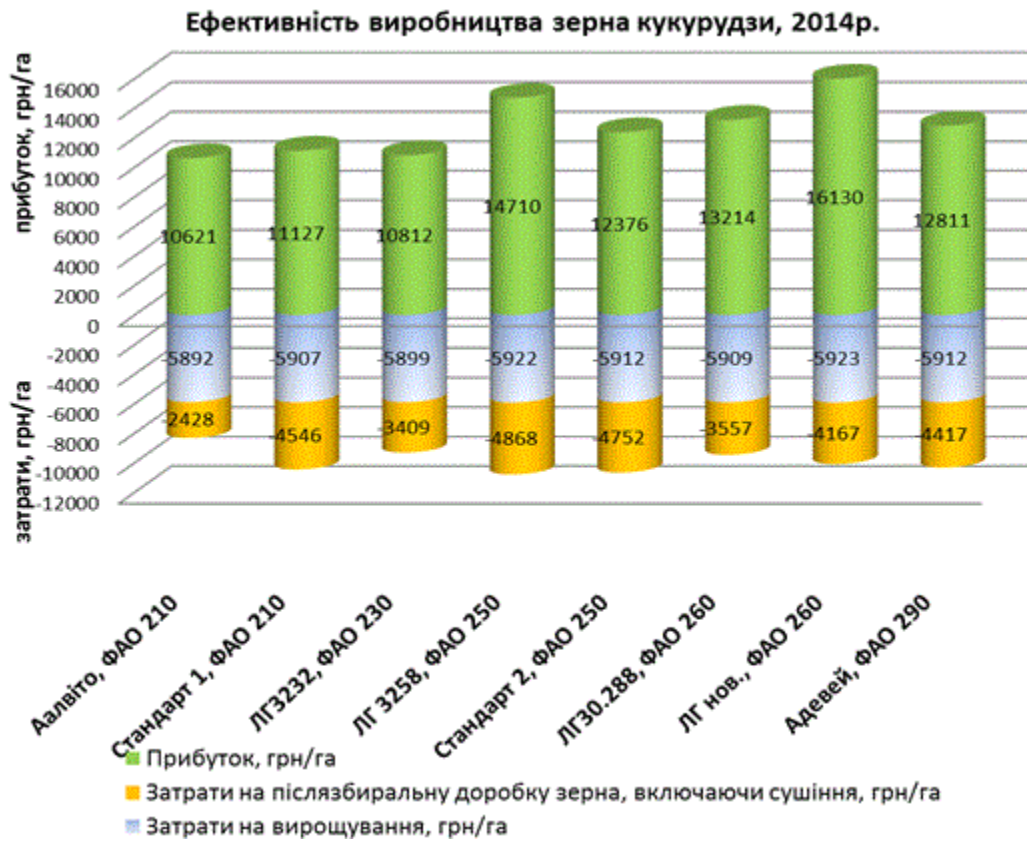


Рис. 3.4. Ефективність виробництва зерна кукурудзи [80].

Досить цікавим для господарств з обмеженими фінансовими ресурсами є гібрид Аалвіто. Аналіз показав, що у всіх зонах його вирощування передзбиральна вологість його зерна залишається найнижчою, обумовлюючи таким чином суттєву економію коштів на післязбиральну доробку та досушування. Слід підкреслити, що для економічно спроможних господарств, ми вважаємо, що головним критерієм економічної ефективності виробництва зерна кукурудзи має слугувати показник маси прибутку з 1 га. За даним показником найбільш ефективними гібридами для таких господарств Західного регіону України є ЛГ 3258 (урожайність 12,75 т/га, маса прибутку 14710 грн./га), ЛГ новий (урожайність 13,11 т/га, маса прибутку 16130 грн./га), ЛГ 30.288 (урожайність 11,34 т/га, маса прибутку 13214 грн./га).

Зазначимо, що поряд з урожайністю вологість зерна під час збирання справляє істотний вплив на показники економічної ефективності виробництва зерна кукурудзи. Швидкість віддачі вологи зерном кукурудзи при дозріванні

залежить як від умов зовнішнього середовища, технології вирощування так і від спадкових властивостей гібриду, його фізіологічних та морфологічних особливостей. Тож формуючи структуру гібридів у господарстві поряд з іншими критеріями варто враховувати показник вологовіддачі зерна під час дозрівання, надаючи перевагу гібридам, які здатні формувати високий урожай і швидко віддавати вологу.

На основі рекомендованих гібридів насіння кукурудзи ми провели прогнозування основних господарсько-економічних показників розвитку зернової галузі у аграрних підприємствах Тернопільської області, в т. ч. і ПОП «Іванівське» Тербовлянського району.

З метою перевірки економічної ефективності гібриду ЛГ 3258 в умовах Тернопільської області (цей гібрид і ЛГ Новий – ТОВ «Лімагрейн Україна» рекомендує для Тернопільської області і гарантує високу ефективність), нами було проведено розрахунки, використавши дослідні дані. Показники економічної ефективності використання гібриду ЛГ 3258 в умовах Тернопільської області наведено у таблиці 3.10.

Як видно з таблиці 3.10, використання насіння гібриду ЛГ 3258 дає можливість збільшити обсяги виробництва зерна кукурудзи у підприємствах Тернопільської області в 2019 р. до 1570 тис. т, або у 2,2 рази більше порівняно з 2016 роком.

Збільшення обсягів виробництва зерна кукурудзи сприятиме збільшенню обсягів продажу із 699,3 тис. т (2016 р.) до 1507,2 тис. т у прогнозованому 2019 р., або у 2,2 рази.

Варто зазначити, що підвищення урожайності гібридів кукурудзи стало основою для розвитку економіки зернової галузі. Так, наприклад, від реалізації зерна кукурудзи підприємства області можуть отримати прибутку в розрахунку: на 1 т зерна 1042 грн, що в 2,3 рази більше порівняно з 2016 р.; на 1 га зібраної площі – 11993 грн, що відповідно у 3,5 рази більше, ніж у 2016 р.

Таблиця 3.10.

Порівняльний аналіз ефективності використання гібриду кукурудзи ЛГ 3258 у аграрних підприємствах Тернопільської області.

Показники	Фактично 2016 р.		Прогноз на 2019 р.		ПОП «Іванівське» прогноз до факту, %
	Підприємства області	у т. ч. ПОП «Іванівське» Теребовлянсько- го району	аграрні підприємства області	у т. ч. ПОП «Іванівське» Теребовлянсько- го району	
Середня зібрана площа, га	94,1	650	130400	750	115,4
Урожайність кукурудзи, ц/га	77,4	61,0	115,1	127,5	209,0
Обсяг виробництва зерна кукурудзи, тис. т	728,3	4,0	1570,0	9,6	240,0
Обсяг реалізації зерна кукурудзи, тис. т	699,3	2,61	1507,2	9,1	350,0
Повна собівартість 1 т реалізованої кукурудзи, грн	2862	2927	2958	2846	97,2
Ціна реалізації 1 т кукурудзи	3311	3114	4000	4000	128,5
Отримано прибутку:					
-на 1 т зерна, грн	449	187	1042	1154	617,1
-на 1 га зібраної площі, грн	3475	1141	11993	14714	12,9 рази
-на загальну суму, тис. грн	314,0	0,9	1540,5	10,5	21,0 рази
Рентабельність продажу зерна кукурудзи, %	15,6	7,4	35,2	40,6	33,2

Джерело: розробка автора

Розрахунки показали, що підприємства Тернопільської області від використання насіння вище запропонованого гібриду кукурудзи можуть у 2019 р. отримати прибутку за реалізацію зерна кукурудзи на суму 1540,5 тис. грн, що у 4,9 рази більше порівняно з 2016 р.

Ще кращі фінансово-економічні результати можуть бути досягнуті від реалізації зерна кукурудзи вказаного гібриду в ПОП «Іванівське» Тербовлянського району. Слід підкреслити, що у ПОП «Іванівське» за 2014 – 2016 рр. урожайність кукурудзи на зерно зменшилась з 12,8 т / га (2014 р.) до 6,1 т / га (2016 р.), або у 2,1 разу. Основна причина такого спаду врожайності, це посів зерна кукурудзи у 2016 р. звичайним (власним) насінням.

Таким чином, вибір рекомендованих гібридів насіння кукурудзи, обробка його стимуляторами росту, дотримання рекомендованої густоти стояння рослин (65-75 тис. шт/га), внесення макро- і мікроелементів в процесі вирощування та врахування показника вологовіддачі зерна є головними напрямками підвищення економічної ефективності виробництва конкурентоспроможного зерна кукурудзи в аграрних підприємствах України.

Використання насіння гібриду в підприємствах Тернопільської області в 2019 р. дає можливість збільшити обсяги виробництва кукурудзи до 1,6 млн. т, або у 2,2 разу, досягти маси прибутку на суму 1,5 млн. грн, або у 4,9 разу більше проти 2016 р.

Висновки до розділу III.

1. Економічний ефект в галузі зернового господарства визнається відношенням чистого доходу ; прибутку до затрат ресурсів. Важливими показниками ефективності є коефіцієнт дохідності, рентабельності, норми прибутку, фондівіддачі та ін.

2. Аналіз показав, що у підприємстві ПОП «Іванівське» порівняно на належному рівні знаходяться галузі рослинництва і тваринництва, тобто досягнуто сталого розвитку економіки, збільшено робочі місця та рівень заробітної плати, що сприяло поліпшенню соціально-економічного життя селян у підприємстві.

3. У підприємствах Тернопільської області є належні природно-кліматичні умови для вирощування кукурудзи на зерно.

4. Упродовж аналізованого періоду показники економічно-фінансових результатів мали суттєві коливання по роках, що свідчить про необхідність посилення контролю за раціональним і цілеспрямованим використанням матеріально-технічних, трудових та інших ресурсів у підприємствах Тернопільської області.

4. Використання рекомендованих гібридів насіння кукурудзи, обробка його стимуляторами росту, дотримання рекомендованої густоти стояння рослин (65-75 тис. шт/га), внесення макро- і мікроелементів в процесі вирощування та врахування показника вологовіддачі зерна є головними напрямками підвищення економічної ефективності виробництва конкурентоспроможного зерна кукурудзи в аграрних підприємствах України.

Використання насіння рекомендованих гібридів (ЛГ 3258 і ЛГ Новий) у підприємствах Тернопільської області в 2019 р. дає можливість збільшити обсяги виробництва кукурудзи до 1,6 млн. т, або у 2,2 разу, досягти маси прибутку на суму 1,5 млн.грн, або у 4,9 разу більше проти 2016 р.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

1. Основною метою бухгалтерського обліку в зерновому господарстві є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, економічні результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

2. Бухгалтерський облік є одним з головних джерел отримання інформації про виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємства. У роботі зроблено висновок, що бухгалтерський облік – це упорядкована система, яка збирає, реєструє та узагальнює інформацію в грошовому еквіваленті про стан майна, зобов'язань підприємства та їх рух через суцільний, неперервний й документальний облік усіх господарських операцій.

3. Ринкові засади господарювання вимагають формування такої системи бухгалтерського обліку, що направлена на вдосконалення управління, раціональне використання земельних, матеріально-технічних, трудових та інших ресурсів і на цій основі підвищення економічної, соціальної ефективності сільськогосподарського виробництва.

4. Теоретичні узагальнення питань обліку процесів виробництва зерна у підприємствах дозволили визначити предмети обліку в галузі зернового господарства, а саме: процес закупівля насіння, добрив та інших матеріалів, які необхідні для вирощування кукурудзи на зерно; процес вирощування кукурудзи на зерно; процес реалізації зерна кукурудзи споживачам.

5. На практиці необхідно приділити значну увагу поліпшенню ведення первинного обліку, впровадження у роботі підприємств засобів, що сприяють активізації управлінського менеджменту в напрямі раціонального використання наявних ресурсів, підвищення економічної діяльності галузі зернового господарства та підприємства загалом.

6. Рекомендоване нормативно-правове забезпечення організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах має бути

спрямоване на поліпшення ведення обліку в галузях рослинництва і тваринництва, раціональне використання наявних ресурсів і на цій основі підвищення економічної ефективності функціонування аграрних підприємств.

7. Бухгалтерський облік починається з моменту оформлення первинного документа У зв'язку з цим пріоритетним напрямом удосконалення обліку в роботі визначено саме розробку відповідної системи первинного обліку у галузі зернового господарства. Це забезпечить достовірність ведення всієї системи обліку, інформацію для управління підприємством, організації виробничого процесу і контролю за результатами функціонування галузей зернового господарства у підприємствах.

8. Аналітичний облік по виходу зерна (кукурудзи) ведуть по об'єктах (групи зернових культур), роботах, що проводяться в процесі виробництва зерна. Аналітичні рахунки відкривають у виробничому звіті, або книзі обліку виробництва. Витрати обліковують за місяць та наростаючим підсумком з початку року. Облік виробництва зерна кукурудзи ведуть на рахунок 23 «Виробництво», субрахунок 1 «Рослинництво». Це є активний калькуляційний рахунок, за дебетом якого відображають витрати, а за кредитом – вихід продукції. Понесені витрати – дебетують рахунок 23, а кредитують різні рахунки за видами витрат (матеріальні, розрахункові). Готову продукцію (зерно кукурудзи) оприбутковують з кредиту рахунку 23 в кореспонденції з рахунком 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

9. Собівартість 1 ц зерна кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (за винятком вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Переведення качанів кукурудзи у зерно оформляють реєстром переводу качанів кукурудзи повної стиглості в зерно (форма № 81 а).

Продукцію рослинництва протягом року оприбутковують за плановою собівартістю. Тому в кінці року визначають відхилення між фактичною і

плановою собівартістю і списують їх згідно з каналами руху продукції рослинництва.

10. Запропоновані рекомендації щодо організації обліково-аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва передбачають розробку заходів по відновленню управлінського обліку та аналізу в рослинництві сільськогосподарських підприємств. Внесені пропозиції забезпечать побудову цілісної системи управлінського обліку з врахуванням галузевої специфіки діяльності, підвищать рівень економічної роботи, достовірність і прозорість бухгалтерської інформації з метою підвищення конкурентоспроможності продукції рослинництва, підприємства загалом та поліпшення аграрної політики держави.

11. Економічний ефект в галузі зернового господарства визнається відношенням чистого доходу ; прибутку до затрат ресурсів. Важливими показниками ефективності є коефіцієнт дохідності, рентабельності, норми прибутку, фондівдачі та ін.

12. Аналіз показав, що у підприємстві ПОП «Іванівське» порівняно на належному рівні знаходяться галузі рослинництва і тваринництва, тобто досягнуто сталого розвитку економіки, збільшено робочі місця та рівень заробітної плати, що сприяло поліпшенню соціально-економічного життя селян у підприємстві.

13. У підприємствах Тернопільської області є належні природно-кліматичні умови для вирощування кукурудзи на зерно.

14. Упродовж аналізованого періоду показники економічно-фінансових результатів мали суттєві коливання по роках, що свідчить про необхідність посилення контролю за раціональним і цілеспрямованим використанням матеріально-технічних, трудових та інших ресурсів у підприємствах Тернопільської області.

15. Використання рекомендованих гібридів насіння кукурудзи, обробка його стимуляторами росту, дотримання рекомендованої густоти стояння рослин

(65-75 тис. шт/га), внесення макро- і мікроелементів в процесі вирощування та врахування показника вологовіддачі зерна є головними напрямками підвищення економічної ефективності виробництва конкурентоспроможного зерна кукурудзи в аграрних підприємствах України.

16. Використання насіння рекомендованих гібридів (ЛГ 3258 і ЛГ Новий) у підприємствах Тернопільської області в 2019 р. дає можливість збільшити обсяги виробництва кукурудзи до 1,6 млн. т, або у 2,2 разу, досягти маси прибутку на суму 1,5 млн. грн, або у 4,9 разу більше проти 2016 р.

ПРОПОЗИЦІЇ

1. Збільшити обсяг чистого доходу від продажу зерна кукурудзи можна шляхом збільшення обсягу продажу зерна та підвищення ціни реалізації за якісні параметри зерна.

2. Підвищити рівень цін реалізації зерна кукурудзи можна за рахунок зменшення вологості зерна.

3. Збільшити масу чистого доходу і прибутку можна шляхом використання запропонованих гібридів кукурудзи, зокрема ЛГ 3258 і ЛГ Новий, що дає змогу підприємствам Тернопільської області в 2019 р. отримати масу прибутку на суму 1,5 млн. грн більше, порівняно з 2015 р., або у 4,9 разу більше порівняно з 2016 р.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агропромисловий комплекс України: стан, тенденції та перспективи розвитку. Інформаційно-аналітичний збірник / За ред. П. Т. Саблука та ін. Вип. 6. - К. : ІАЕ УААН, 2003. - 764 с.
2. Андрієнко А.Л. Фотосинтетична діяльність та продуктивність нових гібридів кукурудзи залежно від густоти стояння рослин / А.Л. Андрієнко // Бюлетень Інституту зернового господарства УААН. – Дніпропетровськ, 2003. – № 20. – С. 36-38.
3. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств : підручник.- 2-ге вид., доп. і переробл. / В. Г. Андрійчук. - К. : КНЕУ, 2004.- 624 с.
4. Андрійчук В. Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз: монограф. / В.Г. Андрійчук.- Вид. 2-ге , без змін.- К.: КНЕУ, 2006.- 292 с.
5. Анішин Л.А. Регулятори росту рослин.Рекомендації по застосуванню / Л.А. Анішин, С.П. Пономаренко, З.М. Грицаєнко. –К.: МНТЦ «Агробіотех», 2011. – 54 с.
6. Баканов М. Н., Шеремет А. Д. Теория экономического анализа. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 263 с.
7. Балицький Я. Узагальнена технологія вирощування кукурудзи на зерно в господарствах Західної України / регіональний представник ТОВ «ЗААТБАУ Україна», 2017: [Електронний ресурс] Режим доступу: <http://www.agroprod.biz/2015/01/15/yak-vyroschuyut-kukurudzu-v-zahidnij-ukrajiny/>
8. Барчукова А. Кукурудза без стресів / А. Барчукова, О. Коваленко // Пропозиція. – 2013. – № 5(215). – С. 74-75.
9. Білокінь О.А. Ефективність стимуляторів росту і органо-мінеральних добрив при вирощуванні кукурудзи на зелену масу в Лісостепу / О.А. Білокінь // Енергозберігаючі технології в землеробстві за ринкових

умов господарювання: Матеріали науково-практичної конференції (27-29 листопада 2006 р., Чабани). – К.: ЕКМО, 2006. – С. 27-28.

10. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку. — К, 2000.
11. Бойко В.І. економіка виробництва зерна (з основами організації і технології виробництва) монографія / В.І. Бойко, Є.М. Лебідь, В.С. Рибка та ін.: К.: ННЦ ІАЕ, 2008.-400с.
12. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: навч. посібн./ Р.Ф. Бруханський, О.П. Скирпан.- Тернопіль: ТНЕУ, 2014.- 444с.
13. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємства: моногр. / Р.Ф. Бруханський.- Тернопіль: ТНЕУ, 2014.-384с.
14. Бутинець Ф.Ф. та ін. Інформаційні системи бухгалтерського обліку/ За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця.-Житомир: ПП «Рута», 2002,-544с.
15. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 4-те вид., перероб. і допов. За ред.. проф. М. Ф. Огійчука. – К.: Алерта, 2007. – 979 с.
16. Вовчак І.С. Інформаційні системи та комп'ютерні технології в менеджменті.-Тернопіль: Карт-Бланш, 2001.- 354с.
17. Гаврилюк В.М. Кукурудза в вашому господарстві / Гаврилюк В.М. – К.: Світ, 2001. – 234 с.
18. Гарасим П.М. Первинний та аналітичний облік на підприємстві. Навч. посібник / П.М. Гарасим, Г.П. Журавель, Р.Ф. Бруханський, П.Я. Хомин /.-Тернопіль: - 2005.-464с.
19. Глушко Т. Вплив мінеральних добрив і зрошення на врожайність і якість зерна гібридів кукурудзи різних груп стиглості / Т. Глушко, Р. Вожегова, Ю. Лавриненко // TheUkrainianFarmer. – 2013.– № 7(44), липень. – С. 65-68.

- 20.Гож О.А. Дослід науковців в практику аграріїв / О.А. Гож, Ю.О. Лавриненко, Т.Ю. Марченко // «Аграрник», 2014. – № 2 (223).– С.22-23.
- 21.Гож О.А. Застосування мікродобрів – резерв підвищення врожаю зерна кукурудзи / О.А. Гож, Т.Ю. Марченко, Т.В. Глушко // Онтогенез – стан, проблеми та перспективи вивчення рослин в культурних та природних ценозах: зб. наук. праць за матеріалами міжнарод. наук. конф. (20-22 червня 2014 р.). – Херсон, 2014. – С. 31-32.
- 22.Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С.Ф. Голов.-К.: Центр учбової літератури, 2007.- 522с.
- 23.Голов С.Ф. Управлінський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку. Підручник.- 2-ге вид.-К.: Лібра, 2004.-704с.
- 24.Голуб Є.В. Вплив регуляторів росту та протруйника насіння на активність окисно-відновних ферментів в рослинах кукурудзи / Є.В. Голуб // Матеріали IV Міжнародної конференції молодих науковців „Біологія: від молекули до біосфери" (Харків, 17-21 листопада 2009 р.). – Харків, 2009.
- 25.Деречин В.В. Теорія бухгалтерського обліку. Навч. посіб. – К.: ЦНЛ, 2006. – 352 с.
- 26.Державний реєстр сортів рослин придатних для поширення в Україні у 2013 році / Відп. ред. В.М. Горжеєв. – Київ, 2013. – 156 с.
- 27.Експрес-випуск «Підсумки збору врожаю основних сільськогосподарських культур, плодів, ягід та винограду у 2013 році (попередні дані)». 17.01.2014 р., № 24/0/06.1вн-14. Державна служба статистики України. – 2014. Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua>.
- 28.Ефективність мікробних препаратів та макро- й мікродобрів при вирощуванні зернових культур в умовах ризикованого землеробства /

- В.В. Савранчук, І.М. Семеняка, В.О. Курцев, Л.В. Сало // Вісник ЦНЗ АПВ Харківської області. – 2011. – Вип. 11. – С. 153-163.
29. Жук В. М. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / В.М. Жук, Ю.Я. Лузан, В.М. Гаврилюк та ін. / За ред. В.М. Жука.- Видав.-во ТОВ «Юр.-Агро-Веста», 2007.-с.51.
30. Журавель Г.П., Крупка Я.Д., Палюх М.С., Гуцайлюк Л.О., Фаріон Т.І. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки. Навч. посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 456 с.
31. Загородній А. Г., Парник Г. О., Пилипенко Л. М. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: Підручник. – К. Знання, 2007. – 550 с.
32. Закон України —Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні№996-XIV від 16.07.99 р. (зі змінами та доповненнями).
33. Закон України —Про оподаткування прибутку підприємств№ від 22.05.97 р. №283/97-ВР (зі змінами і доповненнями).
34. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» (від 28.12.2014 №71-VIII) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kyiv.sfs.gov.ua/okremi-storinki/arhiv1/185618.html>.
35. Застосування стимуляторів росту рослин та біопрепаратів як один з факторів біологізації сільськогосподарського виробництва / І.М. Мерленко, М.І. Зінчук, С.С. Штань, В.С. Леонтєва // Охорона родючості ґрунтів: матеріали Міжнар. наук.-практич. конф. – К., 2004. – Вип. 1. – С. 105-114.
36. Захожай В.Б., Базась М.Ф., Матюха М.М., Базась В.М. Бухгалтерський облік в галузях економіки – К.: МАУП, 2005. – 968 с.
37. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Наукове видання.-Житомир, 2001.- 416с.

- 38.Інтенсифікація технологій вирощування кукурудзи на зерно – гарантія стабілізації урожайності на рівні 90-100 ц/га: практичні рекомендації/ Державна установа Інститут сільського господарства степової зони. – Дніпропетровськ, 2012. – 88 с.
- 39.Інформаційні системи і технології в економіці/За ред. В.С. Пономаренка.- К.:Видавничий центр —Академія, 2002.-544с.
- 40.Калінін Ф.Л. Застосування регуляторів росту в сільському господарстві / Ф.Л. Калінін. – К.: Урожай, 1989. – 168 с.
- 41.Квітка Г. Кукурудза – «за» євроінтеграцію! / Г. Квітка // Пропозиція. – 2013. – № 12 (222). – С. 38-40.
- 42.Китайчук Т.Г. Проблеми синтетичного та аналітичного обліку запасів в аграрних формуваннях // Облік і фінанси АПК. – 2010. - №4. – С.79-82
- 43.Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення / Г. Кім, В. Сопко, Ю.Кім : Навчальний посібник: Вид. 2-ге, перероб. та доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2006.-480 с.
- 44.Кобута І. Політика деяких країн у ціноутворенні на сільськогосподарську продукцію / І.Кобута, Н. Сеперович //Пропозиція.- 2000.-№10.-с.110-111.
- 45.Коваленко О. Елементи живлення та стреси польових культур / О. Коваленко, А. Ковбель // Пропозиція. – 2013. – № 5(215). – С. 78-79.
- 46.Ковальчук М. І. Економічний аналіз у сільському господарстві: Навч.-метод. посібник. — К.: КНЕУ, 2002. — 282 с.
- 47.Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки // Облік і фінанси в АПК.- 2009.-№ 1.- с. 7-16.
- 48.Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія / В.А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014.- с.373.
- 49.Лавриненко Ю.О. Екологічна мінливість показників темпів розвитку рослин кукурудзи / Ю.О. Лавриненко, С.В. Коковіхін,

- П.В. Писаренко // Таврійський науковий вісник: Зб. наук.пр. – Херсон, 2005. – Вип. 40. – С. 46-55.
- 50.Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання. Монографія. — К.: КНЕУ, 2001. — 387 с.
- 51.Лебідь Л. Повернення королеви полів / Л. Лебідь // Аграрний тиждень. – 2013. – № 14-15. – С. 22.
- 52.Лихочвор В.В. Технологія вирощування сільськогосподарських культур / В.В. Лихочвор. – Львів: НВФ Українські технології, 2002. –С.77-79.
- 53.Лісоповал А.П. Система застосування добрив: підручник / А.П. Лісоповал, В.М. Макаренко, С.М. Кравченко. – К.: Вища школа, 2002. – 317 с.
- 54.Маслак О. Зернові перспективи України [Електронний ресурс] / О. Маслак // Пропозиція. – 2009. – № 2. – Режим доступу до журналу: <http://www.propozitsiya.com/?page=149&itemid=2873&number=94>.
- 55.Маслак О. Переваги – за кукурудзою / О. Маслак // Пропозиція. – 2013. – № 5 (215). – С. 32-34.
- 56.Медведев В.В. Нульовий обробіток ґрунту в Європейських країнах / Медведев В.В.- Харків: ТОВ «ЕДЕНА», 2010. – 202 с.
- 57.Мельник Т.Г. Розвиток національної системи бухгалтерського обліку і контролю в Україні в умовах євроінтеграції: монографія / Т.Г. Мельник, Б.А. Засадний, Н.О. Гура та ін.-К.: Кондор-Видавництво, 2017.-226с.
- 58.Методика оцінки біоенергетичної ефективності технологій виробництва сільськогосподарських культур / В.О. Ушкаренко, П.Н. Лазар, А.І. Остапенко, І.О. Бойко. – Херсон: Колос, 1997. – 21 с.
- 59.Мікробні препарати у землеробстві. Теорія і практика / [Волкогон В.В., Надкернична О.В., Ковалевська Т.М. та ін.]. – К.: Аграрна наука, 2006. – 311 с.
- 60.Мікродобрива важливий резерв підвищення урожайності сільськогосподарських культур / С.Ю. Булигін, А.І. Фатеев, Л.Ф.

- Демішев, Ю.Ю. Туровський // Вісн. аграр. науки. – 2000. – № 11. – С. 13-15.
61. Мокрієнко В.А. Мінеральне живлення кукурудзи / В.А. Мокрієнко // Агроном. – 2009. – № 2. – С. 102-104.
62. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. № 4. – с. 39.
63. Музафаров Н.М. Екологічне випробування гібридів кукурудзи в Лісостепу / Н.М. Музафаров, Л.М. Чернобай, І.П. Барсуков // Газета «Агробізнес сьогодні». – 2014. – № 6 (277), березень. Режим доступу: www.agro-business.com.ua.
64. Наукові основи агропромислового виробництва в зоні Лісостепу України / за ред. М.В. Зубця. – К.: Аграрна наука, 2010. – 986 с.
65. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств: монографія/ За ред. Р.Ф. Бруханського, М.К. Пархомця, П.Р. Пуцентейла. – Тернопіль: Крок, 2015. – 300 с.
66. Пархоμεць М. К. Конкурентоспроможність основних галузей сільського господарства за регіонами України: аналіз, проблеми і шляхи підвищення // Інноваційна економіка. – 2011. – № 5. – С. 93-106.
67. Пархоμεць М. К., Матвійчик З. М. Ціноутворення у підприємствах аграрнопромислового виробництва: організація та методика : моногр. / М. К. Пархоμεць, З. М. Матвійчик. – Тернопіль : Економічна думка, 2012. – 228 с.
68. Пархоμεць М.К. Аналіз дохідності основних галузей аграрних підприємств та напрямки її підвищення у західних областях України / М.К. Пархоμεць, Л.М. Уніят // Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права ім. короля Данила Галицького, 2015. – Вип.11. – с.246-258.
69. Пархоμεць М.К. Організаційно-економічний механізм забезпечення дохідності сільськогосподарських підприємств: теорія, методика,

практика: Монографія/ М.К. Пархомець, В.В. Гудак.-Тернопіль: ТНЕУ,2014.-256с.

- 70.Писаренко П.В. Економічна ефективність вирощування кукурудзи на зерно в умовах півдня України / П.В. Писаренко // Зрошуване землеробство: Зб. наук. пр. – Херсон: Айлант, 2007. – Вип. 48. – С. 237-240.
- 71.Податковий кодекс України від 14.12. 2011 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс].- Режим доступу: <https://zakon.help/law/2755-VI/edition01.01.2017/>
- 72.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
- 73.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.
- 74.Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Мінфіну України від 2.11.99р. №751/4044.
- 75.Пономаренко С. Біотехнології – резерв врожаю 2010 / С. Пономаренко // Зерно. – 2009. – № 9, вересень. – С. 6-7.
- 76.Пономаренко С.П. Українські регулятори росту рослин / С.П. Пономаренко // Елементи регуляції в рослинництві: Зб. наук.праць. НАН України. – К.: ВВП «Компас», 1998. – С. 10-16.
- 77.Програма "Зерно України – 2015" [Електронний ресурс] Режим доступу: www.uaan.gov.ua/sites/default/files/zerno.doc.
- 78.Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія.-Тернопіль, Карт-бланш, 2007.- 359с.
- 79.Регістри та методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики від 7 березня 2001 р. №49.

80. Романенко М. Вологовіддача як фактор економічної ефективності вирощування кукурудзи на зерно (менеджер ТОВ «Лімагрейн Україна»), 2015. Режим доступу: www.limagrain.ua
81. Руснак Ю.І. 35 положень (стандартів) бухгалтерського обліку (текст): станом на 22 лютого 2013 р.-К.: «Центр учбової літератури», 2013.-300с.
82. Санін Ю.В. Особливості позакореневого підживлення сільськогосподарських культур мікроелементами / Ю.В. Санін, В.А. Санін // Газета «Агробізнес сьогодні». – 2012. – № 6 (229). Режим доступу: www.agro-business.com.ua.
83. Санін Ю.В. Технологія підживлення кукурудзи макро- та мікроелементами, їхнє значення та застосування в посівах кукурудзи / Ю.В. Санін // Пропозиція. – 2010. – № 5. – С. 20-22.
84. Скирпан О. П., Палюх М. С. Фінансовий облік: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407с.
85. Созинов А.А. Улучшение качества зерна пшеницы и кукурузы / А.А. Созинов, Г.П. Жемела. – М.: Колос, 1983. – 270 с.
86. Сопко В., Гуцайлюк З., Щирба М., Бенько М. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
87. Стратегічні напрями розвитку сільського господарства України на період до 2020 року /за ред. Ю.О. Лупенка, В.Я. Месель-Веселяка. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2012. – 182 с.
88. Сук Л. Сук П. Облік сільськогосподарської продукції // Бухгалтерія в сільському господарстві – 2006 - №20.
89. Сук Л.К. Організація документування господарських операцій та документообігу// Л.Г. Сук, П.Л. Сук / Бухгалтерія в сільському господарстві.-2007.-№ 18.-с.6-18
90. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – К.: Алеута, 2006. – 1080 с.

- 91.Труфанов О. Мікроелементи, хелати, мікродобрива / О. Труфанов // Пропозиція. – 2013. – № 5 (215). – С. 63-65.
- 92.Туниця Ю.Ю. Економіка і ринок: подолання суперечностей / Ю.Ю. Туниця.-К.: Знання, 2006.-314с.
- 93.Фінанси агропромислового виробництва // Навчальний посібник / За ред. Пархомця М.К.- тернопіль: ТНЕУ, 2015.-404с.
- 94.Циков В.С. Кукуруза: технологія, гібриди, семена // В.С. Циков – Днепропетровск: Зоря, 2003. – 296 с.
- 95.Шляхи підвищення родючості ґрунтів у сучасних умовах сільськогосподарського виробництва: рекомендації / Б.С. Носко, В.П. Патика, О.Г. Тараріко та ін. – К.: Аграрна наука, 1999. – 111 с.
- 96.Шпичак О. М. Теоретичні основи необхідності дотримання еквівалентності обміну в АПК та шляхи його досягнення / О. М. Шпичак // Вісник аграрної науки. – 2002. – № 2. – С. 5–12.
- 97.Якість зерна гібридів кукурудзи залежно від густоти посіву / Б.П. Гур'єв, Л.М. Лук'яненко, Л.В. Козубенко, Є.Ю. Меєрзон, Л.І. Вірменко // Селекція і насінництво.– 1992. – Вип. 73. – С. 14-18.
- 98.Яців І.Б. Конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств: монографія / І.Б. Яців.-Львів: Український бестселер, 2013.-427с.