

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

МАНТУЛА Уляна Іванівна

**Облік і аналіз економічної ефективності виробництва
цукрових буряків**

**ACCOUNTING AND ANALYSIS OF SUGAR BEET PRODUCTION
ECONOMIC EFFICIENCY**

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

Магістерська робота

Виконала студентка групи
ОПЗзм – 21
У.І. Войціховська

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

Магістерську роботу “Допущено до захисту”

Завідувач кафедри

_____ **Р.Ф. Бруханський**

ТЕРНОПІЛЬ - 2018

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.....	7
1.1. Теоретичні засади організації обліку в галузі цукрових буряків у підприємствах.....	7
1.2. Завдання, вимоги та принципи бухгалтерського обліку в сучасних умовах аграрних підприємств України.....	15
1.3. Нормативно-правова база для бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах.....	23
1.4. Методика та показники аналізу економічної ефективності виробництва цукрових буряків.....	34
Висновки до розділу 1.....	44
РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ВИРОБНИЦТВІ ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ У ПІДПРИЄМСТВІ.....	45
2.1. Організація первинного обліку на виробництві цукрових буряків у підприємстві.....	45
2.2. Особливості організації обліку в рослинництві у підприємствах та облік на виробництві цукрових буряків	53
2.3. Напрями розвитку управлінського обліку в рослинництві підприємства.....	66
Висновки до розділу 2.....	78
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ У ТОВ «Україна-2001» ТЕОФІПОЛЬСЬКОГО РАЙОНУ ХМЕЛЬНИЦЬКОЇ ОБЛАСТІ.....	80
3.1. Аналіз організаційно-економічної діяльності ТОВ «Україна - 2001»..	80
3.2. Оцінка економічної ефективності виробництва цукрових буряків у ТОВ «Україна - 2001».....	98
3.3. Шляхи підвищення економічної ефективності виробництва цукрових буряків у ТОВ «Україна - 2001».....	104
Висновки до розділу 3.....	117
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	119
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	123

ВСТУП

Актуальність теми. Галузь буряківництва має важливе економічне і соціальне значення для країни, поповнює бюджет на макро-, мезо- і мікрорівнях, джерело додаткових робочих місць у сільському господарстві, поповнює продовольчі ресурси та валютні надходження України. Вирощування цукрових буряків сприяє підвищенню родючості земель, забезпечує країну цукром, а тваринництво кормами (гичка, жом, меляса). Водночас за останні роки галузь буряківництва функціонує з великими перебоями, буває збитковою, суттєво зросла собівартість цукрових буряків, зменшились посівні площі та валові збори сировини.

Ефективності галузі в значній мірі сприяє бухгалтерський облік та економічний аналіз, які мають забезпечити якість та оперативність інформаційного забезпечення управління як галуззю, так і підприємством загалом.

Переорієнтація обліку і аналізу затрат на задоволення, насамперед потреб внутрішніх користувачів, вимагає вирішення проблем методичного, організаційного та управлінського характеру. З впровадженням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку на практиці виникають проблеми, пов'язані з необхідністю адаптації облікових стандартів до конкретних галузевих та місцевих особливостей. В галузі буряківництва проходять суттєві організаційні зміни, так практично зникло відомче управління і відповідно, відсутні галузеві рекомендації щодо обліково-аналітичного забезпечення, зокрема це негативно впливає на достовірність інформації з витрат та собівартості, на вирішення питань обґрунтування облікової політики на конкретних підприємствах, державної політики щодо регулювання цін в бурякоцукровому виробництві.

Організація наявної системи обліку затрат виробництва та проведення аналізу умов формування собівартості можуть забезпечити значне поліпшення управління виробництвом цукру.

Слід підкреслити, що аспекти обліку затрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції цієї галузі до теперішнього часу недостатньо досліджені, деякі з них носять дискусійний характер.

Проблемам обліку і контролю виробництва цукрових буряків, присвятили свої наукові праці такі вчені: І.О. Белебежа, Р.Ф. Бруханський, В.М. Жук, Ю.Я. Литвин, П.Я. Хомин, М.С. Палюх, О.П. Скирпан та багато інших [11; 15; 24; 29; 33; 39; 40; 44; 46; 50; 63; 67; 70; 71] та ін.

Вагомий внесок у розвиток теорії і методики аналізу ефективності виробництва здійснили такі науковці: В.Г. Андрійчук [2; 3], Т.В. Багрій [6], О. Варченко [12; 13], С. Дусановський [21], Н. Коденська [37], П. Саблук [1; 39], М. Пархоμεць [46; 47; 48; 49; 50], А. Фурса [64; 65; 66; 67; 68; 69; 70] та інші [30; 32; 45; 85; 88; 89]. Проблеми, які функціонують в реальності та виникають у процесі виробництва, потребують подальшого дослідження з врахуванням місцевих умов господарювання.

Враховуючи те, що у дослідженні застосовують різні аспекти методології обліку та аналізу затрат на підприємствах, а також галузеві аспекти обліку виробництва цукрових буряків, які знайшли відображення у працях вказаних науковців, практика місцевих умов вимагає конкретизації в ринкових умовах сучасних проблем організації та методології обліку й аналізу затрат при формуванні собівартості виробництва цукрових буряків. Серед основних проблем, що потребують деталізації дослідження, є: організаційні аспекти обліку затрат та собівартості, інформаційного забезпечення управління затратами та собівартістю в галузі буряковиробництва. Все це обумовлює актуальність даної проблеми та вибір теми дипломного дослідження.

Мета і завдання дослідження. Мета роботи – ознайомлення із сутністю та функціями обліку і аналізу економічної ефективності виробництва цукрових буряків у сільськогосподарських підприємствах, а завдання полягає у наступному:

– виявити особливості галузі буряківництва, її вплив на організацію обліку й аналізу витрат та собівартості продукції;

- освоїти особливості організації бухгалтерського обліку виробництва цукрових буряків;
- вивчити теоретико-методичні засади розвитку галузі буряківництва у аграрних підприємствах; бурякоцукровому підкомплексі;
- виявити наявні проблеми інформаційного забезпечення управління витратами та собівартістю в процесі діяльності галузі;
- здійснити аналіз економічної ефективності галузі буряківництва;
- виявити тенденцію та чинники підвищення економічної ефективності функціонування галузі буряківництва.

Об’єктом дослідження є виробничі підрозділи (центри витрат) по організації виробництва й збуту цукрових буряків у сільськогосподарських підприємствах.

Предметом дослідження є сукупність теоретично-методичних і практичних положень бухгалтерського обліку та аналізу ефективності виробництва цукрових буряків у аграрних підприємствах регіону.

Методи дослідження. Методичною основою дипломної роботи є діалектичний метод наукового пізнання й теоретичні положення загальної економічної теорії. В процесі дослідження використані наступні методи: економіко-статистичний – для виявлення тенденцій та факторів впливу на економічно-фінансові результати; монографічний – для розкриття досвіду організації виробництва цукрових буряків; порівняльного аналізу – для з’ясування ефективності галузі у підприємствах; абстрактно-логічний – для викладення теоретичних положень, обґрунтування висновків та пропозицій щодо проведеного дослідження.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає в подальшому розвитку теоретичних та науково- методичних положень і розробці практичних рекомендацій щодо підвищення ефективності виробництва цукрових буряків.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати:

- засвоєно структуру статей витрат на виробництво цукрових буряків;

- з'ясовано визначення собівартості виробництва цукрових буряків як економічної категорії на основі дослідження теоретичних та практичних аспектів обліку затрат, що дає змогу систематизувати існуючі підходи до визначення собівартості;
- проведено аналіз результатів економічно-фінансової діяльності галузі буряківництва;
- освоєно систему первинних документів по оприбуткуванню цукрових буряків на бурякопункті та прозорість розрахунків між підприємством поставленої сировини та цукровим заводом.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування ряду теоретичних положень дипломної роботи для подальшого аналізу та використання рекомендацій, спрямованих на поліпшення ефективності галузі. Результати дослідження автора можуть бути використані на поліпшення ведення первинної документації в галузі буряківництва та виробництва цукру, що сприятиме стабілізації розвитку всіх стадій виробництва і реалізації цукрових буряків. Впровадження отриманих результатів дослідження дає змогу підвищити оперативність і достовірність облікової інформації, посилити контроль за раціональним використанням наявних матеріально-технічних ресурсів і на цій основі підвищення економічної ефективності функціонування галузі буряківництва у аграрних підприємствах.

Структура дипломної роботи. Дипломна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел. В результаті досліджень складено 2 рисунки і 14 таблиць. Загальний обсяг роботи 130 сторінок комп'ютерного тексту. Список використаних джерел містить 92 найменування.

РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ В АГРАРНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ.

1.1. Теоретичні засади організації обліку в галузі цукрових буряків у підприємствах.

Об'єктом бухгалтерського обліку є як цукрові буряки, так й інші сільськогосподарські культури.

В аналітичному обліку сільськогосподарські культури (біологічні активи рослинництва) відображаються у вартісному і кількісному виразі. Кількісно такі активи відображаються у одиницях площі, яку вони фактично займають.

Для обліку поточних біологічних активів рослинництва, як свідчить навчальна література [8, с. 195], призначено рахунок 21 «Поточні біологічні активи», субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю».

На цьому субрахунку ведуть облік наявності й руху поточних біологічних активів рослинництва (посіви усіх культур), оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

В навчальній літературі [7; 9; 11; 19; 24] вказується, що облік - складова управління економічними процесами та об'єктами, суть якої полягає у збиранні, накопиченні інформації та відображенні її в облікових відомостях.

Предметом бухгалтерського обліку є окремі сторони багатогранного процесу розширеного відтворення – господарські факти, явища і процеси (операції), що зумовлюють рух активів, а також джерел їх утворення – пасивів. Предмет обліку охоплює весь процес відтворення – тобто виробництво, розподіл, обіг та споживання. На підприємствах у галузі буряківництва, предметом обліку є процес заготівлі (на сільськогосподарських підприємствах – закупівля насіння, добрив та інших матеріалів, які необхідні для вирощування коренеплодів); процес реалізації цукрових буряків для переробних підприємств (цукрових заводів), а також реалізація цукру.

За Національними стандартами бухгалтерського обліку, господарські засоби групують за трьома ознаками [19; 53; 54]:

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

Необоротні активи галузі буряківництва включають:

- а) нематеріальні активи – це права на використання майна, природних ресурсів, права промислової власності, ділова репутація, ліцензії;
- б) основні засоби – будівлі, споруди, сільськогосподарські машини, обладнання, транспортні засоби (трактори та автомобілі), сільськогосподарські угіддя для вирощування цукрових буряків і зберігання (кагати)), інструменти, прилади тощо;
- в) інші необоротні матеріальні активи – природні ресурси, інвентарна тара тощо;
- г) фінансові інвестиції і заборгованість – довгострокові фінансові інвестиції, капітальні інвестиції, довгострокова дебіторська заборгованість, відстрочені податкові активи та ін.

До оборотних активів галузі буряківництва відносять:

- а) запаси, до яких віднесені:
 - виробничі запаси (матеріали, паливо, запасні частини, насіння). Вони використовуються в процесі виробництва одноразово й повністю споживаються протягом одного виробничого циклу, вся їхня вартість одразу переноситься на собівартість готової продукції;
 - малоцінні та швидкозношувані предмети терміном служби до одного року;
 - незавершене виробництво – це предмети, що перебувають у незавершеному виробничому процесі;
 - готова продукція;

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

в) грошові кошти та їх еквіваленти.

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

- сума передплати періодичних видань.

Джерела утворення господарських засобів групують за такими ознаками [20, 30]:

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

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

2. Забезпечення наступних виплат і платежів – це сума витрат на оплату майбутніх відпусток, гарантійні зобов'язання тощо, величина яких може бути визначена тільки шляхом попередніх розрахунків, а також залишки коштів цільових надходжень, які отримані з бюджету або інших джерел [29, с. 115].

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

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

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

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

Собівартість цукрових буряків – це виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут. Показник собівартості є основою для розрахунку оптових цін на продукцію. Калькулювання собівартості – це система науково-обґрунтованих економічних розрахунків для визначення собівартості окремих об'єктів обліку витрат [36, с. 54].

Готова продукція – це актив, незалежно від форми існування, виробництво якого завершено, відповідає технічним умовам виробництва і вимогам замовника, призначений для споживання як для потреб виробника, так і для потреб зовнішнього ринку [11; 19; 36].

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

Собівартість як показник використовують:

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

Собівартість продукції, як свідчить література [4; 8; 11; 19; 36] є економічною категорією, яка характеризує результати діяльності галузі та підприємства.

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

Як свідчить література [4; 11; 19; 36; 40; 46; 49; 63], собівартість – це єдиний показник, що акумулює витрати підприємства при виробництві й реалізації продукції в грошовій формі.

Методика і загальноприйнята практика організації обліку виробничих витрат та порядок визначення фактичної собівартості продукції базуються на групуванні витрат з виготовлення продукції по видах виробів, місцях виникнення витрат, по об'єктах обліку та об'єктах калькулювання собівартості у розрізі аналітичних статей витрат, що передбачає взаємозв'язок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їх зумовленість [5; 19].

Варто зазначити, що відомий вчений Сопко В.В. Сопко В.В., в процесі виробництва відокремлює об'єкти бухгалтерського обліку процесу виробництва, зокрема: 1) уречевлену працю, предмети праці, засоби праці; 2) процес перетворення факторів виробництва в новий продукт; 3) створені продукти праці. Отже, таке чітке відокремлення об'єктів обліку виробництва дає можливість на підставі бухгалтерського спостереження, відповісти на такі питання: що витрачено, яким чином і на що витрачено [59, с. 109].

Слід підкреслити, що згідно із офіційною методологією обліку витрат, в Україні сукупну собівартість продукції розглядають як самостійний об'єкт обліку. Отже, конкретний перелік об'єктів обліку виробничих витрат підприємства залежить від державної регламентації обліку витрат, галузевих та організаційних особливостей підприємств та зумовлений внутрішніми потребами управління в аналітичній інформації [59, с. 85]. Згідно з вимогами положення бухгалтерського обліку 16 "Витрати" обов'язковими обліковими об'єктами стосовно виробничих витрат є елементи витрат, а саме: прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати; та сукупна собівартість товарної продукції, а питання деталізації об'єктів, щодо самого виробничого процесу і нових продуктів праці, знаходиться в сфері внутрішньовиробничого обліку і має бути вирішено обліковою політикою [59].

Як свідчить література [19; 59] облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості – це єдиний процес, який відокремлюють на два його етапи, а саме: 1) облік, тобто накопичення даних про витрати на виробництво в системі бухгалтерського обліку по відповідних об'єктах; 2) обчислення собівартості калькуляційного об'єкту. Сопко В.В. вважає, що облік витрат - це

спосіб відображення елементів витрат в їх сукупності в системі рахунків на калькуляційну одиницю [59, с. 110].

Як свідчить література [5; 19; 36; 40; 59] економічний термін «собівартість» потрібно розглядати в наступних аспектах:

- собівартість як об'єктивна економічна категорія, що характеризує індивідуальні витрати товаровиробника, які забезпечують просте відтворення;
- відповідно до функції розмежування витрат, собівартість як об'єкт фінансового обліку – це витрати, що включають до оцінки запасів або витрати, що порівнюють з вартістю наданих послуг за цінами продажу і визначають у відповідності з обліковими стандартами для формування фінансових результатів;
- відповідно до функції контролю витрат, собівартість як об'єкт внутрішньовиробничого обліку - це витрати, які ідентифікуються з певним продуктом праці і в залежності від мети оцінки можуть мати різний склад .

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

Спеціальна література [25, с. 63] свідчить, що відображаючи всі господарські операції безперервно, в міру їх черговості виробничого процесу, бухгалтерський облік, перетворюється на організовану систему накопичення, обробки, зберігання, передачі та використання облікової інформації в управлінні, тому обов'язковою передумовою при цьому є складання відповідного документа на кожную операцію, незалежно від її змісту та обсягу [25, с. 63]. Саме документація в бухгалтерському обліку виступає як спосіб первинного спостереження за всією виробничою та фінансово- господарською діяльністю.

Початком обліку окремих операцій, що характеризують господарські процеси і явища, які відбуваються на сільськогосподарських підприємствах, є первинний облік, де відбувається оформлення пов'язаних з процесом виробництва господарських операцій первинними документами [59, с. 49]. Первинні документи відображають початкові відомості про господарські факти,

що виникають в ланках, бригадах, інших підрозділах господарства, і являються початковою стадією облікового процесу [25; 19].

На обґрунтоване прийняття управлінських рішень впливають терміни отримання, опрацювання та видачі, правдивості та якості даних. Тому раціональне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів в значній мірі залежить від правильної організації первинного обліку. Відомо [36], що організація системи первинного обліку розглядає сукупність заходів, спрямованих на найкраще поєднання елементів облікового процесу в їх статистичному і динамічному стані, що забезпечують позитивний вплив на покращення виробництва та збереження всіх ресурсів.

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

Можна вважати кожен господарську операцію відповідним обсягом економічної інформації. І, щоб можна було цю інформацію контролювати, її треба не просто записати на рахунках бухгалтерського обліку, а спочатку оформити документально. Тому, первинний документ – це основний, найбільш значимий носій інформації. Вважається, що з моменту оформлення первинного документа починається бухгалтерський облік. В процесі оформлення первинного документа аналізується сама господарська операція з погляду її законності та економічної доцільності, тобто відбувається поточний контроль, що перетворює документацію на засіб суцільного й безперервного спостереження за господарськими операціями, засіб обґрунтування облікових записів [36].

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

- 1) сприйняття стану господарських фактів – явищ, процесів;
- 2) реєстрацію господарських фактів;
- 3) обробку даних;
- 4) створення даних у накопичувальних реєстрах;

5) передачу даних для прийняття управлінських рішень.

Вище висвітлені теоретично-практичні положення засвідчують, що первинний облік являється важливим в управлінні виробництвом. За допомогою документів здійснюється контроль за фінансово - господарською діяльністю господарства, доцільність та першочерговість понесених витрат. З цією метою необхідно дотримуватися вимог обліку та складання фінансової звітності. Складання документів повинно здійснюватися у відповідній формі, що містить у собі необхідні реквізити [9].

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

Опрацювання літератури [16; 19; 24] щодо відображення витрат і виходу продукції буряківництва свідчить, що у ряді сільськогосподарських підприємств первинні документи оформляються частково, часто недбало. Істотним недоліком є відсутність підписів, кореспондуючих рахунків, вартісної оцінки майна, що суперечить вимогам до якості ведення первинної документації, що викладені у статті 9 Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV [26]. Ряд документів, що застосовуються, не використовуються повною мірою. Так, наприклад, в лімітно-забірних картках не проставляється ліміт відпуску товарно-матеріальних цінностей, документ складається в одному екземплярі і зберігається у завідувача складом, внаслідок чого функція даного документа зводиться тільки до накопичення інформації. Недоліки по веденню даної форми призводять до істотного зниження контролю за списанням матеріально-виробничих запасів на витрати виробництва [29]. Вся первинна і зведена документація, складена завідуючими складами, бригадами рілних і тракторних бригад, надходить на обробку і групування в бухгалтерію із запізненням, що послаблює контроль керівників та спеціалістів за процесом виробництва в буряківничій галузі та підприємстві загалом.

Таким чином, дослідження показали, що предметом бухгалтерського обліку є окремі операції багатогранного процесу розширеного відтворення.

Бухгалтерський облік є складною системою інформаційного забезпечення користувачів достовірними й повними даними про діяльність конкретної галузі, підприємства загалом.

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

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

1.2. Завдання, вимоги та принципи бухгалтерського обліку в сучасних умовах аграрних підприємств України.

Бухгалтерський облік пройшов великий шлях розвитку. Тривалий час система бухгалтерського обліку ґрунтувалася переважно на принципах адміністративно-командного управління, згідно з якими на перший план висувалася функція планування і контролю за допомогою бухгалтерського обліку.

Цей період характеризувався об'єднанням окремих видів обліку в єдину систему національного обліку. Єдність обліку зумовлювалася єдністю системи національної економіки, яка організовувалася і спрямовувалася єдиним державним планом. Єдність обліку було закріплено в нормативно-законодавчому порядку [26; 27; 28; 51; 52; 53; 54; 55].

Бухгалтерський облік за таких умов обслуговував гігантський індустріальний механізм і відповідно потребував величезного штату кваліфікованих кадрів. Було створено одну з найкращих у світі шкіл бухгалтерського обліку. Визнано суттєвим внеском у світовий науковий і практичний обліковий потенціал тогочасні досягнення у сфері обліку витрат, калькулювання собівартості продукції, нормування витрат, внутрішньогосподарського контролю, організації виробничого контролю і ревізії

Система бухгалтерського обліку функціонувала за єдиним планом рахунків, єдиними положеннями і реєстрами синтетичного та аналітичного обліку [26; 51; 52; 53; 54; 55].

Функціонування господарства незалежної України поставило нові завдання перед бухгалтерським обліком, чітко сформульовані в Постанові Кабінету Міністрів України “Про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні” від 03.04.93 р. № 250. В Постанові зазначається, що головним завданням бухгалтерського обліку є:

- забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених нормативів і кошторисів;

- своєчасне запобігання негативним явищам у фінансово- господарській діяльності, виявлення і мобілізація внутрішньогосподарських резервів;

- формування повної, достовірної інформації про господарські процеси і результати діяльності підприємства, необхідної для оперативного керівництва і управління, а також для використання інвесторами, постачальниками, покупцями, кредиторами, фінансовими, податковими, статистичними та банківськими установами.

Розвиваючи згадану Постанову з урахуванням нових напрямів господарської практики, розроблялися різного роду інструкції, доповнення, уточнення, що регламентували суто технічні питання ведення бухгалтерського обліку.

Все це об'єктивно сприяло розробці і прийняттю закону, який регламентував би єдині принципи ведення бухгалтерського обліку і звітності, яка б забезпечувала всіх користувачів, а передусім керівників підприємств, акціонерів, інвесторів, органів державного управління повною, достовірною та неупередженою інформацією про фінансовий стан і результати діяльності підприємства. Така інформація є основою прийняття правильних управлінських рішень.

Відповідно до визначеної мети бухгалтерський облік має вирішувати широке коло завдань, зокрема:

- отримання точної і своєчасної інформації про наявність і рух усіх ресурсів підприємства для забезпечення їх збереження та ефективного використання;

- достовірне і точне визначення фінансових результатів діяльності підприємства і його рентабельності як основних показників ефективності роботи в умовах ринку;

- постійний контроль за ефективним і раціональним використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів з метою підвищення конкурентоздатності продукції;

- захист економічної інформації від конкурентів і третіх осіб, що можуть заподіяти шкоду діяльності підприємства;

- якісне складання і своєчасне надання звітності, встановленої законодавством.

Для успішного виконання завдань, що стоять перед бухгалтерським обліком, він має відповідати певним вимогам:

- порівнянності його показників з показниками плану;

- своєчасності;

- точності й об'єктивності показників;

- повноти, чіткості, точності й достовірності;

- економічності.

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, що його веде підприємство. Фінансова, статистична та інші види звітності, які використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Для вирішення поставлених завдань у бухгалтерському обліку застосовують особливі прийоми: документування, збирання, оброблення і трансформацію облікової інформації про господарську та фінансову діяльність підприємства.

Для ведення господарської діяльності кожне підприємство повинно мати будівлі, машини й механізми, матеріали, кошти та інші цінності, які в сукупності

становлять господарські засоби підприємства. Ці господарські засоби підприємство отримує за рахунок різних джерел: статутного капіталу або інших створених на підприємстві грошових фондів, власного прибутку, кредитів тощо. У процесі виробничо-господарської діяльності підприємства постійно поповнює запаси сировини, матеріалів, палива, виготовляє і реалізує продукцію, визначає фінансові результати. Усі суттєві елементи господарської діяльності підприємства відображаються у бухгалтерському обліку.

Бухгалтерський облік виконує дві основні функції - інформаційну та контрольну.

Інформаційна функція полягає у створенні точної й об'єктивної інформації про активи, зобов'язання і власний капітал підприємства, характери та результати господарської діяльності.

Контрольна функція полягає в постійній перевірці на основі облікових даних доцільності та законності здійснених операцій, збереження ресурсів і забезпечення точності створюваної економічної інформації.

Основою бухгалтерського обліку в Україні є Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р., який визначає правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [26].

Принципи бухгалтерського обліку - це основні засади, на яких здійснюються його функції в мікроекономічному середовищі, тобто для суб'єктів господарської діяльності. Вони формуються залежно від національних особливостей і суспільно-економічного розвитку країни, форм власності, капіталу, способів господарювання. Для здійснення бухгалтерського обліку використовують дві групи принципів: основні та додаткові (див. рис.1.1).

Варто зазначити, що принципи бухгалтерського обліку визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [26].

У зарубіжній практиці бухгалтерський облік поділяють на два види: фінансовий, який має за мету надання інформації зовнішнім споживачам, та

управлінський, що забезпечує збирання й опрацювання інформації відповідно до потреб внутрішніх споживачів.

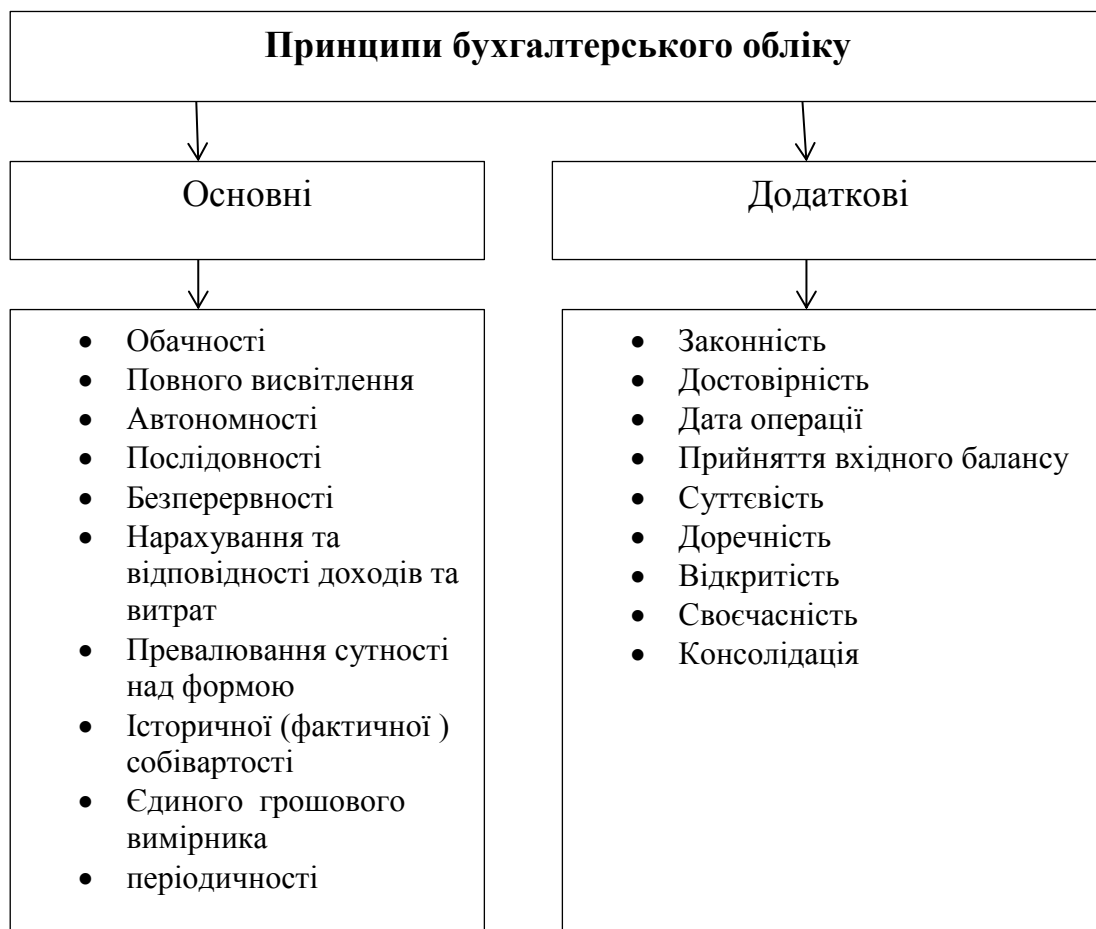


Рис. 1.1. Принципи бухгалтерського обліку

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” як і в іншій зарубіжній практиці, передбачено ведення бухгалтерського та внутрішнього господарського (управлінського) обліку.

Бухгалтерський облік визначається як процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам, для прийняття рішень.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік - це система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів для прийняття ними рішень щодо управління підприємством.

Виходячи з цього, слід констатувати - організація бухгалтерського (фінансового) обліку повинна забезпечити:

- повне і достовірне відображення у бухгалтерських документах усіх господарських операцій, які були здійснені на підприємстві в звітному періоді;
- складання встановленої органами державного управління фінансової звітності;
- надання інформації внутрішнім споживачам для контролю господарської діяльності і прийняття управлінських рішень;
- надання інформації зовнішнім користувачам про реальний фінансовий стан підприємства.

Фінансовий облік і звітність регулюються державними стандартами різних рівнів.

Об'єктами обов'язкового фінансового обліку, як свідчить фахова література [57,с.22], є:

- активи підприємства (основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, довго- і короткострокові фінансові інвестиції, виробничі запаси, розрахунки з дебіторами, грошові кошти);
- джерела власних засобів (статутний капітал, резервний капітал, цільове фінансування та цільові надходження, нерозподілений прибуток та інші джерела власних коштів);
- зобов'язання підприємства (пасиви);
- доходи підприємства за їхніми видами, затрати підприємства за їх економічними елементами;
- фінансові результати діяльності підприємства та їх розподіл.

Фінансовий облік зобов'язані вести всі підприємства і організації незалежно від форм власності, розмірів, видів діяльності [57,с.22].

Організація управлінського обліку повинна забезпечити отримання інформації, потрібної для контролю поточної діяльності підприємства і його структурних підрозділів, оптимізацію використання ресурсів, визначення

ефективності виробництва, тактики управління і планування, прийняття оптимальних управлінських рішень.

Об'єктами управлінського обліку, як свідчить література, [8; 9; 11; 25; 59] є:

- затрати підприємства за їх цільовим призначенням, їх групування за видами продукції, процесами, стадіями виробництва, центрами відповідальності, сферами діяльності, регіонами реалізації продукції тощо;

- доходи підприємства, їх групування за видами продукції, сферами діяльності, регіонами реалізації тощо;

- фінансові результати діяльності підприємства за видами продукції, сферами діяльності, регіонами реалізації.

До сфери управлінського обліку належать групування, планування (бюджетування), аналіз і контроль зазначених вище об'єктів.

Наведений перелік об'єктів фінансового та управлінського обліку вказує, що ці види обліку функціонують у взаємозв'язку і розмежувати їх практично неможливо. Внаслідок цього фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах функціонували і функціонуватимуть як єдина система обліку. У більш глибокому значенні вся бухгалтерська інформація застосовується для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, але на різних рівнях і з різною метою.

Необхідно зазначити, що в зарубіжній і вітчизняній літературі досить детально висвітлені питання організації і принципів побудови фінансового та управлінського обліку, їх завдання, особливості, відмінності. Стверджують, що управлінський облік є продовженням фінансового обліку і використовується перш за все для відображення внутрішніх операцій підприємства. Його призначення - забезпечити інформацією менеджерів, відповідальних за досягнення конкретних виробничих цілей. До бухгалтерської інформації, створеної і підготовленої для використання керівництвом, застосовуються інші правила, ніж до інформації, призначеної для зовнішніх користувачів.

Разом з тим, управлінський облік є не тільки продовженням, а й подальшим поглибленням, деталізацією даних бухгалтерського фінансового обліку. В першу чергу це стосується деталізації в частині затрат та доходів діяльності, коли розкривається ефективність придбання ресурсів, їх переробки, технологічних та організаційних рішень.

Управлінський облік за інформаційним змістом і колом вирішуваних завдань набагато ширший і різноманітніший, ніж фінансовий. Він повністю підпорядкований запитам менеджерів підприємства. Спільними рисами фінансового і управлінського обліку є:

- обидва ґрунтуються на даних єдиної інформаційної системи обліку;
- спираються на концепцію відповідальності в управлінні господарськими об'єктами;
- їх інформація служить для прийняття рішень, хоча й різної спрямованості.

Таким чином завдання бухгалтерського обліку полягає у проведенні процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам, для прийняття рішень.

Фінансовий облік має здійснювати повне і точне пояснення та розкриття операцій з виробничо-економічної діяльності підприємства.

Управлінський облік має допомогти керівництву досягнути мети підприємства – забезпечення раціонального використання наявних ресурсів, виявлення резервів підвищення економічно-соціальної та екологічної ефективності ведення аграрного бізнесу.

1.3. Нормативно-правова база для бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах.

Правильна організація обліку на підприємстві має здійснюватися на основі законодавчих актів, положень та інших нормативних документах. Сучасна нормативно-правова база бухгалтерського обліку включає: на державному рівні ряд прийнятих законів по трансформації аграрного сектору економіки; з 1 січня 2000 року введено в дію Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; новий план рахунків для всіх підприємств; положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Для аграрних підприємств, прийняті нормативні документи, які регламентують порядок діяльності підприємств, формування доходів і витрат та фінансових результатів, оцінки біологічних активів галузей рослинництва і тваринництва. Варто зазначити, що створена нормативно-правова база на макрорівні обумовлює аграрні підприємства організовувати обліково-аналітичну роботу на місцях відповідно до нових вимог ринкової економіки.

При цьому національна система бухгалтерського обліку згідно вимог міжнародних стандартів. Програма реформування системи бухгалтерського обліку відповідно до міжнародних стандартів була затверджена Кабінетом Міністрів України ще у 1998 році.

Відповідно до прийнятої Програми, метою нормативного регулювання бухгалтерського обліку є забезпечення доступу всіх зацікавлених користувачів до інформації та звітності, яка дає об'єктивну картину фінансового становища і результатів діяльності суб'єкта господарювання. На державному рівні проводиться регулювання аспектів бухгалтерського обліку, пов'язаних з узагальненням інформації та складанням звітності, потрібної зовнішнім користувачам. Встановлено, що порядок, форми, строки і структура інформації та звітності для внутрішніх користувачів регулюються суб'єктом господарювання.

Верховною Радою України прийнято Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (16 липня 1999 р.), який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання

фінансової звітності в Україні. За останні роки ВРУ затвердила внесені зміни і доповнення до даного Закону, які впливають із особливостей економічної політики держави, функціонування і розвитку ринкових відносин.

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

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

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та

рух грошових коштів підприємства. Для забезпечення поставленої мети бухгалтерський облік та фінансова звітність проводяться за встановленими принципами [26].

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Розділ IV. Фінансова звітність, там передбачено загальні вимоги до фінансової звітності, розглянуто основи організації консолідованої та зведеної фінансової звітності, визначений звітний період, порядок подання та

оприлюднення фінансової звітності, контроль за дотриманням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність.

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

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

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

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

Варто зазначити, що з 1 січня 2011 року вступив в силу Податковий кодекс України, який регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, в тому числі для сільськогосподарських підприємств: плата за землю; фіксований сільськогосподарський податок; податок на додану вартість; податок на доходи фізичних осіб; податок на прибуток та інші. Вказується база оподаткування, розміри і порядок сплати цих податків і зборів. Слід пам'ятати, що окремі податки включають у затрати підприємства прямим шляхом або через розподіл згідно визначеної бази розподілу цих витрат (плата за землю, фіксований сільськогосподарський податок, податок на прибуток), інші (податок на додану вартість, податок на доходи фізичних осіб) - справляються з доходів. Податковий кодекс України, відповідно до корінних змін, які відбуваються в економічному і політичному житті країни, змінюється, вносяться доповнення і уточнення до його діючих положень.

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

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку - нормативно-правовий акт, затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам. Слід підкреслити, що в Україні прийнято і функціонують 35 положень (стандартів) бухгалтерського обліку, у які внесено суттєві зміни, а також введено в дію нові стандарти щодо організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності [26]:

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

Національне П(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність» - визначає порядок складання консолідованої фінансової звітності.

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

П(С)БО 7 «Основні засоби» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби, інші необоротні матеріальні активи.

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

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

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

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

П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції.

П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інструменти.

П(С)БО 14 «Оренда» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про оренду необоротних активів.

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

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

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

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

П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» - визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць за межами України у грошовій одиниці України.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

План рахунків включає окремі розділи (класи) рахунків, в якому за десятковою системою наведені коди (номери) й найменування синтетичних рахунків (рахунків першого порядку) і субрахунків (рахунків другого порядку). Всього передбачено дев'ять класів балансових рахунків і один клас (нульовий) позабалансових рахунків: 1. Необоротні активи. 2. Запаси. 3. Кошти, розрахунки та інші активи. 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань. 5. Довгострокові зобов'язання. 6. Поточні зобов'язання. 7. Доходи і результати діяльності. 8. Витрати за елементами. 9. Витрати діяльності. 0. Позабалансові рахунки.

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

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

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

Міністерство аграрної політики України наказом № 132 від 18.05.2001 р. затвердило Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (з

наступними змінами і доповненнями), що впливають зі змін, внесених в національні положення (стандарти)². В рекомендаціях дана детальна методика формування витрат на виробництво і калькулювання окремих видів продукції основних і інших галузей (за об'єктами обліку, окремими культурами чи групами культур, видами і групами тварин тощо), оцінки основної і побічної продукції. Методичними рекомендаціями також передбачена послідовність розрахунку собівартості продукції і закриття рахунків на сільськогосподарському підприємстві.

Варто зазначити, що Міністерство аграрної політики і продовольства України наказом № 390 від 4.06.2009 р. затвердило спеціалізовані форми реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичні рекомендації щодо їх застосування. В них враховані особливості ведення обліку в сільському господарстві згідно П(С)БО 30 «Біологічні активи» та інших нормативних документів. Зокрема, для обліку витрат передбачені Звіти про витрати та вихід продукції основного виробництва, нові журнали- ордери та відомості до них.

Ці Методичні рекомендації спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку (крім реєстру позабалансового обліку) методом подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності сільськогосподарських підприємств незалежно від форм власності, організаційно-правових форм і видів діяльності, на накопичення аналітичних даних про склад і рух активів, капіталу і зобов'язань, доходів, витрат, фінансових результатів.

Кожне підприємство, враховуючи положення законодавчих актів і нормативних документів, розробляє Наказ про облікову політику в якому відображають основні принципи, методи і процедури організації обліку. Підприємство самостійно визначає облікову політику, а її вибір залежить від особливостей організації управління, правових норм діяльності, зафіксованих в установчих документах, особливостей комерційної діяльності, поточних і довготермінових цілей. При виборі облікової політики слід враховувати наступні

вимоги: стабільність облікової політики протягом тривалого періоду (від одного звітнього року до наступного); регламентацію принципів облікової політики діючою нормативною базою; повідомлення зовнішніх користувачів інформації про зміни в обліковій політиці. Зміна облікової політики можлива у разі реорганізації підприємства (злиття, поділу, приєднання), зміни власників, зміни у законодавстві або в нормативному регулюванні бухгалтерського обліку в Україні, впровадження нових методів бухгалтерського обліку. Облікова політика має бути обґрунтована й розкрита у фінансовій звітності.

Наприклад, що стосується обліку витрат і визначення собівартості продукції в сільському господарстві, вказується: порядок відображення прямих і непрямих витрат на виробництво продукції, методи обліку витрат, застосування первинних документів і бухгалтерських реєстрів, організація синтетичного і аналітичного обліку, порядок розподілу загальновиробничих витрат, методика калькулювання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та їх оцінки і відображення інформації у звітності. До наказу можуть вноситись зміни, виходячи із прийняття нових законодавчих актів і нормативних документів щодо організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

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

Рекомендований порядок нормативно-правового забезпечення організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах має бути спрямований на поліпшення ведення обліку в галузях рослинництва і тваринництва, раціональне використання наявних ресурсів.

1.4. Методика та показники аналізу економічної ефективності виробництва цукрових буряків

Методика аграрно-економічного наукового дослідження передбачає проведення методичних і теоретичних засад та показників аналізу будь-якої теми наукового дослідження. Глибина проблем ефективності виробництва цукрових буряків в умовах інтенсифікації, потреба в обґрунтуванні ефективних реальних способів їх вирішення, визначення шляхів підвищення економічної ефективності потребують комплексного детального наукового дослідження.

Такі дослідження мають охоплювати, насамперед, висвітлення теоретичних засад формування рівня економічної ефективності розвитку галузі цукробуряківництва (визначення термінологічно-понятійного інструментарію, визначення методів дослідження, з'ясування чинників формування економічної ефективності тощо), вивчення практики виробництва та обґрунтування результатів дослідження на основі опрацювання та детального аналізу необхідної статистичної інформації.

Основним, ключовим поняттям теорії економічної ефективності виробництва цукрових буряків є категорія економічної ефективності виробництва.

Економічну ефективність виробництва вчені вважають складним і багатоплановим поняттям. За поширеними в науковій літературі теоретично-методичними засадами ефективність виробництва тлумачать як співвідношення між економічними результатами виробництва та затратами на виробництво. А оскільки економічні результати є наслідком затрат матеріальних та нематеріальних ресурсів, то економічну ефективність виробництва можна в деякій мірі розглядати як ефективність витрат на виробництво сільськогосподарської продукції.

Економічний ефект від виробництва цукрових буряків загальноприйнято визначати шляхом віднімання суми повної собівартості реалізованої продукції від вирученої суми чистого доходу (виручки). Теоретично в результаті цього ми одержуємо суму одержаного прибутку. Тобто економічну ефективність

виробництва взагалі, в т.ч. і економічну ефективність виробництва цукрових буряків можна ще ототожнювати з її прибутковістю.

Проблему визначення сутності економічної ефективності сільськогосподарського виробництва та його окремих галузей постійно досліджують як вітчизняні, так і зарубіжні вчені-економісти, тому теоретичний апарат дослідження економічної ефективності цукробуряківництва можна вважати в цілому сформованим. Водночас, економічні відносини в аграрній сфері, зокрема – в буряківничій галузі постійно розвиваються та змінюються, що потребує вдосконалення або створення нових методичних та теоретичних засад їх дослідження.

За даними літератури можна виділити три основні групи трактувань економічної ефективності виробництва в сільському господарстві [2; 3; 36; 38; 40; 46; 49; 63]:

1) економічна ефективність сільськогосподарського виробництва – це співвідношення між його результатами та витратами на одержання цих результатів, це його прибутковість;

2) економічна вигода від виробництва, його ресурсощадність, рівень використання ресурсного потенціалу;

3) господарювання, яке забезпечує зростання обсягів виробництва і продажу продукції, збільшення обсягів доходу (виручки).

Необхідно враховувати, що - економічна ефективність виробництва цукрових буряків – це основне явище і основне поняття в загальній системі економічної ефективності сільськогосподарського виробництва. Вона тісно пов'язана ще із двома видами ефективності виробництва – технологічною ефективністю виробництва та соціальною його ефективністю.

Технологічна ефективність виробництва характеризує собою результативність виконання окремих технологічних процесів – продуктивність праці на виконанні окремих виробничих процесів, що виконуються в межах технології виробництва продукції. В.А. Андрійчук пояснює технологічну ефективність виробництва як результативність взаємопоеднання виробничих

чинників. Саме це, на його думку, виражає досягнутий рівень продуктивності основного предмету праці в сільськогосподарському виробництві - живих організмів [2; 3].

Економічна ефективність виробництва цукрових буряків перебуває в тісній залежності від рівня технологічної ефективності. Відомо, що витрати, які виробник здійснює з метою одержання певних кінцевих результатів, формують в процесі виконання тих чи інших технологічних операцій. Саме через вплив на витрачання ресурсів на виконанні окремих сільськогосподарських робіт, що виконуються в процесі виробництва цукрових буряків, можна впливати на кінцеві витрати на виробництво цукрової сировини. Сучасна теорія виробництва пропонує обширний практичний інструментарій такого впливу у вигляді комплексної системи управління виробничими процесами, теорії організації виробництва, організації, оплати і нормування праці та ін.

Рациональне використання та економія ресурсів, застосування сучасних технологій обробітку ґрунту, догляду за посівами, використання високопродуктивних сортів та гібридів цукрових буряків, елітного насіння, інтенсивної технології вирощування цукрових буряків загалом дозволяють, з однієї сторони, суттєво зменшити витрати ресурсів, а з іншої – домогтися збільшення обсягів валового виробництва цукрових буряків, їх врожайності і на цій основі зменшити витрати на виробництво 1 ц цукрових буряків.

Ще одна важлива ефективність виробництва цукрових буряків, за яку необхідно сказати – це соціальна ефективність. Соціальну ефективність виробництва продукції по праву вважають похідною від основного виду ефективності - економічної ефективності. Одержання сільськогосподарським підприємством прибутків є необхідною умовою і доброю основою поліпшення соціальних умов життя працівників, зокрема – забезпечення необхідних умов праці, здійснення заходів з охорони праці, підвищення рівня зайнятості працівників, підвищення рівня оплати праці, вдосконалення матеріального стимулювання, забезпечення раціональних режимів праці і відпочинку для різних

категорій працівників, підвищення рівня життя як працівників підприємства, так і населення в регіоні.

Соціальна ефективність виробництва продукції, за однакових інших вихідних умов та діючих чинників, буде збільшуватися вслід за підвищенням рівня економічної ефективності виробництва продукції.

Варто зазначити, що економічну ефективність виробництва цукрових буряків можна охарактеризувати, застосовуючи різноманітні економічні показники. Так як економічні результати виробництва цукрових буряків можуть бути виражені у двох формах – вартісній та натуральній, то необхідно врахувати, що і економічні показники ефективності виробництва цукрових буряків можуть бути виражені і у вартісній і у натуральній формі [2; 3; 36; 40; 46; 49; 63].

Група вартісних економічних показників ефективності виробництва цукрових буряків охоплює такі показники:

- 1) вартість валової продукції в цукробуряківничій галузі, одержаної з розрахунку на 1 га зібраної площі цукрових буряків.
- 2) вартість валової продукції в цукробуряківничій галузі, одержаної з розрахунку на 1 люд./год. затрат праці на виробництво цукрових буряків;
- 3) вартість валової продукції в цукробуряківничій галузі, одержаної з розрахунку на 1 грн. витрат виробництва.

Тобто, при розрахунку цих показників до уваги приймається, з однієї сторони, валова сільськогосподарська продукція загалом чи валова продукція окремої сільськогосподарської галузі. З іншої сторони, при визначенні економічної ефективності виробництва в цукробуряківничій галузі до уваги приймають розміри зібраної площі під цукровими буряками, затрати праці на їх виробництво та витрати виробництва.

Валова сільськогосподарська продукція загалом, валова продукція окремої сільськогосподарської галузі – це вся вироблена на підприємстві за рік основна та побічна продукція по підприємству в цілому, а також продукція окремих галузей зокрема. Основною продукцією в буряківничій галузі є цукрові буряки фабричні (корені), побічною – гичка цукрових буряків.

Вартість валової продукції виражають:

а) у порівняльних цінах, що дає змогу провести порівняльний аналіз галузі у підприємствах за рівних інших умов.

б) у реалізаційних цінах, що склалися на момент реалізації продукції галузі. З метою визначення вартості валової продукції у реалізаційних цінах до суми собівартості продукції додають суму прибутку, від одержаного результату віднімають суму збитку від реалізації продукції, якщо такий є.

В сільськогосподарському виробництві у структурі валової продукції виділяють дві основні частини:

а) товарну частину (продукцію) – це продукція, реалізована по різних каналах реалізації (переробним підприємствам, державі, населенню, на ринку тощо);

б) продукцію, що використовується на внутрішньогосподарські потреби підприємства-виробника.

Обсяги товарної продукції, як і обсяги валової продукції, також вимірюють, використовуючи вартісні і натуральні показники.

Обсяги товарної продукції відображують у вигляді виручки, отриманої від реалізації з урахуванням цін, що склалися, за продану продукцію, різних надбавок до них та інших надходжень.

Необхідно звернути увагу на тип площі під цукровими буряками, що береться до уваги в процесі аналізу економічної ефективності цукробуряківничої галузі. Це не площа посівів цукрових буряків, а площа, з якої зібрано урожай. З огляду на вплив природно-кліматичних чинників на процеси виробництва цукрових буряків кожного року в Україні зібрані площі цукрових буряків дещо менші від посівних площ. Так, за статистичними даними, оголошеними Державною службою статистики в Україні, в 2015 р. різниця між посівами цукрових буряків і зібраною площею становила понад 10 тис. га.

Досить об'ємним і важливим є такий показник економічної ефективності виробництва цукрових буряків як рівень рентабельності.

Рентабельність виробництва – відносний вартісний показник, який відображає співвідношення між отриманим прибутком та собівартістю продукції (виробничою та реалізованою), виражене у відсотках. Наявність рентабельності галузі чи підприємства в цілому свідчить про одержання такої суми виручки від реалізації продукції, з якої підприємство має можливість відшкодувати витрати на виробництво та одержати певну суму додаткових коштів – прибуток на подальший свій розвиток та розширення виробництва. Тобто, наявність рентабельності виробництва – необхідна умова розширеного його відтворення.

В сільськогосподарських підприємствах та галузях для їх аналізу переважно використовують такі показники, пов'язані із прибутками [36; 46; 63]:

- 1) рівень рентабельності сільськогосподарського виробництва (галузі);
- 2) норма прибутку.

Для визначення рівня рентабельності (Р/р) в економічних дослідженнях користуються наступною формулою:

$$P/p = Pr * 100 / Bv , \quad (1)$$

де:

Р/р - рівень рентабельності, %;

Pr - прибуток від реалізації продукції галузі (про підприємству в цілому – від реалізації продукції, робіт, послуг);

Bv - витрати на реалізовану продукцію (повна собівартість).

Встановлено, що показник рівня рентабельності по підприємству в цілому чи по окремій галузі відображає економічну ефективність лише спожитих виробничих ресурсів, однак поза сферою цього показника залишається ефективність використання авансованих витрат (застосовуваних основних і оборотних фондів сільськогосподарського підприємства).

У зв'язку з цим для відображення економічної ефективності виробництва використовують такий показник як показник норми прибутку (Нп):

$$Np = Pr \times 100 / \Phi_{oc} + \Phi_{ob} , \quad (2)$$

де:

Φ_{oc} - середньорічна вартість основних виробничих фондів;

Фоб - середньорічна вартість оборотних фондів.

Вчені вважають показник норми прибутку досить важливим для характеристики рівня економічної ефективності як сільськогосподарського виробництва загалом, так і окремих його галузей. На їх думку, в умовах різної фондомісткості виробництва продукції в різних сільськогосподарських галузях однакова рентабельність для окремих видів сільськогосподарської продукції не є рівною вихідною умовою формування однакових темпів зростання обсягу виробництва цих видів продукції.

Економічна інтерпретація розмірів показника норми прибутку полягає в тому, що це показник дозволяє побачити, одержання скількох грошових одиниць прибутку забезпечує кожна грошова одиниця виробничих фондів, що використовуються на підприємстві чи в галузі.

Зростання розмірів показника норми прибутку означає, що відбувається підвищення економічної ефективності виробництва.

Крім цього, показник норми прибутку ще використовується і в інвестуванні - як критерій для оцінки ефективності інвестицій за простими (недисконтованими) показниками.

Ще одним поширеним вартісним показником економічної ефективності виробництва виступає прибуток з розрахунку:

- 1) на 1 га зібраної площі;
- 2) на 1 середньорічного працівника (якщо визначають економічну ефективність виробництва по підприємству в цілому);
- 3) на 1 люд/год. затрат людської праці;
- 4) на 1 грн. витрат виробництва.

Розглянемо також і групу натуральних показників економічної ефективності виробництва цукрових буряків. Про економічну ефективність галузі можна говорити, застосовуючи такі натуральні показники ефективності, як урожайність цукрових буряків (виробництво цукрових буряків у натуральному вираженні з розрахунку на 1 га зібраної площі), біологічний вихід цукру з 1 га зібраної площі, затрати праці на 1 га зібраної площі, затрати праці на 1 ц

цукрових буряків. Окремими або проміжними натуральними показниками економічної ефективності виробництва цукрових буряків можна вважати такі показники, наприклад, як середньозмінна продуктивність тракторного агрегату на вирощуванні цукрових буряків, затрати праці на виконання 1 га робіт, затрати праці на виконання 1 га робіт в перерахунку на еталонні гектари.

Варто зазначити, що економічну ефективність виробництва продукції визначають не тільки за загальними підсумками розвитку виробництва чи галузі в кінці року. Доцільним є визначення економічної ефективності впровадження інноваційних, ресурсощадних технологій вирощування цукрових буряків чи окремих їх елементів – застосування нових сортів чи гібридів цукрових буряків, поліпшеної системи живлення, системи захисту рослин від шкідників та хвороб, розташування цукрових буряків по тих чи інших попередниках тощо.

В даному випадку систему економічних показників формують такі показники як прибавка врожаю цукрових буряків (ц/га; ц/1 кг діючої речовини добрив тощо), отримана за рахунок тих чи інших впроваджень і змін, нововведень; зростання продуктивності праці (зростання виробництва цукрових буряків з розрахунку на 1 люд./год. або зниження затрат праці на 1 ц цукрових буряків); зниження собівартості цукрових буряків як наслідок внесення добрив; додатковий чистий дохід, отриманий на 1 га зібраної площі цукрових буряків, на 1 люд./год. затрат праці в буряківництві; відношення чистого доходу до витрат на застосування добрив, виражене в процентах; рівень рентабельності.

Економічну ефективність виробництва цукрових буряків визначають та аналізують після їх реалізації. Тому фактори економічної ефективності виробництва цукрових буряків можна умовно поділити на дві групи:

- 1) фактори, які впливають на економічні результати та обумовлюють економічну ефективність на стадії виробництва цукрових буряків;
- 2) фактори, які впливають на економічні результати та обумовлюють економічну ефективність на стадії реалізації цукрових буряків.

За іншими підходами, фактори формування економічної ефективності виробництва цукрових буряків можна поділити на дві основні групи:

- 1) фактори, що діють всередині галузі виробництва цукрових буряків;
- 2) зовнішні фактори.

До факторів першої групи належать місцеві умови вирощування цукрових буряків (особливо – природно-кліматичні умови - тип ґрунтів, технології вирощування, сорти і гібриди, наявність сівозміни, система живлення, організація праці, оплата праці, нормування праці, матеріально-технічне і фінансове забезпечення виробництва цукрових буряків та ін.).

До факторів другої групи можна віднести багатоаспектні суспільно – економічні відносини в цукробуряківничій сфері. На ринку цукрових буряків та цукру склалася своєрідна монополія окремих олігархічних груп, суб'єктивні економічні відносини. Внаслідок цього ринкові принципи регулювання цукробуряківничої галузі діють тільки частково.

В ринкових умовах економічна ефективність виробництва цукрових буряків в значній мірі залежить не тільки від реалізаційної ціни 1 ц буряків, але і від квоти виробництва цукру та права підприємства продавати сировину цукрових буряків по цінах квоти та імпорتنих тарифів. В результаті може виникнути надлишкова кількість цукробурякової сировини, яка в умовах ринку може бути реалізована за реально діючими цінами тільки на світовому ринку.

Слід підкреслити, що крупні сільськогосподарські підприємства та агрохолдинги створили всередині власних виробничих структур інтегровану галузь буряківництва та переробки цукрових буряків у вигляді власних цукрових заводів та власної сировинної зони. Внаслідок цього інші, особливі середні та малі за розмірами виробничих потужностей виробники цукрових буряків потрапили у пряму економічну залежність (по переробці цукрових буряків) від агрохолдингів та крупних підприємств. Їм не під силу така конкурентна боротьба, такі ціни на сировину для виробництва цукру, тому багатьом фермерам у своїй діяльності прийшлося відмовитися від вирощування цукрових буряків або значно зменшити їх площі.

Розглянемо показники технологічної ефективності виробництва. В рослинницьких галузях, в т. ч. цукробуряківничій галузі тут виділяють такі показники:

- 1) урожайність сільськогосподарських культур (вихід продукції з 1 га зібраної площі);
- 2) показники якості сільськогосподарської продукції в рослинництві (в цукробуряківництві – вміст цукру в 1 ц коренів);
- 3) в цукробуряківництві - біологічний вихід цукру з 1 га зібраної площі тощо.

Вчені вважають, що соціальна ефективність виробництва не завжди може бути кількісно визначена. Однак, з допомогою певної групи показників характеризують і цей вид ефективності виробництва цукрових буряків [3; 4; 36; 40].

Рівень досягнутої соціальної ефективності виробництва характеризують такими показниками, взятими у динаміці, як питома вага прибутку, спрямованого на соціальні заходи на підприємстві, в загальній масі чистого прибутку підприємства; величина цього прибутку в розрахунку на одного середньорічного працівника підприємства.

Соціальна ефективність виробництва цукрових буряків пов'язана також із кількістю робочих місць в галузі, із чисельністю зайнятого та незайнятого населення прилягаючих сільських територій, рівнем оплати праці тощо.

В процесах виробництва та реалізації цукрових буряків задіяні різні суб'єкти господарювання, використовується багато різноманітних ресурсів. Застосовуються конкретні системи культивування цукрових буряків, технології виробництва цукрових буряків, системи організації виробництва, організації праці, організації збуту продукції.

Отже в цукровому буряківництві, як і в інших галузях аграрної економіки ефективність виробництва розглядають у наступних видах: економічна, соціальна, екологічна, виробнича. Кожний вид ефективності галузі характеризують натуральні та економічні показники. Висока урожайність цукрових буряків,

концентрація виробництва (збільшення зібраної площі), зменшення повної собівартості 1 ц реалізованих буряків та збільшення обсягу продажу цукрової сировини за рівних інших умов є головними чинниками підвищення економічної ефективності буряківництва у підприємствах.

Висновки до розділу I.

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

2. Завдання бухгалтерського обліку полягає у проведенні процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам, для прийняття рішень.

3. Фінансовий облік має здійснювати повне і точне пояснення та розкриття операцій з виробничо-економічної діяльності підприємства.

4. Управлінський облік має допомогти керівництву досягнути мети підприємства – забезпечення раціонального використання наявних ресурсів, виявлення резервів підвищення економічно-соціальної та екологічної ефективності ведення аграрного бізнесу.

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

6. Рекомендований порядок нормативно-правового забезпечення організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах має бути спрямований на поліпшення ведення обліку в галузях рослинництва і тваринництва, раціональне використання наявних ресурсів.

РОЗДІЛ II. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ВИРОБНИЦТВІ ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ У ПІДПРИЄМСТВІ.

2.1. Організація первинного обліку на виробництві цукрових буряків у підприємстві.

Невід'ємною частиною та першоосновою бухгалтерського обліку є первинний облік господарських операцій у підприємстві. До нього ставляться певні вимоги щодо якості інформації, яка необхідна для задоволення потреб обліку і користувачів у певній економічній інформації для прийняття відповідних рішень. Ринкові умови обумовлюють необхідність, щоб отримана облікова інформація була достовірною, вичерпною, повною та оперативною. Саме дотримання всіх вимог щодо складання подібних документів і свідчить про рівень і якість організації первинного обліку у підприємстві.

Окремі аспекти організації первинного обліку в сільському господарстві висвітлені в наукових працях вітчизняних відомих економістів, зокрема: Бутинця Ф.Ф., Кірейцева Г.Г., Огійчук М.Ф., Моссаковського В.Б. та інших. Проте, постійні зміни, що відбуваються з бухгалтерським обліком останнім часом вимагають перегляду багатьох питань щодо ведення первинної документації в сільському господарстві, а, отже, дані питання й надалі залишаються актуальними та мають широке поле для подальших досліджень.

Метою нашого дослідження є опрацювання та висвітлення науково обґрунтованих рекомендацій щодо організації первинного обліку виробничої діяльності сільськогосподарських підприємств [17; 32; 39; 44; 60].

Господарська діяльність підприємств супроводжується здійсненням великої кількості операцій, які фіксуються в спеціально призначених для цього документах. Таким чином, первинні документи є носіями інформації про господарсько-економічну діяльність підприємства, а первинний облік – це початкова стадія господарського обліку.

Процес виробництва сільськогосподарської продукції вимагає здійснення ряду послідовних господарських операцій, які прийнято задокументувати для подальшого ведення аналітичного і синтетичного обліку. Законом України “Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначається, що підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, складені за результатами здійснення таких операцій [26].

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

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

Основною ознакою за якою бухгалтерські первинні документи різняться між собою є їх суть або зміст. Зміст документа визначається фактом господарської операції, яка в ньому фіксується, а зміст господарської операції – це результат цілеспрямованої діяльності особи, яка складає первинний документ. Отже, первинний документ та господарська операція – це нерозривно пов’язані між собою економічні категорії [32].

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

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

обліку стає першочерговим завданням ефективної організації обліково-аналітичної роботи на сільськогосподарських підприємствах [32].

Закономірно, що використання комп'ютерних документів, як свідчить література [19; 32; 44], дозволить на вищому рівні організувати оперативний первинний бухгалтерський облік виробництва, що забезпечить більшу ефективність облікової діяльності та одержання достовірних даних про операційну діяльність підприємства в короткі терміни.

Організація ведення комп'ютеризованого первинного обліку виробництва продукції сільського господарства висвітлена на рисунку 2.1. [30].

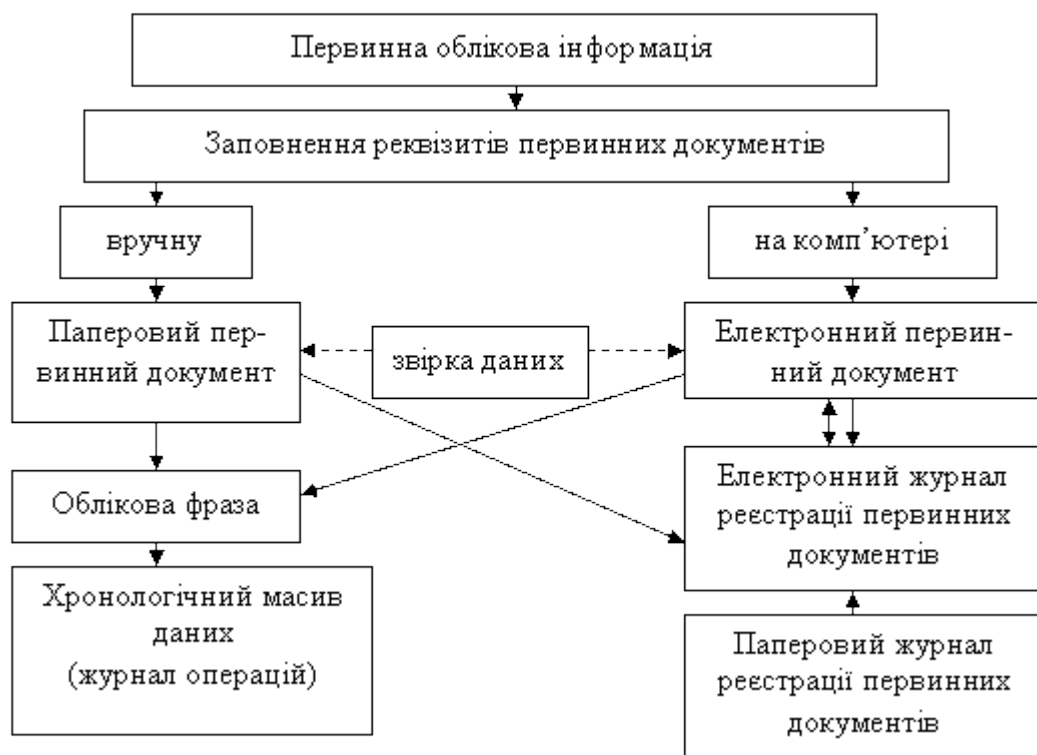


Рис. 2.1. Порядок ведення комп'ютеризованого первинного обліку [30]

Ринкові умови обумовлюють необхідність достовірності даних бухгалтерського обліку, є правильне і якісне заповнення первинних документів. Насамперед, критерій якості оформлення документів визначається наявністю усіх необхідних реквізитів, заповнених відповідно з правилами ведення бухгалтерської документації.

Обов'язковими реквізитами всіх документів, що містять інформацію про господарську діяльність підприємства є: назва документа (форми); дата і місце

складання; назва підприємства, в якому складений документ; зміст, обсяг та одиниці виміру господарської операції; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції та правильність її оформлення; особистий підпис (або інші дані) особи, яка брала участь у здійсненні господарської операції [17].

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

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

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

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

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

Перевірка по суті – це перевірка законності та доцільності господарської операції, правильності проставлених розцінок, норм витрат, цін. Зміст документа повинен не містити зайвої інформації, а коротко, чітко і недвозначно виражати суть господарської операції [18].

Головний бухгалтер повинен проводити контроль за кожним заповненим документом, що надходить до бухгалтерії підприємства, але нерідко він ігнорує свої прямі обов'язки в цій частині і, тим самим, порушується один з

найголовніших принципів бухгалтерського обліку – принцип повноти та достовірності інформації.

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

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

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

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

В силу новизни, що була внесена в бухгалтерський облік з прийняттям ряду нормативно-правових документів, які стосуються біологічних активів, варто

дещо змінити сам первинний документ Щоденник надходження сільськогосподарської продукції. На нашу думку, більш доцільним буде уточнити його назву, а саме Щоденник надходження додаткових біологічних активів та сільськогосподарської продукції.

Первинний облік довгострокових біологічних активів рослинництва доцільно вести у документах, призначених для обліку основних засобів, оскільки багаторічні насадження згідно П(С)БО 7 “Основні засоби” являються однією з груп основних засобів. Первинними документами з обліку довгострокових біологічних активів рослинництва є “Акт приймання багаторічних насаджень і передачі їх в експлуатацію” та “Акт на приймання в експлуатацію захисних лісонасаджень”, призначені для обліку надходження багаторічних насаджень [60].

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

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

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

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

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

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

Літературні джерела [17; 32; 60] свідчать, що зменшити кількість первинних документів можна шляхом:

1) Застосування багатоденних і накопичувальних документів замість разових (наприклад, багатоденні наряди на роботи замість дорожніх листів водія; відомості виробітку замість журналу обліку готової продукції; відомості використання матеріальних ресурсів замість лімітно-забірних карток тощо). Це дасть змогу збільшити охоплення інформації, полегшити обробку документів, скоротити витрати праці, часу і коштів та зменшити кількість помилок, які могли б виникнути при щоденному оформленні первинних документів.

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

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

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

5) Оформлення кількох однорідних за змістом операцій одним документом.

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

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

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

Оскільки первинний облік являється підґрунтям для організації бухгалтерського обліку в цілому і складання управлінської та фінансової звітності зокрема, то якісне його ведення сприятиме підвищенню рівня розвитку галузі рослинництва, економічної ефективності та конкурентоспроможності виробленої продукції.

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

2.2. Особливості організації обліку в рослинництві у підприємствах та облік на виробництві цукрових буряків.

За останні роки відбулися корінні зміни в організації бухгалтерського обліку, у тому числі в сільськогосподарських підприємствах. Прийнято низку законодавчих актів і нормативних документів, що регулюють організацію обліку на цих підприємствах.

У свою чергу, функціонування в аграрному секторі різних організаційно-правових форм підприємницької діяльності вимагає нових підходів до організації бухгалтерського обліку, яка повинна враховувати особливості біологічних перетворень в сільському господарстві. Особливості стосуються обліку витрат і доходів, оцінки сільськогосподарської продукції і біологічних активів та інших важливих питань.

Щоб правильно і раціонально організувати облік на підприємстві необхідно мати: досконалу законодавчо-нормативну базу; галузеві стандарти і методичні рекомендації з обліку біологічних активів, витрат і доходів та визначення фінансових результатів; галузеву статистичну, фінансову та управлінську звітність; фахових бухгалтерів-фінансистів, які б досконало знали особливості діяльності агропромислових формувань і облікової політики [44,с.58].

Протягом останніх років в Україні прийняті нові нормативні документи (положення і методичні рекомендації), внесено уточнення до діючих та звернуто увагу на необхідність розробки і впровадження галузевих стандартів бухгалтерського обліку. Цьому є підтвердження розробленої Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, схваленої Колегією Міністерства аграрної політики України 3 лютого 2009 року [39].

Питання реформування бухгалтерського обліку та становлення нової системи обліку, адаптованої до міжнародних стандартів, постійно перебувають в центрі наукових дискусій. Зокрема цьому присвячені праці Голова С.Ф., Дем'яненко М.Я., Жука В.М., Кірейцева Г.Г., Коцупатрого М.М., Моссаковського В.Б., Саблука П.Т., Сука Л.К та інших. В працях цих авторів висвітлюються питання особливостей обліку біологічних активів, формування доходів і витрат,

визначення фінансових результатів на сільськогосподарських підприємствах, формування інформації у статистичній і фінансовій звітності. Вказується на невирішеність окремих питань обліку, необхідність удосконалення бухгалтерського обліку специфічних об'єктів аграрного сектору.

В аграрному секторі специфічними об'єктами обліку є земля, біологічні активи і біологічні перетворення, сільськогосподарська продукція тощо. Нові методологічні підходи до організації обліку передбачають: уточнення об'єктів обліку; застосування принципів оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції; удосконалення документування господарських операцій в сучасних організаційно-правових формах господарювання та при застосуванні комп'ютерних технологій обробки економічної інформації; формування доходів, витрат і визначення фінансових результатів; удосконалення статистичної та бухгалтерської звітності.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і про одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначені П(С)БО 30 «Біологічні активи», затвердженим Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790 та конкретизовані у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджених Міністерством фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315.

Відповідно до П(С)БО 30 «Біологічні активи» об'єктом обліку виступає біологічний актив - тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди [54]. Слід зазначити, що тварини або рослини, які не використовуються в сільськогосподарській діяльності, вважаються запасами чи основними засобами, в залежності від строку їх використання (експлуатації). Сільськогосподарська продукція при її відокремленні від біологічного активу (у рослинництві - зерно, цукрові буряки, плоди, ягоди, овочі, зелена маса, отримані під час збирання врожаю).

Від окремих біологічних активів та їх груп, крім сільськогосподарської продукції, можуть бути отримані додаткові біологічні активи (у рослинництві - чубуки, саджанці; у тваринництві - приплід, нові рої бджіл, матеріал для розведення риби тощо).

Виходячи з цього, на підприємстві необхідно в якості об'єктів обліку в результаті біологічних перетворень виділяти: біологічні активи, додаткові біологічні активи, сільськогосподарську продукцію та інші активи. Крім цього, за строками експлуатації біологічні активи слід поділяти на довгострокові і поточні, а за галузями - біологічні активи рослинництва і тваринництва.

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні, прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремих культур (пшениця, ячмінь, кукурудза, цукрові буряки, соняшник, картопля тощо). Зазвичай, сільськогосподарські підприємства здійснюють калькулювання собівартості кожного виду сільськогосподарської продукції, тому остання деталізація є найбільш зручною і для ведення аналітичного обліку і для подальшого калькулювання.

Незавершене виробництво в рослинництві є об'єктом обліку по рахунку 23 «Виробництво». Якщо, враховуючи нововведення в обліку, стає можливим визначити справедливую вартість рослин на певному полі (площі), вони починають обліковуватись як поточні біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю.

Біологічні активи рослинництва в аналітичному обліку кількісно можуть відображатися у одиницях площі, яку вони фактично займають, у разі якщо їх кількість неможливо визначити або це економічно недоцільно (зернові культури, соняшник, цукрові буряки тощо).

Для обліку поточних біологічних активів рослинництва призначено рахунок 21 «Поточні біологічні активи», субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» на якому ведуть облік і узагальнюють інформацію про наявність та рух поточних біологічних активів рослинництва, які оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу. Аналітичний облік ведеться за видами (культурами) поточних біологічних активів рослинництва (посіви зернових, технічних, овочевих тощо).

Виходячи з різноманітного складу поточних біологічних активів рослинництва та з метою забезпечення належного аналітичного обліку доцільно відкривати такі аналітичні рахунки із включенням до робочого Плану рахунків за відповідним субрахунком 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю»: 2111 «Посіви зернових та зернобобових» (21111 «Посіви пшениці озимої», 21112 «Посіви ячменю ярого» і т.д. по культурах або їх групах); 2112 «Посіви технічних культур» (21121 «Посіви цукрових буряків», 21122 «Посіви соняшнику на зерно» і т. д. по культурах або їх групах).

При формуванні аналітичних рахунків на субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» необхідно пам'ятати, що на цьому субрахунку будуть обліковувати тільки ті поточні біологічні активи рослинництва, по яких можливо визначити справедливу вартість. Якщо ж нема можливості визначити справедливу вартість таких біологічних активів, то їх обліковують за первісною (фактичною) вартістю на рахунку 23 «Виробництво», субрахунку «Рослинництво» (за відповідними аналітичними рахунками) і розглядають як незавершене виробництво.

Об'єктами обліку довгострокових біологічних активів рослинництва є багаторічні насадження (сади, виноградники, хмільники, полезахисні смуги тощо), тваринництва - дорослі тварини основного продуктивного стада і дорослі робочі тварини. Для обліку використовують рахунок 16 «Довгострокові біологічні активи» до якого відкривають субрахунки по довгострокових біологічних активах

рослинництва, тваринництва, незрілих довгострокових біологічних активах, що оцінюються за справедливою чи первісною вартістю. Такі особливості мають бути враховані при формуванні облікової політики на підприємстві.

Нововведення стосуються і оцінки активів сільськогосподарських підприємств. Найбільш суттєвими відмінностями, що виникли при запровадженні П(С)БО 30 «Біологічні активи», слід вважати застосування справедливої вартості при оцінці активів, яке суперечить чинним законодавчим актам [41,с.39]. Зокрема в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (стаття 4) зазначено, що пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання - принцип історичної (фактичної) собівартості [26]. Тому необхідно було привести у відповідність основні положення законодавчих актів і нормативних документів, що стосуються організації бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності та усунути розбіжності.

Враховуючи внесені зміни у П(С)БО 30 «Біологічні активи» наказами Мінфіну України № 372 від 18.03.2011 р. та № 1591 від 09.12.2011 р., зараз біологічні активи, додаткові біологічні активи і сільськогосподарську продукцію можна оцінювати при їх первісному визнанні за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [52]. Якщо, все ж таки, застосовувати оцінку за справедливою вартістю, слід пам'ятати, що вона ґрунтується на цінах активного ринку. Таке нововведення створює труднощі щодо об'єктивності визначення справедливої вартості окремих активів, адже на ринку спостерігаються коливання цін, не завжди присутній активний ринок, а якщо і існує такий ринок, то по окремих активах може бути відсутня інформація про ринкові ціни. З цього приводу справедливо пропонується в літературі [44,с.63], що при визначенні справедливої вартості враховувати різні типи продукції: продукцію, яка реалізується на ринку відразу (цукрові буряки, овочі, молоко); продукцію, яка потребує доробки (зернові); продукцію, яка буде реалізована в

подальшому, через кілька місяців чи навіть років (приріст живої маси тварин); продукцію, яка не має зовнішнього збуту.

Крім цього, необхідно також розрахувати очікувані витрати на місці продажу. Але пунктом 5.1 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів передбачено, що до витрат на місці продажу включається тільки частина витрат на збут, які безпосередньо пов'язані з продажем біологічних активів та сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, а також непрямі податки, що сплачуються при реалізації цих активів.

Не слід також забувати про те, що, якщо біологічні активи рослинництва на активному ринку оцінюються з урахуванням вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення, то оцінка таких активів здійснюється за вирахуванням справедливої вартості землі та капітальних витрат на її поліпшення [53]. При цьому знову проблемним питанням є визначення справедливої вартості землі і капітальних витрат на її поліпшення.

У зв'язку з цим на підприємстві значно збільшиться обсяг облікової роботи, тому доцільно створити спеціальну групу (комісію) щодо розрахунку справедливої вартості, яка б мала можливість проаналізувати цінові пропозиції покупців і замовників, ціни підприємств регіонів або розробити свою методику оцінки біологічних активів і сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю. З цього приводу В.М. Жук зазначає, що найбільш ефективним шляхом по вирішенню проблем оцінки є створення на підприємствах постійно діючих комісій з визначення справедливої вартості біологічних активів та сільгосппродукції [22]. На рівні Міністерства аграрної політики України доцільно розробити критерії розрахунку справедливої вартості окремих видів активів і забезпечити бухгалтерів-аналітиків сільськогосподарських підприємств спеціальними методичними рекомендаціями [44,с.58].

Варто зазначити, що передбаченими нормативними документами за первісною вартістю можуть оцінюватись і поточні біологічні активи тваринництва (тварини на вирощуванні та відгодівлі), якщо їх справедливу

вартість визначити неможливо. Знову ж таки, при неможливості визначення справедливої вартості поточних біологічних активів рослинництва (посіви культур), їх розглядають як незавершене виробництво і обліковують на рахунку 23 «Виробництво» [44,с.65].

Тому для забезпечення одержання об'єктивної інформації необхідно організувати і відображати в Наказі про облікову політику чітке розмежування біологічних активів, додаткових біологічних активів і сільськогосподарської продукції, які будуть оцінюватись за справедливою вартістю чи за первісною вартістю (виробничою собівартістю).

Не слід забувати, що може настати період, коли справедливую вартість біологічного активу, який до цього оцінювався за первісною вартістю, можна визначити. В такому разі необхідно припинити нарахування амортизації по такому об'єкту і внести зміни в Наказ про облікову політику.

Справедливо пишуть відомі науковці Палюх М.С. і Скирпан О.П. , що корінні зміни стосуються організації обліку витрат і доходів від сільськогосподарської діяльності, які також створюють низку неузгодженостей.

Потребує уточнення методика обліку витрат. До нововведень протягом року формувались прямі витрати на виробництво продукції рослинництва і тваринництва, а в кінці року розподілялись за об'єктами обліку витрати по обслуговуванню і управлінню (загальновиробничі), роботи і послуги допоміжних виробництв тощо. В той же час оприбуткування продукції протягом року, згідно нових нормативних документів, здійснюється не за плановою собівартістю, як це було раніше, а за справедливою вартістю чи виробничою собівартістю. Виходячи з цього, і для одержання об'єктивної інформації про витрати і вартість продукції, на підприємстві необхідно організувати облік прямих і непрямих витрат так, щоб формувати фактичні витрати не в кінці року, а в більш коротші строки (щомісячно чи щоквартально). А якщо врахувати, що в сільському господарстві виробництво має сезонний характер і продукція надходить нерівномірно та періодично (особливо це стосується галузі рослинництва), то є очевидним значна

складність облікового процесу, яка позначиться на роботі працівників бухгалтерії [44,с.66].

Загальновиробничі витрати рослинництва і тваринництва розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу, установлені підприємством. Такою базою розподілу, згідно П(С)БО 16 «Витрати», можуть бути: години праці; заробітна плата; обсяг діяльності; прямі витрати тощо. Розподілу підлягають тільки змінні і постійні розподілені загальновиробничі витрати.

В сільському господарстві прийнято розподіляти всі загальновиробничі витрати, без поділу їх на змінні і постійні (розподілені і нерозподілені), пропорційно до суми прямих витрат за виключенням насіння (в рослинництві), кормів (у тваринництві) на витрати виробництва. Слід зауважити, що, застосовуючи різну базу розподілу загальновиробничих витрат, на виробничу собівартість будуть включені різні суми. На нашу думку, найбільш доцільним варіантом є розподіл загальновиробничих витрат пропорційно до всіх прямих витрат, тому що виокремлення окремих витрат (таких як насіння і корми) не забезпечить об'єктивності показнику фактичної виробничої собівартості.

З введенням в дію з 1 січня 2007 року Положення (стандарту) 30 «Біологічні активи» також докорінно змінився порядок формування доходів, витрат і фінансових результатів у сільському господарстві. Якщо до 2007 р. фінансовий результат від основної діяльності визначався на стадії реалізації продукції, то з 2007 р. такий результат складається з:

1) фінансового результату від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;

2) фінансового результату від реалізації запасів - сільськогосподарської продукції та біологічних активів, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням очікуваних витрат на місці продажу;

3) фінансового результату від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, оцінка яких здійснюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на місці продажу [44, с.67].

Згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, фінансові результати формуються на рахунку 79 «Фінансові результати» до якого відкривають субрахунки з фінансових результатів за видами діяльності: операційної, фінансової і іншої діяльності. Фінансові результати сільськогосподарської діяльності будуть формуватись на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». Щоб формувати фінансові результати за трьома напрямками, передбаченими П(С)БО 30 «Біологічні активи», необхідно відповідно відкривати аналітичні рахунки (від первісного визнання, від реалізації, від зміни справедливої вартості) і субаналітичні рахунки - за видами продукції і біологічних активів.

Фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів визначається на відповідному рахунку шляхом порівняння доходів від первісного визнання з витратами від первісного визнання різних видів біологічних активів або їх груп та відображається у складі результатів операційної діяльності. На цьому етапі сільськогосподарська продукція і додаткові біологічні активи оцінюються за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

Відомі вчені Палюх М.С., Скирпан О.П. пишуть, що у сільському господарстві фінансовий результат передбачено визначати уже під час отримання продукції, а не після її реалізації з наступним уточненням на кожну дату балансу та на дату реалізації. В цьому випадку необхідно організувати облік доходів і витрат окремо від первісного визнання і від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю [44].

Фінансовий результат від реалізації сільськогосподарської продукції і біологічних активів обчислюється порівнянням одержаного доходу від реалізації цих активів із їх собівартістю на дату реалізації у загальноприйнятому порядку.

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» передбачений перелік додаткових статей фінансової звітності, в тому числі для сільськогосподарської діяльності, а

саме: дохід від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю; дохід від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції; витрати від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю; витрати від первісного визнання біологічних активів і сільськогосподарської продукції¹⁷. Тому з метою забезпечення об'єктивною інформацією для заповнення «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)» на субрахунках 710 і 940 необхідно окремо формувати доходи і витрати від первісного визнання і від зміни вартості активів, які оцінюються за справедливою вартістю. Це саме стосується і субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». З цією метою доцільно на відповідних рахунках доходів, витрат і фінансових результатів відкривати окремі аналітичні рахунки, а всередині них - і субаналітичні рахунки - за видами продукції і біологічних активів (чи їх груп).

Правильно визначений фінансовий результат від первісного визнання, реалізації та зміни справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції дасть можливість бачити реальну ситуацію, яка склалася на підприємстві, і приймати виважені оперативні рішення для управління процесами біологічних перетворень в сільському господарстві.

Господарські операції з обліку біологічних активів і сільськогосподарської продукції, біологічних перетворень в сільському господарстві, оцінки від первісного визнання, зміни вартості та на дату балансу фіксуються у первинних документах, бухгалтерських регістрах та звітності.

Варто зазначити, що в Концепції розвитку бухгалтерського обліку записано, що «Важливе значення в організації облікової роботи на підприємстві має забезпечення новим кадровим потенціалом, який би розумів закономірності ринкових відносин, швидко орієнтувався у господарській обстановці, своєчасно давав обґрунтовані рекомендації щодо прийняття оптимальних управлінських рішень. Адже із введенням нових нормативних документів, добавляється складної роботи з розрахунків справедливої вартості біологічних активів, додаткових

біологічних активів і сільськогосподарської продукції, формування витрат і доходів та визначення фінансових результатів» [39].

Слід підкреслити, що у навчальних закладах України, враховуючи вимоги «Концепції розвитку бухгалтерського обліку» необхідно особливу увагу звертати на формування та поліпшення умов розвитку професії бухгалтера-фінансиста. Для цього важливе значення має співробітництво з Міжнародною федерацією бухгалтерів та Радою міжнародних стандартів фінансової звітності, сприяння діяльності професійного громадського об'єднання бухгалтерів і фінансистів агропромислового виробництва та його вступу до міжнародної федерації бухгалтерів, проведення міжнародних науково-практичних конференцій з питань обліково-аналітичного забезпечення управління в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності, П(С)БО та галузевих стандартів, розроблення програми підвищення кваліфікації бухгалтерів. Важливим у цій роботі є формування реєстру бухгалтерів-фінансистів агропромислового виробництва, котрі отримали сертифікат бухгалтера міжнародного зразка. На новий рівень має бути поставлена підготовка економічних кадрів, в тому числі нової професії бухгалтера-фінансиста для підприємств агропромислового виробництва [44,с.58].

На основі опрацьованих літературних джерел [8; 11; 22; 26; 39; 41; 44; 57] ми дійшли висновку, що відомі вчені економісти М.С. Палюх і О.П. Скирпан справедливо висвітлили основні положення та обґрунтували висновки щодо особливостей і нових підходів до удосконалення організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах, зокрема [44,с.74]:

- по-перше, актуальним є питання удосконалення державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку з метою методичного та організаційного забезпечення застосування національних і міжнародних стандартів та єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку як всіма суб'єктами господарювання, так і створення галузевих стандартів, які б враховували особливості діяльності підприємств аграрного сектору.

- по-друге, з метою удосконалення бухгалтерського обліку Міністерством аграрної політики схвалено Концепцію розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України, впровадження якої дасть можливість підняти облік на якісно новий рівень, буде відображати особливості організації обліку на сільськогосподарських підприємствах, забезпечить формування облікової інформації для управління виробництвом із застосуванням новітніх технологій.

- по-третє, удосконалення організації бухгалтерського обліку на підприємствах агропромислового виробництва повинно відбуватись за такими напрямками: удосконалення нормативно-правової бази, створення методології галузевого обліку; впровадження спеціалізованих форм первинного обліку, удосконалення реєстрів синтетичного і аналітичного обліку та інших носіїв обліково-економічної інформації, розробка внутрігосподарської (управлінської) звітності; удосконалення методики обліку витрат і визначення собівартості продукції, робіт і послуг агропромислових підприємств; застосування новітніх інформаційних технологій в системі організації обліку та звітності.

Варто зазначити, що Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи і одержані в процесі їх біологічних перетворень додаткові біологічні активи й сільськогосподарську продукцію (цукрові буряки) та розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Поточними біологічними активами є біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію (зокрема цукрові буряки) та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі. Всі інші біологічні активи вважаються довгостроковими.

Виділяють такі групи поточних біологічних активів: 1) поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю; 2) поточні біологічні

активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю; 3) поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю [8, с.195].

Об'єктом бухгалтерського обліку біологічних активів рослинництва можуть бути види сільськогосподарських рослин (зернові, кормові, олійні, ефіроолійні, технічні (цукрові буряки), прядивні, овочеві, лікарські, квіткові, плодові та ягідні рослини, виноград, картопля тощо), або однорідні групи біологічних активів, які складаються з підвидів сільськогосподарських рослин (озимі та ярі зернові, кісточкові, зерняткові, горіхоплідні тощо), чи окремих культур (ячмінь, кукурудза, цукрові буряки тощо).

В аналітичному обліку біологічні активи рослинництва відображаються у вартісному й кількісному виразі. Кількісно такі активи можуть відображатися у одиницях площі, яку вони фактично займають.

Для обліку поточних біологічних активів рослинництва призначено рахунок 21 «Поточні біологічні активи», субрахунок 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю» [8, с.195]. На цьому субрахунку ведуть облік наявності і руху поточних біологічних активів рослинництва (посіви культур), оцінених за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу.

При оприбуткуванні поточних біологічних активів рослинництва складають «Акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю». На цю господарську операцію роблять бухгалтерський запис: дебет субрахунка 211, кредит рахунка 23 «Виробництво». На початок збору урожаю роблять зворотний запис (дебет рахунка 23, кредит субрахунка 211) та складають «Акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю».

Якщо справедливу вартість поточних біологічних активів рослинництва визначити неможливо, їх розглядають як незавершене виробництво і обліковують на рахунку 23 «Виробництво».

При можливості оцінити поточні біологічні активи рослинництва за справедливою вартістю, виникає різниця між цією вартістю і фактичними

витратами, яку списують: на інший операційний дохід - при перевищенні справедливої вартості над фактичними витратами; на інші витрати операційної діяльності - при перевищенні фактичних витрат над справедливою вартістю.

Облік поточних біологічних активів рослинництва, зокрема цукрових буряків, ведуть у Журналі-ордері № 8 сг. та Відомості № 8.1 сг.

Таким чином методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи, в тому числі цукрові буряки визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».

Облік процесів виробництва цукрових буряків здійснюють на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» та субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю».

Облік поточних біологічних активів рослинництва, зокрема цукрових буряків ведуть у Журналі ордері № 8 сг. та Відомості № 8.1 сг.

2.3. Напрями розвитку управлінського обліку в рослинництві підприємства.

Слід підкреслити, що до недавнього часу в Україні розвивався лише фінансовий облік, а з управлінського обліку використовувались деякі фрагменти (облік витрат на виробництво і калькулювання собівартості готової продукції, техніко-економічне планування, аналіз господарської діяльності).

Опрацювання фахової літератури [9; 16; 26; 44; 55] засвідчило, що формування управлінського обліку і застосування його методології в практичній діяльності підприємств дозволить приймати обґрунтовані економічно виправдані рішення по зниженню витрат на виробництво, збільшенню прибутків.

Особливістю управлінського обліку є те, що на місце чисто процедурних обліково-економічних завдань, висувається нове завдання - забезпечення потреб користувачів у такій інформації, яка носить адресний характер, тому зрозуміло, що для різних груп користувачів треба забезпечити різну інформацію [55, с.169].

Важливим напрямом розвитку управлінського обліку є те що він має орієнтуватися на детальний облік витрат на виробництво і калькулювання

собівартості продукції з метою пошуків резервів зниження витрат на одиницю продукції. Інформація управлінського обліку має бути призначена для користування службами апарату управління.

Управлінський облік дає інформацію для внутрішнього використання в системі управління на відміну від фінансового обліку, який орієнтується на задоволення потреб зовнішніх користувачів. Він становить самостійну частину обліку, має свій предмет, метод, завдання.

Управлінський облік повинен забезпечити для адміністрації таку інформацію, яка дозволяє [55, с.169]:

- приймати управлінські рішення з урахуванням їх економічних наслідків, контролювати витрати у співставленні з нормами;
- формувати економічну стратегію зниження витрат;
- оцінювати формування собівартості і прибутку протягом місяця;
- оцінювати витрати в розрізі структурних підрозділів підприємства;
- приймати рішення відносно окупності програм, калькуляції собівартості продукції, окупності і ефективності ремонтів, використання ресурсів, протікання господарських процесів тощо.

Професор Пушкар М.С. [55 ,с.172] виділяє такі найбільш суттєві принципи управлінського обліку:

- підпорядкування методології обліку запитам управлінської системи;
- забезпечення внутрішніх потреб підприємства в інформації;
- обмеження об'єктів обліку витратами на виробництво і калькулюванням собівартості продукції;
- конфіденційність.

Варто зазначити, що управлінський облік організують в такому порядку, щоб повністю задовольнити потреби управління в інформації щодо формування собівартості і визначення рентабельності окремих видів продукції. Щоб організувати такий облік треба визначити, в якому розрізі і кому потрібна інформація. Починати слід з вивчення запитів окремих працівників апарату управління. Для цього опитуються працівники кожної служби на предмет того,

яку інформацію їм необхідно мати, щоб прийняти обґрунтовані управлінські рішення. Після аналізу зібраної інформації робиться зведений опис необхідної інформації і головний бухгалтер розробляє методику формування, збору, обробки і подачі інформації користувачам.

Управлінський облік обмежується, в основному, деталізацією аналітичного обліку витрат на виробництво, створенням системи формування собівартості на основі норм витрачання ресурсів підприємства.

Управлінський облік тісно пов'язаний з калькуляцією, тобто економічними та інженерно-економічними розрахунками собівартості окремих видів продукції. Калькуляція необхідна для обґрунтування цін на продукцію, визначення прибутку, рівня рентабельності, порівняння собівартості продукції, яка виробляється на різних підприємствах.

Метою управлінського обліку, як вважає професор Пушкар М.С. є мінімізація витрат на виробництво продукції і отримання максимально можливого рівня рентабельності або норми прибутку [55, с.174].

Для досягнення мети необхідно децентралізувати контроль за формуванням собівартості. Прямі витрати на виробництво (матеріальні ресурси, заробітна плата) плануються і контролюються за центрами витрат і відповідальними особами (лінійний персонал), а непрямі витрати (витрати по утриманню і експлуатації основних активів, витрати на управління) штабним персоналом (начальниками відділів і служб).

Основними завданнями управлінського обліку, як свідчить література [55, с.174], є:

- складання кошторисів на виробництво продукції;
- облік витрат на виробництво паралельно за багатьма напрямками (цех, дільниця, бригада, виріб, елемент, стаття калькуляції); визначення об'єктів калькулювання, калькуляційних одиниць; вибір методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції;
- складання планових і звітних калькуляцій; аналіз відхилень від норм витрат; групування відхилень за причинами і винуватцями; забезпечення

інформації для управління про відхилення від норм; визначення собівартості продукції, норми прибутку, рентабельності; аналіз собівартості продукції та виявлення резервів її зниження; автоматизація обліку, калькулювання і аналізу собівартості продукції.

Варто зазначити, що найбільш ефективною вважається така система інформації про об'єкт спостереження, яка ґрунтується на фіксації і аналізі відхилень від прогнозних (планових) параметрів об'єкту.

У зв'язку з цим виникає необхідність планування стану об'єктів управління на основі детально розроблених норм і нормативів витрат на виробництво видів аграрної продукції.

Норми і нормативи витрат на виробництво служать для визначення обсягу необхідних ресурсів для запланованого обсягу випуску продукції (матеріалів, енергії, палива, заробітної плати, витрат на обслуговування і управління виробництва тощо). Норми витрат використовують для контролю за витрачанням матеріалів у виробництві методом визначення їх обсягу на виробничу програму і виписки лімітних карт на видачу матеріалів. Лімітні карти містять інформацію про вид матеріалу, кількість на виробничу програму, місце споживання, дату видачі, кількість, залишок ліміту, підпис осіб, які оформляють операції. Видача матеріалу здійснюється тільки в межах ліміту. Якщо виникає потреба в додатковій кількості матеріалів, то треба ставити питання перед адміністрацією про визначення додаткового ліміту або видачу їх за вимогою. Таким чином, видачу матеріалів у межах ліміту є нормативним витрачанням, а понад ліміт - відхиленням від норм. Відхилення від норм можуть бути з різних причин, тому в первинних документах на відхилення складається акт, в якому вказується причина і винуватці відхилень. Така інформація збирається в установлені строки і подається зацікавленим особам для аналізу і прийняття рішень.

Опрацювання літературних джерел [9; 18; 39; 55] засвідчує, що організація управлінського обліку передбачає розробку наступних заходів:

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

Щодо організації аналітичного забезпечення виробництва продукції рослинництва концептуальними позиціями, що потребують реалізації на нашу думку [55, с.115] є:

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

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

передбачають посилення впливу галузевого управління в особі Міністерства аграрної політики та продовольства України на організацію обліку сільськогосподарських підприємств і, зокрема, через впровадження в їх практику обов'язкового виконання галузевих стандартів управлінського (виробничого) обліку.

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

Важливим напрямом розвитку є організаційні питання формування ефективної системи управлінського обліку в рослинництві, які передбачають необхідність організації системи оперативного документування з вирощування основних видів культур, порядок створення та функціонування управлінської бухгалтерії, організацію інвентаризаційної роботи а також контроль за дотриманням стандарту та порядком ведення управлінського обліку.

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

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

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

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

У зарубіжній практиці система управлінського обліку функціонує як окремий підрозділ бухгалтерії, який реалізує свої цілі на базі єдиних інформаційних центрів. В цих підрозділах функції збору, вимірювання, групування, інтерпретації облікової інформації та підготовки управлінських рішень виконуються з допомогою об'єднаних зусиль органів планування, обліку, аналізу і контролю. Управлінську інформацію опрацьовують і спрямовують різним споживачам для прийняття відповідних рішень.

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

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

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

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

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

Слід зауважити, що у повному обсязі поділ обліку на фінансовий і управлінський, як свідчить література [8; 11; 16; 17; 44; 55], стане можливим при вирішенні проблем, зазначених у другому аспекті необхідних передумов. Все це у повній мірі стосується і сільськогосподарських підприємств України.

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

Вирішення цих проблем можливе лише на новій науковій основі, прогресивній технічній базі обробки економічної інформації, застосуванні передових методів обліку і калькулювання, впровадженні математичних методів, а також при досягненні оптимального співвідношення принципів побудови обліку (централізації, децентралізації, їх комбінацій) [44].

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

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

Розподіл облікового процесу між фінансовою і управлінською бухгалтерією, як свідчить література [44], доцільно здійснювати в такому порядку. Фінансова бухгалтерія веде облік операцій з клієнтами і постачальниками, розрахунків з оплати праці, грошових, розрахункових і кредитних операцій, розрахунків з бюджетом і позабюджетними фондами, капіталу, фінансових результатів, здійснює зведений облік і записи в Головну книгу, складає бухгалтерський баланс і фінансову звітність, податкову і статистичну звітність, розробляє методологію обліку, уточнює план рахунків підприємства, визначає форму бухгалтерського обліку і порядок документального оформлення операцій та документообігу, перевіряє виконання всіх кошторисів виробничих витрат тощо.

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

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

розробка прогнозів і варіантів управлінських рішень з оперативного регулювання діяльності.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

-контроль достовірності інформації про доходи від реалізації відображеної у Звіті про фінансові результати шляхом її порівняння з підсумками по реалізації товарно-матеріальних цінностей, що відображені у відомостях перманентної інвентаризації.

Методична частина пропонованого галузевого стандарту, як свідчить література [44, с.128], включає методику розрахунку очікуваної собівартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві. Бюджетування наводиться в розрізі як прямих, так і накладних витрат за видами робіт з вирощування сільськогосподарської продукції. Фактичні витрати в аналітичних регістрах в розрізі статей накопичуються щомісячно наростаючим підсумком. В разі потреби у визначенні справедливої вартості за незрілими посівами чи вже при виході продукції фактичні витрати можна буде коригувати, збільшуючи їх на накладні витрати в пропорції до бюджетування. Таким чином, забезпечиться підрахунок реального доходу від первісного визнання сільськогосподарської продукції чи переоцінки поточного біологічного активу. Методика також передбачає можливість порівняння очікуваного прибутку в умовах застосування різних баз оцінки продукції при визнанні (справедливої вартості чи собівартості), що забезпечить обґрунтування для прийняття рішення щодо застосування обраної бази оцінки та можливість впливу на фінансові результати.

Розділ галузевого стандарту стосується організації системи внутрішньої (управлінської) звітності, побудованої з урахуванням усіх стадій біологічних перетворень в процесі вирощування продукції рослинництва та системи аналізу

біологічних активів та сільськогосподарської продукції в рослинництві з урахуванням вимог П(С)БО 30 «Біологічні активи».

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

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

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

- створення комісії з розробки системи управлінського обліку підприємства;

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

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

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

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

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

Висновки до розділу II

На основі висвітленого матеріалу в другому розділі дипломної роботи, можна сформулювати наступні висновки:

1. Первинні документи – є джерелом інформації про господарську діяльність для організації та ведення управлінського обліку на підприємстві. Первинні документи – це основа, найбільш значимі носії інформації про хід та доцільність використання витрат в процесі виробництва і збуту продукції. На практиці необхідно приділити значну увагу поліпшенню ведення первинного обліку, впровадження у роботі підприємств засобів, що сприяють активізації управлінського менеджменту в напрямі раціонального використання наявних ресурсів, підвищення економічної діяльності галузі буряківництва і підприємства загалом.

2. Контроль за правильністю ведення первинного обліку виробництва покладається на керівників центрів відповідальності, де безпосередньо здійснюються витрати і складаються документи. При надходженні документації до бухгалтерії працівники обліково-аналітичної служби зобов'язані провести повторний контроль за достовірністю та якістю заповнених облікових документів.

3. Для ефективної організації облікової роботи первинний облік має бути автоматизованим, що забезпечить зменшення трудомісткості обробки інформації та підвищить оперативність бухгалтерського обліку в цілому.

4. Важливим напрямком поліпшення оперативності облікової роботи має стати скорочення кількості первинної документації за рахунок використання нагромаджувальних багатоденних документів, зменшення числа копій документів та використання одного документа для відображення кількох однорідних за змістом технологічних операцій.

5. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи, в тому числі цукрові буряки визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».

6. Облік процесів виробництва цукрових буряків здійснюють на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» та субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю».

Облік поточних біологічних активів рослинництва, зокрема цукрових буряків ведуть у Журналі ордері № 8 сг. та Відомості № 8.1 сг.

РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИРОБНИЦТВА ЦУКРОВИХ БУРЯКІВ У ТОВ «Україна-2001» ТЕОФІПОЛЬСЬКОГО РАЙОНУ ХМЕЛЬНИЦЬКОЇ ОБЛАСТІ

3.1. Аналіз організаційно-економічної діяльності ТОВ «Україна - 2001».

Досліджуване аграрне підприємство перебуває у стадії формування інтегрованого об'єднання на базі Теофіпольського цукрового заводу і п'яти сільськогосподарських підприємств Теофіпольського району Хмельницької області.

Дане підприємство ТОВ «Україна - 2001» станом на початок 2016 року орендує 17,9 тис. га сільськогосподарських угідь, з них ріллі – 17,2 тис. га, центральне відділення знаходиться у с.м.т. Теофіполі.

Управління підприємством ТОВ «Україна - 2001» виконує директор Лейві Володимир Леонідович.

Головний бухгалтер цього підприємства Єршова Ніна Вікторівна.

У даному підприємстві у 2015 році середньооблікова чисельність працівників, зайнятих у виробництві – всього становила 578 осіб, з них в рослинництві – 245 осіб.

Наявність основних засобів (активів) виробництва та ефективність їх використання наведено у таблиці 3.1.

Як видно з таблиці 3.1. , забезпеченість підприємств основними активами упродовж 2010-2015рр. збільшилась відповідно із 53,4 млн. грн. до 84,7 млн. грн. , або збільшилась за аналізований період на 58,6 – 38,2 %.

Варто зазначити, що знос основних активів за 2010 – 2015 рр. збільшився відповідно із 19,3 % до 32,3 % , або на 13 %. Наведені показники засвідчують про суттєвий знос основних активів. Це свідчить про те що у ТОВ «Україна - 2001» збільшилась кількість застарілої техніки та інших основних активів. Виходячи з цього підприємству необхідно прискорити технічне переозброєння сільськогосподарського виробництва, збільшити залучення прогресивних, новітніх технічних засобів, що дасть змогу раціональніше використовувати наявні технічні та трудові ресурси.

Таблиця 3.1.

Динаміка основних активів та економічна ефективність їх використання у ТОВ «Україна - 2001» Теофіпольського району Хмельницької області.

Показники	Роки			2015р. в % до	
	2010	2012	2015	2010р.	2012р.
Середньорічна вартість основних активів :					
-первісна вартість , тис. грн.	53399	61276	84710	158,6	138,2
-залишкова вартість, тис. грн.	43125	48260	57324	132,9	118,8
-знос основних активів, тис. грн.	10274	13016	27386	266,7	210,4
Фондозабезпеченість (вартість основних активів на 1 га сільгоспугідь, грн)	3814	4377	6051	158,6	138,2
Фондоозброєність (вартість основних активів на 1 –го середньорічного працівника.	86,4	102,2	143,6	166,2	140,5
Фондовіддача основних активів (основні активи на 100 грн доходу) грн.	60,1	61,8	45,2	75,2	73,1

Слід підкреслити , що в аналізованому підприємстві за останні роки поліпились показники фондозабезпеченості, фондоозброєності та економічної ефективності використання основних активів. Так, наприклад, якщо у 2011 р. було отримано на 100 грн основних активів 60,1 грн., то у 2012 р. – цей показник збільшився до 61,8 %. Водночас у 2015 році фондовіддача суттєво погіршилася, що свідчить про зменшення обсягів виробництва і продажу продукції .

ТОВ «Україна - 2001» в сучасних умовах є багатогалузевим господарством, про що свідчить структура товарної продукції (табл. 3.2.).

Таблиці 3.2.

**Структура товарної продукції підприємства ТОВ «Україна - 2001»
Теофіпольського району Хмельницької області.**

Галузі та продукція	В середньому за 2011-2014рр.		У т. ч. за 2015р.		2015р. в % до 2013- 2015рр.
	Сума валового доходу, тис. грн.	В %	Сума валового доходу, тис. грн.	В %	
Зернові та зернобобові – всього	214,1	48,7	198,6	47,1	92,8
У т. ч. : - пшениця	88,4	20,1	84,5	20,1	95,6
- кукурудза	69,9	15,9	52,4	10,4	75,0
- ячмінь	47,5	10,8	38,3	9,1	80,6
Технічні культури - всього	103,8	23,6	114,1	27,1	109,9
У т. ч. - цукрові буряки	56,2	12,8	63,1	15,0	74,9
- ріпак	47,5	10,8	39,9	9,5	84,0
Рослинництво - всього	320,5	72,9	312,7	74,2	97,6
Продукція тваринництва - всього	116,1	26,4	108,6	25,8	93,5
У т.ч. :- велика рогата худоба	14,1	3,2	10,1	2,4	71,6
- молоко	64,6	14,7	69,8	16,6	108,0
- свині	37,4	8,5	28,6	6,8	76,5
Продукція сільського господарства - всього	439,7	100	421,3	100	95,8

Як видно з таблиці 3.2., аналізоване підприємство в середньому за 2011 – 2014 роки мало найбільшу частку доходу від реалізації: зернових і зернобобових культур (48,7%); технічних культур – (23,6 %) : молочно-м'ясного скотарства – (17,9 %). Наведені показники засвідчують , що виробничий напрямок даного

підприємства є : «зерново-технічно-скотарський», тобто ТОВ «Україна - 2001» спеціалізується на виробництві : зернових культур; технічних культур та молока і м'яса.

Серед зернових культур найбільше уваги приділяється виробництву пшениці, кукурудзи і ячменю. У технічних культурах найбільшу частку у виручці займає дохід від реалізації ріпаку, цукрових буряків і сої.

Позитивним є те, що у 2015 році збільшилася частка виручки від цукрових буряків які є головною і стратегічною культурою в зоні цукрового Теофіпольського заводу, виробнича потужність якого становить 6,0 тис. ц переробки сировини за добу.

Варто зазначити, що для забезпечення нормативних термінів (75-90 діб) роботи цукрового заводу сировиною у Теофіпольському районі необхідно суттєво збільшити посівні площі під цукрові буряки.

Дослідження показали, що у ТОВ «Україна - 2001» порушена структура посівних площ сільськогосподарських культур. Так, частка доходу, отриманого від реалізації продукції тваринництва становить в середньому за 2011-2014 роки лише 26,4 %, тоді як в передових господарствах цей показник перебуває на рівні 50-55 %. А тому у аналізованому підприємстві необхідно розробити комплекс заходів щодо суттєвого розширеного розвитку галузей тваринництва, що дасть можливість збільшити робочі місця, поліпшити соціально-економічний рівень життя селян, збільшити виробництво власних органічних добрив, і на цій основі поліпшити економічну ефективність функціонування галузей рослинництва і підприємства загалом.

Адміністрація підприємства, економічний відділ, центральна бухгалтерія розміщені у с.м.т. Теофіполі. Бухгалтерський облік виробництва й збуту сільськогосподарської продукції ведуть по шести центрах витрат (відділки). Результати їх аналізують в централізованій бухгалтерії, де ведуть підготовку зведеного квартального і річного звіту по підприємству.

Таким чином в аналізованому підприємстві за останні роки здійснюється формування інтегрованого об'єднання , яке буде спеціалізуватись на виробництві

у рослинництві зернових і зернобобових культур та технічних культур, зокрема цукрових буряків.

Серед тваринницьких галузей пріоритет буде надаватися розвитку молочно-м'ясного скотарства і свинарства.

В процесі дослідження динаміки виробництва цукрових буряків аналізують такі виробничі показники рівня розвитку цукробуряківничої галузі: розміри посівних площ; рівень врожайності культури; обсяг валового виробництва цукрових буряків та інші виробничі показники.

У виробничій практиці діє багато чинників, які мають більший чи менший вплив на розвиток галузі цукрових буряків як однієї з основних у галузевій структурі сільськогосподарського виробництва, а також на розміри посівних площ під цією культурою.

Насамперед, це значення галузі для економіки країни. Як відомо, цукор, виготовлений із цукрових буряків (офіційна назва цього продукту за Державним каталогом продукції і послуг України – цукор білий кристалічний) відзначається значними високими поживними якостями. Завдяки цьому він є одним із основних продуктів, що входить до раціону харчування всіх людей.

Постійний попит на цукор на внутрішньому ринку країни, на ринках інших країн є основним визначальним чинником, який постійно спонукає аграріїв значну увагу приділяти вирощуванню цукрових буряків, розвивати галузь цукрового буряківництва.

Іншими аспектами значення галузі, які обумовлюють необхідність розвитку цукробуряківничої галузі, є:

- економічний аспект (галузь має високий економічний потенціал щодо створення валової продукції сільського господарства, щодо створення валової доданої вартості в сільському господарстві та ін.);

- соціальний аспект (робочі місця для населення сільських територій, робочі місця населення поселень, де зосереджені підприємства цукропереробної галузі та підприємства галузей промисловості, які використовують цукор як сировину для виготовлення своєї продукції);

- агротехнічне значення;
- фуражне (кормове) значення тощо.

Як бачимо, значення галузі як для аграрної економіки зокрема, так і для національної економіки в цілому досить різностороннє. Галузь цукробуряківництва характеризують теж такі важливі ознаки, як:

- 1) висока доступність галузі для одержання прибутків в добрих регіональних умовах для виробництва цукрових буряків;
- 2) нескладні технології виробництва цукрових буряків;
- 3) наявність продуктивного економічно вигідного технічного забезпечення. В зв'язку з цим всі основні технологічні процеси по виробництву цукрових буряків механізовані, потреба в людських ресурсах досить незначна. Разом з тим високою є потреба в висококваліфікованій робочій силі. Наявність кваліфікованої робочої сили на території аналізованого підприємства значно полегшує організацію виробництва цукрових буряків, підвищує продуктивність праці та сприяє покращенню економічних показників виробництва цукрових буряків;
- 4) наявність сприятливих природно – кліматичних умов на території сіл підприємства, забезпечує високопродуктивне вирощування цукрових буряків;
- 5) великі можливості щодо зростання врожайності цукрових буряків та збільшення обсягу їх валового виробництва.

Всі ці аспекти є важливими об'єктивними обставинами, які враховані при виборі цукробуряківничого напрямку та визначенні посівних площ під цією культурою. Вони роблять доступними економічно ефективно ведення та розвиток галузі виробництва цукрових буряків для всіх сільськогосподарських товаровиробників Теофіпольського району Хмельницької області.

Разом з тим, є ще два регулятори розвитку цукробуряківництва в умовах конкретного підприємства. При цьому основним регулятором посівних площ цукрових буряків все-таки виступає політика держави, яку вона веде щодо розвитку цукробуряківничої галузі. Щороку держава постановою Кабінету Міністрів України «Про державне регулювання виробництва цукру та цукрових

буряків у період (з 1 вересня поточного року до 1 вересня наступного року) встановляє мінімальні ціни на цукрові буряки, які будуть поставлятися у кожному маркетинговому році для виробництва цукру в межах квоти «А», з урахуванням базисної цукристості, а також мінімальні ціни на цукор квоти «А».

Крім того, значну роль відіграє наявність цукрових заводів, які переробляють цукрові буряки, в зоні виробництв цукрових буряків.

Щороку в ТОВ «Україна - 2001» збільшують площу сільськогосподарських угідь шляхом укладення договорів оренди і при цьому постійно збільшують посівні площі під цукровими буряками. Зростання площ під цукровими буряками в підприємстві за період 2010-2015 р.р. становило 24,8 %. Якщо у 2010 р. було зібрано цукрові буряки на площі 1634 га, то в 2015 р. – на площі 2059 га або на 425 га більше. Зростання площ під цукровими буряками в основному відбулося за рахунок зростання площі орендованих земель, які в ТОВ «Україна - 2001» повністю розорані і використовуються у рільництві для вирощування різних сільськогосподарських культур. Деякий приріст розмірів зібраних площ під цукровими буряками відбувся в господарстві за рахунок зміни структури посівних площ в рослинництві (таблиця 3.3.).

Як видно з таблиці 3.3, за аналізований період збільшилися зібрані площі під технічними культурами. Однак частка площ більшості зернових і зернобобових культур в загальній структурі зібраних площ у рослинництві зменшилася. Так, на 2,8 % зменшилися площі під кукурудзою на зерно, на 2,4 % - зібрані площі під ярим ячменем, на 2,9 % - зібрані площі під озимою пшеницею.

Збільшилася частка зібраних площ під ріпаком – на 0,7 %, а найбільше – частка зібраних площ під цукровими буряками – на 5,9 %.

На основі даних таблиць 3.2 і 3.3 можна зробити висновок, що підприємство ТОВ «Україна - 2001» у своїй діяльності пристосувалося до тенденцій аграрного ринку, які склалися за останні роки в регіоні.

Таблиця 3.3.

**Структура посівних площ сільськогосподарських культур в ТОВ
«Україна - 2001» Теофіпольського району за 2010-2015 р. р.**

Назва культури	Роки			
	2010	2012	2014	2015
Зернові і зернобобові	72,8	69,7	66,7	66,2
з них:				
пшениця озима	23,8	22,7	23,8	23,5
кукурудза на зерно	16,9	15,6	14,2	14,1
ячмінь озимий	5,5	5,5	5,2	5,3
ячмінь ярий	17,0	16,2	14,6	14,1
горох	5,3	5,5	5,0	5,1
гречка	4,1	4,2	3,9	4,0
Ріпак озимий	4,5	5,1	5,0	5,2
Цукрові буряки	22,7	25,2	28,3	28,6
Всього посівів	100	100,0	100,0	100

Окремої уваги заслуговують показники врожайності та валового збору цукрових буряків (таблиця 3.4).

Таблиця 3.4

**Динаміка посівних площ, урожайності та валових зборів цукрових
буряків в ТОВ «Україна - 2001» Теофіпольського району
Хмельницької області**

Показники	Роки			
	2010	2012	2014	2015
Посівна площа, га	1634	1814	2038	2059
Урожайність, ц/га	500,2	515,6	521,1	541,4
Валовий збір, тис. ц	817,3	935,3	1062,0	1114,7

Як видно з таблиці 3.4, у підприємстві ТОВ «Україна - 2001» досягли порівняно високої врожайності цукрових буряків. Крім того, за 2010 – 2015 р.р.

склалася позитивна тенденція до її неухильного зростання: якщо в 2010 р. в підприємстві збирали з 1 га 500,2 ц солодких коренів, то в 2015 р. 541,4 ц/га.

Показники обсягів врожаю та врожайності в аграрній економіці є одними з найважливіших результативних показників технологічної ефективності виробництва продукції різних видів сільськогосподарських культур.

Відображаючи кількість продукції рослинницької культури з 1 га посівної площі (в натуральному вираженні – ц), показник врожайності в значній мірі відображає рівень господарювання окремого підприємства та використання його виробничого потенціалу для виробництва продукції того чи іншого виду в конкретних економічних та природних умовах.

Складність економічних та природних умов виконання виробничих процесів по виробництву рослинницької продукції часто є фактором, який спричиняє значні відхилення в одержанні планових показників по врожайності сільськогосподарських культур. Одержання високих врожаїв та високих інших економічних показників виробництва продукції в умовах тісного поєднання економічних та природних умов з біологічними властивостями розвитку рослин сільськогосподарських культур вимагає від сільськогосподарських товаровиробників високої культури землеробства, високої організації виробництва, постійного використання інновацій, висококваліфікованого персоналу та використання інших сприятливих чинників.

В організації виробництва для оперативного контролю за процесами формування врожайності сільськогосподарських культур та досягнення планових показників врожайності застосовують три види показника врожайності.

Зокрема, розрізняють такий показник врожайності як видова врожайність. Для буряківництва цей показник врожайності має дуже важливе значення. На виробництві цукрових буряків його визначають візуально під час спостережень за станом посівів цукрових буряків, тому є можливість з'ясувати проблеми, що виникли, та вжити заходів, щоби вирішити ті чи інші проблемні питання. Наприклад, це стан забур'яненості посівів, ознаки хвороб рослин, поява окремих особин шкідників і т. д.

Важливим показником, який приймають до уваги при візуальному обстеженні посівів цукрових буряків, є густина рослин. Показник густоти рослин в посівах цукрових буряків як у вітчизняній і зарубіжній практиці завжди тримається на контролі як важливий агротехнічний чинник врожайності цукрових буряків та їх цукристості.

Українські вчені – агрономи рекомендують формувати густоту рослин цукрових буряків у зоні достатнього зволоження України в розмірах від 85 тис. рослин до 100 тис. рослин на 1 га, а деякі науково-дослідні інститути – від 115 до 120 тис. рослин – на 1 га [7; 17; 18; 21; 37; 38; 46; 56; 68; 88].

Думки зарубіжних вчених суттєво відрізняються. Так, в Польщі оптимальною вважається така густина як 100–120 тис. рослин; Білорусі — 90 тис. рослин, Німеччині - 60 - 75 тис. рослин; Франції — 60 тисяч рослин [18; 20; 21; 37; 46].

Густина рослин має прямий вплив на врожайність коренів цукрових буряків та на їх цукристість. Так, вчені провели експеримент, сформувавши на різних ділянках посіви цукрових буряків із густиною рослин на 1 погонному метрі 4 рослини, 6 рослин, 8 рослин. Було проведено всі агротехнічні заходи у відповідності до вимог. Зокрема, під оранку на зяб внесено органічні добрива з розрахунку 30 тонн на 1 га та Р90 К90 (4,5 ц/га суперфосфату, 3 ц/га калійної солі. Під передпосівну культивуацію внесено мінеральні добрива N70 (2 ц/га аміачної селітри).

При формуванні врожайності також враховували і таку вимогу агротехніки, як період формування густоти сходів. Проривання цукрових буряків проводили в період фази 1-2 пар справжніх листків рослин. Варто зазначити, що вітчизняною наукою доведено, що «без внесення добрив урожай цукрових коренів при прориванні у фазі вилочки становив 249 ц/га з вмістом цукру 18,1%, у фазі I пари листків — 262 ц/га і 18,4% цукристість, у фазі III пари листків — 237 ц/га і 17,8%, а IV — тільки 201 ц/га і 17,4% цукристість» [18].

В результаті такої агротехніки вирощування цукрових буряків у цьому дослідному господарстві найвищою була врожайність коренів цукрових буряків

432 ц/га (за умови, що густота рослин на 1 погонному метрі становила 4 рослини). Найвищим тут був і показник цукристості. При густоті рослин 8 рослин на 1 погонному метрі урожайність становила всього лише 392 ц/га [18].

З результатів таких досліджень встановлено, що в умовах Західного Лісостепу України для одержання врожайності цукрових буряків в розмірах 400 ц/га оптимальною є густота 89000 рослин на 1 га або 4 рослини на 1 погонний метр посіву [18].

Отже, як підсумок можна сказати, що впливаючи на густоту рослин на 1 га або на 1 погонному метрі, можна зробити серйозний вплив на формування майбутнього врожаю.

Візуальне спостереження за посівами цукрових буряків дозволяє визначити видovu врожайність та вжити необхідних агротехнічних заходів щодо її підвищення в тих чи інших природно-кліматичних умовах.

Також в процесі візуального спостереження за посівами цукрових буряків визначають потребу у виконанні необхідних заходів боротьби із бур'янами, шкідниками і хворобами цукрових буряків.

Науковцями встановлено, що на 1 га поля в середньому знаходиться до 1 млрд. штук насінин різних бур'янів. Всі вони мають свої біологічні властивості, різні періоди розвитку та різну потребу в системах живлення. Тому на різних етапах росту рослин цукрових буряків та формування врожайності проростають і розвиваються ті чи інші бур'яни, життєдіяльність яких може в загальному підсумку знижувати врожайність не менше, ніж 15 – 20%. Тому боротьба з бур'янами – основна з проблем в агротехніці вирощування цукрових буряків. З метою забезпечення чистоти посівів цукрових буряків потрібне постійне візуальне спостереження за станом посівів та виконання комплексу необхідних агротехнічних заходів для боротьби з бур'янами [18].

Особливо небезпечними є бур'яни в перші три місяці вегетації цукрових буряків, коли рослинам потрібне найбільш активне живлення для нормальної життєдіяльності. Якщо не вжити агротехнічних заходів по боротьбі з бур'янами,

то це загрожує винесенням з ґрунту азоту найдоступніших форм – від 160 кг/га до 200 кг/га, фосфору - від 65 кг/га до 90 кг/га, калію - від 170 кг/га до 250 кг/га.

За перші 90 днів з часу появи сходів у посівах просапних культур комплекс бур'янів може поглинати з ґрунту найдоступніші форми азоту - 160-200 кг/га, фосфору - 65-90 кг/га, калію - 170-250 кг/га. Тому для боротьби з бур'янами та позитивного впливу на формування врожайності цукрових буряків широко застосовуються гербіциди, частину з яких вносять безпосередньо в ґрунт, а іншу частину – в порядку після сходового догляду за посівами цукрових буряків.

В останні роки переважно проводять боротьбу з бур'янами як складовий елемент догляду за посівами цукрових буряків. Залежно від рівня забур'яненості поля, готують суміші з двох хімічних препаратів, а також проводять два - три оприскування посівів з тою метою, щоби знищити бур'яни з різними періодами вегетації.

Після внесення гербіцидів, внаслідок випаровування вологи хімічного розчину з ґрунту, на поверхні ґрунту утворюється захисна кірка. З метою збереження корисного ефекту від внесення гербіцидів агрономи застерігають від розпушування ґрунту до моменту загибелі бур'янів.

В сучасних умовах перевагу надають комплексним гербіцидам (гербіцид Бетанал Прогрес ОФ та ін.), різні компоненти яких по різному впливають на бур'яни. Одні з них можуть проникати в рослини бур'янів лише через листки і ґрунт, інші – через листки. Так, гербіцид Бетанал Прогрес ОФ являє собою селективний гербіцид, який успішно застосовують для після сходового контролю появи однорічних дводольних бур'янів та деяких злакових видів бур'янів. Специфіка його дії: він знищує вказані види бур'янів тільки у момент їхньої присутності на полі на момент внесення гербіциду. Він не має впливу на ті бур'яни, які зійшли після його внесення.

Однак найбільш ефективним за впливом на забур'яненість посівів цукрових буряків є повноцінний комплекс агротехнічних заходів – якісне проведення основного обробітку ґрунту, підготовки до сівби та сівби; до сходове боронування цукрових буряків; боронування як агротехнічний засіб догляду за

посівами; кількарразове розпушування міжрядь посівів, хімічні засоби боротьби з бур'янами, а також здійснення всіх цих агротехнічних заходів відповідно до вимог агротехніки.

Особливо велику і важливу роль відіграє вирощування цукрових буряків у сівозміні. Як відомо, ця культура дуже вимоглива як до попередників, так і до агрофону (попередників попередників). Значно покращує економічну ефективність виробництва цукрових буряків їх розміщення в сівозміні після озимої пшениці (висіяної після багаторічних бобових трав одного року використання). Після багаторічних трав ґрунт збагачений легкодоступними формами азоту, що сприяють підвищенню його родючості. А на полі після озимої пшениці значно вищий ефект від боротьби з бур'янами з допомогою системи гербіцидів або окремих хімічних препаратів гербіцидної дії.

Зазначимо, що шкідливий вплив на врожайність цукрових буряків мають і хвороби цукрових буряків. Якщо не вжити вчасних заходів для запобігання хвороб та для боротьби із наявними хворобами, можна безповоротно втратити значну кількість валового збору цукрових буряків та знизити їх цукристість і вихід цукру.

Найбільш поширені такі хвороби цукрових буряків як борошниста роса, іржа, гниль коренеплодів, пероноспороз (несправжня мучниста роса), церкоспороз (грибкове захворювання) та ін.

Перший ефективний захід боротьби із хворобами цукрових буряків – сівозміна.

Також ефективним засобом є дотримання агротехніки обробітку та вирощування цукрових буряків. Особливо важливе значення відводять таким агротехнічним заходам як глибина оранки (під цукрові буряки необхідно орати не менше ніж на 28-32 см), а також система живлення рослин (співвідношення азоту, фосфору і калію, забезпеченість мікроелементами стосовно наявності поживних речовин в ґрунті та потреби рослин цукрових буряків у поживних речовинах у різні періоди їх вегетації) тощо.

Важливим чинником врожайності цукрових буряків є система їх живлення. Для нормального росту та продуктивного розвитку важливе значення мають всі основні хімічні елементи – азот, фосфор, кальцій, калій, сірка та мікроелементи.

В забезпеченні цукрових буряків цими елементами важливе значення має їх науково обґрунтоване дозування. Так, надлишок азоту стимулює ріст рослини та коренів, внаслідок чого досягають підвищення врожайності. Але цукристість коренів знижується, тому в кінцевому підсумку, коли розраховують масу зібраних цукрових буряків у заліковій вазі, то прибавка валового збору зменшується за рахунок втрати фізичної маси через низьку цукристість.

Нестача азоту сповільнює вегетацію наземної частини цукрових буряків, гичка жовтіє, послаблюється фотосинтез, погіршується обмін речовин та знижується маса врожаю.

Основними джерелами азоту для цукрових буряків є такі види добрив як аміачна вода, нітрати, а також мінеральні добрива з амідними формами азоту.

Фотосинтез рослинних організмів не відбувається без фосфору або при недостатній його кількості. Якщо фосфору недостатньо, рослини засвоюють надлишок азоту, що має негативні наслідки для їх росту. Основна форма надходження фосфору до рослин – вищий окисел P_2O_5 іону ортофосфорної кислоти. Найкраще фосфорні добрива змішувати з ґрунтом, тоді вони краще засвоюються рослинами.

Важливі функції у розвитку рослин цукрових буряків виконує калій. Він впливає на використання рослинами вологи (його наявність є необхідною для підвищення гідрофільності та вологозберігаючої здатності рослин), забезпечує стійкість наземної частини рослин здатність до захворювань, а також регулює активність фотосинтезу рослин. Калійне голодування рослин спричиняє їх захворювання на краєлистий некроз (поява на листках темно-бурих плями, відмирання листків).

Важливу функцію виконує магній. Активізуючи діяльність ферментів, він покращує обмін речовин і суттєво сприяє збільшенню маси корнів та нагромадженню цукру в коренях цукрових буряків.

Важливе місце в системі живлення цукрових буряків займає кальцій. Нормальна життєдіяльність рослин цукрових буряків без кальцію неможлива. Без нього погіршується обмін речовин, виникає ряд захворювань коренів цукрових буряків тощо. Крім цього, кальцій є важливим засобом нейтралізації кислотності ґрунтів.

Цукрові буряки належать до групи інтенсивних культур. Активні процеси фотосинтези та продукування великої біологічної маси протягом невеликого періоду часу – від 300 до 500 ц коренів та 250 – 350 ц гички з 1 га – обумовлюють винесення з ґрунту значної кількості поживних речовин. Встановлено, що біологічна маса врожаю в розмірі 100 ц коренів плюс 100 ц гички виносить з орного шару ґрунту від 50 до 70 кг азоту, біля 20 кг фосфору, до 80 кг калію, а також значну кількість магнію та кальцію.

В виробничій практиці добре зарекомендували себе система внесення мінеральних добрив із застосуванням фосфорного борошна; система внесення мінеральних добрив із застосуванням гранулята ГРАНФОСКАTM, що поєднуються із внесенням таких мікроелементів як Mg, B, S (таблиця 3.5).

Особливі переваги перед звичайною системою внесення мінеральних добрив мають обидві наступні системи, тобто системи із застосуванням мікроелементів. Практики стверджують, що ці системи забезпечують прибавку врожайності у виробничих умовах до 79 ц/га, сприяють збільшенню цукристості коренів цукрових буряків, компенсують частково потребу в азотних та калійних добривах (на 20-25%). Крім цього, що дуже важливо на перспективу, після застосування цих систем удобрення відпадає потреба в розкисленні ґрунту не менше ніж упродовж п'яти років [64].

Наступним видом показника врожайності є біологічна врожайність. Розміри біологічної врожайності цукрових буряків визначає виконання комплексу агротехнічних заходів по догляду за цукровими буряками під час оперативного

контролю за станом посівів та формуванням видової врожайності цукрових буряків в кінцевому результаті. Біологічна врожайність взагалі – це весь збір продукції (в т. ч. цукрових буряків.) без врахування втрат.

Таблиця 3.5

Внесення мінеральних добрив за різних систем удобрення [64]

Найменування і вартість що добрив, застосовуються	Вміст у добривах макро- та мікроелементів, %							Традиційна система удобрення	Із застосуванням фос. борошна	Із застосуванням грануля та ГРАНФОС-КА TM
	N	P	K	Ca	Mg	B	S			
Калімаг	0	0	46	0	7	0	0	22	150	120
Фосфоритне борошно	0	22	1	40	1,4	0,4	3,0	-	600	-
ГРАНФОС-КА TM марка В	0	11	16	25	2	0,28	2,0	-	-	500
Нітроаммофоска	16	16	16	0	0	0	0	500	250	-
Аміачна селітра	34,4	0	0	0	0	0	0	150	130	250
Кількість внесених макро- та мікроелементів, кг.д.р./га (N:P:K-Ca-Mg-B-S)								132:80:172-0-0-14-0	85:172:106-240-18-19-2,4	86:55:133-160-10-19-1,4

На виробництві зерна значна частина біологічного врожаю – це неповноцінні, пошкоджені під час збирання врожаю зерна, недорозвинені зерна, видові домішки зерна, засміченість зерна насінням бур'янів та механічними домішками тощо. Крім того, є ще такий показник, як вологість зерна. Досушування зерна і доведення його вологості до встановлених стандартів теж веде до зменшення його кількості та до зменшення його врожайності. Тому тут застосовують ще один вид

показника врожайності - показник фактичної врожайності продукції, яка залежно від обставин може суттєво відрізнятись від біологічної врожайності.

На виробництві цукрових буряків деякі втрати коренів цукрових буряків та зниження їх врожайності обумовлюються неповним викопуванням коренів. Як правило, ці втрати врожайності легко визначити, визначають пробні ділянки невеликих розмірів та перекопують їх, викопуючи залишені частини коренів цукрових буряків. В сучасних умовах, коли велика значення має економія кожної гривни витрат, використовують сучасну високопродуктивну техніку на збиранні цукрових буряків, при використанні якої втрати цукрових буряків мінімальні. Тому біологічна врожайність та фактична врожайність цукрових буряків відрізняються не дуже.

В кінці господарського року аналізують виконання плану виробництва цукрових буряків, в процесі чого проводять аналіз і показників врожайності. Виконання плану по врожайності цукрових буряків частково аналізують, розраховуючи індивідуальний індекс урожайності

$$I_y = U_f / U_{пл} * 100,$$

де :

U_f - рівень фактичної врожайності, ц/га;

$U_{пл}$ - рівень планової врожайності, ц/га.

Урожайність та посівні площі цукрових буряків є тими факторами які визначають валове виробництво солодких коренів.

Аналізуючи валовий збір цукрових буряків, розглядають його в динаміці за декілька років, порівнюють його розміри і з розмірами інших бурякосіючих підприємств, а також визначають рівень виконання планових показників по валових зборах цукрових буряків.

Виконання плану валового збору окремих культур визначають за допомогою індивідуального індексу валового збору:

$$I_B = (U_f + P_f) / (U_{пл} * P_{пл})$$

де:

P_f фактична посівна площа, га;

Ппл – планова посівна площа, га.

У ТОВ «Україна - 2001» нарощують як розміри посівних площ, так і врожайність та валові збори цукрових буряків. Таким чином, буряководи ТОВ «Україна - 2001» вписуються у тенденції галузі буряківництва, які виникли в наступні роки. Так, із засобів масової інформації відомо, що у 2014 році площі посівів цукрових буряків в Хмельницькій області можуть зрости на третину. Це пояснюється поверненням до переробної діяльності двох цукрових заводів на території області – Шепетівського та Красилівського, робота яких була тимчасово припинена [45].

У 2013 році переробляли цукрові буряки такі заводи як Теофіпольський цукровий завод, Красилівський цукровий завод, Наркевицький цукровий завод, Старокостянтинівський цукровий завод.

Варто зазначити, що збільшення цукрових заводів у Хмельницькій області буде сприяти зростанню попиту на збільшення обсягів пропозиції цукрових буряків у області. Все це дасть змогу збільшити зайнятість населення, відродити галузь буряківництва та поставити об'єктивну необхідність – домогтися економічного зростання та сталого розвитку галузі.

Таким чином ТОВ «Україна - 2001» має сприятливі умови для розвитку буряківництва. За останні роки виявлено позитивну динаміку щодо збільшення посівних площ цукрових буряків та підвищення їх урожайності. Все це свідчить про те, що у аналізованому підприємстві потрібно створити необхідні, належні умови щодо сталого й ефективного розвитку галузі буряківництва. Важлива роль у розвитку буряківництва належить владним структурам нашої країни.

Регулюючи рівень розвитку буряківництва держава визначає, з однієї сторони, щоби виробити ту кількість цукру, яка необхідна для внутрішнього споживання, а з іншої сторони – щоби сільськогосподарські підприємства не втратили свої технології вирощування цукрових буряків та завантажували виробничі потужності діючих в країні цукрових заводів.

3.2. Оцінка економічної ефективності виробництва цукрових буряків у ТОВ «Україна - 2001»

Економічна ефективність виробництва цукрових буряків в ТОВ «Україна - 2001» має стійку базу формування інтегрованого виробництва і переробки сировини на кластерній основі. Упродовж 2011 -2013 маркетингових років підприємство включило в галузеву структуру своєї діяльності переробку цукрових буряків, взявши в оренду виробничі потужності цукрозаводу в Теофіпольському районі.

Орендуючи виробничі потужності цукрозаводу, ТОВ «Україна - 2001» таким чином отримало змогу не тільки стабільно і гарантовано здійснювати переробку власних цукрових буряків, виробляти кристалічний білий цукор, але і здійснювати подальшу його реалізацію. Воно має можливості уникати всіх тих негативних явищ в системі економічних відносин між виробниками цукрових буряків та цукрозаводами, які сьогодні досить поширені і справляють значний негативний вплив на розвиток економіки та економічну ефективність цукробуряківничої галузі в цукробурякосіючих підприємствах. Це такі явища, як штучне завищення забрудненості коренів цукрових буряків, штучне заниження їх цукристості, зниження (різними способами) цін на сировину – корені цукрових буряків.

Таким чином, ТОВ «Україна - 2001» має певну свободу дій у плануванні площ посіву та валових зборів цукрових буряків. Все це висвітлене спонукає господарство нарощувати валове виробництво цукрових буряків інтенсивним шляхом, підвищуючи рівень ефективності господарювання. Це дозволило підняти рівень урожайності на багато вищий, ніж в середньому по Україні, Подільському економічному районі та його областях (таблиця 3.6).

Дані таблиці 3.4 показують, що в ТОВ «Україна - 2001» середня урожайність 2010-2016 р.р. значно вища не тільки від середнього рівня по Україні, але і від Подільського економічного району та його областей, що свідчить про сприятливі природно-кліматичні умови для досягнення високої врожайності цукрових буряків. Це свідчить про те, що як аналізоване

підприємство ТОВ «Україна - 2001», так і області Подільського економічного району повинні спеціалізуватися на виробництві цукрових буряків в цій природно-кліматичній зоні України.

Таблиця 3.6.

Аналіз динаміки технологічної ефективності виробництва цукрових буряків у підприємствах України.

Україна і регіони	Роки				
	В середньому за 2010-2012	2013	2014	2015	2016
Валове виробництво цукрових буряків, тис. т					
Україна -всього	16976,2	10789,4	15734,1	10330,8	14011,3
у т. ч. Подільський економічний район	6442,8	4622,6	7141,0	2957,0	2638,6
з них: Вінницька	2771,1	2562,3	3044,2	2057,0	2638,6
Тернопільська	1811,9	1002,6	1734,1	726,6	994,1
Хмельницька	1859,8	1057,7	2362,7	1440,1	1586,4
Зібрана площа цукрових буряків, тис. га					
Україна -всього	485,5	270,5	330,2	237,0	291,1
у т. ч. Подільський економічний район	180,1	122,1	142,6	70,2	112,6
з них: Вінницька	76,1	64,0	60,9	51,7	54,7
Тернопільська	55,5	33,5	37,3	16,5	22,6
Хмельницька	48,5	24,6	44,4	26,0	35,3
Урожайність цукрових буряків, ц/га					
Україна -всього	349,7	398,9	476,5	435,8	481,5
у т. ч. Подільський економічний район	357,7				
з них: Вінницька	364,1	400,4	499,9	398,0	482,4
Тернопільська	396,5	299,4	464,9	440,5	440,1
Хмельницька	373,6	430,1	532,1	438,8	450,2
у т.ч. ТОВ «Україна - 2001»					

Варто зазначити, що упродовж 2010-2016 років посівні площі цукрових буряків і валові збори сировини мали значні коливання як в Україні, так і областях Подільського економічного району.

Найменшими посівні площі та валові збори цукрових буряків, як видно з таблиці 3.4, були у 2013, 2015 і 2016 роках, що зумовило зменшення площ і сировини у 1,4-2 рази. Такі значні коливання засвідчують про необхідність поліпшення державного регулювання галузі буряківництва в Україні.

Слід зазначити, що досягаючи високої урожайності цукрових буряків, в ТОВ «Україна - 2001» формують в певній мірі добру основу для досягнення високої економічної ефективності галузі. Тому що збільшення врожайності означає і збільшення валових зборів продукції, а саме головне – ефективне використання витрат, ознакою якого є зниження собівартості центнера продукції.

Виробництво цукрових буряків займає значну частину витрат виробничих ресурсів, які ТОВ «Україна - 2001» використовує для виробництва сільськогосподарської продукції рослинництва. Аналізуючи динаміку витрат на виробництво цукрових буряків на підприємстві, спостерігаємо значне їх зростання за 2010 – 2015 р.р. (табл. 3.7).

Аналіз витрат на виробництво 1 ц цукрових буряків в ТОВ «Україна - 2001» в динаміці за 2010 – 2012 р.р. та 2013-2015 рр. показує, що за цей період відбулося значне зростання всіх елементів витрат. Основна причина зростання витрат – це збільшення цін на матеріально-технічні засоби, що зумовили інфляційні процеси не тільки в галузі буряківництва, а й в усіх галузях агропромислового виробництва.

Варто зазначити, що в аналізованому підприємстві збільшились показники як загальної собівартості, так і за елементами витрат, що призвело до змін структури собівартості 1 ц цукрових буряків (табл. 3.8.)

Дані таблиці 3.6 підтверджують існуюче в аграрній економіці положення про те, що прямі матеріальні витрати становлять основну частину виробничої собівартості всіх видів сільськогосподарської продукції. В ТОВ «Україна - 2001» їх частка становила у 2010 – 2012 рр. 73,6 % і 2013 – 2015рр. – 78,5 % від всієї виробничої собівартості 1 ц цукрових буряків.

Таблиця 3.7.

**Динаміка витрат на виробництво 1 ц цукрових буряків в ТОВ
«Україна - 2001» за 2010 – 2015 р.р.**

Елементи витрат	В середньому за		2013 – 2015 рр. до 2010 – 2012 рр.	
	2010- 2012	2013 - 2015	в %	+, -
Виробнича собівартість 1 ц цукрових буряків - всього, грн.	29,46	33,21	112,7	3,75
у т.ч.				
прямі матеріальні витрати	21,68	25,94	119,6	4,26
з них:				
насіння і посадковий матеріал	1,24	2,03	163,7	0,79
мінеральні добрива	2,42	3,19	131,8	0,77
нафтопродукти	3,30	4,35	131,8	1,05
оплата послуг і робіт сторонніх організацій				
решта матеріальних витрат				
прямі витрати на оплату праці	1,53	2,26	147,7	0,73
інші прямі витрати та загальновиробничі витрати - всього	7,78	7,27	93,4	-0,51
з них:				
амортизація необоротних активів	1,24	1,43	115,3	0,19
відрахування на соціальні заходи	0,80	0,96	120,0	0,16
решта інших прямих та загальновиробничих витрат	5,74	4,8	85,0	-0,86

Слід зауважити, що найбільша частка витрат у структурі собівартості становила на мінеральні добрива, нафтопродукти, оплату послуг і робіт сторонніх організацій, решту матеріальних витрат. Все це свідчить про необхідність розробити дієві заходи щодо раціонального використання наявних ресурсів і на цій основі домагатися зменшення рівня собівартості виробництва 1 ц цукрових буряків.

Таблиця 3.8

**Структура витрат на виробництво 1 ц цукрових буряків
в ТОВ «Україна - 2001», %**

Елементи витрат	В середньому за		2013- 2015рр. +, -
	2010 - 2012	2011- 2015	
Виробнича собівартість цукрових буряків - всього	100,0	100,0	100,0
у т.ч.			
прямі матеріальні витрати	73,6	78,1	4,5
з них:			
насіння і посадковий матеріал	4,2	6,1	1,9
мінеральні добрива	8,2	9,6	1,4
нафтопродукти	11,2	13,1	1,9
оплата послуг і робіт сторонніх організацій	16,9	17,5	0,6
решта матеріальних витрат	27,90	25,0	-2,1
прямі витрати на оплату праці	5,2	6,8	1,6
інші прямі витрати та загальновиробничі витрати - всього	26,40	21,9	-4,5
з них:			
амортизація необоротних активів	4,2	4,3	0,1
відрахування на соціальні заходи	2,7	2,9	0,2
решта інших прямих та загальновиробничих витрат	19,5	14,7	-2,7

Слід підкреслити, що собівартість, як цукрових буряків, так й іншої сільськогосподарської продукції є головним показником, який тісно пов'язаний із економічною ефективністю аграрного виробництва. Показники, що характеризують рівень економічної ефективності цукрових буряків наведено у таблиці 3.9.

З даних таблиці 3.9 видно, що розвиток цукробуряківничої галузі в ТОВ «Україна -2001» досягнув порівняно високого рівня розвитку. Збільшення зібраної площі цукрових буряків з одночасним підвищенням врожайності зумовили збільшенню обсягу виробництва і продажу цукрових буряків. А рівень повної собівартості і ціни є головними показниками отримання маси прибутку з розрахунку на 1 ц цукрових буряків та 1 га зібраної площі.

Таблиця 3.9.

**Динаміка економічної ефективності виробництва цукрових буряків в
ТОВ «Україна-2001» за 2010 – 2015 рр.**

Показники	Роки			2015 р. в % до 2010р.
	2010	2014	2015	
Зібрана площа під цукровими буряками, га	1634	1814	2038	2059
Урожайність, ц/га	500,2	515,6	521,1	541,4
Валовий збір, тис. ц	817,3	935,3	1062,0	1114,7
Виробнича собівартість 1 ц цукрових буряків, грн.	15,75	33,28	37,38	38,67
Товарність продажу, %	100	100	100	100
Повна собівартість 1 ц цукрових буряків, грн.	17,48	35,70	38,18	38,98
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис. грн.	29569,9	36729,2	49021,9	55690,4
Реалізаційна ціна 1 ц цукрових буряків, грн.	26,18	39,27	46,16	49,96
Прибуток на 1 ц буряків, грн.	8,70	3,87	7,98	10,98
Прибуток на 1 га зібраної площі, грн	4351,7	1995,4	4158,4	5944
Рівень цукристості, %	16,4	16,5	16,59	16,60
Одержано цукру з 1 га зібраної площі, ц	82,0	85,0	86,5	89,9
Рентабельність галузі, %	49,8	10,9	20,9	28,2

Варто зазначити, що у аналізованому підприємстві поліпшились показники якості цукрових буряків. Так, наприклад, якщо вміст цукру в 1 ц буряків у 2010 р. становив 16,4 %, то у 2015 р. – 16,60 %, або збільшився на 0,2 %. Все це позитивно вплинуло на вихід цукру з 1 га зібраної площі цукрових буряків.

Таким чином, буряківнича галузь у ТОВ «Україна - 2001» розвивається за принципом розширеного відтворення, тобто збільшуються зібрана площа цукрових буряків, їх врожайність та валові збори. Зібрана площа та врожайність є основними показниками, що формують технологічну ефективність, а повна собівартість і ціна – економічну ефективність.

3.3. Шляхи підвищення економічної ефективності виробництва цукрових буряків у ТОВ «Україна - 2001»

Підвищення економічної ефективності в цукробуряківничій галузі є необхідною умовою господарювання в ринковій економіці. Тільки за її дотримання виробники цукрових буряків стабільно і впевнено почувають себе на ринку цукросировини, за умови одержання прибутків отримують можливість не тільки до нарощування обсягів виробництва цукрових буряків, до збільшення своїх виробничих потужностей, але і до піднесення сільських територій, розвитку їх соціальної інфраструктури, підвищення рівня життя сільського населення взагалі.

На основі проведеного аналізу сучасного рівня розвитку галузі виробництва цукрових буряків та дослідження проблем цукробурякового підкомплексу у аналізованому ТОВ «Україна - 2001» та Подільському економічному районі можна в основному визначити основні напрями та шляхи підвищення економічної ефективності цукробуряківничої галузі регіону.

Об'єктивною необхідністю є вдосконалення економічних відносин в цукробуряковому підкомплексі АПК. Економічні відносини, як відомо з літературних джерел, являють собою тут сукупність виробничих і суспільних відносин між учасниками ринку цукрових буряків та цукру [3; 46; 48; 49; 50; 66; 69; 73].

В наш час основними суб'єктами ринку цукрових буряків виступають:

- 1) держава (регулятор ринку);
- 2) сільськогосподарські підприємства різних типів (виробники цукрових буряків);
- 3) агрохолдинги (виробники біля 70% цукрових буряків та власники більшої частини цукрових заводів);
- 4) цукрові заводи.

Основним правовим документом, який регулює ці відносини, є діючий Закон України «Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру» від 17.06.1999 року № 758- XIV (із змінами і доповненнями). В ст.7 цього Закону

передбачено, що відносини між учасниками бурякоцукрового комплексу, тобто, «між цукровими заводами, бурякосіючими господарствами та іншими суб'єктами бурякоцукрового комплексу здійснюються на основі господарських договорів, які укладаються між ними відповідно до цього Закону».

Основні положення типових договорів в цукробуряківництві передбачають наступне:

- 1) визначено права підприємств-буряковиробників та цукрових заводів та їх взаємні обов'язки;
- 2) встановлено порядок розрахунків за цукрову сировину;
- 3) визначено строки надходження цукрових буряків, їх якість, а також обумовлено відповідальність сторін в разі різних відхилень.

Також було передбачено порядок розрахунків за куплені цукрові буряки. Вони здійснювалися, за домовленістю з буряковиробниками, цукром (згідно з мінімальною ціною, передбаченою Кабінетом Міністрів України на поточний маркетинговий рік).

Варто зазначити, що важливу роль у розвитку цукробурякової галузі відіграють агрохолдинги, створюючи інтегровані структури і часто-густо диктують свої умови виробництва і збуту сировини, вигідні для себе.

Як відомо з економічної літератури, у вертикально інтегрованих холдингових компаніях в Україні вже сьогодні виробляється біля 70% вирощених цукрових буряків, і складаються всі умови для подальшого зростання цієї частки.

Роль агрохолдингів у розвитку аграрної економіки суперечлива. Вони мають доступ до іноземних інвестицій. Це дозволяє їм здійснювати розширене відтворення їх виробництва на інноваційній основі, а звідси – здійснювати виробництво якісної продукції, здатної задовольнити продовольчу безпеку та реалізувати експортний потенціал країни; широко використовувати науково-технічні досягнення та домагатися ефективного використання ресурсного потенціалу; розвивати інфраструктуру аграрного ринку; забезпечувати раціональне використання земельних ресурсів; впроваджувати енергозберігаючі

технології; ефективно вести бізнес, домагатися підвищення соціальних стандартів працюючих.

Таким чином, з однієї сторони, агрохолдинги вважаються моделлю розвитку аграрної економіки. Це їх позитивні сторони.

Не менш вагомими є і негативні сторони функціонування агрохолдингів.

Насамперед, вони мають значні переваги над сільськогосподарськими підприємствами - виробниками сільськогосподарської продукції.

Це наступні переваги:

1) Агрохолдингам належить більше половини цукрових заводів в державі.

В агрохолдингах, як правило, створюються замкнуті цикли виробництва, переробки та реалізації продукції. Таким чином, в цукробуряківництві вони формують сировинні зони, а також диктують умови на ринку виробництва цукру. Крім того, вони володіють потужним виробничо-ресурсним потенціалом, що теж надає їм значні переваги у конкурентній боротьбі.

2) Агрохолдинги мають доступ до іноземного інвестування. Використовуючи статус підприємств з іноземними інвестиціями вони мають можливість ввозити та реалізувати на території України товари без сплати акцизних та митних платежів; проходити за спрощеною процедурою сертифікацію якості та відповідності, чого не скажеш про дрібних і середніх сільськогосподарських виробників.

3) Агрохолдинги формують обсяги продукції, достатні для експорту. Крім того, вони мають можливості вироблення міжнародних стандартів на продукцію, що є необхідною умовою її експорту.

4) Зміцнення фінансового стану агрохолдингів відбувається також і за рахунок накопичення прибутків за кордоном, збереження їх в офшорних зонах.

5) Агрохолдинги мають достатні можливості для різних маніпуляцій в обхід діючому законодавству, зокрема, для зловживання наданими податковими пільгами.

Отже, агрохолдинги за своїми виробничими потужностями та можливостями значно переважають сільськогосподарські підприємства різних

типів, а тим більше – господарства населення. Вони створюють власну монополію на ринку цукрової сировини, диктують власні умови (ціни на цукрові буряки, на цукор, якість цукру та інше), витісняючи з нього неконкурентоспроможні сільськогосподарські підприємства.

Сільськогосподарським підприємствам просто неможливо самотійно конкурувати із агрохолдингами – потужними інтегрованими агропромисловими структурами, що зумовлює їх відмовлятися від розвитку буряківництва в сільськогосподарських підприємствах.

Важливим напрямком розвитку економіки буряківництва є концентрація. Посилення концентрації виробництва цукрових буряків, як видно з літератури, позитивно впливає на економічну ефективність галузі у сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області [46, с.102]. Проведене групування господарств за розміром зібраної площі цукрових буряків показало, що збільшення зібраної площі цукрових буряків, тобто збільшення ступеня концентрації, поєднується із підвищенням урожайності цієї культури (табл. 3.10). Так, наприклад, найбільша середня зібрана площа цукрових буряків була у п'ятій групі – 1553 га, що більше, порівняно з першою групою, у 30,4 раза. На жаль, урожайність у цій групі становила лише 341 ц/га або у 1,1 раза більше, ніж у першій.

Наведені показники показують, що збільшення посівних площ не завжди супроводжувалось підвищенням урожайності цукрових буряків у більшості господарств області.

На основі вищезазначеного можна зробити висновки, що у п'ятій групі господарств, де була найбільшою середня зібрана площа цукрових буряків, не раціонально використовувалися наявні ресурси, що призвело до найвищої виробничої (48,34 грн/ц) та повної собівартості (56,56 грн/ц). І лише завдяки найбільшій ціні реалізації 1 ц цукрових буряків (88,74 грн/ц), буряківництво у цих господарствах було прибутковим.

Таблиця 3.10.

Вплив концентрації виробництва цукрових буряків на економічну ефективність галузі у підприємствах Тернопільської області, 2011 р.

Показник	Група господарств за зібраною площею цукрових буряків, га						
	I – до 100	II – 101-200	III – 201-300	IV – 301-400		V – 401 і більше	
				Всього	у т.ч. ПОП «Іванівське» Тербовлянського р-ну	Всього	у т.ч. НВФГ «Мрія» Гусятинського р-ну
Кількість підприємств, од.	57	14	14	6	1	22	1
Середня зібрана площа цукрових буряків на одне підприємство, га	51	142	265	342	320	1553	4514
Середня урожайність у групі, ц/га	313	335	357	404	637	341	376
Середня площа ріллі на одне підприємство, га	1016	1311	2588	3450	4472	7821	15294
Частка площі цукрових буряків у структурі посівів, %	5	11	10	10	7	20	30
Виробнича собівартість 1 ц цукрових буряків, грн	37,37	35,28	37,42	26,74	29,51	48,34	71,90
у т.ч.: прямі матеріальні витрати, грн	30,57	28,84	28,73	20,98	20,49	40,43	56,25
у т.ч.: насіння	3,91	3,57	4,29	3,82	3,85	3,71	3,14
міндобрива	8,76	7,31	7,81	5,49	6,20	8,01	1,47
нафтопродукти	5,36	4,58	5,21	3,29	2,95	3,64	3,36
витрати на оплату праці, грн	1,88	1,69	2,06	2,05	3,12	1,61	5,26
Повна собівартість 1 ц цукрових буряків, грн	40,66	37,27	41,37	35,74	33,77	56,56	84,98
Ціна реалізації 1ц цукрових буряків, грн	46,10	44,02	46,37	43,62	47,45	88,74	105,30
Одержано валового прибутку (- збитку):							
на 1 га зібраної площі, тис. грн	1,70	2,26	1,78	3,18	8,71	10,99	7,65
на 1 ц проданих ц/буряків, грн	5,43	6,76	5,00	7,88	13,68	32,18	20,32
Рентабельність буряківництва, %	13,36	18,13	12,08	22,05	40,51	56,91	23,91

Джерело: [46, с.102].

Необхідно зазначити, що надмірна концентрація у галузі буряківництва є недоцільною. Про це свідчить досвід роботи НВФГ «Мрія» Гусятинського району. Як видно з табл. 3.10, зібрана площа цукрових буряків у 2011 р. становила

4514 га, або 30% загальної посівної площі підприємства. Урожайність була на рівні 376 ц/га, а виробнича і повна собівартість 1 ц коренеплодів – найбільші серед бурякосійних господарств області (відповідно 71,90 грн/ц та 84,98 грн/ц). Наведені показники зумовлюють необхідність обґрунтування раціонального розміру площі цукрових буряків та її частки в структурі посівів.

Висока економічна ефективність щорічно спостерігається у ПОП «Іванівське» Терехівлянського району Тернопільської області. На зібраній площі (320 га) урожайність цукрових буряків становила 637 ц/га, виробнича і повна собівартість 1 ц, відповідно, 29,51 грн та 33,77 грн, ціна реалізації – 47,45 грн/ц. Як видно з табл. 3.10, виробнича і повна собівартість у ПОП «Іванівське» була у 2,4–2,5 раза меншою, ніж у НВФГ «Мрія». При цьому ПОП «Іванівське» за меншої у 2,2 раза ціни реалізації 1 ц цукрових буряків отримало на 16,6% вищу рентабельність (40,5%) порівняно із НВФГ «Мрія».

Наведені показники переконують у тому, що зростання концентрації, масштабу виробництва у раціональних межах сприяє інтенсифікації та підвищенню ефективності буряківництва.

Слід підкреслити, що важливим напрямком розвитку буряківництва є зростання інтенсивності виробництва, тобто збільшення виробничих витрат у розрахунку на 1 га зібраної площі коренеплодів, яке супроводжується суттєвим збільшенням їх урожайності і на цій основі підвищенням економічної ефективності функціонування галузі [див. табл. 3.11].

Так, у першій групі господарств за виробничих витрат 4008,2 грн на 1 га зібраної площі урожайність становила 210 ц/га, а за умови інвестування – 23346,8 грн у четвертій групі господарств, вона зросла до 420 ц/га, або вдвічі.

У першій групі господарств із найнижчим рівнем інтенсивності середня зібрана площа цукрових буряків становила лише 46 га, спостерігався найнижчий рівень інтенсивності буряківництва, який зумовив найнижчу як урожайність цукрових буряків, так і економічну ефективність функціонування галузі.

Підвищення рівня інтенсифікації виробництва, як свідчать дані табл. 3.11, супроводжувалося зростанням економічної ефективності буряківництва.

Таблиця 3.11.

Вплив інтенсивності на ефективність виробництва цукрових буряків у господарствах Тернопільської області, 2011 р.

Показник	Група господарств за виробничими витратами на 1 га зібраної площі, грн				
	I – до 5000	II – 5001-10000	III – 10001- 15000	IV – 15001 і більше	
				всього	ПОП «Іванівське» Тербовлянського району
Кількість господарств, од.	8	38	38	27	1
Виробничі витрати на 1 га зібраної площі цукрових буряків, грн	4008,2	7925,6	11339,6	24346,8	18784,4
Середня зібрана площа цукрових буряків на одне господарство, тис. га	46	284	432	638	320
Середня урожайність цукрових буряків, ц/га	210	260	320	420	637
Частка площі цукрових буряків у структурі посівів, %	8,8	14,0	14,5	15,6	7,2
Виробнича собівартість 1 ц цукрових буряків, грн	29,05	30,48	35,40	57,93	29,51
Повна собівартість 1 ц цукрових буряків, грн	34,40	38,71	43,06	69,52	33,77
Ціна реалізації 1 ц цукрових буряків, грн	41,74	60,64	80,17	92,70	47,45
Одержано валового прибутку (-збитку):					
на 1 га зібраної площі, тис. грн	1,5	5,7	11,9	9,7	8,7
на 1 ц реалізованих цукрових буряків, грн	7,34	21,93	37,10	23,18	13,68
Рентабельність буряківництва, %	21,3	56,7	86,2	33,4	40,5

Джерело: [46].

Порівняно найвищої ефективності досягнули господарства четвертої групи. Особливо ті, які здійснювали інвестування в оновлення насіння, закупівлю необхідної кількості добрив, а також раціонально використовували грошові,

трудо́ві та інші ресурси. Яскравим підтвердженням цього є досвід господарювання ПОП «Іванівське» Тереховлянського району Тернопільської області. На кожен гектар цукрових буряків у 2011 р. було вкладено 18784,4 грн, що забезпечило порівняно найвищий рівень урожайності цукрових буряків (637 ц/га), а також найнижчу виробничу та повну собівартість продукції. За найменшої ціни реалізації 1 ц цукрових буряків (47,45 грн), що була майже вдвічі меншою від середнього показника у четвертій групі (92,70 грн), господарство досягло вищої рентабельності буряківництва.

На основі досліджень встановлено, що раціональний розмір грошових вкладень на 1 га цукрових буряків становив 15,1–20,0 тис. грн. Відповідно господарства з таким рівнем інтенсивності досягли найвищого рівня ефективності буряківництва (табл. 3.11).

Отже, інтенсифікація відіграє важливу роль у формуванні урожайності цукрових буряків та економічної ефективності функціонування галузі. Так, наприклад, за умови вкладення коштів у розрахунку на 1 га зібраної площі у розмірі 4008 грн урожайність цукрових буряків становила 210 ц/га, а у розмірі 118784 грн/га – урожайність буряків у ПОП «Іванівське» зросла до 637 ц/га. Різниця за обсягами витрат на 1 га зібраної площі між першою групою господарств і ПОП «Іванівське» становила 14776 грн, а за урожайністю – 427 ц/га. Таким чином, підвищення рівня інтенсифікації галузі буряківництва на кожних 1000 грн у розрахунку на 1 га зібраної площі сприяє зростанню урожайності цукрових буряків на 34,6 ц/га та збільшенню валового прибутку на 16,9 грн.

Дослідження показали, що найбільший вплив на економічну ефективність буряківництва здійснюють урожайність, інтенсифікація та концентрація виробництва [46, с.103].

З метою поглибленого вивчення урожайності цукрових буряків, залежно від основних чинників та її впливу на економічну ефективність функціонування галузі ми провели групування сільськогосподарських підприємств Тернопільської області за урожайністю (табл. 3.12). Встановлено, що її рівень значною мірою залежить від інтенсифікації та концентрації виробництва.

Таблиця 3.12

**Економічна ефективність виробництва цукрових буряків
при різній урожайності у господарствах Тернопільської
області (2014 р.)**

Показники	Група господарств за урожайністю, ц/га				
	I – до 200	II – 200,1- 400	III – 400,1 і більше		
			всього	у т. ч.	
			ПАП «Обрій» Чортківського р-ну	ПОП «Іванівське» Теребовлянського р-ну	
Кількість господарств, од.	20	61	32	1	1
Середня урожайність у групі, ц/га	181	307	473	564	637
Середня зібрана площа цукрових буряків на господарство, га	175	472	392	280	320
Матеріально-грошові витрати на 1 га зібраної площі, грн	6782	15273	18313	18695	18784
Середня площа ріллі на господарство, га	906	2825	3588	2697	4472
Частка площі цукрових буряків у структурі посівів, %	19,3	16,7	10,9	10,4	7,2
Виробнича собівартість 1 ц цукрових буряків, грн	37,46	49,78	38,76	33,15	29,51
Повна собівартість 1 ц реалізованих цукрових буряків, грн	40,64	60,92	45,72	35,21	33,77
Ціна реалізації 1 ц цукрових буряків, грн	94,97	81,02	83,59	40,04	47,45
Одержано валового прибутку (-збитку)					
на 1 га зібраної площі цукрових буряків, тис. грн	9,8	6,2	18,1	2,7	8,7
на 1 ц реалізованих цукрових буряків, грн	54,33	20,10	38,22	4,83	13,68
Рентабельність буряківництва, %	133,7	33,0	83,6	13,7	40,5

Розраховано на основі статистичних даних [ф. 50 с/г].

Дані таблиці показують, що найвищої ефективності виробництва цукрових буряків досягли господарства третьої групи, де середня урожайність становила 473 ц/га на середній зібраній площі 392 га; у структурі ріллі посіви цукрових буряків займали 10,9%. Вони найефективніше використовували матеріально-технічні, трудові та інші ресурси. В результаті, повна собівартість продукції, реалізованої господарствами третьої групи, була на 15,6% нижчою від середньої по області. Ці підприємства отримали найбільше валового прибутку з розрахунку на 1 га зібраної площі (18,06 тис. грн).

Найнижчу виробничу і повну собівартість 1 ц цукрових буряків мали господарства ПАП «Обрій» Чортківського та ПОП «Іванівське» Терехівського районів, де урожайність була на рівні 564–637 ц/га на зібраній площі, відповідно, 280 та 320 га.

Виявлено ще одну надзвичайно важливу проблему, а саме – значну диференціацію цін на цукрові буряки. Для прикладу, за найнижчою ціною (40,04 грн/ц) реалізували коренеплоди у ПОП «Обрій» Чортківського району, тоді як найвищий показник (105,30 грн/ц) був у НВФГ «Мрія» Гусятинського району. Різниця між максимальною і мінімальною ціною реалізації 1 ц цукрових буряків становила 65,26 грн, або 2,6 раза.

Значна строкатість реалізаційних цін спостерігається між групами господарств та між господарствами у кожній групі, тобто кожний цукровий завод (монополіст) диктує виробникам (конкурентам) свої ціни на сировину, що суттєво гальмує економічний розвиток буряковиробництва. Це є свідченням того, що в області не проводилося державне регулювання процесу ціноутворення на аграрну продукцію, послаблений моніторинг за цінами з боку Антимонопольного комітету.

Опрацювання літературних джерел [46, с.105] показує, що в сучасних умовах в аграрному секторі економіки Тернопільської області на 2013–2015 рр. прибутковість галузі буряківництва може забезпечити урожайність цукрових буряків не менше 400 ц/га. Водночас урожайності понад 400 ц/га в середньому за 2007–2011 рр. досягли 23,6% досліджуваних господарств, решта – значно нижчу.

Тому назріла нагальна потреба у розробці стратегії розвитку галузі буряківництва в області.

Необхідно зазначити, що головним економічно-фінансовим показником влюбій галузі є дохідність. Це положення підтверджується проведеними дослідженнями в аграрних підприємствах усіх районів Тернопільської області за коефіцієнтом дохідності за 2010–2013 рр. (див. табл. 3.13).

Таблиця 3.13.

Дохідність буряківництва залежно від головних факторів у аграрних підприємствах Тернопільської області (2010–2013 рр.) [50, с. 252]

Показники	Групи районів за коефіцієнтом дохідності, пункт.						Разом по групах районів
	I – до 1,0		II – 1,01–1,25		III – 1,26 і більше		
	всього	у т. ч. Підволочиський, 2013 р.	всього	у т. ч. Тернопільський, 2013 р.	всього	у т. ч. Підволочиський, 2011 р.	
Кількість районів, один.	16	1	24	1	19	1	59
Середній коефіцієнт дохідності, пункт.	0,86	0,59	1,09	1,10	1,63	2,88	1,24
Урожайність з 1 га зібраної площі, ц	307	542	366	378	320	386	334
Середня зібрана площа, тис. га	2,7	1,0	2,5	3,2	3,1	5,7	2,8
Зібрано цукрових буряків на район, тис. т	84,3	52,2	92,7	121,2	98,3	299,2	92,2
Продано буряків на район, тис. т	46,8	15,8	67,6	94,3	64,3	98,1	60,9
Повна собівартість 1 ц проданих цукрових буряків, грн.	43,74	60,22	54,31	34,70	54,64	32,80	52,22
Ціна реалізації 1 ц буряків, грн.	37,78	35,70	59,42	38,01	89,11	94,31	65,01
Отримано прибутку:							
на 1 ц проданих буряків, грн.	-5,96	-24,52	5,11	3,31	34,47	61,51	12,79
на 1 га зібраної площі, грн.	-1016	-4028	1363	977	7234	10642	2819
на один район, тис. грн.	-2792	-3879	3456	3127	22181	60343	7792
Рентабельність галузі, %	-13,6	-40,7	9,4	9,5	63,1	188,0	24,5

У галузі буряківництва, як видно з таблиці, виявлено таку закономірність, що головними факторами підвищення дохідності та економічної ефективності є повна собівартість 1 ц реалізованих цукрових буряків і ціна їх реалізації. Саме ці два фактори формують дохідність та прибутковість галузі. Водночас на масу прибутку здійснює вплив обсяг реалізованої продукції.

Зазначимо, що такі значні коливання цін за 1 ц реалізованих цукрових буряків в розрізі районів та областей, з одного боку, гальмують розвиток буряківництва, а з іншого – переконують про нагальну потребу поліпшення державного регулювання процесу ціноутворення на сільськогосподарську продукцію.

На основі проведених досліджень нами виявлено головні чинники, що сприяють підвищенню економічної ефективності виробництва цукрових буряків у ТОВ «Україна - 2001». Все це стало основою для розробки прогнозних параметрів економічно-господарського розвитку галузі буряківництва на перспективу (2018 – 2019 рр.). Показники, що характеризують розвиток галузі буряківництва у ТОВ «Україна - 2001» наведено у таблиці 3.14.

Як видно з таблиці 3.14, реалізація на підприємстві рекомендованих пропозицій дає змогу поліпшити усі показники економічно – господарської та фінансової діяльності.

Так, урожайність цукрових буряків може досягти у 2019 р. 571 ц / га, що на 9,6 % більше, ніж було у 2016 р. При цьому поліпшились, як видно з таблиці 3.14, усі економічно-фінансові результати, що дає змогу зробити відповідні висновки.

Таким чином, збільшення рівня урожайності та цукристості цукрових буряків є головним напрямком підвищення економічно-господарського розвитку галузі. Зменшення собівартості продукції та збільшення обсягу її реалізації з одночасним підвищенням ціни за якісні параметри є головними напрямками поліпшення економічно-фінансових результатів галузі буряківництва у сільськогосподарських підприємствах.

Таблиця 3.14.

**Порівняльний аналіз ефективності використання розроблених
рекомендацій по вирощуванню цукрових буряків у ТОВ «Україна-2001»
Теофіпольського району Хмельницької області.**

Показники	Фактично 2016 р.	Прогноз		2019 р. в % до 2016р.
		2018 р.	2019 р.	
Зібрана площа цукрових буряків, га	2038	2050	2050	100,6
Урожайність, ц/га	521,1	545	571	109,6
Валовий збір, тис. ц	1062,0	1117,2	1170,6	110,2
Виробнича собівартість 1 ц цукрових буряків, грн.	37,38	39,25	40,74	109,0
Товарність продажу, %	100	100	100	0
Повна собівартість 1 ц цукрових буряків, грн.	38,18	40,01	41,62	109,0
Чистий дохід на 1 га зібраної площі, тис. грн.	24,0	25,6	28,9	120,4
Реалізаційна ціна 1 ц цукрових буряків, грн.	46,16	48,70	50,55	109,5
Отримано прибутку, грн:				
-на 1 ц реалізованих буряків	7,98	8,69	8,93	111,9
-на 1 га зібраної площі	4158	4736	5099	122,6
Рівень цукристості буряків, %	16,59	16,62	16,64	100,3
Вироблено цукру на 1 га зібраної площі буряків, ц	86,4	90,6	95,0	110
Рентабельність галузі, %	20,9	21,7	21,5	0,6

Отже, основними напрямками підвищення економічної ефективності буряківничої галузі є : підвищення урожайності цукрових буряків; інтенсифікація; концентрація виробництва; обсяг продажу сировини; повна собівартість і ціна реалізації продукції.

Висновки до розділу III

1. В цукровому буряківництві, як і в інших галузях аграрної економіки ефективність виробництва розглядають у наступних видах: економічна, соціальна, екологічна, виробнича. Кожний вид ефективності галузі характеризують натуральні та економічні показники. Висока урожайність цукрових буряків, концентрація виробництва (збільшення зібраної площі), зменшення повної собівартості 1 ц реалізованих буряків та збільшення обсягу продажу цукрової сировини за рівних інших умов є головними чинниками підвищення економічної ефективності буряківництва у підприємствах.

2. ТОВ «Україна - 2001» Теофіпольського району Хмельницької області має сприятливі природно-кліматичні умови для розвитку буряківництва. За останні роки виявлено позитивну динаміку щодо збільшення посівних площ цукрових буряків та підвищення їх урожайності. Все це свідчить про те, що у аналізованому підприємстві потрібно створити необхідні, організаційно-економічні умови щодо сталого й ефективного розвитку галузі буряківництва.

Важлива роль у розвитку буряківництва належить владним структурам нашої країни. Регулюючи рівень розвитку буряківництва держава визначає, з однієї сторони, щоби виробити ту кількість цукру, яка необхідна для внутрішнього споживання, а з іншої сторони – щоби сільськогосподарські підприємства не втратили свої технології вирощування цукрових буряків та завантажували виробничі потужності діючих в країні цукрових заводів.

3. Буряківнича галузь у ТОВ «Україна - 2001» розвивається за принципом розширеного відтворення, тобто збільшуються зібрана площа цукрових буряків, їх врожайність та валові збори. Зібрана площа та врожайність є основними показниками, що формують технологічну ефективність, а повна собівартість і ціна – економічну ефективність.

4. Обсяги продажу сировини, повна собівартість, ціна є головними факторами підвищення економічної ефективності виробництва цукрових буряків.

5. Збільшити обсяг продажу цукрових буряків можливо за рахунок підвищення урожайності та збільшення зібраної площі цукрових буряків.

6. Зменшити повну собівартість цукрових буряків можна шляхом підвищення урожайності цієї культури, раціонального використання наявних ресурсів.

7. Підвищити рівень цін на цукрові буряки можна за рахунок поліпшення якісних параметрів, зокрема збільшення вмісту цукру у коренях та дотримання правил збуту цієї продукції.

8. Збільшення рівня урожайності та цукристості цукрових буряків є головним напрямком підвищення економічно-господарського розвитку галузі. Зменшення собівартості продукції та збільшення її реалізації з одночасним підвищенням ціни за якісні параметри є головними напрямками поліпшення економічно-фінансових результатів галузі буряківництва у сільськогосподарських підприємствах.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

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

2. Завдання бухгалтерського обліку полягає у проведенні процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам, для прийняття рішень.

3. Фінансовий облік має здійснювати повне і точне пояснення та розкриття операцій з виробничо-економічної діяльності підприємства.

4. Управлінський облік має допомогти керівництву досягнути мети підприємства – забезпечення раціонального використання наявних ресурсів, виявлення резервів підвищення економічно-соціальної та екологічної ефективності ведення аграрного бізнесу.

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

6. Рекомендований порядок нормативно-правового забезпечення організації бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах має бути спрямований на поліпшення ведення обліку в галузях рослинництва і тваринництва, раціональне використання наявних ресурсів.

7. В цукровому буряківництві ефективність виробництва розглядають у наступних видах: економічна, соціальна, екологічна, виробнича. Кожний вид ефективності галузі характеризують натуральні та економічні показники. Висока урожайність цукрових буряків, концентрація виробництва (збільшення зібраної

площі), зменшення повної собівартості 1 ц реалізованих буряків та збільшення обсягу продажу цукрової сировини за рівних інших умов є головними чинниками підвищення економічної ефективності буряківництва у підприємствах.

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

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

10. Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи, в тому числі цукрові буряки визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи».

Облік процесів виробництва цукрових буряків здійснюють на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» та субрахунку 211 «Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю».

Облік поточних біологічних активів рослинництва, зокрема цукрових буряків ведуть у Журналі ордері № 8 сг. та Відомості № 8.1 сг.

11. ТОВ «Україна - 2001» має сприятливі природно-кліматичні умови для розвитку буряківництва. За останні роки виявлено позитивну динаміку щодо збільшення посівних площ цукрових буряків та підвищення їх урожайності. Все це свідчить про те, що у аналізованому підприємстві потрібно створити необхідні, належні умови щодо сталого й ефективного розвитку галузі буряківництва.

12. Важлива роль у розвитку буряківництва належить владним структурам нашої країни. Регулюючи рівень розвитку буряківництва держава визначає, з однієї сторони, щоби виробити ту кількість цукру, яка необхідна для внутрішнього споживання, а з іншої сторони – щоби сільськогосподарські підприємства не втратили свої технології вирощування цукрових буряків та завантажували виробничі потужності діючих в країні цукрових заводів.

13. Буряківнича галузь у ТОВ «Україна - 2001» розвивається за принципом розширеного відтворення, тобто збільшуються зібрана площа цукрових буряків, їх врожайність та валові збори. Зібрана площа та врожайність є основними показниками, що формують технологічну ефективність, а повна собівартість і ціна – економічну ефективність.

14. Обсяги продажу сировини, повна собівартість, ціна є головними факторами підвищення економічної ефективності виробництва цукрових буряків.

ПРОПОЗИЦІЇ

1. Збільшити обсяг продажу цукрових буряків можливо за рахунок підвищення урожайності та збільшення зібраної площі цукрових буряків.

Зменшити повну собівартість цукрових буряків можна шляхом підвищення урожайності цієї культури, раціонального використання наявних ресурсів.

2. Підвищити рівень цін на цукрові буряки можна за рахунок поліпшення якісних параметрів, зокрема збільшення вмісту цукру у коренях та дотримання правил збуту цієї продукції.

3. Збільшення рівня урожайності та цукристості цукрових буряків є головним напрямком підвищення економічно-господарського розвитку галузі. Зменшення собівартості продукції та збільшення її реалізації з одночасним підвищенням ціни за якісні параметри є головними напрямками поліпшення економічно-фінансових результатів галузі буряківництва у сільськогосподарських підприємствах.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агропромисловий комплекс України: стан, тенденції та перспективи розвитку. Інформаційно-аналітичний збірник / За ред. П. Т. Саблука та ін. Вип. 6. - К. : ІАЕ УААН, 2003. - 764 с.
2. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств : підручник.- 2-ге вид., доп. і переробл. / В. Г. Андрійчук. - К. : КНЕУ, 2004.- 624 с.
3. Андрійчук В. Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз: монограф. / В.Г. Андрійчук.- Вид. 2-ге , без змін.- К.: КНЕУ, 2006.- 292 с.
4. Баканов М. Н., Шеремет А. Д. Теория экономического анализа. — М.: Финансы и статистика, 1996. — 263 с.
5. Білуха М. Т. Теорія бухгалтерського обліку. — К, 2000.
6. Багрій Т.В. Напрями відновлення виробництва на ринку цукру в Україні / Т.В. Багрій // Агроінком.- 2005.- № 5-6.- с. 85-88.
7. Боднар В. Іноземні гібриди цукрових буряків: «за і проти»/ В. Боднар, Л. Літвіновська // Агробізнес сьогодні.-2010.-№ 4.-с.30-33.
8. Бруханський Р.Ф. Бухгалтерський облік: навч. посібн./ Р.Ф. Бруханський, О.П. Скирпан.- Тернопіль: ТНЕУ, 2014.- 444с.
9. Бруханський Р.Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємства: моногр. / Р.Ф. Бруханський.- Тернопіль: ТНЕУ, 2014.- 384с.
10. Бутинець Ф.Ф. та ін. Інформаційні системи бухгалтерського обліку/ За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця.-Житомир: ПП «Рута», 2002,-544с.
11. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник. – 4-те вид., перероб. і допов. За ред.. проф. М. Ф. Огійчука. – К.: Алерта, 2007. – 979 с.
12. Варченко О. М. Якість продукції як основний чинник забезпечення конкурентоспроможності бурякоцукрової галузі / О. М. Варченко // Вісник ЛАДУ. Сер. Економіка АПК. - 2003. - № 10(2). - С. 27-33.

13. Варченко О.М. Механізм регулювання ринку цукру в країнах Європейського Союзу / О.М. Варченко // Вісник аграрної науки.-2006.-№ 6.-с.70-74.
14. Вітвицький В. В. Оптимізація затрат праці в цукробуряковому підкомплексі України в ринкових умовах / В. В. Вітвицький, Т. В. Шутюк // Економіка АПК.- 2001. - № 11. - С. 64-67.
15. Вовчак І.С. Інформаційні системи та комп'ютерні технології в менеджменті.-Тернопіль: Карт-Бланш, 2001.- 354с.
16. Гарасим П.М., Журавель Г.П., Хомин П.Я. Фінансовий, управлінський і податковий облік у господарських товариствах (ВАТ, ЗАТ, ТОВ, ПОП, ПАП). – Тернопіль: Економічна думка, 2003. – 480 с.
17. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія.- К.: Центр учбової літератури, 2007.- 522 с.
18. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник.- 2-ге вид.- К.: Лібра, 2004.-704 с.
19. Деречин В.В. Теорія бухгалтерського обліку. Навч. посіб. – К.: ЦНЛ, 2006. – 352 с.
20. Доронін А.В. Конкурентоспроможність продукції цукробурякового виробництва підприємств АПК: автореф. дис. на здобуття наук. ступ. канд. екон. наук / А.В. Доронін.- К.: 2012.-21 с.
21. Дусановський С. Організаційно-економічні основи відродження цукробурякового підкомплексу регіону [Текст] / С. Дусановський, Р. Баглей // Регіональні аспекти розвитку продуктивних сил України. – 2011. – Вип.16. – С. 16-19.
22. Жук В. М. Облік сільськогосподарської діяльності: Навчальний посібник / В.М. Жук, Ю.Я. Лузан, В.М. Гаврилюк та ін. / За ред. В.М. Жука.- Видав.-во ТОВ «Юр.-Агро-Веста», 2007.-с.51.
23. Журавель Г. П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, П. Я. Хомин; за ред. П. Я. Хомина; М-во освіти і науки України. – К. : Професіонал, 2009. – 319 с.

24. Журавель Г.П., Крупка Я.Д., Палюх М.С., Гуцайлюк Л.О., Фаріон Т.І. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки. Навч. посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 456 с.

25. Загородній А. Г., Парник Г. О., Пилипенко Л. М. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: Підручник. – К. Знання, 2007. – 550 с.

26. Закон України —Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні№996-XIV від 16.07.99 р. (зі змінами та доповненнями).

27. Закон України —Про оподаткування прибутку підприємств№ від 22.05.97 р. №283/97-ВР (зі змінами і доповненнями).

28. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» (від 28.12.2014 №71-VIII) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kyiv.sfs.gov.ua/okremistorinki/arhiv1/185618.html>.

29. Захожай В.Б., Базась М.Ф., Матюха М.М., Базась В.М. Бухгалтерський облік в галузях економіки – К.: МАУП, 2005. – 968 с.

30. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Наукове видання.- Житомир, 2001.- 416 с.

31. Інформаційні системи і технології в економіці/За ред. В.С. Пономаренка.- К.: Видавничий центр —Академія, 2002.-544с.

32. Кім Г., Сопко В.В., Кім Ю.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення. Навчальний посібник: Вид. 2-ге, перероб. та доповн.- К.: Центр навчальної літератури, 2006.- 460 с.

33. Китайчук Т.Г. Проблеми синтетичного та аналітичного обліку запасів в аграрних формуваннях // Облік і фінанси АПК. – 2010. - №4. – С.79-82

34. Кобута І. Політика деяких країн у ціноутворенні на сільськогосподарську продукцію / І.Кобута, Н. Сеперович //Пропозиція.- 2000.-№10.-с.110-111.

35. Коваленко Ю. С., Матвеев В. В., Охріменко І. В., Демченко О. В. Витратно-ціновий аналіз з використанням комп'ютерних технологій в управлінні аграрним підприємством в умовах ринку (рекомендації). — К.: ІАЕ УААН, 2003. — 87 с.

36. Ковальчук М. І. Економічний аналіз у сільському господарстві: Навч.-метод. посібник. — К.: КНЕУ, 2002. — 282 с.
37. Коденська М. Ю. Стан та формування економічного механізму розвитку цукробурякового виробництва / М. Ю. Коденська, Л. М. Пархоменко // Агроінком. - 2010. - № 1-3. - С. 18-20
38. Корнелюк В. Економічна ефективність виробництва цукрових буряків у сільськогосподарських підприємствах / В. Корнелюк // Вісник ЛДАУ. Сер. Економіка АПК. - 2005. - № 12. - С. 332-339.
39. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки // Облік і фінанси в АПК.- 2009.-№ 1.- с. 7-16.
40. Лахтіонова Л. А. Фінансовий аналіз суб'єктів господарювання. Монографія. — К.: КНЕУ, 2001. — 387 с.
41. Моссаковський В. Облік біологічних активів / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит.- 2009. № 4. — с. 39.
42. Нашкерська Г.В. Фінансовий облік: Навчальний посібник. — К.: Кондор, 2005р. — 503 с.
43. Нелеп В. М. Розвиток інтеграції в цукробуряковому виробництві / В. М. Нелеп, О. О. Єранкін // Економіка АПК. - 2000. - № 6. - С. 12-22.
44. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств: монографія/ За ред. Р.Ф. Бруханського, М.К. Пархомця, П.Р. Пуцентейла.-Тернопіль: Крок, 2015.-300 с.
45. Пархоменко Л. М. Механізм державної підтримки виробництва цукрової сировини в Україні / Л. М. Пархоменко // Економіка АПК. - 2012. - № 8. - С. 38-43.
46. Пархоμεць, М. К. Організаційно-економічні засади підвищення ефективності функціонування цукробурякового підкомплексу АПК [Текст] : монографія / М. К. Пархоμεць, О. Р. Олійник ; за ред. М. К. Пархомця. — Тернопіль : ТНЕУ, 2013. — 260 с. — До 50-річчя ТНЕУ.

47. Пархоμεць М. К. Конкурентоспроможність основних галузей сільського господарства за регіонами України: аналіз, проблеми і шляхи підвищення // Інноваційна економіка. - 2011. - № 5. - С. 93-106.

48. Пархоμεць М. К., Матвійчик З. М. Ціноутворення у підприємствах аграрнопромислового виробництва: організація та методика : моногр. / М. К. Пархоμεць, З. М. Матвійчик. - Тернопіль : Економічна думка, 2012. - 228 с.

49. Пархоμεць М.К. Організаційно-економічний механізм забезпечення дохідності сільськогосподарських підприємств: теорія, методика, практика: Монографія/ М.К. Пархоμεць, В.В. Гудак.-Тернопіль: ТНЕУ,2014.-256с.

50. Пархоμεць М.К. Аналіз дохідності основних галузей аграрних підприємств та напрямки її підвищення у західних областях України / М.К. Пархоμεць, Л.М. Уніят // Науково-інформаційний вісник Івано-Франківського університету права ім. короля Данила Галицького, 2015.-Вип.11.-с.246-258.

51. Податковий кодекс України від 14.12. 2011 р. (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс].- Режим доступу: <https://zakon.help/law/2755-VI/edition01.01.2017/>

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Мінфіну України від 2.11.99р. №751/4044.

54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затв. наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790.

55. Пушкар М.С. Метатеорія обліку або якою повинна стати теорія: монографія. – Тернопіль, Карт – бланш, 2007.- 359 с.

56. Регістри та методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики від 7 березня 2001 р. №49.

57. Скирпан О. П., Палюх М. С. Фінансовий облік: Навчальний посібник. – Тернопіль: ТНЕУ, 2008. – 407с.

58. Слупян, К. В. Активізація інтеграційних процесів бурякоцукрової галузі як чинника підвищення ефективності виробництва продукції [Текст] / К. В. Слупян // Формування ринкових відносин в Україні. – 2010. – №5. – С. 150-154.
59. Сопко В., Гуцайлюк З., Щирба М., Бенько М. Бухгалтерський облік: Навч. посіб. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
60. Сук Л. К., Сук П. Л. Організація документування господарських операцій та документообігу // Бухгалтерія в сільському господарстві – 2007 - № 18.- с. 6-18.
61. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – К.: Алеута, 2006. – 1080 с.
62. Туниця Ю.Ю. Економіка і ринок: подолання суперечностей / Ю.Ю. Туниця.-К.: Знання, 2006.-314с.
63. Фінанси агропромислового виробництва // Навчальний посібник / За ред. Пархомця М.К.- тернопіль: ТНЕУ, 2015.-404с.
64. Удобрення цукрових буряків.- [Електронний ресурс].- Режим доступу: <http://besta.com.ua/es-es/beet>.
65. Фурса А. В. Насінництво цукрових буряків у період ринкових трансформацій / А. В. Фурса // Економіка АПК. - 2012. - № 9.- С. 94-102.
66. Фурса А. В. Трансформація цін на цукрові буряки та цукор – основа стабільного розвитку цукробурякового підкомплексу / А. В. Фурса // Економіка України. – 2002. – № 8. – С. 69–75.
67. Фурса А. В. Цукробуряковий підкомплекс України: стан і перспективи розвитку / А. В. Фурса // Економіка АПК. – 2005. – № 2. – С. 20–24.
68. Фурса А. В. Шляхи підвищення економічної ефективності цукробурякового виробництва / А. В. Фурса // Науковий вісник НАУ. – 2001. – Вип. 35. – С. 160–164.
69. Фурса А. В. Взаємовідносини між учасниками цукробурякового підкомплексу / А. В. Фурса // Економіка АПК. – 2002. – № 6. – С. 31–36.
70. Фурса А. В. Державне регулювання цукробурякового підкомплексу в умовах ринкових відносин / А. В. Фурса // Економіка України. – 2004. – № 10. – С. 58–66.

71. Фурса А. В. Методика визначення витрат на виробництво цукрових буряків // Зб. наук. пр. ІЦБ УААН. – 2000. – Вип. 3. – С. 264–268.
72. Федорова Т. Л. Використання економіко-математичних моделей у сільському господарстві США / Т. Л. Федорова // Економіка АПК. – 1998. – № 5. – С. 85–89.
73. Формування міжгалузевих відносин: проблеми теорії та методології. / П. Т. Саблук, М. Й. Малік, В. Л. Валентинов. – К. : ІАЕ, 2002. – 294 с.
74. Хейлі С. Зворотний бік державного регулювання ринку цукру США / С. Хейлі, Н. Суарез // Пропозиція. – 2000. – № 10. – С. 84–104.
75. Хорунжий М. Й. Організація агропромислового комплексу : підручник / М. Й. Хорунжий. – К. : КНЕУ, 2001. – 382 с.
76. Цукробурякове виробництво України: проблеми відродження, перспективи розвитку : монографія [за ред. П. Т. Саблука, М. Ю. Коденської]. – К. : ННЦ ІАЕ, 2007. – 390 с.
77. Шатохін І. В. Інтеграція сільськогосподарських і переробних підприємств – фактор підвищення конкурентоспроможності / І. В. Шатохін // Економіка сільськогосподарських і переробних підприємств. – 2004. – № 6. – С. 47–48.
78. Шпичак О. М. Теоретичні основи необхідності дотримання еквівалентності обміну в АПК та шляхи його досягнення / О. М. Шпичак // Вісник аграрної науки. – 2002. – № 2. – С. 5–12.
79. Шпичак О. М. Ангарний маркетинг як інструмент дослідження ринку цукру / О. М. Шпичак, О. М. Варченко // Вісник аграрної науки. – 2000. – № 11. – С. 65–68.
80. Шпичак О. М. Проблеми цін при заготівлі цукрових буряків / О. М. Шпичак, С. А. Стасіневич, О. М. Варченко // Агроінком. – 2005. – № 5–6. – С. 2–9.
81. Шпичак О. М. Теоретично-методологічні аспекти ціноутворення на сільськогосподарську продукцію / О. М. Шпичак // Економіка АПК. – 2012. – № 8. – С. 3–10.

82. Шпичак О. О. Методи регулювання ринку цукру в Україні / О. О. Шпичак // Вісник аграрної науки. – 2002. – № 8. – С. 40–41.
83. Щоткін В. Агротехнологія вирощування цукрового буряку / В. Щоткін // Пропозиція. – 2001. – № 2. – С. 47–51.
84. Хорунжий М. Й. Організація агропромислового комплексу : підручник / М. Й. Хорунжий. - К. : КНЕУ, 2001. - 382 с.
85. Якель Р. Цукрова галузь як тест на Європейський вибір України [Текст] / Р. Якель // Дзеркало тижня. – 2008. – 12-18 липня (№26). – С. 10.
86. Яриш П. Буряко-цукровий комплекс: проблеми накопичуються [Текст] / П. Яриш // Харчова і переробна промисловість. – 2005. – № 5. – С.4,18-19.
87. Яремчук І. Г. Історія розвитку цукробурякового виробництва / І. Г. Яремчук // Економіка АПК. – 2004. – № 5. – С. 22–27.
88. Яремчук І. Г. Економіка природокористування / І. Г. Яремчук. – К. : Пошуково-видавниче агентство «Книга пам'яті України», Видавничий центр «Просвіта», 2000. – 431 с.
89. Ярчук М. М. Реструктуризація цукробурякового виробництва в Україні та підвищення його дохідності [Текст] / М. М. Ярчук // Економіка АПК. – 2008. – №5. – С. 59-61.
90. Ярчук М. М. Основні напрями відновлення і розвитку цукробурякового виробництва в Україні / М. М. Ярчук // Економіка АПК. – 2001. – № 7. – С. 3–7.
91. Ярчук М. М. Перспективи розвитку цукробурякового виробництва в Україні / М. М. Ярчук // Економіка АПК. – 2002. – № 3. – С. 19–23.
92. Яців І.Б. Конкурентоспроможність сільськогосподарських підприємств: монографія / І.Б. Яців.-Львів: Український бестселер, 2013.-427с.