

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

11.05 - МР. 1757 "С" 2021.10.18. 005. ПЗ

НУБІП України

ПРОКОПЕНКО АНАСТАСІЇ

ОЛЕКСАНДРІВНИ

НУБІП України

2022 р.

НУБІП України

НУБІП України

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ
І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ
Економічний факультет
УДК 657.471.12

ПОГОДЖЕНО
Декан економічного
факультету

ДОПУСКАЄТЬСЯ ДО ЗАХИСТУ
Завідувач кафедри
обліку та оподаткування

Діброва А.Д. Гуцаленко Л.В.

(підпис) (підпис)

" " 2022р. " " 2022р.

МАГІСТЕРСЬКА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему

«Обліково-контрольне забезпечення витрат виробництва та виходу
продукції зернових культур»

Спеціальність 071 – "Облік і оподаткування"

Освітня програма Облік і аудит

Орієнтація освітньої програми освітньо- професійна

Гарант освітньої програми

д.е.н., професор

(науковий ступінь та вчене звання)

Калюга Є.В.

(підпис) (ПІБ)

Керівник кваліфікаційної
магістерської роботи

к.е.н, старший викладач
кафедри обліку та
оподаткування

(науковий ступінь та вчене звання)

Миськів Л.П.

(підпис) (ПІБ)

Виконала

Прокотенко А.О.

(підпис) (ПІБ студента)

Київ – 2022

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ БІОРЕСУРСІВ І ПРИРОДОКОРИСТУВАННЯ УКРАЇНИ

Економічний факультет

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку та оподаткування

д.е.н., проф.

Калюга Є.В.

НУБІП України

2022 р.

ЗАВДАННЯ

до виконання магістерської кваліфікаційної роботи студентці

Прокопенко Анастасії Олександрівні

(прізвище, ім'я, по-батькові)

Спеціальність 071 - "Облік і оподаткування"

Освітня програма Облік і аудит

Орієнтація освітньої програми освітньо - професійна

НУБІП України

Тема магістерської роботи: «Обліково-контрольне забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур»

Затверджена наказом ректора НУБіП України від «18» жовтня 2021 р. №1757 «С»

Термін подання завершеної роботи на кафедру 2022.11.16

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи: звітність приватного підприємства

Вихідні дані до магістерської кваліфікаційної роботи:

Перелік питань, що підлягають дослідженню:

1. Теоретико-методичні засади обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур
2. Сучасний стан та методика облікового забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур
3. Контроль витрат виробництва та виходу продукції зернових культур

Перелік графічного матеріалу: таблиці, рисунки

Дата видачі завдання "01" листопада 2021 р.

Керівник магістерської кваліфікаційної роботи

Миськів Д.П.

Завдання прийняла до виконання

Прокопенко А.О.

НУБІП України

ЗМІСТ

	ВСТУП	4
	РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР	8
	1.1. Економічна сутність витрат виробництва як об'єкта обліку і контролю.....	8
	1.2. Порядок групування витрат виробництва та виходу продукції зернових культур за економічним змістом та статтями калькулювання.....	25
	1.3. Оцінка нормативно-правового регулювання обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур.....	23
	Висновки до розділу 1.....	25
	РОЗДІЛ 2. СУЧАСНИЙ СТАН ТА МЕТОДИКА ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР	29
	2.1. Організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства.....	29
	2.2. Документальне забезпечення обліку витрат на виробництво і вихід продукції зернових культур.....	34
	2.3. Аналітичний та синтетичний облік витрат виробництва та виходу продукції зернових культур.....	45
	2.4. Калькулювання собівартості продукції зернових культур.....	54
	2.5. Узагальнення результатів дослідження облікового забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур з метою прийняття правильних управлінських рішень.....	63
	Висновки до розділу 2.....	70
	РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР	73
	3.1. Методичні прийоми контролю витрат виробництва та виходу продукції зернових культур.....	73
	3.2. Контрольні та аналітичні заходи ефективного використання організаційно-технічних чинників щодо оптимізації витрат виробництва та виходу продукції зернових культур.....	80
	3.3. Основні напрямки підвищення ефективності обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур.....	85
	Висновки до розділу 3.....	90
	ВИСНОВКИ	93
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	96
	ДОДАТКИ	105

«Обліково-контрольне забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур»

У магістерській роботі досліджено економічну сутність витрат виробництва продукції зернових культур, їх облік та контроль, наведено шляхи оптимізації величини витрат та собівартості продукції рослинництва на прикладі ПП «Олика Агро-Інвест» Ківерцівський р-н, Волинської області.

У вступі обґрунтовано актуальність питань, які досліджуються в роботі, визначено мету, завдання, об'єкт, предмет та методи дослідження.

В першому розділі охарактеризована економічна сутність витрат та витрат виробництва продукції зернових культур, порядок їх групування за економічним змістом та статтями калькуляції, проведена оцінка нормативно-правового регулювання витрат виробництва та виходу продукції зернових культур.

В другому розділі наведено організаційно-економічну характеристику досліджуваного підприємства, розглянуто документальне забезпечення, аналітичний та синтетичний облік витрат виробництва та виходу продукції зернових культур і калькулювання її собівартості, надано певні пропозиції щодо удосконалення обліку витрат виробництва продукції зернових культур.

В третьому розділі магістерської роботи значне місце відведено контролю витрат виробництва та виходу продукції зернових культур, запропоновано напрямки підвищення ефективності обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур з метою прийняття правильних управлінських рішень для оптимізації рівня витрат на досліджувальному підприємстві.

У висновках магістерської роботи узагальнено отримані результати та наведено пропозиції щодо удосконалення обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: облік, контроль, витрати, собівартість, витрати виробництва, калькулювання.

В сучасних антикризових умовах економічного розвитку, зерновий ринок формує фундамент продовольчої безпеки країни та значним чином впливає на фінансові результати аграрних підприємств та життєдіяльність населення. Ринок зерна в Україні знаходиться у важкому становищі, оскільки виробництво зернових культур значно перевищує внутрішнє споживання в середині країни. Тому, минулі роки аграрними підприємствами щороку через українські порти експортувалось приблизно 8 млн. тонн зерна щомісяця. Через війну в країні експорт зерна практично призупинено. На даний час на українських елеваторах, відповідно до статистичних даних, зберігається 25-30 млн. тонн зерна, що значним чином перевищує середньостатистичні показники маркетингового року на сьогодні.

Вирощування зернових культур та їх збір має сезонний характер. Тому, важливе значення для всіх суб'єктів господарювання є правильно організований облік витрат виробництва та виходу продукції, який забезпечує систематичний контроль за виконанням плану виробництва, економним витрачанням засобів, виявлення фактичної собівартості всіх видів отриманої продукції і виконаних робіт за статтями витрат. Завданням бухгалтерського обліку в рослинництві є своєчасний облік трудових та грошово-матеріальних витрат в виробничих підрозділах, облік валового збору продукції у відповідності з інструкцією з обліку продуктів і матеріалів, суворий контроль за зберіганням продукції під час та після збору урожаю, виявлення невикористаних резервів для збільшення об'єму виробництва, підвищення якості, ліквідації втрат та зниження собівартості продукції.

Вагомий вклад у розвиток окремих питань обліку витрат та виходу продукції рослинництва на підприємствах, були і залишаються актуальними в дослідженнях ряду провідних вітчизняних вчених. Зокрема, цікавими є дослідження Бутинця Ф.Ф., Грешак М.І., Загорського В.С., Мельник Л.Г., Пушкар М.С., Сопко В.В., Г.С. Макарової та інших науковців. Але, не зважаючи на їх вклад у розвиток даного питання, окремі аспекти щодо обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва і виходу продукції зернових культур й досі залишаються не розкритими, тому й потребують поглибленого вивчення.

Мета і завдання дослідження. Метою магістреської роботи є дослідження і обґрунтування теоретичних аспектів та розробок практичних рекомендацій з методики обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур.

Відповідно до поставленої в роботі мети дослідження необхідно вирішити такі основні завдання:

1) розкрити теоретичний аспект облікового та контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур;

2) дослідити економічну сутність витрат та витрат виробництва як об'єкта обліку і контролю;

3) розглянути порядок групування витрат виробництва за економічним змістом та статтями калькулювання;

4) дослідити нормативно-правове забезпечення обліку та контролю витрат виробництва та виходу продукції зернових культур;

5) дослідити фінансово-господарський стан досліджуваного підприємства;

6) обґрунтувати доцільність документування обліку витрат на виробництво та вихід продукції зернових культур, яке відповідає викликам сьогодення;

7) дослідити сучасний стан облікового та контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур на досліджуваному об'єкті;

8) надати ряд пропозицій щодо покращення методики та організації обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур на досліджуваному підприємстві.

Об'єктом дослідження є методика та процес обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур в ТП «Одика Агро-Інвест» Ківерцівський р-н, Волинської області.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних, організаційних та практичних аспектів, поліпшення обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур.

Методи дослідження. У магістерській роботі використовувалися такі методи: є: аналіз – для деталізації та розчленування об'єкта дослідження на окремі важливі складові елементи; синтез – для узагальнення розрізнених аспектів методики та організації обліку і аналізу; порівняння – для зіставлення даних підприємств у динаміці; групування – для визначення залежностей одних показників від інших, а також аналіз бухгалтерської звітності.

Інформаційною базою є нормативно-правові акти України; наукові статті вітчизняних та зарубіжних вчених з питань обліку, контролю та аналізу витрат виробництва та виходу продукції зернових культур; матеріали науково-практичних конференцій; статистичні дані; інтернет-ресурси; матеріали власного спостереження автора.

Наукова новизна та практична значущість:

- уточнено трактування економічної сутності «витрати виробництва» - це витрати, які виражають в грошовій формі обсяг трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів, які понесено на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг.

- з метою деталізації інформації про витрати продукції рослинництва запровадити аналітичні рахунки другого та третього порядку по групам виробленої

продукції, відтак витрати на виробництво, наприклад, Пшениці озимої обліковуватимуться на рахунку 231/М «Витрати на вирощування пшениці озимої».

Доробка зерна: для деталізованої інформації з оприбуткування певного виду пшениці озимої за справедливою вартістю та передача її на елеватор – пропонуємо

обліковувати конкретний вид продукції зернових культур на 271/1 «Пшениця озима (на тоці)» та 271/2 «Пшениця озима на зберіганні».

Апробація результатів. Основні результати дослідження, викладені в магістерській роботі, публічно обговорювались на відповідних

конференціях: Всеукраїнській науково-практичній онлайн-конференції «Наукові читання професора Григорія Герасимовича Кірейцева» (до 90-річчя від дня народження) (м. Київ, НУБіП, 22 лютого 2022р.) тези доповідей «Облік витрат

виробництва продукції рослинництва та шляхи його удосконалення на підприємстві»; I-й Міжнародній науково-практичній конференції «SCIENTIFIC RESEARCH IN THE MODERN WORLD» (м. Торонто, Канада, 9-11 лютого 2022 року) стаття «Сучасний стан облікового забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур».

Структура та обсяг роботи. Магістерська робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Повний обсяг магістерської роботи складає 113 сторінок комп'ютерного тексту. Магістерська робота містить 11 таблиць, 11 рисунків, список використаних джерел, що влічує 75 найменувань на 9 сторінках.

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКОВО-КОНТРОЛЬНОГО

ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР

11. Економічна сутність витрат виробництва як об'єкта обліку і контролю

Для промислового підприємства основу системи менеджменту складає управління процесом виробництва та його витратами. Проблема побудови оптимальної системи управління витратами виробництва є актуальною практично для будь-якої системи господарювання. Для контролю виробництвом необхідні не просто витрати, а розуміння про об'єкт витрат - продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення витрат пов'язаних з їх виробництвом.

Компанії завжди прагнуть безперервності та присутності на бізнес-ринку, оскільки ринок характеризується гострою конкуренцією та постійним збільшенням кількості підприємств. Компаніям доводиться будувати потужну систему витрат, відповідну характеру діяльності компанії та забезпечувати точну інформацію про витрати на продукцію, яка дозволяє їм посилити контроль над елементами витрат. Як наслідок контролю, потім можна виключити витрати, яких можна уникнути або максимально знизити даний тип витрат. [11]

Облік витрат має безліч переваг, є декілька способів, яким чином даний облік може допомогти бізнесу:

1. Контроль витрат. Облік витрат допомагає керівництву передбачити собівартість і ціну продажу товару або послуги, що допомагає їм формулювати ділову політику. Маючи значення витрат як орієнтир, керівництво може передбачити методи контролю витрат з метою досягнення максимальної рентабельності.

2. Визначення загальної собівартості за одиницю товару. Методи обліку витрат допомагають у визначенні загальної собівартості одиниці товару або послуги, щоб бізнес міг зафіксувати ціну продажу на неї.

3. Аналіз прибуткової і неприбуткової діяльності підприємства. Ця інформація допомагає керівництву покласти край неприбутковій діяльності і розширення прибуткових чинників.

4. Порівняння витрат у часі. Дані в таблицях витрат, підготовлених за різні періоди часу, допомагають порівняти вартість одного і того ж товару або послуги за певний період часу і в майбутньому проаналізувати отриману інформацію.

5. Класифікація витрат за допомогою методів обліку витрат, що дозволяє розрізнити всі види витрат.

6. Ціноутворення на продукцію в обліку витрат відіграє значну роль у контролі ціноутворення на продукцію, оскільки воно надає звіти про витрати. Також можна скористатися перевагами сучасних методів ціноутворення на продукцію, таких як метод цільової калькуляції, за допомогою якого ціну продуктів можна визначити та додати цільову норму прибутку до початку виробництва.

7. Ціноутворення на продукцію в обліку витрат відіграє значну роль у контролі ціноутворення на продукцію, оскільки воно надає звіти про витрати, також можна скористатися перевагами сучасних методів ціноутворення на продукцію, таких як метод цільової калькуляції, за допомогою якого ціна продуктів можна визначити та додати цільову норму прибутку до початку виробництва.

8. Створення бюджету за допомогою методів обліку витрат. Компанія може створити бюджет і таке бюджетування може сприяти на фактичні витрати компанії. Діяльність підприємства може бути перевірена за попередні роки, і за допомогою обліку витрат, компанія може спрогнозувати майбутні витрати, шляхом жорсткого контролю та контролю елементів витрат шляхом порівняння фактичних витрат зі стандартними витратами та виявлення відхилень, а потім аналізу цих відхилень і роботи над усуненням недоліків витрат.

9. Допомога відділу у прийнятті рішень шляхом надання важливих звітів про витрати, незалежно від того, чи йдеться про виробничі елементи чи діяльність (центри витрат), щоб допомогти відділу виключити витрати, яких можна уникнути, і підтримка важливих центрів витрат, які відповідають бажанням клієнта та підвищення конкурентоспроможності товару на ринку. [30]

10. Свочасне та повне відображення виготовлення продукції, наданих робіт чи послуг за їх кількістю та якістю в розрізі окремих об'єктів обліку, центрів відповідальності та суміжних періодів.

Цілі обліку витрат повністю відповідають цілям компанії, оскільки обидві вони спрямовані на зниження витрат і підвищення прибутковості та конкурентоспроможності компанії, мабуть, найважливішими з них є наступні:

1. Точне визначення витрат на продукцію, завдяки чому облік витрат збирає, записує та класифікує витрати.

2. Контроль за елементами витрат.

3. Допомога департаменту у прийнятті рішень через відповідну звітність про витрати.

4. Планування майбутнього за допомогою обліку витрат, що забезпечує складання бюджету.

5. Встановлення ціни на продукцію та визначення цільової вартості, а потім максимізація прибутку.

6. Підвищення прибутковості та конкурентоспроможності компанії.

Метою обліку є те, щоб знати методи, за допомогою яких витрати на матеріали, заробітну плату та накладні витрати фіксуються, класифікуються та розподіляються таким чином, щоб вартість продукції та послуг могла бути точно визначена; ці витрати можуть бути пов'язані з продажами і може бути визначена рентабельність певної продукції. Проте з розвитком бізнесу та промисловості цілі можуть змінюватись з кожним днем.[22]

Існує ряд думок науковців щодо сутнісних характеристик витрат, що варіюються від визначень, які узгоджуються з положеннями економічної теорії, до визначень, подібних до висвітлених у чинних нормативних документах (табл. 1.1). Визначеннями витрат, які надані в нормативно-правових актах, оперують насамперед фахівці у сфері бухгалтерського обліку, контролю та аудиту.

Таблиця 1.1.

Визначення поняття «витрати» в нормативно-правових джерелах

№	Назва документа	Визначення поняття «витрати»
1	Концептуальна основа фінансової звітності	«Витрати – це зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття (чи амортизації) активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам» [16].
2	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	«Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [17].
3	П(С)БО 16 «Витрати»	«Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [18]
4	Податковий кодекс України	«Витрати – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній, нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)» [19]

Порівняльний аналіз вищенаведених позицій вчених та положень нормативних актів вказує на те, що трактування сутності витрат в економічній теорії більшою мірою спрямоване на відображення внутрішнього змісту. Водночас підходи до визначення витрат у нормативних документах, яких також дотримуються багато сучасних дослідників, скоріше вказують на умови визнання та економічні наслідки формування витрат діяльності суб'єктів господарювання, оскільки це важливо під час здійснення обліку та контролю фінансових результатів підприємств. Згрупована у табл. 1/1 інформація свідчить про те, що визначення витрат, представлені у концептуальній основі фінансової звітності та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», є майже ідентичними.

Згідно з визначенням НП(С)БО 16 «витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення чи

розподілу власниками)». Проте вибуття активів чи збільшення зобов'язань лише опосередковано може призводити до зменшення власного капіталу. Зменшення власного капіталу підприємства (окрім вилучення чи розподілу власниками) внаслідок зменшення активів чи збільшення зобов'язань може виникнути лише в разі перевищення витрат звітного періоду над доходами звітного періоду. В такому випадку формується нерозподілений збиток. В іншому випадку витрати як результат не зменшують власний капітал [44].

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витратами визнаються:

1. Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно з зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.
2. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
3. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.
4. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду. В якому вони були здійснені.
5. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визначаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Витратами не визнаються:

1. Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.
2. Погашення одержаних позик.
3. Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 П(С)БО 16.

4. Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до подожень (стандартів) бухгалтерського обліку [45].

Оскільки термін «витрати» безпосередньо пов'язаний із формуванням собівартості продукції (робіт і послуг) у процесі господарської діяльності, під витратами розуміють оптимальну вартість ресурсів, яка забезпечує необхідну якість та кількість готової продукції (робіт і послуг).

Дослідження облікової сутності витрат пов'язано з визначенням вартості ресурсів, необхідних для здійснення будь-якої діяльності. Проте, ураховуючи, що результатом діяльності є виготовлення готового продукту, слід розглянути сутність собівартості продукції як результат здійснення витрат.

Як економічна категорія собівартість виникла тоді, коли з'явилася необхідність підрахувати витрати на виробництво товару, прибуток або збиток від його реалізації. Досить поширеним серед науковців є визначення собівартості як частини вартості [14, с. 9]. В. Ярмоленко дає таке визначення собівартості: «...це категорія, яка виражає не тільки продуктивні, а й непродуктивні витрати, викликані умовами виробництва» [15, с. 11]. П. Безруких акцентує увагу на таких характеристиках собівартості продукції як економічного показника [16]:

1. Собівартість продукції в політекономічному аспекті – це сукупність витрат продуктивної і непродуктивної праці. При цьому витрати продуктивної праці повинні включатися в собівартість не цілком, а частково, тобто за винятком тієї частини витрат, що утворює чистий дохід підприємства. Витрати непродуктивної праці – це чисті витрати товарного і грошового обігу (вони входять до складу собівартості матеріалів, цехових, загальнозаводських, поза виробничих та інших подібних витрат), витрати на соціально-економічні заходи тощо.

2. Собівартість вимірюється витратами праці підприємств і об'єднань. Ці витрати можуть бути вище чи нижче суспільно необхідних витрат або ж дорівнювати їм. У собівартість варто включати й аномальні, наднормативні витрати і втрати (перевитрати ресурсів від браку, простоїв тощо).

3. До собівартості доцільно відносити і деякі елементи чистого доходу суспільства в тих випадках, коли вони являють собою витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції. В. Палій подає трактування поняття «собівартість», де є кілька варіантів [17, с. 57]:

1) частина вартості, що включає вартість засобів виробництва і більшу частину необхідного продукту, яка дорівнює витратам на заробітну плату; 2) частина вартості, що являє собою витрати засобів підприємства на виробництво і реалізацію продукції; 3) частина вартості, що втілює витрати минулої і живої (необхідної) праці на виробництво та реалізацію продукції; 4) продуктивні та непродуктивні витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції; 5) частина вартості, що в процесі обігу повинна повертатися підприємству з метою відшкодування його витрат; 6) частина вартості, що відшкодовує витрати для забезпечення безперервності виробничого процесу. У значній кількості публікацій собівартість визначається як:

1. якісний показник діяльності підприємства [6; 18];
2. грошове вираження витрат [19–21];
3. величина спожитих ресурсів [17; 22];
4. сукупність матеріальних витрат і живої праці, що показує, скільки коштує виробництво [23–25];
5. сума витрат (заграт) на вироблену та реалізовану продукцію.

Для більш чіткішого розуміння сутності поняття «витрати» необхідно деталізовано проаналізувати думки ряду вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Трактування економічної сутності поняття «витрати» та «витрати виробництва» науковцями

№	Примітка	Сутність
1	2	3
3	Грещак М.Г. [13]	витрати - обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети.

4	Загорський В.С. [21]	витрати підприємства - виражена в грошовій формі вартісна оцінка господарської (підготовка організація, здійснення виробництва й реалізації продукції), фінансової, соціальної діяльності.
5	Козак В.Г. [18]	витрати - одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства.
6	Коблянська О.І. [19].	витрати - це найважливіша частина фінансової діяльності підприємства, тому слід знати порядок їх здійснення, обліку і розподілу.
7	Костенко Т.Д. [31]	витрати - це сукупність виражених у грошовій формі видатків підприємства, пов'язаних з виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт й їхньою реалізацією.
	Лень В.С. [29]	витрати виробництва - це сукупність затрат живої та уречевленої праці (засобів і предметів праці) на виробництво продукції.
8	Мельник Л.Г. [32]	витрати - прями і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах даного напрямку.
9	Пушкар М.С. [16]	витрати - сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).
10	Сопко В.В. [13]	витрати - це використані різні речовини і сили природи у процесі господарювання: вони пов'язані з виготовленням конкретного, чітко визначеного виду виробу або конкретного виду наданої послуги, або виконаної роботи

Розглядаючи економічну сутність витрат, необхідно звернути увагу і на таке поняття, як: «собівартість» оскільки витрати тісно пов'язані з ним. Правильно сформована собівартість продукції сприяє об'єктивному визначенню фінансового результату господарської діяльності. Перші дискусії стосовно економічної категорії «собівартість» з'явилися тоді, коли, всі витрати, пов'язані з виробництвом продукції почали відображатися у вартісній формі. Виникла необхідність у підрахунку вартості виробленої продукції, а також вартісного відображення величини вигоди або збитку від реалізації. Іншими словами для підприємства собівартість виконує функцію мірила їх витрат і доходів.

У працях вітчизняних та зарубіжних науковців даються різні визначення категорії собівартості продукції.

Так, об'єктивної точки зору дотримується Завгородний В.П., науковець зазначає, що «...собівартість продукції формують всі витрати підприємства на виробництво і реалізацію продукції, виражені в грошовій формі... [21, с. 3]».

Скрипник М. подає Собівартість продукції – це важлива економічна категорія, яка відображає рівень понесених поточних затрат на виробництво та реалізацію продукції, виражених в грошовому вимірнику [65].

На наш погляд, доне в повній мірі розкрито думка щодо визначення поняття «собівартість» Бочан І.О., «...собівартість формується безпосередньо на підприємстві і відображає індивідуальні витрати та умови виробництва, конкретні результати господарювання даного виробничого підприємства» [11].

Таким чином, можна зазначити, що поняття собівартості продукції будується на двох визначальних положеннях, а саме

- а) це витрати на виробництво продукції, здійснювані на підприємстві;
- б) всі витрати, що включаються в собівартість, виражені в одній, загальній для всіх затрат, грошовій формі.

З огляду на проведене дослідження економічної сутності «витрати» та «витрати виробництва» можна зазначити, що єдиної думки щодо категоріального апарату «витрати» та «витрати виробництва» науковцями не досягнуто, тому з нашої точки зору «витрати виробництва» це витрати, які виражають в грошовій формі обсяг трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів, які понесено на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг.

1.2. Порядок групування витрат виробництва та виходу продукції зернових культур за економічним змістом та статтями калькулювання

Формування виробничих витрат продукції є основним і водночас найскладнішим елементом організації та розвитку виробничо-господарського механізму підприємств, охоплених системою бухгалтерського обліку, тому порядок їх здійснення та розподілу повинен бути чітко роз'яснений. Важливою передумовою успішної організації аналітичного обліку витрат і калькулювання собівартості окремих видів продукції, калькулювання собівартості в розрізі

структурних підрозділів підприємства є економічно обгрунтоване групування витрат за статтями.

Значний вклад у розвиток окремих питань обліку групування витрат за класифікаційними ознаками зробили вітчизняних вчені-економісти та практики, а саме: Бутинць Ф.Ф., Скирпан О.П., Плаксієнко В.Я., Сук Л.К., Палюх М.С. та інші науковці.

Щоб вірно визначити собівартість якогось певного об'єкту калькулювання витрат виробництва необхідно їх розподілити за статтями калькуляції.

Номенклатура статей калькуляції прив'язана до технологічних та організаційних особливостей підприємства. Статті калькуляції же визначаються підприємством у наказі про облікову політику [62].

З метою бухгалтерського обліку, аналізу та планування витрати підприємства об'єднуються в однорідні групи за різними ознаками. Загалом витрати групуються та обліковуються за видами, місцями виникнення та носіями витрат, виходячи з діяльності підприємства. Кожне підприємство в сучасних умовах господарювання самостійно повинно класифікувати витрати за такими ознаками, які найбільшою мірою є зручними у використанні та відповідають різним потребам управління.

Як зазначає Л.В. Нападовська, ознак класифікації має бути рівно стільки, щоб можна було з їх допомогою отримати найбільш повну інформацію з метою задоволення потреб різних груп споживачів [56].

На виробництві для виготовлення продукції є обов'язкові витрати, а саме витрати виробництва, без них неможливо виготовити продукцію. Виробничими ж витратами є прямі виробничі витрати, які йдуть на виготовлення продукції (робіт, послуг) та загальновиробничі витрати. Собівартість продукції – виражає витрати підприємства на виробництво в грошовій формі. В НІІ(С)БО 16 і згідно до нього виробнича собівартість розподіляється на відповідні категорії. [14].

До прямих матеріальних витрат входять такі елементи: вартість сировини і матеріалів які були витрачені на виробництві та ціна куплених напівфабрикатів та

комплектуючих виробів, а також допоміжних або інших матеріалів, що будуть віднесені до витрат певного об'єкту.

До прямих витратам на оплату праці відноситься безпосередньо оплата праці робітникам, що виконують роботи по виробництву продукції, чи можуть бути чітко віднесені до конкретного виду продукції [15].

Інші прямі витрати характеризують всі інші виробничі витрати, що будуть прямо віднесені до певного виду продукції, а саме до:

- відрахування на соціальні заходи, які безпосередньо належать до виготовлення продукції;

- витрати від браку;

- оплата оренди за обладнання для основного виробництва;

- суми амортизації ОЗ виробничого призначення.

Постійні розподілені та змінні загальновиробничі витрати входять до виробничої собівартості відповідно до їх розподілу між видами продукції. [14]

За економічним змістом витрати на виробництво зернових культур можна класифікувати на основні і накладні. До основних відносять витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг).

Накладні витрати – це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які складно віднести на конкретний вид продукту, але вони необхідні для його виробництва і реалізації. Прикладом таких витрат можуть бути допоміжні матеріали, непряма заробітна плата, витрати на ремонт будівель, устаткування, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата і т.д.

Накладні витрати можна поділити на:

1. Виробничі накладні витрати.

- змінні виробничі накладні витрати;

- постійні виробничі накладні витрати,

2. Невиробничі накладні витрати.

Виробничі накладні витрати - це всі інші витрати у виробництві, крім прямих витрат праці і матеріалів. Сюди входять праця допоміжних робітників, витрати на опалення, освітлення та інші витрати, пов'язані з функціонуванням виробничого підрозділу компанії.

Невиробничі витрати зазвичай складаються з маркетингових витрат, витрат, пов'язаних з реалізацією, і адміністративних витрат. Ці витрати є накладними, тому що не складають безпосередню субстанцію продукту.

Накладні витрати виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва та управлінням ним. Розмір цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами та підприємством. Загальног

виробничі витрати формуються за місцями їх виникнення, а потім за визначеними критеріями розподіляються між конкретними носіями витрат [18].

Групування витрат на виробництво зернових культур за економічними елементами дає можливість встановити потребу в основних та оборотних засобах, показує, скільки і яких засобів використано, незалежно від того, де вони вироблені і на які цілі використані, і характеризує структуру витрат. Однак, класифікація за економічними елементами не дозволяє визначити собівартість окремих видів продукції та встановити обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. Для цього використовують класифікацію витрат за статтями калькуляції в залежності від їх призначення і місця виникнення.

Групування за статтями дає можливість визначити їх роль у формуванні собівартості. Дані цього групування використовуються для розробки заходів щодо максимального скорочення питомої ваги витрат у собівартості продукції. Класифікацію за статтями застосовують в обліку при складанні планових і звітних калькуляцій.

Виходячи з вище сказаного, можна зробити висновок, що правильна побудова класифікації витрат та економічна обґрунтованість формування величини і структури цих витрат є беззаперечною передумовою ефективного

управління виробництвом. Виокремлюють дві класифікації витрат за економічним змістом:

- класифікація витрат за економічними елементами;
- класифікація витрат за статтями калькуляції.

Класифікацію витрат за економічними елементами (економічний елемент - сукупність економічно однорідних витрат) наведено на рисунку 1.1.

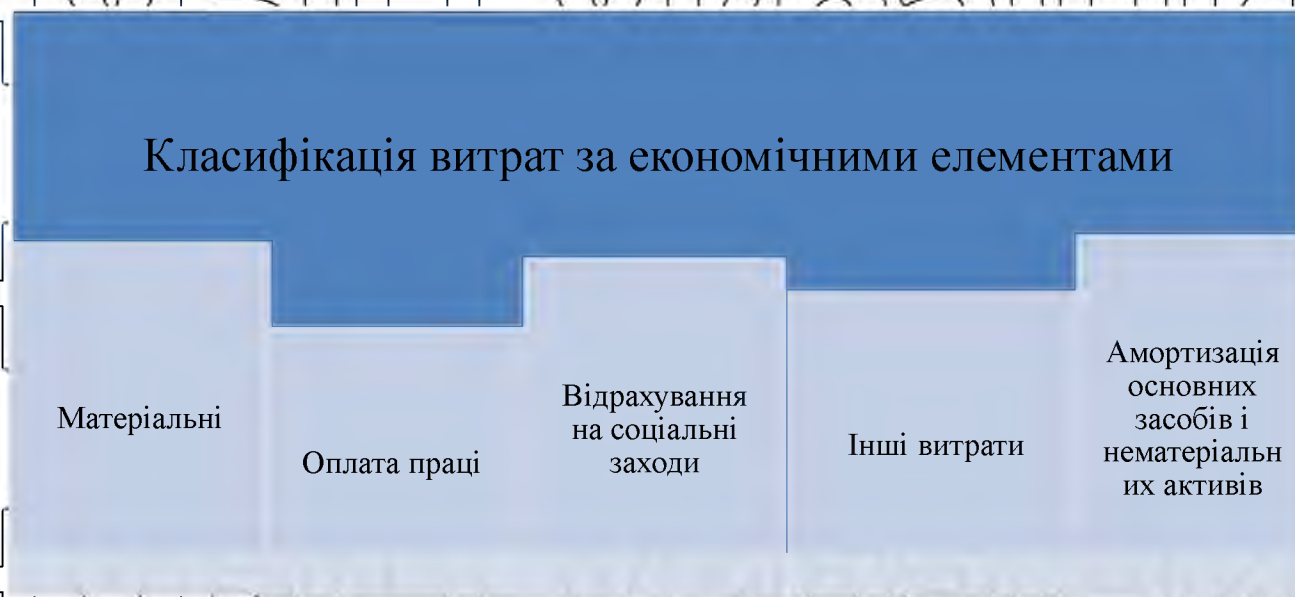


Рис. 1.1. Класифікація витрат за економічними елементами

Групування витрат за статтями калькуляції розкриває призначення витрат та їх зв'язок з технологічним процесом підприємства.

При виробництві продукції рослинництва здійснюються витрати, які безпосередньо пов'язані з процесом виробництва, і витрати, необхідні для його здійснення. До першої групи належать основні (технологічні) матеріальні та трудові витрати, без яких неможливе виробництво.

Так, згідно з Методичними рекомендаціями №132 [25] стаття витрат «Витрати на оплату праці» об'єднує витрати на основну та додаткову оплату праці.

У такій галузі, як рослинництво, це ускладнює контроль та аналіз витрат праці, знижує аналітичну та достовірну оцінку результатів діяльності кожного працівника.

Так, у період сівби, прополки окремих сільськогосподарських культур або масового

збирання врожаю внаслідок погодних та інших умов сільськогосподарські підприємства залучають працівників зі сторони, оплата праці яких здійснюється, як правило, за договорами підряду або трудовими договорами (ноді за вищими ставками, ніж для постійних працівників. Це тягне за собою додаткові витрати фонду оплати праці [30].

Тому, для аналізу витрат на оплату праці та більш об'єктивної оцінки діяльності трудових колективів рослинництва «Заробітна плата штатних працівників» та «Заробітна плата сезонних працівників» необхідно виділити в окремі самостійні статті витрат на відповідному рахунку.

Окремо можна виділити статтю «Насіння і садивний матеріал», до якої включасться вартість власного та покупного насіння та садивного матеріалу, використаних для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур і насаджень, крім молодих багаторічних насаджень. Витрати на підготовку насіння до посіву (протруювання, сортування тощо), навантаження та транспортування його до місця посіву не включаються до вартості насіння, а відносяться на виробництво певної сільськогосподарської культури (групи культур) за відповідними статтями витрат.

Собівартість насіння і садивного матеріалу, отриманого від власного виробництва, списується на виробництво за собівартістю (власного виробництва минулих років – за фактичною собівартістю, поточного року – за плановою собівартістю з коригуванням на кінець року до фактичної), а насіння та садивний матеріал, придбаний на партії, списаний у виробництво за закупівельними цінами

До статті «Добрива» включаються витрати на внесення під сільськогосподарські культури органічних (гній, торф, компост, сидр та ін.), мінеральних, бактеріальних, інших добрив і мікродобрив.

Витрати на приготування добрив, навантаження їх у транспортні засоби та розкидачі, вивезення в поле та внесення на базі списуються на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат і не включаються до цієї статті [54].

Відповідно до Методичних рекомендацій № 132 [25] витрати на утримання основних засобів відносяться до сукупності продукції окремої культури та видів незавершеного виробництва пропорційно встановленій базі (умовні опорні гектари, тонно-кілометри, площі посіву), обробка тощо.

Щодо інших видів робіт та послуг, що надаються в рослинництві (транспортні послуги, електропостачання, водопостачання, роботи та послуги сторонніх організацій), то, на нашу думку, їх доцільно обліковувати в кожному конкретному випадку за певною собівартістю. об'єкт обліку [3].

Що стосується складу статті витрат «Непродуктивні витрати» в галузі рослинництва, то витрати в рослинництві найчастіше виникають через недоліки в організації виробництва та використанні трудових і матеріальних ресурсів (витрати від псування та нестачі продукції). Матеріальні витрати можуть виникати через простої та недотримання робочого часу тощо, а тому їх виробничі підрозділи (бригади) враховувати окремою статтею. Це значно підвищить рівень відповідальності та контролю трудових колективів за такими витратами, а також дасть можливість визначити вплив невиробничих витрат на собівартість продукції та дозволить знайти управлінські рішення щодо зниження цих витрат.

Облік витрат у рослинництві на сучасному етапі є неповним через відсутність обліку браку продукції. Як показує практика виробництва та досліджуваних підприємствах, браки досить часто виникають під час вирощування сільськогосподарських культур, збирання, сушіння та сортування врожаю.

У рослинництві порушенням технологічного процесу слід вважати: роботу, виконану з відступом від вимог агротехніки, порушення технології обробітку ґрунту, способів внесення добрив, строків збирання сільськогосподарських культур тощо [6].

Наприклад, зволікання зі збиранням трав, з одного боку, вплине на підвищення врожайності з одиниці площі, а з іншого боку, водночас, на вихід кормових одиниць, протеїну, каротину та інших важливих якісних компонентів з 1 га

зменшиться. Запізнєння зі збиранням може призвести до значних втрат урожайності зернових культур.

Тому, облік втрат від недобору продукції рослинництва вкрай необхідний. У зв'язку з цим вважаємо за доцільне розширити сферу обліку втрат від браку в галузі рослинництва, виділивши самостійну статтю витрат «Втрати від браку».



Рис. 1.2 Згрупування витрат за статтями калькуляції в галузі рослинництва

Підсумовуючи, розглядаючи різноманітні складові витрат за різними ознаками на досліджуваних підприємствах, можна окреслити найбільш доцільну класифікацію витрат операційної діяльності для підприємств галузі рослинництва (рис. 1.2).

Цей варіант класифікації витрат виробництва та виходу продукції зернових культур має рекомендаційний характер, і підприємства залежно від технології вирощування сільськогосподарської продукції та порядку формування собівартості продукції можуть вносити зміни та доповнення.

1.3 Оцінка нормативно-правового регулювання обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур

Система обліку та контролю витрат на виробництво та вихід продукції на сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення діяльності підприємства. Така підтримка формувалася протягом останніх десяти років і перебуває в процесі постійних змін, що супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими факторами [66].

Щодо регулювання відображення інформації про витрати виробництва та вихід продукції зернових культур в бухгалтерському обліку, то виділяють чотири рівні даного регулювання: перший (Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ), другий (нормативні документи Мінфіну України, Держкомстату України, Держказначейства, ДПА, НБУ України та інших відомств, котрі реєструють у Мінюсті України), третій (нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств), четвертий (робочі документи, що формують облікову політику в підприємстві). Звідси, вважаємо, що I рівень можна було б назвати найвищим рівнем, II – вищим, III – середнім, а IV – базовим.

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється на відповідних рівнях, як згадано раніше, тому кожен з них охоплює ряд документів:

1. Закони України, тобто нормативно-правові акти вищої юридичної сили, зокрема, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Безпосередньо відображено принципи та форми організації бухгалтерського обліку, основи його документального оформлення та сфера застосування фінансової звітності, заходи щодо забезпечення достовірності річної фінансової звітності та застосування подвійного запису. В той час як, Господарський кодекс України, Закон України «Про господарські товариства» роз'яснив вимоги до обліку та звітності.

2. Податковий кодекс України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [9].

3. Акти вищого органу влади в системі органів виконавчої влади, тобто Постанови Кабінету Міністрів України, що регулюють окремі питання бухгалтерського обліку та звітність суб'єктів господарювання.

4. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджуються Міністерством фінансів України.

5. Нормативно-правові акти (інструкції, положення, інструкції) та методичні рекомендації Міністерства фінансів України та інших органів, які розробляються та затверджуються на основі положень (стандартів) обліку з урахуванням специфіки та потреб окремих видів діяльності.

6. Рішення (накази, розпорядження) щодо організаційних форм обліку та застосування конкретної облікової політики, яка приймаються власником (керівництвом) підприємства на підставі попередніх чотирьох груп нормативних документів.

Для обліку витрат на виробництво готової продукції на підприємствах управління здійснюється відповідно до законодавчої та довідкової бази України, що дозволяє регулювати питання обліку та контролю витрат на виробництво та випуск продукції, зазначеної в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Правове забезпечення обліку витрат на виробництво і вихід продукції на підприємстві в Україні

Найменування документу	Коротке визначення сутності документу
Податковий кодекс України	Розділ I «Загальні положення». Розділ III «Податок на прибуток підприємств». Поняття витрат, їх склад і порядок визначення.
Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні"	Визначення термінів "активи", "господарська операція"; розкриті основні принципи регулювання питань методології, організації та ведення бухгалтерського обліку виробничих витрат.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Положення про строки та випадки віднесення доходів і витрат до звітного періоду, в якому складається фінансова звітність. Виділено критерії визнання витрат. Правила відображення витрат у фінансових результатах
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	Визначення поняття «витрати». Порядок та особливості визнання витрат, їх склад. Поділ витрат при їх формуванні на: безпосередньо пов'язані з доходом певного періоду; забезпечення отримання економічної вигоди протягом кількох звітних періодів.
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві	Затверджені методичні рекомендації з формування собівартості продукції у сільському господарстві.
План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій та установ; Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій.	Затверджено систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій та накопичення облікової інформації про діяльність підприємства. В інструкціях відображаються особливості економічного змісту, призначення і структура кожного рахунка, типова кореспонденція рахунків, даються вказівки щодо порядку організації аналітичного обліку.

Для сільськогосподарських підприємств існують прийняті нормативні документи, що відображають специфіку діяльності сільськогосподарських товаровиробників, формування доходів, витрат і фінансових результатів, оцінку біологічних перетворень в основних галузях виробництва (рослинництві і тваринництві). Тому сільськогосподарські підприємства повинні організувати обліково-аналітичну роботу відповідно до нових вимог [75].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996 - XIV (зі змінами та доповненнями) визначає правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні.

Податковим кодексом України [60] передбачено склад витрат, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування. Податковий кодекс України максимально зближує класифікацію витрат у бухгалтерському та податковому обліку. Відповідно до Податкового кодексу України собівартістю реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг є витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом та (або) придбанням реалізованих протягом звітного податкового періоду товарів, виконаних робіт, наданих послуг, які застосовується в частині, що не суперечить розділу III Податкового кодексу України.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [49] перелік і склад витрат на статті поза виробничою собівартістю продукції кожним підприємством обирається самостійно [10].

На даний момент діють Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств. У Методичних рекомендаціях щодо формування собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві [47] рекомендовано типовий перелік і склад витрат за статтями калькуляції, які можуть уточнюватись з урахуванням галузевої специфіки конкретного підприємства та інформації про потреби системи менеджменту. Цей нормативний документ регулює порядок визначення розміру витрат (собівартості) одиниці продукції, який полягає в елементарному діленні всього обсягу продукції на обсяг виготовленої маси.

Оскільки результати калькулювання становлять основу управлінської інформаційної бази, витрати, що формують собівартість продукції (робіт, послуг), як показує досвід вітчизняних підприємств, групуються за статтями калькуляції. В Україні перелік статей калькуляції законодавчо не затверджений, і відповідно до

НП(С)БО 16 «Витрати», підприємство формує їх перелік самостійно, керуючись нормами НП(С)БО.

Досить важливого значення в обліку та контролі витрат на виробництво набуває Наказ про облікову політику підприємства, оскільки містить усі елементи її обліку, характерні для даного підприємства, тобто облікова політика визначає перелік собівартості, предмети, які необхідно застосовувати на практиці [40].

Висновки до розділу I

Узагальнюючи теоретичні аспекти обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур у магістерській роботі було зроблено наступні висновки:

1. Проведено дослідження різних поглядів науковців щодо визначення економічної сутності «витрати» та «витрати виробництва», засвідчено процесний та системний підходи до змісту даного трактування та надано власну думку, оскільки думки науковців неоднозначні. На нашу думку, «витрати виробництва» - це витрати, які виражають в грошовій формі обсяг трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів, які понесено на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг.

2. Здійснено обґрунтування системи групування витрат на виробництво продукції зернових культур за економічними елементами, що дає можливість встановити потребу в основних та оборотних засобах, показує, їх використання, незалежно від того, де вони вироблені і на які цілі використані, характеризує структуру витрат. Однак, класифікація за економічними елементами не дозволяє в повній мірі визначити собівартість окремих видів продукції та встановити обсяг витрат за окремими структурними підрозділами підприємства. Тому у магістерській роботі значна увага приділена класифікації витрат за статтями калькуляції в залежності від їх призначення і місця виникнення, що дасть змогу максимально врахувати всі витрати на виробництво рослинницької продукції, як по підприємству в цілому, так і по його структурних підрозділах у розрізі кожного технологічного циклу виробництва.

3. Здійснено аналіз оцінки нормативно-правового регулювання обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур, що є важливою складовою для ефективного управління підприємством та витрат здійснюваних підприємством зокрема, а також, покращити контроль в частині витрат.

НУБІП УКРАЇНИ

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

РОЗДІЛ 2

СУЧАСНИЙ СТАН ТА МЕТОДИКА ОБЛІКОВОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
ВИРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР

2.1. Організаційно-економічна характеристика досліджуваного підприємства

Досліджуване приватне підприємство «Олика Агро-Інвест» створене і діє у відповідності до Закону України «Про приватні підприємства», Цивільного і Господарського кодексів, Статуту господарства, Законодавства про землю. Приватне підприємство «Олика Агро-Інвест» створене 25 травня 2013 року за рішенням учасників. Засновником господарства є Харкевич Сергій Петрович. Місцезнаходження підприємства: Волинська обл., Ківерцівський район, село Дерно.

Господарство працює на принципах повного господарського розрахунку, самофінансування і самоврядування. Держава та її органи не несуть відповідальності за зобов'язання господарства. Воно відповідає за зобов'язаннями держави, її органів, а також іншим підприємствам, організаціям та установам.

ПП «Олика Агро-Інвест» засноване з метою насичення ринку продукцією, товарами, послугами, розвитку торгово-економічного співробітництва з юридичними та фізичними особами, здійснення економічної діяльності, використання прогресивного обладнання, технологій та кращого досвіду управління, залучення додаткової матеріальних і соціальних ресурсів, а також отримання прибутку і задоволення економічних і соціальних інтересів засновника і членів трудового колективу.

Згідно Статуту підприємства головною метою діяльності підприємства є отримання прибутку шляхом виробництва продукції сільського господарства, її переробки, реалізація та здійснення інших видів діяльності. Основні предмети діяльності:

ведення товарного сільськогосподарського виробництва;

– вирощування зернових, технічних культур;

– виробництво, переробка, заготівля сільськогосподарської продукції, як на промисловому рівні, так і для населення;

– інші види діяльності, що не заборонені чинним законодавством.

Бухгалтерія ІПН «Олика Агро-Інвест» складається з двох осіб: головного бухгалтера і заступника головного бухгалтера. Головний бухгалтер установлює службові обов'язки для підлеглих йому працівників. Головний бухгалтер

підпорядковується безпосередньо директору підприємства. Обов'язки між

працівниками відділу бухгалтерії розподіляються так: у зв'язку з тим, що підприємство є не зовсім великим, посади касир і бухгалтера виконує одна людина, вона займається питаннями обліку касових операцій, обліку кадрів. Головний

бухгалтер в свою чергу веде облік праці та заробітної плати, обліку готової продукції та її реалізації. Також вона займається заповненням звітних документів

за період. Всі працівники працюють відповідно до посадових інструкцій, трудових договорів і штатного розпису.

Важливе значення має інформація про рівень витрат за стадіями технологічного процесу вирощування та зберігання зерна та видами продукції, яка

має бути покладена в основу формування об'єктів обліку витрат на зернові культури та калькулювання (рис. 2.6).

Особлива увага в бухгалтерських документах приділяється показникам, які формуються в документах первинного обліку собівартості продукції, витрат на

оплату праці, випуску продукції, а також облікових реєстрів, де накопичується інформація про витрати насіння; вартість використаних добрив; вартість зерна, що

надійшло до місць зберігання; обсяги споживання та виробництва зернової продукції.

Для забезпечення потреби в оперативній, об'єктивній і достовірній інформації, а також контролю та аналізу витрат універсальним є варіант планування та обліку

витрат на технологічні процеси. База витрат зростає в кілька разів при збільшенні

обсягу роботи планово-економічної служби. Однак цей варіант можна використовувати на вузькоспеціалізованих підприємствах, а також там, де широко використовуються комп'ютерні програми при обробці планово-облікових даних [19].

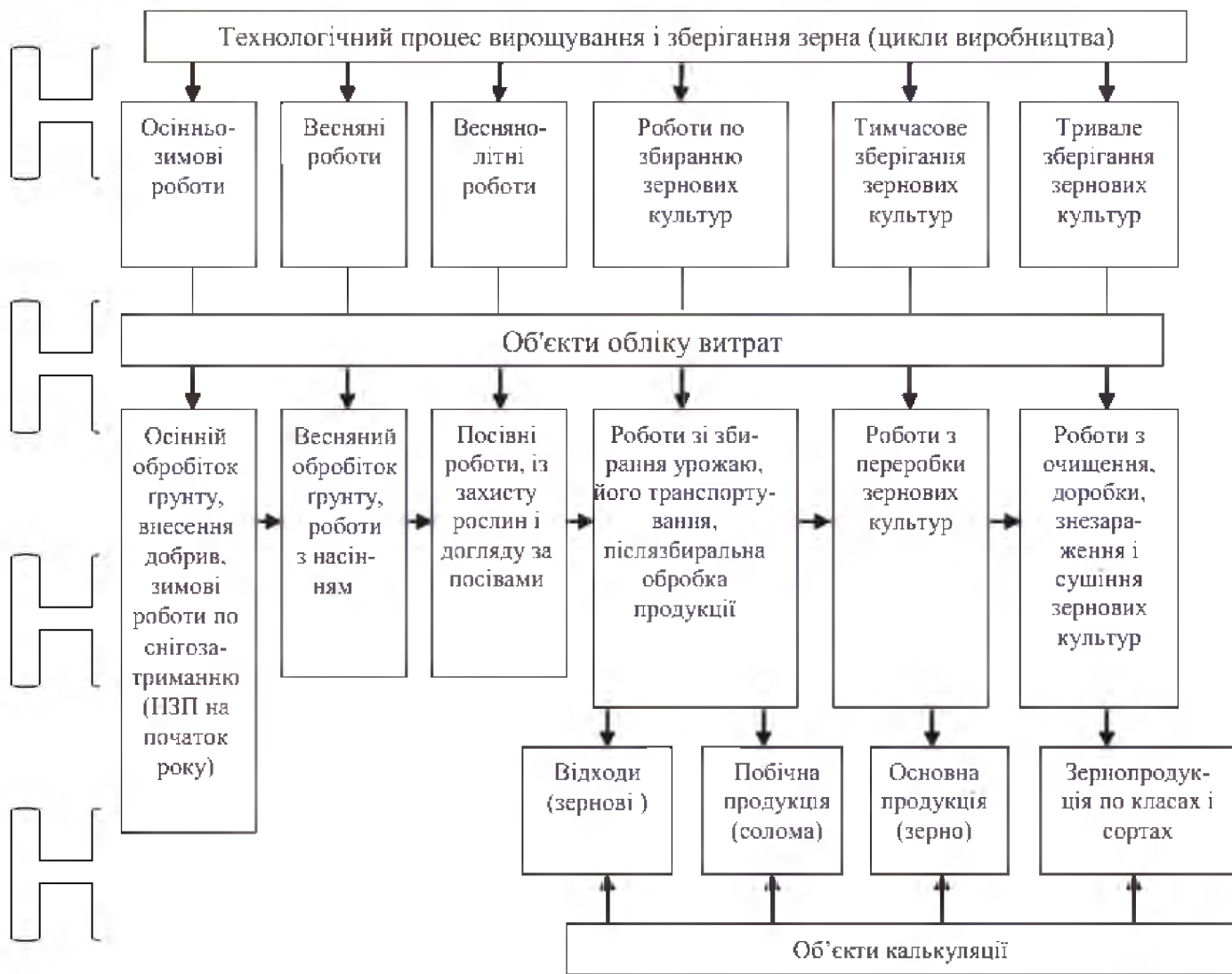


Рис. 2.6 Технологічний процес зернових культур за циклами виробництва

Таким чином, можна зазначити, що в ЦПК «Оліка Агро-Інвест» інформація про витрати за стадіями технологічного процесу вирощування та зберігання зерна за видами продукції має важливе значення в організації управлінського обліку, оскільки є основою для формування об'єктів обліку витрат зернових культур та калькулювання собівартості.

Необхідною складовою будь-якого підприємства є трудові ресурси. Наявність трудових ресурсів ПП «Олика Агро-Інвест» подана в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Склад трудових ресурсів в ПП «Олика Агро-Інвест»

Показники	2019 р.	2020 р.	2021 р.
Середньооблікова чисельність працівників	48	37	43
З них / у рослинництві	46	35	41
у тваринництві	2	2	2

Таблиця 2.1 показує як змінилась чисельність працівників в ПП «Олика Агро-Інвест» за останні 3 роки. Порівнюючи 2021 рік з 2019 роком можна зробити висновок, що середньооблікова чисельність працівників на підприємстві зменшилась на 10,4%, зокрема в рослинництві зменшилась на 10,9%.

Важливе значення для виробництва продукції зернових культур, або сільськогосподарської продукції в цілому, мають земельні ресурси, як головний засіб виробництва. Без ефективного виробництва та наявності сільськогосподарських земель неможливе виробництво будь-якої сільськогосподарської продукції. До сільськогосподарських угідь відносять рілля, пасовища, сіножаті, багаторічні насадження. В ПП «Олика Агро-Інвест» наявна тільки рілля. Проведемо аналіз земельних ресурсів аналізованого підприємства у таблиці 2.2.

Відповідно до даних таблиці 2.2 площа с/г угідь за останні 3 роки змінилась і складає 1 903,20 га, з них 1 894,90 га займає рілля. Розораність сільськогосподарських угідь складає 99,5%. Навантаження на одного середньорічного робітника зайнятого в с/г збільшується і в 2019 році становила 44,20 га угідь та 44,00 га ріллі відповідно.

Таблиця 2.2

Склад і структура сільськогосподарських угідь на ПП «Олика Агро-Інвест»

Показники	2019 р.		2020 р.		2021 р.		2021 р. у % до 2019 р.
	га,	%	га,	%	га,	%	

Всього с-г угідь	1805	100	1814,6	100	1903,2	100	105,4
З них : рілля	1805	100	1806,3	99,5	1894,9	99,5	104,9
Навантаження на 1 середньорічного робітника зайнятого в с-г : - с-г угідь	37,6		49		44,2		117,5
- рілля	37,6		48,8		44,0		117,0

З метою об'єктивного оцінювання економічного стану досліджуваного підприємства наводимо значення основних показників, що характеризують діяльність підприємства за останні 4 роки (2018-2021 роки) за даними фінансової звітності підприємства (Дод. Б.1, Б.2, Б.3, Б.4).

Загальний фінансовий стан підприємства характеризується коефіцієнтом ліквідності та фінансової звітності. Ці показники характеризують, що підприємство протягом 2018-2021 років було ліквідним, тобто у його розпорядженні було достатньо оборотних коштів, щоб покрити всі короткострокові зобов'язання. ПП «Олика Агро-Інвест» відноситься до підприємств абсолютної фінансових стійкості, адже воно має власні оборотні кошти, високий рівень платоспроможності та незалежить від зовнішніх кредиторів.

Важливу роль у розвитку економіки аграрного підприємства відіграє структура посівних площ та урожайність сільськогосподарських культур.

Показники, що характеризують структуру посівних площ ПП «Олика Агро-Інвест» наведені у таблиці 2.3. Як видно із таблиці, в аналізованому підприємстві за 2019-2021 роки зібрані площі зернових і зернобобових культур збільшено відповідно із 2 405 га до 2 544, або на 5,8%. Без змін підтримується зібрана площа озимої пшениці на рівні 1 200 га.

Таблиця 2.3.

Динаміка структури зібраних площ основних сільськогосподарських культур в ПП «Олика Агро-Інвест»

Показники	2019 р.		2020 р.		2021 р.		2021 р. у % до 2019 р.
	га,	%	га,	%	га,	%	
Зібрана площа зернових і зернобобових – всього	2405	53,7	2385	53,6	2544	57,2	105,8
З них : пшениця озима	1200	26,8	1200	27,0	1200	27,0	100

Гречка	50	1,1	30	0,7	14	0,3	28,0
Ячмінь/ярий	340	7,6	320	7,2	360	8,1	105,9
Горох	65	1,5	100	2,2	-	-	-
Кукурудза на зерно	750	16,7	700	15,7	750	16,8	100
Інші зернові та зернобобові	-	-	5	0,1	220	4,9	-
Зібрана площа технічних культур всього,	1130	25,2	1080	24,3	1200	27,0	106,2
З них: цукрові буряки	300	6,7	180	4,0	240	5,4	80,0
Соя	230	5,1	300	6,7	380	8,5	165,2
Ріпак	600	13,4	600	13,5	580	13,0	96,7

Слід зазначити, що у ПП «Оліка Агро-Інвест» за останні роки зменшено посіви гречки.

Так, наприклад, якщо у 2019 році було зібрано 50 га гречки, то у 2020 році – 30 га, а у 2021 році – лише 14 га, або тільки на 28% порівняно з 2019 роком. Збільшено посіви ячменю, який має значний попит на ринку зерна. Кукурудзу на зерно зібрано на площі 750 га, тобто площа майже не змінювалась.

Варто зазначити, що на підприємстві у 2021 році замість гороху посіяли і збрали зерно пшениці із площі 220 га, що в 3,4 рази більше, ніж було зібрано гороху в 2019 році – 65 га. При цьому зерновика також користується попитом у харчовій промисловості, є добрим кормом для тваринництва. Перевага **зерна вики** полягає в тому, що воно після дощів не осипається, тобто зменшуються втрати при збиранні врожаю.

Варто зазначити, що за аналізований період у досліджуваному підприємстві збільшено зібрані площі із технічних культур на 6,2%. При цьому зібрану площу цукрових буряків зменшено із 300 га до 240 га, або на 20%. Ріпаку зменшено із 600 га до 580 га (на 3,3%). Водночас збільшено зібрану площу сої відповідно із 230 га до 380 га, або на 65,2%.

Отже, в структуру посівних площ збільшено частку зернових і зернобобових

та технічних культур, напрям взято на збільшення саме тих культур, які користуються попитом, а зерно – високу ціну.

2.2. Документальне забезпечення обліку витрат на виробництво та вихід продукції зернових культур

Навесні 2022 року посівна кампанія в Україні розпочалася у всіх областях, крім Луганської, частково навіть на територіях, що знаходяться неподалік активних бойових дій. Проте, посівну неможливо провести на всій території України. За загальними оцінками, в 2022 році ярими культурами засіяли приблизно 14 млн гектарів — 75% площ.

Процес виробництва та виходу продукції є трудомістким і витратним процесом, який потребує незалежного документального оформлення операцій.

Процес виробництва продукції зернових культур супроводжується здійсненням великої кількості операцій, які повинні бути відображені належним чином документально у відповідних первинних документах визначених Положенням № 88 «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку». Первинні документи є підставою для відображення господарських операцій на підприємстві на рахунках бухгалтерському обліку, а також є носіями інформації про господарське та економічне життя підприємницької діяльності [39].

Первинний облік є початковою стадією господарського обліку, тобто без належно оформлено документу не може бути бухгалтерського запису, а від цього вже залежить повнота і достовірність облікової інформації для користувачів.

Значний внесок у дослідження питання документування операцій на сільськогосподарські підприємствах займалися вчені-економісти, а саме: В.Г. Андрійчук, Ф.Ф. Бутинець, З.В. Задорожний, М.І. Ковальчук та інші. Метою даних досліджень було документальне оформлення операцій з виробництва продукції

зернових культур [1].

Відповідно до норм законодавчих актів, усі первинні документи мають складатись на бланках типових форм, затверджених органами статистики, а також на бланках спеціалізованих форм, затверджених відповідними міністерствами і відомствами [1, с.196].

Можна виділити такі групи документів, які застосовуються на досліджуваному підприємстві ПП «Оліга Агро-Інвест» з обліку витрат продукції рослинництва, а саме: з обліку витрат праці; з обліку витрат предметів праці; з обліку витрат засобів праці. (рис. 2.1).

Документи з обліку витрат на виробництво продукції зернових культур

Документи з обліку витрат праці

- Табель обліку робочого часу (ф. № П-5).
- Обліковий листок праці і виконаних робіт бригади і індивідуальний (ф. №66, №66а).
- Обліковий листок тракториста-машиніста (ф. №67б)

Документи з обліку засобів праці

- Розрахунок нарахування амортизації ОС та інших необоротних активів (ф. №ОЗСГ-5).
- Відомість нарахування амортизації ОС та інших необоротних активів, які надійшли або вибули (ф. №ОЗСГ-6)

Документи з обліку предметів праці

- Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей (ф. №ВЗСГ-1)
- Лімітно-забірна картка на отримання запасних частин (ф. №ВЗСГ-2)
- Акт на використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів захисту рослин (ф. №ВЗСГ-3)
- Акт на витрачання насіння і садивного матеріалу (ф. №ВЗСГ-4)
- Накладна внутрішньо господарського призначення (ф. №ВЗСГ-8)
- Акт на списання виробничого і господарського інвентарю, МШП (ф. ВЗСГ-5)

Рис. 2.1 Документи з обліку витрат на виробництво продукції зернових культур

Первинний облік зернової продукції, одержаної від урожаю, можна здійснювати декількома способами. В господарстві вибирають такий із них який найбільше підходить до умов цього господарства (рис.2.2).

За першого способу документування відправки зерна від комбайна на місце зберігання (тік, склад) використовують Путівки на вивезення продукції з поля, що видаються комбайнерам до початку жнив у вигляді зареєстрованих блокнотів. Під час кожного розвантаження зерна з бункера комбайна у кузов вантажного автомобіля, комбайнер виписує три примірники путівок, де зазначає:

- 1) прізвище, ім'я та по батькові комбайнера й водія;
- 2) назву і сорт продукції;
- 3) номер поля та автомобіля, а також бункерну масу зерна.

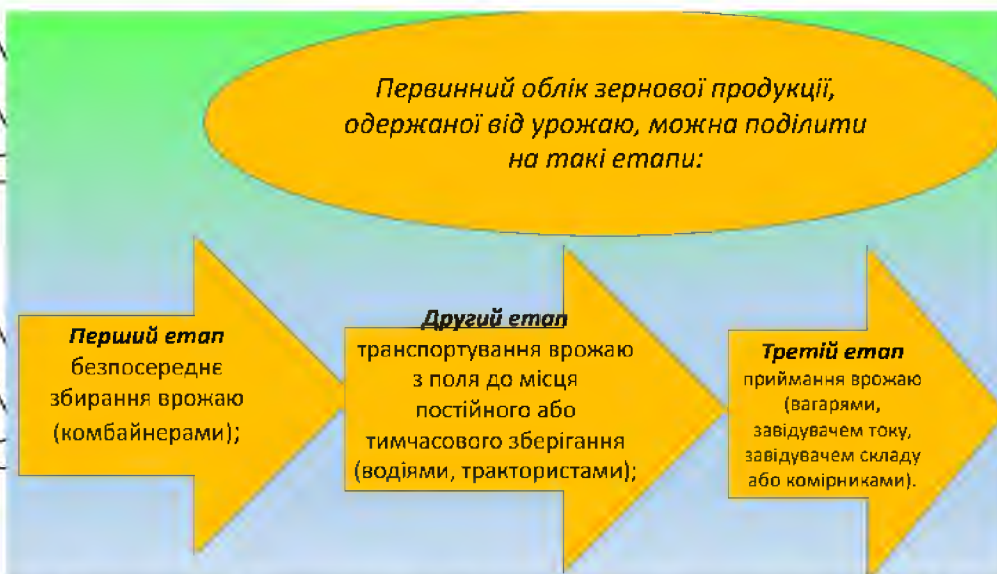


Рис. 2.2. Етапи документування господарських операцій з обліку витрат виробництва та виходу продукції зернових культур

Другий та третій примірник путівки за підписом комбайнера передається водію, який своїм підписом у документі фіксує факт отримання зерна. Кількість зваженого зерна зазначається вагарем в обох примірниках, одна путівка на току залишається у вагара, а інша – повертається водію. Бункерну масу зерна для запису в путівки при його відправці від комбайна на тік комбайнер визначає за об'ємними показниками (відмітками) бункера комбайна. Завідувач током (вагар) в кінці робочого дня підсумовує кількість відправленого зерна від комбайнів і записує її

в Реєстр приймання зерна та іншої продукції (с.- г. об., ф. № 78). На підставі реєстрів на приймання і вибуття зерна складають по кожній культурі і сорту Відомість руху зерна та іншої продукції. В неї записують залишок зерна на початок та кінець дня, його надходження і вибуття за день. При незначному потоку документів надходження і вибуття зерна за день їх записують безпосередньо в реєстраційний листок цієї відомості.

Другий спосіб оформлення відправки зерна від комбайна на тік передбачає застосування Талонів водія (ф. № 77б) і Талонів комбайнера (ф. № 77в). До початку збирання врожаю працівники бухгалтерії підприємства формують бланки талонів на папері різного кольору з окремою нумерацією, де зазначають: назву підприємства, табельні номери та прізвища комбайнерів й водіїв. Правильність оформлення талонів своїм підписом фіксує головний бухгалтер та закріплює їх печаткою. Талони за видами реєструються в Журналі обліку виданих талонів (ф. № 188 с.-г.), де зазначаються прізвища одержувачів, номери та кількість талонів.

Після реєстрації талони під розписку видаються комбайнерам та водіям.

Відправка одного повного бункера зерна від комбайна обумовлює обмін талонами між комбайнером і шофером. У разі відправки від комбайна неповного бункера, в обох талонах робиться запис про фактично відвантажену кількість продукції, а також зазначається дата й підпис комбайнера (водія). Відтак, до повного завантаження автомобіля водій може збирати зерно від кількох комбайнерів, за умови обов'язкового обміну талонами.

Отже, до кінця робочого дня у кожного комбайнера буде стільки талонів шофера, скільки бункерів (повних і неповних) зерна він намолотив і відправив від комбайна, а в кожного шофера (тракториста) – скільки він одержав бункерів (повних і неповних) зерна від комбайнерів.

Доставлене на тік автомобілями (тракторами) від комбайнів зерно зважують і встановлюють масу бруто, тари і нетто. Одночасно шофер (тракторист) передає завідувачу током (вагареві) талони, одержані від комбайнерів, і Реєстр приймання зерна від шофера (с.-г. об., ф. №71а).

До цього реєстру завідувач током (вагар) записує номери талонів комбайнера, назву культури, масу прийнятого зерна в кілограмах, номер поля, відстань перевезення і розписується про приймання зерна. Реєстр ведеться в одному примірнику і знаходиться протягом робочого дня у шофера. Завідувач током щодня фіксує кількість прийнятого зерна за день у Реєстрі приймання зерна вагарем (ф. № 78а).

На току зерно від комбайнів обліковують у Реєстрі приймання зерна вагарем (с.-г. об., ф. № 78а). Його відкривають щодня на кожну культуру і її сорт.

Завідувач током записує в цей реєстр номер реєстру приймання зерна від шофера, номери талонів, прийняти від шофера, номер поля, прізвище шофера (тракториста), який привіз зерно, марку і номер автомобіля, масу бруто, тари, загальну масу зерна (нетто), по кожному комбайнеру окремо. Шофер розписується в реєстрі про здачу зерна. Цей реєстр є підставою для оприбуткування зерна. Його введуть на току в одному примірнику. Наприкінці робочого дня завідувач током (вагар) відраховує в реєстрах загальну масу прийнятого за день зерна і записує підсумки у Відомість руху зерна та іншої продукції (с.-г. об., ф. № 80).

Завідувач током (вагар) щодня передає до бухгалтерії господарства одержані талони комбайнерів і шоферів разом з відомістю руху зерна. Доданими до неї реєстрами приймання зерна вагарем. У бухгалтерії щодня завіряють дані реєстрів приймання зерна вагарем, реєстрів приймання зерна від шофера, талонів комбайнера і шофера кожного бункера зерна, прийнятого від комбайна і зданого на тік.

За третього способу документування знаходження зерна на тік використовують Реєстри відправки зерна та іншої продукції з поля (ф. № 77 с. г.), що видаються бухгалтерією під розписку комбайнерам у вигляді пронумерованих блокнотів із заповненими реквізитами:

прізвище, ім'я, по-батькові комбайнера і табельні номери; марка і номер комбайна.

У процесі першого завантаження автомобіля комбайнер виписує реєстр у трьох примірниках (за одним номером) із зазначенням дати, номера відділення, прізвища водія, найменування продукції. Отже, якщо протягом дня від даного комбайна відвозили зерно, наприклад, п'ять автомобілів, то стільки ж буде виписано і реєстрів у трьох примірниках. Після завантаження автомобіля зерном комбайнер записує до свого реєстру бункерну масу зерна і отримує підпис водія, як факт прийняття продукції.

Другий та третій примірники комбайнер передає водію, з-поміж яких один примірник лишається у водія, а інший передається завідувачу током під час розвантаження продукції. За день у шофера буде стільки реєстрів, скільки комбайнів він обслуговував, а в завідувача током (вагара), який приймає зерно, кількість реєстрів залежить від кількості комбайнів, від яких надходить зерно, і кількості автомобілів (тракторів з причепами), що перевозять зерно від комбайнів.

Водій фіксує у своєму реєстрі бункерну масу зерна із підписом комбайнера та доставляє продукцію на тік. Завідувач током зважує зерно й записує до реєстрів масу брутто й нетто та своїм підписом засвідчує факт прийняття зерна у реєстрі водія. Водій, у свою чергу, підтверджує підписом розвантаження зерна у примірнику, що лишається у завідувача током, з якого дані переносяться до Реєстру приймання зерна Вагарем (ф. № 78а). Даний реєстр відкриває вагар на кожну культуру та її сорт, де фіксується номери талонів (реєстрів, путівок), прийнятих від водія; прізвище водія, який доставив зерно; марку і номер автомашини; її вагу із зерном (брутто); вагу без зерна (тара); вагу брутто за мінусом тари (нетто), а водії своїми підписами підтверджують кількість зерна зданого на тік.

Завідувач током (вагар) визначає масу зерна, яке надійшло від комбайна на тік або до комори, і записує її у свій примірник реєстру на конкретний комбайн і конкретного водія, а в примірнику реєстру, що залишається у водія, – масу автомобіля (тракторного причепа) з зерном (брутто) і прийнятого зерна (нетто), засвідчуючи це своїм підписом. Водій в свою чергу ставить свій підпис у реєстрі завідувача током (вагара).

Усі три примірники Реєстру щоденно здаються до бухгалтерії підприємства. При цьому, перший примірник подає комбайнер, вписавши дані про кількість зібраного зерна до облікового листа тракториста-машиніста. Другий примірник здається водієм разом з подорожнім листом, третій здає завідувач током разом із Відомістю про рух зерна та іншої продукції (ф. № 80 с.-г.).

Акт на сортування і сушіння продукції рослинництва. Після надходження на тік зерна його сортують та за необхідності підсушують. Відходи й усушку зерна списують на підставі Акту на сортування і сушіння продукції рослинництва (ф. № 82 с.-г.), він складається в одному примірнику на кожну партію зерна. У акті

зазначають: сільськогосподарську культуру, призначення продукції, місце розташування току, номер бригади, спосіб сушіння й очистки продукції, назву зерноочисної машини та кількість зерна, що надійшло на доробку. Після завершення сортування й сушіння зерно зважують та встановлюють його кількість

за сортами й розмірами відходів. До відходів, що не використовуються відносяться: сміття, пісок, каміння та бур'яни, а подріблене зерно не вважається відходами. Розміри усушки зерна й відходів зазначаються в акті прописом за рядком «Належить до списання». Правильність даних у акті своїми підписами

підтверджують: бригадир, комірник, вагар та працівники току (не менше двох осіб), які виконували доробку й були присутні під час зважування зерна й відходів.

В акті особливу увагу звертають на показники: «Натура» та «Вологість». Вони мають велике контрольне значення при перевірці роботи сушильних та зерноочисних машин, а також збереженості зерна. По різниці показників вологості

зерна визначають втрати його після сушіння. Їх зазначають в документі по рядку «Невикористовувані відходи». Правильність цих даних перевіряють за формулою (8.1)

Частина зернової продукції відправляється на склад ПП «Олика Агро-

Інвест». При цьому на кожну партію відправленого зерна виписують накладну внутрішньогосподарського призначення (ф. № 87).

$$У = З - ((100\% - \% Вд) / (100\% - \% Вп))$$

де U – втрати зерна;
 Z – маса зерна до сушіння;
 $\% Вд$ – процент вологості зерна до сушіння; $\% Вп$ – процент вологості зерна після сушіння.

Сортове свідоцтво. Сортове свідоцтво (або Свідоцтво на насіння) – документ, що видається виробником репродукцій насіння на його сортові та посівні якості.

Сортове зерно, зібране із сортових насінних ділянок, оформляється вище зазначеними первинними документами з використанням однієї з трьох методик обліку зерна. Проте під час збирання сортового зерна на всіх первинних документах потрібно робити помітки про те, що зерно дійсно є сортовим. Перед засипанням до комори його очищають і зважують і обов'язково записують у Шнурову книгу обліку насіння. Якщо сортове насіння відправляється на хлібоприймальний пункт, то крім Товарно-транспортних накладних агрономом обов'язково виписується Сортове свідоцтво, яке крім нього підписує керівник підприємства та комірник. Їхні підписи скріплюються печаткою підприємства.

Це оформляється відповідним актом, який є підставою для уточнення валового збору врожаю коренеплодів та капусти.

Щоденник разом із зібраним урожаєм передається на склад або до іншого місця зберігання чи переробки.

Щоденника надходження сільськогосподарської продукції Акт на приймання грубих та соковитих кормів. Заготівлю грубих і соковитих кормів приймає спеціальна комісія, що призначається керівником підприємства. До складу якої входить: головний агроном, головний зоотехнік, бригадир, під керівництвом якого проводилось скирдування, буртування чи силосування. Комісія перевіряє якість укладки, визначає об'єм, масу та якість заготовлених кормів. Об'єм кожної скирти, траншеї, силосного спорудження визначають шляхом ретельного обміру, для чого використовують спеціальні таблиці. Під час обміру в певні місяці кожної скирти, бурту, силосної споруди кладуть дощечки (бирки), на яких

фіксують номер скирти, бурту, траншеї, час закладення корму, дату обміру і його результати, об'єм корму в кубометрах і масу і масу в центнерах. Масу закладених на зберігання сіна, соломи, сінажу, силосу, кормових коренеплодів тощо у кожній скирті, траншеї і т. д. визначають множенням маси 1 м³ кормів на їх об'єм. За результатами проведеної роботи комісія у двох примірниках складає Акт приймання грубих та соковитих кормів (ф. № 92). Перший примірник акту передають до бухгалтерії підприємства, другий разом зі схемою розміщення кормів – фуражиру або завідувача фермою. Всі прийняті за актами корми закріплюють за матеріально-відповідальними особами та за фермами, яким вони були передані за загальним описом під відповідальність завідувачів ферм.

Для документування операцій з обліку вартості робіт і послуг, виконаних сторонніми організаціями використовуються акти виконаних робіт.

Документи з обліку витрат праці відображають трудові затрати на виконання конкретних робіт під час вирощування культур і нарахування при цьому оплат за виконану роботу. Основним первинним документом з відображення відпрацьованого часу у ПП «Олика Агро-Інвест» є Табелі обліку робочого часу. Він складається в одному примірнику протягом місяця окремо за виробничими підрозділами і категоріями працюючих. Табельний облік у відділках, на фермах, у бригадах, ремонтних майстернях та інших виробничих підрозділів ведуть спеціально призначені працівники. Для кожного працівника в Табелі відводять окремий рядок, у якому відображають кількість відпрацьованих годин, умовними літерами зазначають причини невиходу на роботу, якщо такі були, наприклад, вихідні або святкові дні – "ВС", відпустка – "ЧВ", дні хвороби – "Х", відрядження – "СВ" тощо. У Табелі, також, відображають інформацію про посаду працівника, його склад, вид оплати, суму заробітної плати, табельний номер, код синтетичного і аналітичного обліку. Наприкінці місяця таблиць передають у бухгалтерію для нарахування оплати праці.

Для обліку ручних та кіно – ручних робіт на підприємстві застосовують Обліковий лист праці та виконаних робіт у двох варіантах.

- перший (ф. №66) – для бригади;

- другий (ф. №66 а) – індивідуальний, на кожного працівника окремо

Обліковий лист для бригади розрахований не більше як на 6 днів. В ньому відображається: дата, назва культури і виконаних робіт, одиницю виміру, розцінку, норма виробітку. На кожен вид робіт виділяється одна колонка, яка розділяється на чотири графи: ПІБ, професія, категорія, табельний номер. За кожен день роботи навпроти кожного працівника проставляють години, об'єм виконаної роботи, основна оплата і доплата, а також проставляється скільки відпрацьовано коне днів.

Обліковий лист праці і виконаних робіт на кожного працівника має такі ж самі реквізити як і для бригади, але може використовуватися на протязі тривалого періоду часу. Підписує Обліковий лист – бригадир [29].

Основним первинним документом для обліку польових, стаціонарних та інших робіт, що виконуються тракторами є Обліковий лист тракториста – машиніста (ф. №67) на 10 днів. До початку роботи бригадир (обліковець) записує в Обліковому листі: ПІБ, табельний номер, професія, категорія працівників, марка і номер трактора, номер поля, назва культури, склад агрегату, норму виробітку, розцінку, агротехнічні умови виконання роботи і номер бригади для якої виконується роботи.

По закінченню робочого дня обліковець (або бригадир) зазначає в документі кількість та якість виконаної роботи, витрати палива і розмір заробітку за зміну, додаткова оплата праці. Підписує Обліковий лист тракториста – машиніста бригадир, агроном, тракторист – машиніст [14].

Документування таких операцій як облік витрат і виходу продукції може здійснюватись як вручну, так і з використанням засобів автоматизації. Причому складання документів відбувається в процесі здійснення господарських операцій, відображення змін, що відбувається під час здійснення господарських процесів та в процесі узагальнення даних про витрачені ресурси для потреб управління. [9, с. 134]

Для обліку надходження продукції рослинництва застосовують різноманітні первинні документи. Первинний облік зернової продукції одержаної від врожаю можна здійснювати декількома варіантами.

- 1) путівка на вивезення продукції з поля;
- 2) реєстр відправлення зерна та іншої продукції з поля;
- 3) талони [50].

Досліджене підприємство ПП «Олика Агро-Інвест» використовує другий спосіб документування операцій з відправки і надходження зерна з використанням талонів водія (ф. №77б) і талонів комбайнера (ф. №77в).

До того як планується збирання врожаю, працівники бухгалтерії підприємства повинні сформувати бланки талонів на папері різного кольору з окремою нумерацією, де повинна бути зазначена наступна інформація: назва підприємства, табельні номери та прізвища комбайнерів і водіїв підприємства. За правильність оформлення талонів відповідає головний бухгалтер, який підтверджує це своїм підписом і закріплює печаткою.

Талони за видами реєструються в Журналі обліку виданих талонів (ф. №188 с.-г.), де зазначаються прізвища одержувачів, номери та кількість талонів. Після того як зареєстровані талони, під розписку вони видаються комбайнерам та водіям. Відправка одного повного бункера зерна від комбайна відповідає за обмін талонами між комбайнером і шофером. У разі відправки від комбайна неповного бункера, в обох талонах робиться запис про фактично відвантаженої кількості продукції, а також зазначається дата і підпис комбайнера або водія. До повного завантаження автомобіля водій може збирати зерно від кількох комбайнерів, за умови обов'язкового обміну талонами. Завідувач током щодня підтверджує кількість прийнятого зерна за день у реєстрі приймання зерна вагарем (ф. №78а).

Нижче наведена інформація щодо документального оформлення відправки зерна (рис. 2.2)

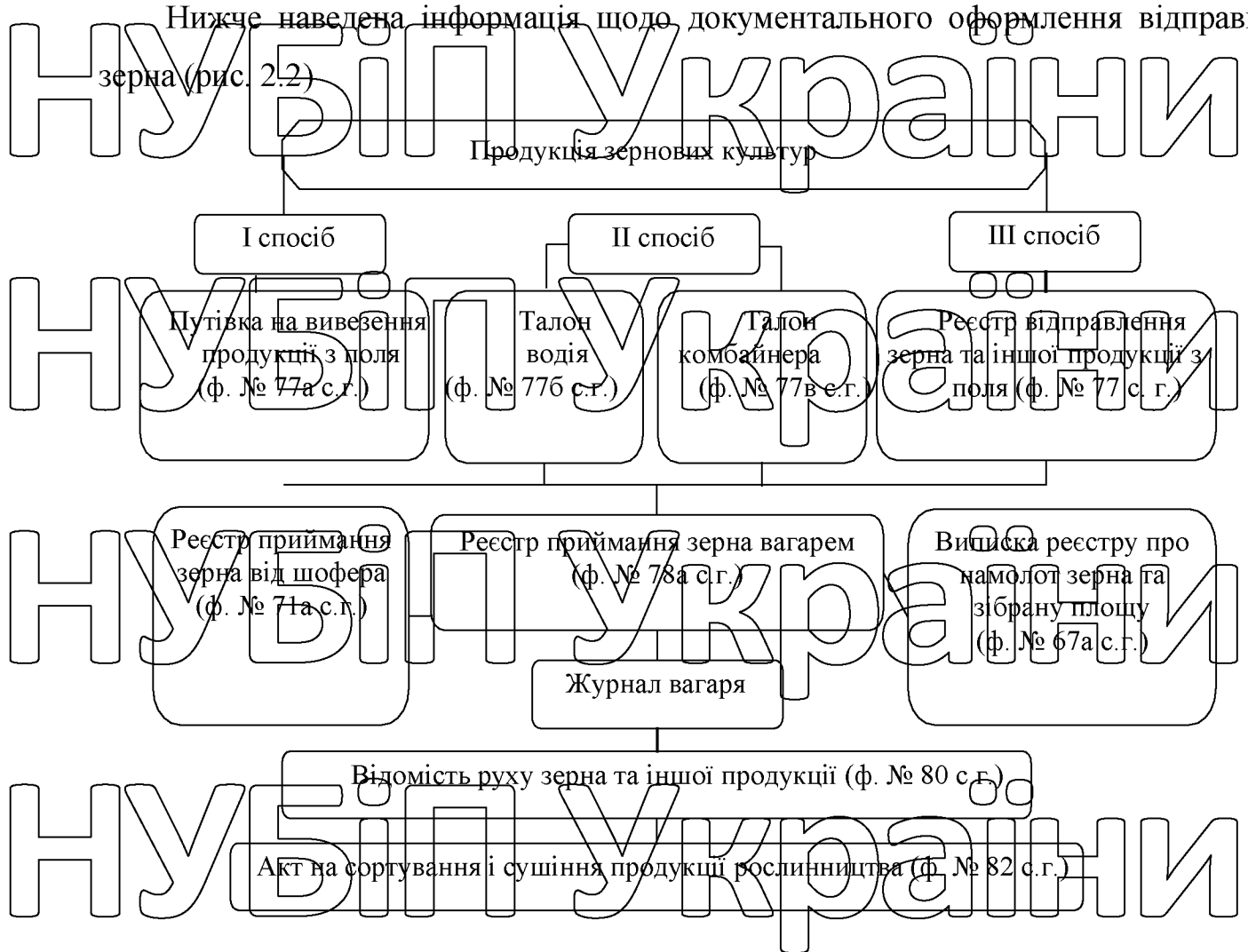


Рис. 2.2 Документування обліку продукції зернових культур

В місцях тимчасового або постійного зберігання зерна, його зважують, після чого водій передає комірнику талони отримані від комбайнера і «Реєстр приймання зерна від шофера», який ведеться в одному примірнику і постійно знаходиться у водія. Після зважування транспортного засобу із зерном, комірник записує номер талонів комбайнерів, прийнятих від водія, прізвище водія. Що доставив зерно, номер транспортного засобу та інші дані в «Реєстр приймання зерна та іншої продукції рослинництва вагарем», який також ведеться в одному примірнику. Після розвантаження зерна та технічних культур водій повертається і вагар зважує транспортний засіб і записує в своєму реєстрі масу тари, визначає масу зерна та технічних культур і вказує від якого комбайну їх прийнято. Кількість

зданого зерна та технічних культур підтверджується в цьому Реєстрі підписом водія. Одночасно вагар фактичну масу прийнятого зерна записує в «Реєстрі приймання зерна та іншої продукції рослинництва від водія», підтверджує своїм підписом і передає його шоферу. Водій на підставі свого Реєстру записує щоденну кількість перевезеного зерна в «Дорожній лист вантажного автомобіля» і здає в кінці дня або на початку наступного ці документи в бухгалтерію господарства для нарахування оплати праці [60].

Комбайнер після закінчення зміни передає вагарю всі отримані від водіїв, а від нього в обмін отримує виписку про намолот зерна і зібраної площі. На підставі цих даних комбайнер заповнює «Обліковий лист тракториста – машиніста» і здає його в бухгалтерію. Талон комбайнерів і Талон водія вагар разом з Відомістю руху зерна та іншої продукції з прикладеними до неї Реєстрами приймання зерна вагарем, щоденно передають в бухгалтерію господарства.

Після надходження зерна на тік його сортують та за необхідності підсушують. Відходи й усушку зерна списують на підставі Акту на сортування і сушіння продукції рослинництва (ф. №82с.г.), в якому зазначають сільськогосподарську культуру, призначення продукції, місце розташування току, номер бригади, спосіб сушіння й очистки продукції, назву зерноочисної продукції, машини та кількість зерна, що надійшло в доробку. Після завершення сортування й сушіння, зерно зважують та встановлюють його кількість за сортами й розмірами відходів. До відходів, що не використовуються відносять: сміття, пісок, каміння та бур'ян, а подріблене зерно не вважається відходами. Розміри усушки зерна відходів зазначаються в акті прописом за рядком «належить до списання». Правильність даних у акті своїми підписами підтверджують: бригадир, комірник, варта, працівники току (не менше 2 осіб), які виконували доробку і були присутні під час зважування зерна відходів.

Збір урожаю із насінневих ділянок здійснюється окремо і оприбутковується на основі Акту на зберігання сортового зерна з насінневих ділянок. Акт складається у двох екземплярах, один із яких утримується у комірника, а інший передається до

бухгалтерії. Під час відвантаження сортового зерна також додається сортове посвідчення, підписана керівником і комірником та завірений печаткою підприємства [48].

Для оприбуткування зернових культур використовується Щоденник надходження сільськогосподарської продукції (ф.№81).

Відпуск продукції рослинництва на сторону (в реалізацію) в досліджуваних підприємствах проводиться на основі спеціально оформленими Товарно-транспортними накладними (надалі ТТН), а саме: ТТН ф. Іс.-г. «зерно».

ТТН є підставою для списання продукція у продавця і оприбуткування її у покупця. Товарно-транспортними накладними продавець у чотирьох примірниках. Перший примірник з підписом водія залишають в пункті відправки. Другий, третій і четвертий – завірені підписом та печаткою вантажовідправника вручає водієві. Він доставляє вантаж за призначенням здає його одержувачу і залишає йому другий примірник Товарно-транспортної накладної, третій і четвертий примірники Товарно-транспортної накладної з відміткою про приймання вантажу повертаються продавцю з яких третій примірник здаються в пункт відправлення продукції або в бухгалтерію, а четвертий примірник передаються водієві для підтвердження і обсягу перевезень вантажів і підрахування оплати праці за виконану роботу [73].

Для відображення сільськогосподарських операцій по списанню продукцію рослинництва в переробку і одержання готової продукції, від переробки використовують Звіт про переробку продукції, який складає завідувач переробним пунктом в двох примірниках і затверджується керівником господарства. Готову продукцію з переробних пунктів відправляють на склади за Накладною внутрігосподарського переміщення. Підписує Звіт завідувач переробним підприємством, керівник, головний бухгалтер. Перший примірник Звіту разом з Накладною внутрігосподарського переміщення передається до бухгалтерії господарства, другий - залишається в переробному пункті.

Узагальнення інформації щодо документування та облікового відображення

руху продукції рослинництва наведено у таблиці 2.4.

Успішний розвиток аналізованого підприємства ПП «Олика Агро-Інвест» неможливий без раціонального ведення основного виробництва з переробкою продукції.

Таблиця 2.4.

Документування та облікове відображення руху продукції зернових культур

Зміст господарської операції	Первинний документ	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1. Оприбутковано основну продукцію від галузі рослинництва:			
- зерно (I спосіб)	Путівка на вивезення продукції з поля (ф. № 77а с.г.)	27	231
- зерно (II спосіб)	Талон водія (ф. № 77б) Талон комбайнера (ф. № 77 в)	27	231
- зерно (III спосіб)	Реєстр відправлення зерна та іншої продукції з поля (ф. № 77 с. г.)	27	231
2. Реалізовано зерно покупцям	Товарно-транспортна накладна (ф. № 1 (зерно))	901	27
3. Передано зерно на переробку у млин	Помольна квитанція (ф. № 122)	233	27
4. Передано зерно на Птахоферму для годівлі птиці	Накладна (внутрішньоосподарського призначення) (ф. № ВЗСГ-8)	232	27

Створення і формування підсобних чи промислових виробництв ґрунтується на: базі сировинних зон, забезпечення потреб підприємства і його працівників у продукції переробки, зменшення витрат за рахунок використання відходів переробки, підтримання належного рівня зайнятості працівників сільського господарства, якому притаманна сезонність виробництва, реалізації продукції переробки, що є більш ефективною порівняно з реалізацією сільськогосподарської продукції.

Отже, широкий спектр первинних документів щодо наявності руху продукції сільськогосподарського виробництва зумовлений її різноманітністю, але саме досліджене підприємство ПП «Олика Агро-Інвест» вважає доцільним

використовувати другий спосіб документування відправки зерна з поля на тік, використовуючи талони водія та комбайнера.

Щодо збереження документів, то після закінчення звітного року документи підприємства здають у архів. Документи для підприємства зберігають відповідно до норм – первинні документи зберігаються п'ять років, документи з заробітної плати – також п'ять років. По закінченню терміну зберігання документи знищують.

Справи тимчасового зберігання (до 10 років) передаються в відомчий архів за номенклатурою справ. Справи постійного терміну зберігання, понад 10 років із особового складу приймаються у комп'ютерний архів з описом. Це робиться для здійснення своєї звичайної діяльності, коли виникає потреба в додаткових матеріалах, сировині, нафтопродуктах, товарно-матеріальних цінностях.

З форм внутрішньої звітності на підприємстві застосовують Виробничий звіт, Зведену відомість по рахунку 26 «Готова продукція», Книгу витрат з рослинництва та загальновиробничих витрат з рослинництва та Звіт про рух пального та інші. З форм фінансової звітності використовується ф. №1 «Баланс» та ф. №2 «Звіт про фінансові результати».

Проте, варто зазначити, що на досліджуваному підприємстві немає чіткої поетапності відображення інформації в первинних документах, що є негативним фактором документування господарських операцій з обліку витрат виробництва і виходу продукції зернових культур. Тому, на нашу думку, на підприємстві ПП «Оліка Агро-Інвест» необхідно упорядкувати поетапне відображення господарських операцій, які пов'язані з виробництвом та виходом продукції зернових культур в первинних документах шляхом затвердження Графіка документообігу.

Отже, документування сільськогосподарської продукції є складним та багатогранним процесом, що обумовлено безперервним здійснення господарського механізму, який потребує повної, достовірної, своєчасної та об'єктивної інформації стосовно фіксації господарських операцій, які визначають ефективність роботи підприємства.

НУБІП України

2.3 Аналітичний та синтетичний облік витрат виробництва та виходу продукції зернових культур

НУБІП України

Облік виробництва на сільськогосподарському підприємстві має чітко та достовірно відображати інформацію господарських процесів на підприємстві.

Облік витрат повинен надавати інформацію щодо оперативного, достовірного і повного надходження інформації щодо кількості та вартості одержаної продукції, а

НУБІП України

також всіх видів витрат, такі як трудові, матеріальні і грошові, понесені підприємством в результаті своєї діяльності.

Організація аналітичного і синтетичного обліку виробництва зернової продукції відображає витрати із одночасним зменшенням активів і збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду є або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що як наслідок зменшує власний капітал підприємства, за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками.

НУБІП України

Важливою умовою є визнання даних витрат достовірно оціненими. Витрати визнаються саме тоді, коли визнається дохід підприємства за звітний період, коли були понесені ці витрати.

НУБІП України

На приватному підприємстві «Олика Агро-Інвест» об'єктами обліку витрат за останні роки були :

- 1) зернові та зернобобові, з них : пшениця озима, гречка, кукурудза на зерно;
- 2) технічні культури: соя, ріпак озимий.

НУБІП України

Синтетичний облік витрат і виходу продукції рослинництва на ПП «Олика Агро-Інвест» здійснюють на субрахунку 231 «Рослинництво» за економічним змістом – це рахунок господарських засобів, за структурою і призначенням – операційний, калькуляційний [24].

НУБІП України

За дебетом даного рахунка 23 відображають прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також виробничі накладні витрати (загально-виробничі витрати) та витрати від браку продукції (робіт, послуг), за кредитом відображають суми фактичної виробничої собівартості завершені виробництвом продукції, виконаних робіт та послуг.

За кредитом субрахунку 231 "Рослинництво" на досліджуваному підприємстві обліковують сільськогосподарську продукцію рослинництва (зерно, насіння, коренеплоди, картопля, плоди тощо) та додаткові біологічні активи (розсада, саджанці, міцелій грибів, живці квітникарства тощо) за їх справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу в кореспонденції з дебетом рахунків:

21 «Поточні біологічні активи»;

27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» - на вартість готової продукції, призначеної для реалізації та – на вартість насіння, кормів і посадкового матеріалу, одержаного від урешаю;

977 «Інші витрати» - сума витрат по посівах, що загинули внаслідок стихійного лиха [25].

На рахунку 231 «Рослинництво» ПП «Олика Агро-Інвест» відкриває потрібний аналітичний рахунок, на якому здійснюється облік витрат на вирощування відповідного зерна в залежності від його виду (пшениці, ячменю тощо), в розрізі статей витрат, наведених у П(С)БО 16 «Витрати» (п. 17 П(С)БО 30, п. 2.7 Методрекомендацій № 132). [18]

До моменту, поки зерно не буде зібрано, воно вважається частиною біологічного активу. Із біологічного активу зерно перетворюється на окремий актив, якщо підприємство може отримати економічну вигоду від його використання у майбутньому і вартість зерна може бути достовірно визначена.

Вирощене зерно на підприємстві незалежно від того, з якими цілями воно буде використовуватись (для реалізації чи використання у власному виробництві), оприбутковують у склад активів підприємства на дебет рахунка 27 «Продукція

сільськогосподарського виробництва». На цей рахунок зерно оприбутковується як окремий актив у кореспонденції з кредитом субрахунку 231 «Рослинництво».

При цьому слід пам'ятати, що сільськогосподарська продукція у натуральному виразі визначається виходячи з фактичної маси (кількості) у місці оприбуткування, зокрема, якщо йдеться про зерно — це франко-тік, за вирахуванням мертвих вхідів, усушки зерна і тд (пп. 6.4 та пп. 6.7 Методрекомендації № 1315).

Оприбутковувати зерно слід на баланс залежно від того, який саме варіант оцінки таких активів обрало підприємство (див. рис. 2.3).

Методи оцінки сільськогосподарської продукції

За справедливою
вартістю, зменшеною
на очікувані витрати на
місці продажу

За виробничою
собівартістю
відповідно до НПСБО
16

Рис. 2.3. Методи оцінки сільгосппродукції

Підприємство самостійно обирає спосіб оцінки отриманої сільгосппродукції, проте, дана інформація повинна бути зафіксовано в обліковій політиці підприємства.

На досліджуваному підприємстві ПП «Олика Агро-Інвест» використовується метод оцінки сільськогосподарської продукції за виробничою собівартістю.

Як було сказано вище, аналітичний облік в бухгалтерії аналізованого підприємства здійснюють на субрахунку 231 "Рослинництво" за встановленими об'єктами обліку витрат, зокрема видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється.

До обчислення фактичної собівартості сільськогосподарської продукції на підприємстві виконуються різні підготовчі роботи, призначення яких впливає на суму витрат на виробництво продукції рослинництва. [8]

Також протягом року на аналітичних рахунках, які призначені для обліку витрат на вирощування зернових культур, відображається частина основних витрат.

Із-за цього кінці року при обчисленні собівартості виконаних робіт розподіляють витрати на утримання основних засобів між окремими об'єктами обліку у такій послідовності:

1. Розраховують собівартість виконаних робіт та послуг допоміжним виробництвами та списують калькуляційні різниці між плановою та фактичною собівартістю;

2. Розподіл загальних витрат на зрошування та осушення земель;

3. Списання частини витрат з основного виробництва на суму надзвичайних витрат;

4. Розподіл бригадних, цехових та загальногосподарських витрат;

5. Визначення загальної суми витрат за об'єктами обліку;

6. Визначення собівартості продукції рослинництва;

Облік витрат і виходу продукції на ПП «Олика Агро-Інвест» ведеться у розрізі окремих об'єктів: виробництва, видів або групи культур, продукції переробної промисловості тощо [55]. Об'єктами планування і обліку витрат у виробництві зерна можуть бути:

- види та елементи витрат (витрати на насіння, добрива, засоби захисту рослин, оплату праці тощо);

- технологічні процеси; фази (періоди, цикли) виробництва; госпрозрахункові підрозділи (центри відповідальності);

- зернові культури, групи культур

- змішані об'єкти (процеси, фази тощо).

Таке різноманіття об'єктів планування та обліку витрат у виробництві зерна може забезпечити умови для формування необхідної релевантної інформаційної

системи про виробничі витрати для потреб економічного аналізу, управління й контролю, реєстрації і фіксації відомостей, збору у потрібних параметрах у часі та просторі, необхідні для коректної управлінської системи.

На рисунках 2.1 наведено варіант визначення об'єктів планування та обліку витрат у виробництві зерна для порівняння і вибору найбільш ефективної (оптимальної) моделі для ПП «Олика Агро-Інвест».

Даний варіант (рис. 2.1) допускає організацію планування та обліку витрат за технологічними циклами і фазами виробництва продукції зернових культур. На рівні госпрозрахункових підрозділів підприємства об'єктами планування та обліку витрат є окремі цикли і фази виробництва, як показано на рисунку 2.1, а об'єктами калькуляції вважаються види робіт і види продукції. У цілому об'єктами планування та обліку витрат є конкретні види і групи зернових культур, а об'єктами калькуляції — види незавершеного виробництва, робіт і види продукції (зерно, зернові відходи, солома).

У насінницьких підприємствах зерно на насіння використовується за репродукціями: супереліта, еліта, I та II репродукції, інше зерно.

При визначенні собівартості зерна різних репродукцій затрати (без вартості рядового зерна, соломи та зерновідходів) розподіляють між класами насіння пропорційно до його вартості по цінах реалізації.

Для цього все зерно оцінюють по цінах реалізації, шляхом множення кількості відповідно класу зерна на ціну реалізації продукції.

Знаходять ціновий коефіцієнт розподілу витрат шляхом ділення суми витрат без вартості побічної продукції та зерновідходів на вартість продукції оціненої за реалізаційними цінами.

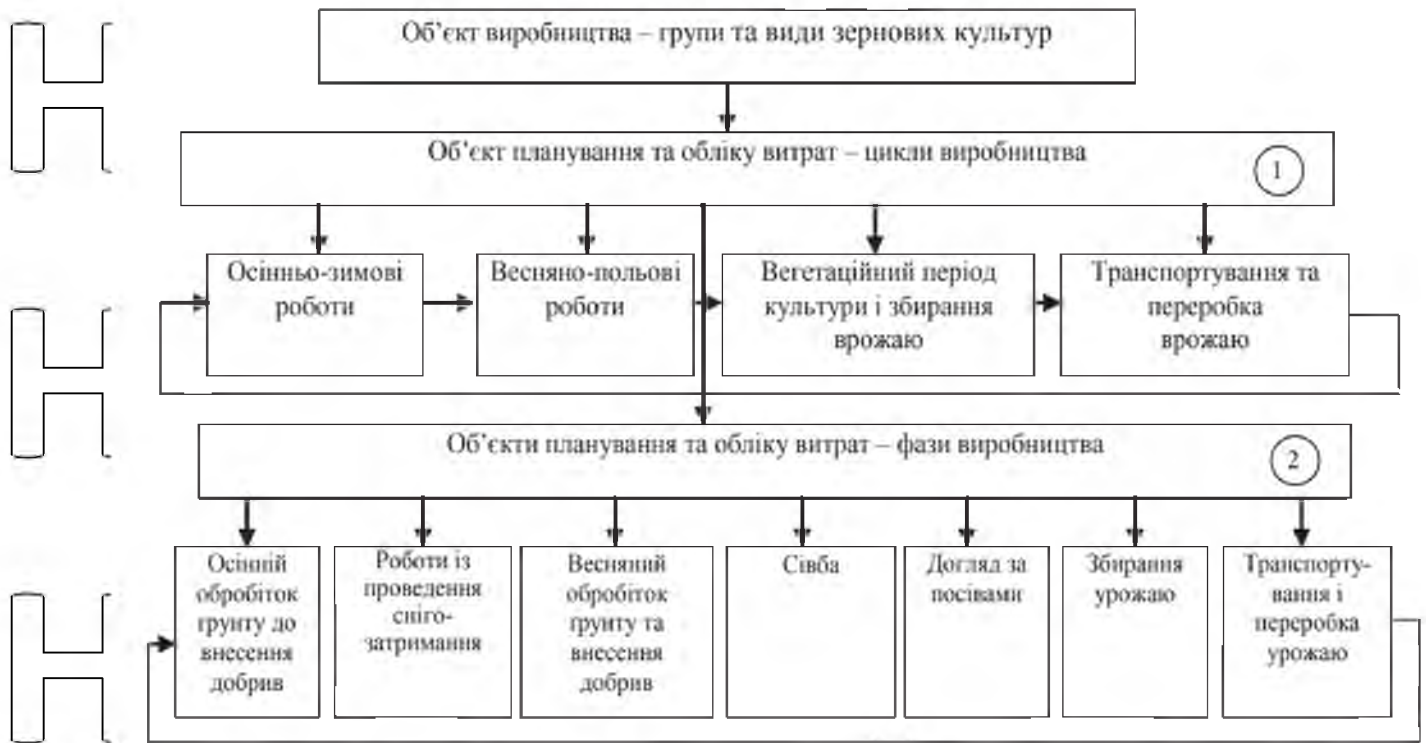


Рис. 2.1 Модель визначення об'єктів і організації планування та обліку витрат за циклами — 1, фазами — 2 виробництва зерна

Знаходять суму витрат на кожен клас зерна шляхом множення вартості продукції по ціні реалізації на коефіцієнт розподілу витрат.

Знаходять собівартість 1ц зерна шляхом ділення суми витрат на кількість зерна.

Відображення в обліку витрат виробництва у сільськогосподарському підприємстві наведено в Додатку Б.5.

Зернові відходи підприємства оприбутковують за повною ціною вхідної сировини чи матеріалу (тобто вартістю повноцінного зерна), які містяться у відходах. Витрати на очищення та сушіння включають до виробничої собівартості вирощеного зерна.

ПП «Олика Агро-Інвест» виділяє наступний перелік статей витрат при виробництві продукції рослинництва, а саме:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;

НУБІП України

- насіння та садивний матеріал;
- паливо та мастильні матеріали;
- добрива;
- засоби захисту рослин;

НУБІП України

- роботи та послуги сторонніх організацій;
- амортизація;
- витрати на ремонт необоротних активів;
- інші витрати на утримання основних засобів;
- інші витрати, непродуктивні витрати (в обліку);

НУБІП України

- загальновиробничі витрати.

На статті "Витрати на оплату праці" відображають основну і додаткову оплату праці штатних працівників, найманих і залучених осіб, зайнятих безпосередньо на вирощуванні зернових культур і на роботах незавершеного виробництва. На цю ж статтю відносять витрати на заохочення за якість виконаних робіт, своєчасне і якісне збирання врожаю, економію матеріальних витрат, надбавки трактористам за класність та інші доплати, які включаються до заробітної плати працівників рослинництва. За цією статтею враховують також натуральну оплату працівникам рослинництва.

НУБІП України

На статті "Відрахування на соціальні заходи" відображають нарахування Єдиного соціального внеску від оплати праці працівників, зайнятих на вирощуванні зернових культур і на роботах незавершеного виробництва.

НУБІП України

На статті "Насіння і садивний матеріал" відображають витрати на насіння і садивний матеріал власного виробництва і куповані для посіву зернових культур. Витрати на підготовку насіння до сівби (протруювання, навантаження тощо) та транспортування його до місця сівби не включають у вартість насіння, а відносять на культури за відповідними статтями витрат [10].

НУБІП України

На статті "Добрива" обліковують витрати окремо на мінеральні, бактеріальні й органічні добрива, які вносять під зернові культури. Витрати на підготовку

добрив, навантаження на транспортні засоби, вивезення на поля, завантаження у розкидачі, внесення в ґрунт відносять на конкретні зернові культури і на цій статті не відображують.

На статтю "Засоби захисту рослин" відносять фактичну вартість пестицидів, протруювачів, гербіцидів, дефоліантів та інших хімічних засобів. Витрати на обробіток посівів зернових культур, виконані силами господарства, на цій статті не відображують, а відносять на окремі зернові культури за відповідними статтями витрат.

На статті "Роботи і послуги" відображують вартість робіт і послуг допоміжних виробництв, сторонніх організацій на виробничі потреби при вирощуванні зернових культур, на виконані роботи тощо. На цю ж статтю відносять вартість електро- та теплоенергії, використаної на виробничі потреби при вирощуванні зернових культур [34].

Окремо відображують вартість нафтопродуктів (палива і мастильних матеріалів), витрачених машинно-тракторним парком, комбайнами й іншими сільськогосподарськими машинами на роботах у рослинництві, а також витрати на запчастини, використані для заміни спрацьованих деталей машин і устаткування в рослинництві під час ремонту за межами ремонтно-механічної майстерні.

На статті "Амортизація" відображується сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів, які використовуються у рослинництві при вирощуванні зернових культур.

На статті "Інші витрати" відображують страхові платежі по посівах і основних засобах у рослинництві та інші витрати, які не були враховані у попередніх статтях [13].

На статті "Витрати на організацію виробництва й управління" облікують загально бригадні і загальногалузеві витрати, які розподіляються наприкінці року і списуються на субрахунок 231 «Рослинництво» [19, 20].

Як зазначалося раніше, форма ведення обліку в ПП «Оліка Агро-Інвест» є автоматизованою, тому використовують програму «1С:Бухгалтерія для України»

7.7 для сільськогосподарських підприємств. При автоматизованій формі аналітичний облік витрат продукції рослинництва ведеться у Довідниках, а синтетичний — реєстрах: Журнали господарських операцій та Головні книги.

Основні господарські операції з обліку витрат та виходу продукції рослинництва на ПП «Олика Агро-Інвест» наведено у (табл. 2.5).

Те що підприємство використовує автоматизовану форму ведення обліку має позитивний результат, а саме: низька трудомісткість, висока якість обліку, швидкість доступу до необхідної облікової інформації. Також необхідно вказати інформацію, що негативним при застосуванні автоматизованої форми обліку в ПП «Олика Агро-Інвест» є застосування програми 1С «Бухгалтерія для України» версії 7.7, а не 1С «Бухгалтерія для України» версії 8.2, або будь-яка версія, що має початок з восьмого типу програми. Даний перехід на більш нову версію поліпшив би і полегшив обліковий процес.

Після проведення обліку на аналізованому підприємстві дані записуються у статистичну звітність, яка представлена формою №50-ст «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств». В ній міститься чотири розділи: виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції; витрати на основне виробництво; вартість активів і середньооблікова чисельність працівників; землекористування протягом звітного періоду.

Таблиця 2.5

Зміст господарських операцій з обліку витрат та виходу продукції рослинництва

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
	2	3	4
1.	Нараховано оплату праці працівникам зайнятим у рослинництві	231	661
2.	Нараховано ЄСВ (22%) від суми оплати праці працівників рослинництва	231	651
3.	Використано насіння і садивний матеріал для посадки сільськогосподарських культур	231	208

4.	Використано добрива при посадці рослин та для їхнього підживлення	231	208
5.	Використано засоби захисту рослин: пестициди, протруювачі, гербіциди, дефоліанти та інші хімічні засоби.	231	208
6.	Надано послуги електро- і водопостачання	231	2343, 2342
7.	Надано послуги сторонніми організаціями	231	631, 685
8.	Списано вартість паливо-мастильних матеріалів на роботу МТП, які працювали на виконанні польових робіт.	231	203
9.	Списано вартість запчастин використаних для заміни спрацьованих деталей машин і устаткування в рослинництві під час ремонту за межами ремонтно-механічної майстерні.	231	207
10.	Надано послуги ремонтно-механічної майстерні для ремонту основних засобів, що зайняті в галузі рослинництва	231	2341
11.	Нараховано знос на основні засоби, інші необоротні матеріальні активи та нематеріальні активи, що використовуються в рослинництві	231	131, 132, 133
12.	Списано частину розподілених загальновиробничих витрат в галузь рослинництва по кожному виду сільськогосподарських культур.	231	911
13.	Оприбутковано отриману продукцію рослинництва	271	231

Отже, враховуючи основні дані бухгалтерського обліку формують фінансову звітність, а саме: ф.1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) (див. дод. Б.1, дод. Б.2), ф.2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (див. дод. Б.1, дод. Б.2), ф.3 Звіт про рух грошових коштів, ф.4 Звіт про власний капітал.

Як висновок, можна підсумувати, що досліджуване підприємство ПП «Олика Агро-Інвест» оцінює вирощену сільськогосподарську продукцію за виробничою собівартістю відповідно до НП(С)БО 16.

2.4. Калькулювання собівартості продукції зернових культур

З кінцем року наближається час для аграріїв підрахувати фактичну собівартість сільськогосподарської продукції.

Метою калькулювання зернових продуктів на ПП «Оника Агро-Інвест» вважається отримання інформації для керівництва підприємства про формування собівартості продукції на всіх стадіях виробничого циклу. Калькуляція тісно пов'язана з виробничим обліком, що виявляється у зв'язі об'єктів обліку з об'єктами калькуляції, номенклатурою статей виробничих витрат та статтями калькуляції. Без даних про фактичну та прогнозу собівартість продукції неможливо прийняти обгрунтоване рішення про припинення, збільшення, скорочення обсягів реалізації освоєної продукції та випуск нової, а також визначити ціну продукту на ринку.

У рослинництві витрати на виробництво групуються окремо від рослинництва, овочівництва, виробництва цибулі, сінокосіння, садівництва з розподілом витрат на поточний і майбутній урожай.

Калькуляція — розрахунок собівартості, цін реалізації в розрізі окремих видів витрат. Розрахунки бувають планові (в тому числі нормативні) і фактичні.

Калькулювання собівартості допоможе вам вибрати розумну ціну продажу за принципом «витрати плюс». Це коли сільгосп підприємство отримує собівартість продукції і додає відсоток прибутку. Фактична ціна продажу може відрізнятись від орієнтовної. Адже розрахунок ціни продажу є власним орієнтиром.

Сільгосп підприємство також орієнтується, чи є вирощування відповідної продукції рентабельним і високим.

Крім того, метою калькуляції є контроль витрат. При цьому сільськогосподарське підприємство, перш за все, складає плановий (нормативний) кошторис, а в разі збільшення виробництва продукції сільського господарства - фактичний кошторис. Коли господарство порівнює фактичні та заплановані кошториси витрат, воно приймає відхилення та шукає їх причини.

Сільгосп підприємство порівнює розрахунки за різні періоди, аналізує, як змінилися витрати, з'ясовує причини таких змін та визначає заходи щодо вирішення проблемних моментів. [19]

Кожне підприємство самостійно розробляє форму розрахунку калькулювання собівартості продукції. Цю форму затверджує керівник сільськогосподарського підприємства чи інша відповідальна особа.

Основою для розрахунку собівартості сільськогосподарської продукції для досліджуваного підприємства є дані рахунку 23, на якому ця собівартість обліковується. ПП «Оліка Агро-Інвест» своїм наказом затвердило статті калькуляції та веде облік витрат на рахунку 23 у розрізі аналітичних рахунків, кожен з яких є окремою статтею калькуляції, то, по суті, рахунок 23 є фактичним кошторисом. Так як на підприємстві облік автоматизований, то варто лише роздрукувати обороти по такому рахунку за обраний період (наприклад, рік) і ми отримаємо фактичний розрахунок по всіх обсягах сільськогосподарської продукції за період.

Перед початком розрахунку сільськогосподарської продукції необхідно виконати наступні операції:

1. Перевірка правильності записів на аналітичних рахунках бухгалтерського обліку;
2. Перевірити чи всі витрати включено до звітного періоду за кожним видом незавершеного виробництва;
3. Перевірка повноти оподаткування продукції.

Також насамперед для початку розрахунку собівартості продукції на аналізованому підприємстві проводять таку роботу: розподіляють витрати на утримання основних засобів між окремими об'єктами; списують на вартість послуг допоміжних і обслуговуючих виробництв; виділяють витрати на зрошення та осушення земель, їх вапнування та гіпсування; виділяють бригадні, загальновиробничі та загальногосподарські витрати; списують витрати на втрачений урожай, ретельно перевіряють поділ витрат, пов'язаних з продукцією поточного року і ті що залишилися на врожай наступних років, як незавершене виробництво.

Витрати на обробіток площ, де врожай повністю знищено внаслідок стихійного лиха, ставляться на збитки. Якщо площа загиблих культур була повторно засіяна, то втрати включають лише вартість насіння, витрати на передпосівний обробіток ґрунту та інші роботи, виконані під загиблу культуру, оскільки при посіві нової культури відповідні роботи повинні виконуватися повторно (витрати, що повторюються). Витрати на душення стерні, вирощування осоки, снігозатримання, витрати на добрива та їх внесення (одноразові витрати) списуються в розділі статей про культури, що пересаджуються.

Витрати на вирощування сільськогосподарських культур, які частково загинули, або через які виникла нестача продукції внаслідок стихійного лиха, списуються на збитки в межах отриманих страхових відрахувань. Якщо останні не отримані, витрати не списуються, а ставляться на фактичний випускати продукцію.

Об'єктами для розрахунку собівартості зернових культур, а саме зерна є: основна продукція, до якої відноситься зерно і побічна продукція – солома. Витрати на такі роботи як вирощування, а також збирання зернових культур (а також вартість робіт з доробки зерна) є собівартістю зерна, зернових відходів і соломи. Загальною сумою витрат є розподіл між зерном та зерновими відходами. При цьому в зерновідходах рахується вміст основного зерна. Потім ці затрати (без вартості побічної продукції) поділяються на загальну кількість повноцінного зерна. Після чого рахують суму витрат, що припадає на зерновідходи і знаходять собівартість 1ц зерновідходів використовуючи спосіб ділення цих затрат на кількість зерновідходів [72].

Як було згадано раніше, на підприємстві одержують основну, супутню та побічну продукцію. Основна продукція – та, для отримання якої організовано виробництво (зерно, картопля, буряк тощо). До побічної належать такі продукти, які виходять внаслідок біологічних особливостей одночасно з основним, але мають другорядне значення, наприклад, солома, пол. Більше двох типів основних продуктів, отриманих під час одного виробничого процесу, називають супутніми продуктами, наприклад, соломка та насіння льону чи конопель тощо.

Також слід зазначити те, що собівартість побічної продукції не калькулюється. Таким чином собівартість тієї ж соломи, стебел кукурудзи соняшнику і гички, а також іншої побічної продукції рослинництва, визначається із використання розрахунково-нормативних витрат на транспортування, скиртування, збирання, просування, а також інших витрат пов'язані із заготівлею продукції [13, с.34-36].

Об'єктами калькулювання на ПП «Олика Агро-Інвест» є основна (допоміжна) продукція, а також побічна продукція, яка використовується в господарстві або реалізується. Виділяють кілька способів розподілу витрат між основною, другорядною та побічною продукцією, а саме:

- із загальної вартості виділяється вартість побічної продукції за встановленими цінами;
- переводять отриману основну, супутню та сусідню продукцію за допомогою коефіцієнтів в умовну продукцію, визначити частку в ній кожного виду продукції, на яку відносять загальну суму витрат;
- розподіляють витрати пропорційно собівартості різних видів продукції при оцінці за продажними цінами;
- розподіляють витрати пропорційно кількості одного з характерних видів продукції, наприклад, пропорційно кількості цільного зерна, вмісту поживних речовин тощо;
- прямі витрати відносять на окремі види продукції, а загальні витрати розподіляють за встановленим принципом. [61]

У бухгалтерському обліку досліджуваного підприємства використовуються різні види угруповання витрат, які можуть бути покладені в основу калькуляції. Розглянемо основні.

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами продукції, за статтями витрат та видами чи групами продукції, що випускається.

Витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями біологічних активів, визнаються витратами основної діяльності. Облік витрат ведеться за окремими об'єктами обліку витрат (окремими видами біологічних активів та/або їх групою)

відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» (п. 17 НП(С)БО 30 «Біологічні активи»). Тобто те, що в Інструкції № 291 називається видами або групами продукції, у НП(С)БО 30 «Біологічні активи» називають об'єктами обліку.

Перелік та склад статей виробничого калькуляції собівартості продукції (робіт, послуг) встановлюється підприємством, як було згадано раніше (п. 11 НП(С)БО 16 «Витрати»). Тобто, немає обов'язкового списку статей калькуляції для всіх. [69]

Статті калькуляції можуть бути такими: роботи, які виконує власна сільськогосподарська техніка; експлуатація сільськогосподарської техніки сторонніми підрядниками; добрива; гербіциди; загальновиробничі витрати.

Приклад вирощування зернових культур - розглянемо ще один варіант розрахунку: дискування; вирощування; прокатка; посів; внесення добрив; застосування гербіцидів; міжрядне оброблення з підживленням; колекція; загальні виробничі витрати.

Залежно від технологічних особливостей сільськогосподарського підприємства, значимості окремих видів витрат можуть бути інші статті калькуляції. Наприклад, якщо сільськогосподарське підприємство використовує зрошення для вирощування зернових культур, його витрати можуть бути зазначені окремою статтею калькуляції.

Підприємство самостійно визначає перелік та склад статей калькуляції, до номенклатури яких можуть входити:

- сировина та матеріали;
- придбання напівфабрикатів та комплектуючих виробів, робіт та послуг виробничого характеру у сторонніх підприємств та організацій;
- паливо та енергія для технологічних цілей;
- зворотні відходи (з розрахунку);
- базова вести; додаткова вести;
- відрахування на обов'язкове державне соціальне страхування;
- витрати на технічне обслуговування та експлуатацію обладнання;
- збитки від шлюбу;

- інші прями витрати;
- змінні накладні витрати та фіксовані розподілені накладні витрати.

Якщо сільськогосподарське підприємство приймає рішення щодо розробки власного розрахунку калькуляції, воно може взяти за основу структуру собівартості, яка наведена нижче:

- насіння та посадковий матеріал;
- мінеральні добрива; ПММ;
- інші прями матеріальні витрати; прями витрати на оплату праці;
- ЄСВ;

- амортизація;
- послуги сторонніх організацій;
- інші прями та загальновиробничі витрати.

Відповідно до Методичних рекомендацій собівартість виробництва круп'яної продукції визначається:

1. зерна - франко-тік (франко-місце зберігання);
2. солома – безкоштовне місце для зберігання.

Об'єктами обчислення собівартості виробництва зернових культур є зерно (основний продукт) та солома (побічний продукт). Вартість соломи визначається виходячи з кошторисних та планових витрат на прибирання, транспортування, пресування, лушення тощо [34]

При розрахунку собівартості зерна розраховуються витрати на вирощування та зберігання зернових культур, у тому числі витрати на доопрацювання зерна на поточному, що здійснюється протягом календарного року. Вартість соломи віднімається від загальної суми витрат, а решта розподіляється між зерном та зерновідходами пропорційно до питомої ваги вмісту зерна в зерновідходах.

Солома є побічним продуктом виробництва злаків, але її значення не слід недооцінювати. Інтенсивно використовується для підприємства у тваринництві, може реалізовуватися населенню. За своєю фізичною масою викид соломи завжди

перевищує вихід зернових продуктів за умови її збирання для подальшого використання. [38]

Так як на ПП «Олика Агро-Інвест» об'єктом дослідження калькулювання є саме зернові культури, в тому числі: пшениця і кукурудза на зерно, тому розглянемо особливості калькулювання даних культур.

Витрати на вирощування і збирання зернових культур (включаючи вартість з доробки зерна на току, що проводиться в межах календарного року) становлять собівартість зерна, зерновідходів і соломи. Загальна сума витрат (без вартості соломи) розподіляється між зерном і зерновідходами, при цьому зерно приймається за одиницю, а зерновідходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом у них повноцінного зерна [41].

У разі вирощування насіння зернових культур загальна сума витрат, включаючи додаткові витрати, безпосередньо пов'язані з одержанням насінневого зерна відповідних репродукцій (без вартості рядового зерна та зерновідходів), розподіляється між цими класами насіння (супереліта, еліта, I і II репродукції) пропорційно його вартості за реалізаційними цінами. При цьому собівартість 1 центнера насіння визначається діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу, на його масу після доробки.

Собівартість 1 центнера зерна кукурудзи визначається шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюється за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальними пунктами шляхом обмолоту середньодобових зразків з урахуванням базової вологості зерна в качанах (базова вологість зерна в качанах кукурудзи береться на рівні 14 відсотків).

Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно, залишених на кінець року в підприємстві та перероблених для внутрігосподарських потреб, виконується за середнім відсотком виходу зерна базової вологості, який

встановлюється за даними реєстрів накладних на прийняте заготівельними організаціями зерно [39].

Собівартість 1 центнера кукурудзи визначається діленням витрат на виробництво (без вартості кукурудзиння) на масу зерна. Оскільки в поточному обліку відображається рух кукурудзи в качанах, то додатково розраховується фактична собівартість 1 центнера кукурудзи в качанах [16, с. 64–70].

Розглянемо приклад визначення собівартості зернових культур на прикладі пшениці озимої ПП «Олика Агро-Інвест» за 2021 рік (табл. 2.6). На підприємстві зібрано 18068 центнерів зерна озимої пшениці та 1 700 центнерів зерновідходів із вмістом в них зерна 60 відсотків. Витрати на вирощування цієї культури (без вартості соломи) становили 4 202 400 грн.

Таблиця 2.6

Розрахунок собівартості 1 ц зерна ТОВ «ПП Олика Агро-Інвест»

№	Розрахунок	Результат
1	2	3
1	Визначаємо кількість повноцінного зерна у зерновідходах становить: $(1700 \times 60\%) / 100\%$	1020 (ц)
2	Визначаємо загальну кількість повноцінного зерна з урахуванням зерновідходів: $18068 + 1020$	19088 (ц)
3	Визначаємо собівартість 1 центнера повноцінного зерна: $4202400 / 18068$	233 (грн.)
4	Визначаємо собівартість 1 центнера зерновідходів: $(233 \times 1020) / 1700$	139,8 (грн)

З проведеного дослідження калькулювання собівартості продукції рослинництва на ПП «Олика Агро-Інвест», можна дійти висновку, що визначення собівартості здійснюється за методом виключення із фактичної собівартості суми витрат побічної продукції.

Отже, досліджуючи економічні літературні джерела, можна зробити висновок, що до основних шляхів зменшення собівартості продукції вчені відносять:

- впровадження економних технологій виробництва;
- зменшення витрат на матеріали, паливо, енергію;
- комплексна механізація і автоматизація виробничих процесів;
- впровадження прогресивних видів матеріалів;

- розширення спеціалізації і кооперування;
- підвищення продуктивності праці;
- впровадження технічно обґрунтованих норм витрат матеріалів;
- скорочення витрат на обслуговування виробництва;
- скорочення витрат на управління;

- використання світового досвіду щодо зменшення собівартості;
- ефективне використання виробничих потужностей;
- ліквідація непродуктивних витрат і втрат;

- застосування ресурсозберігаючої технології, що забезпечує економію матеріалів та енергії;

- чітке дотримання технологічної дисципліни, що призводить до скорочення втрат від браку.

2.5. Узагальнення результатів дослідження облікового забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур з метою прийняття правильних управлінських рішень

Розвиток ринкових відносин в Україні призвів до збільшення потреби у бухгалтерській інформації, яка потрібна для управління підприємством. Враховуючи тенденції розвитку міжнародної економіки, процеси глобалізації, вступ України до Світової організації торгівлі та економічної інтеграції до Європейського співтовариства, конкурентоспроможна сільськогосподарська продукція є важливою умовою досягнення Україною високого рівня розвитку.

Управління витратами в сільськогосподарських підприємствах є важливим засобом побудови системи обліку витрат з урахуванням стратегічних і тактичних цілей і вимог управління. Це складний процес, який передбачає не тільки збалансовану класифікацію, а й систематичне спостереження за фактичними витратами та їх поведінкою під впливом внутрішніх і зовнішніх факторів,

прийняття рішень щодо вдосконалення структури собівартості продукції, ціноутворення [57].

Для ефективного удосконалення системи бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання необхідно:

1) скласти та чітко дотриматись затвердженого графіку документообігу на ПП «Оліка Агро-Інвест», що в свою чергу сприятиме поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку та підвищенню рівня його механізації та автоматизації, дозволить прискорити рух документів де користувачі зможуть вчасно отримати інформацію для прийняття рішень;

2) існуючу облікову політику на ПП «Оліка Агро-Інвест» удосконалити, оскільки вона не висвітлює в повній мірі всіх процесів облікової діяльності, не містить чітко окресленої процедури калькулювання собівартості продукції зернових культур, яку виготовляє досліджуване підприємство. Внесені пропозиції, забезпечать дотримання єдиної методики відображення в обліку та звітності господарських операцій та порядку оцінювання об'єктів обліку;

3) з метою деталізації інформації про витрати продукції рослинництва запровадити аналітичні рахунки другого та третього порядку по групам виробленої продукції, відтак витрати на виробництво, наприклад, пшениці озимої обліковуватимуться на рахунку 231/3 «Витрати на вирощування пшениці озимої». Операції з доробки зерна для одрибутоквання пшениці озимої за справедливою вартістю та передача її на елеватор – пропонуємо обліковувати конкретний вид продукції зернових культур на 271/1 «Пшениця озима (на тоці)» та 271/2 «Пшениця озима на зберіганні».

4) На нашу думку, статтю «Насіння та садивний матеріал» доцільно деталізувати, розділивши на «Насіння та садивний матеріал власного виробництва поточного року» та «Насіння та садивний матеріал покупного та власного виробництва минулих років». Це покращить облік і контроль витрат насіння і садивного матеріалу та вплине на точність визначення собівартості продукції. Грамотна та науково обґрунтована система управлінського обліку не тільки забезпечує всі

стадії управлінського циклу, а й забезпечує високий рівень ефективності виробництва та його конкурентоспроможності.

5) З метою удосконалення системи обліку витрат виробництва виходу продукції зернових культур та оптимізації їх величини доцільно прийняти управлінське рішення, а саме ведення управлінського обліку на ПП «Олика Агро-Інвест», шляхом застосування більш сучасного програмного забезпечення BAS «Комплексне управління підприємством» для ведення автоматизованого обліку. Це забезпечить підвищення ефективності і оптимізує трудові витрати працівників, крім того прискорить процес обробки даних, надасть оперативну інформацію для прийняття рішень щодо ведення фінансового та управлінського автоматизованого обліку.

Варто зазначити, що ПП «Олика Агро-Інвест» планує розширити свою діяльність, а саме на території підприємства налагодити процес випікання хлібу та хлібобулочних продуктів, тому BAS «Комплексне управління підприємством» та BAS «АГРО. Бухгалтерія» найбільш структуроване під виробництво, оскільки в програмному продукті передбачені механізми створення калькуляції продукції, що є важливим для налагодження виробництва та відображення витрат. BAS «Комплексне управління підприємством» має широкий функціонал: розроблений план рахунків, відповідно до стандартів та законодавства України, з урахуванням специфіки хлібобулочного підприємства. Створені документи в автоматизованій системі враховують переробку продукції рослинництва (від збору всього урожаю з поля та до списання втрат при збереженні і розподілу витрат).

6) В процесі переходу досліджуваного підприємства на BAS «Комплексне управління підприємством» і BAS «АГРО. Бухгалтерія», може виникнути проблема з відображенням інформації в зазначених програмних продуктах. Тому для ефективної роботи необхідно провести ротацию кадрового забезпечення, шляхом залучення до роботи фахівців, які ознайомлені з програмними продуктами.

7) Провести певну організаційну роботу щодо переходу досліджуваним підприємством на ведення обліку та формування фінансової звітності за

міжнародними стандартами, оскільки, це надасть змогу залучити іноземних інвесторів, які вкладатимуть у виробництво підприємства капітал, що дасть змогу розширити свій потенціал на зарубіжних ринках.

Таким чином, можна зробити висновок, що надані пропозиції сприятимуть поліпшенню обліку витрат виробництва та виходу продукції зернових культур та всіх облікових процесів зокрема.

Висновки до розділу 2

За результатами проведеного дослідження сучасного стану обліку витрат виробництва продукції зернових культур, можна сформулювати наступні висновки:

1. Досліджуване приватне підприємство «Олика Агро-Інвест» розташоване в селі Дерно, Ківерцівського району, Волинської області.

На сьогодні за господарством закріплено 1903,2 га землі. Ґрунти в господарстві чорноземи. ПП «Олика Агро-Інвест» має сприятливе місце розташування, що сприяє реалізації вирощеної продукції. Також ґрунтово-кліматичні умови сприяють отриманню непоганих врожаїв сільськогосподарських культур.

В структуру посівних площ зернові і зернобобові займають та технічних культур, напрям взято на збільшення саме тих культур, які користуються притоком, а зерно – високу ціну. [29]

2. Щодо процесу виробництва то досліджене підприємство «Олика Агро-Інвест» використовує наступний варіант обліку надходження зернової продукції, використання якого передбачає застосування: Талону комбайнера (форма № 77в, затверджена Наказом № 269-1), Талону шофера (форма № 77б, затверджена Наказом № 269-1) і спеціальних реєстри (форми № 71а та № 78а, затверджені Наказом № 269-1).

Даний варіант документування врожаю зернових за допомогою талонів вимагає чіткої організації роботи всіх осіб, задіяних у процесі збирання врожаю

зерна та, відповідно, суворого дотримання документообігу. Оприбуткування продукції зернових культур з поля за допомогою талонів спрощує обліковий процес, дає змогу уникнути кількаразового повторювання записів у документах і зменшує кількість первинних документів, а одержане зерно оприбутковують за реєстром приймання зерна від водія.

4. Широкий спектр первинних документів щодо наявності руху продукції сільськогосподарського виробництва зумовлений її різноманітністю, але саме досліджене підприємство «Олика Агро-Інвест» вважає доцільним використовувати другий спосіб документування відправки зерна з поля на тік, використовуючи талони водія та комбайнера.

Отже документування сільськогосподарської продукції є складним та багатогранним процесом, що обумовлено безперервним здійснення господарського механізму, який потребує повної, достовірної, своєчасної та об'єктивної інформації стосовно фіксації господарських операцій, які визначають ефективність роботи підприємства.

5. Щодо синтетичного та аналітичного обліку на НПІ «Олика Агро-Інвест» можна підсумувати, що оцінювати вирощену сільгосппродукцію підприємство має або за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до НП(С)БО 16.

Зерновідходи сільгосп підприємства оприбутковують за певною ціною вхідної сировини чи матеріалу (тобто вартістю повної цінного зерна), які містяться у відходах. Витрати на очищення та сушіння зерна, яке передано на елеватор, включаються до виробничої собівартості вирощеного зерна.

1. Інформація є основою управлінських рішень та основою для планування та аналізу, сільськогосподарським підприємствам необхідно якомога точніше розраховувати власні збитки від нестачі інформаційних даних або їх неправильного чи неоднозначного тлумачення, мінімізуючи при цьому суб'єктивний вплив і об'єктивні фактори. Вплив на них, розробка певної постійної методики збору,

аналізу, взаємозалежності та впливу облікових, агрозоотехнічних і
макроекономічних показників. **НУБІП України**

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

РОЗДІЛ 3

КОНТРОЛЬ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ВИХОДУ ПРОДУКЦІЇ
ЗЕРНОВИХ КУЛЬТУР3.1. Методичні прийоми контролю витрат виробництва та виходу продукції
зернових культур

Нові відповіді на трактування витрат сільськогосподарської діяльності, а також необхідність задоволення інформаційних потреб як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів вимагали розробки відповідної методології обліку витрат.

У поточному сучасному введени бізнеса і підприємництва недоречно відокремлювати систему облікового забезпечення та контрольні процедури. За допомогою системи бухгалтерського обліку реєструються економічні процеси та явища, що відбуваються господарськими підприємством, тому виникає необхідність контролювати цей процес.

А контроль повинен бути в основному спрямований на виробництво процесів і випуск продукції на підприємствах. Для менеджменту сільськогосподарських товаровиробників надзвичайного значення набувають процедури контролю за собівартістю виробництва та випуском сільськогосподарської продукції, які є основним засобом отримання бажаного рівня продуктивності. [31]

Внутрішній контроль здійснюється фахівцями підприємства, його завданням є забезпечення виробництва запасами, їх збереження, сприяння впровадженню прогресивних технологій та раціональних методів роботи, економне використання паливно-енергетичних ресурсів з метою зниження собівартості продукції.

Можна виділити такі об'єктами внутрішнього контролю, які як функціональні цикли/процеси діяльності підприємства (виробництво, постачання та реалізація), так і предмети та засоби праці, в тому числі працівників підприємства.



Особливо важливим видом контролю для підприємства є внутрішній контроль собівартості продукції. Контроль витрат виробництва – це контролю над процесами і чинниками, які впливають на собівартість продукції та його рівень, формування собівартості виробленої і реалізованої продукції.

Характерною особливістю внутрішнього контролю собівартості продукції є те, що він здійснюється у процесі господарської діяльності (у момент здійснення та оформлення господарських операцій) та дає можливість своєчасно виявити недоліки, вивчити їх причини та вжити заходів, щоб їх усунути.

Одним з основних методів контролю є інвентаризація, яка призначена для забезпечення контролю за збереженням та використанням майна шляхом зіставлення та перевірки даних обліку та фактичної наявності об'єктів обліку.

Завданнями інвентаризації зерна вважається:

- встановлення фактичної наявності та якості зерна в місцях його зберігання;
- встановлення відповідності фактичної наявності зерна даним бухгалтерського обліку;

• документування результатів інвентаризації (виявлення надлишків, нестач зерна та/або погіршення його якості, з'ясування причин і встановлення винних у цьому). [68]

Загальний порядок проведення інвентаризації затверджено відповідним правовим актом - Положенням про інвентаризацію майна та зобов'язань [61].

Проте діяльність підприємств аграрного сектору має певні особливості, тому Мінагрополітики затвердило відповідні Методичні рекомендації щодо інвентаризації у сільськогосподарських підприємствах.

За різними об'єктами інвентаризації, зазвичай, створюються окремі робочі інвентаризаційні комісії, оскільки об'єкти сільському господарстві (землі, елеватори тощо.) часто територіально віддалені друг від друга, а також вимагають від членів інвентаризаційних комісій певних спеціальних знань.

Періодичність інвентаризації у рослинництві також має свою специфіку, зумовлену різноманітністю об'єктів та їх властивостей (табл. 3.1).

Таблиця 3.1
Періодичність проведення інвентаризації у рослинництві

Об'єкти інвентаризації	Строки проведення
Основні засоби; нематеріальні активи; незавершені капітальні вкладення; незакінчені капітальні ремонти і витрати майбутніх періодів	Не рідше 1 разу на рік перед складанням річних звітів, але не раніше 1 жовтня звітного року
Земельні угіддя, землі водного фонду, будівлі, споруди (в т. ч. гідротехнічні), інші нерухомі об'єкти основних засобів	1 раз на 3 роки
Незавершене виробництво та напівфабрикати власного виробництва, в т. ч.: - незавершене виробництво рослинництва; - незавершене виробництво в допоміжних, інших виробництвах і господарствах	Перед складанням річної звітності: на 31 грудня
Плодові розсадники, насадження	IV квартал (до настання зими)
Насіння, добрива (мінеральні, органічні), гербіциди, пестициди, інші засоби захисту рослин	Не рідше 2 разів на рік (до 1 липня і до 1 грудня)

Продукція сільськогосподарського виробництва (крім насіння, продукції промислових та інших виробництв, господарств)	Не рідше 1 разу на рік, але не раніше 1 жовтня та не пізніше на 1 грудня звітного року
Паливно-мастильні матеріали	Не рідше 1 разу на місяць
Малоцінні і швидкозношувані предмети, сировина для переробки, запасні частини, тара і тарні матеріали, будівельні матеріали і обладнання, інші матеріали	1 раз на рік (не раніше 1 жовтня)

Оперативний контроль витрат за виробництво продукції рослинництва слід здійснювати кожного дня і одночасно з контролем технології шляхом зіставлення фактичних обсягів робіт і витрат з їхньої виконання з плановими нормами технологічних карт, таким чином безперервно контролювати рух матеріальних цінностей, незавершеного виробництва та продукції, в мету накопичення та угруповання витрат по об'єктах обліку для подальшого зіставлення кошторисних та фактичних показників з метою виявлення відхилень. [43]

Підведення підсумків за рік характерно для етапу завершеності технологічного процесу вирощування продукції рослинництва. Для його виконання оцінюється виконання центром відповідальності запланованої роботи в цілому. Такий контроль витрат дає змогу визначити напрями економії (перевитрати) ресурсів, зокрема, для конкретної культури технологічні витрати слід коригувати на площу посіву та вихід продукції, а отримані дані порівнювати з бюджетними показниками. За отриманими даними підводяться підсумки роботи та визначаються розміри оплати праці працівників виробничих підрозділів. Так, наприклад, доведене на початок року планове завдання за обсягами виробництва і технологічними витратами може бути скориговано, якщо змінилася площа посіву. Такі коригування, у свою чергу, вплинуть на величину зміни суми умовно-змінних витрат. Але, як правило, ці зміни не залежать від діяльності підрозділів, а також зміни, пов'язані з інфляційними процесами, під якими слід розуміти зміну вартості окремих видів послуг і матеріалів. Але за умови, що площа посіву не змінюється, цей контроль можна здійснювати також за сумою порівняння нормативних і фактичних витрат, що буде

пов'язано зі зміною розміру змінних витрат. Так, наприклад, на величину змінних витрат може впливати, зокрема, зміна витрат на збір, транспортування, переробку та доведення до стану, придатного для реалізації або тривалого зберігання і ц продукції.[67]

Велике значення мають природно-кліматичні умови, надзвичайні ситуації, наслідки яких, на жаль, важко передбачити, незважаючи на те, що вони можуть бути дуже значними. Вони викликають необхідність періодичного уточнення та коригування таких витрат, а частіше раз на квартал документально підтверджуються. У рослинницьких підрозділах виробниче завдання доцільно коригувати до або під час проведення весняно-польових робіт, наприклад у зв'язку зі зміною цільового призначення озимих культур або замість сіднієї запланованої культури висівають іншу, рідше - зміна технології вирощування продукції рослинництва. Такі ситуації вимагатимуть уточнення завдання підрозділу, зокрема його доходів і витрат. При коригуванні вносяться зміни до завдань підрозділу шляхом розробки додаткової технологічної карти та встановлення ліміту витрат і доходів.

Для контролю витрат виробництва на підприємствах використовують методи наведені на рис. 3.1.

Метод документування відхилень - дає змогу контролювати відхилення за тими елементами витрат, де можливе документування

Метод контрольних точок витрат - оснований на розподілі витрат життєвого циклу продукту за процесами і здійсненні точкового контролю на кожному з них.

Інвентарний метод - реалізується на підставі даних інвентаризації. Відхилення від норм виявляють щодо кожного виду виробничих запасів, зіставляючи фактичні витрати з нормативними на фактичний випуск

Метод контролю процесів - охоплює поведінкові обмеження, попередні аналізи і звітність щодо дій. Поведінкові обмеження повинні розподіляти суб'єктів контролю за процесами. Попередні аналізи ґрунтуються на технологічних особливостях та нормативах витрат на певному процесі для формування попередніх рекомендацій. Відповідно, звітність щодо дій дозволяє вести оперативний і стратегічний аналіз та моніторинг динаміки витратних показників на певному процесі.

Рис. 3.1 Методи контролю витрат виробництва та виходу продукції зернових культур

Для створення ефективної системи управління витратами необхідно визначити основні суб'єкти та об'єкти процесу управління. Низка авторів розуміють, що контролюється об'єктами управління. Водночас серед учених немає абсолютної єдності поглядів: одні ототожнюють об'єкти обліку та контролю, інші їх доповнюють та розширюють. Однак лише деякі дослідники цього питання намагаються класифікувати об'єкти внутрішньогосподарського контролю за індивідуальними ознаками. [24]

Таким чином, об'єктом можна вважати окремі складові та процеси господарської діяльності підприємства: виробничі та технологічні процеси, умови праці та техніку безпеки, організацію управління. Оскільки такі об'єкти управління максимально наближені до місць виникнення витрат, деякі вчені вважають за доцільне називати їх центрами витрат.

Центр витрат – це структурний підрозділ, для якого організовано контроль рівнів планування, нормування, обліку вирошування з метою забезпечення контролю та управління витратами виробничих ресурсів. Місцями контролю за виникненням витрат є об'єкти аналітичного обліку та контролю собівартості продукції за елементами виробництва та статтями витрат.

Суб'єктами контрольного процесу будуть виступати особи, що мають повноваження на здійснення контролю за виробничою діяльністю підприємства, а також повноваження втручатися і його оперативну діяльність. По суті, це своєрідні

«центри відповідальності», тобто окремі підрозділи підприємства з їх

відповідальними особами, що забезпечують контроль за витратами ресурсів або виробничим процесом і мають право й можливість приймати відповідні рішення та є відповідальними за ефективність функціонування підприємства. переважна частина контролюючих функцій зосереджена у сфері діяльності таких суб'єктів

контролю як головні спеціалісти, бухгалтери, керівники структурних підрозділів, технологи та ін. [57]

При здійсненні внутрішнього контролю за витратами підприємства головний бухгалтер застосовує: нормативні перевірки, що полягає у вивченні змісту відображеної в документі операції з точки зору її відповідності діючим нормам,

правилам та інструкціям; арифметична перевірка, яка полягає в перевірці правильності розрахунків, зроблених під час складання конкретного бухгалтерського документа.

Внутрішній контроль на стадії виробництва здійснюють керівники і спеціалісти цехів, дільниць й інших структурних підрозділів, що функціонують на підприємстві. Такий контроль входить у функціональні повноваження керівників структурних підрозділів. Контроль, який здійснюють штатні контролери, ревізори чи аудитори, на наш погляд, можна відносити до категорії аудиторський контроль.

На сучасному етапі внутрішній контроль розглядається як система заходів, визначених управлінським персоналом підприємства та здійснюваних на підприємстві з метою найбільш ефективного використання усіма працівниками

своїх обов'язків по забезпеченню та здійсненню господарських операцій. Внутрішній контроль визначає закономірність цих операцій і їх економічну доцільність для того чи іншого підприємства [3].

Д.М. Марченко, Г.М. Яровенко стверджують, що внутрішній контроль фіксує та відслідковує дотримання суб'єктами контролю вимог чинних законодавчих та нормативних актів щодо ефективності та цільового використання бюджетних або власних коштів, збереження майна; правомірності та ефективності використання фінансових, матеріальних і трудових ресурсів, достовірності бухгалтерського обліку і звітності тощо [5].

Основні завдання контролю операцій з обліку витрат зображено на рисунку 3.2.

У разі сучасної економіки організація внутрішнього господарського контролю є об'єктивною необхідністю, оскільки проведення внутрішнього контролю одна із основних умов, завдяки якому стає можливим прийняття правильних управлінських рішень. Також слід зазначити, що фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання в аграрній сфері є складною і неоднорідною, оскільки виробництво сільськогосподарської продукції специфічне та багатогалузеве. Тому внутрішньогосподарський контроль на таких підприємстві має бути спрямований на чітке формування собівартість продукції та формування сільськогосподарської продукції.

Проте, варто зазначити, що на досліджуваному підприємстві ПП «Олика Агро-Інвест», проведення внутрішнього контролю не є досконалим, оскільки до його проведення залучаються працівники, які виконують контрольні функції не на постійній основі. Зокрема, відсутній внутрішній документ який б регулював проведення всіх контрольних заходів, які частково використовуються на підприємстві.

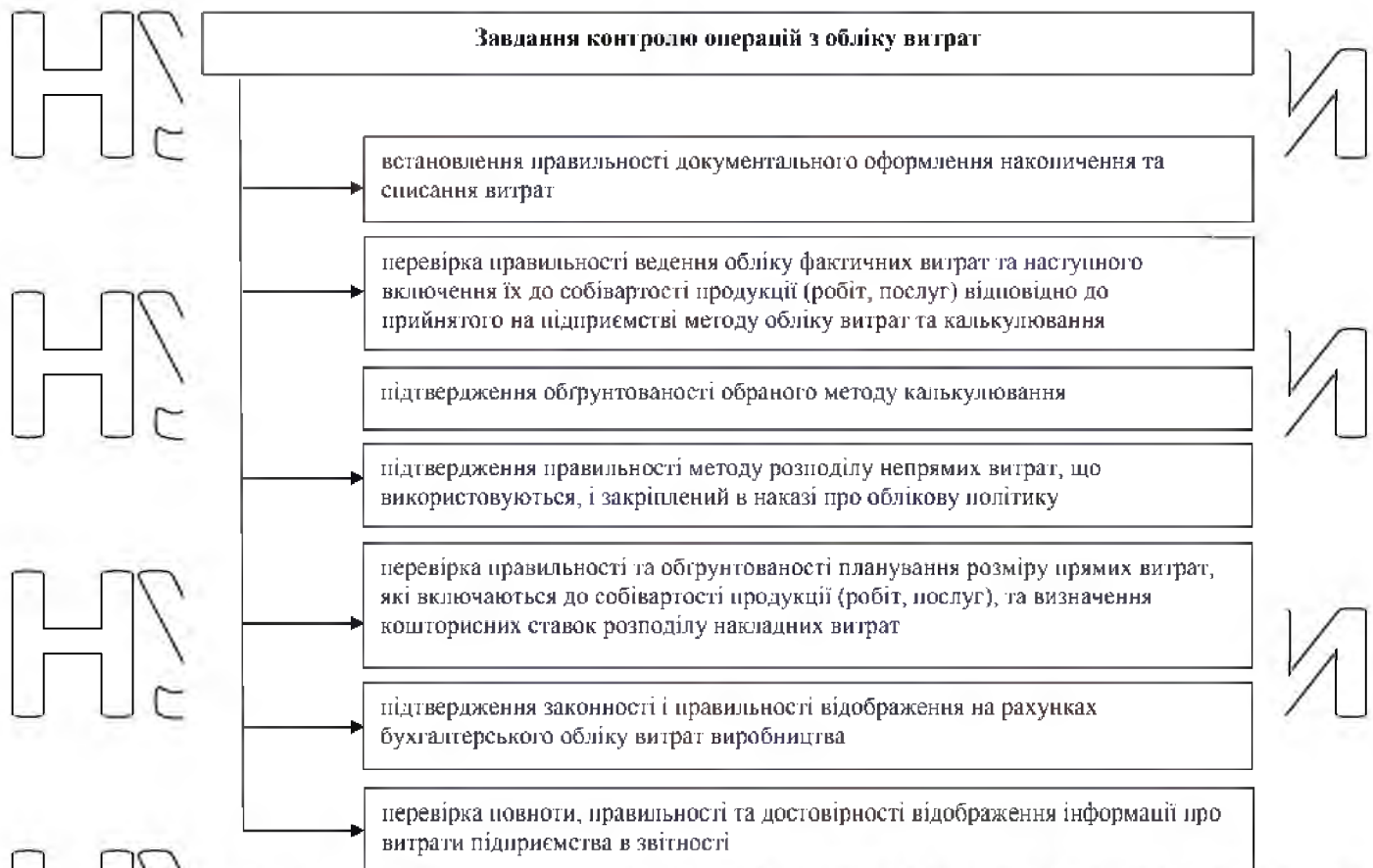


Рис. 3.2. Завдання контролю операцій з обліку витрат виробництва продукції рослинництва

З огляду на зазначені недоліки щодо проведення внутрішнього контролю, на нашу думку, на ГП «Олика Агро-Інвест» необхідно розробити «Положення про проведення внутрішнього контролю» та «Положення про роботу служби внутрішнього контролю» на підприємстві. Служба внутрішнього контролю має містити 5-6 осіб, які виконуватимуть свої функції на постійній основі. Контролери зможуть методом перевірки кожного об'єкта обліку своєчасно виявляти відхилення від звичайних норм фінансово-господарської діяльності, крім того впливали на вчасне виявлення перевищення витрат щодо виробництва кожного окремого виду продукції, та надавати пропозиції щодо їх оптимізації. Відповідальність за розробку і практичне ведення системи внутрішнього контролю має покладатись на керівництво досліджуваного підприємства. У цьому випадку керівництво має

звважити доцільність структури та розмірів системи внутрішнього контролю параметрам і специфіці підприємства. Керівництво також має відповідати за ефективність функціонування системи внутрішнього контролю та використання його результатів для оптимізації витрат, використання матеріально-технічної бази тощо.

До основних обов'язків служби внутрішнього контролю має належати:

- проведення постійного аналізу виробництва та фінансової діяльності підприємства, повноти та надійності ведення бухгалтерського обліку та податкового обліку, оперативного та адміністративного контролю;

- забезпечення щоденного контролю за дотриманням робітниками підприємства встановленого графіку документообігу;

- розглядати факти порушень робітниками чинного законодавства, нормативно-правових документів, які регулюють і визначають стратегію діяльності підприємства;

- забезпечувати документування кожного факту перевірки, оформлювати письмові висновки, де мають бути відображені всі питання, вивчені у ході перевірки;

- розробляти рекомендації та вказівки щодо усунення виявлених порушень;

- рекомендувати керівникові вживати заходи для недопущення дій, результатом яких може стати порушення чинного законодавства.

НУБІП України

НУБІП України



Рис. 3.2 Функції та права служби внутрішнього контролю

Таким чином, на наш погляд, запровадження внутрішнього контролю витрат на виробництво та вихід продукції зернових культур дозволить віднайти певні резерви зниження собівартості закладені в усуненні або скороченні витрат, які не є необхідними при нормальній організації виробничого процесу (наднормативні витрати сировини, матеріалів, палива, енергії, доплати робітником за відступ від нормальних умов праці і понаднормові роботи, платежі за регресними позовами тощо). Необхідно пропонуємо часто здійснюється контроль в ТП «Олика Агро-Інвест»

3.2. Контрольні та аналітичні заходи ефективного використання організаційно-технічних чинників щодо оптимізації витрат виробництва та виходу продукції зернових культур

В сучасних умовах ведення бізнесу контроль вважається ефективним тоді, коли у процесі контрольних заходів особлива увага відводиться економічній ефективності витрат, розробці рекомендацій на підприємстві, проведенні аналізу щодо скорочення нерациональних витрат.

Для підвищення економічної ефективності та ефективності проведення внутрішньогосподарського контролю підприємства проводять комплекс заходів: адміністративних, технологічних, технічних, економічних, екологічних. Дослідивши здійснення внутрішньогосподарського контролю на підприємствах спиртової промисловості бачимо, що вони значну увагу приділяють розробці і здійсненню заходів щодо запобігання адміністративних правопорушень, виявленню та усуненню причин, що спонукають їх вчиненню.

Ефективність виробництва — комплексна економічна категорія, яка відображає дію об'єктивних економічних законів і виокремлює одну зі сторін суспільного виробництва — продуктивність. Це форма вираження мети виробництва. Необхідно розрізнити поняття «ефект» і «економічна ефективність».

Ефект — підбиття підсумків, підбиття підсумків виробництва в цілому або виконання окремих заходів у сільському господарстві. Прикладом є ефект від застосування добрив — це підвищення врожайності. Але ефект не показує, прибуткове підприємство чи ні. Тому про доцільність діяльності не можна судити по ефекту. Необхідно порівняти ефект із витратами на його придобання та застосування, якою ціною він досягається. Ось що таке економічна ефективність.

Економічна ефективність показує кінцевий корисний результат від використання всіх виробничих ресурсів та зіставлення отриманих результатів та витрат виробничих ресурсів. Ефективність виробництва — узагальнююча економічна категорія, якісна особливість якої виявляється у високій ефективності

використання засобів виробництва та праці. У сільському господарстві – отримання максимального обсягу продукції з 1 га землі, з 1 год. худоби. тваринництва з найменшими витратами коштів та праці [17]

Поліпшення ефективності виробництва дійсно важливе, так як за кожну провідну витрату за одиницю та ресурса можна отримати більше виробництва та з яких вони отримані. Це має велике значення як для всіх сільськогосподарських підприємств, так і для національної економіки в цілому.

По-перше, чим менше праці та ресурсів буде витрачено на одиницю продукції, тим більше її можна отримати тими ж засобами, а виробництво буде дешевшим.

По-друге, ефективність сільськогосподарського виробництва впливає рівень роздрібних цін на продукти харчування та товари народного споживання, виготовлені з сільськогосподарської сировини.

По-третє, підвищення ефективності виробництва є проблемою підвищення доходів та рентабельності сільськогосподарських підприємств.

Характерного значення набуває підвищення економічної ефективності сільськогосподарського виробництва в умовах ринкових відносин, коли остаточна оцінка діяльності підприємства здійснюється на ринку відповідної продукції, оскільки в умовах конкуренції виробник, який має нижчу собівартість виробництва і вирає високу якість. [39]

Отже, економічна ефективність сільського господарства виявляється у збільшенні виробництва продукції та сировини в необхідному асортименті та відповідної якості на душу населення. Усі сільськогосподарські підприємства та

Україна загалом зацікавлені не лише у збільшенні обсягів виробництва сільськогосподарської продукції відповідно до зростаючих потреб, а й у планомірному підвищенні продуктивності праці, зниженні витрат на виробництво кожної одиниці продукції. Необхідно будувати всю систему відносин таким чином,

щоб виробництво продукції було потрібним і ефективним як для суспільства, так і для самих сільськогосподарських підприємств. Така єдність забезпечується системою економічних важелів.

У сільському господарстві, як і в інших галузях економіки, економічну ефективність слід розглядати в органічному зв'язку з досягненням соціальних результатів, соціального ефекту.

Будь-які заходи, спрямовані на підвищення ефективності виробництва, необхідно оцінювати як з економічної точки зору, так і з урахуванням соціального результату. При цьому велике значення має збереження навколишнього середовища, підтримання рівноваги в природі, що особливо важливо у зв'язку з прискоренням НТП. [63]

Продуктивність праці — це здатність конкретної праці виробляти певну кількість продукції або виконувати певний обсяг роботи за одиницю робочого дня.

Тобто підвищення продуктивності праці в кінцевому підсумку зводиться до економії трудоднів, а оскільки на виробництво певного виду продукції потрібно менше часу, то більше трудоднів можна використовувати для збільшення того чи іншого виду продукції.

Із зростанням продуктивності праці посилюється процес вивільнення працівників, які можуть бути залучені підприємством до розвитку інших видів діяльності.

Проаналізувавши динаміку продуктивності праці в сільському господарстві, ми побачимо, як вона змінилася за останні роки (табл. 3.3).

Зазначимо, що, виробництво валової продукції на одного середньорічного працівника у 2019 році у ПП «Олика Агро-Інвест» становило 82,5 тис. грн., у 2020 році – 71,5 тис. грн., у 2021 році – 154,9 тис. грн. Впродовж аналізованих років спостерігається зростання виробництва ВП, в розрахунку на одного середньорічного працівника як по аналізованому підприємству, так і по сільськогосподарських підприємствах загалом.

Таблиця 3.3

Порівняльний аналіз виробництва валової продукції у ПП «Олика Агро-Інвест» та сільськогосподарських підприємствах Волинської області

Показники	2019 р.		2020 р.		2021 р.		2021 р. у % до 2019 р.
	По області	У т.ч ПП «Олика Агро-Інвест»	По області	У т.ч ПП «Олика Агро-Інвест»	По області	У т.ч ПП «Олика Агро-Інвест»	
Вартість валової продукції у постійних цінах на середньорічного працівника всього	158,7	82,5	149,1	71,5	209,0	154,9	140,2
- в рослинництві	172,5	210,4	157,6	192,3	225,6	1275,2	143,1
- в тваринництві	93,9	10,3	110,0	17,7	129,4	19,6	117,6

Також варто зазначити, що відповідно до 2019 року вартість валової продукції у постійних цінах на 1 середньорічного працівника зросла майже на 50%, що є дуже гарним показником для аналізованого підприємства в цілому.

Таким чином на підприємстві попит зернових культур дуже високий. Це спричинено тим, що ПП «Олика Агро-Інвест» має сховища для зберігання зернових культур і продає продукцію тоді, коли є на останню попит і підвищена ціна.

Враховуючи сучасні об'єкти обліку, які використовуються на практиці суб'єктів господарювання та враховуючи вищевикладене, пропонуємо на основі ієрархічного рівня побудови обліку витрат вважати такі об'єкти обліку витрат на виробництво продукції рослинництва: центр відповідальності (центр витрат); сільськогосподарські культури; види робіт; види продукції; цикли (періоди) виробництва; технологічні процеси виробництва; статті витрат поділяються на змінні, умовно-змінні та постійні (рис/3/3).

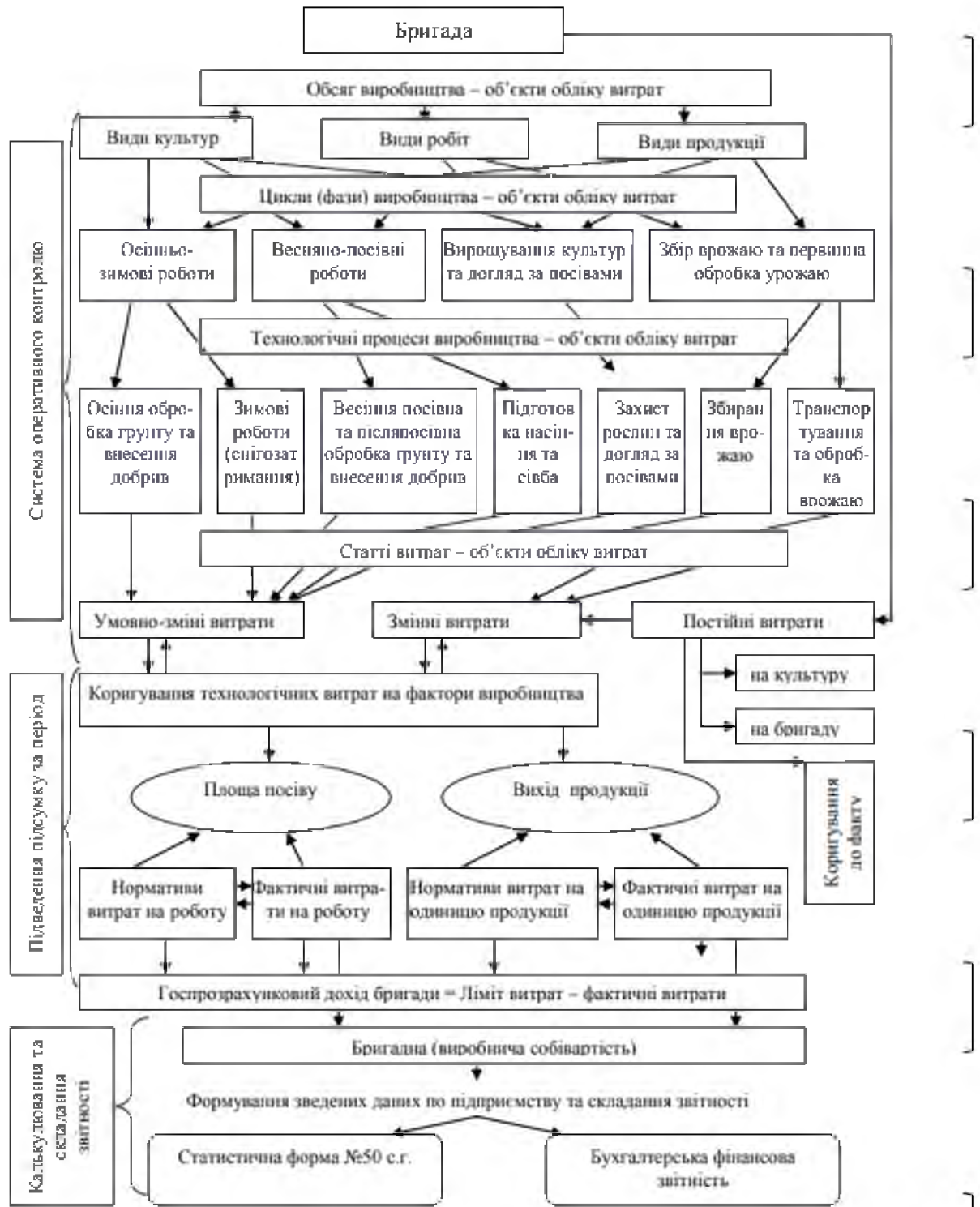


Рис. 3.3 Удосконалення побудови облікового процесу контролю витрат на виробництво продукції рослинництва

Запропонована побудова обліку витрат дозволить

1. Здійснювати оперативний контроль витрат під час технологічного процесу та виявляти непередбачені відхилення та приймати ефективні оперативні рішення;

2. Наприкінці року на основі поточних даних оперативного контролю привести бюджетні дані до фактичних з метою підведення підсумків роботи працівників виробничих підрозділів по виконанню госпрозрахункових завдань;

На основі фактичних даних бухгалтерського обліку та контролю витрат здійснюють процес калькулювання та звітності підрозділу та підприємства в цілому.

Значна роль економічних заходів на ПП «Олика Агро-Інвест» має приділятися зниженню витрат виробництва, шляхом ефективного ведення управлінського нормативного обліку виробничих витрат виробництва і виходу продукції зернових культур і калькулюванню її собівартості. Вони покликані забезпечити своєчасне, повне та достовірне визначення всіх видатків виробництва за елементами затрат, статтями калькуляції, контроль за правильним використанням матеріальних ресурсів, фонду оплати праці, грошових засобів у процесі виготовлення продукції, за дотриманням кошторисів накладних витрат, розрахунком собівартості продукції загалом по підприємству й за окремими видами продукції або робіт, виявлення внутрішніх резервів підприємства.

Одним із важливих заходів, що вплине на підвищення прибутковості досліджуваного підприємства, ефективність внутрішньогосподарського адміністративного контролю, оптимізацію витрат виробництва є визначення чітких завдань суб'єктів внутрішнього контролю, а саме:

- вести контроль за дотриманням норм витрат на виробництво та вихід зернових культур;

- проводити аналіз, готувати пропозиції щодо поліпшення ефективної господарської діяльності досліджуваного підприємства;

- контроль за дотриманням чинного законодавства службою внутрішнього контролю;

- проводити щорічно опитування працівників задіяних безпосередньо у виробництві продукції зернових культур, шляхом анкетування, на підставі чого надаватимуться рекомендації щодо вирішення проблемних питань.

Поряд з наведеними вище заходами, ПП «Олика Агро-Інвест» здійснюють економічний аналіз. Виконання аналітичних операцій є важливим заходом щодо отримання суб'єктом контролю доказів. Вивчення економічного потенціалу та динаміки розвитку підприємства дозволяє відповідним службам при проведенні внутрішнього контролю висловлювати думку про фінансовий стан підприємства і розробляти обґрунтовані пропозиції щодо підвищення економічної ефективності виробництва продукції зернових культур. На підставі результатів економічного аналізу економістами підприємства розробляється певна програма заходів на рік та на перспективу. При проведенні аналітичних процедур здійснюється аналіз взаємозв'язків між даними фінансової звітності та бухгалтерськими рахунками, порівнюються фактичні дані з прогнозними та даними за минулі періоди, здійснюється порівняльний аналіз планової та фактичної собівартості продукції зернових та проводиться аналіз фінансової діяльності зокрема.

Поглиблений аналіз роботи ПП «Олика Агро-Інвест» є особливим засобом контролю за правильним використанням матеріальних і фінансових ресурсів [188, с. 244], економічний аналіз і контроль перебувають у тісному взаємозв'язку, доповнюючи один одного. Тому буде логічним провести дослідження окремих аспектів економічного аналізу, як однієї із основних функцій контролю.

Аналітична обробка даних є важливим етапом роботи аналітика, що потребує великої відповідальності. Організація аналітичної роботи вимагає методичного забезпечення, певного рівня підготовки осіб, які займаються аналізом, їх забезпеченості технічними засобами. При цьому, відповідальність найчастіше покладається на економістів ПП «Олика Агро-Інвест».

Під час проведення контрольних процедур контролер для виявлення недоліків, виявлених під час перевірки. Що стосується контролю витрат на виробництво, то

характерними недоліками є такі: невідповідність методу обліку витрат, що застосовується, встановленого в обліковій політиці.

Також, важливим заходом є дотримання культури ведення діловодства, оснащення обчислювальною технікою, вимірювальними пристроями, перехід на автоматизоване управління виробничими процесами. Кожне підприємство встановлює правила ведення первинного обліку, складання і надання звітності керівництвом підрозділів, тобто розробляє та затверджує положення «Про облікову політику підприємства». Деякими спиртовими заводами розроблено методики для організації кожного виробничого процесу, реалізації, ведення фінансової і облікової роботи, управління кадрами, транспортом, управління якістю.

Важливим заходом щодо реалізації профілактичної функції контролю є розроблення правил ділової етики для персоналу досліджуваного підприємства, які позитивно сприймаються персоналом на добровільній основі.

3.3 Основні напрямки підвищення ефективності обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур

Важливими напрямками підвищення ефективності обліково-контрольного забезпечення обліку, зокрема функції управління є: вдосконалення управлінського обліку та постійний моніторинг зміни чинників, що впливають на витрати виробництва та вихід продукції зернових культур; контроль за обсягом та якістю продукції; розробка калькуляції продукції зернових культур; планування собівартості по кожній одиниці продукції, що впливають на економічну ефективність; визначення стратегії розвитку ПП «Олика Агро-Інвест»; здійснення внутрішнього контролю.

Тому, зростає роль контролю, що дозволяє одержати нові характеристики досліджуваного об'єкта і застосувати обґрунтоване управлінське рішення, яке веде до досягнення мети суб'єкта господарювання.

Контроль за витратами виробництва та виходом продукції зернових культур у системі управлінського обліку має забезпечувати постійний моніторинг зміни чинників, щодо оптимізації витрат.

Зерно, яке зібрано з поля має відповідати нормам якості, установлених державою відповідно до встановлених показників якості зерна (біологічних, фізико-хімічних, технологічних, споживчих), що визначають й придатність зерна до використання за призначенням [7]. Після перевірки зерна на відповідність встановленим нормам його приводять до товарного вигляду для подальшої реалізації, тобто здійснюють доробку зерна власними силами на своєму току (за наявності зерноочисних машин та сушарок) або сторонніми суб'єктами господарювання (із використанням їх елеваторів).

Доробка зерна аграрними підприємствами за потреби проводиться відповідно до певної технології обробки зерна, зазвичай у два етапи: очистка (відбір грубого сміття, пилу тощо) та сушіння (у разі перевищення показника вологості). Від того, як саме проводиться доробка залежить порядок оформлення таких операцій в бухгалтерському обліку (табл. 1).

Таблиця 1

Журнал реєстрації господарських операцій з обліку доробки зерна

№ з/п	Витрати	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Первинний документ
Операції з доробки зерна					
1	Витрати на вирощування зерна	Понесено витрати на вирощування пшениці озимої	231/1 «Витрати на вирощування пшениці озимої»	66, 65, 234, 20, 63	
2		Оприбутковано пшеницю озиму за справедливою вартістю	271/1 «Пшениця озима (на тоці)»	231	Акт оприбуткування зерна
3		Передано зерно на елеватор	271/2 «Пшениця озима на зберіганні»	271/1 «Пшениця озима (на тоці)»	Договір складського зберігання, складська

4	Витрати на очищення та сушіння зерна	Проведено доробку зерна на елеваторі	234	631	квитанція, складське свідоцтво
5		Відображено податковий кредит з ПДВ (на підставі зареєстрованої податкової накладної)	641	631	Акт наданих послуг з очищення та сушіння зерна Податкова накладна

Джерело: сформовано автором з використанням [5]

Згідно Методичних рекомендацій № 132, вартість з доробки зерна на току, що проводиться на протязі календарного року необхідно відносити на собівартість зернових культур. Проте, вартість доробки здійснено в наступному році відноситься на витрати на збут рахунок 93 «Витрати на збут». Зокрема, перед оприбуткуванням зерна визначають собівартість на дату оприбуткування, якщо зерно оприбутковується у поточному році то витрати на доробку, понесені в цьому ж році, мають збільшити собівартість. Тобто, витрати доробки списують на рахунок 23 «Виробництво», а потім збільшують собівартість зерна Дт 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» Кт 23 «Виробництво».

Таким чином, аграрні підприємства запропоновані аналітичні рахунки у таблиці 1, другого та третього порядку 231/1 «Витрати на вирощування пшениці озимої» (де накопичуються витрати на виробництво пшениці озимої), 271/1 «Пшениця озима (на тоці)» та 271/2 «Пшениця озима на зберіганні», вести облік із доповненням дегалізованої інформації по кожній групі виробленої продукції рослинництва.

Проведені попередні дослідження показують, що ПП «Оліка Агро-Інвест» здійснює лише повторний контроль, що дозволяє встановити недоліки попереднього та поточного контролю. Контроль — це перевірка правильності та законності господарської діяльності, яка здійснюється на досліджуваному

підприємстві, що дає змогу виявити порушення та зловживання, що дає змогу розробити заходи щодо усунення виявлених недоліків, а також запобігання їм у майбутньому. Такий контроль на підприємстві здійснюється після завершення всіх перевірених господарських операцій, і він також не дозволяє вплинути на вже зроблене, але його перевагою є можливість впливати на діяльність у майбутньому, через виявлені недоліки в минулому та розробка пропозицій щодо запобігання помилок.

У процесі контролю в ПП «Олика Агро-Інвест» бухгалтер перевіряє: наявність та правильність первинних документів, які є підставою для ведення обліку формування вартості послуг; правильність віднесення витрат за вартість послуг; повнота, правильність та надійність відображення операцій з формування вартості послуг у бухгалтерському обліку та звітності; оцінка стану синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво, що включаються до собівартості послуг; оцінка правильності формування вартості послуг з об'єктів розрахунку.

Здійснюючи контроль за формуванням собівартості продукції, перевіряється методика обліку витрат на підприємстві та її відповідність прийнятій на підприємстві обліковій політиці; Важлива особливість включення витрат у собівартість лише періоду, коли вони вироблені, незалежно від часу їх оплати; прямі та опосередковані витрати, які стосуються собівартості продукції; витрати, якими неможливо точно визначити, якого розрахункового періоду вони мають ставитися.

Під час контролю особлива увага приділяється перевірці показників фактичного виробництва та доходу за кредитом рахунка 23 «Виробництво» та дебетом рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Залишки в регістрах аналітичного обліку за цими рахунками звіряються з даними про надходження готової продукції на склад, відомостями про виробництво продукції та первинними документами.[37]

Також з'ясовують, чи є випадки безпідставного списання нестач і псування цінностей, витрат, не пов'язаних з виробничим процесом, або перенесення їх з минулих періодів на аналізований місяць.

При контролі витрат за окремими статтями калькуляції перевіряється їх підтвердження відповідними підтвердними первинними документами. Контроль за списанням собівартості продукції за елементами і статтями калькуляції здійснюється також шляхом перевірки і порівняння їх з даними первинних документів, дотриманням аналітичного і синтетичного обліку.

Слід зазначити, що на ПП «Олика Агро-Інвест» у рослинництві контроль проводиться за періодами сільськогосподарських робіт і має певні недоліки порівняно з місячним контролем. При щомісячному контролі результати вирощування кожної культури можна виявити до 12 разів на рік, при періодичному – лише 3 рази, а при догляді за окремими посівами контроль можна проводити лише один раз на 4-5 місяців, що недостатньо.

У цілому нині внутрішній контроль у ПП «Олика Агро-Інвест» розвинений недостатньо, що свідчить наявність лише епізодичних його проявів як інвентаризації; окремі контрольні процедури виконуються без узгодження з боку системи менеджменту, оскільки зведення контрольних процедур стосується лише підсумкового (ретроспективного) виду контролю, тобто, як правило, це одинична дія, недостатня для потреб ефективного управління.

Вважаємо за доцільне усунути цю проблему шляхом розробки та впровадження на підприємстві ефективної системи внутрішнього контролю, в якій виняткову роль у підвищенні ефективності галузі відіграватиме контроль собівартості продукції та випуску продукції рослинництва.

Актуальність зазначеного питання визначає доцільність подальших досліджень щодо пошуку шляхів удосконалення процедур контролю витрат на виробництво та виходу продукції рослинництва.

Тому перш за все, управління витратами та випуском має забезпечити вирішення свого основного завдання – оптимізацію рівня витрат і запобігання неefективним витратам.

Запропоновано орієнтовну програму внутрішнього контролю, яка дозволить контролювати формування собівартості продукції та запобігати виникненню витрат (табл. 3.2).

Процедури контролю повинні бути простими і базуватися на нескладних методах, оскільки надмірна складність контрольних дій викликає збільшення витрат, пов'язаних із здійсненням контролю, і призводить до того, що керівники підприємства не розуміють і не підтримують контрольну систему.

Таблиця 3.2

Зразкова програма внутрішнього контролю витрат на виробництво на сільськогосподарських підприємствах

Дії контролюючого органу	Джерела інформації	Термін виконання	Тривалість, днів	Контрольні процедури	Виконавці
Перевірка достовірності синтетичного обліку аналітичному обліку	Головна книга по рахунках 10, 20, 644, 70, 90, 91, 92 підрозділів, первинні документи	02.06–04.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ППБ
Перевірка дотримання вибраного методу обліку витрат підприємства	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи	05.06–09.06	5	Вибіркова перевірка	Контролер, ППБ
Перевірка правильності віднесення витрат на об'єкт обліку	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи	10.06–14.06	5	Суцільна перевірка	Контролер, ППБ
Перевірка правильності віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції	Картки складського обліку, накладні на внутрішні переміщення, лімітно-забірні картки, відомості з обліку матеріалів	15.06–16.06	2	Вибіркова перевірка	Контролер, ППБ
Перевірка правильності віднесення витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи на собівартість продукції	Табель обліку робочого часу, наряд на відрядну роботу, обліково-платіжна відомість	17.06–19.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ППБ
Перевірка правильності віднесення сум нарахованої амортизації на основні засоби на собівартість продукції	Розроблена таблиця розрахунку суми зносу основних засобів	20.06–21.06	2	Вибіркова перевірка	Контролер, ППБ
Перевірка правильності обліку та списання витрат допоміжного виробництва	Картки складського обліку, накладні на внутрішні переміщення, наряд на відрядну роботу, табель обліку робочого часу, обліково-платіжна відомість	22.06–24.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ППБ
Перевірка правильності обліку та списання накладних витрат	Договори, рахунки-фактури, платіжні доручення	25.06–27.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ППБ
Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій витрат виробництва	Облікова політика, робочий план рахунків, облікові регістри, Головна книга	28.06–30.06	3	Суцільна перевірка	Контролер, ППБ

Розроблені напрямки вдосконалення контролю за собівартістю продукції та випуском продукції рослинництва призведуть до наявності зворотного зв'язку, що дозволить на основі оцінки інформаційного забезпечення впливати на систему виробництва, коригуючи відповідні цілі та процес функціонування виробництва в цілому.

Висновки до розділу 3

НУБІП України

Узагальнюючи аспекти управління витратами на виробництво та виходом продукції, в роботі розроблено напрями його вдосконалення, які полягають у наступному:

1. В сучасних умовах господарювання необхідно розділяти систему обліку та процедури контролю. За допомогою системи бухгалтерського обліку фіксуються економічні процеси і явища, що відбуваються у підприємстві з господарськими засобами та джерелами їх утворення, але необхідно також контролювати це. А контроль здебільшого має бути спрямований на виробничий процес і виробництво на підприємствах. Для менеджменту аграрних товаровиробників все більшого значення набувають процедури контролю за витратами на виробництво та випуском продукції рослинництва, які стають основним засобом забезпечення необхідного рівня рентабельності діяльності.

2. Проведені дослідження показують, що на ПП «Олика-Агро Інвест» здійснюється лише наступний контроль, що дозволяє встановити недоліки попереднього та поточного контролю. Даний контроль є перевіркою правильності та законності господарської діяльності, яка здійснюється на досліджуваному підприємстві, що дозволяє виявити порушення та зловживання, що дає змогу розробити заходи щодо усунення виявлених недоліків, а також попередження їх у майбутньому. Такий контроль на підприємстві здійснюється після завершення всіх господарських операцій, що перевіряються, тому не дозволяє впливати на вже здійснене, але його перевагою є можливість впливати на діяльність у майбутньому, за рахунок виявлених недоліків в минулому та розробка пропозицій щодо запобігання помилкам.

3. Внутрішній контроль на ПП «Олика Агро-Інвест» недостатньо розвинений, це свідчить про наявність лише епізодичних його проявів у вигляді інвентаризації; окремі контрольні процедури виконуються без узгодження системою менеджменту, оскільки зведення контрольних процедур стосується лише кінцевого (ретроспективного) виду контролю, тобто, як правило, це одноразова дія, недостатня для потреб ефективного управління. Вважаємо за доцільне усунути цю

проблему шляхом розробки та впровадження на підприємстві ефективної системи внутрішнього контролю, в якій контроль за собівартістю продукції та виробництвом продукції рослинництва відіграватиме виняткову роль у підвищенні ефективності галузі.

4. Для побудови ефективної системи контролю пропонується враховувати ієрархічні рівні обліку витрат та виділяти такі об'єкти контролю: центр відповідальності (центр витрат); сільськогосподарські культури, види робіт, види продукції; цикли (періоди) виробництва; технологічні процеси виробництва; технологічні операції; Статті витрат поділяються на змінні, умовно-змінні та постійні. Запропонована схема побудови обліку та контролю витрат на виробництво заводської продукції дозволить здійснювати оперативний контроль витрат під час технологічного процесу, виявляти непередбачені відхилення та приймати ефективні оперативні рішення.

5. З метою отримання достовірної інформації щодо обліку собівартості продукції в сільськогосподарських підприємствах пропонується примірний програма внутрішнього контролю, яка дозволить контролювати формування собівартості продукції та запобігати виникненню витрат. Як підсумковий документ за результатами внутрішнього контролю собівартості продукції пропонується використовувати звіт про помилки та порушення, виявлені під час контролю собівартості продукції, в якому відображаються найбільш суттєві недоліки та даються рекомендації щодо їх усунення.

6. Контроль витрат на виробництво та випуск продукції має забезпечувати вирішення його основного завдання – оптимізацію рівня витрат і запобігання неефективним витратам. Процедури контролю повинні бути простими і базуватися на нескладних методах, оскільки надмірна складність контрольних дій спричиняє збільшення витрат, пов'язаних із здійсненням контролю, і призводить до того, що керівники підприємства не розуміють і не підтримують систему контролю.

Розроблені напрямки удосконалення управління собівартістю та випуском продукції рослинництва забезпечать зворотний зв'язок, який дозволить на основі

оцінки інформаційного забезпечення впливати на систему виробництва, коригуючи відповідні цілі та процес функціонування виробництва як ціле.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

ВИСНОВКИ

У магістерській роботі узагальнено теоретико-методичні аспекти та розробки, практичні рекомендації з методики обліково-контрольного забезпечення витрат виробництва та виходу продукції зернових культур та запропоновано нове вирішення поставлених наукових завдань, що полягає в удосконаленні обліку та контролю витрат виробництва продукції зернових культур та виявленні шляхів їх оптимізації. Основні результати, які підтверджують досягнення поставленої мети проведеного дослідження, дають змогу зробити наступні висновки:

1. Розкриття інформації щодо економічної сутності витрат виробництва знаходиться під пильною увагою вчених-економістів та практиків. Так, варто зазначити, що у всіх науковців думки щодо категоріального апарату «витрати» та «витрати виробництва» різняться, тому з нашої точки зору «витрати» - це витрати виробництва - це витрати, які виражають в грошовій формі обсяг трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів, які понесено на виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг.

2. Важливою складовою дослідження обліково-контрольного забезпечення є групування витрат за економічними елементами, показує, скільки вироблено тих чи інших видів витрат у цілому по підприємству за певний період часу без розподілу їх на окремі види продукції та інші загальновиробничі потреби, незалежно від того, де вони виникли і на виробництво якого конкретного виробу використані.

- ПСБО 16 виділяє 5 економічних елементів: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.
- На підставі групування витрат за статтями калькуляції розраховують собівартості готових виробів, напівфабрикатів, окремих технологічних вузлів і деталей, а також обчислюють витрати за місцями їх виникнення (цехами, дільницями тощо).
- Підприємство самостійно встановлює перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) з урахуванням галузевої

приналежності, продукції, що випускається, технологічного процесу та методу планування витрат на підприємстві.

Основою організації обліку та аналізу виробничої діяльності є економічно обґрунтована класифікація витрат. У системі класифікації витрат, спираючись на зарубіжний досвід, виокремлюють три напрямки, що дає змогу правильно здійснити оцінку запасів та визначити фінансовий результат, визначити і віднести витрати на той чи інший об'єкт.

У вітчизняній практиці однією з основних вважається класифікація витрат за економічними елементами та статтями калькуляції. Особливістю класифікації витрат за економічними елементами є те, що вона не залежить від конкретних умов, і тому склад елементів може бути стандартним. Разом з тим, класифікація витрат за елементами не може задовольнити потреби підприємства в інформації про витрати за їх цільовим призначенням, по окремих видах продукції, при здійсненні контролю за раціональним використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

5. Сучасне українське законодавство, яке регулює бухгалтерський облік та аналіз витрат виробництва продукції рослинництва, представляє собою багаторівневу систему, яка знаходиться на стадії активного формування, а саме: перший рівень – законодавчий, визначає сутність бухгалтерського обліку, завдання, основні поняття, шляхи регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку й подання фінансової звітності; другий рівень – нормативний, встановлює базові правила формування повної та достовірної інформації про витрати та подання інформації у статистичній та фінансовій звітності; третій рівень – методичний, документи цього рівня носять рекомендаційний характер, у них викладено методичні вказівки, роз'яснення з питань обліку витрат; четвертий рівень – організаційний, документи у вигляді внутрішніх форм та інструкцій визначають правила раціональної організації обліку із застосуванням прогресивних форм і методів ведення обліку, відображують специфіку діяльності підприємства.

6. В науковому дослідженні було розкрито методику та організацію обліку і аналізу витрат продукції рослинництва шляхом порівняння ТОВ «Поділля +» та

ТОВ «СВАТ Городищенське», які зареєстровані у Єдиному державному реєстрі юридичних та фізичних осіб – підприємців, а також у Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України та Шепетівській об'єднаній ДФС. У своїй діяльності підприємства керується чинним законодавством України, Статутом, а також внутрішніми правилами, регламентами та іншими локальними актами Товариства. ТОВ «Поділля +» спеціалізується на зерновому виробництві з розвитком м'ясо-молочного скотарства, а ТОВ «СВАТ Городищенське» лише на зерновому виробництві.

Проведений аналіз фінансового-майнового стану ТОВ «Поділля +» та ТОВ «СВАТ Городищенське», свідчить про його реальність, хоч і були незначні коливання коефіцієнтів. Слід, зазначити, що обидва підприємства в повній мірі забезпечені виробничими ресурсами, а саме: трудовими, земельними та фінансовими. Але лише ТОВ «Поділля +» ефективно і в повному обсязі їх використовує, про що свідчить, зростання показника рентабельності підприємства на відмінно від ТОВ «СВАТ Городищенське», яке в звітному році лише примножило свій збиток. Крім того, слід відмітити, що результати діяльності ТОВ «Поділля +» на відмінно від ТОВ «СВАТ Городищенське» є позитивними, оскільки спостерігається невинна тенденція до їх зростання, і як підсумок - отримання прибутку. Що ж, стосовно ТОВ «СВАТ Городищенське», то його результати діяльності з року в рік мають тенденцію до скорочення, і як результат - отримання величезного збитку. На нашу думку, основною причиною цього стала негативна економічна та нестабільна політична ситуація в країні. Тому на даний час підприємство повинне здійснити багато зусиль для відновлення більш-менш стабільної позиції, як у виробництві, так і на ринку сільськогосподарської продукції.

7. Підприємства здійснюють оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, ведуть статистичну звітність у встановленому порядку, несуть відповідальність за її достовірність, та подають державним

органам згідно з установленими строками. Форма ведення бухгалтерського обліку в ТОВ «Поділля +» меморіально – ордерна, а у ТОВ «СВАТ Городищенське» - автоматизована. При меморіальній формі аналітичний облік ведеться у книгах, а синтетичний - у меморіальних ордерах. При меморіальній формі аналітичний облік ведеться у книгах, а синтетичний - у меморіальних ордерах. При автоматизованій формі аналітичний облік ведеться у Довідниках, а синтетичний – реєстрах: Журнали господарських операцій та Головні книги.

8. ТОВ «Поділля +» та ТОВ «СВАТ Городищенське» мають групи первинних документів для обліку витрат продукції рослинництва, а саме: з обліку витрат праці; з обліку витрат предметів праці; з обліку витрат засобів праці; з обліку інших витрат; з обліку виходу продукції. Вони в повній мірі відображає інформацію про всі господарські операції, що мали місце в процесі виробництва: від моменту обробітку ґрунту під посіви до оприбуткування одержаної продукції рослинництва.

9. Аналітичний облік в бухгалтеріях підприємств здійснюють на рахунку 231 "Рослинництво" за встановленими об'єктами обліку витрат, зокрема видами виробництв, за статтями витрат, а саме: паливо та мастильні матеріали, добрива, засоби захисту рослин, робота та послуги, витрати на ремонт необоротних активів, інші витрати на утримання основних заходів, інші витрати, непродуктивні витрати (в обліку), загальновиробничі витрати, - і видами або групами продукції, що виробляється.

10. Обчислення собівартості продукції рослинництва в ТОВ «Поділля +» та ТОВ «СВАТ Городищенське» відбувається за методом виключення із фактичної собівартості суми витрат побічної продукції. Процес калькулювання собівартості в ТОВ «Поділля +» оформляється таким первинним документом, як Калькуляція продукції рослинництва, а в ТОВ «СВАТ Городищенське» даний документ не складається.

11. Для ефективного удосконалення системи бухгалтерського обліку в дійсних умовах господарювання ТОВ «Поділля +» та ТОВ «СВАТ Городищенське» необхідно:

- удосконалити на підприємствах уже існуючу облікову політику, оскільки вона не висвітлює в повній мірі всі сторони облікової діяльності, в тому числі і ведення обліку в галузі рослинництва, а також не містить чітко окресленої процедури калькулювання собівартості продукції, яку виготовляють дані підприємстві. Це забезпечить дотримання єдиної методики відображення в бухгалтерському обліку та звітності господарських операцій та порядку оцінювання об'єктів обліку;

- скласти та чітко дотриматись затвердженого графіку документообігу на досліджувальних підприємствах, що сприятиме поліпшенню облікової роботи, посиленню контрольних функцій бухгалтерського обліку, підвищенню рівня його механізації та автоматизації;

- оновити методичне забезпечення (інструкції, методичні вказівки, коментарі) на досліджуваних підприємствах;

- запровадити в досліджувальних підприємствах аналітичні рахунки другого та третього порядку за групами виробленої продукції, де витрати на виробництво зернових обліковуватимуться на рахунку 231.1 «Зернові та зернобобові», а продукція з цієї групи, наприклад, пшениця на рахунку 231.1.1 «Пшениця». Це забезпечить отримання деталізованої інформації про статті витрат, не тільки по кожній групі виробленої продукції рослинництва, а і в розрізі кожної окремої культури;

- забезпечити перехід ТОВ «Поділля» на автоматизовану форму ведення обліку, що значно підвищується якість роботи, а також скоротить кількість витрат часу на обробку інформації, оскільки існуючі документи синтетичного та аналітичного обліку не в повній мірі відображають всю інформацію на рахунках підприємства, а для ТОВ «СВАТ Гордищенське» рекомендуємо перейти з програмного забезпечення 1С «Бухгалтерія для України» версії 7.7 на 1С «Бухгалтерія для України» версію 8.2, що значно поліпшить обліковий процес, підвищить продуктивність праці працівників бухгалтерії та зменшить обліковий апарат.

- забезпечити належне кадрове забезпечення, оскільки при переході на автоматизовану форму обліку, підприємство зіштовхнеться з проблемою відсутності кваліфікованих фахівців в області автоматизації;

- зробити перехід на складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, оскільки, це сприятиме залученню іноземних інвесторів, які будуть вкладати у виробництво підприємств капітал, що дасть змогу стабілізувати свої позиції на національному ринку сільськогосподарської продукції та вийти на зарубіжні ринки збуту.

12. Джерелами даних для проведення аналізу витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції рослинництва є: статистична звітність – форма 50 с.-г. «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», плани економічного і соціального розвитку, технологічні карти на вирощування зернових культур, дані бухгалтерського обліку в частині обліку витрат продукції рослинництва, нормативно-довідкова література, тощо.

13. Для того щоб визначити чи витрат продукції та їх калькулювання собівартості ефективні, нами виділено наступні етапи аналізу, дотримуючись яких можна дати однозначну відповідь на дане питання: 1) Розгляд динаміка розвитку виробництва продукції рослинництва та визначимо вплив факторів на зміну валового виробництва продукції рослинництва. 2) Розгляд як зміни виробнича собівартість 1 ц продукції рослинництва в господарствах за досліджуваний період та визначимо фактори її формування. 3) Вивчення структури виробничої собівартості і розміру статей витрат на 1 ц продукції рослинництва. 4) Розгляд зміни прямих витрати на 1 ц продукції рослинництва в господарствах за досліджуваний період та визначимо фактори їх формування. 5) Визначення резервів зниження витрат на виробництво продукції рослинництва.

14. Метод «кайзен-костинг» ідейно схожий з «таргет-костингом». Він також застосовується для досягнення цільової собівартості, але, на відміну від «таргет-костингу», полягає в постійному вдосконалюванні якості процесів на всьому підприємстві за участю всіх його працівників. Концепція «кайзен-костингу»

передбачає наявність окремих працівників, основним завданням яких є технічне й організаційне вдосконалення бізнес-процесів підприємства. Взаємодія методів «таргет-костингу» та «кайзен-костингу» дасть змогу ефективно управляти собівартістю на ТОВ «Поділлі +» та ТОВ «СВАТ-Городищенське».

НУБІП України

З проведеного дослідження варто зазначити, що виробничі витрати підприємства є основним елементом формування собівартості продукції. При використанні трудових, матеріальних та фінансових ресурсів в процесі виробництва, виконанні робіт та наданні послуг економічно, то собівартість буде нижчою, виробничий процес буде більш продуктивним, а прибуток і рівень рентабельності будуть вищими для підприємства.

Система обліково-контрольного забезпечення витрат на виробництво та випуск продукції на підприємствах в сьгоднішніх умовах господарювання не може повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення. Належне нормативно-правове забезпечення обліку та контролю витрат на виробництво та випуск продукції для підприємства є важливою умовою ефективного управління підприємством. Без дотримання законодавчих норм та встановлених правил ведення обліку та проведення контрольних заходів щодо формування витрат виробництва та виходу продукції зернових культур підприємство приречене на значні штрафні санкції, пені та неустойки, зрештою, на банкрутство.

Фінансовий стан ПП «Олика Агро-Інвест» абсолютно задовільний. Підприємство здійснює свою діяльність з прибутком. Достатній рівень ліквідності свідчить про наявність у підприємства достатньої кількості грошових коштів для оплати поточних зобов'язань. Стабільний фінансовий стан, від якого значною мірою залежить забезпеченість резервів і витрат власними оборотними коштами, істотно знижує ризик підприємства в процесі господарської діяльності.

НУБІП України

Щодо синтетичного та аналітичного обліку на ПП «Олика Агро-Інвест» можна підсумувати, що оцінювати вирощену сільгосппродукцію підприємство має або за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу, або за виробничою собівартістю відповідно до НП(С)БО 16.

Зерновідходи сільгосп підприємства оприбутковують за повною ціною вхідної сировини чи матеріалу (тобто вартістю повноцінного зерна), які містяться у відходах. Витрати на очищення та сушіння зерна, яке передано на елеватор, включаються до виробничої собівартості вирощеного зерна.

Важливим компонентом в системі управління кожного підприємства є оцінка ефективності управлінських дій, яка передбачає зіставлення результатів діяльності з витратами на досягнення цих результатів.

Бухгалтерський облік повинен давати інформацію не лише про загальну суму витрат на виробництво та випуск продукції, а також про їх систематизацію за видами діяльності для можливості визначення ефективності виробництва. Ефективна система контрольних заходів за рівнем витрат у сільськогосподарському виробництві повинна сприяти зниженню витрат, пов'язаних з використанням матеріальних цінностей, припиненню нецільового використання необоротних активів, оптимізації посівних та збиральних процесів, підвищення конкурентоспроможності сільськогосподарського підприємства за рахунок зниження собівартості продукції, що випускається.

Ефективність виробництва визначається як співвідношення між витратами та отриманим результатом, що з позиції поняття вигод та витрат означає опосередкованість витрат оцінками в контексті вигоди – результат (продуктивність праці, дохід, дохід, валове виробництво) та витрати (кількість залучених ресурсів та праці, собівартість продукції, структура витрат, витрати на збут тощо). Співвідношення між цими показниками дозволяє визначити, наскільки рентабельним є виробництво продукції, зокрема зерна, виходячи з існуючої системи організації праці та управління, цін на ресурси, витрат на оплату праці та трансакційних витрат у торговому (збутовому) напрямку.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеева А. В. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції / Алексеева А. В., Васильева В. Г. // Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2019. Випуск 23, частина 1. С.5-

9. Режим доступу: http://www.visnyk.econom.uzhnu.uz.ua/archive/23_1_2019ua/3.pdf (дата звернення: 12.09.2022).

2. Аудит витрат підприємства. веб-сайт. URL: https://pidru4niki.com/1866040642199/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/audit_vitrat_dohodiv_finansovih_rezultativ (дата звернення: 07.08.2022).

3. Белозерцев Е. С., Худякова О.С. Методика обліку та аудиту розрахунків з контрагентами на підприємстві. *Економіка та держава*. 2019. Вип. 1. С. 73-77.

4. Бондаренко Н. М. Безкоморна О. Д. Сутність та класифікація витрат підприємства. *Вісник Дніпропетровського університету. Сер.: Економіка*. 2014. Т. 22, вип. 8(2). С. 114-116.

5. Бондаренко Н.М. Різченко Н.В. Особливості обліку витрат і виходу продукції рослинництва. *Економіка та держава* № 11/2019. С.76-82. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/11_2019/17.pdf (дата звернення: 10.01.2022)

6. Бруханський Р.Ф., Пархомець М.К., Пуцентейло П.Р. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монографія. Тернопіль: Крок, 2015. – 300 с.

7. Бруханський, Р.Ф. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / за заг. ред. Р. Ф. Бруханський, О. П. Сकिран. Тернопіль : ТНЕУ, 2014. 444 с.

8. Буркинський Б.В., Ганганов В.М., Лисюк В.М., Нікішина С.В. Реформування системи державної сертифікації на зерновому ринку України. *Економіка АПК*. 2013. Вип. 7. С. 29- 40.

9. Бухгалтерський облік і фінансова звітність – об'єкти фінансового контролю: Методичний посібник / Авт.-упоряд.: Г.Б. Стафонюк, С.М. Кіруча, М.В. Бариніна-Закірова та ін. – К.: Агтика, Ельга-Н, 2018. – 304 с.

10. Бухгалтерський облік на підприємствах АПК (посібник по застосуванню нормативних документів). За ред. П.Т. Саблука. – К.: ІАЕ, 2019. – 478 с.

11. Бочан І.О. Основи економічної теорії. Інституціональний підхід: навчальний посібник / І.О. Бочан. – К.: Знання, 2012. – 211 с.

12. Варченко О.М. Методичні підходи до управління витратами сільськогосподарських підприємств. *Журнал «Агросвіт»*, 2020, № 12. С.19-26.

13. Венжега Д.І. Поняття обліку витрат на виробництво та шляхи його вдосконалення. *Інноваційна економіка. Збірник наукових праць*. 2015. Вип. 11 (37). С. 294–297.

14. Візиренко С. В. Організація обліку процесу реалізації готової продукції. Інвестиції: практика та досвід: монографія, Київ: КНУ, 2018. С. 36-42. URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd\(2018_24_8\)](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ipd(2018_24_8)) (дата звернення 15.09.2022).

15. Волошина В. В. Організація управління витратами операційної діяльності харчових підприємств за центрами витрат та центрами відповідальності. *Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки*. 2016. № 1. С. 331–343.

16. Гончаренко О., Давидюк Т., Сагон А. Управлінський облік : навч. посібник. К.: УБС НБУ, 2014. – 415 с.

17. Дерій В.А. Запозичені (зарубіжні) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їхнє використання в Україні. *Окурс лекцій*. URL: http://dspace.wnu.edu.ua/jspui/bitstream/316497/18801/1/%D0%94%D0%B5%D1%80%D1%96%D0%B9_%D0%92_%D0%90_2010_%D0%92%D0%B8%D0%BE_33.pdf (дата звернення: 17.10.2022).

18. Домбровська Н.Р. Облікова політика доходів, витрат та фінансових результатів підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. Випуск 9. 2016. С.771-775. URL: http://global-national.in.ua/archive/9_2016/158.pdf (дата звернення: 20.07.2022).

19. Економіка підприємств агропромислового комплексу: підручник / за заг. ред. В.Г. Андрійчук. Київ: КНЕУ, 2013. 779 с.

20. Журнал «Податки & бухгалтерський облік» грудень» стаття від 2019 року № 99
 Собівартість продукції, робіт, послуг : веб-сайт URL:
<https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/december/issue-99/article-105870.html> (дата
 звертання: 08.08.2022)

21. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине: учеб. пособие для
 студентов вузов. – 3-е изд., доп. и перераб. – К. : Издательство А.С.К., 2003. – 847
 с., с. 3

22. Запорожець М. Г. Удосконалення обліку реалізації продукції у власній
 торговельній мережі підприємства. *Науковий огляд*. 2020. Вип. 2 (65). С. 6-20.

23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку
 активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій:
 затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата
 оновлення 18.03.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 18.08.2022).

24. Кармазін В.А., Савицька О.М. Економічний аналіз: Практикум. - К.:
 Знання, 2007. – 255с.

25. Касич А. Понятійний апарату терміну «готова продукція», як об'єкта
 бухгалтерського обліку. *Вісник Київського національного університету імені
 Тараса Шевченка. Серія «Економіка»*. 2016. Вип. 11(188). С. 33-36.

26. Квятко Т. М. Стіввідношення категорій «ефективність» та
 «конкурентоспроможність»: теоретичні засади досліджень, загальні риси та
 особливості. *Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В. В.
 Докучаєва. Сер.: Економічні науки*. 2014. № 3. С. 157-162.

27. Киреева Н.В., Малышев Е.А. Генезис методів управління витратами:
 Журнал *Вісник Закарпатського державного університету*, 2013. – № 08 (99) –
 С. 12–21

28. Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та
 порядок їх заповнення: навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2014. 600 с.

29. Кулик В.А. Організація обліку на підприємствах України: розробка
 внутрішніх регламентів. *Бухгалтерський облік і аудит* 2016. № 6. С. 12-18

30. Матвійчук Л.М., Палюх М.С. Оцінка стану та використання основних засобів в аграрному секторі економіки. Сталий розвиток економіки. *Міжнародний науково-виробничий журнал*. 2015. Вип. 251. С. 208-214.

31. Мельянкova Л. В. Внутрішній контроль як основа ефективного управління аграрним підприємством. *Економіка АПК*. 2018. № 10. С. 152-156.

32. Месель-Веселяк В. Я., Федоров М. М. Теоретико-методологічне і нормативно-правове забезпечення трансформації аграрного сектору економіки України до ринкових умов господарювання, науковий супровід та ефективність запровадження. *Економіка АПК*. 2015. № 7. С. 5-24.

33. Нагорнюк О. П. Формування виробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах. *Економіка АПК*. 2014. № 6. С. 96-101.

34. Нападовська Л. В. Управлінський облік: підр. К.: Книга. 2004. – 544 с

35. Нападовська Л.В. Управлінський облік: підруч. для вузів. 2-ге вид. К., 2010. 648 с.

36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73. Дата оновлення 27.06.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 25.07.2022).

37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999р. № 237. Дата оновлення 27.06.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 16.07.2022).

38. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» затв. наказом Міністерства фінансів України від від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення 27.06.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 24.07.2022).

39. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» затв. наказом Міністерства фінансів України від від 18.11.2005 р. № 790. Дата оновлення 27.06.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 16.07.2022).

40. Нелеп В. М. Тенденції розвитку сільського господарства в Україні та світі. *Економіка АПК*, 2015, № 7. С. 100-105.

41. Облік в сільськогосподарських підприємствах за національними стандартами (Посібник). – К.: ІАЕ УААН, 2019. – 220 с.

42. Облік загальновиробничих витрат : веб-сайт. URL: <https://studwood.ua/1733020/buhgalterskiy-uchet-i-audit/oblik-zagalnovirobnichih-vitrat> (дата звернення: 21.08.2022)

43. Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності аграрних підприємств : монографія. Тернопіль : Крок, 2015. – 300 с.

44. Основи підприємницької діяльності та агробізнесу: Навч. посібник / за заг. ред. М.М.Ільчук, Т.Д.Іщенко, В.К.Збарський. Київ: Вища освіта, 2014. 398 с.

45. Особливості обліку витрат і виходу продукції рослинництва : веб-сайт. URL : http://www.economy.in.ua/pdf/11_2019/17.pdf (дата звернення: 15.09.2022).

46. Охріменко І. В. Витрати як фактор впливу на фінансові результати аграрних підприємств. *Агросвіт*. - 2017. №2. - С.2-5.

47. Палюх М.С. Організаційно-технологічні особливості діяльності підприємства агробізнесу та їх вплив на побудову обліку виробництва продукції зернових культур. *Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України: матеріали Всеукраїнської міжнар. наук.-практ. конф.* (м. Тернопіль, 28 жовтня 2015 р.). 2015. 274 с. С. 186-189.

48. Пахуча Е. В. Вплив виробничих витрат на урожайність ярого ячменю та резерви їх зниження. *Агросвіт*. 2017. №17. - С.25-29.

49. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України / від 16.07.1999 р. № 996-ХІV. Дата оновлення 17.04.2021. URL: <https://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення 17.07.2022)

50. Проведення внутрішнього аудиту на підприємстві: важливі аспекти : веб-сайт. URL : <https://www.pspaudit.com.ua/files/iovenko.pdf> (дата звернення: 16.08.2022).

51. Прокопенко А.О. Інвентаризація біологічних активів тваринництва: особливості та облікове відображення. *Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку* [Електронний ресурс]: 36. матеріалів VII Всеукраїнської науково-практичної студентської конференції; 14 травня 2021 р. К.: КНЕУ, 2021. С. 166-167.

52. Пугачов М. У I кварталі 2017 року Україна збільшила експорт агропродовольчої продукції на 40% : веб-сайт. URL: <http://www.iaa.org.ua/presscentre/archnews/1991--2017-40-.html> (дата звернення: 04.07.2022)

53. Пуцентейло П.Р. Обліково-аналітичне забезпечення діяльності підприємства. *Інноваційна економіка*. 2015. Вип. 3 (58). С. 228-233.

54. Рахунок 90 «Собівартість реалізації» : веб-сайт. URL : <https://oblik.press/rahunok-90-sobivartist-realizacii/> (дата звернення: 16.06.2022).

55. Рижикова Н.І. Накісько О.В. Управління витратами: навчальний посібник. Харків. ХНТУСГ, 2013. 198 с.

56. Рожков А. О., Севідова І. О. Економічна ефективність вирощування пшениці твердої ярої за впливу різних варіантів оптимізації елементів технології вирощування. *Вісник ХНАУ* (сер. «Економіка АПК і природокористування»). 2015. № 1. С. 51-56.

57. Рябенко Р. Облік витрат та визначення собівартості зернових культур. *Виробництво продукції: ідеальний облік на всіх етапах: практичне керівництво* серії «Бібліотека «Баланс» 2016. Вип. 17. С. 72-76.

58. Рябенко Р. Облік витрат та визначення собівартості зернових культур / Р. Рябенко // *Виробництво продукції: ідеальний облік на всіх етапах: практичне керівництво* серії «Бібліотека «Баланс» – 2016. № 17. С. 72-76.

59. Сасенко М.Г. Внутрішній економічний механізм підприємства : вебсайт. URL: http://www.bookss.in.ua/book_vnutrishnijekonomichnijmehanizmpidprijemstva_834/10 (дата звернення: 16.07.2022)

60. Свиноус І. В., Гаврик О. Ю., Іванова Л. С. Теоретико-організаційні засади формування системи управління виробничими витратами сільськогосподарських підприємств. *Агросвіт*. 2016. № 17.

61. Свиноус І.В., Іванова Л.С. Методичні підходи до управління витратами сільськогосподарських підприємств: стаття : веб-сайт. URL : Режим доступу: http://www.agrosvit.info/pdf/12_2020/4/pdf (дата звернення: 16.09.2022)

62. Секіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції : *Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту*. 2014. № 2. – С. 235-245. URL:

http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Znphkte/2011_2/statii_2/sekirina/sekirina.htm (дата звернення: 25.08.2022)

63. Сіренко Н.М., Дубініна М.В. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах : навч. посіб. Миколаїв: МДАУ, 2010. – 439 с.

64. Тимофіїв Є. В. Удосконалення інституційного середовища як передумова реалізації управління транзакційними витратами аграрних підприємств. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2015. Вип. 2. Том 1. С. 126- 135.

65. Скрипник М. Собівартість продукції як економічна категорія / М. Скрипник // *Економічний аналіз*. 2010. – №7. – С. 339– 341

66. Українська модель аграрного розвитку та її соціоекономічна переорієнтація: наук. доп. / за ред. В.М. Гейця, О.М. Бородиної, І.В. Прокопи. Київ: Ін-т екон. та прогнозування НАН України, 2012. 56 с.

67. Ходаківська Л. О. Облік побічної продукції технічних культур як об'єкта біоенергетичного виробництва / Ходаківська Л. О., Ганенко Л. В., Саливон К. С. // «Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством» : *Матеріали Всеукраїнської науково-практичної конференції* (м. Полтава, 20 квітня 2018 року).

– Полтава, 2018. – С. 133-135

68. Ходаківська Л. О. Продаж незавершеного виробництва рослинництва: обліково-юридичні особливості / Л. О. Ходаківська, Л. В. Ганенко // «Проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління підприємницькою діяльністю» : *Матеріали III Всеукраїнської науково-практичної конференції*, 26 жовтня 2018 р. – Полтава : ПДАА, 2018. – С. 256-258.

69. Хомовий С.М. Біологічні активи та П(С)БО 30 – основний зміст та нормативне забезпечення впровадження : веб-сайт. URL: 194.44.242.244/Portal/chem_biol/nv nau/2010_145/10.htm.pdf (дата звернення: 15.08.2022)

70. Христенко Г. М. Економічна ефективність зернового господарства та чинники її формування. *Науковий вісник НУБіП України*. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. 2016. №247. С. 349-356.

71. Цуканов О.Ю. Нормативно-правове регулювання обліку та аудиту виробничих витрат : підруч. Одеса. — 2016. — С. 99-101. URL : <https://economics.net.ua/files/science/oblik/2016/99.pdf> (дата звернення: 01.09.2022).

72. Цуркан І. М. Удосконалення управління витратами сільськогосподарського підприємства на основі економіко-математичного моделювання / І. М. Цуркан, К. В. Бурлак // *Науковий диспут: питання економіки та фінансів: збірник тез наукових робіт IV Міжнародної науковопрактичної конференції*. – 2015 р. – С. 68 – 71

73. Чорна М.В., Смірнова П.В., Бугріменко Р. М. Управління витратами. 2017. – 166 с.

74. Чумаченко М., Белоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції промисловості: *Електронний журнал «Ефективна економіка»*. М.: Бухгалтерський облік і аудит, 2009. №4. С.3-10

75. Швая Г.П. Обліково-аналітичне забезпечення управління рухом готової продукції підприємства. Обліково-аналітичне забезпечення управління фінансово-економічною безпекою в умовах європейської інтеграції. Харків: ХНУМГ ім. О.М. Бекетова, 2015. С. 58-61.

76. Шепітко С.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник / Європейський ун-т. – К.: Видавництво Європейського ун-ту, 2018. – 270 с.

77. Шیان Д. В., Божко М. В. Теоретичні аспекти інтенсифікації сільськогосподарського виробництва. Проблеми розвитку аграрної економіки в умовах глобалізації: Збірник матеріалів Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції, присвяченої пам'яті професора В.Я. Амбросова, 10 березня 2016 р., Харків. Смугаста типографія. 2016. С. 39-41

78. Шмиголь Н. М. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах / Н. М. Шмиголь, О. М. Рибалко, П. В. Єременко // Вісник Запорізького національного університету. – 2015. - № 3 (27). – С. 108 – 114.

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

ДОДАТКИ

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України

НУБІП України