

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ЧОРНОМОРСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ІМЕНІ ПЕТРА МОГИЛИ**

**УДК 657.1.011.56**

**Зінов'єв Юрій Ігорович**

**«ОБЛІК І КОНТРОЛЬ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО  
БІОМАСИ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ  
ПІДПРИЄМСТВАХ»**

**АВТОРЕФЕРАТ**  
дипломної роботи на здобуття  
ступеня вищої освіти магістр  
галузі знань 07 «Управління та адміністрування»  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
за освітньо-професійною програмою «Облік і оподаткування»

Магістерська робота є рукопис.

Робота виконана на кафедрі обліку і аудиту Чорноморського національного університету імені Петра Могили Міністерства освіти і науки України.

**Науковий керівник:** доктор економічних наук, професор  
**Великий Юрій Володимирович**  
Чорноморський національний університет  
імені Петра Могили (м. Миколаїв)

**Рецензент:** кандидат економічних наук, доцент  
**Семенчук Ірина Миколаївна**  
Чорноморський національний університет  
імені Петра Могили (м. Миколаїв)

Захист відбудеться «22» лютого 2019 р. о 10:00 годині на засіданні спеціалізованої комісії у Чорноморському національному університеті імені Петра Могили за адресою: 54003, м. Миколаїв, вул. 68 Десантників, 10, аудиторія 10-313.

З магістерською роботою можна ознайомитися у бібліотеці Чорноморського національного університету імені Петра Могили (54003, м. Миколаїв, вул. 68 Десантників, 10)

## ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

**Актуальність досліджуваної теми.** В умовах сучасності світового значення набула проблема значного зростання цін на паливно-енергетичні ресурси та наростаючого виснаження природних джерел енергії. Україна належить до енергодефіцитних країн, тому для забезпечення її сталого економічного розвитку та зменшення залежності від зовнішніх постачальників необхідно здійснювати розвиток підприємств, які на основі переробки відходів сільськогосподарської продукції виготовляють біомасу – сировину для виробництва альтернативних джерел енергії. Зокрема, Україна має значний потенціал для вирощування сільськогосподарських культур як сировинної бази для виробництва біомаси та біопалива.

Реалії сучасності вимагають розроблення технологій виробництва альтернативних джерел енергії. Адже саме розвиток виробництва біопалива у перспективі дозволить одночасно забезпечити виробників сільськогосподарської продукції власними паливними ресурсами та зменшити їх залежність і держави в цілому від імпорту енергоносіїв, створити нові робочі місця, забезпечити розвиток інфраструктури у сільській місцевості та сформувати гарантований ринок збуту сільськогосподарської сировини.

Україна має не лише достатню ресурсну базу для виробництва альтернативного палива, вона має і певну кількість промислових об'єктів, здатних самостійно здійснювати переробку вирощених обсягів біомаси.

Забезпечення ефективного управління сільськогосподарських підприємств, які є виробниками біомаси в сучасних ринкових умовах господарювання потребує нового підходу до визначення собівартості продукції на основі дієвого контролю за витратами на її виробництво. Оскільки, належним чином організована система обліку і контролю за витратами на виробництво біомаси, а також визначення її собівартості впливає на прийняття ефективних управлінських рішень.

Значний внесок у дослідження виробництва та перспективного розвитку ринку біомаси, організації її обліку та контролю, калькулювання собівартості виробленої біомаси здійснили такі учені: Белоусова І.А., Бутинець Ф.Ф., Ващук О.В., Виговська Н.Г., Голов С.Ф., Гуцаленко Л.В., Дерій В.А., Жук В.М., Калетнік Г.М., Калюга Є.В., Пушкар М.С., Сук Л.К., Сук П.Л., Соколов Я.В., Третьяк М.М., Фабіянська В.Ю. та ін. Однак, не зважаючи на свою актуальність, дана проблематика є недостатньо дослідженою у галузевому аспекті.

Сучасна методика обліку витрат і калькулювання собівартості продукції не є задовільною для проведення обліку та визначення собівартості біомаси, оскільки технологічний процес виробництва біомаси є новим та має певні особливості. Тому вважаємо актуальним дослідження у статті проблемних питань, зокрема: методологічного забезпечення організації обліку і калькулювання собівартості біомаси та дієвого внутрішньогосподарського контролю за її виробництвом.

**Метою магістерської дипломної роботи** є обґрунтування теоретико-методичних положень і розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організаційних та методичних засад обліку і контролю витрат на виробництво біомаси сільськогосподарських підприємств. Відповідно до мети дослідження поставлені такі основні завдання:

- з'ясувати наукові підходи та систематизувати теоретичні основи організації обліку і контролю витрат на виробництво біомаси сільськогосподарських підприємств;
- дослідити біомасу як об'єкт обліку та контролю;
- здійснити оцінку нормативного регулювання обліку та контролю витрат на виробництво біомаси сільськогосподарських підприємств;
- обґрунтувати напрями удосконалення облікової політики щодо виробництва та собівартості біомаси;
- визначити та узагальнити організацію та методику обліку витрат і калькулювання собівартості біомаси;
- здійснити оцінку внутрішньогосподарського контролю витрат на виробництво біомаси;
- розробити пропозиції щодо удосконалення калькулювання собівартості біомаси;
- надати пропозиції щодо підсилення дієвості контролю за витратами на виробництво біомаси.

**Предметом дослідження** є сукупність теоретичних, організаційних, методологічних і практичних питань обліку та контролю витрат на виробництво біомаси сільськогосподарських підприємств.

**Об'єктом дослідження** є процес організації обліку і контролю витрат на виробництво біомаси сільськогосподарських підприємств.

**Методи дослідження.** Дослідження здійснювалося із застосуванням загальнонаукових та спеціальних методів пізнання обліку та контролю біомаси. Використовувалися методи індукції та дедукції – для збирання, систематизації і обробки інформації щодо розкриття змісту обліку та контролю біомаси; групування – для класифікації об'єктів обліку та контролю біомаси; аналізу та синтезу, порівняння; метод логічного аналізу –

для теоретичних узагальнень напрямів удосконалення обліку та контролю біомаси. Табличний та графічний прийом використовувалися для відповідної ілюстрації одержаних результатів.

**Інформаційною базою дослідження стали:** первинна документація, реєстри обліку, фінансова звітність підприємства, нормативно-правові акти, статистичні матеріали Держкомстату України тощо. У процесі дослідження використано дані бухгалтерського обліку та звітності ТОВ «Агроімекс» Миколаївського району.

**Практичне значення одержаних результатів.** На базі теоретичного дослідження та вивчення практичної діяльності сільськогосподарських підприємств, розроблено та впроваджено рекомендації щодо вдосконалення діючої методики обліку та контролю виробництва та собівартості біомаси на сільськогосподарських підприємствах з урахуванням національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у ТОВ «Агроімекс» Миколаївського району.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у теоретичному обґрунтуванні та практичному вирішенні комплексу проблемних організаційно-методичних положень, пов'язаних з удосконаленням обліку і контролю витрат на виробництво біомаси ТОВ «Агроімекс» Миколаївського району.

**Особистий внесок здобувача.** Основні положення, пропозиції та висновки, викладені у випускній магістерській дипломній роботі є результатом самостійного наукового дослідження, комплексом теоретичних і практичних питань, пов'язаних з обліком та контролем виробництва та собівартості біомаси на ТОВ «Агроімекс» Миколаївського району.

**Структура та обсяг магістерської роботи.** Магістерська робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 88 сторінках друкованого тексту. Робота містить 15 таблиць, 10 рисунки, 1 додаток. Список використаних літературних джерел налічує 83 найменувань.

## **ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ**

У вступі обґрунтовано актуальність обраної теми магістерської роботи, сформульовано мету дослідження та основні завдання, об'єкт, предмет та методи досліджених результатів.

Перший розділ «**Теоретичні засади обліку та контролю на виробництво біомаси**» присвячено проблемам формування організації обліку і контролю витрат на виробництво біомаси на сільськогосподарських підприємствах.

Доведено, що витрати на виробництво продукції у сільському господарстві формують за об'єктами обліку та калькулювання, а також за центрами відповідальності. За цими об'єктами витрат відкривають рахунки аналітичного обліку сільськогосподарського виробництва.

Досліджено, що згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132, об'єкти витрат визначаються як види продукції, роботи, послуги, види діяльності, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат. Об'єкти обліку витрат можна поділити на чотири групи (рис 1).

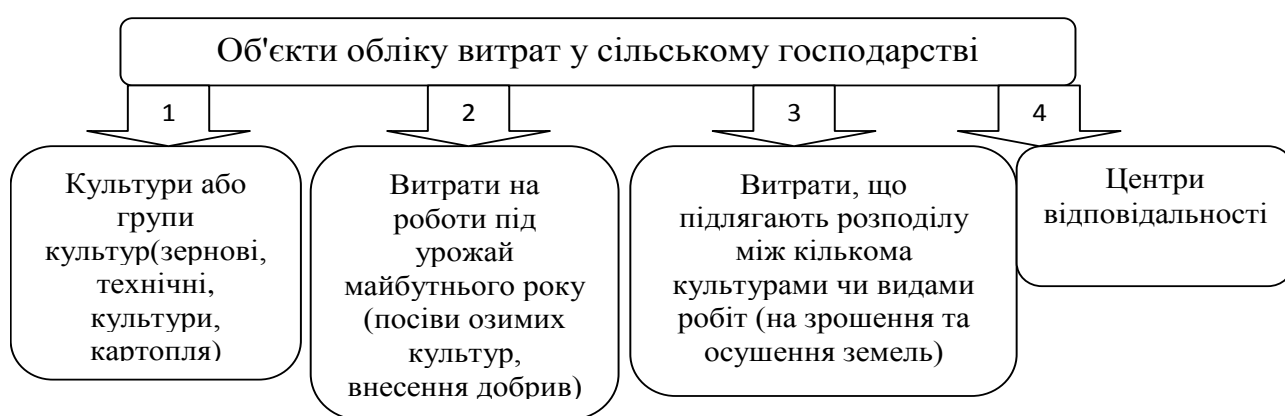


Рис.1. Об'єкт обліку витрат у сільському господарстві

Доведено, що в Україні найпоширенішим видом біомаси переважно слугує деревне паливо (відходи деревини, що утворюються в процесі її технологічної обробки), яке для одержання енергії спалюють або використовують для подальшої переробки (виготовлення паливних брикетів та грану (пеллет)). Здійснено порівняльну оцінку різних видів твердого палива.

Дослідивши виробництво біоетанолу з'ясовано, що воно дозволить зменшити масштаби використання нафти та продуктів її переробки. Завдяки розвинутій аграрній галузі Україна має реальні можливості досягти високого рівня самозабезпеченості моторними паливами за рахунок розвитку власного біоетанольного виробництва, зменшити залежність держави від імпорту світлих нафтопродуктів, стимулювати сільськогосподарське виробництво, економіку та покращити стан навколишнього середовища.

Розглянувши більш детально біомасу як об'єкт бухгалтерського обліку та контролю. Біомаса як об'єкт обліку і контролю являє собою актив, що відноситься до матеріальних запасів підприємства та може

використовуватися як паливо у чистому вигляді чи сировина для виробництва інших палив.

У процесі організації обліку виробництва біомаси підприємство самостійно встановлює перелік статей витрат та обирає рахунки оборотних засобів (зокрема запасів), до яких буде відноситися біомаса в залежності від особливостей господарської діяльності, згідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, основних положень якої мають дотримуватися аграрні підприємства. Існує ряд визначених умов за яких біомасу можна визначити активом підприємства (рис. 2.)



Рис.2. Умови визначення біомаси як активу підприємства

Доведено, що для забезпечення організації обліку біомаси на підприємстві потрібно здійснити наступні коригування:

- затвердити Робочий план рахунків в розрізі аналітичних субрахунків, що відображатимуть види біомаси, яка використовується на підприємстві;
- внести відповідні зміни до Наказу про облікову політику;
- затвердити форми первинних документів та облікові реєстри, які використовуються для обліку біомаси.

Обґрунтовано, що контроль за виробництвом біомаси може бути як зовнішнім, так і внутрішньогосподарським (рис. 3). Об'єктами внутрішньогосподарського контролю є все, на що спрямована контрольна діяльність суб'єктів контролю. Внутрішньогосподарський контроль за виробництвом біомаси має охоплювати усі види контролю підприємства, зокрема: організаційний, економічний, технологічний, бухгалтерський та юридичний контроль, ефективність здійснення якого залежить від організованої дієвої системи контролю на підприємстві, що враховує особливості виробництва біомаси.

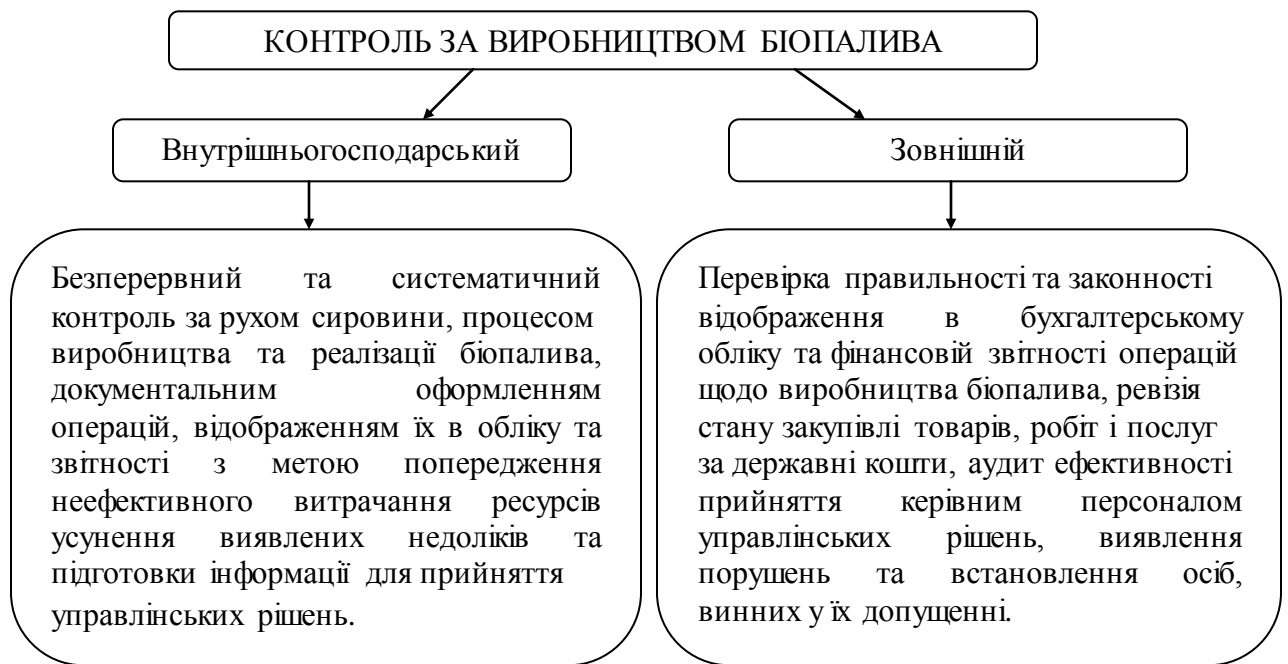


Рис. 3 Види контролю за виробництвом біомаси та їх завдання

Доведено, що об'єктами обліку та контролю біомаси є: галузь рослинництва і тваринництва та безпосередньо підсобне промислове виробництво біомаси.

В Україні існують умови для виробництва та реалізації біомаси: вільні площі під вирощування зернових, олійних та спеціальних „енергетичних” культур, науковий, технічний та кадровий потенціал для виробництва біопалив, зростаюча внутрішня потреба в альтернативних джерелах енергії. Усе це дозволяє швидко нарощувати потужності з її виробництва до прийнятних (оптимальних) рівнів.

Провівши аналіз чинної законодавчо-нормативної бази є підстави стверджувати, що, в цілому, законодавство спрямоване на підвищення рівня енергетичної безпеки України, розв'язання проблем стабільного постачання енергоресурсів аграрному сектору економіки з використанням власних відновлювальних джерел енергії. Проте, перші прийняті закони мають переважно декларативний характер та не передбачають фінансових механізмів підтримки розвитку відновлюваних джерел енергії, що уповільнює процес розвитку біоенергетики та відкривають недосконалість стратегії та чітких дієвих механізмів реалізації поставлених завдань.

Другий розділ «**Організація та методика обліку та контролю витрат на виробництво біомаси**» присвячено вирішенню питанням особливості обліку та контролю витрат на виробництво біомаси.

Досліджуючи облікову політику ТОВ «Агроімекс» Миколаївського району, яке планує виробництво біомаси, виявлено певні недоліки у її висвітленні, зокрема відображена лише загальна інформація щодо обліку



активів, зобов'язань, доходів та витрат. При цьому інформації про біомасу як об'єкта обліку та методика її відображення на рахунках не висвітлено. Це свідчить про те, що наказ про облікову політику досліджуваного підприємства потребує доопрацювання.

З'ясовано, що управління витратами на кожному підприємстві є важливим засобом побудови системи організації обліку витрат, з урахуванням стратегічних та тактичних цілей і вимог керівництва. Даний процес передбачає не тільки зважену класифікацію витрат, але і контроль за їх поведінкою під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів, прийняття рішень щодо поліпшення структури собівартості продукції. Виконання поставлених завдань можливе за умови правильної організації та методики обліку, які забезпечать оперативний контроль та регулювання витрат.

Визначено, що собівартість як комплексний показник має максимально синтезувати та у вартісній формі відображувати технологічні й організаційно-економічні умови виробництва відповідно до інтенсивного рівня розвитку господарства. Тільки в цьому разі показник собівартості може бути успішно використаний для поліпшення управління виробництвом, оцінки економічної ефективності основних і оборотних активів, вибору оптимальних варіантів технології виробництва і організації його управління, вдосконалення міжгосподарських і міжгалузевих зв'язків. Собівартості продукції як економічна категорія розкривається за допомогою функцій, які вона виконує (рис. 4).

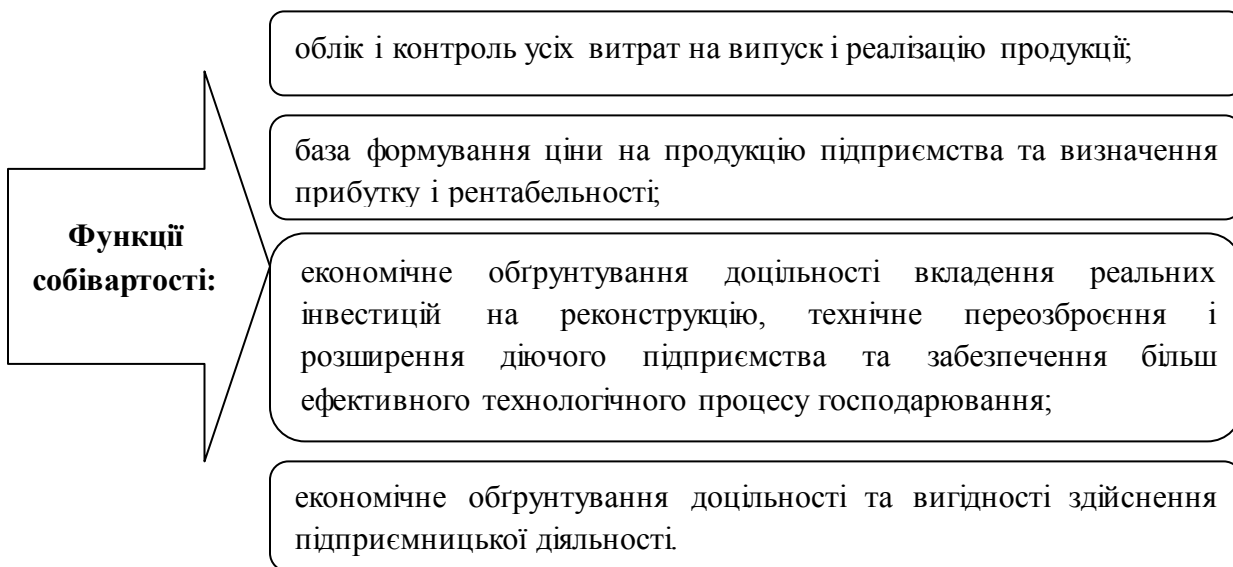


Рис. 4. Функції собівартості

Доведено, що однією з основних проблем калькулювання є розподіл витрат звітного періоду між окремими виробами і видами робіт, між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, що безпосередньо впливає на точність калькуляційних розрахунків. Рослинництво є важливим сектором

економіки держави та джерелом прибутків суб'єктів підприємницької діяльності. Збільшення обсягів виробництва продукції рослинництва та покращення її якості є актуальним питанням, особливо за умов, коли світовою тенденцією є зростання вартості продукції сільського господарства та її нестача. В зв'язку з цим питання обліку в галузі рослинництва є досить вагомими, оскільки лише облік є єдиним джерелом об'єктивної інформації, необхідної для управління та контролю за економічними показниками виробництва продукції рослинництва. Досліджувані підприємства займаються виробництвом сільськогосподарської продукції та наданням послуг. Основним видом діяльності є виробництво рослинницької продукції. Структура виробничої собівартості за основними видами продукції рослинництва у ТОВ «Агроілекс» наведено у таблиці 1.

Таблиця 1

Структура виробничої собівартості продукції рослинництва ТОВ «Агроілекс» Миколаївського району у 2017 р., (тис. грн.)

Елементи витрат	Сума за звітний період, тис. грн.	Частка у структурі витрат, %
Витрати на оплату праці	433.2	13.2
Відрахування на соціальні заходи	159.6	4.9
Матеріальні витрати	1999.8	60.8
Амортизація	74.6	2.3
Інші операційні витрати	623.1	18.8
Усього витрат	3290.3	100

За даними таблиці можна зробити висновок, що найбільшу частку витрат у структурі виробничої собівартості у ТОВ «Агроілекс» становлять прямі матеріальні витрати.

Структуру виробничої собівартості за основними видами продукції рослинництва у ТОВ «Новий сад» наведено у таблиці 2.

Таблиця 2

Структура виробничої собівартості продукції рослинництва ТОВ «Новий сад» Миколаївського району у 2017 р., (тис. грн.)

Елементи витрат	Сума за звітний період, тис. грн.	Частка у структурі витрат, %
Витрати на оплату праці	491	4.9
Відрахування на соціальні заходи	186	1.9
Матеріальні витрати	8904	88.6
Амортизація	326	3.2
Інші операційні витрати	142	1.4
Усього витрат	10049	100

Показники, наведені у таблиці дають можливість зробити висновок, що найбільшу частку витрат у структурі виробничої собівартості у ТОВ «Новий сад» становлять прямі матеріальні витрати, а найменшу – відрахування на соціальні заходи.

Витрати на виробництво продукції у ВАТ «Правда» представлені у таблиці 3.

Таблиця 3

Структура виробничої собівартості продукції рослинництва ПАТ «Правда» Миколаївського району у 2017 р., (тис. грн.)

Елементи витрат	Сума за звітний період, тис. грн.	Частка у структурі витрат, %
Витрати на оплату праці	111 426	7.8
Відрахування на соціальні заходи	41 439	2.9
Матеріальні витрати	905 204	63.4
Амортизація	66 456	4.7
Інші операційні витрати	303 368	21.2
Усього витрат	1 427 893	100

Виходячи із даних таблиці, можна зробити висновок, що найбільш питому вагу у структурі витрат ВАТ «Правда» становлять матеріальні та інші операційні витрати.

На основі проведених досліджень можна зробити висновок, що найбільшу складову у структурі виробничої собівартості продукції рослинництва на досліджуваних підприємствах становлять матеріальні та інші операційні витрати, а найменшу - амортизація та відрахування на соціальні заходи.

Отже, узагальнюючи інформацію по досліджуваних підприємствах ми дійшли висновку, що витрати на виробництво продукції є досить значними і потребують застосування заходів щодо їх зменшення, що зумовить зниження собівартості продукції.

Одним із найефективніших методів зниження собівартості продукції є проведення оперативного управління витратами. Управління витратами підприємства передбачає розробку і контроль за виконанням кошторису витрат на виробництво.

Досліджуючи стан внутрішньогосподарського контролю сільськогосподарських підприємств можна дійти висновку, що мають місце певні проблеми щодо його організації та методики здійснення, забезпечення дієвості, яка здійснює позитивний вплив на результати господарюючого суб'єкта. Підприємства, які займаються виробництвом біомаси підлягають як зовнішньому (перевірка правильності, законності та доцільності витрачання державних коштів) так і внутрішньогосподарському (ефективність використання ресурсів підприємства та доцільність проведення господарських операцій) контролю.

У третьому розділі «**Удосконалення обліку та контролю витрат на виробництво біомаси**» рекомендовано напрями удосконалення контролю витрат на виробництво біомаси. Дослідження облікової бази, нормативних документів та літературних джерел дають змогу зробити висновок, що

сучасний стан обліку витрат та калькулювання собівартості біомаси не відповідає сучасним вимогам та потребує подальшого дослідження.

Розглянуто систему калькулювання виробничого підприємства, що враховує комплексний характер переробки сировини та виробництва продукції (рис.5.)



Рис. 5. Структурно-логічна схема системи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

До основних способів калькулювання, які використовуються у виробничій практиці відносять: простий, пропорційний, коефіцієнтний, метод виключення вартості побічної продукції та комбінований.

За результатами проведених досліджень існуючих методик калькулювання собівартості підприємствами-виробниками біомаси можна зробити висновок, що при визначенні собівартості продукції використовуються попроцесний (попередільний) метод калькуляції. Оскільки у галузі рослинництва в умовах тривалого виробничого циклу здійснення витрат не збігається з часом контролю за ними.

У процесі вирощування сільськогосподарських культур предметом обліку є витрати, зазначені на кожному етапі технологічного процесу

(передпосівний обробіток ґрунту, рілля, сівби, післяпосівний обробіток ґрунту, догляд за посівами, збирання врожаю).

Доведено, що необхідність удосконалення методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції спричинена існуючими їхніми недоліками, які негативно впливають на прийняття управлінських рішень щодо зменшення собівартості виготовленої продукції.

З'ясовано, що сутність внутрішньогосподарського контролю полягає у налагодженні оптимізації використання усіх ресурсів підприємства для забезпечення керівництва необхідною інформацією з метою здійснення оперативного управління усіма процесами, що здійснюються на підприємстві.

Узагальнюючи існуючі погляди науковців щодо складових системи внутрішньогосподарського контролю підприємства можна відобразити їх у вигляді рис. 6.



Рис. 6. Система внутрішньогосподарського контролю підприємства

Основна мета створення системи внутрішньогосподарського контролю на підприємствах, що є виробниками біомаси полягає у здійсненні контрольної, координаційної, аналітичної, інформаційної, консультаційної та захисної функцій. Організація внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво біомаси є важливою складовою у в загальній системі господарювання. Оскільки витрати на виробництво є основою формування собівартості, яка має прямий вплив на фінансові результати діяльності.

Для забезпечення надійності, дієвості, ефективності та економічності функціонування внутрішньогосподарського контролю доцільно запровадити

на підприємстві Положення про організацію внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах (рис. 7). Запровадження та використання даного Положення на підприємстві дозволить налагодити організацію внутрішньогосподарського контролю та забезпечить прийняття ефективних управлінських рішень. Оскільки Положення визначає відповідальність працівників організації за усунення, попередження і мінімізацію ризиків та включає новітні підходи і принципи, які відповідають міжнародним стандартам у сфері внутрішньогосподарського контролю.



Рис. 7. Рекомендована структура Положення про організацію внутрішньогосподарського контролю на сільськогосподарських підприємствах відповідно до Моделі COSO-ERM

Вдосконалення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах, що є виробниками біомаси потребує подальших теоретичних і практичних досліджень в галузі організації внутрішньогосподарського контролю і методики його здійснення, використання новітніх інструментів та сучасних підходів до здійснення внутрішньогосподарського контролю.

### **Висновки**

Одержані результати свідчать про досягнення мети і виконання поставлених завдань дослідження й надають можливість сформулювати наступні висновки:

1. Проаналізувавши теоретичні основи організації обліку виробництва біомаси досліджено сутність понять «методи обліку витрат» та «методи калькулювання» та виявлено відмінності між ними. Розглянуто метод обліку витрат, як спосіб відображення витрат на виготовлення продукції за певними критеріями. Під методом калькулювання слід розуміти спосіб розрахунку собівартості одиниці окремих видів продукції, який дає можливість оцінити рентабельність виробництва і збуту, обґрунтувати рішення про вибір між власним виготовленням і придбанням на стороні, про визначення нижньої межі цін. Витрати на виробництво продукції у сільському господарстві формують за об'єктами обліку та калькулювання, а також за центрами відповідальності.

2. Досліджено біомасу як об'єкт обліку та контролю, доведено що біомаса являє собою актив, який відноситься до матеріальних запасів підприємства та може використовуватися як паливо у чистому вигляді чи сировина для виробництва інших палив.

Підтверджено, що у процесі організації обліку виробництва біомаси підприємство самостійно встановлює перелік статей витрат та обирає рахунки оборотних засобів (зокрема запасів), до яких буде відноситися біомаса в залежності від особливостей господарської діяльності, згідно Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів, основних положень якої мають дотримуватися аграрні підприємства.

Контроль витрат на виробництво біомаси є особливо актуальним, адже дозволяє налагодити його масове виробництво та споживання, знижуючи при цьому собівартість, покращуючи фінансовий стан виробників біомаси та забезпечуючи продовольчу безпеку держави в цілому. Отже, об'єктами обліку та контролю біомаси є: галузь рослинництва і тваринництва та безпосередньо підсобне промислове виробництво біомаси.

3. Здійснено оцінку нормативного регулювання обліку та контролю витрат на виробництво біомаси сільськогосподарських підприємств. Оцінка чинної законодавчо-нормативної бази показує, що законодавство спрямоване на підвищення рівня енергетичної безпеки України, розв'язання проблем стабільного постачання енергоресурсів аграрному сектору економіки з використанням власних відновлювальних джерел енергії. Проте, перші прийняті закони мають переважно декларативний характер та не передбачають фінансових механізмів підтримки розвитку відновлюваних джерел енергії, що уповільнює процес розвитку біоенергетики та відкривають недосконалість стратегії та чітких дієвих механізмів реалізації поставлених завдань.

4. Досліджуючи облікову політику ТОВ «Агроілекс» Миколаївського району, яке планує виробництво біомаси, виявлено певні недоліки у її висвітленні, зокрема відображена лише загальна інформація щодо обліку активів, зобов'язань, доходів та витрат. При цьому інформації про біомасу як об'єкта обліку та методичку її відображення на рахунках не висвітлено. Це свідчить про те, що наказ про облікову політику досліджуваного підприємства потребує доопрацювання. При формуванні облікової політики підприємству потрібно враховувати усі необхідні елементи, що стосуються обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості біомаси, з метою забезпечення організації обліку та впливу керівництвом на процес формування собівартості біомаси та її зниження.

5. Здійснено оцінку нормативного регулювання обліку та контролю витрат на виробництво біомаси сільськогосподарських підприємств, зокрема: ТОВ «Альянс», ТОВ «Новий сад», ВАТ «Правда». Найбільшу складову у структурі виробничої собівартості продукції рослинництва на досліджуваних підприємствах становлять матеріальні та інші операційні витрати, а найменшу - амортизація та відрахування на соціальні заходи.

Досліджуючи ТОВ СГВП «АгроФло» проведено аналіз витрат на електропостачання та надання супутніх послуг у рослинництві та запропоновано створення багатофункціонального обслуговуючого сільськогосподарського кооперативу (СОК) «Лідер». Основна мета створення СОК полягає у наданні послуг членам кооперативу, використовуючи у своїй діяльності енергію біомаси.

6. Визначено та узагальнено організацію та методичку обліку витрат і калькулювання собівартості біомаси. В результаті дослідження організації обліку процесу виробництва біомаси доведено, що технологічний процес виробництва біомаси складається з трьох послідовних переділів, які є об'єктами обліку. Об'єктами калькулювання виступає продукція, яку



отримують на кожному з даних переділів (солома, спресовані тюки, біомаса). З метою удосконалення організації обліку витрат за центрами відповідальності доцільно відносити витрати до відповідних технологічних переділів, це сприятиме здійсненню ефективного контролю за процесом виробництва біомаси на кожному етапі.

7. Здійснено оцінку внутрішньогосподарського контролю витрат на виробництво біомаси. Рекомендовано для підвищення інформативності бухгалтерського обліку та внутрішньогосподарського контролю щодо руху біомаси доцільно відкрити додатковий субрахунок до рахунку 20 «Виробничі запаси», оскільки біомаса є одним із видів запасів. До даного субрахунку можна відкривати аналітичні рахунки за видами біомаси (солома, деревина, гній) та вести аналітичний облік за технологічними етапами виробництва – переділами. Даний підхід забезпечить управлінський персонал необхідною інформацією, яка дасть змогу здійснювати оперативний контроль та аналіз використання біомаси в енергетичних цілях. Для відображення витрат на виробництво біомаси підприємству доцільно відкрити додатковий субрахунок 238 «Біомаса». До даного субрахунку можна відкривати аналітичні рахунки за видами біомаси (солома, деревина, гній) та вести аналітичний облік за технологічними етапами виробництва – переділами.

8. Для забезпечення своєчасного впливу на рівень виробничих витрат та формування собівартості продукції доцільно комбінувати попередільний метод обліку витрат на виробництво біомаси з нормативним методом, основним завданням якого є систематичний облік відхилень від норм витрат за матеріалами, заробітною платою та інших витрат у процесі виробництва. Це дасть змогу своєчасно попереджувати нераціональне використання ресурсів та здійснювати оперативний аналіз витрат на виробництво біомаси.

9. Розроблено пропозиції щодо удосконалення калькулювання собівартості біомаси, а саме при визначенні собівартості продукції використовувати попроцесний (попередільний) метод калькуляції. Оскільки у галузі рослинництва в умовах тривалого виробничого циклу здійснення витрат не збігається з часом контролю за ними. Тому для обчислення собівартості виробленої біомаси було удосконалено методику її визначення на кожному переділі.

10. Надано пропозиції щодо підсилення дієвості контролю за витратами на виробництво біомаси. Ефективною стратегією в такому випадку є реструктуризація системи управління з налагодженням системи внутрішніх та зовнішніх зворотних зв'язків, особливо зв'язків тієї частини системи управління, що стосується внутрішньогосподарського контролю на

підприємстві. Запровадження та використання на підприємстві Положення про організацію внутрішньогосподарського контролю дозволить налагодити його організацію та забезпечить прийняття ефективних управлінських рішень. Доведено, що вдосконалення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах, що є виробниками біомаси потребує подальших теоретичних і практичних досліджень в галузі організації внутрішньогосподарського контролю і методики його здійснення, використання новітніх інструментів та сучасних підходів до здійснення внутрішньогосподарського контролю.

## **СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ МАГІСТЕРСЬКОЇ РОБОТИ**

### **У наукових фахових виданнях:**

1. Зінов'єв Ю.І. Організаційно-методологічні принципи обліку активів підприємства в умовах інфляції і аналіз її впливу на оцінку майна підприємства / Ю.І. Зінов'єв // Молодіжний науковий журнал. – [науковий журнал] . – Миколаїв : Вид-во ЧНУ ім. Петра Могили, 2018. – Випуск 30(74).– С. 53 - 56 .

### **АНОТАЦІЯ**

**Зінов'єв Ю.І. Облік і контроль витрат на виробництво біомаси на сільськогосподарських підприємствах. – Рукопис**

Магістерська робота на здобуття ступеня вищої освіти магістр за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування». – Чорноморський національний університет імені Петра Могили. Кафедра обліку і аудиту. – Миколаїв, 2019.

Магістерська робота присвячена науковому обґрунтуванню теоретичних положень і розробці практичних рекомендацій з удосконалення організаційних та методичних засад обліку і контролю витрат на виробництво біомаси сільськогосподарських підприємств.

В умовах сучасності світового значення набула проблема значного зростання цін на паливно-енергетичні ресурси та наростаючого виснаження природних джерел енергії. Україна належить до енергодефіцитних країн, тому для забезпечення її сталого економічного розвитку та зменшення залежності від зовнішніх постачальників необхідно здійснювати розвиток підприємств, які на основі переобліки відходів сільськогосподарської продукції виготовляють біомасу – сировину для виробництва альтернативних джерел енергії. Зокрема, Україна має значний потенціал для вирощування сільськогосподарських культур як сировинної бази для виробництва біомаси та біопалива.

Реалії сучасності вимагають розроблення технологій виробництва альтернативних джерел енергії. Адже саме розвиток виробництва біопалива у перспективі дозволить одночасно забезпечити виробників сільськогосподарської продукції власними паливними ресурсами та зменшити їх залежність і дердави в цілому від імпорту енергоносіїв, створити нові робочі місця, забезпечити розвиток інфраструктури у сільській місцевості та сформувати гарантований ринок збуту сільськогосподарської сировини.

Україна має не лише достатню ресурсну базу для виробництва альтернативного палива, вона має і певну кількість промислових об'єктів, здатних самостійно здійснювати переробку вирощених обсягів біомаси.

Забезпечення ефективного управління сільськогосподарських підприємств, які є виробниками біомаси в сучасних ринкових умовах господарювання потребує нового підходу до визначення собівартості продукції на основі дієвого контролю за витратами на її виробництво.

**Ключові слова:** облік, калькулювання, собівартість продукції, контроль, витрати, біомаси, палива, збут, облікова політика, сільськогосподарські підприємства, інфраструктура.

## ABSTRACT

### **Zinoviev Y.I. Accounting and control of costs for the production of biomass in agricultural enterprises. – Manuscript**

Master's work on obtaining a degree in higher education, Master in specialty 071 "Accounting and taxation". - Petro Mohyla Black Sea National University. Department of Accounting and Audit. - Mykolayiv, 2019.

The master's work is devoted to the scientific substantiation of theoretical positions and the development of practical recommendations for the improvement of organizational and methodological regulations and the control of costs for the production of biomaterials for the production of chemical fertilizers.

In the conditions of modernity of world importance the problem of a significant increase in prices for fuel and energy resources and the growing depletion of natural energy sources. Ukraine belongs to energy-deficient countries, therefore, in order to ensure its sustainable economic development and reduce its dependence on external suppliers, it is necessary to develop enterprises that produce biomass, a raw material for the production of alternative energy sources, based on recycling of agricultural waste. In particular, Ukraine has significant potential for growing crops as a raw material base for the production of biomass and biofuels.

The realities of modern times require the development of technologies for the production of alternative energy sources. After all, the development of biofuel

production in the future will allow simultaneously to provide producers of agricultural products with their own fuel resources and reduce their dependence and derby in general on import of energy resources, create new jobs, provide infrastructure development in rural areas and form a guaranteed market for agricultural raw materials.

Ukraine has not only a sufficient resource base for the production of alternative fuels, but also has a number of industrial facilities that can independently process the cultivated biomass volumes.

Ensuring effective management of agricultural enterprises that produce biomass in modern market conditions requires a new approach to determining the cost of production on the basis of effective control over the costs of its production.

**Key words:** accounting, calculation, cost of production, control, costs, biomass, fuel, sales, accounting policy, agricultural enterprises, infrastructure.