

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
Навчально-науковий інститут новітніх освітніх технологій  
Кафедра бізнес-аналітики та інноваційного інжинірингу

**ПОЛЕХА ГАЛИНА ВОЛОДИМИРІВНА**

**Організація та методика управлінського обліку в  
сільськогосподарських підприємствах / Organization and methods  
of management accounting in agricultural enterprises**

спеціальність: 071 – Облік і оподаткування  
освітньо-професійна програма – Бізнес-аналітика та управління  
інноваційними системами

Кваліфікаційна робота

Виконала студентка групи  
ОБАм – 21 Г.В. Полехи

---

Науковий керівник:  
к.е.н., доцент І. М. Белова

---

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 20\_\_ р.

**Завідувач кафедри Р. Ф. Бруханський**

ТЕРНОПІЛЬ – 2022

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....</b>	<b>6</b>
1.1. Сутність управлінського обліку в інформаційній системі управління: теоретичний аспект .....	6
1.2. Управлінський облік в умовах сільськогосподарського виробництва.....	13
Висновки розділу 1.....	17
<b>РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ.....</b>	<b>18</b>
2.1. Сучасний стан організації управлінського обліку на сільськогосподарських підприємствах.....	18
2.2. Обліково-інформаційне забезпечення аналізу витрат.....	23
2.3. Організація обліку процесу виробництва і калькулювання собівартості продукції рослинництва.....	27
2.4. Організація обліку процесу виробництва і калькулювання собівартості продукції тваринництва.....	42
Висновки до розділу 2.....	51
<b>РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....</b>	<b>52</b>
3.1. Формування системи внутрішньої управлінської звітності за центрами відповідальності.....	52
3.2. Управлінський аспект: порядок формування фінансової звітності за сегментами: .....	57
Висновки до розділу 3.....	64
<b>ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....</b>	<b>65</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....</b>	<b>69</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Однією з ключових факторів успіху бізнес-проекту є досягнення оптимальної впорядкованості всіх складових діяльності суб'єкта господарювання. Це досягається за допомогою належних механізмів управління. Ось чому у відповідь на виклики диверсифікації продуктів і послуг і триваючу невизначеність ринкового середовища управління було виділено в окрему категорію соціально-економічної науки. Сьогодні органи управління відіграють дедалі важливішу роль у захисті та зміцненні національного багатства та фінансової стабільності окремих власників приватного капіталу.

Тому всі системи, які підпорядковані керівництву або забезпечують ефективне виконання своїх функцій, повинні точно узгоджувати алгоритми своєї діяльності з вимогами та потребами керівників. Бухгалтерська інформаційна система не є винятком. Для досягнення короткострокової та постійної конкурентоспроможності суб'єктів господарювання роль управлінського обліку в майбутньому лише зростатиме. В умовах розвитку ринку середня рентабельність бізнесу нижча. Однією з ключових факторів успіху бізнес-проекту є досягнення оптимальної впорядкованості всіх складових діяльності суб'єкта господарювання. Це досягається за допомогою належних механізмів управління.

Сьогодні, коли органи управління відіграють дедалі важливішу роль у захисті та зміцненні національного багатства та фінансової стабільності окремих власників приватного бізнесу, в умовах досконалої конкуренції, правильне застосування інструментів бухгалтерського обліку, зосереджених на управлінських завданнях буде ще важливішим. Більшість українських агробізнесів використовують інтуїтивно зрозумілі, а не науково організовані процеси управління. Це наклало відбиток на стан бухгалтерського та управлінського обліку, якість і достовірність показників діяльності цих суб'єктів. Водночас, поки диспропорції в прибутковості експорту сільськогосподарської продукції дозволяють ігнорувати ці тенденції, робота зі

створення оцадливої та гнучкої системи управлінського обліку буде мати нестабільний вигляд. Водночас становище так званих «соціальних» видів сільськогосподарської продукції є основою для стимулювання попиту на інформацію та підвищення статусу бухгалтерських служб з точки зору менеджменту, власників та суспільства. Тому бухгалтерам і навіть керівникам сільськогосподарських підприємств об'єктивно потрібен сучасний інструментарій бухгалтерського обліку для ефективного управління цими підприємствами.

У дослідженнях зарубіжних науковців та вітчизняних вчених достатньо уваги приділено розробці та вдосконаленню загальнотеоретичних засад, методологічних аспектів та окремих принципів і процедур управлінського обліку Проданчука, І.Б. Садовської, Я.В. Соколова, Ч. Хорнгрена, М.Г. Чумаченка тощо. Специфіка управлінського обліку в сільському господарстві активно розглядалася та досліджувалася у наукових роботах Л.С. Гангал, О.О. Довжик, М.В. Дубініної, Г.Г. Кірейцева, М.М. Коцупатрого, О.В. Лишиленка, В.Б. Моссаковського, Н.В. Тлукевич, Л.І. Хоружій та інших учених.

**Мета та завдання дослідження.** Метою роботи є обґрунтування теоретичних засад організації управлінського обліку в аграрних підприємствах.

Для досягнення поставленої мети ставились такі завдання:

- вивчити теоретичні засади організації управлінського обліку в системі управління аграрним підприємством;
- впорядковувати класифікацію затрат для формування інформації при прийнятті управлінських рішень;
- розглянути комплексну модель організації управлінського обліку з врахуванням особливостей галузі;
- уточнити об'єкти калькулювання та методику здійснення калькуляційних розрахунків в рослинництві та тваринництві;
- вивчити форми внутрішньогосподарської звітності для узагальнення інформації на потреби менеджменту підприємства.

**Об'єктом дослідження** є процес організації управлінського обліку на х аграрному підприємстві.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних й практичних засад організації управлінського обліку на аграрних підприємствах.

**Методи дослідження.** В основу теоретичних досліджень покладено загальнонаукові методи і прийоми – аналіз та синтез, конкретизація й узагальнення, моделювання, групування і порівняння, системний підхід. Використовуються певні методичні прийоми статистики та економічного аналізу – абсолютні та відносні величини (для дослідження динаміки й структури затрат). Для дослідженні розвитку управлінського обліку використано історичний метод.

**Наукова новизна одержаних результатів** зводиться до узагальнення теоретичних положень, а також розробці практичних рекомендацій стосовно удосконалення організації управлінського обліку в аграрних підприємствах. Найбільш вагомі результати, що складають наукову новизну дістали подальший розвиток:

- уточнено теоретичні засади організації управлінського обліку в системі управління підприємством;
- впорядковувати класифікацію затрат для формування інформації при прийнятті управлінських рішень;
- обґрунтовано комплексну модель організації управлінського обліку із врахуванням особливостей галузі;
- уточнено об'єкти калькулювання й методику здійснення калькуляційних розрахунків у галузях рослинництва та тваринництва;
- вивчено форми внутрішньогосподарської звітності для потреб менеджменту аграрного підприємства.

**Практичне значення одержаних результатів.** Результати дипломного дослідження спрямовані на удосконалення організації управлінського обліку в аграрних підприємствах.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 1.1. Сутність управлінського обліку в інформаційній системі управління: теоретичний аспект

На зараз ще не до кінця сформувався управлінський облік на підприємствах України як єдина система, яка б надавала керівництву всю необхідною інформацією для прийняття результативних рішень.

С.Ф. Голов стверджував, що: «Бухгалтерський облік має забезпечувати зацікавлених осіб інформацією про діяльність підприємств і організацій, достатньою для прийняття ними обґрунтованих економічних рішень. Різні групи користувачів потребують різної інформації. У зв'язку з цим у міжнародній практиці бухгалтерського обліку як самостійної галузі існують три види обліку: фінансовий та управлінський облік, податковий» [15, с. 12].

Міжнародний досвід показує, що на практиці управлінський облік має два напрямки розвитку це: європейський та американський.

У становленні європейського напрямку визначну роль відіграла німецька школа, де облік виділявся торговою і виробничою бухгалтерією.

Виникнення управлінського обліку характеризується згідно американського напрямку декількома етапами:

«1) середина ХІХ ст. – розвиток залізниць і морських шляхів різко розширює можливості комерційної діяльності, а це потребує складання перспективних прогнозуючих розрахунків, обчислення собівартості послуг транспортування;

2) остання третина ХІХ ст. – виникають дві паралельні та взаємодоповнюючі системи фінансового і управлінського обліку;

3) остання чверть ХІХ ст. – Тейлор складає систему виробничого нормування, яка призводить до формування принципу стандарт – кост, широко

використовують відносні оціночні величини (типу прибуток) на інвестований капітал (Х. Джонсон та інші, 1987)» [46].

Кардинальна відмінність між цими напрямками полягає в тому, що німецький базується на точному розрахунку собівартості продукції, відтак як при американському визначну увагу влаштовують оперативному контролю за витратами виробництва.

Чотири етапи еволюції управлінського обліку виводить Л.В. Нападовська:

«1) облік для цілей калькулювання собівартості (кінець XIX – початок XX ст. (на цьому етапі автор визначає управлінський облік як інструмент фіксації фактів господарського життя шляхом одного з елементів методу бухгалтерського обліку – подвійного запису, на основі чого відбувалося виключно підбиття затратних показників для цілей визначення собівартості)» [47, с. 50];

«2) облік виробництва з деякими компонентами управлінського (початок XX ст. – 50-ті роки XX ст.). Цей період характеризувався посиленням контрольних параметрів обліку на основі застосування інструментарію стандартних витрат та оцінки відхилень» [47, с. 51];

«3) управлінський облік стає окремою галуззю теорії і практики – 50–70-ті роки XX ст. У виділенні цього етапу увага акцентується на розробці систем обліку неповних витрат (мова, зокрема, про директ-костинг) та обліку в розрізі центрів відповідальності» [47, с. 51];

«4) розвиток стратегічного управлінського обліку, який забезпечує реалізацію довгострокових планів розвитку бізнесу (70-ті роки XX ст. – сучасний період), де стрижнем мотивації розвитку управлінського обліку є стратегічне управління» [47, с. 50–51].

«Згідно Закону України «Про бухгалтерський облік й фінансову звітність» управлінський облік визначається як «систему збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством» [58]

«Важливою подією у становленні управлінського обліку є прийняття у 2014 році Міжнародних принципів управлінського обліку двома найпрестижнішими бухгалтерськими асоціаціями в світі: Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (Association of International Certified Professional Accountants, AICPA) та Інститутом присяжних бухгалтерів в сфері управлінського обліку (Chartered Institute of Management Accountants, CIMA). В документі управлінський облік визначено як «пошук, аналіз, передача та використання фінансової та нефінансової інформації, пов'язаної з прийняттям рішень, для створення і збереження вартості організацій»» [43].

О.О. Довжик у своїх дослідженнях суті управлінського обліку критикує визначення, яке дане йому у Законі України «Про бухгалтерський облік й фінансову звітність в Україні». «У Законі управлінським обліком називається система, у якій здійснюється обробка і підготовка інформації про діяльність фірми для внутрішніх користувачів у процесі прийняття рішень» [22].

Науковці П.Т. Саблук та М.Я. Дем'яненко вважають, що «управлінський облік – методологічно відокремлена частина бухгалтерського обліку, яка передбачає формування інформації про витрати і вихід продукції за центрами прибутку, об'єктами обліку з метою контролю за процесами діяльності, наслідками роботи структурних підрозділів та ефективністю виробництва окремих видів продукції» [64, с. 133].

Д.В. Максименко, «характеризуючи управлінський та фінансовий облік, ототожнює останній із бухгалтерським, при цьому із логіки їх порівняння слідує, що управлінський облік частиною бухгалтерського ця дослідниця не вважає» [38].

Управлінський облік – це «процес, який постійно вдосконалює планування, проектування, вимірювання і функціонування систем фінансової та нефінансової інформації, спрямовує дії менеджменту, мотивує поведінку, підтримує, створює культурні цінності, необхідні для досягнення стратегічних, тактичних і оперативних цілей підприємства» [52, с. 137].



М.А. Проданчук у науковій статті, яка присвячена теоретико-методологічним засадам управлінського обліку, «зазначає, що в управлінського та фінансового обліку ключові об'єкти є спільними, і це – процеси господарської діяльності (класичні складові ланцюга руху продуктивних сил у напрямку «постачання-виробництво-реалізація», які характеризують обіг господарських засобів підприємства). При цьому, як наголошує вчений, інформація про витрати (як ключовий об'єкт управлінського обліку) являє собою спільні вхідні дані для облікової системи, а лише на виході трансформується у різні інформаційні повідомлення, і саме тому управлінський облік носить більший відбиток творчості для обґрунтування управлінських рішень. Водночас дослідник висловлює важливу в контексті нашого дослідження думку про те, що методологічні основи управлінського обліку будуються у поєднанні з базисами фінансового обліку, адже управлінці використовують одні і ті ж первинні документи, що є підставою для записів у фінансовому обліку, але для інших цілей» [59].

Проф. Пушкар М. С. «розглядає управлінський облік через призму специфічної інформаційної системи, основна мета якої забезпечити користувачів інформацією для прийняття оптимальних управлінських рішень у всіх сферах людської діяльності й на всіх рівнях управління» [61, с. 61].

«Для відображення різнобічної діяльності підприємств і організацій з метою одержання інформації, необхідної для управління і контролю, господарський облік поділяється на оперативний, бухгалтерський і статистичний, будь-хто з яких має свої об'єкти обліку, завдання, способи одержання і обробки інформації та виконує притаманну лише йому роль у здійсненні функцій, покладених на господарський облік в суспільстві. Усі три види обліку взаємопов'язані, добавляють один одного і утворюють єдину систему обліку. Предметом господарського обліку є процес розширеного суспільного відтворення, а окремі його види відображають тільки різні боки цього процесу» [14, с. 6-8].

Вкрай нерідко паралельно із управлінським обліком ще ми можемо зустріти в літературі таке визначення як виробничий облік, який розкриває процеси виробництва і в діяльності підприємства його іменують ще облік витрат.

В.Г. Суржик вважає, що «управлінський облік – це передусім облік витрат та калькулювання собівартості готової продукції та наданих послуг, техніко-економічне планування і, зокрема, аналіз понесених витрат» [67, с. 67].

У.М. Ковалишин, посилаючись на Дж. Олівера Мея, «в якості обґрунтування надбухгалтерської природи управлінського обліку стверджує, що бухгалтерські форми звітності неможливо використовувати для прийняття управлінських рішень і в поточному, і в майбутніх періодах, оскільки бухгалтерська звітність не є оперативною» [31].

М.С. Пушкар «поділяє бухгалтерський облік на три складові: фінансовий облік, управлінський облік та контролінг» [61, с. 383].

І.Б. Садовська вважає, «що управлінський облік є основою поточного управління, ціль якого – надання всієї сукупності фактичних і планових відомостей, які відображають ключові показники діяльності підприємства у виробничому та економічному аспектах, включаючи акумуляцію інформації як в цілому по підприємству, так і в ракурсі розгляду окремих підрозділів підприємства та центрів, за які несуть персональну відповідальність окремі працівники. При цьому дослідниця зазначає, що основою для управлінського обліку є бухгалтерський, обґрунтовуючи це тим, що кожна господарська операція, яка проводиться на підприємстві, знаходить своє відбиття у бухгалтерському обліку» [63].

Як зазначає М.Т. Щирба, «облікова політика в частині управлінського обліку має включати такі складові: вибір варіанту відображення витрат (з використанням рахунків різних класів); вибір системи обліку витрат (за повними або неповними витратами); опис методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг); визначення об'єктів обліку витрат, об'єктів, за якими здійснюється калькулювання собівартості,

перелік калькуляційних одиниць; встановлення переліку і складу статей калькулювання собівартості; склад і бази розподілу загальновиробничих витрат; склад і порядок розподілу інших непрямих витрат; оцінку залишків незавершеного виробництва та готової продукції; загальний опис та функціональні обов'язки (у тому числі в обліковій частині) центрів відповідальності; за потреби – робочий план рахунків, якщо він відрізняється від плану рахунків у фінансовому обліку; опис планів та їхніх ключових визначників за підрозділами, продуктами, видами діяльності тощо; перелік, форми та порядок подання внутрішньої звітності» [75, с. 171].

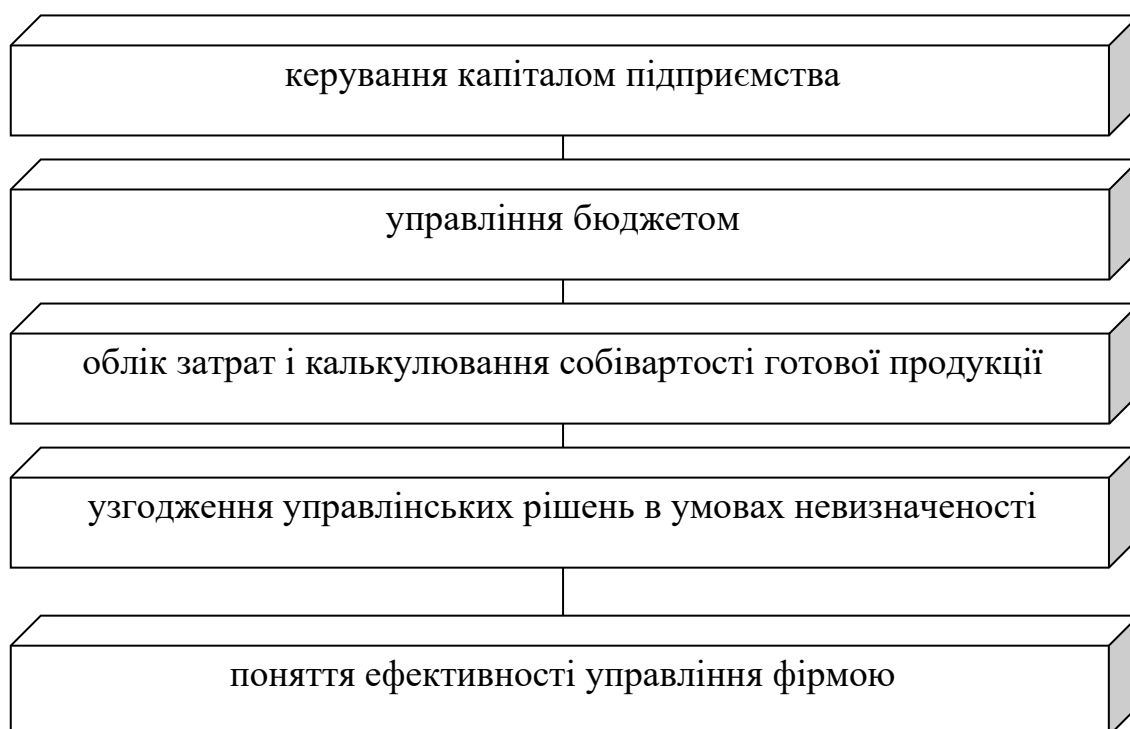
Отже, управлінський облік не вдовольняється лише питаннями обліку затрат, а й включає систематичність нормативних витрат та аналіз їх відмінностей, аналіз поведінки різних видів затрат і їх вплив на розмір фінансового результату, контроль роботи окремих керівників та керівництво в цілому, планування на наступний рік і довготривалий період, формування внутрішньої звітності за процесами виробництва та рівнями управління.

На думку Л.В. Нападовської, «управлінський облік, окрім обліку собівартості та управління затратами, повинен займатися аналізом беззбитковості, бюджетуванням, аналізом і контролем цін, управлінням дебіторською та кредиторською заборгованостями» [47, с. 51].

Структуру управлінського обліку яку виділяє А. Апчорч показано на рис.1.1.

Внутрішньогосподарський облік господарських засобів, а також джерел їх утворення на основі внутрішньої звітності забезпечує одержання і вживання інформації стосовно управління фінансами, відвертанні банкрутств і забезпеченню розвитку сільськогосподарського підприємства.

Отже, можемо зробити висновок, що управлінський облік – це послідовність, у якій не тільки-но здійснюється підготовка інформації для прийняття ефективних вирішень, планування та контролю на різноманітних рівнях у підприємстві, а й розуміння прийнятих рішень для загальної стратегії сільськогосподарського підприємства.



**Рис. 1.1. Структура управлінського обліку.**

Позначиться на економічній ефективності, рентабельності та конкурентоспроможності підприємства це введення системи управлінського обліку, яка дасть спроможність керівнику підприємства оперативно керувати товариством, швидко пристосовуватися до внутрішніх і зовнішніх змін.

Чи потрібно засновувати систему управлінського обліку на фірмі – це вже є пригортива його вирішувати це питання самостійно. Запровадження управлінського обліку на підприємстві не є обов'язковим, але його використання сприяє зросту ефективності управлінських рішень та роботі підприємства усьому. Залежно від оцінки витрат і користі та його функціонування буде прийматись рішення про доцільність ведення управлінського обліку.

## 1.2. Управлінський облік в умовах аграрного виробництва

Для створення ефективного управлінського обліку в аграрних підприємствах необхідно ухвалити цілу низку завдань: з'ясувати суть та визначити місце управлінського обліку в інформаційному забезпеченні управління виробництвом; дослідити теоретико-методологічні засади розвитку управлінського обліку, встановити закономірності такого розвитку та можливості практичного використання його положень в обліку сільськогосподарського виробництва; розробити практичні рекомендації щодо організації й методу аналітичного обліку затрат на виробництво у сільському господарстві, включаючи його управлінський аспект; дослідити особливості функціонування та дієвість системи внутрішньогосподарського планування (бюджетування) як способу контролю та оцінки ефективності управлінських рішень; виділити особливості застосування прогресивних методів обліку витрат в сільськогосподарських формуваннях з виробництва продукції сільського господарства та визначити напрями повнішого їх використання; розробити пропозиції щодо створення та вдосконалення існуючої системи управлінської звітності; розробити пропозиції щодо автоматизації облікового процесу й внутрішньогосподарського планування (бюджетування) для покращення обліку в досліджуваних підприємствах, адже застосування комп'ютерної техніки покращує інформаційний доступ, координацію діяльності роботи підрозділів і вирішує значне коло внутрішніх управлінських проблем підприємства.

Сьогодні показує, що при організації управлінського обліку на формування собівартості аграрної продукції впливають фактори які мають певні особливості технології вирощування біологічних активів та аграрної продукції (рис. 1.2).

Термінова відмінність процесу виробництва аграрної продукції зводиться до використанні землі наче основного засобу виробництва. При гідному використанні вона не тільки не буде виснажуватися, але й набирає нових властивостей, піднімає свою віддачу як виробнича сила. Коли періодично

підвищувати родючість ґрунту, то можемо спостерігати, що виникають додаткові затрати для його обробітку та підживлення, це потребує відповідного відображення в обліку та отримання відповідної користі у вигляді збільшення обсягів виробництва.



**Рис. 1.2. Фактори, що позначаються на організації управлінського обліку в аграрному секторі**

В аграрному секторі виробничий процес пов'язаний із уживанням робочої сили та техніки. Можна сказати, що їх застосовування залежить в першу чергу від природних факторів, адже роботи, як правило, виконуються на відкритому повітрі. Якраз погода має важливий вплив на обсяги виробництва продукції, полегшує чи ускладнює виконувані роботи. Отже, можемо висловити, що це спонукує до зміни технології виробництва за нормами витрат, часом, і по-новому впливає на планування об'ємів виробництва та реалізації продукції. В аграрному секторі діє правило, що при рівних витратах вихід продукції стає різним і тому він не прямо залежить від затрат на її виробництво, що адекватно, змінює собівартість та ціну продукції.

Продовж календарного року нерівномірне застосовування технічних

засобів та робочої сили є тому, що для аграрного виробництва притаманна сезонність. На рахунках обліку протягом року накопичуються затрати з певною періодичністю, а поділ їх на об'єкти обліку та обрахунок здійснюється під кінець звітного періоду (року), тобто іде визначення фактичної собівартості біологічних активів та продукції.

Заодно, з природним процесом біологічних перетворень пов'язаний хід виробництва сільськогосподарської продукції, тому що окрім продукції підприємства займаються вирощуванням біологічних активів – це рослин та тварин. Основою розвитку живих організмів є взаємодія економічних законів у сільському господарстві з дією біологічних законів.

При обрахунку собівартості ключовими є види і порядок вирощування біологічних активів та аграрної продукції, а це в свою чергу потребує специфічних методів та прийомів, що і зобов'язаний забезпечити управлінський облік.

За рахунок власних сил та засобів відтворюється вагома частина потрібних їм засобів виробництва в господарстві. Одержана аграрними підприємствами продукція може бути використана для посіву та як корми при розведенню окремої продукції тваринництва. До складу довгострокових біологічних активів залічується частина вирощених біологічних активів тваринництва й рослинництва. Залишається на підприємстві частина своєї продукції у вигляді сировини для потреб виготовлення іншої продукції та через свою вартість переходить на вартість іншої продукції, а породжує значну специфіку обліку витрат та калькулювання. Потребує належного розмежування затрат та розрахунку собівартості один вид біологічного активу, тому що від нього можуть одержувати додаткові біологічні активи та кілька видів сільськогосподарської продукції.

Продовж року при рівномірних витратах аграрне виробництво характеризується нерівним виходом усієї продукції. Щомісяця розраховувати потрібно собівартість 1ц продукції по одних типах біологічних активів необхідно, а от у тваринництві по інших – витрати на одну голову (приплід).

Характерні різні калькуляційні одиниці для біологічних активів й аграрної продукції, а це в свою чергу потребує гідного формування й розподілу витрат.

Як бачимо, багатогалузевий характер аграрної діяльності, наявність основних та допоміжних виробництв, біологічних активів, багатоманітної продукції та сировини і матеріалів своєї переробки зумовлюють таку структуру обліку, за якого затрати повинні обліковуватися за ділянками виробництва, та всередині них за групами та видами культур та тварин.

На сьогодні відсутні висококваліфіковані спеціалісти з управлінського обліку в аграрних підприємствах. Цими питаннями займаються такі працівники, як економіст та бухгалтер з обліку витрат, а також може і головний бухгалтер.

Під час ведення бізнесу, особливо в малому та середньому бізнесі, менеджерам завжди було складно розділити ділову та особисту діяльність. Рідко можна знайти підприємця в такому бізнесі, який відокремлює свої доходи та витрати від бізнесу.

Основна вигода, яку фермери, ймовірно, отримають від системи управлінського обліку, це контроль діяльності в їхньому бізнесі; Коли професійні системи управлінського обліку будуть запроваджені в сільському господарстві, тоді відбудеться практичне покращення зв'язку між фінансовим аналізом і прийняттям стратегічних рішень. Управлінський облік, ймовірно, допоможе фермерам визначити різні чинники витрат і зрозуміти широкий спектр технічних питань і концепцій, які можуть допомогти їм покращити свій бізнес.

Основною проблемою, з якою можуть зіткнутися фермери у своїй торгівлі та прийнятті політики управлінського обліку, є затрати, пов'язані з системою. Для підтримки ефективної системи керівництво вимагає відстеження проблем і залучення висококваліфікованого персоналу, що може розглядатися як додаткові витрати для керівництва.

Отже, особливістю аграрного виробництва є формулювання класифікації затрат, калькулювання собівартості продукції та методів обліку, стадію



розрахунку калькуляцій, елементи аналізу, планування, а це в свою чергу, впливає на організацію поточного і стратегічного управлінського обліку в аграрному підприємстві. Методи оперативного економічного аналізу та контролю позначаються і на структурі виробничих витрат, а це в свою чергу потребує проведення своєрідних заходів щодо удосконалення якісних показників роботи аграрних підприємств, дотримання строгого контролю на всіх ділянках виробництва та рівнях господарства.

### **Висновки до розділу 1**

Отже, організація розробки та впровадження системи управлінського обліку в аграрних підприємствах зобов'язана проходити у послідовному та аргументованому втіленні в практичну обліково-аналітичну роботу ідей управлінської орієнтації.

Управлінський облік ставить собі за мету надання допомоги спеціалістам та керівникам фірм, а передусім це в першу чергу стосується об'єднань під час прийняття управлінських рішень.

Відповідна стратегія управлінського обліку має кардинальне значення для ефективного контролю затрат та цін в організації. Якщо візьмемо для прикладу сільське господарство, або будь-яку іншу галузь, то можемо бачити, що вони потребують належного обліку для прибуткового бізнесу.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ ВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ

#### 2.1. Сучасний стан організації управлінського обліку на аграрних підприємствах

Керівнику підприємства для того, щоб зробити ефективні управлінські рішення потрібна своєчасна, конкретна та деталізована інформація про затрати, рентабельність та прогностичні показники, склад собівартості з тим, щоб управляти ними. Можна одержати таку інформацію лише за відповідної організації управлінського обліку, тому більш тривалий час у літературі подаються гострі дискусії щодо побудови управлінського обліку.

«Теорія управлінського обліку переживає свій бурхливий розвиток. І науковці, і практики одностайні у визнанні провідної ролі управлінського обліку на підприємствах, адже його впровадження сприяє ефективній роботі. Управлінський облік вважають перспективним, інструментом, що недостатньо повно використовується бізнесом для функціонування у конкурентному середовищі» [25].

Розробляючи фінансову та нефінансову інформацію для внутрішніх споживачів про діяльність підприємства управлінський облік, тим самим обслуговує систему керування підприємством, що реалізується через прийняття рішень у рамках своїх повноважень керівниками різних рівнів управління.

Категорії якості розглядаються в управлінському обліку, адже внутрішнім користувачам потрібна інформація, зокрема в питаннях управління якістю, що цілеспрямовані на її забезпечення та покращення через прийняття управлінських рішень.

Бутинець Ф. Ф. «виділяє три етапи організації управлінського обліку: методологічний; технічний і організаційний. Методологічний етап передбачає вибір моделі управлінського обліку в залежності від його мети, об'єктів і

його методів, які сприятимуть формуванню інформації, яка буде потрібна для прийняття управлінських рішень. На технічному етапі обирається склад реєстрів аналітичного обліку, форми внутрішньої звітності, визначаються напрями руху інформації всередині підприємства. Організаційний етап передбачає здійснення розподілу обов'язків між працівниками бухгалтерії в підсистемі управлінського обліку» [8, с. 31] .

Куцик П.О., Бачинський В.І., Полянська О.А. «розглядають організацію управлінського обліку в таких трьох напрямках: облікового процесу; облікового апарату і праці облікових працівників; технічного забезпечення обліку» [33, с. 210].

«Побудова управлінського обліку в сільському господарстві має передусім бути спрямована на потреби управління в інформації і забезпечувати облік і контроль витрат за об'єктами обліку: в рослинництві – це сільськогосподарські культури (групи культур); у тваринництві – групи тварин які можуть бути за структурними підрозділами, так і по підприємству загалом, а також аналіз, оцінку і планування напрямів розвитку фінансово-господарської діяльності підприємства» [69, с. 14].

Основним критерієм організації управлінського обліку на аграрних підприємствах є його результативність, а це в свою чергу передбачає ефективне застосування фінансових і виробничих ресурсів, покращення якості продукції та зниження її собівартості, збільшення її конкурентоспроможності, а також можливість здійснення контролю в окремих підрозділах та за діяльністю підприємства в цілому.

На побудову управлінського обліку в аграрних підприємствах впливають ряд факторів (рис. 2.1).

Можемо сказати, що передовим призначенням управлінського обліку на аграрних підприємствах є його орієнтація на забезпечення контролю і оцінку раціональності використання виробничих ресурсів, ефективності роботи підприємства, своєчасне вираження факторів, які знижують підняття

ефективності, оперативне вираження рентабельності виробництва, вимог ринку та прогнозування об'ємів виробництва та продажу.

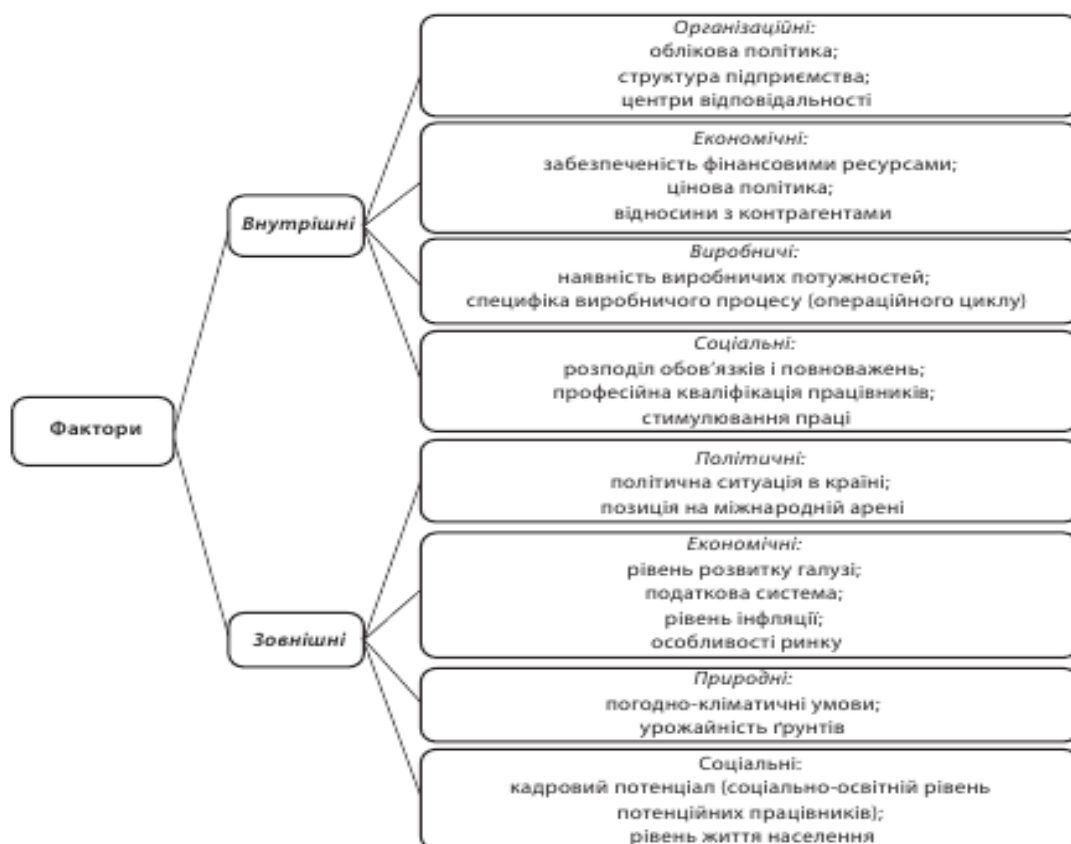


Рис.2.1. Вплив факторів на побудову управлінського обліку в аграрних підприємствах

«У системі управлінського обліку одним з основних об'єктів є витрати на виробництво продукції, які групуються за видами, місцями їх виникнення, а також видами продукції, робіт та послуг і центрами відповідальності» [16].

«На сьогоднішній день важливим є розробка плану організації системи управлінського обліку на аграрних підприємствах, який включає такі елементи:

- 1) виділення центрів відповідальності (витрат, прибутку, інвестицій);
- 2) порядок документування операцій і документообіг;
- 3) план рахунків управлінського обліку і порядок подвійного відображення операцій;

- 4) визначення оптимальних оцінок і методів калькулювання;
- 5) формування системи управлінської звітності;
- 6) вибір форми обліку;
- 7) організація праці фахівців управлінського обліку та інших виконавців облікових робіт» [65, с. 163].

Щодо ознаки «якості інформації» в системі фінансового обліку орієнтуються на точність, надійність і достовірність облікових даних, а в управлінському обліку – швидкість отримання і релевантність даних обліку має пріоритет над їх точністю.

Порівнюючи використання «методів оцінки» запасів в фінансовому та управлінському обліку слід зауважити, що у фінансовому обліку ці методи визначаються П(С)БО 9 «Запаси» [53] та закріплюються в наказі про облікову політику і є обов'язковою для виконання, а в управлінському обліку така регламентація – відсутня.

За ознакою «методи обліку витрат» – згідно з П(С)БО 16 «Витрати» [54] у фінансовому обліку обліковуються затрати. Для обліку затрат використовують рахунки бухгалтерського обліку класу 8 «Витрати за елементами» й класу 9 «Витрати діяльності». Крім звичних методів обліку затрат (позамовний, попередільний, попроцесний, нормативний) розгорнуто використовуються в управлінському обліку, такі методи, як АВС-калькулювання, директ-костинг, стандарт-кост та ін.

«Організація документообігу передбачає забезпечення порядку формування даних на первинних носіях, їх обробку залежно від потреби в інформації, збереженість інформації, терміни і техніку виконання облікових процедур та відповідальних осіб. Система організації управлінського обліку на аграрних підприємствах має визначити порядок відображення управлінської інформації на рахунках обліку» [57].

«Проблему розподілу затрат і доходів між окремими підрозділам (центрами відповідальності) вирішують шляхом встановлення взаємозв'язку витрат і доходів з роботою конкретних відповідальних осіб. Інструментом для

цього буде система управлінського обліку, яка спрямована на забезпечення інформацією та об'єднує всю послідовність операцій щодо прийняття управлінських рішень – планування і прогнозування» [47, с. 573].

На думку В. Моссаковського «центрами відповідальності можуть бути окремі підрозділи, відповідні служби або особи, яким доручено виконання певних господарських операцій (процесів), затверджено виробниче завдання, доведено ліміт витрат, надано повноваження щодо контролю за названими показниками» [44, с. 39].

Накопичення даних про затрати й доходи кожного окремого центру відповідальності є властивістю обліку за центрами відповідальності отаким чином, щоб виявляти відхилення, мотиви відхилень та осіб, які могли допустили ці відхилення.

Вагомою передумовою обліку за центрами відповідальності убачають встановлення цільових фінансових показників, та послідовне їх вимірювання, порівняння даних фактичних із цільовими показниками й аналіз відхилень і розробка та реалізація належних заходів, якщо відхилення виражаться суттєвими.

Для центрів прибутку є розмір прибутку, а для центрів інвестицій – прибуток на інвестиції, й центрів затрат – величина затрат це все є цільові фінансовими показниками.

Облік відповідальності реалізується на основі форм звітності, це потрібно складати в чітко визначені терміни. Інформацію про відхилення фактичних показників від планових, нормативних, розрахункових, кошторисних, містить ця звітність за яку несе відповідальність керівник конкретного центру.

Формування внутрішньої звітності здійснюється з урахуванням певних принципів й вимог до її змісту: «структура внутрішньої звітності зобов'язана відповідати одночасно завданням операційного, тактичного й стратегічного рівнів управління; підготовка форм внутрішньої звітності має базуватися на принципах адресності та оперативності, економічності й доцільності, а також порівнянності та зрозумілості, достатності й об'єктивності, точності; зміст

управлінських звітів мусить забезпечувати інформаційні потреби внутрішніх користувачів-менеджерів різних рівнів управління для реалізації ними прогнозних й планових, контрольних та регулюючих функцій; внутрішня звітність підприємства має враховувати ієрархічність будови системи обліку за центрами відповідальності, з цього можна побачити, що: чим нижчий рівень, тим конкретнішими мають бути показники діяльності структурного підрозділу, й навпаки, чим вищий рівень, тим інформація, яка представлена у звітах за цими показниками, робиться більш узагальненою» [74, с. 1046].

Дослідження аграрної сфери показали, що необхідно враховувати певні специфічні особливості діяльності суб'єктів господарювання при веденні управлінського обліку та формуванні обліково-управлінської інформації. Вагомою є розробка плану організації системи управлінського обліку в аграрних підприємствах з певним урахуванням специфіки їх діяльності. Зумовлює переконливо будувати чергову фінансово-господарську діяльність підприємства це своєчасне й об'єктивне відображення виробничих процесів, доходів, витрат і наслідків діяльності.

## **2.2. Обліково-інформаційне забезпечення аналізу витрат**

Усякі управлінські рішення щодо оцінки результатів господарювання та економічних процесів, оптимізації виробничих факторів, в тому числі раціонального використання виробничого потенціалу мусить базуватися на достовірній, своєчасній й повній обліковій інформації та проведенні аналітичних досліджень фінансово-господарської діяльності аграрних підприємств.

«В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» дане таке визначення витратам – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного

капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період» [48].

У МСФЗ (IAS) 1 «Подання фінансових звітів» – «витрати визначено як зменшення економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітного періоду у вигляді вибуття чи споживання активів або у вигляді виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення чистих активів / власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами власникам» [41].

Під обліково-аналітичним забезпеченням управління затратами розуміємо забезпечення стейкхолдерів обліково-аналітичною інформацією, а в частині затрат, яка неминуча для прийняття управлінських рішень для того щоб мінімізувати небажані фінансові ризики. Метою обліково-аналітичного забезпечення є поєднання процедур обліку та аналізу для того, щоб підготувати якісну інформації з приводу фінансово-господарської діяльності підприємства, а й також своєчасного надання інформації для зацікавленим особам. Характеризується вигідність обліково-аналітичної інформації такими якісними характеристиками, це як: достовірність й зрозумілість, доцільність та суттєвість, оперативність й аналітичність, достатня економічність яка буде призначатися для управління затратами.

Обліково-аналітичне забезпечення управління затратами операційної діяльності аграрних підприємств необхідно розглядати як процес систематизації інформації з метою спрямованого формування і оптимізації затрат до вимог змін зовнішнього та внутрішнього середовища з метою підвищення ефективності в аграрній сфері.

Систему обліково-аналітичного забезпечення управління затратами операційної діяльності аграрних підприємств варто роздивлятися як єдність підсистеми фінансового й управлінського обліку, а також аналізу, прогнозування та контролю, які взаємодіють через інформаційні потоки в ході формування і передачі оперативної обліково-аналітичної інформації яка слугує для забезпечення ефективності прийняття управлінських рішень. Діяльність раціональної системи управління затратами суб'єктів підприємницької



діяльності агробізнесу приносить змогу вчасно помічати негативні процеси та тенденції в їх виробничо-господарській діяльності, а призводить до того, що можна розробляти комплекс заходів з метою застереження загроз погіршення фінансового стану та забезпечення в подальшому фінансової стабільності.

Відмінне задоволення інформаційних потреб користувачів є однією із вагомих функцій обліку, для прийняття ними оперативних управлінських рішень, а отім облікова інформація є першим джерелом даних з приводу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Наслідком обробки та узагальнення вхідних даних є аналітична інформація яка безпосередньо стосується фінансово-господарської діяльності підприємства. Зумовлює можливість оцінити як минулі й нинішні події це своєчасна та правдива аналітична інформація.

«Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» [56] аграрна продукція та додаткові біологічні активи при їх первісному визнанні оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [54]. Унаслідок аграрної діяльності підприємство отримує доходи (затрати) від первісного визнання біологічних активів та аграрної продукції, одержаних протягом звітного (календарного) року» [54; 56].

Оцінка та відображення в обліку поточних та довгострокових біологічних активів є одним із проблемних питань, оскільки це невимушено впливає на визначення доходів і витрат на аграрних підприємствах. До факторів, які безпосередньо впливають на порядок оцінки біологічних активів, можливо віднести їх класифікацію та засіб надходження, а також дату оцінки відповідно до певних господарських операцій у ході руху об'єктів біологічних активів.

«Біологічні активи, залежно від каналу надходження можуть бути оцінені або за справедливою вартістю, або за первісною вартістю. Відповідно до П(С)БО 30 [56] довгострокові біологічні активи, справедливу вартість котрих на дату балансу достовірно визначити неможливо а також якщо підприємство є платником податку на прибуток, можуть бути визначені й відображатися за

первісною вартістю з урахуванням суми їх зносу та втрат від зменшення корисності» [56].

На довгострокові біологічні активи сума нарахованої амортизації має бути відповідно включена до собівартості виробленої і реалізованої продукції.

Облікова політика виконує істотне значення в системі обліково-аналітичного забезпечення управління затратами. У більшості аграрних підприємств є сформована облікова політика, проте не відображені ваговиті моменти відносно обліку затрат. Оцінка за справедливою вартістю є на сьогодні пріоритетним підходом до оцінки біологічних активів.

Аграрні підприємства повинні значну увагу приділити формуванню облікової політики в частині розкриття інформації про оцінку біологічних активів (визначення справедливої вартості).

На підприємстві потрібно створити постійну комісію для формування справедливої вартості біологічних активів. Через збір інформації з органів державного регулювання, а також статистичних органів необхідно отримати інформацію про ціни активного ринку і про ціни на продукцію що закупляється.

Стосовно виробничих запасів на підприємстві покращання ефективності облікового процесу буде сприяти впорядкування первинної документації. На аграрних підприємствах для обліку затрат праці засновуються такі документи: наряд на відрядну роботу, дорожній лист тракториста, таблиць обліку робочого часу, обліковий лист праці і виконаних робіт. Акти на списання виробничого й господарського інвентаря, малоцінних та швидкозношуваних предметів, Акти витрачання насіння і садивного матеріалу, Відомості на списання кормів, Акти про використання мінеральних, органічних та бактеріальних добрив, пестицидів і гербіцидів використовуються в аграрних підприємствах для обліку матеріальних затрат.

Акти визначення справедливої вартості, Акти переоцінки біологічних активів (для формування доходів та затрат від первісного визнання та від зміни

вартості активів, котрі обліковуються за справедливою вартістю) використовуються для формування затрат іншої операційної діяльності.

Виробничі звіти служать узагальнюючим документом щодо формування затрат. Для аналітичного та синтетичного обліку затрат засновуються відповідні журнали-ордери та відомості за рахунками обліку затрат.

Аграрні підприємства складають статистичну форму №50-сг «Звіт про основні економічні показники роботи аграрних підприємств» [21]. Так у розділі «Структура собівартості за видами продукції сільського господарства» зображають виробничу собівартість виробленої сільськогосподарської продукції, а у розрізі калькуляційних статей, собівартість реалізованої продукції та затрати на збут у розрізі за кожним видом продукції рослинництва та тваринництва. У розділі «Затрати на виробництво продукції сільського господарства (робіт, послуг)» показують узагальнену інформацію про затрати на виробництво продукції рослинництва та тваринництва.

Отже, від визначеного завдання, що стоїть перед керівництвом підприємства залежить вибір методу обліку затрат та калькулювання собівартості.

### **2.3. Організація обліку процесу виробництва та калькулювання собівартості продукції рослинництва**

За наслідками попередніх досліджень встановлено, що посеред чинників, які безпосередньо позначаються на собівартість продукції є такі як: врожайність сільськогосподарських культур, продуктивність праці, затрати на оплату праці, затрати мінеральних добрив, вартість послуг зі сторони, вартість посадкового матеріалу. Для одержання прибутку ці фактори показують рівень виробничо-ресурсного потенціалу.

В таблиці 2.1. відображено за останніх десять років посівну площу сільськогосподарських культур Тернопільської області.

Таблиця 2.1

**Посівна площа сільськогосподарських культур, тис. га**

Рік	Посівна площа уточнена культур сільськогосподарських, тис. га					Площа насаджень культур ягідних і плодових (загальна), тис. га
	культури зернові й зернобобові	буряк цукровий фабричний	соняшник	картопля	культури овочеві	
2012	505,0	47,0	14,4	65,9	10,8	6,6
2013	493,9	36,3	13,5	63,3	11,4	6,8
2014	483,5	37,4	19,4	63,5	11,4	6,7
2015	446,9	16,5	31,3	57,9	11,6	6,7
2016	470,3	22,6	56,4	59,0	11,7	6,7
2017	457,5	30,0	81,1	56,5	11,4	6,6
2018	463,2	34,4	70,8	56,2	11,4	6,7
2019	471,5	23,7	59,3	57,0	11,9	6,7
2020	485,2	18,0	89,2	56,5	12,0	6,8
2021	487,9	16,7	83,3	54,3	11,1	6,8

Проаналізувавши структуру посівних площ Тернопільської області у динаміці за останні десять років, можна зробити висновок, що найбільшого скорочення зазнали посівні площі під цукровим буряком на 30,3 тис. га, зерновими та зернобобовими культурами на 17,1 тис. га і картоплею на 10,6 тис. га (відповідно на 64,5%, 3,4%, та 27,6%). Зростання площ під соняшником у 5,8 рази пояснюється високою рентабельністю даної культури. Майже незмінними залишились площі овочевими культурами та площі під плодовими та ягідними культурами.

У таблиці 2.2 відображено посівні площі озимих культур за категоріями господарств Тернопільської області за 2022 рік.

Дані таблиці 2.2. свідчать про зростання посівних площ зернових культур у сільськогосподарських підприємства, попри те, що у господарствах населення порівняно із попереднім роком спостерігається незначне скорочення. Насамперед, це пояснюється невисоким рівнем господарювання у господарствах населення, орієнтацією вирощеної продукції на задоволення власних потреб, а також зменшення їх частки у загальному землекористуванні.

Загалом по усіх категоріях господарств відбулось збільшення посівних площ під основні озимі культури та на зелений корм.

**Таблиця 2.2**

**Посівні площі культур озимих на зерно й зелений корм за категоріями господарств під урожай 2022 року**

Види культур	Площа посівна, га	2022 у % до 2021
Господарювання усіх категорій		
Культури озимі на зерно та зелений корм	281567	103,9
у тому числі на зерно		
культури зернові з них	206495	102,4
пшениця	191375	103,1
ячмінь	14993	105,6
ріпак	72842	108,0
Підприємства		
Культури озимі на зерно та зелений корм	213047	105,4
у тому числі на зерно		
культури зернові з них	137975	103,8
пшениця	126292	104,4
ячмінь	11556	111,6
ріпак	72842	108,0
Господарства населення		
Культури озимі на зерно та зелений корм	68520	99,6
у тому числі на зерно		
культури зернові з них	68520	99,6
пшениця	65083	100,7
жито	–	–
ячмінь	3437	89,5
ріпак	–	–

В таблиці 2.3 показано за десять років обсяг виготовлення й валовий збір аграрних культур, тис. ц Тернопільської області.

За досліджуваний період (2012-2022 рр.) в Тернопільській області завдяки розширенню площ під окремими сільськогосподарськими культурами, впровадженню нових технологій і застосуванню більш продуктивної техніки значно зріс валовий збір сільськогосподарських культур. Так, обсяг виробництва соняшнику зріс у 12,0 разів, плодкових і ягідних культур – у 2,4

рази. Зменшення обсягів виробництва спостерігалось лише по цукрових буряках (на 52,7 %).

Таблиця 2.3

### Обсяг виробництва (валовий збір) аграрних культур, тис. ц

	Обсяг виробництва та валовий збір культур аграрних, тис. ц					
	культури зернові й зернобобові	буряк цукровий фабричний	соняшник	картопля	культури овочеві	культури плодові та ягідні
2012	21638,4	18923,5	230,9	12846,1	2548,1	427,0
2013	22288,5	10025,8	298,5	12062,6	2521,7	561,5
2014	26514,3	17341,0	420,9	12826,8	2707,7	656,8
2015	21990,5	7266,0	747,4	9277,8	2554,4	706,9
2016	24486,1	9941,6	1491,3	9869,7	2593,1	735,1
2017	26222,9	17366,7	2341,6	9912,8	2742,5	640,8
2018	26318,9	17030,7	1905,7	10358,4	2653,3	883,8
2019	26998,5	11770,7	2156,2	9606,0	2828,8	813,3
2020	28373,6	8591,3	2854,0	9141,3	2726,8	833,5
2021	33036,7	8941,7	2777,1	10450,7	2704,2	1015,6

В таблиці 2.4. відображено урожайність сільськогосподарських культур Тернопільської області.

Таблиця 2.4

### Урожайність культур сільськогосподарських, ц з 1 га зібраної площі

	Урожайність культур сільськогосподарських, ц з 1 га зібраної площі					
	культури зернові й зернобобові	буряк цукровий (фабричний)	соняшник	картопля	культури овочеві	культури плодові та ягідні
2012	43,9	412	19,0	195	235	77,2
2013	46,7	299	22,3	191	222	100,2
2014	55,4	465	21,7	202	238	116,4
2015	49,7	441	24,1	160	221	123,9
2016	52,6	440	27,0	168	223	127,1
2017	57,5	580	28,5	176	241	115,0
2018	56,9	496	26,9	184	233	150,8
2019	57,3	497	36,0	169	239	137,8
2020	58,5	479	31,8	162	228	140,1
2021	67,8	535	33,4	192	243	165,3

За досліджуваний період у Тернопільській області намітилась тенденція до зростання урожайності основних сільськогосподарських культур. Найбільше

зросла урожайність соняшнику із 19,0 ц/га у 2012 р. до 33,4 ц/га у 2021 р. або на 75,8 %. Високими темпами зростала і урожайність плодових і ягідних культур на 88,1 ц/га або на 114,1%.

«Калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) показує систему розрахунків, яка має на меті визначення розміру витрат по видах діяльності, виробничих процесах, структурних підрозділах, видах продукції (робіт, послуг), а також витрат на виробництво одиниці продукції, виконання одиниці робіт та надання одиниці послуг» [71].

Калькулювання собівартості здійснюється для визначення ефективності виробництва продукції, для обґрунтування цін на таку продукцію (роботи, послуги).

«У виробництві продукції рослинництва спостерігається яскраво виражена сезонність незалежно від виду продукції, коливаються лише рамки сезонів. У «холодному» сезоні (початок листопада-грудень до травня) спостерігається відсутність виробництва соняшника, й у складі витрат переважають постійні витрати, які пов'язані з післязбиральною доробкою насіння, зберіганням та страхуванням. Страховий захист сільськогосподарського виробництва набуває популярності, адже є оптимальним способом забезпечення безперервності, збалансованості і стабільності розвитку аграрного ринку та одним з ефективних методів повернення збитків в аграрному секторі» [13].

Виділяють такі групи об'єктів у галузі рослинництва:

- 1) у поточному році аграрні культури, які дадуть урожай ;
- 2) аграрні роботи й культури під урожай наступного року (або наступних років);
- 3) витрати, які підлягають розподілу;
- 4) інші об'єкти.

Облік витрат на біологічні перетворення у рослинництві та облік виходу продукції галузі ведеться за відповідними документами, які слугують

підтвердженням здійснення господарських операцій по понесенню витрат та по виходу продукції. Ці документи поділяються на декілька груп:

- 1) первинні та зведені документи з обліку витрат праці та її оплати;
- 2) документи з витрачання матеріальних цінностей;
- 3) реєстри нарахування амортизаційних відрахувань на необоротні активи галузі рослинництва;
- 4) документи з обліку робіт та послуг, наданих сторонніми організаціями;
- 5) документи з обліку робіт (послуг), виконаних (наданих) власними допоміжними виробництвами;
- 6) документи щодо розподілу загальновиробничих витрат та віднесенню інших витрат;
- 7) документи з обліку фактичного виходу аграрної продукції й додаткових біологічних активів рослинництва (розсади, чубуків, живців, кореневищ, саджанців тощо);
- 8) документи на визначення вартості аграрної продукції та додаткових біологічних активів рослинництва.

В таблиці 2.5 показано виробництво культур зернових та зернобобових підприємствами по районах Тернопільської області.

Таблиця 2.5

### Виробництво культур зернових і зернобобових у фірмах по районах в 2021 році

	Зібрана площа, га		Валовий збір в масі після доробки, ц		Урожайність, ц з 1га площі зібраної	
	2021	2021 у % до 2020	2021	2021 у % до 2020	2021	2021 у % до 2020
<b>Тернопільська область</b>	<b>340854</b>	<b>100,5</b>	<b>27016014</b>	<b>118,7</b>	<b>79,3</b>	<b>118,0</b>
райони						
Кременецький	60199	112,0	4452234	135,7	74,0	121,3
Тернопільський	166506	100,9	13179438	116,4	79,2	115,5
Чортківський	114149	94,9	9384342	115,0	82,2	121,1



У структурі посівних площ найбільшу питому вагу займає Тернопільський район – 48,8 %, відповідно частка Чортківського і Кременецького районів становить 33,5 і 17,7 %. Завдяки високій урожайності (79,2 ц/га) Тернопільський район отримав і найвищий обсяг валового збору зернових і зернобобових культур 13179438 ц, що становить 48,8 % від загальнообласного показника.

В таблиці 2.6 показано виробництво сільськогосподарських культур Тернопільської області.

Таблиця 2.6

### Виробництво аграрних культур у 2021 році

	Культури зернові й зернобобові (в початково оприбуткованій масі)		Буряк цукровий фабричний		Соняшник (в початково оприбуткованій масі)		Картопля		Культури овочеві	
	ц	у % до відповідної дати 2020 року	ц	у % до відповідної дати 2020 року	ц	у % до відповідної дати 2020 року	ц	у % до відповідної дати 2020 року	ц	у % до відповідної дати 2020 року
На 1 липня	–	–	–	–	–	–	47989	71,2	34060	86,5
На 1 серпня	2613011	48,4	–	–	–	–	518618	81,4	277394	51,0
На 1 вересня	15719252	102,6	–	–	–	–	3806284	81,7	803051	94,9
На 1 жовтня	16728328	100,6	1357065	104,5	907964	75,4	10261980	113,7	2188125	153,0
На 1 листопада	21982919	114,4	5658164	154,7	2678016	105,3	10435305	114,8	2383307	102,5
На 1 грудня	31404908	122,9	7609794	104,3	2751854	96,7	10441014	114,3	2404455	102,2
2021 рік	33036662	116,4	8941733	104,1	2777095	97,3	10450696	114,3	2704175	99,2

Дані таблиці 2.6 свідчать про зростання валового виробництва основних сільськогосподарських культур в порівнянні із попереднім роком у Тернопільській області за винятком соняшнику і овочевих культур. Найбільше зростання відбулось по зернових та зернобобових культурах та картоплі (відповідно на 16,4 та 14,3 %).

В таблиці 2.7 показано виробництво пшениці у 2021 році, в розрізі районів Тернопільської області.

Таблиця 2.7

### Виробництво пшениці у підприємствах по районах у 2021 році

	Площа зібрана, га		Об'єм виробництва (валовий збір) в масі після доробки, ц		Урожайність, ц з 1 га площі зібраної	
	2021	2021 у % до 2020	2021	2021 у % до 2020	2021	2021 у % до 2020
<b>Тернопільська область</b>	<b>134203</b>	<b>90,4</b>	<b>8341120</b>	<b>109,3</b>	<b>62,2</b>	<b>121,0</b>
райони						
Кременецький	19354	92,6	1101178	109,5	56,9	118,3
Тернопільський	68125	101,0	4345381	121,1	63,8	119,9
Чортківський	46724	77,8	2894561	95,3	61,9	122,3

Проаналізувавши дані таблиці 2.7 можна зробити висновок, що урожайність пшениці найвищою була в Тернопільському районі (63,8 ц/га). Поряд із високою часткою площі під цією культурою валовий збір у цьому районі склав 4345381 ц, що становить 52,1 % у загальному обсязі області. Зважаючи на порівняно невисоку урожайність пшениці (56,9 ц/га) та малу частку у загальній площі, питома вага валового збору пшениці Кременецького району у загальнообласному показнику становила лише 13,2 %. Окрім цього, в Кременецькому та Чортківському районах спостерігається зменшення площ під пшеницею за останній рік.

Обчислюючи собівартість продукції зернових культур об'єктами є зерно, зерновідходи й солома. Вартість соломи визначається з розрахунково-планових витрат на збирання й транспортування, пресування та скиртування, або за ціною можливої реалізації чи справедливою вартістю.

Коли проводимо калькулювання собівартості зерна, то підраховуємо усі затрати на вирощування та збирання зернових культур, а також включаючи вартість з первинної доробки зерна на току до передачі у франко-пункт зберігання або до передачі на реалізацію.

Кількість зерна приймається до розрахунку в вазі після доробки, із вирахуванням усушки й ваги відходів, які не використовуються.

Якщо у підприємства відсутні зерновідходи, то при калькулюванні від загальної суми затрат на вирощування й збирання зернових культур віднімають вартість соломи, а отже решту витрат ділять на вагу отриманого зерна.

На прикладі підприємства ПАП «Дзвін» проведено калькуляцію собівартості ярої та озимої пшениці.

В ПАП «Дзвін» у 2022 році отримано валовий збір пшениці озимої: чисте зерно – 151989 ц; зернових відходів – 4054 ц; соломи – 94759 ц. Витрати на вирощування озимої пшениці становлять – 92358258 грн. Розрахункова ціна 1 ц соломи – 130 грн. Вміст зерна в зерновідходах становить 68%.

1. Визначаємо вміст повноцінного зерна в зернових відходах.

$$4054 * 0,68 = 2757 \text{ (ц.)}$$

2. Визначаємо загальну кількість повноцінного зерна.

$$151989 + 2757 = 154746 \text{ (ц.)}$$

3. Розраховуємо суму затрат, яка відноситься на зерно.

$$92358258 - (94759 * 130) = 80039588 \text{ (грн.)}$$

4. Визначаємо собівартість 1 ц повноцінного зерна.

$$80039588 : 154746 = 517,23 \text{ (грн.)}$$

5. Розраховуємо собівартість 1 ц зерновідходів.

$$2757 * 517,23 : 4054 = 351,75 \text{ (грн.)}$$

6. Визначаємо собівартість 1 ц соломи.

$$(94759 * 130) : 94759 = 130 \text{ (грн.)}$$

Відповідь: собівартість 1 ц зерна – 517,23 грн., собівартість 1 ц зернових відходів становить – 351,75 грн., собівартість 1 ц соломи – 130 грн.

Тепер давайте розрахуємо по аналогічній системі собівартість пшениці ярої. В ПАП «Дзвін» у 2022 році отримано валовий збір пшениці : чисте зерно – 89899 ц; зернових відходів – 3115 ц; соломи – 16568 ц. Витрати на вирощування ярої пшениці становлять – 40135235 грн. Розрахункова ціна 1 ц соломи – 120 грн. Вміст зерна в зерновідходах становить 65%.

1. Визначаємо вміст повноцінного зерна в зернових відходах.

$$3115 * 0,65 = 2025 \text{ (ц.)}$$

2. Визначаємо загальну кількість повноцінного зерна.

$$89899 + 2025 = 91924 \text{ (ц.)}$$

3. Розраховуємо суму затрат, яка відноситься на зерно.

$$40135235 - (16568 * 120) = 3847075 \text{ (грн.)}$$

4. Визначаємо собівартість 1 ц повноцінного зерна.

$$3847075 : 91924 = 415 \text{ (грн.)}$$

5. Розраховуємо собівартість 1 ц зерновідходів.

$$2025 * 415 : 3115 = 270 \text{ (грн.)}$$

6. Визначаємо собівартість 1 ц соломи.

$$(16568 * 120) : 16568 = 120 \text{ (грн.)}$$

Відповідь: собівартість 1 ц зерна – 415 грн., собівартість 1 ц зернових відходів становить – 270 грн., собівартість 1 ц соломи – 120 грн.

В таблиці 2.8 представлено виробництво кукурудзи у Тернопільській області у 2021 році в розрізі районів.

Таблиця 2.8

### Виробництво кукурудзи у господарствах по районах у 2021 році

	Площа зібрана, га		Об'єм виробництва (валовий збір) в масі після доробки, ц		Урожайність, ц з 1 га площі зібраної	
	2021	2021 у % до 2020	2021	2021 у % до 2020	2021	2021 у % до 2020
<b>Тернопільська область</b>	<b>158729</b>	<b>126,2</b>	<b>16376159</b>	<b>133,8</b>	<b>103,2</b>	<b>106,1</b>
райони						
Кременецький	32248	139,5	3033580	157,8	94,1	113,1
Тернопільський	71851	118,4	7456208	123,2	103,8	104,1
Чортківський	54630	130,0	5886371	138,1	107,7	106,1

Слід відмітити, що за рахунок збільшенню площі під кукурудзою на 26,2 % та зростанню урожайності на 6,1 %, валовий збір цієї культури у Тернопільській області зріс на 33,8 %. Характерно, що зростання відбувалось

по усіх показниках у розрізі районів. Найвищу питому вагу у валовому зборі кукурудзи займає Тернопільський район (47,5%).

«Собівартість 1 ц зерна кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (за виключенням 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 шляхом обмолоту середньодобових зразків з урахуванням базової вологості зерна в качанах, яка приймається на рівні 14%. Перерахунок качанів кукурудзи в сухе зерно, залишених на кінець року в господарстві та перероблених для внутрігосподарських потреб, проводиться за середнім відсотком виходу зерна базової вологості. Переведення качанів кукурудзи у зерно оформляють реєстром переводу качанів кукурудзи повної стиглості в зерно» [71].

У 2021 році підприємство отримало від збору урожаю 248934 ц кукурудзи в початках, вміст зерна у даній продукції становить 83 %. Затрати на вирощування кукурудзи протягом року становлять 91256430 грн. Також оприбутковано побічну продукцію – стебла кукурудзи в розмірі 323450 ц, розрахунково-нормативна ціна за 1 ц – 82 грн.

1. Розраховуємо вихід чистого зерна кукурудзи.

$$248934 * 83 : 100 = 206615 \text{ (ц.)}$$

2. Визначаємо загальну суму витрат, яку віднесли на стебла кукурудзи.

$$82 * 323450 = 26522900 \text{ (грн.)}$$

3. Визначаємо суму витрат, яка відноситься на зерно кукурудзи.

$$91256430 - 26522900 = 64733530 \text{ (грн.)}$$

4. Розраховуємо собівартість 1 ц зерна кукурудзи.

$$64733530 : 206615 = 313,30 \text{ (грн.)}$$

5. Обчислюємо собівартість 1 ц кукурудзи в качанах.

$$(91256430 - 26522900) : 248934 = 260 \text{ (грн.)}$$

Отже, собівартість 1 ц зерна кукурудзи становить 313,30 грн., собівартість 1 ц кукурудзи в качанах – 260 грн.

Собівартість 1 ц цукрових буряків розраховується шляхом поділу загальної суми витрат на їх вирощування та збирання, за виключенням вартості гички, на фізичну масу буряків. Вартість гички на підприємствах, які не проводять визнання сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю, визначається або за нормативно-розрахунковими витратами на її збирання та транспортування, або за коефіцієнтами розподілу витрат між видами продукції, за якими до цукрового буряка за-стосовується пропорція 1ц = 1,0, а для гички – 1ц = 0,20. Аграрні підприємства, які проводять первісне визнання своєї продукції за справедливою вартістю, оцінку гички за нормативними витратами або за коефіцієнтами розподілу витрат не проводять.

У 2021 році в приватному аграрному підприємстві «Дзвін» отримано валовий збір коренів – 235460 ц та 52348 ц гички на суму 689000 грн. Витрати на вирощування цукрових буряків становлять 15560790 грн.

1. Визначаємо суму витрат, які відносяться на коренеплоди.

$$15560790 - 689000 = 14871790 \text{ (грн.)}$$

2. Розраховуємо собівартість 1 ц коренеплодів.

$$14671079 : 235460 = 50,56 \text{ (грн.)}$$

3. Розраховуємо собівартість 1 ц гички цукрових буряків.

$$545235 : 40667 = 13,41 \text{ (грн.)}$$

Відповідь: собівартість 1 ц коренеплодів становить 50,56 грн., собівартість 1 ц гички – 13,41 грн.

Пік виробництва насіння соняшника припадає на літній сезон (із травня до жовтня). Головними етапами вирощування насіння соняшнику є: підготовка ґрунту; система внесення добрив у ґрунт; сівба; догляд за посівами; захист від хвороб; збирання; післязбиральна доробка насіння; зберігання; реалізація.

Як бачимо кожен із вищенаведених періодів має свій склад затрат. Під час калькулювання затрат на виробництво продукції соняшнику належить враховувати ряд факторів як суб'єктивного й об'єктивного характеру.

В таблиці 2.9 відображено виробництво соняшнику по районах Тернопільської області в 2021 році.

Таблиця 2.9

### Виробництво соняшнику в господарствах по районах у 2021 році

	Площа зібрана, га		Валовий збір в масі після доробки, ц		Урожайність, ц з 1 га площі зібраної	
	2021	2021 у % до 2020	2021	2021 у % до 2020	2021	2021 у % до 2020
<b>Тернопільська область</b>	<b>83243</b>	<b>92,7</b>	<b>2777095</b>	<b>97,3</b>	<b>33,4</b>	<b>105,0</b>
райони						
Кременецький	12287	70,9	388523	74,6	31,6	105,0
Тернопільський	32276	94,7	1103947	95,6	34,2	100,9
Чортківський	38680	100,8	1284625	109,0	33,2	108,1

Попри зменшення посівних площ під соняшником на 7,3 % і зростання урожайності на 5,0 ц/га, валовий збір цієї культури в Тернопільській області зменшився на 2,7 % порівняно із попереднім роком. Найбільше зменшились площі під соняшник у Кременецькому районі – на 29,1 %, у Тернопільському – на 5,3 %. Незначне збільшення площ (+0,8 %) було в Чортківському районі, що поряд із зростанням урожайності (на 8,1 %) дало приріст валового збору на 9,0 %.

Для визначення собівартості 1 ц насіння соняшника ділять суму витрат, яку відносять на насіння на отриманий обсяг продукції насіння в центнерах. Для визначення цієї суми потрібно від загальної суми затрат, на вирощування соняшника, відняти суму витрат, яку відносять на побічну продукцію (кошики, соняшничиння).

На підприємстві у 2021 році отримано насіння соняшника – 8023 ц та 12035 ц соняшничиння на суму 285790 грн. Витрати на вирощування соняшника становлять 7570560 грн.

#### Розрахунок

4. Визначаємо суму витрат, які відносяться на насіння соняшника.

$$7570560 - 285790 = 5284770 \text{ (грн.)}$$

5. Розраховуємо собівартість 1 ц насіння.

$$10284770 : 8023 = 657 \text{ (грн.)}$$

6. Розраховуємо собівартість 1 ц побічної продукції соняшника.

$$285790 : 12035 = 23,76 \text{ (грн.)}$$

Відповідь: собівартість 1 ц насіння соняшника становить 657 грн., собівартість 1 ц соняшничиння – 23,76 грн.

Дані первинного обліку в розрізі об'єктів обліку (культур, підрозділів, сортів) узагальнюють у звітах про рух матеріальних цінностей або інших документах, передбачених обліковою політикою підприємства, що слугують підставою для формування кредитової частини звітів №5.5. с.-г. або інших реєстрів, визначених обліковою політикою підприємства, у яких збирається інформація про затрати, а також вихід продукції основного виробництва за об'єктами обліку в рослинництві.

Аналітичний облік в рослинництві проводять по об'єктах, якими є аграрні культури або групи культур.

При здійсненні витрат на біологічні перетворення у рослинництві дебетують рахунок 231, а кредитують рахунки виробництва, запасів, зобов'язань і витрат залежно від видів здійснених та віднесених на галузь витрат.

Готову продукцію й додаткові біологічні активи рослинництва оприбутковують з кредиту рахунку 231 в кореспонденції з рахунком 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» [71]. Продукцію рослинництва, яка оцінена за собівартістю і одразу передана у виробництво, оприбутковують в дебет відповідних субрахунків до рахунку 23.

При оприбуткуванні продукції рослинництва протягом року по плановій собівартості з наступним коригуванням до фактичного рівня, у разі, якщо фактична собівартість менша, ніж планова, проводиться сторнування кредитової частини рахунку 231 та дебету рахунків 27 і 23, 90 «Собівартість реалізації» та й інших каналів оприбуткування або вибуття продукції на суму перевищення планової собівартості над фактичною.



При перевищенні фактичної собівартості над плановою проводиться дооцінка собівартості по дебету рахунків 27, 23, 90 та інших відповідних рахунків і кредиту рахунку 231 на суму перевищення фактичної собівартості над плановою.

Продукція рослинництва та додаткові біологічні активи, щодо яких підприємством обрано оцінку за справедливою вартістю, відображаються при первісному визнанні проведенням по кредиту рахунку 231 та дебету рахунку 27. У разі перевищення фактичних витрат на біологічні перетворення за звітний період, віднесених в дебет рахунку 231 (включаючи розподілені загальновиробничі витрати), над справедливою вартістю первісного визнання продукції рослинництва, дебетується рахунок 940 «Затрати від первісного визнання й від зміни вартості активів, котрі обліковуються за справедливою вартістю» [71] та кредитується рахунок 231 (на величину такого перевищення).

У разі перевищення справедливої вартості визнаної продукції рослинництва над витратами на біологічні перетворення на суму такого перевищення кредитується рахунок 710 «Дохід від первісного визнання й від зміни вартості активів, котрі обліковуються за справедливою вартістю» [71] та дебетується рахунок 231.

Підприємства, що ведуть облік за міжнародними стандартами, проводять визнання продукції рослинництва, а також за справедливою вартістю додаткові біологічні активи рослинництва.

По кредиту рахунку 231 в кінці звітного періоду в дебет субрахунку 977 «Інші витрати звичайної діяльності» [71] відносяться затрати за загиблими посівами, а також затрати на обробіток площ, на котрих загинув урожай внаслідок стихійного лиха. Якщо площу було пересіяно повністю по загиблих посівів, то на форс-мажорні затрати відносяться прямі збитки за наслідками загибелі посівів (наприклад, вартість насіння загиблої культури).

Біологічні активи рослинництва по посівах (розсадах) сільськогосподарських культур на дату балансу можуть оцінюватися за справедливою вартістю у випадку можливості її достовірного визначення. У

цьому випадку на вартість первісного визнання дебетується рахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» [71] та кредитується рахунок 231. Дебетується рахунок 231 та кредитується рахунок 710 на величину перевищення справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва, що оцінені за справедливою вартістю, над витратами на їх біологічні перетворення на дату балансу.

На величину перевищення затрат на біологічні перетворення поточних біологічних активів рослинництва над їх справедливою вартістю на дату балансу кредитується рахунок 231 та дебетується рахунок 940. На момент початку збирання урожаю справедлива вартість біологічних активів рослинництва, визначена на дату останнього балансу, списується в дебет рахунку 231 за відповідною статтею.

#### **2.4. Організація обліку процесу виробництва та калькулювання собівартості продукції тваринництва**

Процес відтворення та формування аграрної галузі, особливо тваринництва, принципово залежить від характеру й особливостей управління, контролю та якісно поставленого облікового процесу, яке у свою чергу буде полягати в необхідності вирішення проблем, які стримують розвиток підприємств.

В сьогоденних умовах господарювання за вимогою інституціональної теорії бухгалтерського обліку, бухгалтер який зайнятий в галузі тваринництва здійснює облік інформації, який формує права та обов'язки осіб, що беруть участь в них. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку, що відображена в положенні у частині підтвердження передумов зміни й розвитку об'єктів бухгалтерського обліку тваринництва, які закладені в еволюції епох розвитку економічних відносин. Інституціоналізації бухгалтерського обліку (від суб'єктної обмеженості до важливого соціально-економічного інституту в час

сталого розвитку) створює теоретичні уявлення, що у свою чергу дозволяє ранжувати об'єкти обліку в тваринництві за пріоритетністю епохальних запитів.

В таблиці 2.10 показано сільськогосподарські тварини в розрізі господарств які є в Тернопільській області.

Таблиця 2.10

**Кількість тварин за категоріями господарств на 1 січня 2022 року**

	Тис. голів	У % до 1 січня 2021р.
<b>Господарства усіх категорій</b>		
Велика рогата худоба	128,8	97,0
у т.ч. корови	86,1	100,6
Свині	387,3	109,3
Вівці та кози	17,1	108,2
Птиця свійська	5208,3	96,9
<b>Підприємства</b>		
Велика рогата худоба	35,0	107,0
у т.ч. корови	14,0	106,9
Свині	236,9	122,6
Вівці та кози	4,0	160,0
Птиця свійська	2100,9	95,1
<b>Господарства населення</b>		
Велика рогата худоба	93,8	93,7
у т.ч. корови	72,1	99,4
Свині	150,4	93,4
Вівці та кози	13,1	98,5
Птиця свійська	3107,4	98,1

Проаналізувавши динаміку кількості сільськогосподарських тварин у розрізі окремих категорій господарств, слід відмітити зменшення поголів'я у господарств населення за усіма видами тварин. Значне зменшення у цій категорії господарств спостерігається у поголів'ї ВРХ (на 6,3 %) та свиней (на 6,4 %). Натомість у сільськогосподарських підприємствах зростання поголів'я відбулось по усіх видах тварин, окрім свійської птиці (-4,9 %). Загалом по

господарствах усіх категорій зменшення поголів'я спостерігалось лише по ВРХ і свійській птиці (відповідно 3,0 і 3,1 %).

В таблиці 2.11 зображено кількість сільськогосподарських тварин, які вирощуються на підприємствах Тернопільської області.

Таблиця 2.11

**Кількість тварин у підприємствах по районах на 1 січня 2022 року**

	Велика рогата худоба, голів		Свині, голів	Птиця свійська, тис. голів
	усього	у т.ч. корови		
<b>Тернопільська область</b>	<b>34974</b>	<b>13993</b>	<b>236901</b>	<b>2100,9</b>
райони				
Кременецький	5763	2555	19509	–
Тернопільський	18070	7068	163143	1714,2
Чортківський	11141	4370	54249	386,7

Кількість сільськогосподарських тварин у сільськогосподарських підприємствах області станом на 1 січня 2022 року становила: ВРХ – 34974 голів, в тому числі 13993 корів. Серед районів області найбільша кількість ВРХ була у Тернопільському районі – 18070 голів або 51,7 % (в тому числі корів 7068 або 50,5 %). У структурі поголів'я свиней Тернопільський район становив 68,9 %, Кременецький - 8,2 % і Чортківський – 22,9 %. Слід відзначити, що сільськогосподарські підприємства Кременецького району не займались вирощуванням свійської птиці.

В таблиці 2.12 показано виробництво продукції тваринництва за відповідними категоріями господарств Тернопільської області.

Проаналізувавши дані табл. 2.12 щодо виробництва головних видів продукції тваринництва по категоріях господарств у січні 2022 року у порівнянні з аналогічним періодом минулого року, слід відмітити зростання цих показників у аграрних підприємствах та зменшення у господарствах населення. Особливо високими темпами зросли обсяги надоїв у сільськогосподарських підприємства (на 21,7 %). Загалом по усіх категоріях

господарств зросла кількість одержаних яєць на 4,2 % та обсяги виробництва молока – на 9,1 %, проте зменшилась вага тварин реалізованих на забій – на 2,1 %.

Таблиця 2.12

**Виготовлення основних видів продукції тваринництва за категоріями господарств у січні 2022 року**

	2022	2022 у % до 2021
<b>Господарства усіх категорій</b>		
Жива маса аграрних тварин, реалізованих на забій тис. т	9,2	97,9
Обсяг виробництва (валовий надій) молока, тис. т	22,7	109,1
Кількість одержаних яєць від птиці свійської, млн. шт	42,3	104,2
<b>Підприємства</b>		
Жива маса сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій тис.т	4,1	105,1
Обсяг виробництва (валовий надій) молока, тис.т	11,2	121,7
Кількість одержаних яєць від птиці свійської, млн. шт	31,7	108,2
<b>Господарства населення</b>		
Жива маса сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій тис.т	5,1	92,7
Обсяг виробництва (валовий надій) молока, тис.т	11,5	99,1
Кількість одержаних яєць від птиці свійської, млн.шт	10,6	93,8

В таблиці 2.13 описано виробництво продукції тваринництва у підприємствах по районах Тернопільської області.

В 2021 р. у Тернопільській області було реалізовано на забій аграрних тварин (у живій масі) 530305 ц, валовий надій молока 1179085 ц. У структурі реалізації сільськогосподарських тварин на забій та валового надою молока відповідно Тернопільський, Кременецький та Чортківський райони становили 42,4, 29,6 та 28,0 % і 47,3, 15,9 та 36,8 %. Слід також відмітити, що лише у Тернопільському районі сільськогосподарські підприємства вирощують птицю свійську з метою отримання яєць (309324,9 тис. шт).

Таблиця 2.13

**Виробництво продукції тваринництва в підприємствах по районах у 2021 року**

	Жива маса тварин, реалізованих на забій, ц	Валовий надій молока, ц	Кількість отриманих яєць від птиці свійської, тис. шт
<b>Тернопільська область</b>	<b>530305</b>	<b>1179085</b>	<b>309324,9</b>
райони			
Кременецький	157077	187920	–
Тернопільський	224884	557392	309324,9
Чортківський	148344	433773	–

«Калькулювання у тваринництві базується на загальних правилах, установлених П(С)БО 16, П(С)БО 30 та Методичними рекомендаціями із планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Мінагрополітики від 18.05.01 р. № 132» [36].

«Об'єктами калькулювання у тваринництві є окремий вид основної та супутньої продукції (молоко, приплід, приріст живої маси, яйця та ін.). Побічна продукція (шкура тварин, що загинули, молоко у м'ясному скотарстві, гній та ін.) не калькулюється, а оцінюється в порядку, передбаченому в п. 11 П(С)БО 16 «Витрати» [54], п. 9.2 Методрекомендацій № 132» [39]. «Зокрема: гній, який підлягає внутрішньому використанню та/або реалізації, оцінюють за нормативно-розрахунковою вартістю, яка складається з витрат на його видалення, переміщення та сушіння; шкура загиблих тварин – за реалізаційними цінами (у разі їх реалізації) чи цінами їх використання (у разі внутрішньогосподарського використання)» [39; 54].

«Обчислення собівартості продукції тваринництва розпочинають після розподілу витрат з утримання кормоцехів між окремими обліково-технологічними групами тварин пропорційно фізичній масі витрачених кормів, приготовлених у кормоцехах. Після цього списують та включають до складу витрат тваринництва відповідну частину витрат на спорудження та утримання

таборів, загонів, навісів та інших тимчасових споруд для тварин. якщо в літніх таборах і загонах утримується декілька видів або технологічних груп тварин, то витрати, які припадають на цей рік, треба розподіляти між видами чи групами тварин пропорційно до зайнятої площі або кількості поголів'я тварин» [28, с. 6].

«Обчислення собівартості одиниці тваринницької продукції розпочинається з молока, адже воно може бути використане для вирощення інших груп й видів тварин. При цьому всі витрати на утримання основного стада за мінусом побічної продукції та мінусом вартості приплоду (60 кормоднів) ділять на кількість отриманого молока. собівартість одного кормодня утримання худоби й птиці обчислюють шляхом ділення всієї суми витрат за відповідними групами худоби та птиці на кількість фуражних днів» [40].

«Собівартість 1 ц приросту живої маси розраховують шляхом ділення загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси. Для визначення собівартості. Для визначення собівартості 1 ц живої маси необхідно до суми витрат на до рощення та відгодівлю худоби за звітний рік (за мінусом вартості побічної продукції додати балансову вартість тварин на початок року, вартість тварин, що надходили на дорощування протягом року, і вартість приплоду поточного року (без вартості загиблих тварин). за обчисленою собівартістю центнера живої маси визначають фактичну собівартість як вибулого протягом звітного року поголів'я тварин, так і поголів'я, що залишилось у господарстві на кінець року. собівартість продукції птахівництва визначається шляхом ділення витрат на утримання чи вирощення відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції» [39].

«Собівартість живої маси складається із суми витрат на утримання корів і телят до восьмимісячного віку, та балансової вартості телят, які були в цій групі на початок року та надійшли в групу протягом року (у тому числі вартість приплоду). Жива маса складається із маси телят, що залишилися під матками на кінець року (кварталу) та переведені в старші групи. Діленням витрат на

кількість центнерів живої маси, визначають собівартість 1 центнера живої маси, по якій оцінюють поголів'я тварин, що вибуло, та тих, які залишилися під матками на кінець року» [71].

У господарстві Дзвін на початок звітнього періоду було 1490 голів великої рогатої худоби живою масою 1610 ц на суму 8855000 грн.

За звітний період надійшло: приплід – 980 голів живою масою 310 ц, вартістю 1550000 грн; придбано у постачальника 35 голів живою масою 86 ц на суму 430000 грн; переведено з основного стада 25 голів масою 128 ц на суму 620000 грн. За звітний період реалізовано 645 голів масою 1700 ц, переведено в основне стадо 89 голів масою 391 ц, загинуло 3 голів живою масою 1,0 ц.

Розрахуємо приріст живої маси за рік:

$$3542 + 1700 + 391 + 1 - 128 - 310 - 86 - 1610 = 3500 \text{ ц}$$

Розрахуємо собівартість приросту живої маси за рік:

$$15750000 \text{ грн} : 3500 \text{ ц} = 4500 \text{ грн.}$$

Розрахуємо живу масу тварин:

$$1610 + 310 + 86 + 3500 - 1 + 128 = 5633 \text{ ц}$$

Розрахуємо вартість живої маси:

$$8855000 + 1550000 + 430000 + 15750000 + 620000 = 27205000 \text{ грн.}$$

Розрахуємо собівартість 1 ц живої маси:

$$27205000 : 5634 = 4830 \text{ грн.}$$

Підприємства, які оцінюють біологічні активи та аграрну продукцію за справедливою вартістю, при оприбуткуванні телят оцінюють їх за цією вартістю (справедлива вартість одержаних телят), а далі ведуть облік їх біологічних перетворень, порівнюючи справедливу вартість приростів з витратами на такі перетворення. Справедлива вартість може визначатися як по головах приплоду окремо, так і за справедливою вартістю 1 кг (1ц) м'яса в живій вазі та живою масою приплоду.

Собівартість продукції свинарства включає витрати на утримання свиноматок з поросятами до відлучення, кнурів, поголів'я свиней на дорощуванні й відгодівлі.



Затрати на утримання основного стада свиней за рік склали 62500 грн. Вартість побічної продукції – 1400 грн. Залишок поросят під свиноматками на початок року – 50 голів масою 0,6 ц на суму 2700 грн. Визначення собівартості приросту свиней наведено у табл. 1.

$$\begin{aligned} & \text{Розрахуємо приріст живої маси} \\ & 15 + 0,2 + 0,4 - 0,6 - 2,4 = 12,6 \text{ (ц)}. \end{aligned}$$

Розрахуємо фактичну собівартість 1 ц приросту живої маси поросят на момент відлучення:

$$(62500 - 1400) : 12,6 = 4849 \text{ грн.}$$

У спеціалізованих господарствах собівартість продукції свинарства розраховується загальною за галуззю і кожною технологічною групою, а у неспеціалізованих – тільки загальною за галуззю.

Оприбутковуючи продукції тваринництва на підприємствах використовують ряд таких документів. Їх можна поділити на кілька груп: перша група це документи на оприбуткування готової продукції й яка оприбуткована в дебет рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» (молоко, яйця, мед та інше) [40]; друга група – документи які служать для оприбуткування приросту живої маси відображають за дебетом рахунку 21 «Поточні біологічні активи» [71]; третя група – документи на оприбуткування додаткових біологічних активів тваринництва (приплоду), що оприбутковуються у дебеті рахунку 21 «Поточні біологічні активи» [39].

До першої групи документів відносяться: журнали обліку надою молока – для оприбуткування молока від надою, акти настригу і приймання вовни – для оприбуткування вовни від овець, щоденники надходження сільськогосподарської продукції – для оприбуткування яєць, меду й риби.

До документів другої групи відносяться відомості зважування тварин та розрахунки визначення приросту тварин.

До третьої групи належать акти на оприбуткування приплоду тварин, накопичувальні акти на оприбуткування приплоду звірів – на оприбуткування

приплоду, акти виводу й сортування добового молодняка птиці та на оприбуткування птиці від інкубатора.

Якщо подивимось на документи першої групи то їх інформацію включають в звіт про рух матеріальних цінностей, а от з другої та третьої груп – в звіт про рух тварин і птиці на фермі.

Витрат у тваринництві які відображають в аналітичному обліку ведуть безпосередньо по об'єктах, якими слугують конкретні статево-вікові групи тварин й птиці.

В Звіті про витрати й вихід продукції основного виробництва № 5.5. с.-г. відкривають аналітичні рахунки або можуть відобразатись в іншому реєстрі, якщо це прописано обліковою політикою даного підприємства. Затрати обліковують за статтями, а от вихід продукції відображають за її назвою, а також за кількістю та сумою.

У реєстрах обліку витрат по тваринництву відображають витрати на біологічні перетворення та вихід продукції за поточний місяць та нагромаджені витрати з початку року.

Для обліку затрат на біологічні перетворення й вихід продукції тваринництва застосовують рахунок 232 «Тваринництво» до рахунку 23 «Виробництво». За дебетом цього рахунку відображають затрати на біологічні перетворення, суму доходів від первісного визнання аграрної продукції й додаткових біологічних активів тваринництва, а по кредиту – вихід продукції й додаткових біологічних активів за плановою собівартістю, яка в кінці року на підприємстві коригується до фактичної, або ж справедливою вартістю, яка буде зменшена на очікувані затрати на місці продажу та суму затрат від первісного визнання додаткових біологічних активів і аграрної продукції тваринництва, вартість загиблих тварин тощо.

## Висновки до розділу 2

На сьогоднішній день розвиток аграрної галузі, що забезпечує населення продуктами харчування, й промисловість сировиною, має велике значення. Підприємства даної галузі будуть ефективно працювати при правильній та раціональній організації їх роботи, а також планування всіх затрат й доходів в межах загального управління підприємством. Як бачимо, що саме затрати виробництва аграрної продукції є економічною основою собівартості, що дає можливість глибоко аналізувати економічний стан підприємства та формулювати резерви підвищення ефективності виробництва, а це в свою чергу дає можливості для реалізації соціального та економічного розвитку підприємств аграрної галузі.

До ключових завдань управління затратами на аграрних підприємствах можна зарахувати: планування собівартості, облік затрат та формулювання собівартості аграрної продукції та калькулювання собівартості одиниці продукції, визначення напрямів й реалізація заходів щодо зменшення собівартості аграрної продукції.

Для визначення собівартості продукції, на сьогоднішній день, точність калькуляційних розрахунків є вагомим передумовою об'єктивності цілого ряду економічних показників діяльності аграрних підприємств.

## РОЗДІЛ 3

### УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 3.1. Формування системи внутрішньої управлінської звітності за центрами відповідальності

Г.О. Партин відзначає, «що формування системи управління за центрами відповідальності передбачає: визначення загальної мети діяльності підприємства та його проміжних завдань; виділення в організаційній структурі підприємства центрів відповідальності; розроблення бюджетів для кожного центру відповідальності; розроблення моделі формування звітності центрів відповідальності; оцінювання діяльності центрів на основі аналізу бюджетних і звітних даних, а також прийняття відповідних управлінських рішень» [50, с 172].

«Як зазначає Н.В. Тлучкевич виділення на сільськогосподарських підприємствах центрів відповідальності, дає змогу протягом року складати за кожним з них внутрішню звітність, яка є інформаційною базою для проведення сегментарного аналізу, в основі якого лежить класифікація витрат на змінні і постійні та розрахунок маржинального доходу, який показує внесок кожного центру відповідальності у формування прибутку підприємства в цілому» [68, с. 275].

В структурі аграрного підприємства доцільно виокремити два типи центрів відповідальності «Витрати» – основні та функціональні. Основні центри відповідальності «Витрати» забезпечують контроль витрат за місцями їх виникнення, наприклад, молочнотоварна ферма. У свою чергу функціональні центри відповідальності «Витрати» пов'язані із обслуговуванням та забезпеченням безперервного процесу виробництва (допоміжні виробництва, МТП). До функціональних центрів відповідальності, як правило, відносять відділ головного механіка, який є відповідальним за витрати на ремонт та

обслуговування виробничого устаткування; відділ головного енергетика, який відповідає за затрати на автотранспорт, воду тощо та інші функціональні відділи, зв'язані з витрачанням виробничих ресурсів.

«Іванченкова Л.В., Ткачук Г.О. присвятили свою роботу спробі систематизувати звітну внутрішню інформацію, яку з метою оперативного, поточного та стратегічного управління, контролю та планування мають використовувати промислові підприємства. Однак вони визнають, що в організації внутрішньогосподарської (управлінської) звітності все ще існують певні недоліки, пов'язані із недостатнім рівнем обізнаності управлінців з питань інформативності обліково-аналітичної системи підприємства (системи обліку, аналізу та контролю); неузгодженістю показників різних форм внутрішньогосподарської звітності; відсутністю зовнішньої регламентації; чіткої облікової політики щодо змісту внутрішньої звітності; методичного забезпечення формування управлінської звітності, чітких принципів корпоративної політики щодо мети та завдань оперативного та поточного управління» [28].

«Основними проблемними питаннями розвитку системи внутрішньої управлінської звітності Корягін М.В. та Куцик П.О називають: розробку стандартизованих форм та форматів внутрішньої управлінської звітності; визначення суб'єктів, відповідальних за процес складання і подачі внутрішньої управлінської звітності; обмежена часова орієнтація інформації управлінської звітності; налагодження взаємозв'язку системи внутрішньої управлінської звітності з аналітичною системою підприємства» [32].

Надає правильну інформацію користувачам про розмір отриманих доходів та понесених витрат в розрізі видів діяльності це управлінський звіт про результати діяльності підприємства, а також висвітлює порядок формування прибутків і збитків та характеризує сукупний дохід та елементи операційних витрат й визначає прибуток на акцію.

Керівник підприємства може оцінити за допомогою даних які наведені в управлінському звіті про результати діяльності роботи підприємства в цілому або за кожних напрямків діяльності окремо.

«Системний підхід до формування управлінського звіту про результати діяльності передбачає виконання таких етапів: постановку мети і завдань інформаційного забезпечення звіту, а саме доповнення інформації, що міститься в фінансовій або податкової звітності; формування джерел надходження інформації для створення на її основі управлінського звіту про результати діяльності; розробку системи показників; оцінку результатів діяльності та ступеня відповідності передбачуваних результатів і фактично досягнутих значень; контроль основних параметрів та прийняття відповідних управлінських рішень для усунення недоліків» [12].

Ефективним є запровадження системи обліку фінансових результатів за центрами відповідальності коли буде формуватись управлінський звіт про результати діяльності підприємства. Звіт повинен мати ґрунтовні відомості про результати фінансово-господарської діяльності підприємства і враховувати дані за її сегментам.

Дана форма управлінського звіту про результати діяльності повинна зважати на потреби користувачів й враховувати інші фактори, що лежать безпосередньо в основі класифікації управлінської звітності.

Важливим елементом системи управлінського обліку суб'єкта господарювання є облік за центрами відповідальності, який представляє собою систему збирання, відображення та групування інформації про діяльність окремих структурних підрозділів підприємства (центрів відповідальності).

Два розділи - Звіт про результати діяльності підприємства в цілому та звіт за сегментами входять до управлінського звіту про результати діяльності. Основні і проміжні показники містяться в управлінському звіті про результати діяльності.

«До управлінського звіту про результати діяльності окрім основних показників включаються такі показники як: маржинальний дохід, оскільки він

є як найбільш реальним показником фінансового результату діяльності підприємства; змінні витрати, що залежать від обсягу виробництва або обсягу реалізації, які прямо можна віднести на собівартість конкретного виду продукції (товару); постійні витрати, які розподіляються відповідно до прийнятої на підприємстві бази розподілу» [12].

Застосовуючи на підприємстві метод «витрати – випуск» ми можемо скласти управлінський звіт про результати діяльності.

Якщо доходи підприємства дорівнюють його затратам, а його прибуток відповідно буде дорівнювати нулю то постає важлива інформація про точку беззбитковості, яка буде показувати собою критичний обсяг реалізації (діяльності).

Звіт про фінансові результати й звіт про розподіл прибутку, а також звіт про використання прибутку можуть бути використані для створення Управлінського звіту про результати діяльності.

«Інформація про результати діяльності кожного центру відповідальності періодично узагальнюється у звіті, який складають менеджери, тим самим повідомляючи керівництво про відхилення від кошторисів на закріплених за ними ділянках» [25].

«Впровадження управлінської звітності центрів відповідальності за системою ключових показників діяльності здійснюють за такими етапами: формування групи управління процесом розробки і впровадження управлінської звітності; встановлення інформаційних потреб менеджерів, які повинні задовольнятися управлінською звітністю; розробка корпоративних стандартів управлінської звітності; розробка конкретних форм управлінської звітності; удосконалення існуючої (впровадження нової) інформаційної системи управління з метою автоматизації складання і подання управлінської звітності; апробація системи управлінської звітності та усунення виявлених недоліків» [12].

До ключових показників ефективності центрів відповідальності можуть входити - обсяг реалізації продукції та середній рівень чистого прибутку в

відсотках від реалізації продукції, а також середня вартість капіталу підприємства та співвідношення власного й позикового капіталу.

Для управління центрами відповідальності використовують контрольні показники, а це дозволяє встановлювати ліміти та нормативні значення й граничні межі прийнятих показників. Коли буде проведено деталізації верхнього рівня ключових контрольних показників то в подальшому забезпечиться передача їх на рівні центрів відповідальності й співробітників, то до них можна прив'язати винагороду персоналу тощо (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

#### Застосування ключових показників для формування управлінської звітності

Центр відповідальності	Ключові показники ефективності	Управлінська звітність
Відділ збуту	Обсяг реалізації Дебіторська заборгованість на кінець періоду Кількість нових клієнтів	Управлінський звіт про прибутки та збитки Управлінський баланс Операційні звіти
Відділ інвестування	Обсяг реалізації Дебіторська заборгованість на кінець періоду Кількість закритих проектів	Управлінський звіт про прибутки та збитки в розрізі проектів Управлінський звіт про рух грошових коштів Операційні звіти за проектами
Бухгалтерія	Строк формування звітності Процент переоплат контрагентам Суми штрафів державної фіскальної служби	Управлінський звіт про прибутки та збитки Управлінський звіт про рух грошових коштів Операційні звіти

«Внутрішня управлінська звітність в системі ключових показників ефективності за центрами відповідальності містить: звіти центрів витрат (звіти про виробничі витрати за видами продукції (послуг), звіти про виробничі витрати структурних підрозділів та ін.); звіти центрів доходів (звіти про доходи (виручку) за видами продукції, звіти про доходи (виручку) за ринками збуту, звіти про доходи (виторг) за видами (групами) споживачів, звіти про доходи (виторг) за іншими сегментами; звіти про рух грошових коштів за центрами доходів (іншими сегментами)); звіти за центрами прибутку (звіти про прибутки та збитки за видами продукції, звіти про прибутки та збитки за видами діяльності, звіти про прибутки та збитки за іншими сегментами, звіти про маржинальний прибуток за видами діяльності, звіти про маржинальний



прибуток за видами продукції, звіти про маржинальний прибуток за іншими сегментами); звіти за центрами інвестицій (управлінський баланс за центрами інвестицій, звіт про прибутки та збитки за центрами інвестицій, звіт про маржинальний прибуток за центрами інвестицій, звіт про зміни капіталу за центрами інвестицій, звіт про рух грошових коштів за центрами інвестицій тощо)» [12].

Головними критеріями ефективності для управлінської звітності центрів відповідальності при використанні системи ключових показників ефективності є: «задоволення інформаційних запитів менеджерів підприємства; відображення показників реалізації стратегії підприємства; реагування на динаміку зовнішнього середовища; забезпечення можливості прогнозування ефективності управлінських рішень; використання крім національної валюти й інших грошових вимірників (іноземних валют, електронних грошей); врахування ризиків при прийнятті управлінських рішень; можливість адаптації до вимог користувачів тощо» [12].

Звіт центрів відповідальності складається щомісячно й повинен містити порівняння фактичних, а також планових показників діяльності центрів відповідальності. Далі, контролер з управлінського обліку аналізує, виявляє й вивчає відхилення фактичного обсягу затрат до запланованого. Потім контролер з управлінського обліку зобов'язаний надати необхідні консультації й рекомендації керівникам центрів відповідальності та навести необхідні корективи їх роботи.

### **3.2. Управлінський аспект: порядок формування фінансової звітності за сегментами**

Невід'ємною складовою фінансової звітності підприємства, а також його управління є формування інформації про звітні сегменти. Принципом економічної релевантності виділяється інформація за сегментами яка в свою

чергу дозволяє оцінювати діяльність організації зовнішнім користувачам, а також напрями її розвитку та ризику діяльності. Важливою стає інформація про кожний сегмент й передусім про доходи, витрати та грошові потоки.

На думку Т. В. Ігнатенко «система обліку за сегментами та звітності є основою для побудови операційної та фінансової моделі підприємства, яка надає можливість не лише розрахувати вартість компанії, але й рентабельність вкладу, ефективність інвестицій, визначати поведінку моделі у зв'язку із зміною будь-якого фактора, що безпосередньо впливає на прийняття рішень менеджерами, акціонерами, інвесторами тощо, пов'язаних із діяльністю підприємства в теперішньому та стратегічному аспекті» [29, с. 207].

Формування показників звітності за сегментами служить основою для побудови бухгалтерського обліку та з метою управління підприємством в розрізі його сегментів спрямована на створення інформаційного забезпечення процесу аналізу ефективності роботи структурних підрозділів, а також ухвалення користувачами рішень по звітності щодо оцінки прибутків й ризиків діяльності підприємства.

На рис 3.1 наведено користувачів звітності за сегментами.

Якщо формуємо звітність за сегментами для зовнішніх й внутрішніх користувачів, то потрібно дотримуватися подібних правил: «для того щоб звести дані щодо діяльності сегментів використовуються тільки дані за один і той самий звітний період задля формування порівнюваних показників звітності; виходячи з принципу послідовності, тривалість звітних періодів і розрив між звітними датами повинні зберігатися незмінними від періоду до періоду; вимагається використання єдиної облікової політики для подібних операцій сегментів підприємства та інших подій за схожих умов» [9].

У процесі підготовки інформації аграрними підприємствами для звітності за сегментами потрібно мати добре налагоджену методологічну базу і сам процес повинен бути послідовним, інакше кажучи налічуватися з певних етапів (фаз) (табл. 3.2.).



**Рис. 3.1. Формування інформації про звітність за сегментами для зовнішніх та внутрішніх користувачів**

Дві фази: організаційну й методичну включає процес забезпечення порядку складання звітності за сегментами (рис.3.2.)

Застосовування єдиної облікової політики аграрного підприємства для всіх звітних сегментів допускає створювати уніфіковані звітні форми які будуть висвітлювати додаткову інформації для фінансової звітності підприємства. Маючи єдині методичні вказівки для застосування робочого плану рахунків можуть забезпечити рівне відображення господарських операцій, це в свою чергу буде полегшувати досягненню взаємоузгодження звітних даних.

Таблиця 3.2.

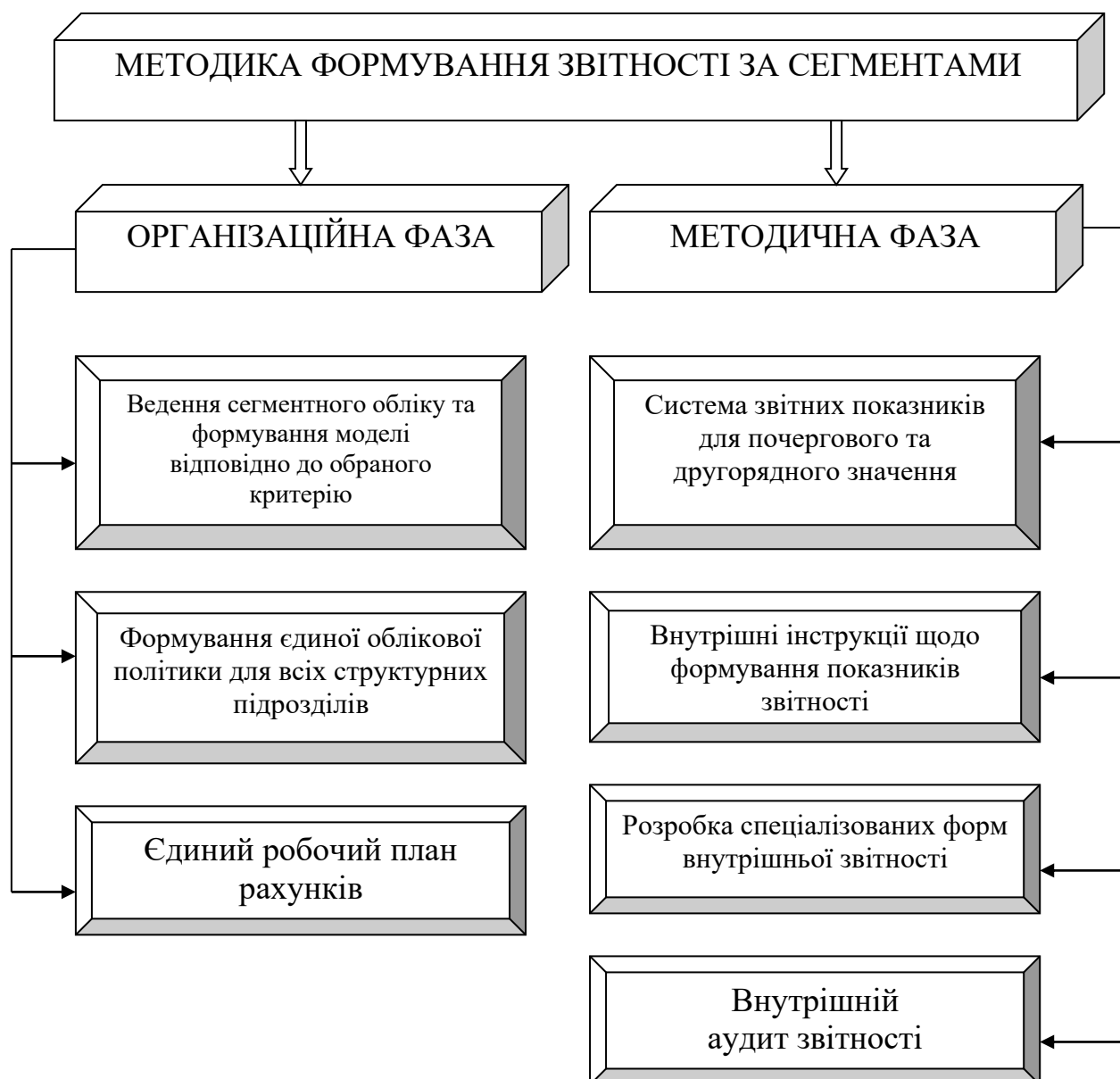
### Процес підготовки й подання звітності за сегментами

<i>Етапи</i>	<i>Назва етапу</i>
<i>Організаційна фаза</i>	
Етап I	Формування моделі ведення сегментного обліку відповідно до обраного критерію
Етап II	Формування єдиної облікової політики для всіх структурних підрозділів
Етап III	Розробка єдиного робочого плану рахунків із урахуванням потреб сегментного обліку
<i>Методична фаза</i>	
Етап IV	Побудова системи звітних показників для формування звітності за сегментами
Етап V	Розробка внутрішніх інструкцій щодо формування показників звітності
Етап VI	Розробка спеціалізованих форм внутрішньої звітності для потреб управління сегментами діяльності
Етап VII	Внутрішній аудит звітності

Внутрішня звітність має спеціалізовані форми, що в свою чергу дозволяє перевірити застосування єдиної облікової політики, а також дотримання внутрішніх розпоряджень головного підрозділу які формують єдину методику показників яка використовується для складання фінансової звітності аграрного підприємства й підтверджують її адекватність.

При наданні інформації за сегментами на першому етапі коли ухвалюються рішення потрібно дотримуватися методологічних засад формування інформації про звітні сегменти, а також її розкриття у фінансовій звітності, які безпосередньо визначені П(С)БО 29 [55].

Вивчивши два стандарти (П(С)БО 29 та МСФЗ 8 і зробивши певні узагальнення можемо сказати, що звітність за сегментами є обов'язковою при складанні обох груп суб'єктів господарювання: «по-перше, для підприємств, що оприлюднюють свою річну фінансову звітність (у тому числі підприємства, що торгують борговими інструментами чи інструментами власного капіталу); по-друге, для підприємств, діяльність яких є об'єктом державного регулювання (монополісти чи підприємства, ціни на продукцію яких регулюються державою)» [42; 55].



**Рис. 3.2. Методика формування звітності за сегментами**

Облікова політика щодо звітних сегментів на підприємстві повинна включати такі елементи: «прийняття рішення щодо підготовки та подачі звітності за сегментами; інформаційне забезпечення формування звітності за сегментами; визначення критеріїв виділення звітних сегментів; визначення пріоритетного виду сегмента; формування засад розрахунків та ціноутворення у процесі дослідження операцій; обрання методу розрахунку цін для проведення дослідження операцій; спосіб розподілу активів та зобов'язань між звітними

сегментами; принципи об'єднання звітних сегментів; визначення кола відповідальних за складання звітності за сегментами» [63].

Для складання звітності за сегментами під час збору й обробки інформації аграрному підприємству потрібно забезпечити:

- 1) для складання звітності за сегментами потрібно мати максимальну достовірність інформації;
- 2) для збору й обробки провести оптимізацію витрат.

«Інформація про звітні сегменти згідно з П(С)БО 29 відображається у Додатку до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» – форма № 6» [55].

Інформація за пріоритетними й допоміжними звітними сегментами буде відображатися у формі № 6 де чітко визначено показники діяльності аграрного підприємства (рис. 3.3).

<i>Представлення у формі № 6 "Інформація за сегментами" звітних показників пріоритетних і допоміжних звітних сегментів згідно з чинним П(С)БО 29</i>	
<i>Показники пріоритетних звітних сегментів</i>	<i>Показники допоміжних звітних сегментів</i>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Доходи звітних сегментів.</li> <li>2. Витрати звітних сегментів.</li> <li>3. Фінансовий результат діяльності звітного сегмента.</li> <li>4. Фінансовий результат діяльності підприємства.</li> <li>5. Активи звітних сегментів.</li> <li>6. Зобов'язання звітних сегментів.</li> <li>7. Капітальні інвестиції.</li> <li>8. Амортизація необоротних активів.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям.</li> <li>2. Балансова вартість активів звітних сегментів.</li> <li>3. Капітальні інвестиції.</li> </ol>

**Рис. 3.3. Розкриття інформації у формі № 6 «Інформація за сегментами» про пріоритетні й допоміжні звітні сегменти**

МСФЗ 8 показує нам, що для складання звітності за сегментами використовують управлінський підхід. Організаційну структуру підприємства відображає інформація відносно звітних сегментів. «Розкриваючи інформацію про звітні сегменти згідно МСФЗ 8 головний принцип зводиться до наданні

можливості користувачу фінансової звітності суб'єкта господарювання оцінити характер й фінансовий вплив видів економічної діяльності, котрими він займається, та економічні умови, за котрих він здійснює свою діяльність» [42].

Одним із головних показників діяльності сегмента є результат сегмента, інакше кажучи прибуток або збиток. При складанні звітності за сегментами згідно МСФЗ 8 [42], відповідно до управлінського підходу не обчислюється за загальними принципами обліку фінансовий результат сегмента підприємства.

Суб'єкт господарювання зобов'язаний показати реальні результати щодо діяльності сегментів, іншими словами показники, які відображені у внутрішніх звітах підприємства, приймаючи до уваги при цьому доходи й затрати, що аналізуються підприємством для прийому управлінських рішень усередині підприємства.

Сформована звітність у результаті ведення обліку за сегментами діяльності, дає право не тільки відображати господарську діяльність сегментів, а також надає шанси для ефективнішого управління окремими сегментами й підприємством цілому.

Отже, складаючи звітність за сегментами можемо сказати, що цей процес є творчий, який буде вимагати від персоналу підприємства досвіду подібної роботи, а також знань організаційно-управлінської структури підприємства.

На сьогоднішній день, форми внутрішньої звітності є нерегламентовані, тобто аграрне підприємство має можливість розробляти їх самостійно, для користувачів у розрізі тої інформації яку їм потрібно знати.

### Висновки до розділу 3

Як можемо бачити, що облік в теперішніх умовах почав більше зосереджуватись на управлінському аспекті управління бізнесом, а це відіграє важливу роль в задоволенні виробничих потреб менеджменту підприємства та його структурних підрозділів. Достовірно побудувати дійову систему управління підприємством тільки за таких умов, при цьому використовуючи повне підпорядкування оптимізації виробничо-господарських процесів аграрного підприємства.

Важливо розробити внутрішню (управлінську) звітність у зв'язку з тим, що недостатньою є інформаційна база про операції сегментів діяльності для того, щоб відображати інформацію про доходи та витрати, активи й зобов'язання окремих звітних сегментів. Можемо бачити, що така звітність спрямовується не лише на забезпечення внутрішніх потреб управлінського персоналу, але також на посилення оперативного контролю за операціями які відображаються на рівні підприємства для ухвалення управлінських рішень.



## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

В умовах ринкових відносин будь яка організація (підприємство) самостійно вибирає напрями розвитку й види випускаємої продукції, обсяги виробництва та політику збуту продукції, соціальну й інвестиційну політику. Система управлінського обліку яка створюється на підприємствах є об'єктивною необхідністю, тому що у кожного підприємства виникає потреба нагромаджувати інформацію (із внутрішніх й зовнішніх джерел) за усіма переліченими параметрами для аналізу різноманітних аспектів із метою вживання такої інформації яка буде використовуватись для ефективного планування й контролю, аналізу та прийняття управлінських рішень.

Теперішній управлінський облік використовує не лише внутрішню, але також й зовнішню інформацію, не лише фінансові, але і нефінансові показники. Управлінський облік здійснює контроль й аналіз не лише поточних, але й довгострокових цілей. Ефективність управлінської діяльності підприємств та конкурентоздатність й положення на ринку на сьогоднішній день забезпечує управлінський облік. Само собою управлінські рішення ґрунтуються на плановій та нормативній, технологічній і технічній, аналітичній й інших видах інформації, яку і залучається у сферу управлінського обліку для того, щоб підготувати точну інформацію для задоволення потреб управлінців.

Поглиблення систем управління виробництвом та ускладнення технологій виробництва вимагає на сьогоднішній день розширення механізму координації дій в управлінській системі. Як бачимо, процес прийому управлінських рішень за допомогою інструментів обліку у технологічному аспекті можна зобразити як визначену послідовність етапів й операцій, процедур та методів, які в свою чергу тісно пов'язані між собою, та залежать від складності вирішуваної проблеми й глибини поставленої мети.

Аграрному виробництву притаманні певні особливості: його розвиток залежить від природних факторів, основним засобом виробництва виступає

земля, а рослини і тварини одночасно виступають як засоби та предмети праці, ускладнюється процес управління виробництвом.

У процесі дослідження систематизовано класифікації затрат за їх ознаками для прийняття управлінських рішень. Класифікувати витрати за етапами технологічних процесів запропоновано в галузях аграрного виробництва, а це в свою чергу дозволить формувати управлінську інформаційну базу та контролювати виробничі витрати на кожній стадії вирощування аграрних культур та тварин.

Рекомендовано виділити у складі бухгалтерії відділ управлінського обліку для того щоб підняти ефективність облікової інформації на аграрних підприємствах.

При організації управлінського обліку процесів створення аграрної продукції будуть належати такі завдання:

1) своєчасне й правильне оформлення первинних та зведених документів щодо затрат виробництва зокрема по структурних підрозділах та підприємству у цілому;

2) абсолютне відображення в обліку затрат на вирощування аграрних культур й тварин;

3) правдивий облік виходу продукції основного виробництва, а особливо у підрозділах за її видами з певним урахуванням видів й якості, затрат допоміжних виробництв;

4) прямі і непрямі витрати списуються на собівартість аграрної продукції;

5) калькулювання собівартості продукції;

6) розрахунок виробничої собівартості біологічних активів та виготовленої продукції, а також повної собівартості, фінансових результатів й показників аналізу затрат, що виникають по підприємству в цілому, так й за кожним центром відповідальності;

7) контролювання за фактичним рівнем затрат порівняно з їх нормативами й плановими розмірами за відповідним структурним підрозділом та в цілому по підприємству;

8) аналіз відхилень в різних одиницях виміру за статтями затрат й місцями виникнення, причинами та винуватцями;

9) розрахунок та оцінка, аналіз й планування економічних результатів виробничої діяльності структурних підрозділів;

10) для формування показників внутрішньої звітності проводять узагальнення результатів процесу виробництва по кожному структурному підрозділу й підприємству в цілому;

11) систематизування даних виробничих затрат для прийняття поточних й стратегічних рішень.

На сьогодні перед аграрними підприємствами різко постають питання достовірного формування та розрахунку й відображення в обліку затрат виробництва. Правдивий розрахунок собівартості продукції допомагає покращенню якісних показників роботи господарства та більш ефективному управлінню процесами її формування й усуненню причин несправжньої собівартості продукції, а з цього випливає невірна рентабельність її виробництва, а це в свою чергу приведе до того, що буде викривлення фінансових результатів суб'єктів господарювання.

Вирішальними методами визначення собівартості одиниці продукції є: вилучення із загальної суми затрат побічної продукції яка виражається в грошовій формі; безпосереднє віднесення затрат на відповідні види продукції; поділ затрат між видами продукції, які будуть відображені пропорційно до кількісного значення однієї з головних ознак, але спільної для всіх видів одержаної продукції; пропорційний метод й комбінований метод та коефіцієнтний метод;

Собівартість одиниці продукції в рослинництві залежить від затрат й урожайності на 1 га посівної площі аграрних культур, а в тваринництві – від величини затрат й продуктивності на 1 голову тварин.

Отже, на кожному виробництві необхідно передбачити конкретні заходи з приводу здійснення режиму економії та підвищення врожайності культур й продуктивності тварин. А це в свою чергу допомагатиме підвищенню

конкурентоспроможності продукції й забезпеченню соціально-економічного розвитку аграрного підприємства.

Облік затрат у господарстві треба вести за центрами відповідальності, а також відповідними сегментами для того щоб покращити організацію обліку виробництва аграрної продукції й посилення контрольної функції за діяльністю структурних підрозділів та їх керівників, які мусять бути узгоджені з керівництвом.

Фундаментом при створенні на підприємстві системи управлінського обліку є виділення центрів відповідальності. Отже, присутність центрів відповідальності – одна з важливих умов функціонування внутрішньогосподарського обліку й контролю, яка дозволяє найбільш раціонально пов'язати між собою. А це в свою чергу дозволяє втілити в життя основні функції управління – організацію й мотивацію, облік та аналіз, контроль й планування.

Отже, мета виробників аграрної продукції – досягти максимум прибутку від її реалізації. Управлінським об'єктом є сільськогосподарське підприємство. Відповідно, стратегічне, тактичне і оперативне управління направлено на досягнення цієї мети.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверкин Я. Ф. Проблемні аспекти управлінського обліку витрат операційної діяльності. Економіка, управління та адміністрування. 2020. № 3(93). С. 5–22.
2. Белова І.М., Завитій О.П., Семенишена Н.В. Генезис холдингів та агрохолдингів в Україні як інституційних одиниць. Подільський вісник: сільське господарство, техніка, економіка. 2019. Вип. 30. С. 84-93. URL: <http://pb.pdatu.edu.ua/article/view/183271>
3. Белова І., Семенишена Н. Контент-аналіз дефініцій облікової політики інституційних одиниць та підходів до її формування. Подільський вісник : сільське господарство, техніка, економіка. 2018. Вип. 28. С. 198–211. URL: <http://188.190.33.56:7980/jspui/bitstream/123456789/4860/1/%D0%9F%D0%92-28-198-211.pdf>
4. Белова Ирина. Інформаційне забезпечення організації управлінського аналізу фінансових результатів на підприємстві. Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський, Н. П. Чорна [та ін.], відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. С. 106-108.
5. Білоусова О. С. Концептуальні засади складання фінансової звітності за сегментами. Наукові праці НДФІ. 2005. Вип. 1. С. 132-142. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi\\_2005\\_1\\_18](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npdfi_2005_1_18)
6. Бруханський Р. Ф. Параметри розвитку корпоративної стратегічної обліково-аналітичної системи підприємства. Облік і фінанси, 2020. № 1 (87). С. 13–19.
7. Бруханський, Руслан. Спектр генерування дефініції стратегічного управлінського обліку. Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю. м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р. Тернопіль : Крок, 2017. С. 182-185.

8. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік: підручник для студентів спец. «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / Ф. Ф. Бутинець, Т. В. Давидюк, З.Ф. Канурна, Н.М. Малюга, Л.В. Чижевська; За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. 3-тє вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2005. 480 с.

9. Вовк М. О. Аналіз показників звітності за сегментами М. О. Вовк Економічний аналіз : зб. наук. праць Тернопільський національний економічний університет; [редкол.: В. А. Дерій (голов. ред.) та ін.]. Тернопіль : Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного університету «Економічна думка», 2015. Т. 19. № 2. С. 47-54.

10. Вовк М. О. Етапи підготовки звітності за сегментами М. О. Вовк Науковий вісник Херсонського державного університету. Херсон : ХДУ, 2014. Вип. 9. Ч. 4. С. 208-212.

11. Вольська В. В. Методичні підходи до обліково-аналітичного забезпечення та аудиту управлінської діяльності аграрних підприємств. Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 3 (24). С. 83–88.

12. Гладій І.О. Управлінська звітність : навч. посіб. / І. О. Гладій, О. М. Дзюба, Л. А. Майстер. Вінниця : РВВ ВТЕІ КНТЕУ, 2019. 260 с.

13. Гіржева О.М., Бірченко Н.О. Стратегічний інструментарій ризик-менеджменту підприємств аграрної сфери. Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. 2017. Вип. 185. С. 115–123.

14. Грабова Н.М. Теорія бухгалтерського обліку / За ред. М.В. Кужельного. - 6-те вид. К.: Видавництво А.С.К., 2004. 266 с.

15. Голов С.Ф., Єфименко В.І. Фінансовий та управлінський облік К.: ТОВ «Автоінтерсервіс», 1996. 544 с.

16. Дацюк А. А. Основи організації управлінського обліку в допоміжних виробництвах сільськогосподарських підприємств. URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/chem\\_biol/Vsnau/FiK/2009\\_4/35Dacyuk.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/Vsnau/FiK/2009_4/35Dacyuk.pdf)

17. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія. Тернопіль : ТНЕУ : Економічна думка, 2009. 272 с.

18. Дідоренко Т.В., Белова І. М. Методика обліку витрат і доходів зі страхування майна на сільськогосподарських підприємствах. Молодий вчений. 2018. №5. С. 699–703. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2018/5/162.pdf>

19. Дідоренко, Т.В., Белова І.М. Значення оперативного обліку в системі управління сільськогосподарським підприємством. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. пр. 2017. Вип. 1-2. С. 29-37 URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/handle/316497/25428>

20. Добрунік Т.П. Актуальні проблеми обліку та оподаткування в аграрному секторі економіки в умовах євроінтеграції. Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор» ПВНЗ «Міжнародний університет бізнесу і права» Випуск 1(44) Херсон, 2018 с. 166-171. URL: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/7300>

21. Добрунік Т.П. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами операційної діяльності аграрних підприємств. Науковий вісник Одеського національного економічного університету. 2019. № 6 (269).С. 30-52. URL:<http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/12860>

22. Довжик О.О. Роль управлінського обліку та проблеми його впровадження на підприємствах. Вісник Полтавської державної аграрної академії. 2012. №2. С. 174-179.

23. Довжик О.О., Гаркуша С.А. Управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: особливості побудови. Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. Сер.: Економічні науки. 2014. №4. С. 124-135.

24. Завитій, Ольга Організаційні основи контролю за використанням коштів цільового фінансування. Перспективи розвитку освіти, науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. м. Тернопіль, 23 жовт. 2020 р. Тернопіль : ЗУНУ, 2020. С. 108-110.

25. Задорожний З. В. Управлінський облік / З. Задорожний, І. Омецінська, І. Давидович. Тернопіль : ТНЕУ 2017. 280 с.
26. Звітність підприємств: навч. пос. / Верига Ю.А., Фесенко Д.М., Шевченко З.М. та ін. Київ: Центр навчальної літератури, 2005. 656 с.
27. Зима Ю.П. Моделювання управлінської звітності. Бізнесінформ. № 12. 2014. С. 214-219.
28. Іванченкова Л.В., Ткачук Г.О. Внутрішньогосподарська звітність в системі управління бізнесом. Економіка харчової промисловості. 2016. Т. 8, Вип. 1. С. 73–80.
29. Ігнатенко Т. Побудова управлінського обліку за сегментами діяльності на підприємствах торгівлі URL: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vdnuet/econ/2011\\_4/Ignat.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2011_4/Ignat.pdf)
30. Ігнатенко Т. В. Звітність за сегментами: інформаційна база для оцінки вартості підприємства. Вісник соціально-економічних досліджень : зб. наук. пр. Одес. нац. екон. ун-т. Одеса, 2012. № 1 (44). С. 202-207.
31. Ковалишин У.М. Роль та місце управлінського обліку в системі управління сучасним підприємством. Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. 2006. Вип. 16.1. С. 253-259.
32. Корягін М.В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: монографія / М.В. Корягін, П.О. Куцик. – Київ: Інформсервіс, 2016. 276 с.
33. Куцик П. О. Управлінський облік операційної діяльності підприємств оптової торгівлі: монографія [за заг. ред. проф. П. О. Куцика]. / П. О. Куцик, Бачинський В. І., Полянська О.А. // Львів: Видавництво «Растр-7», 2015. 312 с.
34. Куцик П. О., Головацька С. І. Обліковий інструментарій стратегічного управління витратами підприємства. Розвиток обліково-аналітичного забезпечення системи менеджменту підприємств: колективна монографія / За ред. П. О. Куцика та Л. М. Пилипенка. Львів: Растр-7. 2019. С. 168–189.
35. Лоханова Н. О. Показники ефективності результатів діяльності центрів відповідальності підприємств – дискусійні аспекти. Науковий вісник



Міжнародного гуманітарного університету : збірник наукових праць. Одеса, 2015. Вип. 9. С. 21-26.

36. Людвенко Д.В. Облік галузі тваринництва крізь призму інституціональної теорії бухгалтерського обліку. Підприємництво та інновації. Науковий журнал з питань економіки та бізнесу. 2020. Випуск 11-2. URL: <https://chmnu.edu.ua/wp-content/uploads/2020/10/Vipusk-11-2.pdf>

37. Макалюк І. В. Проблеми виявлення трансакційних витрат в інформаційній системі бухгалтерського обліку підприємства. Ефективна економіка. 2013. № 2 URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1814>

38. Максименко Д.В. Еволюція управлінського обліку та його сучасні концепції. Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія: Економіка. 2012. Випуск 2 (2). С. 117-121.

39. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики від 18.05.2001 року № 132 URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.0>

40. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені Наказом Міністерства фінансів від 29.12.2006 року № 1315 URL: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable\\_article?art\\_id=93360](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=93360)

41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1) «Подання фінансової звітності». URL: [http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

42. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні Сегменти», виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку зі змінами станом на 01 січня 2012 року URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995\\_k53](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/995_k53).

43. Міжнародні засади управлінського обліку. URL: [https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP\\_RU.pdf](https://www.cimaglobal.com/EmailFiles/images/regions/russia/GMAP_RU.pdf)

44. Моссаковський В.Б. Особливості управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. Економіка АПК. 2013. №6. С. 40-45.

45. Моссаковський В. Концепція побудови правління витратами у сільськогосподарських підприємствах. Бухгалтерський облік і аудит. 2009. № 6. С. 32 – 42.

46. Нападовська Л. В. Управлінський облік : підручник. Київ : КНЕУ, 2010. 623 с.

47. Нападовська Л.В. Управлінський облік. К.: Книга, 2004. 544 с.

48. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. [URL://zakon3.rada.gov.ua](http://zakon3.rada.gov.ua)

49. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємства : монографія / А. В. Озеран. – К. : КНЕУ, 2015. 471 с.

50. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія. К.: УБС НБУ, 2008.219 с.

51. Партин Г.О., Загородній А.Г., Ясінська А.І., Воскресенька Т.І. Управлінський облік: підручник. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2017. 340 с.

52. Плотніченко І.Б., Акіншина О.В. Теоретико-методологічні аспекти управлінського обліку на промислових підприємствах. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». 2011. № 704. С. 57–54.

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»: Наказ Міністерства фінансів України від 02.11.1999. № 246. [URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99)

54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999. № 318. [URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00](http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00)

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами»: затв. Наказом Мінфіну України від 19.05.2005 р. № 412 [URL : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05).

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи»: Наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005. № 790 URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-30>

57. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Затв. наказом Мінфіну України від 24.05.95. № 88 URL : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95>.

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

59. Проданчук М.А. Теоретико-методологічні засади управлінського обліку в системі управління підприємством. Облік і фінанси АПК. 2011. №3. С. 51-57.

60. Пушкар М.С. Управлінський облік: Навч. посіб. / 3-тє видання стереотипне. - Тернопіль: Карт-бланш, 1998. 163 с.

61. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні : Монографія. Тернопіль: Економічна думка, 1999. 413 с

62. Пуцентейло П. Р. Інформаційне забезпечення аналітичної діяльності в управлінні підприємством. Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького. Івано-Франківськ: Редакційно-видавничий відділ Івано-Франківського університету права імені Короля Данила Галицького, 2015. Вип. 11. С. 224-232.

63. Садовська І.Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика: монографія. / І. Б. Садовська, Н. В. Тлучкевич; Луц. нац. техн. ун-т. Луцьк, 2008. 351 с.

64. Словник – довідник фінансиста АПК / За ред. Саблука П.Т. та Дем'яненка М.Я. К.: 1997. 234 с.

65. Смірнова Н. В., Клименко Я. В. Особливості побудови управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. Наукові записки. 2012. № 12, ч. I. С. 160–166.

66. Спільник, Ірина Системний підхід і системний аналіз в обґрунтуванні управлінських рішень. Перспективи розвитку науки і бізнесу в глобальному середовищі: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. м. Тернопіль, 20 трав. 2020 р. Тернопіль : ТНЕУ, 2020. С. 63-64.

67. Суржик В.Г. Управлінський і фінансовий облік – інформаційна база фінансового менеджменту. Фінанси України. 1998. № 6. С. 63-69.

68. Тлучкевич Н. Організація управлінського обліку п(рактика впровадження на сільськогосподарських підприємствах). Бухгалтерський облік і аудит. 2007. № 2. С. 13 – 18.

69. Тлучкевич Н. В., Нужна О. А. Методика обліку витрат: фінансовий, податковий та управлінський аспект. Економічні науки. Серія : Облік і фінанси. 2017. Вип. 14. С. 207-216. URL: [nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof\\_2017\\_14\\_25](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2017_14_25).

70. Тлучкевич Н.В. Застосування методики обліку змінних витрат в сільському господарстві. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2013. № 10 (2). С 271-276

71. Управлінський облік і калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції: посібник / Жук В.М., Шерстюк О.Л., Панадій О.П. та ін.: ННЦ «ІАЕ», 2021. 144 с.

72. Управлінський облік: сучасна теорія і практика : навчальний посібник / Ю. Ю. Верланов, С. А. Бурлан, О. Ю. Верланов. – Миколаїв : Вид-во ЧДУ ім. Петра Могили, 2015. 340 с.

73. Управління витратами сільськогосподарських підприємств / І.О. Щєбликіна, З.В. Щєбликіна, Т.Р. Джемалядінова. Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки). 2013. № 1(3). С. 344–350.

74. Хаймьонова Н. С. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку витрат підприємства. Глобальні та національні проблеми економіки. 2015. № 5. С. 1044–1047.

75. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку. Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. 340 с.

76. Sermuksnyte-Alesiuniene K., Simanaviciene Z., Bickauske D., Mosiuk S., Belova I. Increasing the effectiveness of food supply chain logistics through digital transformation / Kristina Sermuksnyte-Alesiuniene, Zaneta Simanaviciene, Daiva Bickauske, Stefaniia Mosiuk, Iryna Belova // Independent Journal of Management & Production. 2021. N. 12(6). P. 677-701. DOI: 10.14807/ijmp.v12i6.1748. (<http://www.ijmp.jor.br/index.php/ijmp/article/view/1748>)

77. Matyskevic Y., Simanaviciene Z., Belova, I., Fen, K., Skljar Ye. Blockchain Impact on Economic Security. Independent Journal of Management & Production. N. 12(3). 2021 P. 19-40. DOI: <https://doi.org/10.14807/ijmp.v12i3.1493>

78. Khorunzhak N., Belova I., Zavytii O., Tomchuk V., Fabiianska V. Quality control of auditing: Ukrainian prospects / Khorunzhak N., Belova I., Zavytii O., Tomchuk V., Fabiianska V. // Independent Journal of Management & Production. 2020. Vol 11, N 8. P.712-726. DOI: [dx.doi.org/10.14807/ijmp.v11i8.1229](https://doi.org/10.14807/ijmp.v11i8.1229) <http://www.ijmp.jor.br/index.php/ijmp/article/view/1229/1317>