

*Н. М. Бондаренко,*

*к. е. н., доцент, доцент кафедри статистики обліку та економічної інформатики,*

*Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара, м. Дніпро*

*ORCID ID: 0000-0003-4733-8159*

*Н. В. Різченко,*

*магістрант, Дніпровський національний університет імені Олеся Гончара, м. Дніпро*

*ORCID ID: 0000-0001-5778-7463*

DOI: 10.32702/2306-6806.2019.11.76

## ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

*N. Bondarenko,*

*PhD in Economics, Associate Professor, Assistant Professor, Department of Accounting Statistics and Economic Informatics, Oles Honchar Dnipro National University, Dnipro*

*N. Rizchenko,*

*master student, Oles Honchar Dnipro National University, Dnipro*

### FEATURES OF COST ACCOUNTING AND OUTPUT OF PLANT PRODUCTS

---

*Актуальним питанням у рослинництві залишається забезпечення правильності бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції, облік її виходу (оприбуткування), калькулювання собівартості.*

*Мета статті — дослідження особливостей обліку виробництва і виходу продукції рослинництва з метою більш ефективної організації обліку на сільськогосподарських підприємствах.*

*В умовах посилення конкуренції на прибутковість діяльності сільськогосподарського підприємства суттєво впливають обсяги виробництва та реалізації готової продукції.*

*Кожна галузь відрізняється певними особливостями, що мають вплив на організацію бухгалтерського обліку, аналізу та контролю.*

*Встановлено такі галузеві особливості у рослинництві: використання специфічних засобів праці (земля і рослини), значний вплив на процес виробництва природних факторів та природних умов; тривалість виробничого процесу, наявність галузевих типових форм первинних документів, облікових реєстрів та звітності.*

*Всебічне урахування галузевих особливостей у процесі організації обліку у рослинництві дозволить своєчасно забезпечувати користувачів оперативною, достовірною та повною інформацією про кількість вирощеної продукції, її вартість, матеріальні, трудові та інші виробничі витрати структурних підрозділів і підприємства загалом для потреб поточного, оперативного та стратегічного управління.*

*The actual issue is the crop production is ensuring the correct accounting of production costs, accounting for its output (posting), costing*

*The purpose of the article is to study the peculiarities of accounting of production and output of crop production with the aim of more efficient organization of accounting at agricultural enterprises.*

*In conditions of increased competition, the profitability of the agricultural enterprise is significantly influenced by the volume of production and sales of finished products.*

*Each industry is distinguished by specific features that affect the organization of accounting, analysis and control.*

*The following sectoral features in crop production are identified: the use of specific means of labor (land and plants), significant influence on the process of production of natural factors and natural conditions; the length of the production process, the availability of industry standard forms of primary documents, accounting records and reporting.*

*The above factors determine the frequency of calculation of the actual cost of crop production (once a year), the frequency of inventory, the procedure and features of the distribution of overhead costs, etc.*

*The study of literary sources, methodological and practical aspects of accounting of production costs and cost of production made it possible to generalize the question of construction of their accounting process at the enterprise.*

*The article explores the features of documenting the operations of production and harvesting of grain at agricultural enterprises. The primary, analytical and synthetic accounting of production costs and the procedure of disclosure of information about them in the financial statements in accordance with the current legislation of Ukraine are covered.*

*Comprehensive consideration of sectoral features in the process of accounting organization in crop production will allow timely provision of users with prompt, reliable and complete information on the amount of production, its value, material, labor and other production costs of structural units and the enterprise as a whole for the needs of current, operational and strategic management.*

*Ключові слова: аграрний сектор, виробництво, витрати, облік, продукція рослинництва, сільськогосподарська продукція.*

*Key words: agricultural sector, production, costs, accounting, crop production, agricultural products.*

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Провідне місце в аграрному виробництві України посідає галузь рослинництва. Під рослинництво та супутню йому галузь виробництва кормів використовується близько 93% орних земель нашої країни [1]. Для цієї галузі характерними є певні особливості, а саме: використання специфічних засобів праці, зокрема землі; сезонність сільськогосподарського виробництва, яка в свою чергу спричиняє нерівномірність понесення виробничих витрат; значна залежність технологічного процесу від природних умов; одночасність виходу декількох основних та побічних видів продукції та ін.

Як і в будь-якій іншій галузі, облік у рослинництві має забезпечувати надання користувачам достовірних даних. Першочергово користувачів цікавить склад витрат, їх величина, методика обчислення собівартості сільськогосподарської продукції, вплив її величини на фінансовий результат. Тому важливим є забезпечення правильності бухгалтерського обліку витрат на виробництво продукції, облік її виходу (оприбуткування), калькулювання собівартості.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Теоретико-методологічні питання обліку продукції рослинництва постійно знаходяться у колі зору не тільки науковців, а й практикуючих бухгалтерів. Їм присвятили свої праці такі дослідники: Ф.Ф. Бутинець, В.М. Жук, Н.М. Малюга, В.Б. Моссаковський, П.Т. Саблук, А.К. Сук та багато інших. Проте аналіз ряду літературних джерел за даним напрямом дозволив зробити висновок, що організація обліку виробництва і виходу продукції рослинництва потребує більш ґрунтовних подальших досліджень, зокрема недостатньо дослідженими є галузеві особливості.

## ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ

Дослідження особливостей обліку виробництва і виходу продукції рослинництва з метою більш ефективної організації обліку на сільськогосподарських підприємствах.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

В умовах посилення конкуренції на прибутковість діяльності виробничого підприємства суттєво впливають обсяги виробництва та реалізації готової продукції. Від правильності бухгалтерського обліку виробництва продукції рослинництва залежить обґрунтованість та достовірність не тільки показників фінансових результатів діяльності агропромислових підприємств, а й кінцева ринкова вартість такої продукції.

Глобальною тенденцією у сучасному світі є постійний дефіцит харчових продуктів і нарощування об-

сягів сільськогосподарського виробництва. Проте поруч з цим не втрачає своєї важливості такий аспект, як якість продукції, в тому числі її безпечність та екологічність. Саме облік виступає тією інформаційною системою, що має вчасно виявляти, достовірно вимірювати, послідовно реєструвати, систематизувати, накопичувати, надійно зберігати та передавати дані про усі процеси щодо виробництва продукції у рослинництві та її вихід, тобто про фактично використані ресурси не тільки у грошових, а й у натуральних вимірниках. Таким чином, тільки система обліку є найбільш інформативною для управління і контролю.

Відомо, що кожна галузь відрізняється певними особливостями, що мають вплив на організацію бухгалтерського обліку. Враховувати особливості необхідно не тільки при відображенні в обліку певних господарських операцій і процесів, а й під час здійснення аналізу і контролю господарської діяльності загалом.

У галузі рослинництва з-поміж об'єктів обліку важливе місце посідають витрати на виробництво продукції. Необхідно зауважити, що облік витрат на виробництво належить до найбільш складних і трудомістких ділянок роботи бухгалтерських служб та потребує високої концентрації та підвищеної уваги облікових працівників.

Облік витрат виробництва продукції рослинництва, має виконувати такі основні завдання:

- 1) організація раціонального документування господарських операцій, під час яких виникають витрати;
- 2) повний облік витрат на вирощування сільськогосподарських культур;
- 3) достовірне відображення в обліку виходу продукції рослинництва у розрізі її видів, структурних підрозділів та якісних параметрів;
- 4) узагальнення інформації щодо виробничих витрат і виходу продукції для визначення фактичної собівартості продукції та інших управлінських цілей.

Виконання вищезазначених завдань бухгалтерським обліком у сучасному управлінні покликане забезпечувати оперативний контроль витрат, встановлювати відхилення фактичного їх рівня від нормативно-планового (у грошових, натуральних і трудових вимірниках), виявляти непродуктивні витрати, їх причини або винуватців.

Розглянемо особливості обліку виробництва і виходу продукції рослинництва на основних етапах обліку:

- I етап. Спостереження (документування та інвентаризація).
- II етап. Вимірювання (оцінка і калькулювання).
- III етап. Групування і систематизація (відображення на рахунках).
- IV етап. Узагальнення і систематизація (баланс і звітність).

Як відомо, первинне спостереження можливе безпосередньо в момент здійснення тієї чи іншої господарської операції. Особливістю виробничого процесу у рослинництві є те, що господарські операції часто здійснюються у виробничих підрозділах, тому і деякі первинні документи вручну оформлюються водіями, комбайнерами, бригадами, робітниками току (вагарями, завідувачем току), а згодом передаються в бухгалтерію, де інформація з них узагальнюється та систематизується у певних зведених документах (відомостях, журналах, реєстрах тощо). В таблиці 1 наведено перелік найбільш розповсюджених первинних документів з обліку витрат і виходу продукції рослинництва.

На практиці сільськогосподарські підприємства в залежності від способу оприбуткування продукції рослинництва можуть використовувати тільки ті документи, ведення яких передбачено певним способом. Наприклад, оприбуткування продукції може оформлюватися такими первинними документами (на вибір підприємства):

- 1) талонами комбайнера;
- 2) путівками на вивезення продукції з поля;
- 3) реєстрами відправлення зерна та іншої продукції з поля.

Слід зазначити, що особливості документального оформлення та перелік первинних документів, які використовує сільськогосподарське підприємство необхідно висвітлювати в обліковій політиці.

Одним із основних методів бухгалтерського обліку є інвентаризація, що покликана забезпечити контроль за збереженням і використанням майна шляхом порівняння та перевірки даних бухгалтерського обліку й фактичної наявності об'єктів обліку. Загальний порядок проведення інвентаризації затверджено відповідним нормативно-правовим актом — Положенням про інвентаризацію активів та зобов'язань [7]. Проте діяльність підприємств аграрного сектору має певні особливості, тому Міністерством аграрної політики затверджені відповідні Методичні рекомендації з інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах підприємствах [8]. Періодичність проведення інвентаризації у рослинництві також має свою специфіку, обумовлену різноманітністю об'єктів та їх властивостям (табл. 2).

Для різних об'єктів інвентаризації, як правило, створюють окремі робочі інвентаризаційні комісії, оскільки об'єкти у сільському господарстві (земельні угіддя, елеватори і т.п.) не тільки часто територіально віддалені один від одного, але й потребують певних спеціальних знань членів інвентаризаційних комісій.

Особливим об'єктом обліку та контролю в аграрному секторі виступає земля з притаманними тільки їй кількісними та якісними характеристиками та вартісною оцінкою. Під час інвентаризації земельних ділянок повинна здійснюватися перевірка їх фактичної наявності (шляхом обміру площі, перевірки документів, що підтверджують законність права власності чи права користування ними, зокрема оренди) та перевірка грошової оцінки землі.

Загальними для усіх галузей економіки нормативно-правовими документами, якими слід керуватися під час обліку господарських операцій, що сукупно складають процеси виробниц-

**Таблиця 1. Первинні документи з обліку витрат і виходу продукції рослинництва**

Первинні документи з обліку витрат на вирощування продукції	Первинні документи з обліку оприбуткування вищої продукції
Табелі обліку робочого часу (ф. № П-5)	Талони шоферів і комбайнерів (ф. № 77б, 77в)
Облікові листи трактористів-машиністів (ф. № 67-Б)	Журнали обліку виданих талонів (ф. № 188)
Облікові листи праці та виконаних робіт (ф. № 66, 66а)	Реєстри приймання зерна від водіїв (ф. № 71а)
Дорожні листи вантажних автомобілів або дорожні листи трактористів (ф. № 68)	Реєстри приймання зерна вагарем (ф. № 78а)
Журнали обліку робіт і витрат (ф. № 37)	Відомості руху зерна та іншої продукції (ф. № 80)
Накопичувальні відомості використання машинно-тракторного парку (ф. № 37а)	Виписки з реєстру про намолот зерна та зібрану площу (ф. № 67а)
Накопичувальні відомості роботи вантажного автотранспорту (ф. № 38)	Реєстри відправки зерна та іншої продукції з полів (ф. № 77)
Лімітно-забірні карти (ф. № ВЗСГ – 1,2)	Реєстри приймання зерна та іншої продукції (ф. № 78)
Накладна внутрішньогосподарського призначення (ф. № ВЗСГ-8)	Путівки на вивезення продукції з полів (ф. № 77а)
Звіти про рух матеріальних цінностей (ф. № М-19)	Товарні накладні за видами продукції (ф. № ВЗСГ-7)
Акти витрачання насіння та садивного матеріалу (ф. № ВЗСГ – 4)	Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф. № 81)
Акти використання добрив, отрутохімікатів і гербіцидів (ф. № ВЗСГ – 3)	Акти на сортування і сушіння продукції рослинництва (ф. № 82)
Розрахунки амортизаційних відрахувань (ф. № ОЗ-14, ОЗ-16)	Книги складського обліку (ф. ВЗСГ -10)

Джерело: складено автором за [2,—6].

тва і виходу продукції рослинництва є: Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [9], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби", Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" (ПСБО 9) [10], Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" (П(С)БО 16) [11], План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція по його використанню [12] та ін.

**Таблиця 2. Періодичність проведення інвентаризації у рослинництві**

Об'єкти інвентаризації	Строки проведення
Основні засоби; нематеріальні активи; незавершені капітальні вкладення; незакінчені капітальні ремонти і витрати майбутніх періодів	Не рідше 1 разу на рік перед складанням річних звітів, але не раніше 1 жовтня звітного року
Земельні угіддя, землі водного фонду, будівлі, споруди (в т. ч. гідротехнічні), інші нерухомі об'єкти основних засобів	1 раз на 3 роки
Незавершене виробництво та напівфабрикати власного виробництва, в т. ч.: - незавершене виробництво рослинництва - незавершене виробництво в допоміжних, інших виробництвах і господарствах	Перед складанням річної звітності:  - на 1 листопада, - на 31 грудня
Плодові розсадники, насадження	IV квартал (до настання зими)
Насіння, добрива (мінеральні, органічні), гербіциди, пестициди, інші засоби захисту рослин	Не рідше 2 разів на рік (до 1 липня і до 1 грудня)
Продукція сільськогосподарського виробництва (крім насіння, продукції промислових та інших виробництв, господарств)	Не рідше 1 разу на рік, але не раніше 1 жовтня та не пізніше на 1 грудня звітного року
Паливно-мастильні матеріали	Не рідше 1 разу на місяць;
Малоцінні і швидкозношувані предмети, сировина для переробки, запасні частини, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали і обладнання, інші матеріали	1 раз на рік (не раніше 1 жовтня)
Грошові кошти, грошові документи, розрахунки	Не рідше 1 разу на квартал

Джерело: складено відповідно до [8].

Специфічними для аграрного сектору, в тому числі для галузі рослинництва, є такі нормативно-правові акти: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" (П(С)БО 30) [13] та Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств № 132 (Методрекомендації № 132) [14].

Згідно з п. 1.4 Методичних рекомендацій № 132 мета обліку витрат полягає у своєчасному, достовірному та суцільному, документально підтвердженому відображенні в системі обліку фактичних витрат на виробництво продукції для забезпечення контролю за усіма видами ресурсів — матеріальних, трудових, фінансових.

Сільськогосподарські підприємства для цілей фінансового обліку використовують класифікацію витрат, наведену в П(С)БО 16, тобто за економічними елементами, а саме:

- матеріальні затрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація; і
- інші операційні витрати [14].

Для цілей планування, калькулювання собівартості та контролю класифікація операційних витрат за елементами є не достатньо повною й інформативною. Саме тому згідно з Методрекомендаціями № 132 [14] всі витрати слід формувати за центрами відповідальності і об'єктами обліку, планування та калькулювання і, відповідно, класифікувати їх не лише за економічними елементами, а й за такими ознаками, як:

- характер участі в процесі виробництва (основні та накладні),
- спосіб включення в собівартість продукції (прямі та непрямі),
- обсяг виробництва і склад витрат (змінні — пропорційні і непропорційні, постійні),
- вид витрат,
- відношення до собівартості продукції (витрати на продукцію і витрати періоду).

Особливим для сільськогосподарських підприємств є використання індивідуального переліку статей витрат, що може різнитися в залежності від видів здійснюваної діяльності, специфіки виробництва певних видів продукції. Ці статті аграрні підприємства встановлюють самостійно та їх перелік мають наводити у додатках до Наказу про облікову політику. Номенклатура статей калькулювання у рослинництві, як правило, включає:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- насіння та посадковий матеріал;
- добрива;
- засоби захисту рослин;
- роботи і послуги;
- витрати на утримання основних засобів (паливно-мастильні матеріали, амортизація);
- витрати на утримання та обслуговування виробництва;
- інші витрати.

Як видно з вищенаведеної номенклатури, специфічними для рослинництва є витрати на насіння і посадковий матеріал, різноманітні добрива, а також засоби захисту рослин.

Проблемам класифікації витрат було приділено увагу В. Івашкевичем [15] та В. Палієм [16]. На їхнє переконання, класифікація за центрами відповідальності і місцями виникнення витрат дозволить користувачам отримувати більш повну та деталізовану інформацію про собівартість продукції. Місцями виникнення витрат вважаються підрозділи підприємства (робочі місця, бригади, дільниці, цехи), які є початковим етапом у використанні виробничих ресурсів.

Ми погоджуємося з думкою вищезгаданих науковців, що на великих сільськогосподарських підприємствах, враховуючи їх багатогалузевість, аналітичний

облік витрат доречно вести за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності. Це дозволить здійснювати контроль витрат відповідних центрів, порівнювати їх з нормами, кошторисами, а також встановлювати вплив керівників/відповідальних осіб на розмір витрат і результати діяльності підрозділу в цілому. Водночас центрами відповідальності визначати окремі виробничі бригади та місця виникнення витрат. Центри відповідальності слід визначати на агропідприємствах індивідуально, з обов'язковим взяттям до уваги розмірів підприємств, специфіки діяльності, організаційної структури і т.п.

Особливістю калькулювання у рослинництві є те, що фактичну собівартість продукції розраховують в цілому за рік. Це обумовлено специфікою такої галузі — технологічний процес у рослинництві носить тривалий характер, тому собівартість може бути встановлена тільки після збирання врожаю.

Порядок визначення собівартості у рослинництві регламентовано п. 6.2 Методрекомендації № 132 [14]. Так, розподіл накопичених витрат і закриття відповідних рахунків їх обліку, необхідно здійснювати у такій послідовності:

1. Розподіл витрат на утримання основних засобів (сівалок, комбайнів, тракторів і т.д.) між окремими об'єктами обліку та планування (з субрахунку 91 "Загальногосподарські витрати").
2. Визначення собівартості робіт і послуг допоміжних господарств (ремонтні бригади, вантажний транспорт, постачання води тощо).
3. Розподіл загальних витрат на зрошення та/або осушення земель, утримання пожежогасильних смуг.
4. Вирахування з витрат основного виробництва сум надзвичайних витрат.
- Необхідно відзначити, що специфічним для рослинництва є те, що існує ймовірність виникнення надзвичайних витрат в разі загибелі врожаю внаслідок стихійного лиха. В такому випадку у собівартість включатимуться тільки повторні витрати, пов'язані з пересіванням повністю загиблих рослин (насіння, обробка ґрунту перед посівом тощо).
5. Розподіл загальногосподарських витрат (ЗВВ) окремих підрозділів (бригад, ферм, цехів, ділянок) і галузей.
6. Визначення собівартості продукції підсобних промислових виробництв з переробки рослинницької продукції.
7. Обчислення собівартості товарної продукції рослинництва.

Слід зазначити, що калькулювання собівартості у рослинництві не передбачає поділ загальногосподарських витрат на постійні та змінні. Натомість останні поділяють на пропорційні (визначаються обсягом одержаного врожаю/продукції) і непропорційні (залежать від обсягу виконаних садово-польових робіт).

Розподіл загальногосподарських витрат у рослинництві є досить складним. Так, витрати на утримання основних засобів відносять на собівартість продукції окремих культур і видів незавершеного виробництва таким чином:

- 1) тракторів — пропорційно обсягу виконаних ними механізованих тракторних і будівельних робіт;
- 2) ґрунтообробних машин — пропорційно обробленим площам, зайнятим певними сільгоспкультурами;
- 3) сівалок — пропорційно посівній площі;
- 4) технічних засобів для збирання врожаю — прямо або пропорційно зібраній площі;
- 5) машин зі внесення добрив — пропорційно масі внесених добрив;
- 6) меліоративних споруд — пропорційно площам меліорації;
- 7) складів для зберігання продукції — пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції протягом звітного періоду.

Витрати на зрошення розподіляють між певними культурами пропорційно площі поливних земель.

Крім розглянутих вище загальновиробничих витрат, які за сутністю є іншими прямими витратами (їх можна віднести безпосередньо на відповідний об'єкт витрат, вони розподіляються між об'єктами витрат пропорційно базі), у рослинництві виникають також загально виробничі витрати, які стосуються усіх напрямів діяльності. Наприклад, до них можна віднести витрати на утримання основних засобів, котрі обслуговують виробничі процеси у різних напрямках діяльності; витрати на пожежну охорону; витрати, пов'язані з викидами/скидами забруднюючих речовин в довколишнє середовище тощо. Такі витрати накопичуються на окремому субрахунку рахунку 91 і розподіляють між об'єктами витрат пропорційно загальній сумі прямих витрат за вираховуванням вартості насіння (у рослинництві) і сировини, матеріалів та напівфабрикатів (у промислових підприємствах).

У фінансовому обліку інформація про витрати на виробництво та вихід продукції у рослинництві формується на синтетичних рахунках 23 "Виробництво", 91 "Загальновиробничі витрати", 27 "Сільськогосподарська продукція" [12]. Зазвичай до рахунку 23 відкривається субрахунок 231 "Рослинництво", який є на початок року активним, а на протязі року активно-пасивним. У дебеті субрахунку 231 "Рослинництво" на початок року відображаються витрати минулого року під врожай поточного року — незавершене виробництво; а протягом року накопичуються поточні витрати під врожай поточного року та майбутнього року (незавершене виробництво на кінець звітного року). По кредиту субрахунку 231 протягом поточного періоду фіксують оприбуткування сільськогосподарської продукції відповідно до П(С)БО 30 [13] за виробничою (плановою) собівартістю або справедливою вартістю, що зменшена на очікувані витрати у місці продажу. Слід зазначити, що витрати і вихід продукції рослинництва відображаються в обліку наростаючим підсумком з початку звітного року.

Якщо сільгосппідприємство оприбутковує продукцію за виробничою собівартістю, то в кінці року після визначення фактичної собівартості продукції планову собівартість коригують до рівня фактичної, тобто встановлюють калькуляційні різниці. Після списання цих різниць за кредитом субрахунку 231, він закривається, проте аналітичні рахунки, на яких обліковуються витрати під урожай майбутнього року не закриваються (рис. 1).

Оцінка за справедливою вартістю базується на цінах активного ринку. Така оцінка також передбачає коригування в обліку під час закриття рахунку 23 (рис. 1). Визначення справедливої вартості повинне бути зафіксоване у первинному документі — довідці бухгалтерії.

Інформація про наявність і рух продукції рослинництва систематизується на активному синтетичному рахунку 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва". Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво і оприбуткування продукції у рослинництві наведено у таблиці 3.

Аналітичний облік за субрахунком 231 "Рослинництво" ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. Аналітичний облік за рахунком 27 ведеться у розрізі видів продукції.

Розглянувши специфіку розподілу загальновиробничих витрат (ЗВВ) у процесі калькулювання собівартості продукції рослинництва ми дійшли висновку, що сільгоспвиробникам за можливості краще розмежовувати інформацію про всі загальновиробничі витрати шляхом відкриття окремих субрахунків до рахунку 91 — 911 "ЗВВ рослинництва", 912 "ЗВВ промислових виробництв", 913 "ЗВВ усіх напрямів діяльності", а аналітичний облік вести за місяцями виникнення витрат, центрами відповідальності та статтями витрат. Це дозво-

лить усунути значні похибки та перекоси під час розподілу ЗВВ і забезпечити достовірність показника фактичної собівартості продукції.

Слід відмітити, що для обліку витрат передбачено ведення таких облікових регістрів:

— Звіту № 5.5 с.-г. про витрати та вихід продукції основного виробництва — для основного виробництва;

— Звіту № 5.6 с.-г. про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв — для промислових, допоміжних виробництв, витрат на утримання та експлуатацію машин та обладнання;

— Звіту № 5.7 с.-г. про загальновиробничі витрати — для загальновиробничих витрат [17].

Ці звіти складаються за місяць, наростаючим підсумком з початку року в розрізі об'єктів аналітичного обліку по відповідним статтям витрат. Показники Звітів № 5.5 с.-г., 5.6 с.-г. переносяться у Зведену відомість № 5.10 с.-г. та у Журнал-ордер № 5В с.-г. у межах галузей виробництв та структурних підрозділів [17].

Інформація про витрати і вихід продукції рослинництва узагальнюється також у звітності підприємства, а саме у Балансі (Звіті про фінансовий стан), Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід), Примітках до фінансової звітності, а також у статистичному Звіті про економічні показники діяльності сільськогосподарського підприємства (форма № 50-сг.). У Балансі у II розділі наводиться інформація про сільськогосподарську продукцію, незавершене виробництво. У Звіті про фінансові результати можна знайти інформацію про собівартість реалізованої готової продукції, а також про витрати за елементами. У Примітках до річної фінансової звітності наводиться більш деталізована інформація про запаси, в т.ч. готову продукцію (розділ VIII), поточні біологічні активи (розділ XIV), фінансові результати від первісного визнання та реалізації сільськогосподарської продукції (розділ XV). Найбільш інформативним для цілей управління витратами є статистична форма № 50-сг., в якій міститься інформація за такими блоками: структура собівартості за видами продукції (розділ I), витрати на виробництво продукції сільського господарства (розділ II), наявність і рух продукції сільського господарства (розділ III), купівля матеріально-технічних ресурсів для виробничих потреб (розділ IV) [18].

## ВИСНОВКИ

Для гарантування продовольчої безпеки країни важливе значення має постійне нарощування обсягів виробництва сільськогосподарської продукції. Водночас мотиваційною умовою для сільськогосподарських товаровиробників є їх економічна зацікавленість, яка безпосередньо залежить від рентабельності господарської діяльності у галузі рослинництва. А основним чинником зростання прибутковості є мінімізація витрат, зокрема собівартості продукції. В управлінні витратами важливе місце посідає достовірність і повнота інформації, що забезпечується ефективною організацією системи обліку на підприємстві. Обліку витрат на виробництво продукції у рослинництві та вихід притаманні певні галузеві особливості, що обумовлено:

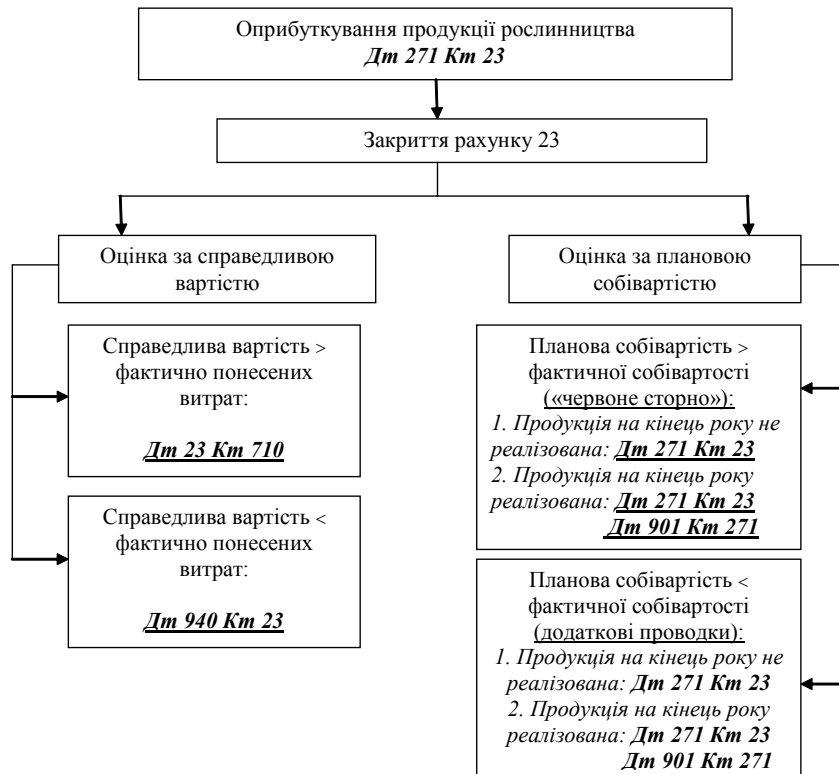
— використанням специфічних засобів праці, що є одночасно і предметами праці (земля і рослини);

— значним впливом на процес виробництва природних факторів та природних умов;

— тривалістю виробничого процесу (до року — кукурудза, зернові і т.п., кілька років — багаторічні насадження);

— затвердженими галузевими формами первинних документів, облікових регістрів та звітності.

Вище перелічені фактори обумовлюють періодичність розрахунку фактичної собівартості продукції рослинництва (1 раз на рік), періодичність проведення інвентаризації, порядок та особливості розподілу загально виробничих витрат і т.п.



**Рис. 1. Схема закриття рахунку 23 за різних методів оцінки сільськогосподарської продукції**

Всебічне урахування галузевих особливостей в процесі організації обліку у рослинництві дозволить своєчасно забезпечувати користувачів оперативною, достовірною та повною інформацією про кількість вирощеної продукції, її вартість, матеріальні, трудові та інші виробничі витрати структурних підрозділів і підприємства в цілому для потреб поточного, оперативного та стратегічного управління.

#### Література:

1. Стан галузі та перспективи розвитку рослинництва // Уманський Національний Університет Садівництва. URL: <https://crops.udau.edu.ua/ua/navchannya/>

cikavo/stan-galuzi-ta-perspektivi-rozvitku-roslinnictva.html (дата звернення: 20.10.2019).

2. Гнатишин А. Організація системи первинного обліку в зерновиробництві / А. Гнатишин, О. Прокопишин, М. Чумак // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК. — 2014. — № 21 (1). — С. 84—91.

3. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах: Наказ Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0929555-07> (дата звернення: 20.10.2019).

**Таблиця 3. Кореспонденція рахунків з обліку витрат на виробництво та оприбуткування продукції рослинництва**

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Понесені матеріальні витрати на виробництво продукції	23/1	20, 22
2	Віднесено на собівартість продукції витрати бджільництва із запилення культур, вартість вивезеного в поле гною	23/1	23/2
3	Списана на витрати вартість послуг допоміжних виробництв	23/1	23/3
4	Включені до складу виробничих витрат витрати на оплату праці працівників, зайнятих у технологічному процесі виробництва	23/1	661
5	Здійснено відрахування на соціальні заходи	23/1	651
6	Списані витрати рослинництва загальновиробничі витрати	23/1	91/1
7	Оприбутковано з виробництва насіння, корми	208	23/1
8	Оприбуткована (за плановою собівартістю) з виробництва готову продукція	271	23/1
9	Віднесена на витрати вартість зеленого корму, згодованого продуктивним тваринам і робочій худобі на випасі	23/2	23/1
10	Відображені наприкінці року калькуляційні різниці на продукцію рослинництва (різниця між фактичною та плановою собівартістю продукції)	208, 23/2, 271	23/1

Джерело: складено автором згідно з [12].

4. Інструкція з обліку продукції та матеріалів в сільськогосподарських підприємствах: Наказ Міністерства сільського господарства СРСР від 16.05.1977 р. № 269-1. URL: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua) (дата звернення: 20.10.2019).

5. Типові форми первинних документів для сільськогосподарства: Наказ Міністерства сільського господарства СРСР від 13.12.1977 р. № 269-2. URL: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua) (дата звернення: 20.10.2019).

6. Про затвердження типових форм первинної облікової документації зі статистики праці: Наказ Державного комітету статистики України від 05.12.2008 р. № 489. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08> (дата звернення: 20.10.2019).

7. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань № 879 від 02.09.2014 р. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14>. (дата звернення: 21.10.2019).

8. Методичні рекомендації з інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах: Лист Міністерства аграрної політики України від 04.12.2003 р. № 37-27-12/14023. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1402555-03> (дата звернення: 21.10.2019).

9. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" № 996-ВР від 16.07.1999 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 21.10.2019).

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (дата звернення: 21.10.2019).

11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18.11.2005 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 21.10.2019).

12. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу та зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення: 21.10.2019).

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 "Біологічні активи" Наказ Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (дата звернення: 21.10.2019).

14. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: Наказ Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 р. № 132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (дата звернення: 21.10.2019).

15. Івашкевич В.Б. Организация управленческого учета по центрам ответственности и местам формирования затрат / В.Б. Ивашкевич // Бухгалтерский учет. — 2000. — № 5. — С. 15—18.

16. Палий В.Ф. Организация управленческого учета / В.Ф. Палий. — М.: Буратор-Пресс, 2003. — 224 с.

17. Про затвердження спеціалізованих форм регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та Методичних рекомендацій щодо їх застосування: Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09> (дата звернення: 21.10.2019).

18. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг "Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств": Наказ Держстату від 06.11.2007 р. № 403. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1303-07> (дата звернення: 21.10.2019).

## References:

1. Umans'kyj Natsional'nyj Universytet Sadivnytstva (2019), "Industry status and prospects for crop development",

[Online], available at: <https://tsrops.udau.edu.ua/ua/navchannia/tsikavo/stan-galuzi-ta-perspektivi-rozvitku-roslinnitstva.html> (Accessed 20 October 2019).

2. Hnatyshyn, L. (2014), "Organization of the primary accounting system in grain production", *Visnyk L'vivskoho natsional'noho ahrarnoho universytetu*, vol. 21(1), pp. 84—91.

3. Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2007), The order "On approval of Methodological recommendations for the application of specialized forms of primary documents for inventory accounting in agricultural enterprises", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0929555-07> (Accessed 20 October 2019).

4. Ministry of Agriculture of the USSR (1977), The order "Instruction on accounting of products and materials in agricultural enterprises", available at: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua). (Accessed 20 October 2019).

5. Ministry of Agriculture of the USSR (1977), The order "Typical forms of primary documents for agriculture", available at: [www.rada.gov.ua](http://www.rada.gov.ua) (Accessed 20 October 2019).

6. State Statistics Committee of Ukraine (2008), The order "On approval of standard forms of primary accounting records for labor statistics", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0489202-08> (Accessed 20 October 2019).

7. Ministry of Finance of Ukraine (2014), The order "Assets and Liabilities Inventory Regulations", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14> (Accessed 21 October 2019).

8. Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2003), The Letter "Methodical recommendations for inventory at agricultural enterprises", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1402555-03> (Accessed 21 October 2019).

9. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine "On accounting and financial reporting in Ukraine", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. (Accessed 21 October 2019).

10. Ministry of Finance of Ukraine (1999), The order "Accounting Standard 9 "Inventories", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99> (Accessed 21 October 2019).

11. Ministry of Finance of Ukraine (2005), The order "Accounting Standard 16 "Costs", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (Accessed 21 October 2019).

12. Ministry of Finance of Ukraine (1999), The order "Plan of accounting of assets, capital and liabilities and business operations of enterprises and organizations", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (Accessed 21 October 2019).

13. Ministry of Finance of Ukraine (1999), The order "Accounting Standard 30 "Biological Assets", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05> (Accessed 21 October 2019).

14. Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2001), The order "Guidelines for planning, accounting and costing of agricultural products (works, services)", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01> (Accessed 21 October 2019).

15. Yvashkevych, V.B. (2000), "Organization of management accounting at responsibility centers and cost centers", *Accounting*, vol. 5, pp. 15—18.

16. Palij, V.F. (2003), *Organizacija upravlencheskogo ucheta* [Organization of management accounting], Burator-Press, Moscow, Russia.

17. Ministry of Agrarian Policy of Ukraine (2009), The order "On approval of specialized forms of registers journal-order form of accounting for agricultural enterprises and Guidelines for their application", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0390555-09> (Accessed 21 October 2019).

18. State Statistics Committee of Ukraine (2007), The order "Instruction on filling in the form of the state statistical survey № 50-sh "The main economic indicators of work of agricultural enterprises", available at: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1303-07> (Accessed 21 October 2019).

Стаття надійшла до редакції 30.10.2019 р.