

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту
(найменування кафедри)

Допущено до захисту
Завідувач кафедри

(підпис)
“ ____ ” _____ 2024 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття освітнього ступеня магістра
зі спеціальності 071 – Облік і оподаткування
(шифр та найменування спеціальності)
за освітньою програмою «Облік, аудит і оподаткування підприємницької діяльності»
(назва освітньої програми)
на тему "Особливості обліку та оподаткування на підприємствах аграрного сектору економіки (на прикладі ТОВ «Кишенці»)»
(назва теми)

Виконавець:

студентка ЦЗВФН
Крачок Людмила Ігорівна
(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Науковий керівник:

доктор економічних наук, професор
(науковий ступінь, вчене звання)
Артюх Оксана Валентинівна
(прізвище, ім'я, по батькові)

/підпис/

Одеса 2024

ЗМІСТ

	Стор.
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ.....	7
1.1. Особливості аграрного сектору економіки та їх вплив на облікову політику сільськогосподарських підприємств.....	7
1.2. Нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування в аграрному секторі України	16
1.3. Теоретичні підходи до класифікації та оцінки активів і зобов'язань аграрних підприємств	22
РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «КИЩЕНЦІ».....	38
2.1. Коротка фінансово-економічна характеристика ТОВ "КИЩЕНЦІ"	38
2.2. Особливості організації та практики бухгалтерського обліку господарських операцій в аграрному секторі на досліджуваному підприємстві	55
2.3. Деякі проблемні питання в бухгалтерському обліку господарських операцій у ТОВ "КИЩЕНЦІ"	60
РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «КИЩЕНЦІ».....	64
3.1. Економічний аналіз господарської діяльності досліджуваного підприємства.....	64

3.2. Діджиталізація облікових процесів у ТОВ «КИЩЕНЦІ»	75
3.3. Внутрішній контроль господарських операцій ТОВ "КИЩЕНЦІ"	78
3.4. Шляхи розв'язання проблемних питань внутрішнього контролю господарських операцій на досліджуваному підприємстві.....	81
ВИСНОВКИ	86
Список використаних джерел	91
Додатки	97

ВСТУП

Актуальність теми. Аграрний сектор економіки є одним із ключових напрямів розвитку України, забезпечуючи країну продовольством, робочими місцями та значною часткою валютних надходжень від експорту. Особливості діяльності агропідприємств, зокрема залежність від природних умов, сезонний характер виробництва та динамічність законодавчого регулювання, визначають специфіку облікових та податкових процесів. У зв'язку з цим дослідження обліку та оподаткування підприємств аграрного сектору, таких як ТОВ «Кищенці», є важливим для формування стійкої економіки.

Також важливим є питання оподаткування підприємств аграрної галузі. Нестабільність податкового законодавства, постійні зміни в правилах застосування податкових пільг для сільського господарства та специфіка єдиного податку для аграріїв впливають на фінансову діяльність компаній. Вивчення цього аспекту на прикладі ТОВ «Кищенці» сприяє розумінню, як податкові режими можуть бути адаптовані до потреб підприємств, щоб мінімізувати податкове навантаження та сприяти їхньому розвитку.

Крім того, впровадження цифрових технологій в аграрному секторі сприяє автоматизації облікових процесів та спрощенню податкової звітності. Такі інновації, як ERP-системи, електронний документообіг і спеціалізовані агроплатформи, дозволяють оптимізувати роботу підприємств і забезпечувати своєчасний доступ до управлінської інформації. Досвід ТОВ «Кищенці» у діджиталізації обліку та оподаткування є цінним для інших компаній галузі.

Актуальність теми також зумовлена необхідністю підвищення конкурентоспроможності аграрних підприємств України на міжнародних ринках. Це передбачає відповідність систем обліку світовим стандартам і врахування вимог експортного законодавства. В умовах глобалізації адаптація облікових і податкових

практик до сучасних викликів є стратегічно важливою для збереження позицій українських аграріїв на світовій арені.

Отже, дослідження особливостей обліку та оподаткування на підприємствах аграрного сектору, зокрема на прикладі ТОВ «Кищенці», є актуальним як з теоретичної, так і з практичної точки зору. Воно сприятиме підвищенню ефективності облікових і податкових процесів, мінімізації ризиків, а також забезпеченню сталого розвитку підприємств аграрної галузі в умовах постійних змін економічного середовища.

Вивчення специфіки бухгалтерського обліку та контролю операцій на підприємствах аграрного сектору набуває особливої важливості в сучасних умовах війни, оскільки це має як значний практичний, так і науковий інтерес.

Теоретичні та практичні питання обліку, аналізу та контролю фінансово-господарських операцій агропромислових підприємств досліджували багато науковців, а саме: Аксентюк М. М., Андрійчук В. Г., Беззубченко О.А., Венжега Д. І., Виговська Н.Г., Гончар В., Голарчук О. А., Гудзинський О. Д., Гуторов А. О., Гордієнко Н., Гуцаленко Л. В., Дікань Л.В., Євтушенко С.М., Дем'яненко М. Я., Духницький Б.В., Жолнер В.І., Журавель Г.П., Іорданов В., Каменська Т.О., Кірейцев Г. Г., Кобець Є.А., Корецька С.О., Кошкаров С.А., Лепетан І.М., Магопець О. А., Марценюк О.В., Михалків А. А., Мулик Т. О., Петренко С.М., Правдюк Н.Л., Продіус О. І., Рибakov М. В., Рибалко Л.В., Смоляр Л.Г., Стасишен М.С., Сторожук Т. М., Ткаченко Н.М. та багато інших.

Об'єктом дослідження є особливості обліку та оподаткування на підприємствах аграрного сектору економіки.

Предметом дослідження є вивчення проблемних питань в обліку та оподаткуванні на підприємствах аграрного сектору економіки.

Мета і завдання дослідження. Метою даної роботи є розв'язання проблемних питань обліку та оподаткування на підприємствах аграрного сектору економіки.

Виходячи з мети дослідження, в роботі були поставлені такі завдання:

- проаналізувати особливості аграрного сектору економіки та їх вплив на облікову політику сільськогосподарських підприємств;
- дослідити нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування в аграрному секторі України;
- розкрити теоретичні підходи до класифікації та оцінки активів і зобов'язань аграрних підприємств;
- навести коротку фінансово-економічну характеристику ТОВ "КИЩЕНЦІ";
- дослідити особливості організації та практики бухгалтерського обліку господарських операцій в аграрному секторі на досліджуваному підприємстві, виокремити проблемні питання в бухгалтерському обліку господарських операцій у ТОВ "КИЩЕНЦІ";
- розкрити ступінь діджиталізації облікових процесів у ТОВ «КИЩЕНЦІ»;
- розглянути внутрішній контроль господарських операцій на досліджуваному підприємстві;
- надати ймовірні шляхи розв'язання проблемних питань внутрішнього контролю господарських операцій на досліджуваному підприємстві.

Методи дослідження: загальнонаукові та спеціалізовані методи дослідження. До загальнонаукових методів належать такі прийоми, як аналіз, синтез, індукція та дедукція. Спеціалізовані методи включали спостереження, обчислення середніх і відносних величин, застосування графічного аналізу, проведення порівнянь, а також використання економіко-математичного моделювання та прогнозування.

Інформаційна база дослідження: дослідження ґрунтується на використанні законодавчих і нормативних актів, наукових публікацій, матеріалів конференцій, а також електронних ресурсів з аналітичною інформацією від Державної служби статистики України. Також у роботі застосовувались внутрішні облікові документи, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова та статистична звітність ТОВ «КИЩЕНЦІ».

Структура та обсяг роботи. У роботі використано 64 джерела інформації. Загальний обсяг роботи 96 сторінок, 12 таблиць, 8 рисунків, 15 додатків.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА ОПОДАТКУВАННЯ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ ПІДПРИЄМСТВ АГРАРНОГО СЕКТОРУ УКРАЇНИ

1.1. Особливості аграрного сектору економіки та їх вплив на облікову політику сільськогосподарських підприємств

Аграрний сектор економіки характеризується низкою унікальних особливостей, що безпосередньо впливають на облікову політику підприємств у цій галузі. Основними чинниками є специфіка сільськогосподарського виробництва, сезонний характер робіт, а також залежність від природно-кліматичних умов, що зумовлює складності в плануванні та організації обліку.

Сільське господарство відзначається циклічністю, оскільки значна частина виробничих процесів прив'язана до природних сезонів (посівні та збиральні кампанії, догляд за культурами тощо). Це призводить до нерівномірного навантаження протягом року та потреби у сезонних працівниках і ресурсах.

Витрати накопичуються протягом виробничого циклу, а основний дохід з'являється лише після збору врожаю або реалізації продукції, таким чином виникає нерівномірний розподіл доходів і витрат. Тому облік часто потребує застосування спеціальних методів амортизації та врахування затрат, щоб уникнути значних коливань фінансових показників у звітах. Наприклад, на початку сезону значна частка коштів йде на придбання насіння, добрив, пального, а в період збору врожаю – на оплату праці та логістику.

Сезонність, що обумовлена природними циклами вирощування сільськогосподарських культур та розведення тварин, які визначають строки посіву, збору врожаю, обробки земель, а також виробничі перерви, характерні для міжсезоння, створює нерівномірність у здійсненні витрат, отриманні доходів і формуванні фінансових результатів [12, с. 23].

У періоди активної виробничої діяльності облік повинен забезпечувати детальний контроль за витратами на посівну кампанію, догляд за культурами чи вирощування молодняка тварин. Особливу увагу слід приділяти розподілу витрат між поточним і майбутніми періодами, що необхідно для точного визначення собівартості продукції. Це стосується витрат на добрива, паливно-мастильні матеріали, оренду техніки чи використання власних трудових ресурсів. Для таких витрат часто застосовують методи обліку за плановою собівартістю із подальшим коригуванням, щоб враховувати зміни фактичних показників.

Планування фінансових потоків в умовах сезонності також потребує адаптації. У періоди, коли агропідприємства не отримують доходів (наприклад, під час вирощування культур до моменту їх збору та продажу), виникає потреба в залученні кредитів або авансуванні від покупців. Це формує ризики для ліквідності, тому необхідно складати детальні фінансові плани з урахуванням можливих касових розривів. В умовах міжсезоння підприємства мають зосереджуватися на оптимізації витрат, амортизації техніки, підготовці до майбутнього циклу виробництва, а також плануванні інвестицій у модернізацію [14, с. 53].

Сезонність впливає і на звітність. Необхідно точно відображати в бухгалтерському обліку періоди накопичення витрат і дохідності. Наприклад, за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) витрати на посів і вирощування культур, які ще не реалізовані, можуть бути визнані як активи (незавершене виробництво). Це дозволяє правильно оцінити фінансовий стан підприємства в конкретний момент часу.

Крім того, сезонний характер виробництва вимагає підвищеної уваги до управління запасами. Невірний розрахунок обсягів зберігання продукції або недостатня логістична підготовка можуть призвести до втрат, особливо для швидкопсувної продукції. Облік повинен включати процедури інвентаризації та оцінки залишків, а також враховувати специфіку таких витрат, як зберігання чи транспортування.

Зрештою, сезонність сприяє потребі в адаптивних програмних рішеннях, які дозволяють вести облік із можливістю моделювання сезонних коливань. Інформаційні системи, що автоматизують облік, полегшують аналіз показників і прогнозування, забезпечуючи оперативне прийняття управлінських рішень в умовах невизначеності.

Бюджетування та фінансове планування здійснюється з урахуванням сезонних піків, що впливає на прогнозування грошових потоків і потребує від підприємства завчасного фінансування [25, с. 16].

Короткострокове планування включає місячні або квартальні бюджети, орієнтовані на конкретні етапи виробництва. Наприклад, у посівний період пріоритетом є закупівля ресурсів, а в збиральний – організація логістики.

Довгострокове планування забезпечує стратегію на кілька років, враховуючи ротацію культур, інвестиції в техніку, інфраструктуру, інновації (наприклад, системи зрошення або диджиталізація).

Аграрна діяльність надзвичайно чутлива до погодних умов, що можуть непередбачувано впливати на врожайність та якість продукції. Це спричиняє нестабільність у виробництві й необхідність адаптивного підходу до облікових процедур.

В обліковій політиці аграрних підприємств важливим елементом є відображення ризиків, пов'язаних з коливанням обсягів врожаю і можливих збитків через несприятливі умови. Наприклад, формування резервів на покриття збитків від стихійних явищ, страхування майна та врожаю.

Облікова політика аграрних підприємств – це стратегічно важливий інструмент, який забезпечує раціональне ведення обліку, аналізу й контролю господарських операцій. Особливості аграрної діяльності, такі як сезонність, залежність від природно-кліматичних умов, складна структура виробництва, а також державне регулювання, визначають специфіку формування облікової політики в цій сфері. Основна мета облікової політики – забезпечення достовірності, повноти та своєчасності інформації для внутрішніх і зовнішніх користувачів.

Формування облікової політики аграрного підприємства починається з вибору методів і підходів до відображення господарських операцій відповідно до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів (МСФЗ), якщо підприємство працює на міжнародних ринках. Зокрема, особлива увага приділяється обліку біологічних активів, який потребує оцінки поточної вартості активів з урахуванням змін у фізичному розвитку або вартості реалізації.

Облікова політика має враховувати специфіку витратного характеру аграрного бізнесу. Наприклад, витрати на посів, догляд за культурами або годування тварин слід класифікувати як витрати майбутніх періодів, що визнаються у фінансовій звітності лише після отримання продукції. Цей підхід забезпечує точне визначення собівартості продукції та дозволяє підприємству адекватно оцінювати свої фінансові результати.

Також важливим аспектом є вибір методів амортизації основних засобів. У аграрній сфері ці об'єкти часто експлуатуються нерівномірно, що зумовлює необхідність застосування прискорених методів амортизації або розподілу витрат відповідно до сезонних циклів.

Аналогічно, особливу увагу слід приділяти обліку земельних ресурсів, які є ключовим активом для аграрних підприємств. Землі не амортизуються, проте їхнє обліковування потребує точного відображення витрат на покращення якості ґрунтів, меліорацію та рекультивацію.

Додатково, облікова політика аграрних підприємств повинна враховувати податкове навантаження, включаючи особливості оподаткування сільськогосподарських підприємств. Наприклад, платники єдиного податку четвертої групи мають специфічний порядок обліку доходів і витрат, що впливає на вибір облікових методів. Аграрні підприємства також повинні дотримуватися вимог щодо подання звітності до органів державної влади, включаючи екологічну звітність та облік спеціальних дозволів на використання природних ресурсів.

Не менш важливим є інтеграція інформаційних технологій у процес ведення обліку. Сучасні автоматизовані системи дозволяють ефективно аналізувати дані, планувати витрати, проводити моніторинг запасів і оптимізувати управлінські рішення. Це особливо важливо для великих агропромислових підприємств, які працюють у багатофіліальній структурі та мають потребу в оперативному отриманні консолідованої звітності.

Таким чином, облікова політика аграрного підприємства – це багатокомпонентна система, яка відображає стратегічні, операційні та регуляторні аспекти діяльності. Вона забезпечує не лише відповідність законодавчим вимогам, а й слугує інструментом ефективного управління ресурсами, аналізу фінансових результатів та забезпечення стійкості підприємства в умовах постійно змінюваного зовнішнього середовища .

У сільському господарстві облік біологічних активів (наприклад, тварин або рослин) вимагає окремого підходу, оскільки вони проходять декілька стадій розвитку. Важливо оцінювати зміни у вартості таких активів, застосовуючи спеціальні методи оцінки та амортизації [30, с. 18].

Виробництво сільськогосподарської продукції, особливо в галузі тваринництва або садівництва, часто має довгостроковий характер. Наприклад, вирощування плодових дерев або розведення великої рогатої худоби потребує кількох років до отримання результатів.

Аграрні підприємства змушені враховувати довготривалі витрати на вирощування або вирощення тварин, і це відображається у плануванні амортизаційних витрат та капіталовкладень.

Облік собівартості продукції часто ускладнюється тривалим виробничим циклом, і тому підприємства застосовують методи накопичення витрат і розподілення їх протягом кількох звітних періодів.

Сільськогосподарська діяльність також має низьку ліквідність, оскільки основні активи (земельні ділянки, тварини, багаторічні насадження) є менш мобільними та важче конвертуються в грошові кошти.

Аграрні підприємства схильні до високих витрат і ризиків, пов'язаних з довготривалим фінансуванням. Облікова політика повинна враховувати ці обмеження при виборі джерел фінансування та управлінні ліквідністю.

Підприємства часто застосовують спеціальні методи обліку, щоб рівномірно розподілити дохідність на кілька періодів і таким чином збалансувати фінансову звітність.

Таким чином, особливості аграрного сектору економіки створюють необхідність у розробці спеціалізованої облікової політики, яка враховує сезонність, залежність від природних умов, довгостроковість виробничих процесів та низьку ліквідність активів.

Основним документом, який регламентує правила та процедури ведення бухгалтерського обліку біологічних активів і продукції сільського господарства є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. У ньому визначені методологічні основи відображення в бухгалтерському обліку інформації про біологічні активи, додаткові біологічні активи, отримані внаслідок їх біологічних перетворень, та сільськогосподарську продукцію, а також правила розкриття цієї інформації у фінансовій звітності [60, с.42].

У п. 3.18 Методичних рекомендацій щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України № 291 від 17 грудня 2007 р., зазначається, що в документі необхідно визначити об'єкти обліку біологічних активів. Це дає можливість сформувати робочий план рахунків підприємства, виходячи з потреб ведення обліку таких активів. Оцінка біологічних активів на дату складання проміжного та річного балансу регулюється НП(С)БО 30 та методичними рекомендаціями, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 № 1315.

В розпорядчому документі облікової політики підприємства вказується метод, який буде використовуватися для визначення справедливої вартості біологічних активів. Для того, щоб забезпечити правильну та достовірну оцінку цих активів та сільськогосподарської продукції на момент їх первісного визнання чи на звітну дату, в обліковій політиці пропонується створення постійно діючих комісій, які будуть здійснювати оцінку.

Склад комісій може включати профільних фахівців, керівників підрозділів, матеріально-відповідальних осіб та бухгалтерів, що відповідають за конкретний напрямок обліку.

З прийняттям Податкового кодексу України було внесено зміни до НП(С)БО 30 «Біологічні активи», що визначають основні елементи облікової політики для сільськогосподарських підприємств у частині обліку біологічних активів. Ці зміни ставлять нові вимоги до методів оцінки та обліку, що має бути враховано при формуванні політики.

В обліковій політиці повинні бути докладно описані облікові підходи до основних бізнес – процесів агропідприємства:

- склад баз розподілу загальновиробничих витрат і методика їх розподілу;
- на основі яких ринкових цін буде визначатися справедлива вартість біологічних активів і агропродукції, а також який саме метод оцінки застосовуватиметься
- як будуть розподілятися витрати допоміжного виробництва;
- в якій послідовності будуть закриватися рахунки обліку наприкінці року та інше.

Військова агресія Російської Федерації суттєво вплинула на економіку України, особливо на аграрну сферу. Із 24 лютого 2022 року в країні діє воєнний стан. Згідно з даними Міністерства аграрної політики, через воєнні дії площа земель для посіву в 2022 році скоротилася на 3,5 млн га у зонах активних бойових дій. Незважаючи на це,

аграрний сектор продовжує функціонувати. Для забезпечення стабільності агробізнесу в умовах війни впроваджено низку змін і адаптацій.

У період воєнного стану в Україні було запроваджено низку законодавчих змін, які безпосередньо вплинули на аграрний сектор:

1. Зміни у земельних відносинах:

– Автоматичне продовження договорів оренди земель сільськогосподарського призначення на один рік без необхідності додаткових дій з боку сторін, якщо термін договору спливає після запровадження воєнного стану.

– Спрощена процедура оренди земель державної та комунальної власності терміном до одного року. Договори укладаються в електронній формі за допомогою кваліфікованих електронних підписів.

– Заборона передачі земель державної та комунальної власності у приватну власність та обмеження на розробку документації із землеустрою на період дії воєнного стану.

2. Фінансова підтримка аграріїв:

– Запроваджено програму державних гарантій для залучення кредитів аграріями. Це дозволило забезпечити доступ до обігових коштів для посівної кампанії та інших потреб.

– Уряд компенсує витрати на страхування агропродукції, а також стимулює інвестиції в галузь через міжнародні програми підтримки.

3. Продовольча безпека та логістика:

– Забезпечення доступу до пального для сільськогосподарської техніки через пріоритетний розподіл ресурсів.

– Відновлення експорту агропродукції через домовленості, такі як «зернова угода», які дозволили відновити постачання через чорноморські порт.

4. У період воєнного стану Мінагрополітики дозволило використовувати трактори, самохідні шасі та іншу сільськогосподарську техніку без обов'язкової

реєстрації. Однак, після завершення або скасування воєнного стану, власники техніки зобов'язані зареєструвати (або перереєструвати) її протягом 90 днів.

5. У діяльності Держпродспоживслужби впроваджено принцип екстериторіальності. Фітосанітарний контроль проводиться виключно у формі інспектування за наявності фітосанітарного сертифіката, без потреби фітосанітарної експертизи. Додатково, запити для отримання необхідної інформації Держпродспоживслужба надсилає не частіше одного разу на місяць.

Ці заходи були спрямовані на підтримку агробізнесу в умовах війни, забезпечення продовольчої безпеки та збереження виробничого потенціалу для повоєнного відновлення.

Для подальшого розвитку агропромислового комплексу України в умовах інтеграції до європейського ринку ключовими напрямками мають бути:

- Прискорене впровадження європейських і світових стандартів щодо безпеки та якості харчових продуктів (НАССР, ISO, EN, Кодекс Аліментаріус) у всіх секторах агропромислового виробництва.

- Розробка механізмів відстеження зовнішньої торгівлі з країнами ЄС для забезпечення швидкого реагування на зміни в кон'юктурі аграрного ринку.

- Сприяння розвитку невеликих фермерських господарств, зокрема правове регулювання діяльності особистих селянських господарств.

- Створення механізмів для їх перетворення на фермерські господарства, що сприятиме включенню таких суб'єктів у ринкову систему аграрного сектора.

Ці заходи сприятимуть гармонізації українського аграрного ринку з європейським, підвищенню конкурентоспроможності продукції та розширенню її доступу до міжнародних ринків.

Вирішальну роль в адаптації аграрних підприємств до складних і непередбачуваних умов відіграють сучасні інформаційні технології. Вони забезпечують доступ до оперативної інформації, допомагають аналізувати дані та прогнозувати розвиток ситуації, що є особливо важливим у кризових ситуаціях.

Інформаційні системи дозволяють вести автоматизований облік, що включає моніторинг ресурсів, контроль виробничих обсягів, витрат та ефективності. Це сприяє швидкому реагуванню на зміни у внутрішніх та зовнішніх умовах.

Завдяки систематизації даних, підприємства отримують можливість швидко реагувати на виклики, такі як порушення ланцюгів постачання або зміни цін на сировину.

Інформаційні технології допомагають розробляти ефективні стратегії ресурсного розподілу, зокрема в періоди посухи, неврожаю чи економічної нестабільності.

Впровадження сучасних технологій та адаптація стратегій управління з урахуванням викликів кризи дозволяють агропідприємствам забезпечити стійкий розвиток, підвищити ефективність та залишатися конкурентоспроможними в умовах глобальних змін.

1.2. Нормативно – правове регулювання обліку та оподаткування в аграрному секторі України

Нормативно – правове регулювання обліку та оподаткування в аграрному секторі України ґрунтується на загальних законах і нормативних актах, що регулюють облік і фінансову звітність, а також на спеціальних положеннях, які враховують особливості сільськогосподарського виробництва.

Це регулювання охоплює питання ведення бухгалтерського обліку, оподаткування, державної підтримки аграрних підприємств, а також захисту природних ресурсів.

Далі пропонуємо розглянути основні законодавчі акти, що регулюють бухгалтерський облік.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Це основний закон, що встановлює загальні принципи та правила ведення обліку для всіх підприємств, у тому числі аграрних. Він визначає обов'язок ведення бухгалтерського

обліку, основні принципи фінансової звітності, вимоги до організації бухгалтерської служби на підприємствах.

Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО). Ці стандарти встановлюють правила ведення обліку різних активів і зобов'язань, зокрема біологічних активів.

Так, НП(С)БО 30 «Біологічні активи» встановлює базові правила обліку та регулює облік і оцінку рослинництва та тваринництва, що є важливим для аграрних підприємств, адже біологічні активи мають специфічні особливості обліку (оцінка за справедливою вартістю, амортизація).

Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства України від 29.12.2006 р. № 1315 деталізують норми вище наведеного стандарту.

Особливості визначення собівартості сільгосппідприємств описані у Методичних рекомендаціях із планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132.

Форми первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів та рекомендації щодо їх заповнення і застосування містяться у методичних рекомендаціях щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку довгострокових та поточних біологічних активів, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 21.02.2008 р. № 73.

Форми з обліку виробничих запасів (в тому числі добрив, кормів, садивного матеріалу тощо) сільгосппідприємств містяться у Методичних рекомендаціях щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 21.12.2007 р. № 929.

Для ефективного ведення обліку у сільгосппідприємствах, сучасний бухгалтер повинен дотримуватися та керуватися наведеними вище нормативними актами.

Нормативно – правове регулювання оподаткування здійснюється низкою нормативних актів, прийнятих відповідними державними органами, що в комплексі складають податкове законодавство (рис. 1.1).

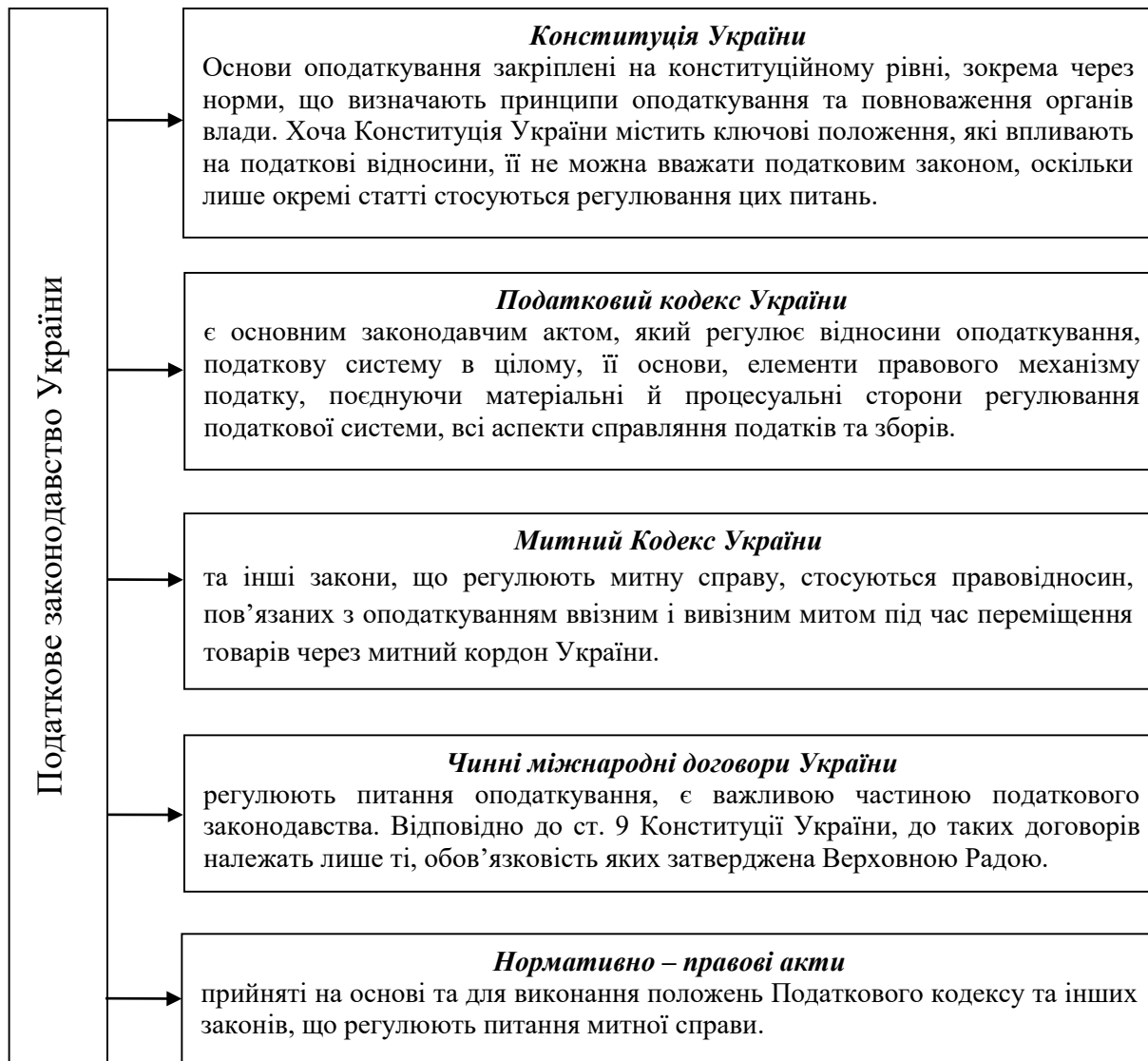


Рис. 1.1. Податкове законодавство України

Джерело: узагальнено автором за [48-53]

Господарський кодекс України визначає правові засади, на яких ґрунтується ведення бізнесу в Україні, зокрема агробізнесу. Він містить норми, що регулюють підприємницьку діяльність, взаємовідносини між суб'єктами господарювання, а також

встановлює правила для укладання угод і виконання зобов'язань у різних галузях, включаючи сільське господарство. Визначаються правові засади для фермерів, сільськогосподарських кооперативів та агропідприємств, що дозволяє їм здійснювати свою діяльність у рамках закону. Це включає встановлення прав на землю, надання кредитів для розвитку агробізнесу та забезпечення захисту від недобросовісних партнерів.

Господарський кодекс включає норми, що захищають права аграріїв від недобросовісних дій контрагентів, надаючи їм можливість захисту в судовому порядку та забезпечуючи стабільність ведення бізнесу. Для агробізнесу важливим є залучення інвестицій, і Господарський кодекс встановлює механізми для залучення капіталу через різні форми інвестиційних угод. Це дозволяє агропідприємствам розвиватися, модернізувати виробництво, впроваджувати нові технології.

Земельний кодекс України регулює правовідносини, пов'язані з володінням, користуванням і розпорядженням земельними ділянками, що є основою для розвитку агробізнесу. Оскільки земля є основним ресурсом для сільськогосподарського виробництва, взаємозв'язок земельного кодексу і агробізнесу є надзвичайно важливим для правильного та ефективного функціонування аграрного сектора, а також визначає правила щодо охорони земель, що важливо для сталого розвитку агробізнесу. Це включає запобігання ерозії земель, забрудненню ґрунтів і водних ресурсів, що впливає на тривалість і ефективність аграрної діяльності.

Уряд України пропонує різні програми підтримки аграріїв, які включають компенсації відсоткових ставок за кредитами, дотації на розвиток окремих видів діяльності (наприклад, тваринництва), програми відшкодування вартості сільськогосподарської техніки. Це впливає на облікову політику аграрних підприємств, оскільки отримання та облік державної допомоги має відображатися у фінансовій звітності.

З метою створення умов для сталого розвитку аграрного сектору та підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва був прийнятий Закон України від

24.06.2004 № 1877-IV «Про державну підтримку сільського господарства України». Він визначає основні принципи, механізми та заходи державної підтримки сільськогосподарських підприємств.

Також певні повноваження в сфері оподаткування, які деталізуються у законодавстві, зокрема в Законі України «Про місцеве самоврядування в Україні» та Податковому кодексі України мають органи місцевого самоврядування. Основою для їх діяльності є доходи місцевих бюджетів, які формуються через податки, збори та інші платежі, встановлені відповідно до законодавства.

Основними аспектами таких повноважень є:

1. Встановлення місцевих податків і зборів.

– Сільські, селищні, міські ради мають виключну компетенцію визначати місцеві податки, такі як податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, єдиний податок тощо. Це здійснюється у межах ставок, визначених Податковим кодексом.

2. Регулювання пільг.

– Органи місцевого самоврядування можуть встановлювати податкові пільги для певних категорій платників податків, однак це обмежено законами і не допускає індивідуального звільнення окремих суб'єктів від сплати податків, за винятком випадків, передбачених Податковим кодексом (наприклад, під час воєнного стану).

3. Внесення змін під час надзвичайних ситуацій.

– У разі воєнного стану або інших надзвичайних обставин військові адміністрації можуть тимчасово перебирати повноваження органів місцевого самоврядування щодо прийняття рішень про податкові пільги.

Законодавче регулювання обліку та оподаткування в аграрному секторі України спрямоване на підтримку аграрних підприємств через спеціальні режими оподаткування, спрощення облікових процедур, доступ до державних програм фінансової підтримки та захист сільськогосподарських ресурсів. Ці заходи сприяють розвитку аграрної галузі, забезпечуючи стабільність роботи підприємств у складних економічних і природних умовах.

У сучасних умовах для нашої країни актуальним та таким, що потребує ґрунтовного аналізу є питання правового регулювання оподаткування сільськогосподарської діяльності в країнах – членах ЄС, а саме дослідження податкових пільг для виробників сільськогосподарської продукції.

Податкове навантаження суттєво впливає на фінансові результати сільськогосподарських виробників і є важливим фактором, що визначає розвиток аграрного сектору, конкурентоспроможність малого та середнього агробізнесу з соціальною орієнтацією, а також визначає пріоритетність окремих видів сільськогосподарської діяльності. Ефективне правове регулювання у цій сфері є критично важливим [10, с.25].

Україна потребує реформування системи оподаткування аграрного виробництва, аби створити більш збалансовану та ефективну структуру агропромислового комплексу за прикладом країн Європейського Союзу. Досвід Польщі, Чехії, Австрії та інших країн показує, що їхнє законодавство передбачає численні податкові пільги для аграріїв. Зокрема, це:

- знижені ставки податку на доходи фермерів;
- пільги на податок на нерухомість;
- знижки на акцизний податок на паливо;
- відсутність податків на спадкове майно або сільськогосподарські землі, отримані за договорами дарування;
- зменшені соціальні внески для фермерів у рамках спеціальних схем страхування.

Запозичення найкращих європейських практик дозволить підвищити ефективність сільськогосподарського виробництва в Україні, підтримати фермерів та стимулювати розвиток аграрного бізнесу.

В умовах повномасштабної війни в Україні постає необхідність модернізації державного регулювання у сфері реагування на надзвичайні екологічні ситуації.

Можна виділити наступні напрямки вдосконалення нормативно – правового забезпечення державного регулювання у сфері надзвичайних екологічних ситуацій:

1. Адаптація до міжнародних, національних та регіональних реалій. Врахування специфіки законодавства на різних рівнях (глобальному, державному, місцевому) для формування цілісної та ефективної правової бази, яка регулює суспільні відносини під час надзвичайних ситуацій.

2. Запровадження новітніх нормативно-правових актів. Розробка та ухвалення сучасних законодавчих документів із механізмами їх ефективної реалізації, які базуються на принципах економічної доцільності та збереження природних ресурсів.

3. Оптимізація процедур екологічного оцінювання. Удосконалення підходів до оцінки впливу на довкілля, аналізу техногенних ризиків та розробки заходів із цивільного захисту населення.

4. Підвищення рівня обізнаності населення. Організація інформаційних кампаній та навчальних програм, спрямованих на ознайомлення громадян із новими законодавчими ініціативами та заходами реагування на надзвичайні екологічні події.

Ці напрями сприяють забезпеченню готовності до реагування на екологічні виклики, збереженню ресурсів та підтримці економічної стабільності.

1.3. Теоретичні підходи до класифікації та оцінки активів і зобов'язань аграрних підприємств

Теоретичні підходи до класифікації та оцінки активів і зобов'язань аграрних підприємств базуються на специфіці сільськогосподарської діяльності, яка відрізняється сезонністю, біологічними циклами, впливом природних факторів та необхідністю враховувати особливості біологічних активів.

Біологічні активи є окремою категорією запасів сільськогосподарських підприємств, що включає об'єкти рослинництва та тваринництва, незалежно від напрямку їхньої діяльності.

Визначення терміну «Біологічний актив» наведено у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», згідно до якого це – жива тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи.

До умов визнання біологічних активів належать:

1. Контроль підприємством: Активи вважаються біологічними, якщо підприємство має контроль над ними та можливість управляти їх використанням і отримувати економічну вигоду.

2. Ймовірність отримання вигод: Передбачається, що біологічний актив приносить підприємству майбутні економічні вигоди, наприклад, у вигляді продукції (зерна, молока, м'яса) або приросту вартості активу.

3. Достовірна оцінка: Вартість активу може бути достовірно оцінена, що є необхідним для відображення його у фінансовій звітності.

4. Біологічні перетворення: Визнання активу пов'язується з його здатністю до зростання, народження, розмноження або інших біологічних змін, які впливають на його вартість.

На рис. 1.2. наведено фактори оцінки біологічних активів.

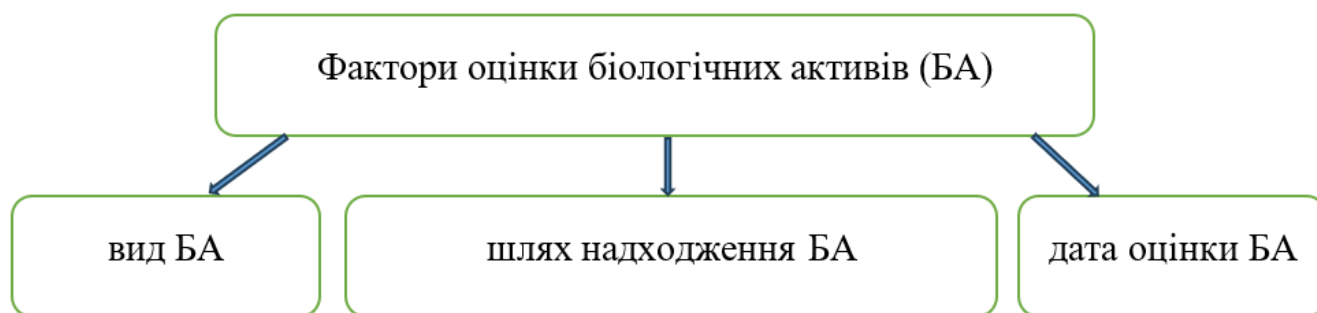


Рис. 1.2. Фактори оцінки біологічних активів

Джерело: узагальнено за [48-50]

За видами біологічні активи поділяються на:

1. Поточні біологічні активи (ПБА) – це біологічні активи, які можуть приносити сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи та забезпечувати економічні вигоди протягом періоду, що не перевищує 12 місяців. До них належать однорічні культури (наприклад, зернові, однорічні трави) і тварини, які ще не стали частиною основного стада (великої рогатої худоби, свиней, коней), а також птахи, риба, кролі та інші. Облік таких активів ведеться на рахунку 21 «Поточні біологічні активи» згідно з положеннями НП(С)БО 30.

2. Довгострокові біологічні активи (ДБА) – це біологічні активи, які не відносяться до поточних (згідно з п. 4 НП(С)БО 30). До цієї категорії належать багаторічні насадження, такі як сади, виноградники, ягідники, а також тварини основного стада (велика рогата худоба, свині, коні).

Окремо виділяються незрілі ДБА, тобто біологічні активи з операційним циклом понад 12 місяців, які у поточному році ще не можуть забезпечувати сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи (крім тварин на вирощуванні та відгодівлі).

Облік ДБА ведеться на рахунку 16 «Довгострокові біологічні активи», а для незрілих ДБА використовуються субрахунки 165 і 166.

3. Додаткові біологічні активи – це біологічні активи, які формуються в результаті біологічних перетворень (згідно з п. 4 НП(С)БО

4. Сільськогосподарська продукція (СГП) – це актив, отриманий шляхом відокремлення від біологічного активу, який може бути використаний для продажу, переробки або внутрішніх потреб підприємства (згідно з п. 4 НП(С)БО 30). До такої продукції відносяться, наприклад, зерно, овочі, фрукти, молоко, яйця, м'ясо чи деревина після вирубки. Облік СГП здійснюється на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва».

Додаткові біологічні активи тваринництва, такі як приплід тварин, повинні одразу визнаватися поточними біологічними активами, оскільки вони відповідають

критеріям для визнання активами. Вони обліковуються на субрахунках 212 «Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за справедливою вартістю», та 213 «Поточні біологічні активи тваринництва, оцінені за первісною вартістю». Щодо додаткових біологічних активів рослинництва, то їх облік ведеться як сільськогосподарську продукцію на рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», оскільки процес біологічних перетворень припиняється до моменту висадки в ґрунт. Біологічні активи також класифікуються за галузями: рослинництва та тваринництва.

Біологічні активи та сільськогосподарську продукцію оцінюють на стадіях їх руху (надходження, вибуття), а також на дату балансу.

Розглянемо детальніше оцінку біологічних активів та сільськогосподарської продукції залежно від шляхів надходження (табл.1.1).

Таблиця 1.1

**Порядок формування первісної вартості біологічних активів
в залежності від шляхів їх надходження**

Шляхи надходження біологічних активів	Первісна вартість біологічних активів
1	2
Придбання	Оцінка за первісною вартістю згідно з пунктом 9 НП(С)БО 9 «Запаси» для поточних біологічних активів та пунктом 8 НП(С)БО 7 «Основні засоби» для довгострокових біологічних активів
Безоплатне отримання	Оцінка за справедливою вартістю з урахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з доведенням їх до стану, у якому вони придбані для використання із запланованою метою
Внесок до статутного капіталу	
Обмін на подібний актив	Оцінка за справедливою вартістю переданого активу
Обмін на неподібний актив	Оцінка за справедливою вартістю переданого активу, збільшеною (зменшеною) на суму грошових коштів, що належить до сплати (отримання) за обмінною операцією
Переведення зі складу поточних біологічних активів до складу довгострокових біологічних активів	Оцінка за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місяці продажу, визначена на дату такого переведу
Додаткові біологічні активи	Оцінка за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місяці продажу або за виробничою собівартістю, згідно з пунктом 11 НП(С)БО 16 «Витрати»
Сільськогосподарська продукція	

Джерело: узагальнено автором за [48-50]

Але, насамперед для проведення оцінки біологічних активів треба розбиратися у таких поняттях, як первісна, справедлива вартості та виробнича собівартість.

Від прийнятої оцінки при надходженні буде залежати рахунок та методика обліку.

Первісна вартість – це фактична сума, витрачена на придбання або створення активів, виражена у грошових коштах або справедливій вартості переданих чи витрачених ресурсів. Вона відображає історичну собівартість активів. Субрахунки обліку будуть використовуватись наступні:

- 162 Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за первісною вартістю.

- 164 Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю.

- 166 Незрілі довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю.

- 213 Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за первісною вартістю.

Справедлива вартість – це сума, за яку актив може бути проданий або зобов'язання погашене в результаті угоди між незалежними, поінформованими та зацікавленими сторонами (згідно з п. 4 НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»). Використовуються наступні субрахунки:

- 161 Довгострокові біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю.

- 163 Довгострокові біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю.

- 165 Незрілі довгострокові активи, які оцінюються за справедливою вартістю.

- 211 Поточні біологічні активи рослинництва, які оцінені за справедливою вартістю.

– 212 Поточні біологічні активи тваринництва, які оцінені за справедливою вартістю

– а також рахунок 27 Продукція сільськогосподарського виробництва.

Виробнича собівартість – це сукупність витрат, які включають прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також загальновиробничі витрати (згідно з п. 11 НП(С)БО 16 «Витрати»).

Рахунки обліку будуть використовуватись наступні:

– 23 Виробництво, субрахунок 231 Рослинництво.

– 27 Продукція сільськогосподарського виробництва.

Відповідно до загального правила, біологічні активи на дату балансу оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж (п. 10 НП(С)БО 30)

А якщо справедливу вартість визначити неможливо, то необхідно дотримуватися наступних принципів:

– Довгострокові біологічні активи – за первісною вартістю з урахуванням суми зносу і втрат від зменшення корисності відповідно до НП(С)БО 7.

– Незрілі довгострокові біологічні активи до досягнення продуктивного віку – за сумою витрат, понесених на закладку та вирощування.

– Поточні біологічні активи – за первісною вартістю відповідно до НП(С)БО 9 до періоду, в якому можливо визначити справедливу вартість ПБА.

– Незрілі поточні біологічні активи – за виробничою собівартістю відповідно до НП(С)БО 16 у складі незавершеного виробництва.

– Сільськогосподарська продукція та додаткові біологічні активи, які не беруть участь у сільськогосподарській діяльності – за найменшою з двох: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації згідно НП(С)БО 9.

При оцінці біологічних активів і сільськогосподарської продукції під час їх вибуття важливо враховувати напрям вибуття та обраний метод оцінки під час надходження.

Якщо довгострокові біологічні активи оцінено за справедливою вартістю, то під час вибуття вони оцінюються саме за цією вартістю. Якщо ж довгострокові біологічні активи оцінено за первісною вартістю, вибуття відображається за залишковою вартістю відповідно до вимог НП(С)БО 7 «Основні засоби».

Оцінка під час вибуття поточних біологічних активів та сільськогосподарської продукції здійснюється за одним із методів оцінки вибуття запасів, визначених НП(С)БО 9 «Запаси» (зокрема, за методом середньозваженої собівартості або методом ФІФО).

Важливим буде розглянути особливості обліку довгострокових біологічних активів рослинництва та незрілих довгострокових біологічних активів:

1. Витрати, пов'язані з придбанням, закладкою та вирощуванням незрілих довгострокових біологічних активів, необхідно обліковувати шляхом їх накопичення на субрахунку 155 Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів

2. Через відсутність активного ринку для насаджень використання субрахунку 165 в обліку недоцільне, оскільки визначити справедливую вартість незрілих довгострокових біологічних активів неможливо.

3. Витрати на догляд за незрілими довгостроковими біологічними активами, такі як обрізання, внесення добрив, боротьба зі шкідниками чи додаткове висаджування, відносяться до капітальних інвестицій. Наприкінці кожного кварталу або року сума таких накопичених витрат додається до вартості незрілих біологічних активів.

4. Незрілі довгострокові біологічні активи, а також довгострокові біологічні активи рослинництва, оцінені за справедливою вартістю, не підлягають амортизації. Амортизація проводиться лише для довгострокових біологічних активів рослинництва, які оцінені за первісною вартістю, відповідно до загальних правил, встановлених НП(С)БО 7.

5. Довгострокові біологічні активи, які оцінюються за первісною вартістю, слід обліковувати в окремій категорії або групі.

6. Оцінка довгострокових біологічних активів за первісною вартістю проводиться до того моменту, коли стане можливим визначити їх справедливую вартість. Вартість активу зменшується на суму накопиченого зносу, після чого здійснюється переоцінка до справедливої вартості, з урахуванням очікуваних витрат на продаж. Різниця між залишковою вартістю та справедливою вартістю, зменшеною на витрати на місці продажу, відображається в обліку як інші операційні доходи або витрати. Коли актив переводиться до оцінки за справедливою вартістю, амортизація припиняється.

7. Витрати на ліквідацію довгострокових біологічних активів слід обліковувати відповідно до загальних принципів, встановлених НП(С)БО 7.

Особливостями обліку поточні біологічних активів рослинництва та додаткових біологічних активів є:

1. Однолітні рослини визнаються поточними біологічними активами з моменту їх сходження, за умови, що можна визначити їх справедливую вартість. Різницю між справедливою вартістю (зменшеною на очікувані витрати на продаж на дату балансу) та витратами, понесеними на біологічні перетворення, необхідно враховувати як інші операційні доходи або витрати. Перехід ПБА на подальше вирощування або збір врожаю слід відображати як передачу у виробництво за справедливою вартістю.

2. Оцінку справедливої вартості поточних біологічних активів слід відображати в категорії інших операційних доходів або витрат.

3. Якщо неможливо визначити справедливую вартість поточних біологічних активів або підприємство є платником податку на прибуток, такі активи обліковуються в складі незавершеного виробництва (на рахунку 23) за виробничою собівартістю.

4. Собівартість реалізованих поточних біологічних активів визначається в залежності від обраного методу оцінки: або за справедливою вартістю з урахуванням витрат на продаж, або за первісною вартістю.

5. Активи, отримані в результаті плодоношення незрілих довгострокових біологічних активів, обліковуються за фактичною ціною їх потенційного продажу, тобто за вартістю реалізації з урахуванням витрат на збирання, сортування, зберігання,

транспортування та продаж. Оцінку здійснює спеціально створена комісія, а облік ведеться на рахунку 27. Вихідним документом може бути Щоденник обліку надходження сільськогосподарської продукції або інший розроблений підприємством документ.

Для відображення операцій використовуються такі записи:

– Надходження продукції:

Дт 27 – Кт 155

– Продаж зібраного врожаю:

Дт 901 – Кт 27

Важливим, на наш погляд, буде розглянути особливості бухгалтерського обліку втрат від загибелі врожаю.

Відповідно до пункту 2.25 Методичних рекомендацій із планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (наказ Мінагрополітики від 18.05.2001 № 132), нестачі та втрати через псування матеріальних цінностей класифікуються як інші витрати операційної діяльності. У бухгалтерському обліку такі витрати відображаються на субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» згідно з Планом рахунків.

Облік втрат від загибелі врожаю має свої особливості, які враховують причини, обсяг та документальне оформлення таких подій. Ось основні аспекти, які потрібно враховувати в бухгалтерському обліку:

1. Загибель врожаю повинна бути підтверджена відповідними документами:

– Актами обстеження або висновками спеціальних комісій (зокрема, при природних катаклізмах, хворобах рослин або шкідниках).

– Звітами агрономічної служби підприємства.

2. В актах зазначають причини втрат, розмір загиблого врожаю та наслідки.

Втрати можуть бути класифіковані як: звичайні (нормативні), коли частина врожаю, втрачається в межах встановлених норм так і наднормативні, коли втрати понад затверджені норми, що можуть бути пов'язані з форс-мажорними обставинами.

Звичайні втрати включаються у собівартість продукції, що залишилася та відображаються наступним чином:

Дт 23 «Виробництво»

Кт 20 «Виробничі запаси» / Кт 231 «Рослинництво».

Наднормативні втрати обліковуються як витрати підприємства та відображаються у складі інших операційних витрат наступним чином:

Дт 947 «Інші витрати операційної діяльності»

Кт 23 «Виробництво» / Кт 231 «Рослинництво».

Іноді загибель врожаю підлягає відшкодуванню (наприклад, страхова компенсація або допомога від держави), тоді суми відшкодування обліковують у складі інших операційних доходів таким чином:

Дт 311 «Поточні рахунки в банках»

Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Втрати оцінюються за фактичною собівартістю витрат, понесених на вирощування загублого врожаю до моменту його списання.

Наднормативні втрати, не підтверджені документально, можуть призвести до додаткових податкових зобов'язань.

Для платників податку на прибуток: наднормативні втрати не включаються до податкових витрат, якщо вони не відповідають критеріям для таких витрат.

Коректне документальне оформлення та облік втрат від загибелі врожаю дозволяє підприємству мінімізувати податкові ризики та ефективно управляти наслідками таких втрат.

Класифікація біологічних активів у сфері тваринництва ми навели на рис. 1.3.

Довгострокові біологічні активи мають наступні особливості обліку:

Придбання продуктивних тварин для формування основного стада має бути відображене за справедливою або первісною вартістю, залежно від того, чи є підприємство платником податку на прибуток, або якщо визначити справедливую вартість неможливо через капіталізацію витрат.

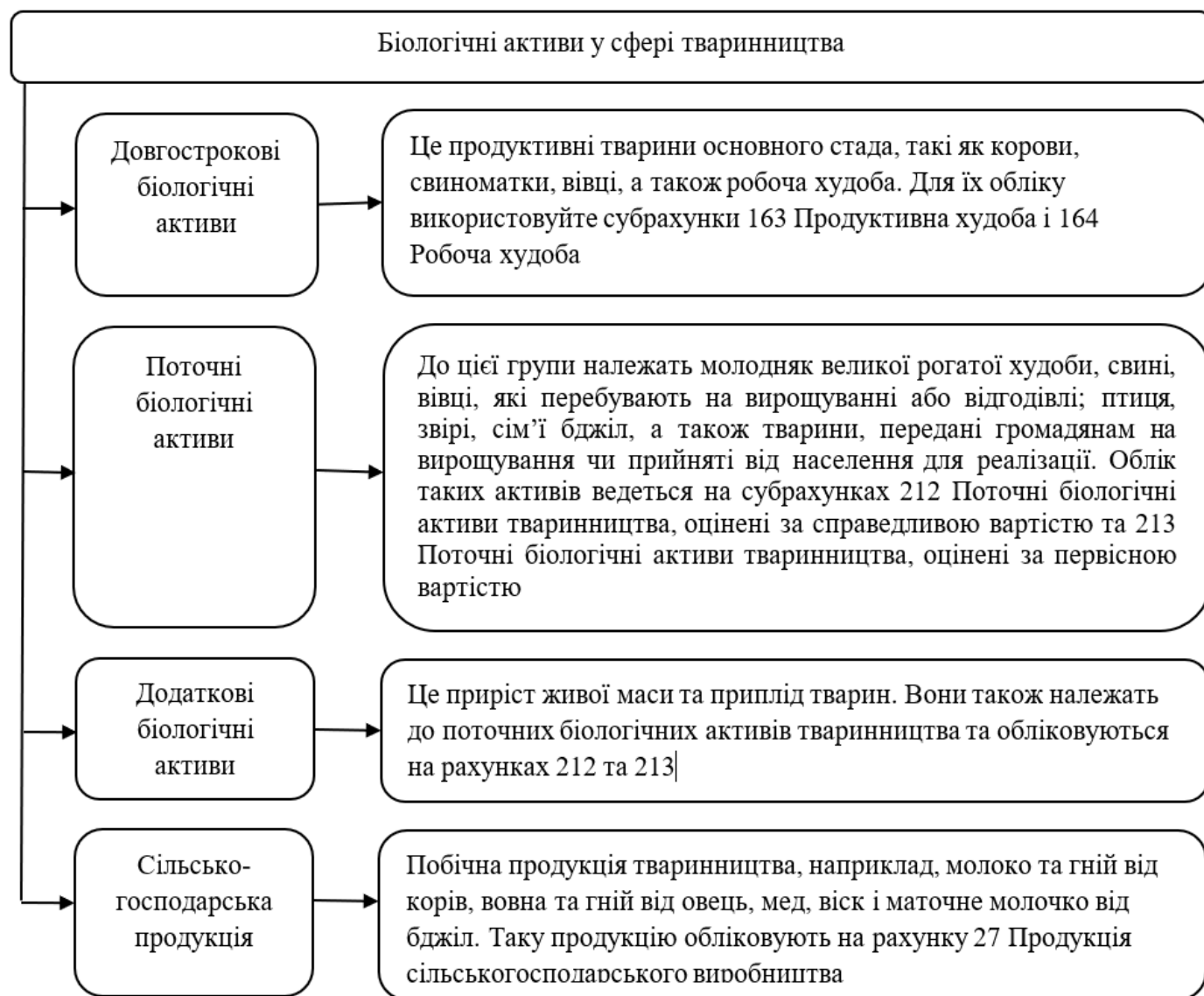


Рис. 1.3. Класифікація біологічних активів у сфері тваринництва

Джерело: узагальнено за [49-53]

На дату складання проміжного або річного балансу необхідно здійснити переоцінку до справедливої вартості з урахуванням очікуваних витрат на продаж, а різницю між оцінкою показати як інші операційні доходи або витрати.

Біологічні активи, що оцінюються за первісною вартістю, підлягають амортизації і обліковуються відповідно до вимог НП(С)БО 7.

Біологічні активи, які утримуються на вирощуванні в складі продуктивних тварин, слід перевести до основного стада з дотриманням вимог Методичних рекомендацій № 73.

Молодняк великої рогатої худоби, свиней, овець минулого року народження, а також молодняк кролів і птиці обліковуються за живою масою і собівартістю на останню дату балансу.

Операції з продажу та ліквідації продуктивних тварин слід відображати залежно від методу оцінки (справедлива або первісна вартість). Це означає, що для активів, оцінених за первісною вартістю, облік доходів/витрат проводиться на рахунках для необоротних активів, а для тих, що оцінюються за справедливою вартістю — на рахунках для готової продукції. Такі тварини, як птиця, кролі та звірі, навіть після переведення до основного стада, залишаються в складі продуктивних тварин.

Особливості обліку поточних, додаткових біологічних активів та побічної продукції тваринництва полягають в:

- Придбаний молодняк та тварини для забою є продуктивними біологічними активами, які оцінюються за справедливою або первісною вартістю.

- Приплід від основного стада обліковується як додаткові біологічні активи, що входять до складу поточних біологічних активів.

- Витрати на вирощування та догляд за тваринами (як ПБА, так і ДБА) обліковуються на окремих субрахунках рахунку 23 «Виробництво» та щомісяця списуються на приріст живої маси для молодняку або на сільгосппродукцію та вартість приплоду для основного стада.

- Для групи молодняку та тварин на відгодівлі оцінка приросту живої маси здійснюється за справедливою або первісною вартістю, а продукцію приросту живої маси обліковують на рахунках ПБА.

- Побічну сільгосппродукцію, що утворюється під час вирощування, обліковують як сільгосппродукцію, оцінюючи її за справедливою вартістю або за нормативними витратами при відсутності активного ринку.

– Вибуття ПБА відбувається через падіж, забій або продаж. Падіж технологічний обліковується як витрати виробництва через рахунок 24 «Брак у виробництві». Падіж з вини працівника включають до втрат від недостач з відшкодуванням винною особою. Падіж через хвороби або стихійні лиха відображають як витрати від надзвичайних ситуацій. Тварин, відправлених на забій, списують з рахунку обліку БА, включаючи до витрат виробництва, і обліковують відходи як сільгосппродукцію.

Основною діяльністю сільськогосподарських підприємств є виробництво та реалізація сільгосппродукції. Витрати на виробництво рослинництва та тваринництва обліковуються як витрати основної діяльності, що пов'язані з біологічними змінами біологічних активів. Сільгосппродукцію визнають в обліку на момент її відокремлення від біологічних активів.

За видами сільгосппродукція поділяється на:

1. Основну – отримується від біологічних активів, призначених для її виробництва (зерно, молоко, мед, товарна риба тощо).
2. Супутню – отримується від біологічних активів одночасно з основною продукцією і може бути використана для подальшої обробки або продажу (насіння льону, віск).
3. Побічну – одержується одночасно з основною, але має менше значення та приносить незначні економічні вигоди (солома, гній).

В процесі обліку витрат на виробництво сільгосппродукції підприємства керуються Методрекомендаціями № 132, у частині, що не суперечить НП(С)БО 16; використовують модель оцінки за справедливою або за виробничою собівартістю.

Загальновиробничі витрати включають до виробничої собівартості всією сумою, без поділу на постійні та змінні, що суперечить нормам НП(С)БО 16.

При розрахунку собівартості продукції рослинництва та тваринництва необхідно визначити об'єкти обліку та відповідні статті калькуляції. Витрати накопичуються та собівартість обчислюється на рахунках 231 Рослинництво та 232 Тваринництво. Розподіл

витрат, обчислення фактичної собівартості та закриття рахунків здійснюються відповідно до правил, встановлених пунктом 6.2 Методичних рекомендацій № 132.

Загальновиробничі витрати є непрямими витратами, тому для їх правильного розподілу необхідно використовувати відповідну базу. Наприклад, витрати на утримання основних засобів, включених до собівартості певних культур чи незавершеного виробництва, розподіляються згідно з пунктом 3.17 Методичних рекомендацій № 132. Для техніки, що обробляє ґрунт, база для розподілу може бути пропорційною обробленим площам, що займають певні культури. Загальновиробничі витрати, які поширюються на всі напрямки підприємства, повинні бути розподілені між галузями та об'єктами витрат пропорційно загальним прямим витратам, за винятком вартості таких елементів:

- насіння (для рослинництва);
- корми (для тваринництва);
- сировина, матеріали та напівфабрикати (для промислових підрозділів).

Для точного розподілу витрат варто організувати аналітичний облік загальновиробничих витрат за місцями їх виникнення, відповідними центрами витрат і статтями, наприклад: 911 Загальновиробничі витрати тваринництво, 912 Загальновиробничі витрати рослинництво, 913 Загальновиробничі витрати всі напрями.

Оцінка сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів при первісному визнанні здійснюється за однією з двох методик:

- за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу;
- за виробничою собівартістю, відповідно до НП(С)БО 16.

Щодо закриття звітного періоду, фінансовий результат діяльності, пов'язаний з сільським господарством, включає три основні складові:

1. фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів;
2. фінансовий результат від продажу запасів — сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів, оцінка яких проводиться за справедливою вартістю за мінусом очікуваних витрат на місці продажу;

3. фінансовий результат від зміни справедливої вартості біологічних активів на дату балансу, що також оцінюються за справедливою вартістю мінус витрати на місці продажу.

Фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів визначається після закриття записів на рахунках обліку. Інформація про ці операції узагальнюється у фінансовій звітності сільськогосподарського підприємства.

Висновки до розділу 1

В результаті дослідження в першому розділі даної кваліфікаційної роботи було доведено, що аграрний сектор економіки України є стратегічно важливою галуззю, яка забезпечує продовольчу безпеку держави та експортний потенціал, розкрито особливості аграрного сектору економіки (такі як сезонний характер виробництва, залежність від природно-кліматичних умов і тривалий цикл вирощування продукції) та їх вплив на облікову політику сільськогосподарських підприємств. На наш погляд, для подальшого розвитку агропромислового комплексу України в умовах інтеграції до європейського ринку ключовими напрямками мають бути:

- Прискорене впровадження європейських і світових стандартів щодо безпеки та якості харчових продуктів (НАССР, ISO, EN, Кодекс Аліментаріус) у всіх секторах агропромислового виробництва.

- Розробка механізмів відстеження зовнішньої торгівлі з країнами ЄС для забезпечення швидкого реагування на зміни в кон'юктурі аграрного ринку.

- Сприяння розвитку невеликих фермерських господарств, зокрема правове регулювання діяльності особистих селянських господарств.

- Створення механізмів для їх перетворення на фермерські господарства, що сприятиме включенню таких суб'єктів у ринкову систему аграрного сектора.

Ці заходи сприятимуть гармонізації українського аграрного ринку з європейським, підвищенню конкурентоспроможності продукції та розширенню її доступу до міжнародних ринків.

Також, досліджено нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування в аграрному секторі України. Доведено: нормативно-правове регулювання обліку в аграрному секторі України базується на загальноприйнятих положеннях П(С)БО та МСФЗ, а також специфічних нормативних актах, таких як закони про податок на додану вартість, фіксоване сільськогосподарське оподаткування та інші, що враховують галузеві особливості. Виокремлені проблемні питання в законодавчій базі регулювання аграрного обліку.

Вважаємо, що сьогодні, Україна потребує реформування системи оподаткування аграрного виробництва, аби створити більш збалансовану та ефективну структуру агропромислового комплексу за прикладом країн Європейського Союзу. Досвід Польщі, Чехії, Австрії та інших країн показує, що їхнє законодавство передбачає численні податкові пільги для аграріїв. Зокрема, це:

- знижені ставки податку на доходи фермерів;
- пільги на податок на нерухомість;
- знижки на акцизний податок на паливо;
- відсутність податків на спадкове майно або сільськогосподарські землі, отримані за договорами дарування;
- зменшені соціальні внески для фермерів у рамках спеціальних схем страхування.

Запозичення найкращих європейських практик дозволить підвищити ефективність сільськогосподарського виробництва в Україні, підтримати фермерів та стимулювати розвиток аграрного бізнесу. Сьогодні, в умовах повномасштабної війни в Україні постає необхідність модернізації державного регулювання у сфері реагування на надзвичайні екологічні ситуації.

РОЗДІЛ 2. ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «КИЩЕНЦІ»

2.1. Коротка фінансово-економічна характеристика ТОВ "КИЩЕНЦІ"

ТОВ "КИЩЕНЦІ" було засноване в 2001 році в селі Кіщенці Черкаської області як невелика ферма. Завдяки сприятливим умовам та зусиллям засновників, воно швидко перетворилося на багатофункціональне господарство. З перших днів підприємство акцентувало увагу на впровадженні новітніх технологій і розвиток тваринницької галузі.

Розмір статутного капіталу ТОВ "КИЩЕНЦІ" складає 6 001 744,14 грн.

Власником ТОВ "КИЩЕНЦІ" є голландець Корнеліс Хузінха, який зосереджений на впровадженні сучасних технологій для підвищення ефективності вирощування культур і тваринництва.

Сьогодні дане підприємство є відомим агрохолдингом, який включає в себе кілька напрямків діяльності. Підприємство орендує та обробляє великі площі сільськогосподарських земель, зокрема для вирощування кормових культур. Це дає змогу не лише забезпечувати власне тваринництво, а й реалізовувати продукцію на ринку.

Основні напрямки діяльності включають вирощування овочів на 350 гектарах, зернові культури, а також досить велике тваринництво: підприємство утримує понад 3 000 голів великого рогатого скоту та має свиноферму на 750 свиноматок.

Основний напрямок ТОВ "КИЩЕНЦІ" – виробництво високоякісного молока. Для цього на підприємстві утримують велику кількість корів, створюючи для них комфортні умови утримання та використовуючи сучасні технології годівлі та догляду, що значно підвищує якість молочної продукції.

Окрім молочного виробництва, ТОВ "КИЩЕНЦІ" займається м'ясним тваринництвом. Завдяки оптимізованим процесам відгодівлі та догляду за тваринами,

підприємство забезпечує високу якість м'ясної продукції, яку реалізує на місцевих і національних ринках.

Впродовж останніх років підприємство впровадило сучасні технології, такі як автоматизовані системи доїння та управління кормовими раціонами. Це не лише полегшило працю працівників, а й покращило продуктивність тварин.

Досліджуване підприємство спеціалізується на вирощуванні квасолі за канадською технологією, що включає два популярних сорти: червону квасоллю «Кідні» та білу «Неві Бінс». Європейський ринок активно споживає продукцію підприємства, адже українська квасоля завдяки близькості значно дешевша для європейців, ніж канадська.

Однією з особливостей ТОВ "КИЩЕНЦІ" є використання високотехнологічного обладнання для сівби, яке дозволяє забезпечувати точне висаджування та оптимальний урожай. Сівалки обладнані системами навігації та комплексами PrecisionPlanting для уникнення пропусків і подвійного висіву, що сприяє ефективному використанню посівного матеріалу та підвищенню продуктивності.

ТОВ "КИЩЕНЦІ" застосовує суворий контроль якості продукції на всіх етапах виробництва. Спеціалісти регулярно аналізують кормову базу, стан тварин та якість продукції, що дозволяє підтримувати високу репутацію «Кішенець» на ринку.

Останніми роками досліджуване підприємство розпочало роботу над впровадженню органічних стандартів у виробництво. Завдяки використанню екологічних кормів та мінімізації хімічних добрив, підприємство прагне отримати сертифікацію для органічної продукції.

ТОВ "КИЩЕНЦІ" активно впроваджує екологічні ініціативи. Так, система управління відходами допомагає зменшити забруднення навколишнього середовища, а також утилізувати залишки кормів і перегною, використовуючи їх як органічне добриво.

З метою забезпечення стабільного виробництва молока і м'яса, досліджуване підприємство вирощує власні кормові культури. Це дозволяє зменшити залежність від

зовнішніх постачальників і підтримувати контроль якості на всіх етапах виробничого циклу.

ТОВ "КИЩЕНЦІ" активно інвестує в модернізацію, залучаючи європейський досвід. Так, у співпраці з USAID компанія отримала телескопічний навантажувач, що значно підвищило швидкість та ефективність обробки зерна. Це дозволяє обробляти до 4 500 тонн зерна щодня, забезпечуючи стабільну та ефективну логістику для потреб аграрного експорту України. Також значні кошти вкладаються у підвищення кваліфікації персоналу.

Активна співпраця з місцевою громадою, також підтримує розвиток села Кішенці. ТОВ "КИЩЕНЦІ" фінансує ремонти шкіл, доріг і лікарень, що сприяє підвищенню якості життя населення, а також співпрацює з дрібними фермерами, забезпечуючи їх посівними матеріалами та технічною підтримкою, що дозволяє місцевим господарствам розвиватися і підвищувати врожайність.

Продукція досліджуваного підприємства реалізується як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку. Завдяки високій якості та дотриманню стандартів, продукція ТОВ "КИЩЕНЦІ" отримує позитивні відгуки від споживачів.

Підприємство також активно працює над залученням та розвитком висококваліфікованих фахівців. У ТОВ "КИЩЕНЦІ" діють програми навчання для молодих спеціалістів, що допомагає підтримувати високий професійний рівень.

У найближчі роки «Кішеньці» планує збільшити обсяги виробництва, вдосконалити технології та продовжити реалізацію екологічних і соціальних проектів, незважаючи на війну, яка триває в Україні вже третій рік.

Основним видом економічної діяльності ТОВ "КИЩЕНЦІ" є:

01.11 Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур

Але діяльність ним не обмежується, також підприємство працює і за такими напрямками:

– 01.13 Вирощування овочів і баштанних культур, коренеплодів і бульбоплодів

- 01.25 Вирощування ягід, горіхів, інших плодових дерев і чагарників
- 01.41 Розведення великої рогатої худоби молочних порід
- 01.46 Розведення свиней
- 10.11 Виробництво м'яса
- 10.41 Виробництво олії та тваринних жирів
- 10.51 Перероблення молока, виробництво масла та сиру
- 10.61 Виробництво продуктів борошномельно-круп'яної промисловості
- 10.91 Виробництво готових кормів для тварин, що утримуються на фермах.

Організаційна структура ТОВ "Кишенці" відображає сучасний підхід до управління агропідприємством, забезпечуючи ефективне керування та розподіл обов'язків (рис. 2.1).

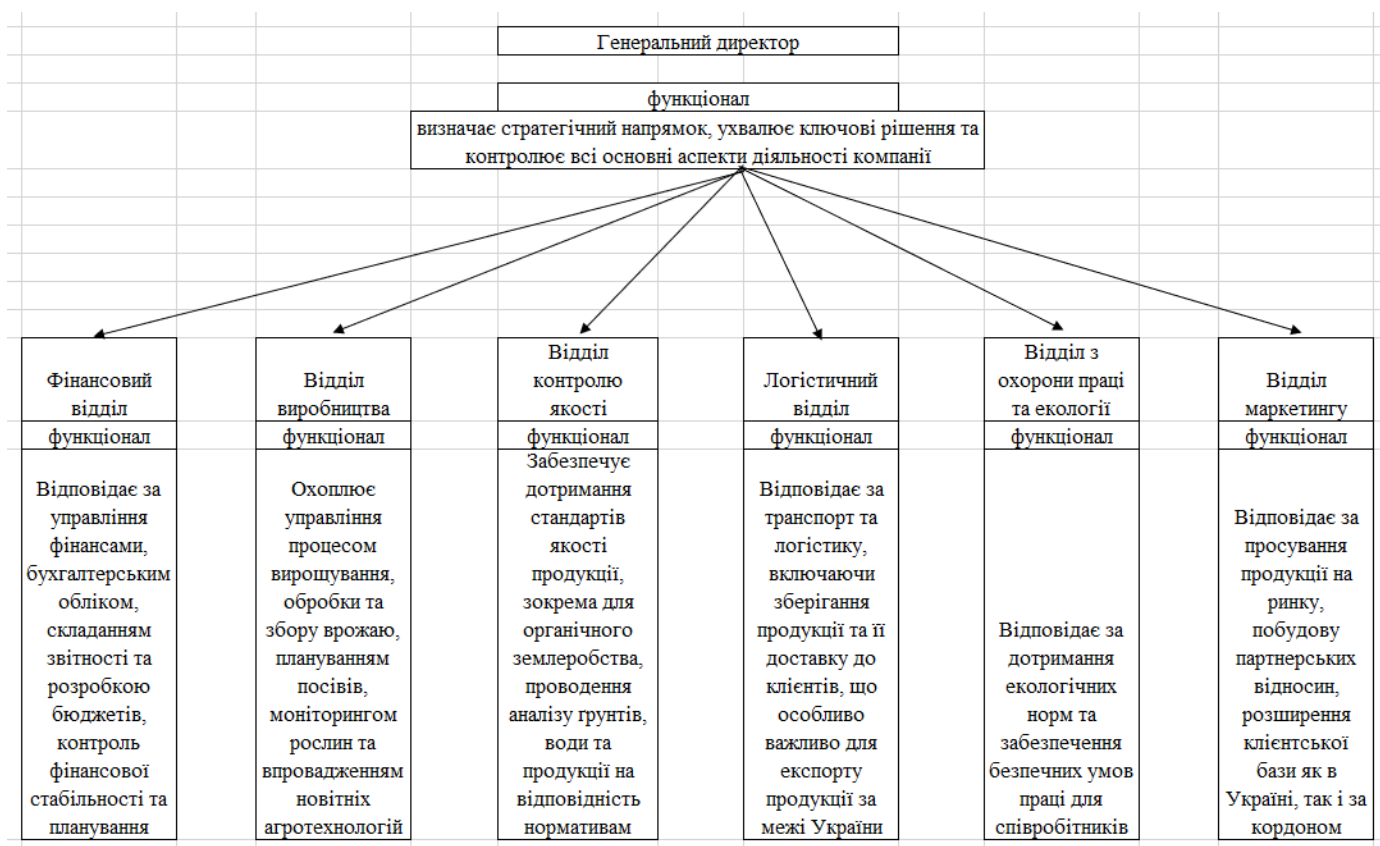


Рис. 2.1. Організаційна структура ТОВ "Кишенці"

Джерело: первинні документи досліджуваного підприємства

Побудована таким чином організаційна структура дозволяє досліджуваному підприємству залишатися ефективним і конкурентоспроможним гравцем на ринку агробізнесу, оптимізуючи процеси та забезпечуючи якість продукції.

У звітному 2023 році середня чисельність працівників ТОВ "Кишенці" – 296 працівників. ТОВ "Кишенці" організовує ведення оперативного та бухгалтерського обліку своєї діяльності, забезпечуючи відповідність усім нормативним вимогам державних органів України. Облік підприємства ведеться відповідно до положень Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", який затверджено 16 липня 1999 року під № 996-XIV. Усі зміни, внесені до законодавства, підприємство ретельно враховує, забезпечуючи актуальність облікових процесів і повну відповідність правовим нормам.

Особливу увагу ТОВ "Кишенці" приділяє інвентаризації активів і зобов'язань, що проводиться у суворій відповідності до інструкцій Міністерства фінансів України. Процес інвентаризації покликаний забезпечити точність даних у фінансовій звітності та запобігти можливим порушенням. Крім того, підприємство дотримується встановленого рівня суттєвості для звітності, який визначено у розмірі 0,1 тис. грн, що дозволяє підтримувати баланс між деталізацією даних і зручністю їх аналізу. Складання фінансової звітності відбувається відповідно до сучасних вимог, враховуючи вимоги законодавства. Це сприяє прозорості фінансової інформації та підвищує довіру до діяльності підприємства з боку партнерів, клієнтів та державних органів. Підхід до бухгалтерського обліку характеризується високим рівнем автоматизації, що забезпечує точність і своєчасність обробки даних.

Підприємство також активно використовує інноваційні програмні рішення для управління обліком і звітністю. Ці рішення дозволяють оптимізувати процеси обліку, зменшити ризики помилок і полегшити виконання нормативних вимог. Загалом ТОВ "Кишенці" демонструє відповідальний підхід до облікової політики, забезпечуючи прозорість і ефективність фінансової діяльності. Дотримання усіх вимог законодавства

і впровадження сучасних практик обліку дозволяють підприємству зміцнювати свою репутацію і займати провідні позиції на аграрному ринку України.

Облік на ТОВ "Кишенці" автоматизований за допомогою програми «BAS АГРО. Бухгалтерія», яке є оптимальним рішенням для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку в сільському господарстві, отримання інформації для аналізу діяльності підприємств з виробництва та переробки сільськогосподарської продукції (тваринництва та рослинництва).

Таблиця 2.1

Основні функції системи BAS АГРО. Бухгалтерія, які застосовані на ТОВ "Кишенці"

№	Функціонал
1	2
1	Бухгалтерський і податковий облік в сільському господарстві: • ведення обліку відповідно до законодавства України • вирішення всіх бухгалтерських завдань в сільському господарстві • ведення податкового обліку в розрізі декількох видів ПДВ (опційне) • формування окремих книг продажів, придбання, декларації з ПДВ • аналіз іншої реалізації, валових доходів та витрат ведення обліку для декількох організацій, як в окремих інформаційних базах, так і в єдиній базі
2	Облік автотранспорту та сільгосптехніки: • облік роботи автотранспорту (вантажний, легковий, спеціальний) • облік роботи сільськогосподарської техніки (трактори, комбайни) • обробка подорожніх листів • облік видачі та списання ПММ по факту • розрахунок списання палива за нормою • автоматичний розрахунок відрядної зарплати водіїв і помічників • розрахунок вартості послуг найманого транспорту та сільгосптехніки
3	Облік і управління біологічними активами в тваринництві: • облік худоби в сумарному вираженні, у головах і в живій вазі • облік основного стада, тварин на вирощуванні і відгодівлі • облік поголовно і за віковими групами • облік амортизованих біологічних активів • облік всіх операцій з тваринами (придбання, реалізація, переміщення, забій та ін.) • облік птахівництва (документи для ведення обліку у тваринництві повністю підходить для птахівництва)
4	Облік і управління біологічними активами в рослинництві: • облік виконання "технологічних операцій" • облік робіт транспорту • облік посівних площ • облік амортизованих біологічних активів • облік витрат • облік випуску та руху готової продукції на підприємстві • розподіл витрат, аналіз витрат та розрахунку фактичної собівартості • розрахунок фактичної собівартості готової продукції

продовження таблиці 2.1.

1	2
5	Облік переробки та допоміжних виробництв: • ведення обліку договорів оренди землі з приватними та юридичними особами • аналіз складу договорів, формування звітів за договорами • облік передачі паїв • нарахування орендної плати за землю • виплата заборгованості різними способами: грошима, товарами, послугами формування звітів по взаєморозрахунках з орендодавцями
6	Кадровий облік і розрахунок заробітної плати: • ведення кадрового обліку • формування стандартних та регламентованих звітів • система гнучкого настроювання видів та груп розрахунків • нарахування погодинної та відрядної заробітної плати • можливість ведення взаєморозрахунків з фізичними особами за договорами ЦПХ • розрахунок лікарняних, відпускних; формування стандартних та регламентованих звітів • здійснення виплати заробітної плати всіма можливими способами: готівкою, перерахуванням на картку, натуроплатою • Для робіт, виконаних групою працівників, реалізована можливість автоматичного розподілу ФОП між виконавцями по КТУ
7	Облік взаєморозрахунків з оренди землі: • ведення обліку договорів оренди землі з приватними та юридичними особами • аналіз складу договорів, формування звітів за договорами • облік передачі паїв (облік пайовиків) • нарахування орендної плати за землю • виплата заборгованості різними способами: грошима, товарами, послугами • формування звітів по взаєморозрахунках з орендодавцями
8	Облік витрат і розрахунок собівартості продукції: • облік всіх виробничих операцій та допоміжних виробництв • розподіл непрямих витрат згідно площам під посівами • можливість виробляти розрахунок фактичної собівартості продукції у бухгалтерському обліку, як помісячно, так і один раз на рік

Джерело: автоматизована програма обліку досліджуваного підприємства

Ми розглянули фінансово-економічні показники досліджуваного підприємства та створили агрегований баланс, більш зручний для аналізу та використання в таблицях 2.2 (актив) та 2.3 (пасив).

В результаті аналізу показників необоротних активів ТОВ "Кищенці" за період 2019–2023 років можна зробити наступні висновки:

Таблиця 2.2

Агрегований баланс ТОВ "Кишенці" (актив) за період дослідження 2019-2023 рр.

А К Т И В	2019	2020	2021	2022	2023
1	2	3	4	5	6
I. Необоротні активи					
<i>Нематеріальні активи</i>	3 418	37 496	38 034	37 408	36 765
первісна вартість	3572	39891	41117	41 182	41 313
накопичена амортизація	154	2395	3083	3 774	4 548
Незавершені капітальні інвестиції	13368	26561	36722	59 948	129 161
<i>Основні засоби</i>	359 999	312 785	268 447	253 414	380 496
первісна вартість	648599	684816	683664	741 064	911 820
знос	288600	372031	415217	487 650	531 324
Первісна вартість довгострокових біологічних активів	33972	102793	74927	85 497	136 481
Довгострокові фінансові інвестиції (за методом участі в капіталі)	38601	38600	38614	38 614	38 614
Довгострокова дебіторська заборгованість			785	1 727	0
Усього за розділом I	449 358	518 235	457 529	476 608	721 517
II. Оборотні активи					
<i>Запаси</i>	156 616	179 193	350 855	444 479	423 574
виробничі запаси	46657	62636	119183	198 948	151 945
незавершене виробництво	46516	71465	74942	110 447	127 115
готова продукція	60538	43794	155777	132 250	137 176
товари	2905	1298	953	2 834	7 338
Поточні біологічні активи	23884	113748	112730	120 392	138 529
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	3784	12726	63484	44 713	16 153
<i>Дебіторська заборгованість за розрахунками:</i>	12 894	17 897	52 505	80 276	59 555
за виданими авансами	12216	17401	44688	75 122	43 824
з бюджетом	678	496	7817	5 154	15 731
Інша поточна дебіторська заборгованість	35560	27879	47189	35 994	65 635
<i>Гроші та їх еквіваленти</i>	8 239	3 345	11 813	55 659	54 150
готівка	1		60	3	2
рахунки в банках	8238	3345	11753	55 656	54 148
Витрати майбутніх періодів	603	913	798	728	1 505
Інші оборотні активи	1280	378	1657	5 729	2 685
Усього за розділом II	242 860	356 079	641 031	787 970	761 786
БАЛАНС	692 218	874 314	1 098 560	1 264 578	1 483 303

Джерело: фінансова звітність досліджуваного підприємства

– Нематеріальні активи (НМА):

Зростання первісної вартості НМА з 3,572 тис. грн у 2019 році до 41,313 тис. грн у 2023 році свідчить про збільшення інвестицій у нематеріальні ресурси, можливо, програмне забезпечення чи патенти. Проте накопичена амортизація також зросла до 4,548 тис. грн у 2023 році, що відображає зношування НМА.

– Незавершені капітальні інвестиції (НКІ):

Значне зростання з 13,368 тис. грн у 2019 році до 129,161 тис. грн у 2023 році вказує на активну фазу модернізації чи розширення виробництва. Це може бути пов'язано з впровадженням нових технологій чи розбудовою виробничих потужностей.

– Основні засоби (ОЗ):

Зменшення залишкової вартості з 359,999 тис. грн у 2019 році до 253,414 тис. грн у 2022 році пояснюється значним зносом (зростання до 531,324 тис. грн). У 2023 році показник різко зріс до 380,496 тис. грн, що може вказувати на суттєві капіталовкладення у відновлення чи закупівлю нових основних засобів.

– Довгострокові біологічні активи (ДБА):

Первісна вартість ДБА зросла з 33,972 тис. грн у 2019 році до 136,481 тис. грн у 2023 році, що свідчить про збільшення інвестицій у довгострокові біологічні активи, наприклад, багаторічні насадження чи тваринницькі активи.

– Довгострокові фінансові інвестиції:

Показник залишився стабільним упродовж п'яти років на рівні приблизно 38,614 тис. грн, що вказує на відсутність значних змін у структурі капіталовкладень підприємства.

– Довгострокова дебіторська заборгованість:

Виникла у 2021 році (785 тис. грн), але зникла до 2023 року. Це може свідчити про врегулювання боргів або завершення довгострокових угод із контрагентами.

Загальний обсяг необоротних активів демонструє поступове збільшення з 449,358 тис. грн у 2019 році до 721,517 тис. грн у 2023 році, що вказує на активний розвиток підприємства, інвестиції в основні засоби та біологічні активи.

Динаміка показників необоротних активів ТОВ "Кишенці" свідчить про розвиток виробничих потужностей та інвестиції у модернізацію. Зростання довгострокових біологічних активів та капітальних інвестицій говорить про посилення аграрної спеціалізації підприємства. Однак, значний рівень зносу основних засобів у попередніх роках вказує на необхідність подальшої уваги до оновлення матеріально-технічної бази.

Щодо аналізу оборотних активів ТОВ "Кишенці" за 2019–2023 роки:

Динаміка загальної суми оборотних активів за період 2019–2023 років демонструє загальну тенденцію до зростання, за винятком незначного зниження в 2023 році. У 2019 році сума становила 242 860 тис. грн, досягнувши піку в 2022 році – 787 970 тис. грн, а в 2023 році скоротилася до 761 786 тис. грн.

– Запаси

Значний ріст запасів спостерігався з 2019 по 2022 роки. У 2019 році їх сума була 156 616 тис. грн, а до 2022 року вона зросла до 444 479 тис. грн.

У 2023 році відбулося зниження до 423 574 тис. грн, що може бути пов'язано з оптимізацією виробничих процесів, зменшенням обсягів закупівлі сировини, а головне – зміною цін на запаси через військові дії в Україні.

– Структура запасів

Виробничі запаси зросли більш ніж утричі з 46 657 тис. грн у 2019 році до 151 945 тис. грн у 2023 році, досягнувши піку в 2022 році (198 948 тис. грн).

Незавершене виробництво також демонструє стабільне зростання, особливо у 2022–2023 роках (110 447 тис. грн і 127 115 тис. грн відповідно).

Готова продукція показала максимальні значення в 2021 році (155 777 тис. грн), після чого спостерігалось зниження у 2022 та 2023 роках (132 250 тис. грн і 137 176 тис. грн відповідно).

– Поточні біологічні активи

У 2019–2023 роках поточні біологічні активи вирости з 23 884 тис. грн до 138 529 тис. грн. Цей сегмент демонструє стабільне зростання, що може свідчити про розвиток сільськогосподарського виробництва.

– Дебіторська заборгованість

Загальна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи та послуги суттєво збільшилась у 2021 році (63 484 тис. грн), але знизилась до 16 153 тис. грн у 2023 році.

Дебіторська заборгованість за розрахунками має нестабільну динаміку, досягнувши піку у 2022 році (80 276 тис. грн), після чого знизилась до 59 555 тис. грн у 2023 році.

– Грошові кошти та їх еквіваленти

Значне зростання грошових коштів у 2022 році (55 659 тис. грн) пов'язане, ймовірно, із високою ліквідністю підприємства, а у 2023 році спостерігалось незначне зниження до 54 150 тис. грн.

– Витрати майбутніх періодів та інші оборотні активи

Витрати майбутніх періодів залишаються відносно стабільними з тенденцією до зростання в 2023 році (1 505 тис. грн).

Інші оборотні активи показують спад у 2023 році, що може бути спричинено зміною структури активів.

Показники оборотних активів ТОВ "Кищенці" вказують на ефективне управління ресурсами та адаптацію до змін ринкової ситуації. Зростання запасів і біологічних активів свідчить про розширення виробництва, але зниження дебіторської заборгованості та грошових коштів може вказувати на потребу в покращенні управління ліквідністю.

Аналіз показників власного капіталу ТОВ "Кищенці" за досліджуваний період демонструє наступні тенденції:

– Зареєстрований (пайовий) капітал залишався стабільним у 2019-2020 роках на рівні 8 965 тис. грн, але з 2021 року зменшився до 6 002 тис. грн і надалі не змінювався.

Це може свідчити про зміну структури власності підприємства чи проведення коригувань в обліковій політиці.

Таблиця 2.3

Агрегований баланс ТОВ "Кишенці" (пасив) за період 2019-2023 рр.

П А С И В	2019	2020	2021	2022	2023
1	2	3	4	5	6
I. Власний капітал					
Зареєстрований (пайовий) капітал	8 965	8 965	6 002	6 002	6 002
Капітал у дооцінках	653	653	653	653	653
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	184 732	350 653	557 141	645 779	692 231
Вилучений капітал	0	0	-2 624	-5 426	0
Усього за розділом I	194 350	360 271	561 172	647 008	698 886
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення					
Довгострокові кредити банків	266 470	210 399	142 110	109 706	62 362
Інші довгострокові зобов'язання	59 527	70 402	99 863	56 926	132 812
Усього за розділом II	325 997	280 801	241 973	166 632	195 174
III. Поточні зобов'язання і забезпечення					
Короткострокові кредити банків	78 000	38 000	67 303	74 000	115 000
<i>Поточна кредиторська заборгованість за:</i>					
довгостроковими зобов'язаннями	49 452	90 238	60 452	154 411	237 037
товари, роботи, послуги	3 346	36 925	95 581	135 538	133 601
розрахунками з бюджетом		3 992		1 544	1 539
розрахунками з оплати праці		9	5		
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	4 233	22 965	34 290	33 032	
Поточні забезпечення	1 115	936	1 453	1 595	2 338
Доходи майбутніх періодів	24 854	28 529	19 771	13 998	8 226
Інші поточні зобов'язання	10 871	11 648	16 560	36 820	91 502
Усього за розділом III	171 871	233 242	295 415	450 938	589 243
БАЛАНС	692 218	874 314	1 098 560	1 264 578	1 483 303

Джерело: фінансова звітність досліджуваного підприємства

– Капітал у дооцінках протягом 2019-2023 років залишався на рівні 653 тис. грн, що свідчить про стабільність переоцінки активів і відсутність значних змін у цьому напрямі.

– Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) суттєво зростає кожного року:

У 2019 році — 184 732 тис. грн,

У 2020 році — 350 653 тис. грн,

У 2021 році — 557 141 тис. грн,

У 2022 році — 645 779 тис. грн,

У 2023 році — 692 231 тис. грн.

Це свідчить про постійний прибутковий розвиток підприємства та накопичення прибутку, який не розподілявся серед власників.

– Вилучений капітал з'явився у 2021 році (-2 624 тис. грн) і зріс до -5 426 тис. грн у 2022 році, але у 2023 році зник, що може вказувати на завершення внутрішніх фінансових операцій, пов'язаних із поверненням власних коштів підприємства.

– Загальна сума власного капіталу:

У 2019 році складала 194 350 тис. грн,

У 2020 році зросла до 360 271 тис. грн (+85%),

У 2021 році досягла 561 172 тис. грн (+56% порівняно з 2020 роком),

У 2022 році — 647 008 тис. грн (+15%),

У 2023 році — 698 886 тис. грн (+8%).

Це свідчить про позитивну динаміку зростання власного капіталу, зокрема через накопичення нерозподіленого прибутку.

Як висновок, підприємство демонструє стабільне зростання фінансових результатів, що відображається у значному збільшенні нерозподіленого прибутку.

Після 2021 року були завершені операції, які впливали на вилучений капітал, що позитивно позначилося на балансі власного капіталу. Незмінність капіталу у дооцінках свідчить про стабільну вартість активів, що не потребувала переоцінки.

Щодо аналізу динаміки довгострокових зобов'язань і забезпечень ТОВ "Кишенці" за останні п'ять років:

– Довгострокові кредити банків:

У 2019 році складали 266 470 тис. грн, що було найбільшою сумою за п'ятирічний період. Однак, починаючи з 2020 року, спостерігається зниження цього показника:

2020: 210 399 тис. грн (-21% порівняно з 2019).

2021: 142 110 тис. грн (-32% порівняно з 2020).

2022: 109 706 тис. грн (-23% порівняно з 2021).

2023: 62 362 тис. грн (-43% порівняно з 2022).

Зменшення довгострокових кредитів банків може свідчити про часткове погашення боргів або перехід до інших джерел фінансування.

– Інші довгострокові зобов'язання:

У 2019 році їх розмір складав 59 527 тис. грн. У 2020 році цей показник зріс на 18% (70 402 тис. грн). У 2021 році спостерігається суттєве збільшення до 99 863 тис. грн (+42% порівняно з 2020). У 2022 році відбулося зниження до 56 926 тис. грн (-43% порівняно з 2021). У 2023 році зобов'язання знову зросли до 132 812 тис. грн (+133% порівняно з 2022), що може бути пов'язано із залученням нових довгострокових контрактів або угод.

Зниження довгострокових кредитів банків демонструє скорочення залежності компанії від зовнішнього фінансування. Значні коливання в розмірі інших довгострокових зобов'язань можуть бути пов'язані з різними фінансовими та інвестиційними стратегіями компанії. Загальний показник довгострокових зобов'язань і забезпечень у 2023 році зменшився на 40% порівняно з 2019 роком, що вказує на оптимізацію боргових зобов'язань підприємства.

Підавши аналіз показники поточних зобов'язань і забезпечення ТОВ «Кишенці» за досліджувані останні 5 років, можна сказати наступне:

– Короткострокові кредити банків

Показник зменшувався з 78 000 тис. грн у 2019 році до 38 000 тис. грн у 2020 році. Однак після цього знову зростав і у 2023 році досяг 115 000 тис. грн. Зростання короткострокових кредитів у 2021–2023 роках свідчить про необхідність залучення

додаткового фінансування для покриття операційних витрат або розширення діяльності. Це вимагає особливої уваги, щоб уникнути перевантаження підприємства боргами.

- Поточна кредиторська заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями:

має значний приріст: з 49 452 тис. грн у 2019 році до 237 037 тис. грн у 2023 році. Постійне зростання цієї заборгованості може свідчити про реструктуризацію частини довгострокових зобов'язань у короткострокові, що може ускладнювати управління борговим навантаженням.

- Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги.

Різке зростання з 3 346 тис. грн у 2019 році до пікового значення 135 538 тис. грн. у 2022 році. У 2023 році показник знизився до 133 601 тис. грн. Це вказує на збільшення взаєморозрахунків з постачальниками, можливо, через зростання обсягу діяльності. Зниження у 2023 році може свідчити про покращення розрахункової дисципліни.

- Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами.

Зростання з 4 233 тис. грн у 2019 році до 34 290 тис. грн у 2021 році. У 2023 році показник знизився до 33 032 тис. грн. Високі аванси свідчать про зобов'язання компанії перед клієнтами, що може бути пов'язаним із наперед отриманими коштами за поставки або послуги.

- Поточні забезпечення

Незначне, але стабільне зростання - з 1 115 тис. грн у 2019 році до 2 338 тис. грн у 2023 році. Це показує поступове збільшення резервів для покриття можливих зобов'язань.

- Доходи майбутніх періодів

Поступове зниження з 24 854 тис. грн у 2019 році до 8 226 тис. грн у 2023 році. Зменшення доходів майбутніх періодів може свідчити про зміни у структурі договорів з клієнтами або зниження передплачених послуг.

- Інші поточні зобов'язання

Значне зростання з 10 871 тис. грн у 2019 році до 91 502 тис. грн у 2023 році. Можливе збільшення зобов'язань, пов'язаних із непередбаченими витратами або змінами у фінансовій політиці підприємства.

Зростання загальної суми поточних зобов'язань свідчить про збільшення короткострокового боргового навантаження, що може впливати на ліквідність. Проте це також може бути результатом збільшення масштабів діяльності підприємства.

Позитивним є зростання доходів майбутніх періодів та забезпечень, що свідчить про відповідальне фінансове планування. Активне залучення авансів може свідчити про довіру клієнтів.

Але, різке збільшення короткострокових зобов'язань вказує на можливі проблеми з ліквідністю. Необхідно приділити увагу стабілізації боргового навантаження та управлінню короткостроковими кредитами.

Агрегований Звіт про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за останні п'ять років наведений у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Агрегований Звіт про фінансові результати ТОВ "Кишенці"

Звіт про фінансові результати	2019	2020	2021	2022	2023
1	2	3	4	5	6
Чистий дохід від реалізації	639 547	658 954	957 584	989 615	1 075 437
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	-564 567	-624 672	-915 181	-845 571	-946 879
Валовий: прибуток/збиток	74 980	34 282	42 403	144 044	128 558
Інші операційні доходи	93 591	528 808	415 677	213 386	358 084
Адміністративні витрати	-30 694	-28 993	-34 402	-30 696	-35 696
Витрати на збут	-36 101	-16 703	-50 334	-74 293	-63 208
Інші операційні витрати	-41 604	-350 072	-34 562	-134 004	-314 716
Фінансовий результат від операційної діяльності	60 172	167 322	338 782	118 437	73 022
Інші фінансові доходи	625	512	4 499	671	14 723
Інші доходи	21 798	15 841	35 782	6 228	58 511
Фінансові витрати	-52 630	-44 153	-51 354	-36 363	-70 600
Втрати від участі в капіталі			-104 918		
Інші витрати	-15 561	-5 848	-16 303	335	-29 204
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток/збиток	14 404	133 674	206 488	89 308	46 452
Чистий фінансовий результат:	14 404	133 674	206 488	89 308	46 452

Результати економічного аналізу Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) ТОВ «Кишенці» за 2019–2023 роки ми оформили для зручності також у табличному вигляді (табл.2.5).

Таблиця 2.5

Аналіз фінансових результатів ТОВ «Кишенці» за 2019–2023 роки

Показник	Тенденція	Пояснення
1	2	3
Чистий дохід від реалізації продукції	Дохід зріс на 68% протягом періоду, з 639 547 тис. грн у 2019 році до 1 075 437 тис. грн у 2023 році.	Зростання доходу свідчить про підвищення обсягів реалізації або збільшення цін на продукцію. Це позитивний сигнал для підприємства.
Собівартість реалізованої продукції	Собівартість також суттєво збільшилася (з 564 567 тис. грн у 2019 році до 946 879 тис. грн у 2023 році), але темпи росту трохи нижчі, ніж у доходів.	Висока собівартість може бути пов'язана зі збільшенням цін на ресурси, але позитивно, що валовий прибуток залишається стабільним.
Валовий прибуток	Показник коливався, але у 2023 році становив 128 558 тис. грн, що майже удвічі більше, ніж у 2019 році (74 980 тис. грн).	Це вказує на покращення ефективності виробництва та контролю витрат.
Інші операційні доходи	Найбільший приріст зафіксовано у 2020 році (528 808 тис. грн), проте у 2023 році дохід стабілізувався на рівні 358 084 тис. грн.	Високі показники 2020 року можуть бути пов'язані з отриманням разових доходів або субсидій. Зниження після 2020 року може свідчити про відсутність таких джерел у наступних періодах.
Адміністративні витрати	Показник стабільний, але зріс на 16% у 2023 році порівняно з 2019 роком (з 30 694 тис. грн до 35 696 тис. грн).	Це свідчить про контрольованість управлінських витрат, що незначно впливають на прибуток.
Витрати на збут	Значне зростання у 2021 році (50 334 тис. грн) та піковий рівень у 2022 році (74 293 тис. грн), після чого зниження у 2023 році до 63 208 тис. грн.	Можливо, підприємство у 2022 році активно вкладало кошти у маркетинг або розширення ринків збуту. Але, на нашу думку – це насамперед – пов'язано з війною в Україні.
Фінансовий результат від операційної діяльності	Найвищий прибуток зафіксовано у 2021 році (338 782 тис. грн), тоді як у 2023 році – 73 022 тис. грн, що є найнижчим за останні три роки.	Після зростання до 2021 року спостерігається спад, який може бути спричинений підвищенням витрат або зменшенням інших операційних доходів.
Фінансові витрати	Витрати зростають, досягнувши 70 600 тис. грн у 2023 році порівняно з 52 630 тис. грн у 2019 році.	Зростання може бути пов'язане зі збільшенням кредитного навантаження або підвищенням відсоткових ставок.

продовження таблиці 2.5

1	2	3
Фінансовий результат до оподаткування	Найвищий показник у 2021 році (206 488 тис. грн), але у 2023 році прибуток значно знизився до 46 452 тис. грн.	Зниження може бути пов'язане із зростанням фінансових витрат і зменшенням операційної ефективності.
Чистий фінансовий результат	Позитивний чистий прибуток у всі роки, але значне зниження у 2023 році до 46 452 тис. грн порівняно з 206 488 тис. грн у 2021 році.	Попри прибутковість, підприємство стикається із зростаючим фінансовим навантаженням, що може впливати на чистий результат.

Джерело: складено на базі фінансової звітності досліджуваного підприємства

2.2. Особливості організації та практики бухгалтерського обліку господарських операцій в аграрному секторі на досліджуваному підприємстві

Особливості бухгалтерського обліку в ТОВ «Кищенці», як і в інших агропідприємствах, мають свою специфіку, зумовлену характером діяльності сільського господарства. Одним із ключових аспектів є облік витрат на виробництво, що охоплює не лише поточні витрати, а й сезонні коливання витрат на вирощування культур та утримання тварин. Це потребує застосування методів обліку, які враховують тривалий цикл виробництва, залежність від природних умов та специфічність ресурсів.

Також важливо враховувати облік готової сільськогосподарської продукції, який передбачає оцінку продукції за справедливою вартістю або собівартістю, залежно від мети її подальшого використання. Особливу увагу приділяють реалізації продукції, де облік доходів часто ускладнюється різноманітністю каналів збуту та умов договорів.

Окремою специфікою аграрного обліку є порядок ведення обліку молодняку тварин, що перебувають на вирощуванні та відгодівлі. Це передбачає оцінку біологічних активів, використання відповідних рахунків обліку та регулярну переоцінку залежно від змін у їх стані або ринкових умовах.

Таким чином, бухгалтерський облік в агропідприємствах, зокрема в ТОВ «Кищенці», охоплює широкий спектр особливостей, які вимагають професійного

підходу, використання сучасних облікових програм та врахування специфіки агробізнесу.

По дебету рахунка 21 "Тварини на вирощуванні і відгодівлі" у ТОВ «Кищенці» відображаються всі операції, пов'язані з надходженням тварин на вирощування. Це включає первісну вартість тварин, які були придбані або вирощені на підприємстві, а також збільшення ваги живої маси молодняку внаслідок відгодівлі та інших заходів, спрямованих на покращення їхнього стану. Первісна вартість визначається відповідно до фактичних витрат, пов'язаних із придбанням або вирощуванням цих біологічних активів.

По кредиту рахунка 21 відображається вибуття тварин у результаті різноманітних операцій, таких як продаж, безоплатна передача, забій для внутрішнього споживання чи використання на інші потреби підприємства. Крім того, вибуття може бути пов'язане зі списанням тварин через природні втрати або інші обставини.

Для правильного відображення операцій з надходження та відгодівлі тварин у бухгалтерському обліку ТОВ «Кищенці» керується нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 "Запаси". Це положення регламентує порядок оцінки та обліку запасів, до яких належать і біологічні активи, що вирощуються для подальшого використання або реалізації. У рамках цього стандарту враховуються особливості визначення первісної вартості тварин, що включає витрати на корми, ветеринарне обслуговування, амортизацію відповідного обладнання та інші витрати, безпосередньо пов'язані з вирощуванням тварин.

Таким чином, облік операцій на рахунку 21 "Тварини на вирощуванні і відгодівлі" є важливим інструментом для забезпечення повної та достовірної інформації про рух і стан тварин на підприємстві. Це дозволяє не лише контролювати витрати, але й формувати об'єктивну оцінку біологічних активів у фінансовій звітності.

Первісною вартістю запасів, придбаних за плату, є їх собівартість, що складається з таких фактичних витрат:

- сум, сплачуваних згідно з договором постачальнику (продавцю), за вирахуванням непрямих податків;
- сум ввізного мита;
- сум непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;
- транспортно-заготівельних витрат за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати на страхування ризиків транспортування запасів;
- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях.

Надходження на ТОВ «Кишенці» тварин на відгодівлю відповідно до Плану рахунків відображаються такими бухгалтерськими записами (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Облік тварин на вирощуванні та відгодівлі у ТОВ «Кишенці»

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
Послідуюча оплата			
1	Оприбутковано молодняк тварин, закуплений у постачальників	211	631
2	Відображений податковий кредит з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	631
3	Відображена вартість доставки молодняку тварин стороннім автотранспортним підприємством	211	631
4	Відображений податковий кредит з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	631
5	Оплачено вартість отриманого молодняку тварин	631	311
6	Оплачено вартість наданих автотранспортних послуг	631	311
Передоплата			
7	Перераховано передоплату постачальнику тварин	371	311
8	Відображений податковий кредит з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	644
9	Перераховано передоплату сторонньому автотранспортному підприємству	371	311
10	Відображений податковий кредит з ПДВ (за наявності податкової накладної)	641	644
11	Оприбутковано молодняк тварин, закуплений у постачальників	211	631
12	Включено до первісної вартості придбаного молодняку тварин вартість його транспортування	211	631
13	Списано суму ПДВ	644	631
14	Проведено зарахування заборгованостей	631	371

Джерело: складено за даними обліку досліджуваного підприємства

У процесі господарської діяльності постачальниками тварин для ТОВ «Кищенці» можуть виступати не лише сторонні юридичні особи чи підприємства, але й фізичні особи – представники населення. У випадку надходження тварин на вирощування і відгодівлю від населення така операція в бухгалтерському обліку відображається шляхом запису по дебету субрахунку 211 "Тварини на вирощуванні і відгодівлі" та кредиту субрахунку 685 "Розрахунки з іншими кредиторами". Це дає можливість точно фіксувати зобов'язання підприємства перед населенням за отримані біологічні активи.

Якщо ж від населення приймається худоба з метою подальшої реалізації, облік цієї операції здійснюється через дебет субрахунку 218 "Худоба, прийнята для реалізації" та кредит субрахунку 685. Такий підхід дозволяє чітко розмежовувати тварин, які призначені для внутрішніх господарських цілей (вирощування і відгодівля), та тих, які надходять винятково для продажу.

Окрім цього, джерелом надходження тварин на вирощування і відгодівлю може бути вибраковування їх із основного стада. В таких випадках тварини, які більше не виконують продуктивних функцій у складі основного стада, переводяться до групи молодняку на відгодівлю. У бухгалтерському обліку це відображається як списання їх первісної вартості з кредиту субрахунку 107 "Робоча і продуктивна худоба" до дебету субрахунку 211. Такий підхід забезпечує повний контроль за рухом біологічних активів та оптимізацію використання тварин залежно від їхнього продуктивного стану.

Таким чином, специфіка обліку надходження тварин у ТОВ «Кищенці» включає відображення різних джерел їх надходження (від населення, юридичних осіб чи внутрішніх ресурсів) та чіткий розподіл операцій залежно від цільового призначення тварин, що сприяє прозорості та об'єктивності бухгалтерської звітності підприємства.

Накопичення та облік витрат на відгодівлю тварин у ТОВ «Кищенці» здійснюють на рахунку 23 субрахунок 232 "Тваринництво".

Кореспонденція рахунків щодо відображення операцій з відгодівлі тварин і оприбуткування приплоду худоби у ТОВ «Кищенці» наведена в табл. 2.7.

Таблиця 2.7

Облік операцій з відгодівлі тварин і оприбуткування приплоду худоби

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
Відгодівля тварин на вирощуванні			
1	Витрачено комбікорм для годування тварин	23	208
2	Нараховано заробітну плату працівникам тваринництва, зайнятим доглядом та обслуговуванням тварин	23	661
3	Нарахований ЄСВ	23	651
4	Нараховано знос основних засобів	23	131
5	Розподілено загальновиробничі витрати на виробництво	23	91
6	Оприбутковано отриманий приріст живої маси тварин на відгодівлі (за собівартістю)	211	23
Приплід тварин			
7	Оприбутковано приплід молодняку продуктової худоби	21	23

Джерело: складено за даними обліку досліджуваного підприємства

Вибуття тварин, що перебувають на відгодівлі та вирощуванні, може відбуватися у результаті: продажу тварин; переведення тварин до основного стада; виявлення нестачі та розкрадання тварин; падежу у зв'язку з епідемією і стихійним лихом.

Операції, пов'язані з вибуттям тварин, відображаються у ТОВ «Кишенці» такими записами (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Облік операцій з вибуття тварин у ТОВ «Кишенці»

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт
1	2	3	4
1	Переведено молодняк тварин до основного стада	155	21
2	Оприбутковано тварини, переведені до основного стада	107	155
3	Реалізовано покупцям тварини на вирощуванні та відгодівлі	361	701
4	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	701	641
5	Списано собівартість реалізованих тварин	901	21
6	Сформовано фінансовий результат:		
6.1.	Списано собівартість реалізованих тварин	791	901
6.2.	Списано дохід від реалізації готової продукції	701	791
7.	Отримано грошові кошти за реалізованих тварин	311	361
8.	Відображено суму нестачі тварин на вирощуванні та відгодівлі	947	21
9.	Зараховано балансову вартість тварин на забалансовий рахунок 07	072	-
10.	Відображено виникнення дебіторської заборгованості та доходу після встановлення винної особи на суму, належну до відшкодування шкоди	375	716
11.	Списано із забалансового рахунку 07 «Списані активи» балансову вартість тварин, яких не вистачає, одночасно зі списанням суми збитку на винну особу	-	072

2.3. Деякі проблемні питання в бухгалтерському обліку господарських операцій у ТОВ "КИЩЕНЦІ"

Аграрний сектор економіки є однією з ключових галузей України, що забезпечує значний внесок у національне виробництво, експорт і зайнятість населення. Проте специфіка господарської діяльності підприємств цього сектора породжує низку труднощів у веденні бухгалтерського обліку.

Особливі виклики виникають у сфері обліку господарських операцій через мінливе законодавство, специфіку сільськогосподарського виробництва, сезонність та вплив природних чинників. У цьому розділі буде розглянуто кілька невирішених питань, які є актуальними для ТОВ "КИЩЕНЦІ".

По перше, треба відмітити складність оцінки біологічних активів згідно діючого законодавства. Одним із ключових аспектів бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства є відображення біологічних активів, таких як посіви, тварини, багаторічні насадження. Згідно з П(С)БО 30 "Біологічні активи", оцінка цих активів має здійснюватися за справедливою вартістю з урахуванням витрат на реалізацію.

Однак визначення справедливої вартості є складним процесом, адже аграрний ринок не завжди стабільний, а ціни можуть суттєво коливатися залежно від сезонності, попиту та пропозиції. Крім того, через відсутність уніфікованих методик оцінки часто виникають суперечності між підприємством та податковою. Це призводить до ризику донарахування податків або штрафів під час перевірок.

На наш погляд, є вкрай необхідною розробка чітких державних рекомендацій щодо оцінки біологічних активів, які враховували б специфіку різних видів сільськогосподарської продукції, а також удосконалення законодавства, зокрема встановлення можливості використовувати альтернативні підходи до оцінки за погодженням з контролюючими органами.

По-друге, аграрні підприємства (в тому числі ТОВ "КИЩЕНЦІ") досить часто отримують державну підтримку у формі субсидій, дотацій або компенсацій за купівлю техніки, особливо зараз – у воєнний час. Проте порядок відображення таких операцій у бухгалтерському обліку досі не є чітко регламентованим.

Зокрема, складнощі виникають через:

- Різноманіття форм фінансової допомоги (прямі субсидії, податкові пільги, гранти).
- Відсутність чітких рекомендацій щодо класифікації доходів і відображення їх у фінансовій звітності.
- Ризики неправильної інтерпретації операцій, що може вплинути на розрахунок податку на прибуток.

На наш погляд, дане питання може бути вирішене шляхом удосконалення нормативної бази шляхом розробки окремого стандарту обліку для аграрних підприємств, який охоплював би облік державної підтримки, а також запровадження автоматизованих рішень для формування звітності щодо отриманих субсидій, що зменшить ризик помилок.

Третім проблемним питанням є коректне відображення сезонних витрат і доходів. Аграрна діяльність характеризується сезонністю, що впливає на розподіл витрат і доходів протягом року. Більшість витрат здійснюється у період весняно-літніх польових робіт, тоді як основна частина доходів формується восени після збору врожаю.

Складність полягає в розподілі витрат між періодами, оскільки відсутність єдиної методики ускладнює порівняння фінансових результатів між підприємствами. До того ж неврахування специфіки сезонних коливань може призводити до викривлення фінансової звітності.

Конкретною пропозицією для ТОВ "КИЩЕНЦІ" є впровадження у практику більш активного використання управлінського обліку, який дозволяє детальніше аналізувати витрати й доходи в межах окремих сезонів. З боку держави – розробка

додаткових рекомендацій для бухгалтерів щодо розподілу витрат залежно від тривалості виробничого циклу.

В-четверте, досить «вузьким місцем» є облік орендних відносин у підприємств аграрного сектора. Значна частина аграрних підприємств орендує землю у фізичних осіб. Особливості таких відносин породжують складнощі в обліку розрахунків із власниками паїв. Орендна плата може виплачуватися у грошовій, натуральній формі або в комбінації цих форм, що ускладнює її документальне оформлення та відображення у звітності.

Крім того, зміни у податковому законодавстві щодо оподаткування орендних доходів постійно створюють додаткове навантаження на бухгалтерію підприємств.

На наш погляд, автоматизація обліку орендних відносин із використанням спеціалізованих програмних продуктів може суттєво поліпшити ситуацію, а створення єдиного державного реєстру договорів оренди для спрощення взаємодії між орендодавцями, орендарями та контролюючими органами дозволить посилити контроль та прозорість даних операцій.

Таким чином, основними проблемними питаннями в бухгалтерському обліку ТОВ "КИЩЕНЦІ" залишаються оцінка біологічних активів, відображення державної підтримки, розподіл сезонних витрат і доходів, а також облік орендних відносин. Їх вирішення потребує не лише змін у законодавстві, але й впровадження нових технологій та підходів до організації обліку. Лише комплексний підхід дозволить підвищити прозорість і достовірність фінансової звітності аграрних підприємств та зміцнити їхні позиції в умовах конкурентного середовища.

Висновки до розділу 2

У другому розділі роботи дослідження фінансово-економічних показників підприємства ТОВ «Кищенці» дозволило визначити, що підприємство має стабільну діяльність, яка базується на ефективному використанні ресурсів і впровадженні сучасних технологій в аграрному секторі. Основними перевагами є наявність

спеціалізації на рослинництві та тваринництві, що забезпечує диверсифікацію доходів і зменшує ризики, пов'язані з коливаннями ринкових умов.

ТОВ «Кишенці» застосовує сучасні підходи до ведення бухгалтерського обліку, зокрема використання програмного забезпечення для автоматизації процесів обліку. Це сприяє підвищенню точності даних і зменшенню витрат часу на облікові операції. Особливістю є детальна увага до обліку біологічних активів, таких як худоба та посіви, що відповідає стандартам бухгалтерського обліку для аграрного сектора.

У процесі аналізу виявлено кілька проблемних питань, зокрема: оцінка біологічних активів за справедливою вартістю, що створює складнощі через ринкову нестабільність; розподіл сезонних витрат, який впливає на достовірність фінансової звітності; а також облік операцій з орендою землі, що викликає труднощі через різноманітність форм розрахунків із власниками паїв.

Результати аналізу підкреслили необхідність удосконалення нормативно-правової бази для забезпечення більш прозорого і зрозумілого відображення операцій в бухгалтерському обліку. Зокрема, важливо розробити додаткові рекомендації щодо оцінки біологічних активів і методики розподілу витрат у сезонному виробництві.

Для вдосконалення облікових процесів у ТОВ «Кишенці» доцільно впровадити більш детальний управлінський облік, орієнтований на аналіз витрат за періодами та видами продукції. Крім того, автоматизація розрахунків із орендодавцями та облік субсидій державної підтримки потребують розробки інтегрованих облікових рішень.

В цілому, ТОВ «Кишенці» демонструє приклад ефективного підходу до ведення бухгалтерського обліку в аграрному секторі. Однак вирішення виявлених проблемних питань, таких як оцінка активів і управління сезонними витратами, сприятиме не лише покращенню облікових процесів, а й підвищенню конкурентоспроможності підприємства на ринку.

РОЗДІЛ 3. ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ТА ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ НА ПРИКЛАДІ ТОВ «КИЩЕНЦІ»

3.1. Економічний аналіз господарської діяльності досліджуваного підприємства

Фінансовий результат підприємства є ключовим індикатором його економічної ефективності та стійкості. Звіт про фінансові результати, або Звіт про сукупний дохід, є основним джерелом інформації для оцінки рентабельності, ефективності управління ресурсами та прийняття стратегічних рішень. Аналіз цього звіту дозволяє виявити сильні та слабкі сторони діяльності підприємства, дослідити динаміку його доходів, витрат і прибутків, а також оцінити вплив зовнішніх і внутрішніх чинників на його фінансовий стан.

ТОВ «КИЩЕНЦІ», як провідне агропідприємство, потребує системного підходу до оцінки фінансових результатів своєї діяльності. Проведення аналізу дає можливість не лише отримати об'єктивну картину поточного стану справ, але й виявити потенційні резерви для зростання. Зокрема, увага приділяється аналізу динаміки доходів, структури витрат, результатів операційної діяльності, а також факторам, які впливають на формування чистого фінансового результату.

Ми спробуємо надати комплексну оцінку фінансовим результатам ТОВ «КИЩЕНЦІ» за період 2019–2023 років, що дозволить розробити ефективні управлінські пропозиції для підвищення рентабельності та стабільності підприємства в умовах сучасного ринку.

Аналіз фінансових показників підприємства демонструє як позитивні тенденції, так і проблемні аспекти. Хоча дохідність і валовий прибуток свідчать про здатність підприємства генерувати доходи, високий рівень собівартості та значні операційні витрати створюють ризики для стабільності.

Таблиця 3.1

Управлінські пропозиції для підвищення рентабельності та стабільності

ТОВ «Кишенці»

Показник	Опис показника	Пропозиції
1	2	3
Чистий дохід від реалізації продукції	Чистий дохід демонструє стабільне зростання протягом аналізованого періоду, збільшившись із 639 547 тис. грн у 2019 році до 1 075 437 тис. грн у 2023 році. Це свідчить про нарощення обсягів реалізації продукції та конкурентоздатність підприємства. Зростання доходів забезпечує базу для розвитку та покриття витрат, однак потребує додаткової уваги до контролю витратної частини.	• Зосередити увагу на збереженні тенденції зростання доходів шляхом диверсифікації ринків збуту. • Впровадити маркетингові стратегії для залучення нових клієнтів і закріплення наявних ринків
Собівартість реалізованої продукції	Собівартість зростала паралельно із чистим доходом, досягнувши 946 879 тис. грн у 2023 році. Однак у 2022 році було зафіксовано її зниження порівняно з 2021 роком (з -915 181 до -845 571 тис. грн), що могло бути результатом впровадження ефективних заходів із контролю витрат. Відносно доходів, рівень собівартості залишається високим.	• Оптимізувати витрати на виробництво шляхом запровадження енергозберігаючих технологій. • Провести аудит виробничих процесів для виявлення можливостей зниження витрат.
Валовий прибуток	Валовий прибуток є ключовим індикатором ефективності діяльності підприємства. Показник значно зріс у 2022 році (144 044 тис. грн), однак у 2023 році знизився до 128 558 тис. грн, що може свідчити про зростання собівартості чи інші негативні чинники.	• Детально аналізувати фактори, що впливають на зниження валового прибутку. • Зосередитись на стабілізації операційної діяльності та оптимізації структури витрат.
Адміністративні витрати	Цей показник залишався стабільним протягом 2019–2023 років (у межах 28 993–35 696 тис. грн), що свідчить про контрольованість адміністративної складової витрат.	• Утримувати поточний рівень витрат без погіршення якості управління. • Розглянути можливості автоматизації адміністративних процесів для подальшого зниження витрат.
Інші операційні доходи та витрати	Ці показники демонструють значні коливання. У 2020 році інші операційні доходи значно зросли (528 808 тис. грн), тоді як у 2023 році їх зменшення до 358 084 тис. грн негативно вплинуло на фінансовий результат. Інші операційні витрати різко збільшились у 2023 році до -314 716 тис. грн, що створює ризики для рентабельності.	• Проводити регулярний аналіз інших операційних доходів і витрат. • Впровадити механізми контролю, що дозволяють знизити витрати на невиробничу діяльність.

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
Фінансовий результат до оподаткування	Показник прибутку до оподаткування поступово знижувався після 2021 року, досягнувши 46 452 тис. грн у 2023 році. Це свідчить про загальне зниження ефективності операційної діяльності.	- Розробити стратегії для збільшення прибутковості, зокрема шляхом контролю за витратами. - Активніше залучати інвестиції в інновації для підвищення продуктивності.
Чистий фінансовий результат	Чистий фінансовий результат у 2023 році (46 452 тис. грн) значно поступається показникам 2021 року (206 488 тис. грн). Зниження свідчить про потребу у вдосконаленні фінансового менеджменту та оптимізації витрат.	- Провести поглиблений аналіз основних причин зниження чистого прибутку. - Зосередити зусилля на підвищенні ефективності використання активів та збільшенні операційного прибутку.

Джерело: складено самостійно на базі даних бухгалтерського обліку досліджуваного підприємства

Ефективна система контролю витрат, інвестиції в модернізацію та оптимізація внутрішніх процесів є пріоритетними напрямками для забезпечення довгострокової стабільності.

Аналіз структури операційних витрат ТОВ «КИЩЕНЦІ» по елементам наведено у табл. 3.2. Таблиця 3.2

Аналіз структури операційних витрат ТОВ «КИЩЕНЦІ» по елементам

Елементи операційних витрат	2023	Питома вага, %
Матеріальні затрати	1438040	68,16
Витрати на оплату праці	73942	3,50
Відрахування на соціальні заходи	15287	0,72
Амортизація	81787	3,88
Інші операційні витрати	500729	23,73
Разом	2109785	100,00

Джерело: складено за даними обліку досліджуваного підприємства

Операційні витрати ТОВ «КИЩЕНЦІ» за 2023 рік склали 2109785 грн.

Проведемо аналіз кожного елемента витрат та їхньої питомої ваги у загальній структурі.

1. Матеріальні затрати (1 438 040 грн, 68,16%)

Матеріальні затрати є найбільшим компонентом операційних витрат, складаючи

понад 68% від загальної суми. Це свідчить про високу матеріаломісткість виробництва, що характерно для аграрного сектору. Значна частка цих витрат може бути пов'язана з закупівлею насіння, добрив, пального, кормів для тварин тощо.

Пропонуємо:

- Провести аналіз постачальників із метою пошуку більш вигідних умов закупівель.
- Впровадити сучасні технології для оптимізації споживання матеріальних ресурсів.

2. Витрати на оплату праці (73 942 грн, 3,50%)

Витрати на оплату праці мають досить низьку частку в загальних витратах – лише 3,5%. Це може свідчити про оптимізовану чисельність персоналу або специфіку автоматизації процесів.

Пропонуємо:

- Підтримувати конкурентоспроможний рівень заробітної плати, аби утримувати кваліфікований персонал.
- Розглянути можливості підвищення ефективності праці за рахунок навчання працівників.

3. Відрахування на соціальні заходи (15 287 грн, 0,72%)

Відрахування на соціальні заходи мають найменшу частку в структурі витрат (0,72%), що є наслідком порівняно невеликих витрат на оплату праці. Цей показник перебуває в межах нормативів, встановлених чинним законодавством.

Пропонуємо забезпечити своєчасність і повноту соціальних виплат відповідно до законодавчих вимог.

4. Амортизація (81 787 грн, 3,88%)

Амортизаційні відрахування займають 3,88% у структурі витрат, що свідчить про активне використання основних засобів. Це може вказувати на стабільний стан матеріально-технічної бази підприємства.

Пропонуємо:

- Проводити моніторинг стану основних засобів і оновлювати зношені активи для підтримки ефективності виробничих процесів.

- Використовувати пільгові режими для придбання сучасного обладнання.

5. Інші операційні витрати (500 729 грн, 23,73%)

Ця категорія є другою за обсягом, становлячи 23,73%. Вона включає широкий спектр витрат, зокрема на послуги сторонніх організацій, утримання техніки, витрати на транспорт тощо.

Пропонуємо: Здійснити детальний аналіз складових інших операційних витрат для виявлення напрямків скорочення або оптимізації.

Структура операційних витрат ТОВ «КИЩЕНЦІ» у 2023 році демонструє високу залежність від матеріальних ресурсів (68,16%), що є типовим для підприємств аграрного сектору. Інші значні компоненти, як витрати на оплату праці та інші операційні витрати, також впливають на загальну собівартість. Для підвищення фінансової ефективності компанії необхідно:

- Оптимізувати використання матеріальних ресурсів через впровадження інноваційних технологій.

- Деталізувати статті «Інші операційні витрати» та скоротити необґрунтовані витрати.

- Розглянути можливості автоматизації процесів для зниження трудомісткості.

Таким чином, забезпечення балансу між ефективністю управління витратами та підтримкою конкурентоспроможності підприємства стане запорукою його стабільного розвитку.

У графічному вигляді структура питома вага операційних витрат по елементах виглядає наступним чином (рис.3.1).



Рис. 3.1. Питома вага операційних витрат ТОВ «КИЩЕНЦІ» у 2023 р.

Джерело: складено за даними обліку досліджуваного підприємства

Ефективне управління собівартістю є одним із ключових завдань для сільськогосподарських підприємств, оскільки вона безпосередньо впливає на фінансові результати, конкурентоспроможність і стабільність діяльності. Для аграрного підприємства ТОВ «КИЩЕНЦІ», яке спеціалізується на рослинництві та тваринництві, важливо проводити регулярний аналіз собівартості продукції з метою виявлення основних чинників, які формують витрати, та визначення резервів для їх оптимізації.

Собівартість продукції в рослинництві та тваринництві є комплексним показником, що включає матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизацію, транспортні витрати та інші елементи. В умовах значних змін у зовнішньому середовищі, зокрема зростання цін на ресурси та енергоресурси, важливим є вивчення структури собівартості для кожного напрямку діяльності. Це дозволяє визначити частки різних витрат та оцінити ефективність використання ресурсів.

Особливістю діяльності ТОВ «КИЩЕНЦІ» є використання сучасних технологій

у виробничих процесах, що впливає на формування собівартості продукції. Рослинництво, як правило, є більш матеріаломістким через витрати на насіння, добрива, засоби захисту рослин та технічне забезпечення. Тваринництво, у свою чергу, потребує значних витрат на корми, ветеринарні послуги та утримання поголів'я.

У 2023 році підприємство працювало в умовах підвищеної нестабільності на ринку ресурсів, що могло вплинути на рівень і структуру собівартості. Тому важливо проаналізувати, які елементи мали найбільший вплив на загальні витрати та чи вдалося підприємству зберегти баланс між ефективністю та якістю продукції.

Мета цього аналізу – оцінити структуру собівартості рослинництва та тваринництва, виявити основні статті витрат, а також визначити напрямки для підвищення економічної ефективності кожного з видів діяльності. Результати аналізу можуть стати основою для прийняття управлінських рішень, спрямованих на зниження витрат і підвищення рентабельності підприємства.

Структура собівартості продукції рослинництва наведена на рис. 3.2.



Рис. 3.2. Структура собівартості продукції рослинництва у 2023 р.

Джерело: складено за даними обліку досліджуваного підприємства

Аналізуючи структуру собівартості продукції рослинництва в ТОВ «КИЩЕНЦІ», можна зробити такі висновки:

Переважає частка зернових та зернобобових. Основна частина собівартості рослинницької продукції припадає на зернові та зернобобові культури – 55%. Це свідчить про ключову роль цих культур у діяльності підприємства, оскільки вони, ймовірно, забезпечують основні фінансові надходження.

Така ситуація може бути пов'язана зі стабільним попитом на зерно як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках, а також з можливістю застосування сучасних технологій у їх вирощуванні.

Різноманітність спеціалізації. Значну частку також займають культури з високою доданою вартістю, такі як боби сої (12%), буряк цукровий (14%), насіння соняшнику (10%) та ріпак (9%). Це вказує на стратегічну диверсифікацію виробництва, що дозволяє підприємству знижувати ризики залежності від одного продукту та збільшувати рентабельність завдяки вирощуванню продукції з високим рівнем попиту.

Оптимізація витрат. Структура собівартості свідчить про збалансоване поєднання основних культур. Підприємство, ймовірно, оптимізує свої витрати залежно від кон'юнктури ринку та специфіки вирощування кожної культури. Для подальшого розвитку можна рекомендувати продовжити аналіз ефективності кожної групи культур, визначити їхню рентабельність та шукати шляхи підвищення продуктивності або зниження витрат на виробництво.

Таким чином, структура собівартості вказує на ефективне управління виробничими ресурсами та раціональний підхід до вибору спеціалізації. Це дозволяє підприємству залишатися конкурентоспроможним і стабільним в умовах ринку.

Внутрішня питома вага зернових по видах ТОВ «КИЩЕНЦІ» у 2023 р. наведена на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Внутрішня питома вага зернових по видах ТОВ «КИЩЕНЦІ» у 2023 р.

Джерело: складено за даними обліку досліджуваного підприємства

За результатами аналізу даних по зерновим можна зробити такі висновки:

– Домінування кукурудзи в структурі виробництва зернових: Серед аналізованих культур найбільшу частку займає кукурудза. Це свідчить про її важливу роль у діяльності підприємства, адже кукурудза є високопродуктивною культурою з широким спектром застосування, від кормової бази до експорту. Така концентрація виробництва може свідчити про високу рентабельність цієї культури та вигідні ринкові умови.

– Пшениця як друга за значимістю культура: Пшениця займає друге місце. Вона традиційно залишається важливою культурою для аграрного сектору через її значення в продовольчій безпеці та сталий попит як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринку. Для підприємства важливо підтримувати стабільне виробництво цієї культури, враховуючи її стратегічний характер.

– Порівняно низькі показники інших культур: Ячмінь і сушені зернобобові мають відносно менші обсяги виробництва. Це може пояснюватися меншою рентабельністю або специфічними ринковими умовами. Однак, такі культури можуть доповнювати основний виробничий цикл, забезпечуючи диверсифікацію та зменшення ризиків залежності від однієї чи двох культур. У цьому контексті рекомендується оцінити доцільність збільшення обсягів або зміну агротехнологій для підвищення ефективності їх виробництва.

Загалом, аналіз демонструє важливість підтримання оптимального балансу між високопродуктивними культурами, як-от кукурудза, та менш масштабними, але важливими для диверсифікації і стійкості бізнесу культурами.

Структура собівартості продукції тваринництва ТОВ «КИЩЕНЦІ» у 2023 р. наведена на рис. 3.4.

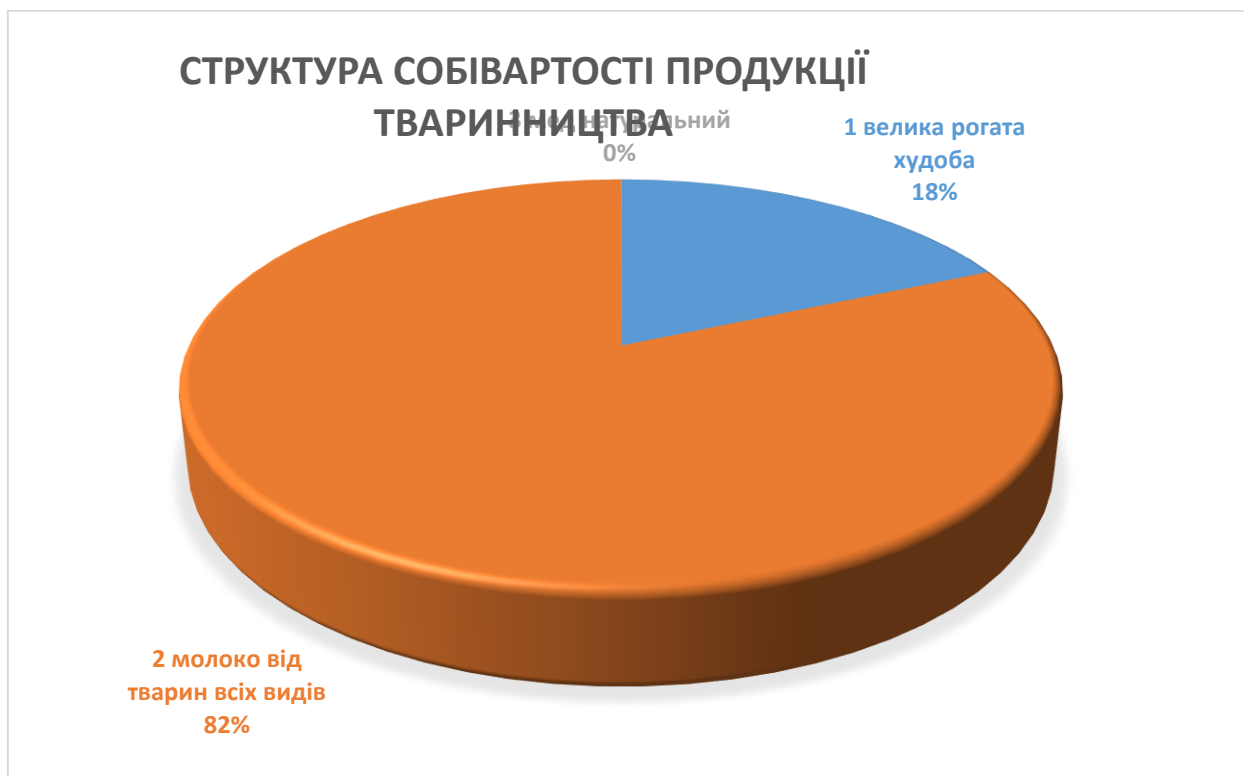


Рис. 3.4. Структура собівартості продукції тваринництва ТОВ «КИЩЕНЦІ» у 2023 р.

Джерело: складено за даними обліку досліджуваного підприємства

За результатами аналізу структури собівартості продукції тваринництва можна

зробити такі висновки:

Домінування молока у структурі собівартості: найбільшу частку у структурі собівартості продукції тваринництва займає молоко від тварин усіх видів, яке становить 109 207 одиниць, або близько 81,5% від загальної суми. Це вказує на його ключову роль у діяльності підприємства. Молочна продукція, як правило, забезпечує стабільний попит, тому її виробництво є пріоритетним напрямом. Підприємству важливо підтримувати ефективність виробництва молока, а також шукати можливості для підвищення його рентабельності.

Суттєва частка великої рогатої худоби: виробництво продукції від великої рогатої худоби становить 24 661,2 одиниць, що складає 18,4% від загальної собівартості. Це значна частка, яка демонструє важливість цього напрямку для підприємства. Така продукція може включати м'ясо та інші похідні, які користуються попитом. Однак, порівняно з молоком, цей сегмент менш масштабний, що може свідчити про необхідність додаткового аналізу ринкових можливостей для його розширення.

Незначний обсяг виробництва натурального меду: мед натуральний становить лише 64,2 одиниці, або 0,05% від загальної собівартості продукції тваринництва. Це вказує на його низький економічний вплив у структурі. Проте, виробництво меду може мати стратегічне значення, наприклад, як додаткове джерело доходу або маркетинговий інструмент для розширення асортименту продукції. Рекомендується оцінити доцільність збільшення обсягів виробництва або переглянути ефективність цього напрямку.

Загалом, основна увага має приділятися розвитку молочного напрямку, як найбільш значущого, з одночасною оптимізацією витрат на виробництво м'яса та аналізом перспективності додаткових напрямів, таких як виробництво меду.

3.2. Діджиталізація облікових процесів у ТОВ «КИЩЕНЦІ»

В сучасних умовах стрімкого розвитку технологій агропромисловий сектор також активно залучається до процесу цифрової трансформації. Впровадження цифрових рішень в агросекторі відкриває нові горизонти для підвищення ефективності, продуктивності та конкурентоспроможності підприємств. Інноваційні технології, такі як штучний інтелект, Інтернет, автоматизація, трансформують традиційні методи ведення аграрного бізнесу, забезпечуючи сучасні підходи до управління інформацією, оптимізації виробничих процесів і розвитку взаємовідносин із ринком.

Проте, цифровізація агросектору стикається з низкою викликів. Важливими питаннями залишаються збереження балансу між впровадженням інновацій і традиційними методами, подолання обмеженого доступу до Інтернету в сільській місцевості, а також підвищення рівня цифрової грамотності серед працівників галузі. Крім того, важливим завданням є зниження бар'єрів, пов'язаних із консервативним ставленням до змін і недостатнім фінансуванням технологічних нововведень.

Інтеграція сучасних технологій у сільське господарство не лише спрощує багато операцій, але й створює можливості для сталого розвитку, сприяє зменшенню витрат і підвищенню екологічної ефективності. Такий підхід дозволяє аграріям не лише залишатися конкурентоспроможними, а й відкривати нові ринки та удосконалювати якість своєї продукції.

В Україні є досить широка пропозиція IT-рішень для агросектору і управління бізнес-процесами загалом, і це надзвичайно важливо. Щодо вибору програмних рішень, сьогодні в Україні функціонує чимало компаній, які пропонують сучасні IT-розробки для аграрного бізнесу. Серед них можна виділити такі, як AgriLab, soft Xpansion, Aggeek, Soft-Farm, Hummingbird Technologies, SAS, CIAB, IT INNOVATIONS, PACK, ІН-АГРО, ЕкспресСофт тощо.

Ці компанії спеціалізуються на впровадженні рішень для оптимізації процесів управління, моніторингу земельних ресурсів, аналізу врожайності та автоматизації

бухгалтерського й управлінського обліку. Особливе місце серед програмних продуктів займають інформаційні системи сімейства BAS, які дозволяють ефективно впроваджувати інтегровані рішення для автоматизації облікових і управлінських процесів у підприємствах аграрного сектору.

ТОВ «Кишенці» ефективно використовує програмний продукт BAS для автоматизації бухгалтерського та фінансового обліку. Система дозволяє оптимізувати рутинні процеси, забезпечувати точність облікових даних і швидко адаптуватися до змін у податковому чи фінансовому законодавстві. Її використання значно скоротило час на формування звітів і взаємодію з зовнішніми контрагентами, що особливо важливо для агропідприємства з великими обсягами операцій.

Попри значний прогрес у впровадженні цифрових рішень, компанія ще не освоїла весь функціонал BAS. Зокрема, не використовуються блоки, пов'язані з бюджетуванням, управлінським обліком, а також інструменти для детального фінансового аналізу. Відсутність цих модулів у роботі обмежує можливість підприємства ефективніше планувати ресурси, оцінювати фінансову результативність окремих підрозділів і приймати стратегічні рішення на основі прогнозних даних.

Неповне використання функціоналу пов'язане з низкою факторів, зокрема потребою у додатковому навчанні персоналу, а також зосередженістю на оперативних задачах. Впровадження таких модулів, як бюджетування чи управлінський облік, вимагатиме часу та фінансових ресурсів, але забезпечить підприємство необхідними інструментами для більш гнучкого управління, підвищення прозорості фінансових потоків і ефективнішого контролю витрат. Стратегічне освоєння цих можливостей BAS стане наступним кроком для повної цифровізації облікових процесів у ТОВ «Кишенці».

Проаналізувавши поточний стан діджиталізації облікових процесів у ТОВ «Кишенці» ми виокремили наступні кроки у його поглиблення (табл.3.3).

На світовому рівні цифрові технології докорінно змінюють аграрний сектор, відкриваючи можливості для підвищення ефективності виробництва та забезпечення

екологічної рівноваги.

Таблиця 3.3

Діджиталізація облікових процесів у ТОВ «Кищенці» на 2025 рік

№ з/п	Напрямок діджиталізації	Конкретні кроки
1	2	3
1	Поглиблення впровадження BAS в облікову систему	Формування додаткового бюджету витрат та бюджету часу на навчання працівників задля вказаної мети
2	Впровадження хмарних технологій	Використання хмарних технологій дає змогу співробітникам підприємства доступ до облікових даних у реальному часі з будь-якої точки світу. Це особливо важливо для сільськогосподарського бізнесу, оскільки діяльність часто розподілена між різними регіонами. Хмарні рішення також забезпечують надійне резервне копіювання даних
3	Управління земельними ресурсами та орендою	ТОВ «Кищенці» має справу з великим обсягом земельних угод і договорів оренди. Діджиталізація обліку таких операцій дозволяє автоматизувати розрахунки з орендодавцями, забезпечувати дотримання договірних умов і спрощувати формування податкової звітності
4	Контроль витрат і бюджетування	Цифрові облікові системи дозволяють ефективно контролювати витрати на кожному етапі виробництва, включаючи закупівлю насіння, пального та інших матеріалів. Крім того, діджиталізація сприяє впровадженню систем бюджетування, що дозволяє прогнозувати фінансові результати та приймати обґрунтовані управлінські рішення
5	Переваги для аналітики та планування	Цифрові інструменти обліку надають детальну інформацію для аналітики, що сприяє більш точному плануванню врожаїв і прогнозуванню прибутків. Автоматизована система обліку також допомагає швидко виявляти слабкі місця в ланцюгах поставок і виробництва

Джерело: розробка автора

Використання сучасних датчиків і аналітичних систем, таких як моніторинг ґрунтів і водних ресурсів, допомагає аграріям ефективніше використовувати ресурси, знижуючи екологічне навантаження та підвищуючи врожайність.

Цифрові інновації охоплюють точне землеробство, що базується на аналізі даних із супутників і дронів. Це дозволяє створювати детальні карти полів, виявляти проблемні ділянки та застосовувати добрива чи захисні засоби тільки там, де це необхідно. Цифрові платформи сприяють розширенню ринків збуту, даючи можливість

малим фермерським господарствам продавати продукцію без посередників.

Важливим елементом є використання штучного інтелекту та машинного навчання, що допомагають прогнозувати врожайність і оптимізувати процеси виробництва. Вони аналізують великі обсяги даних, зокрема кліматичні умови, стан ґрунтів і розвиток культур, надаючи рекомендації щодо посіву чи збору врожаю.

Попри всі переваги, цифровізація агросектору супроводжується викликами. Вона вимагає значних інвестицій у сучасне обладнання, впровадження систем управління даними та навчання персоналу цифровим навичкам. Також критично важливим є питання кібербезпеки, адже зростання залежності від цифрових систем робить підприємства вразливими до зовнішніх загроз.

Державна підтримка відіграє ключову роль у стимулюванні цифровізації. Розвиток інфраструктури, законодавчі ініціативи та фінансові програми сприяють скороченню розриву між великими й малими підприємствами, забезпечуючи стабільний розвиток аграрного сектору.

Незважаючи на значні переваги діджиталізації, підприємству доводиться стикатися з викликами, такими як необхідність навчання персоналу, адаптація до нових технологій та витрати на впровадження програмного забезпечення. Проте, успішна реалізація цих змін забезпечить довгострокові вигоди, включаючи підвищення конкурентоспроможності на ринку.

Таким чином, діджиталізація облікових процесів є ключовим напрямком розвитку ТОВ «Кищенці», що сприятиме більш ефективному управлінню, зниженню витрат і покращенню фінансових результатів.

3.3. Внутрішній контроль господарських операцій ТОВ "КИЩЕНЦІ"

Внутрішній контроль є щоденним та постійним процесом, що виконується персоналом підприємства для запобігання зловживанням і порушенням внутрішніх регламентів. Його мета – забезпечити ефективне й економне використання ресурсів

компанії, а також захист інтересів працівників. Жодна господарська одиниця не може функціонувати ефективно без налагодженого механізму внутрішнього контролю. У підприємствах, де цей процес організований належним чином, є можливість вчасно виявляти недоліки в господарській діяльності та оперативно їх усувати.

Для досягнення ефективності внутрішнього контролю необхідно забезпечити:

- правильне ведення бухгалтерського обліку із повним відображенням усіх операцій відповідно до чинного законодавства;
- прозорість формування показників фінансової звітності, що мають бути доступними для користувачів;
- надійне збереження та раціональне використання матеріальних і нематеріальних цінностей підприємства;
- застосування лише ліцензованого програмного забезпечення для автоматизації облікових процесів;
- діяльність внутрішніх аудиторів, спрямовану на запобігання порушенням і зловживанням;
- систематичність, документальну фіксацію та безперервність контрольних заходів.

Ці аспекти спрямовані на зменшення ризику втрат через неефективні витрати, нестачі чи крадіжки. Основне завдання внутрішнього контролю – здійснення перевірок та оцінки діяльності окремих підрозділів, об'єктів обліку й функціональних служб. Це дозволяє не лише виявляти слабкі сторони та порушення в роботі, але й знаходити резерви для підвищення продуктивності підприємства.

Система правового регулювання внутрішнього контролю в Україні базується на ключових законодавчих актах, таких як Господарський та Цивільний кодекси, Закони України "Про господарські товариства", "Про сільськогосподарську кооперацію", а також "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні". Ці документи визначають загальні організаційні засади функціонування внутрішнього контролю.

Регулювання охоплює чотири рівні: глобальний, державний, відомчий та внутрішній. Особливості внутрішнього контролю на спільних підприємствах або підприємствах із іноземними інвестиціями можуть бути закріплені у міжнародних договорах, які регламентують відповідні вимоги.

На законодавчому рівні закріплені базові передумови створення системи внутрішнього контролю, що враховують різні організаційно-правові форми господарюючих суб'єктів. Методичний рівень забезпечує основи для реалізації внутрішнього контролю, зокрема через стандарти бухгалтерського обліку, План рахунків, Інструкцію з його використання та вимоги щодо документального підтвердження господарських операцій. Відповідне регулювання здійснюється підзаконними актами, які розробляються міністерствами та відомствами.

На підприємствах впровадження законодавчих та методичних норм відбувається через управлінський рівень правового забезпечення. Це включає регулювання у статуті, обліковій політиці, положеннях про органи контролю (спостережну раду, ревізійну комісію) та посадових інструкціях. Зокрема, Господарський кодекс України передбачає, що статут підприємства має містити відомості про органи контролю та їхні повноваження. На основі цих норм підприємства формують власну модель внутрішнього контролю, адаптуючи її до своїх потреб.

Відповідальність за організацію ефективної системи внутрішнього контролю покладається на керівництво та власників. Їхній професіоналізм і зважений підхід до побудови цієї системи безпосередньо впливають на її ефективність, а також на якість управління всією фінансово-господарською діяльністю підприємства. Рационально створена система внутрішнього контролю стає важливим інструментом забезпечення стабільності та розвитку підприємства.

3.4. Шляхи розв'язання проблемних питань внутрішнього контролю господарських операцій на досліджуваному підприємстві

Керівництво та власники несуть ключову відповідальність за побудову ефективної системи внутрішнього контролю. Їхній рівень професійної підготовки та виважений підхід до її організації прямо впливають на результативність системи, а також на успішність управління фінансовими та господарськими процесами підприємства. Добре структурована система внутрішнього контролю стає важливим інструментом для забезпечення стійкості та поступального розвитку підприємства.

Відсутність спеціалізованої служби внутрішнього контролю на підприємстві ТОВ «КИЩЕНЦІ» свідчить про певну специфіку організації контролю в аграрному секторі. Основна відповідальність за реалізацію функцій внутрішнього контролю покладена на власника, головного бухгалтера та бухгалтерів. Такий підхід дозволяє компанії забезпечувати контроль за господарськими операціями в умовах обмеженості ресурсів і концентрації ключових функцій у вузькому колі відповідальних осіб. Однак це може мати вплив на ефективність, системність і незалежність контрольних процесів.

Залучення зовнішніх аудиторів для підтвердження фінансової звітності є поширеною практикою серед підприємств, які не мають власної служби внутрішнього контролю. Ініціативний аудит забезпечує незалежну перевірку достовірності даних фінансової звітності, що сприяє зміцненню довіри з боку партнерів, інвесторів та інших зацікавлених сторін. Це особливо важливо для підприємств аграрного сектору, де значну роль відіграє доступ до кредитних і грантових ресурсів, що вимагають надійної фінансової інформації.

Водночас, використання лише зовнішнього аудиту має обмеження. Аудиторські перевірки виконуються періодично, і вони не завжди здатні оперативно реагувати на ризики або виявляти недоліки в реальному часі. Тому відсутність спеціалізованого контролера може призводити до прогалин у системі оперативного виявлення й

усунення помилок та зловживань, що негативно позначається на ефективності управління.

Функціонування внутрішнього контролю на підприємстві, організованого на основі взаємодії власника та бухгалтерської служби, забезпечує гнучкість і знижує витрати. Проте, у випадку з ТОВ «КИЩЕНЦІ», такий підхід до контролю потребує підвищення професійної компетенції персоналу, запровадження автоматизованих систем обліку й аналізу, а також стандартизації процесів контролю. Це дозволить забезпечити прозорість і точність фінансових даних навіть за відсутності спеціалізованої служби.

У перспективі підприємству доцільно розглянути можливість створення окремої посади внутрішнього контролера або служби контролю. Це дозволить підвищити якість управління ризиками, забезпечити безперервність контролю й зменшити залежність від зовнішніх аудиторів. Такий підхід сприятиме системному моніторингу господарських операцій, що особливо важливо для великих агропідприємств із різноплановою діяльністю, як-от ТОВ «КИЩЕНЦІ».

Зазвичай, формування ефективної системи внутрішнього контролю на підприємстві можна умовно розділити на декілька ключових етапів.

На першому етапі важливо закласти основи для якісного функціонування системи, забезпечивши відповідність системним, методологічним і ресурсним аспектам. Системний аспект визначає узгодженість внутрішнього контролю з принципами системності та наявність відповідних характеристик. Ресурсний компонент охоплює рівень підготовки персоналу, методичне, технічне й фінансове забезпечення, а також адекватну організацію контрольних процедур, що включає узгодженість дій виконавців та створення сприятливого контрольного середовища.

Другий етап зосереджується на організаційних питаннях, спрямованих на впровадження системи в робочі процеси підприємства. На цьому етапі визначаються структура, відповідальність і координація між учасниками контрольної діяльності.

Заключний, третій етап, має результативний характер і передбачає оцінку ефективності системи. На цьому етапі аналізується, наскільки повно система виконує свої функції, забезпечуючи контроль над процесами та сприяючи досягненню поставлених цілей підприємства.

При розробці Положення про відділ внутрішнього контролю, на наш погляд, треба дотриматись такої структури:

1. Загальні положення: визначається статус відділу як структурного підрозділу, його підпорядкованість керівництву, нормативні документи, якими керуються працівники, а також відповідальна особа за організацію аудиторської діяльності.

2. Завдання підрозділу: описуються основні завдання служби, які стосуються здійснення комплексного контролю та надання консультаційних послуг.

3. Структура відділу: наводиться перелік структурних елементів (сектори, групи), їх взаємозв'язок, обов'язки співробітників, кваліфікаційні вимоги до начальника та персоналу, а також форми оплати праці.

4. Функції підрозділу: деталізується роль відділу, типи робіт, які він виконує, та його основне призначення.

5. Компетенція підрозділу: встановлюються права та обов'язки працівників внутрішнього аудиту.

6. Взаємодія з іншими підрозділами: визначаються канали отримання та передачі інформації між відділом аудиту та іншими структурними одиницями.

Працівники відділу внутрішнього контролю не відповідають за об'єкти, які вони перевіряють. Обов'язки внутрішніх контролерів та вимоги до їхньої кваліфікації повинні бути закріплені у посадових інструкціях.

Окремо хочемо наголосити на актуальності створення ефективної системи оперативного контролю, яка є складовою внутрішнього контролю та значною мірою залежить від структури управління підприємством. Впровадження такої системи є непростим завданням для керівників, оскільки супроводжується значними

організаційними та структурними змінами. Однак її відсутність створює ризик отримання неточної інформації та знижує ефективність діяльності підприємства.

Сучасні умови роботи ТОВ «КИЩЕНЦІ» вимагають запровадження оперативного контролю, який дозволяє своєчасно реагувати на негативні впливи внутрішнього та зовнішнього середовища і приймати обґрунтовані управлінські рішення для забезпечення конкурентних переваг. У зв'язку з цим зростає значення впровадження організованої та ефективної системи оперативного контролю в межах внутрішнього контролю, яка здатна задовольняти інформаційні потреби керівників.

Чітка постановка завдань такої системи стає важливим аспектом, який дозволяє оптимізувати управлінські процеси. Тому питання організації оперативного контролю в системі внутрішнього контролю набуває особливої актуальності та потребує поглибленого вивчення для підвищення ефективності діяльності ТОВ «КИЩЕНЦІ».

Висновки до розділу 3

У третьому розділі даної кваліфікаційної роботи здійснений економічний аналіз господарської діяльності досліджуваного підприємства, надана детальна оцінка фінансових показників діяльності ТОВ «Кищенці». Було проаналізовано структуру доходів і витрат, динаміку рентабельності, а також ефективність виробничих процесів у галузях рослинництва та тваринництва. Основна увага приділялася собівартості продукції та факторним чинникам, які впливають на прибутковість підприємства. Аналіз виявив сильні сторони, такі як висока частка зернових у структурі доходів, а також певні проблемні моменти, зокрема, високі матеріальні витрати.

Розгляд інноваційних підходів до управління господарськими операціями показав, що ТОВ «Кищенці» активно впроваджує цифрові інструменти в облікову систему. Застосування спеціалізованого програмного забезпечення сприяє підвищенню оперативності обліку та точності фінансової інформації. Діджиталізація дозволяє зменшити ризики людських помилок, пришвидшує аналіз даних і оптимізує управлінські рішення.

Відсутність спеціалізованої служби внутрішнього контролю на підприємстві ТОВ «КИЩЕНЦІ» свідчить про певну специфіку організації контролю в аграрному секторі. Основна відповідальність за реалізацію функцій внутрішнього контролю покладена на власника, головного бухгалтера та бухгалтерів. Такий підхід дозволяє компанії забезпечувати контроль за господарськими операціями в умовах обмеженості ресурсів і концентрації ключових функцій у вузькому колі відповідальних осіб. Однак це може мати вплив на ефективність, системність і незалежність контрольних процесів.

Водночас, використання лише зовнішнього аудиту має обмеження. Аудиторські перевірки виконуються періодично, і вони не завжди здатні оперативно реагувати на ризики або виявляти недоліки в реальному часі. Тому відсутність спеціалізованого контролера може призводити до прогалин у системі оперативного виявлення й усунення помилок та зловживань, що негативно позначається на ефективності управління.

Функціонування внутрішнього контролю на підприємстві, організованого на основі взаємодії власника та бухгалтерської служби, забезпечує гнучкість і знижує витрати. Проте, у випадку з ТОВ «КИЩЕНЦІ», такий підхід до контролю потребує підвищення професійної компетенції персоналу, запровадження автоматизованих систем обліку й аналізу, а також стандартизації процесів контролю. Це дозволить забезпечити прозорість і точність фінансових даних навіть за відсутності спеціалізованої служби.

У перспективі підприємству доцільно розглянути можливість створення окремої посади внутрішнього контролера або служби контролю. Це дозволить підвищити якість управління ризиками, забезпечити безперервність контролю й зменшити залежність від зовнішніх аудиторів. Такий підхід сприятиме системному моніторингу господарських операцій, що особливо важливо для великих агропідприємств із різноплановою діяльністю, як-от ТОВ «КИЩЕНЦІ».

ВИСНОВКИ

На підставі проведеного дослідження особливостей обліку та оподаткування на підприємствах аграрного сектору економіки (на прикладі ТОВ «Кищенці») в даній кваліфікаційній роботі були вирішені поставлені завдання, а саме: проаналізовано особливості аграрного сектору економіки та їх вплив на облікову політику сільськогосподарських підприємств; досліджено нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування в аграрному секторі України; розкриті теоретичні підходи до класифікації та оцінки активів і зобов'язань аграрних підприємств; наведена коротка фінансово-економічна характеристика ТОВ "КИЩЕНЦІ"; досліджені особливості організації та практики бухгалтерського обліку господарських операцій в аграрному секторі на досліджуваному підприємстві, виокремлені проблемні питання в бухгалтерському обліку господарських операцій у ТОВ "КИЩЕНЦІ"; розкриті ступінь діджиталізації облікових процесів у ТОВ «КИЩЕНЦІ»; розглянутий внутрішній контроль господарських операцій на досліджуваному підприємстві; надані ймовірні шляхи розв'язання проблемних питань внутрішнього контролю господарських операцій на досліджуваному підприємстві.

В результаті дослідження в першому розділі даної кваліфікаційної роботи було доведено, що аграрний сектор економіки України є стратегічно важливою галуззю, яка забезпечує продовольчу безпеку держави та експортний потенціал, розкрито особливості аграрного сектору економіки (такі як сезонний характер виробництва, залежність від природно-кліматичних умов і тривалий цикл вирощування продукції) та їх вплив на облікову політику сільськогосподарських підприємств. На наш погляд, для подальшого розвитку агропромислового комплексу України в умовах інтеграції до європейського ринку ключовими напрямками мають бути:

– Прискорене впровадження європейських і світових стандартів щодо безпеки та якості харчових продуктів (НАССР, ISO, EN, Кодекс Аліментаріус) у всіх секторах агропромислового виробництва.

- Розробка механізмів відстеження зовнішньої торгівлі з країнами ЄС для забезпечення швидкого реагування на зміни в кон'юктурі аграрного ринку.

- Сприяння розвитку невеликих фермерських господарств, зокрема правове регулювання діяльності особистих селянських господарств.

- Створення механізмів для їх перетворення на фермерські господарства, що сприятиме включенню таких суб'єктів у ринкову систему аграрного сектора.

Ці заходи сприятимуть гармонізації українського аграрного ринку з європейським, підвищенню конкурентоспроможності продукції та розширенню її доступу до міжнародних ринків.

Також, досліджено нормативно-правове регулювання обліку та оподаткування в аграрному секторі України. Доведено: нормативно-правове регулювання обліку в аграрному секторі України базується на загальноприйнятих положеннях П(С)БО та МСФЗ, а також специфічних нормативних актах, таких як закони про податок на додану вартість, фіксоване сільськогосподарське оподаткування та інші, що враховують галузеві особливості. Виокремлені проблемні питання в законодавчій базі регулювання аграрного обліку.

Вважаємо, що сьогодні, Україна потребує реформування системи оподаткування аграрного виробництва, аби створити більш збалансовану та ефективну структуру агропромислового комплексу за прикладом країн Європейського Союзу. Досвід Польщі, Чехії, Австрії та інших країн показує, що їхнє законодавство передбачає численні податкові пільги для аграріїв. Зокрема, це:

- знижені ставки податку на доходи фермерів;
- пільги на податок на нерухомість;
- знижки на акцизний податок на паливо;
- відсутність податків на спадкове майно або сільськогосподарські землі, отримані за договорами дарування;
- зменшені соціальні внески для фермерів у рамках спеціальних схем страхування.

Запозичення найкращих європейських практик дозволить підвищити ефективність сільськогосподарського виробництва в Україні, підтримати фермерів та стимулювати розвиток аграрного бізнесу. Сьогодні, в умовах повномасштабної війни в Україні постає необхідність модернізації державного регулювання у сфері реагування на надзвичайні екологічні ситуації.

У другому розділі роботи дослідження фінансово-економічних показників підприємства ТОВ «Кишенці» дозволило визначити, що підприємство має стабільну діяльність, яка базується на ефективному використанні ресурсів і впровадженні сучасних технологій в аграрному секторі. Основними перевагами є наявність спеціалізації на рослинництві та тваринництві, що забезпечує диверсифікацію доходів і зменшує ризики, пов'язані з коливаннями ринкових умов.

ТОВ «Кишенці» застосовує сучасні підходи до ведення бухгалтерського обліку, зокрема використання програмного забезпечення для автоматизації процесів обліку. Це сприяє підвищенню точності даних і зменшенню витрат часу на облікові операції. Особливістю є детальна увага до обліку біологічних активів, таких як худоба та посіви, що відповідає стандартам бухгалтерського обліку для аграрного сектора.

У процесі аналізу виявлено кілька проблемних питань, зокрема: оцінка біологічних активів за справедливою вартістю, що створює складнощі через ринкову нестабільність; розподіл сезонних витрат, який впливає на достовірність фінансової звітності; а також облік операцій з орендою землі, що викликає труднощі через різноманітність форм розрахунків із власниками паїв.

Результати аналізу підкреслили необхідність удосконалення нормативно-правової бази для забезпечення більш прозорого і зрозумілого відображення операцій в бухгалтерському обліку. Зокрема, важливо розробити додаткові рекомендації щодо оцінки біологічних активів і методики розподілу витрат у сезонному виробництві.

Для вдосконалення облікових процесів у ТОВ «Кишенці» доцільно впровадити більш детальний управлінський облік, орієнтований на аналіз витрат за періодами та видами продукції. Крім того, автоматизація розрахунків із орендодавцями та облік

субсидій державної підтримки потребують розробки інтегрованих облікових рішень.

В цілому ТОВ «Кишенці» демонструє приклад ефективного підходу до ведення бухгалтерського обліку в аграрному секторі. Однак вирішення виявлених проблемних питань, таких як оцінка активів і управління сезонними витратами, сприятиме не лише покращенню облікових процесів, а й підвищенню конкурентоспроможності підприємства на ринку.

У третьому розділі роботи здійснений економічний аналіз господарської діяльності досліджуваного підприємства, надана детальна оцінка фінансових показників діяльності ТОВ «Кишенці». Було проаналізовано структуру доходів і витрат, динаміку рентабельності, а також ефективність виробничих процесів у галузях рослинництва та тваринництва. Основна увага приділялася собівартості продукції та факторним чинникам, які впливають на прибутковість підприємства. Аналіз виявив сильні сторони, такі як висока частка зернових у структурі доходів, а також певні проблемні моменти, зокрема, високі матеріальні витрати.

Розгляд інноваційних підходів до управління господарськими операціями показав, що ТОВ «Кишенці» активно впроваджує цифрові інструменти в облікову систему. Застосування спеціалізованого програмного забезпечення сприяє підвищенню оперативності обліку та точності фінансової інформації. Діджиталізація дозволяє зменшити ризики людських помилок, пришвидшує аналіз даних і оптимізує управлінські рішення.

Відсутність спеціалізованої служби внутрішнього контролю на підприємстві ТОВ «КИЩЕНЦІ» свідчить про певну специфіку організації контролю в аграрному секторі. Основна відповідальність за реалізацію функцій внутрішнього контролю покладена на власника, головного бухгалтера та бухгалтерів. Такий підхід дозволяє компанії забезпечувати контроль за господарськими операціями в умовах обмеженості ресурсів і концентрації ключових функцій у вузькому колі відповідальних осіб. Однак це може мати вплив на ефективність, системність і незалежність контрольних процесів.

Водночас, використання лише зовнішнього аудиту має обмеження. Аудиторські перевірки виконуються періодично, і вони не завжди здатні оперативно реагувати на ризики або виявляти недоліки в реальному часі. Тому відсутність спеціалізованого контролера може призводити до прогалин у системі оперативного виявлення й усунення помилок та зловживань, що негативно позначається на ефективності управління.

Функціонування внутрішнього контролю на підприємстві, організованого на основі взаємодії власника та бухгалтерської служби, забезпечує гнучкість і знижує витрати. Проте, у випадку з ТОВ «КИЩЕНЦІ», такий підхід до контролю потребує підвищення професійної компетенції персоналу, запровадження автоматизованих систем обліку й аналізу, а також стандартизації процесів контролю. Це дозволить забезпечити прозорість і точність фінансових даних навіть за відсутності спеціалізованої служби.

У перспективі підприємству доцільно розглянути можливість створення окремої посади внутрішнього контролера або служби контролю. Це дозволить підвищити якість управління ризиками, забезпечити безперервність контролю й зменшити залежність від зовнішніх аудиторів. Такий підхід сприятиме системному моніторингу господарських операцій, що особливо важливо для великих агропідприємств із різноплановою діяльністю, як-то ТОВ «КИЩЕНЦІ».

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аксентюк М. М. Контролінгове забезпечення стратегії розвитку підприємства. *Економіка та держава*. 2008. № 7. С. 40-42
2. Андрійчук В. Г. Економіка аграрних підприємств: Підручник. — 2-ге вид., доп. і перероблене. К.: КНЕУ, 2002. 624 с.
3. Беззубченко О. А. Конкурентні позиції українських підприємств на європейському ринку. *Міжнародні відносини*. 2019.
4. Благоразумова О. В. Зубатенко Ю. С., Лесняк В. Ю. Значення ефективного внутрішнього контролю як елементу системи управління ресурсним потенціалом підприємства. *Агросвіт*. 2018. № 23. С. 73-80
5. Бурова Т. А., Корнієнко О. С. Бухгалтерський облік та аудит для менеджерів: навч. посібник / Національний ун-т кораблебудування ім. адмірала Макарова. Інститут післядипломної освіти. Миколаїв : НУК, 2017. 128с.
6. Венжега Д. І. Особливості організації внутрішнього контролю в управлінні витратами підприємства. *Інноваційна економіка*. 2012. № 10(36). с. 296.
7. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2008. 529 с.
8. Воронко Р. М. Метастратегії формування внутрішнього контролю в організації. *Облік і фінанси*. 2015. № 2. С. 101-108
9. Гайдучький П. І. Трансформація аграрного сектору економіки до ринкових умов господарювання (Доповідь на Вченій раді Інституту економіки та прогнозування НАН України, 1 жовтня 2015 р., представленої на здобуття Державної премії в галузі науки і техніки). *Економіка АПК*. 2015. № 11. С. 5-13. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/E_apk_2015_11_3
10. П'ясецька-Устич С. В. Генезис спільної аграрної політики ЄС: перспективи та ризики для України. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2016. Вип.16. С. 23-28.

11. Гедз М. Й. Методологічні та організаційні основи управлінського контролю на підприємстві. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2015. № 3. С. 80–85.
12. Голарчук О. А. Економічне обґрунтування ціноутворення на сільськогосподарську продукцію в умовах регіону *Тернопільський Національний Економічний Університет*. 2015р. 250 с.
13. Гудзинський О. Д. Формування системи інвестиційного забезпечення стратегічного розвитку сільськогосподарських підприємств. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2013. № 4. С. 5-8.
14. Гуторов А. О. Розвиток інтеграційних відносин в аграрному секторі економіки : монографія. Київ : ТОВ «СІК ГРУП Україна», 2016. 484 с.
15. Гордієнко Н. та ін. Аудит: методика і організація: навчальний посіб. Харків : ХНУМГ ім. О. Бекетова, 2017. 319 с.
16. Гончар В. Формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. Вип. 2. С. 136-143.
17. Гончар В. Формування ефективної системи внутрішньогосподарського контролю аграрних підприємств Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. 2016. Вип. 2. С. 136-143
18. Господарський кодекс України: Кодекс України від 16.01.2003 № 436–IV // Відомості ВРУ від 02.05.2003 – 2003 р., № 18, ст. 144. (із змінами і доповненнями від 17.06. 2018р.)
19. Гудзь Н. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / ред. П. Денчук, Р. Романів. Київ, 2016. 424 с.
20. Гуцаленко Л. В., Коцупатрий М. М., Марчук У. О. Внутрішньогосподарський контроль: навч. посіб. Київ: «Центр учбової літератури», 2014. 496 с.

21. Дідоренко Т. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень. *Прикладна економіка - від теорії до практики* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.]. Тернопіль : Вектор, 2016. С. 108-109.
22. Дікань Л. В., Шульга Н. М. Внутрішньогосподарський контроль. Харків: ХНЕУ, 2009. 60 с.
23. Дікань Л.В. Контроль і ревізія : навч. посіб. / Л.В. Дікань. – 2-ге вид., переробл. і доповн. К. : Знання, 2015. 327 с.
24. Дікань Л. В., Голуб Ю. О., Синюгіна Н. В., Шульга Н. М., Мултанівська Т. В., Воїнова Т. С. Система фінансового контролю в Україні: сучасний стан організації та перспективи розвитку. Монографія. Харків: Вид. ХНЕУ, 2010. 96 с.
25. Євтушенко С.М. Амортизація основних засобів у системі бухгалтерського обліку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец 08.06.04 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. К., 2004. 22 с.
26. Дем'яненко М. Я. Фінансові проблеми становлення та розвитку аграрного ринку. *Фінансові проблеми формування і розвитку аграрного ринку*: мат. Дев'ятих річних зборів Всеукраїнського конгресу вчених економістів-аграрників (м. Київ, 26–27 квітня 2007 р.). Київ: ННЦ ІАЕ, 2007. 202 с.
27. Дем'яненко М. Я., Алексійчук В. М., Борщ А. Г. Фінанси в період реформування агропромислового виробництва / ред. М. Я. Дем'яненка. Київ: ІАЕ УАНН, 2002. 645 с.
28. Демяненко М. Я., Зуєва О. І. Фінансові ресурси сільськогосподарських підприємств України: теорія і практика: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2010. 190 с.
29. Духницький Б.В. Основні аспекти регулювання міжнародної торгівлі агропродовольчою продукцією. *Економіка АПК*. 2019. № 4 С. 74.
30. Духницький Б.В. Потенціал розвитку агропродовольчого ринку України. *Економіка АПК*. 2019. № 11 С. 27.

31. Дем'яненко М. Я., Саблук П. Т., Скупиц В. М. Державна політика фінансової підтримки розвитку аграрного сектору АПК: монографія. Київ: ННЦ ІАЕ, 2011. 369 с.
32. Жолнер В.І. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посібник. К.: НУХТ, 2012. 335 с.
33. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навч. посіб.. / 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.
34. Іорданов В. Інвентаризація на підприємстві. *Все про бухгалтерський облік*. 2011. №114. с. 68.
35. Економічний аналіз: навч. посібник. За ред. Волкової Н. А. / Н. А. Волкова, Р. М. Волчек, О. М. Гайдаєнко та інші. Одеса: ОНЕУ, ротапринт. 2015. 310 с.
36. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon.rada.gov.ua>.
37. Каменська Т.О. Внутрішній аудит: сучасний погляд : монографія. Київ : ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2010. 499 с.
38. Кірейцев Г. Г. Фінансовий менеджмент: підруч. Житомер: ЖІТІ, 2001. 440 с.
39. Кобець Є.А. Економічна сутність інтеграції в аграрному виробництві. *Держава та регіони*. 2007. № 1. С. 146-149.
40. Корецька С.О. Економічний механізм розвитку агропромислової інтеграції. *Агросвіт*. 2012. № 7. С. 10-14.
41. Кошкаров С.А., Бачинський В.І., Куцик П.О. Внутрішньогосподарський оперативний облік і контроль у системі управління діяльністю виробничих підприємств. Чернівці : Золоті литаври, 2012. 264 с.
42. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту: Навч. посіб. К. : Каравела, 2006. 312 с.

43. Кузьмінський Ю. А. Обліково-аналітичні можливості системи бухгалтерського (фінансового) обліку в забезпеченні управління ризиками. Київ: КНЕУ, 2017. 30–33 с.

44. Лепетан І.М. Глобальні принципи управлінського обліку та їх застосування на підприємствах. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020 № 3. С. 159-172

45. Магопєць О. А. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Кіровоград: КОД, 2010. 278 с.

46. Марценюк О.В., Польова О.Л., Руда О.Л. Страхування сільськогосподарських ризиків. Навч. посібник. ВНАУ. Вінниця: ФОП Кушнір Ю.В. 2020. 380 с.

47. Михалків А. А., Косташ Т. В. Внутрішній контроль процесу господарювання: проблеми організації. *Економіка та держава*. 2020. № 1. С. 61-65.

48. Мулик Т. О. Витрати як базова складова системи обліку та аналізу виробництва продукції тваринництва. *Modern economics*. 2020. № 22. С. 50-58.

49. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/ Re22868?an=1>.

50. Податковий кодекс України: Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua /laws / card / 2755-17/conv>.

51. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань: Наказ Міністерства фінансів України 02.09.2014р. №879. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/ RE26142?an=1>.

52. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>.

53. Порядок подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/ show/419-2000-%D0%BF#Text>.

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

55. Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: монографія. Донецьк : Світ книги, 2013. 503 с.

56. Правдюк Н.Л., Лепетан І.М., Бурко К.В. Тактичний та стратегічний менеджмент підприємств: обліковий аспект: монографія. Вінниця: ФОП Кушнір Ю.В. 2020. 448 с

57. Продиус О. І., Лацина С. А. Упровадження системи контролінгу на підприємстві: стандартні помилки та шляхи вирішення. *Вісник Одеського національного університету*. 2016. Т. 21, Вип. 1. С. 147-151

58. Рибак О. Особливості становлення нової парадигми контролінгу в контексті сучасного менеджменту. *Економічний аналіз*. 2012. Т. 10(4). С. 313-316

59. Рибак М. В. Діагностичні та контролінгові процедури в управлінні аграрними підприємствами. *Актуальні проблеми інноваційної економіки*. 2017. № 1. С. 66-75.

60. Рибалко Л. В. Внутрішньогосподарський контроль в аграрних підприємствах. - Дис.... канд. екон. наук. Київ. 2008. 238 с.

61. Смоляр Л. Г., Овчарик Р. Ю., Кам'янська О. В. та ін. Облік і аудит: навч.-метод. посіб. К.: Ліра-К, 2013. 616 с.

62. Стасишен М.С., Піча В.Ю. Основи аудиту (в схемах, графіках і таблицях): навч. посіб. К.: Каравела, 2012. 192 с.

63. Сторожук Т. М. Облікова політика підприємства. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2015. 240 с.

64. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник; МОН України. – 5-те вид., доп. і перероб. К.: Алерта, 2011. 976 с.

ДОДАТКИ