

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
БІЛОЦЕРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Допускається до захисту
зав. кафедри обліку і оподаткування
 к.е.н., доцент Хомовий С.М.
« 19 » 12 2025 р.

**КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
МАГІСТРА**

**«ОБЛІК ВИТРАТ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА»
(ЗА МАТЕРІАЛАМИ ПП АГРОФІРМА «РОСТОК»)**

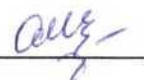
Виконав (ла)
Коваленко Інна Вікторівна



Керівник
к.е.н., доцент Хомовий С.М.



Рецензент
к.е.н., Однорог М.А.



Я, Коваленко Інна Вікторівна, засвічую, що кваліфікаційну роботу виконано з дотриманням принципів академічної доброчесності.

Біла Церква 2025 р.

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
БІЛОЦЕРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Затверджую

Гарант ОП «Облік і оподаткування»

д.е.н., професор Свиноус І.В.

« 4 » 11 2024 р.

ЗАВДАННЯ
на кваліфікаційну роботу здобувача

Коваленко Інни Вікторівни

Тема «Облік витрат продукції рослинництва» (за матеріалами ПП Агрофірма «Росток»)

Затверджено наказом ректора № _____ від _____

Перелік питань, що розробляються в роботі:

1. Теоретичні засади бухгалтерського обліку витрат на виробництво і випуск продукції рослинництва.
2. Аналіз обліку та контролю витрат на виробництво та випуск продукції рослинництва.
3. Напрями вдосконалення обліку та контролю ПП Агрофірма «Росток».

Вихідні дані (за необхідності) – звітність ПП Агрофірма «Росток».

Календарний план виконання роботи

Етап виконання	Дата виконання етапу	Відмітка про виконання
Огляд літератури	28.12.2024	<i>Хомовий</i>
Методична частина	31.05.2025	<i>Хомовий</i>
Дослідницька частина	06.09.2025	<i>Хомовий</i>
Оформлення роботи	15.10.2025	<i>Хомовий</i>
Перевірка на плагіат	01.11.2025	<i>Хомовий</i>
Подання на рецензування	15.11.2025	<i>Хомовий</i>
Попередній розгляд на кафедрі	29.11.2025	<i>Хомовий</i>

Керівник кваліфікаційної роботи

Хомовий
підпис

к.е.н., доцент Хомовий С.М.

Здобувач

Коваленко
підпис

Коваленко І.В.

Дата отримання завдання « 4 » 11 2024 р.

АНОТАЦІЯ

Коваленко І.В. Облік витрат продукції рослинництва.

Розкрито економічну сутність витрат на виробництво і вихід продукції на підприємстві, охарактеризовано витрати виробництва і вихід готової продукції рослинництва як об'єкт обліку і контролю, проаналізовано нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво і вихід продукції на підприємстві. Надано фінансово-економічну характеристику досліджуваного підприємства, характеристику організації роботи бухгалтерської служби та оцінку базових засад облікової політики, проаналізовано стан обліку витрат на виробництво і вихід продукції рослинництва на підприємстві, запропоновано напрями удосконалення обліку витрат на виробництво і вихід продукції рослинництва. Досліджено теоретико-методичні аспекти контролю витрат на виробництво і виходу продукції, проаналізовано стан заходів процесу виробництва і виходу продукції рослинництва на підприємстві.

В процесі підготовки магістерської роботи було використано комплекс методів наукового пізнання, зокрема спостереження, порівняння, узагальнення, системно-структурний аналіз, синтез, індукцію, дедукцію та графічне моделювання.

Запропонована схема побудови обліку і контролю витрат на виробництво продукції рослинництва, що дасть можливість здійснювати оперативний контроль за витратами протягом технологічного процесу, виявляти непередбачені відхилення та приймати дієві оперативні рішення. Результати впроваджено в діяльність ПП Агрофірма «Росток».

Кваліфікаційна робота магістра містить 51 сторінку, 8 таблиць, 7 рисунків, список використаних джерел із 54 найменувань.

Ключові слова: витрати, виробництво, продукція рослинництва, бухгалтерський облік.

ANNOTATION

Kovalenko I.V. Accounting for the costs of crop production.

The economic essence of the costs of production and output at the enterprise is revealed, the costs of production and output of finished crop production as an object of accounting and control are characterized, the regulatory and legal support for accounting and control of costs of production and output at the enterprise is analyzed. The financial and economic characteristics of the studied enterprise, the characteristics of the organization of the accounting service and the assessment of the basic principles of accounting policy are provided, the state of accounting for costs of production and output of crop production at the enterprise is analyzed, directions for improving accounting for costs of production and output of crop production are proposed. Theoretical and methodological aspects of controlling costs of production and output of products are investigated, the state of measures of the process of production and output of crop production at the enterprise is analyzed.

In the process of preparing the master's thesis, a complex of methods of scientific knowledge was used, in particular, observation, comparison, generalization, system-structural analysis, synthesis, induction, deduction and graphic modeling.

A scheme for constructing accounting and control of costs for the production of crop products is proposed, which will allow for operational control of costs during the technological process, to identify unforeseen deviations and make effective operational decisions. The results have been implemented in the activities of PE Agrofirma «Rostok».

The master's qualification work contains 51 pages, 8 tables, 7 figures, a list of sources used with 54 names.

Key words: costs, production, crop products, accounting.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ПП	— Приватне підприємство;
П(С)БО	— Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
МСБО	— Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
МСФЗ	— Міжнародні стандарти фінансової звітності;
УСУ	— Універсальної системи обліку.

ЗМІСТ

стор

ВСТУП	4
РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І ВИПУСК ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА	
1.1 Економічний зміст витрат у виробничій діяльності сільськогосподарських підприємства	7
1.2 Витрати виробництва і результати випуску готової продукції рослинництва як об'єкти бухгалтерського обліку	10
1.3 Правове регулювання обліку витрат на виробництво й випуск продукції аграрних підприємств	14
Висновки до розділу 1	18
РОЗДІЛ II. АНАЛІЗ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА ВИПУСК ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА	
2.1 Економічна характеристика ПП Агрофірма «Росток»	19
2.2 Оцінка сучасного стану бухгалтерського обліку витрат на виробництво і результати продукції рослинництва	25
2.3 Методичні положення реалізації контролю витрат на виробництво продукції рослинництва	33
Висновки до розділу 2	38
РОЗДІЛ III. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПП АГРОФІРМА «РОСТОК»	
3.1 Основні вектори удосконалення системи обліку витрат на виробництво та вихід продукції рослинництва	40
3.2 Оптимізація механізмів контролю витрат у галузі рослинництва	45
Висновки до розділу 3	49
ВИСНОВКИ.....	52
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	55
ДОДАТКИ	62

ВСТУП

Актуальність теми дослідження обумовлена трансформаційними змінами в економіці України, що супроводжуються глибокими перетвореннями у виробничій сфері на засадах ринкових відносин. Це, у свою чергу, зумовлює необхідність переосмислення та вдосконалення облікової системи та процедур контролю. Одним із ключових елементів системи управління підприємством є організація обліку й контролю витрат на виробництво та обсягів отриманої продукції, що вимагає вирішення ряду теоретико-методичних питань, пов'язаних з їх уніфікацією та ефективністю впровадження.

Забезпечення достовірної облікової інформації щодо обсягів виробленої продукції, використаних матеріальних ресурсів, трудових затрат і рівня собівартості є передумовою для об'єктивного оцінювання ефективності діяльності у галузі рослинництва. Саме важливість і складність зазначених аспектів зумовили вибір тематики дослідження.

Теоретико-методологічні питання обліку продукції рослинництва постійно знаходяться у колі зору не тільки науковців, а й практикуючих бухгалтерів. Їм присвятили свої праці такі дослідники: Ф.Ф. Бутинець, Т.В. Давидюк, В.М. Жук, Н.М. Малюга, П.Т. Саблук, Л.К. Сук та інші.

Метою магістерської роботи є наукове обґрунтування теоретичних засад і розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку та контролю витрат на виробництво і вихід продукції рослинництва.

Для досягнення поставленої мети були сформульовані наступні *завдання дослідження*:

- розкрити економічну сутність витрат на виробництво та вихід продукції на підприємстві;
- охарактеризувати витрати виробництва та результати виходу продукції рослинництва як об'єкти обліку та контролю;
- проаналізувати нормативно-правову базу, що регламентує облік і

контроль витрат у галузі;

- здійснити фінансово-економічну характеристику об'єкта дослідження;

- дослідити стан обліку витрат на виробництво та вихід продукції рослинництва на підприємстві;

- розробити напрями удосконалення обліку витрат у галузі рослинництва;

- запропонувати шляхи підвищення ефективності контролю витрат на виробництво і вихід продукції рослинництва.

Об'єктом дослідження виступає процес організації обліку та контролю витрат на виробництво і результати продукції рослинництва на підприємстві.

Предмет дослідження охоплює сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів, пов'язаних із веденням обліку та здійсненням контролю в системі управління виробничими витратами у рослинництві.

Методологічну основу дослідження становить діалектичний підхід до пізнання економічних явищ. У процесі аналізу використано сукупність сучасних методів економічного і статистичного дослідження: абстрактно-логічний метод – для формулювання теоретичних положень; статистико-економічний – для аналізу техніко-економічних та фінансових показників діяльності підприємства; структурно-функціональний – для оцінки організаційно-економічних трансформацій в системі обліку.

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-правові акти України, урядові постанови з питань бухгалтерського обліку, матеріали методичних рекомендацій, а також звітність та внутрішні документи ПП Агрофірма «Росток», що є об'єктом дослідження.

Наукова новизна одержаних результатів кваліфікаційного дослідження полягає у формуванні дієвої системи контролю на досліджуваному підприємстві пропонуємо враховувати ієрархічні рівні побудови обліку витрат і виділити наступні об'єкти контролю: центр

відповідальності (центр витрат); сільськогосподарські культури, види робіт, види продукції; цикли (періоди) виробництва; технологічні процеси виробництва; технологічні операції; статті витрат з поділом на змінні, умовно-змінні та постійні. Запропонована схема побудови обліку і контролю витрат на виробництво продукції рослинництва дасть можливість здійснювати оперативний контроль за витратами протягом технологічного процесу, виявляти непередбачені відхилення та приймати дієві оперативні рішення

Практична значущість одержаних результатів дослідження може бути використана у інших підприємствах аграрного сектору.

Структура магістерської роботи включає вступ, три розділи, висновки, список використаних джерел із 54 найменувань та 7 додатків. Загальний обсяг основного тексту 51 сторінка і містить 8 таблиць і 7 рисунків.

РОЗДІЛ І. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО І ВИПУСК ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

1.1. Економічний зміст витрат у виробничій діяльності сільськогосподарських підприємства

Важливою складовою системи управління будь-якого суб'єкта господарювання є оцінювання ефективності управлінських рішень, що ґрунтується на співставленні досягнутих результатів із витратами, понесеними з метою їх досягнення. У цьому контексті під витратами розуміють використання виробничих ресурсів, зокрема матеріальних цінностей, основних засобів (у формі амортизаційних відрахувань), трудових ресурсів (у вигляді затрат робочого часу, оплати праці тощо).

Для поглибленого розуміння економічної природи виробничих витрат доцільним є розгляд виробництва як явища із подвійною економічною сутністю: по-перше, як процесу споживання ресурсів, і по-друге, як процесу створення нової продукції. Візуалізацію концептуальних підходів до визначення сутності витрат представлено на рис. 1.1.

Узагальнення наявних наукових підходів до трактування сутності виробничих витрат дозволяє дійти висновку, що вони становлять економічну плату за можливість здійснення виробничого процесу. Така плата охоплює витрати на використання матеріальних ресурсів, послуг, виконаних робіт тощо та змінюється залежно від умов господарювання. У контексті ринкових відносин виробничі витрати розглядаються як інструмент досягнення цілей підприємницької діяльності, серед яких пріоритетною є максимізація прибутку.

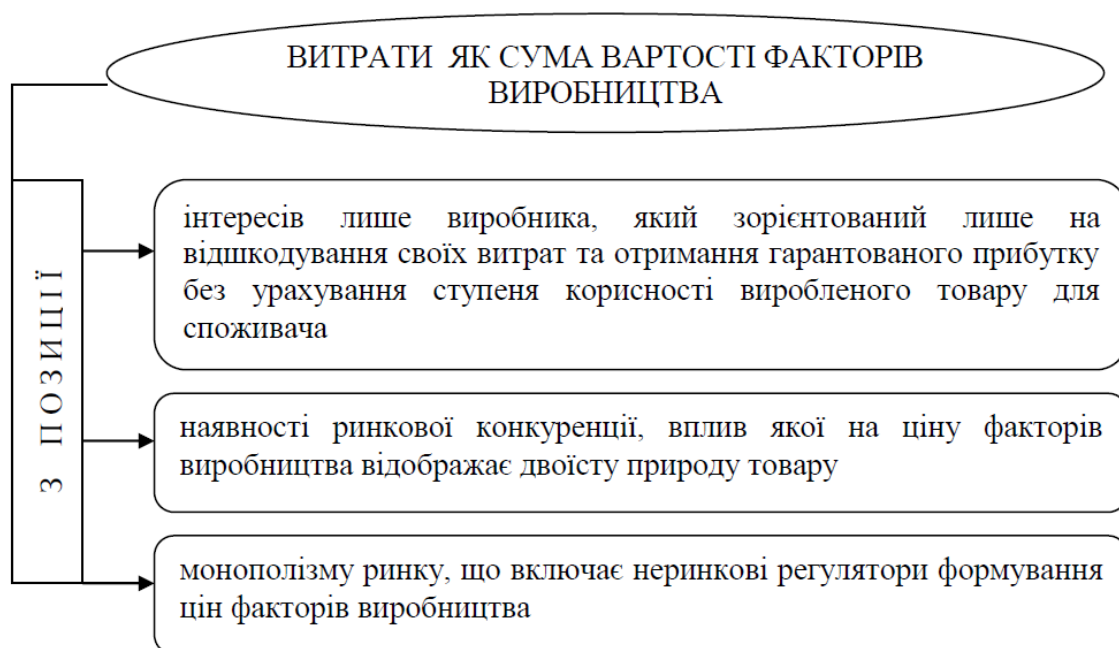


Рис. 1.1. Підходи щодо визначення сутності виробничих витрат.

Галузь сільського господарства функціонує в умовах тісної взаємодії з біологічними об'єктами – рослинними і тваринними організмами, що зумовлює необхідність обов'язкового залучення природних ресурсів: ґрунту, сонячного випромінювання, води, кліматичних умов тощо. Для здійснення сільськогосподарської діяльності підприємство залучає різноманітні ресурси, які доцільно згрупувати відповідно до їх економічної природи (рис. 1.2).

У результаті біологічної трансформації утворюються сільськогосподарська продукція або біологічні активи. Водночас результативність управлінських рішень оцінюється через досягнуту економію витрат (у абсолютному або відносному вимірі), яка розраховується з урахуванням зміни обсягів виробництва в межах відповідного структурного підрозділу підприємства. Таким чином, обґрунтування більшості управлінських рішень, спрямованих на розвиток підприємства, ґрунтується на величині виробничих витрат.

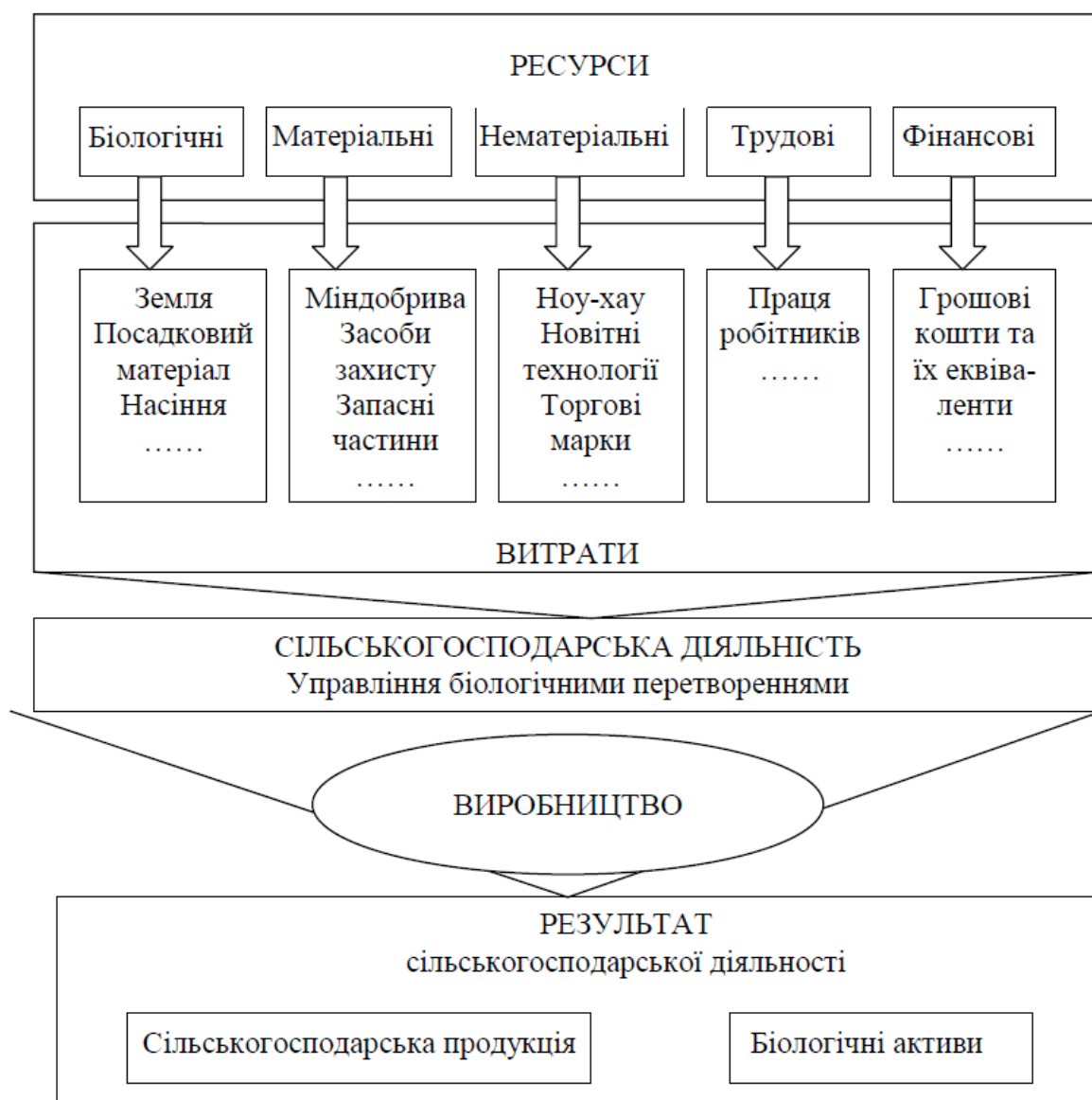


Рис. 1.2. Визначення сутності поняття «витрати» сільськогосподарської діяльності.

Вартісна оцінка виробничого процесу формується через систему витрат, які слугують грошовим виразом спожитих ресурсів. У результаті трансформації ресурсів в межах виробництва утворюється собівартість продукції. Тому достовірне обчислення собівартості можливе лише за умов повного та обґрунтованого врахування усіх витрат на виробництво. З цієї позиції виробничі витрати можуть бути визначені як вартісна оцінка використаних ресурсів, що формують рівень собівартості продукції.

У межах бухгалтерського підходу витрати охоплюють реальні, документально підтверджені витрати, що здійснюються в грошовій формі.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 16 «Витрати», під витратами розуміється зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу. У цьому трактуванні витрати розглядаються з позицій змін у структурі активів та зобов'язань підприємства, а не з точки зору економічної сутності процесу виробництва.

З позицій бухгалтерського обліку витрати охоплюють лише конкретні, вимірювані витрати ресурсів. Водночас у ширшому економічному розумінні витрати характеризуються залученням речовин, енергії та інших природних і техногенних факторів у господарському процесі. Грошовий вимір виробничих витрат, пов'язаний із виготовленням конкретного виду продукції, позначається категорією «собівартість».

Категорії «витрати виробництва» та «собівартість продукції» є взаємопов'язаними, однак, на наш погляд, їх слід розглядати як окремі економічні явища. Собівартість продукції – це самостійна економічна категорія, що відображає складну систему економічних зв'язків між виробничими процесами та суб'єктами господарювання. Водночас цей показник дає змогу оцінити обсяг витрат підприємства на виробництво та реалізацію продукції у грошовому вираженні, а отже, визначити ефективність використання його виробничого потенціалу.

1.2. Витрати виробництва і результати випуску готової продукції рослинництва як об'єкти бухгалтерського обліку

При організації системи бухгалтерського обліку та процедур внутрішнього контролю за витратами у галузі рослинництва доцільно враховувати сезонний характер виробничого циклу та значний обсяг виконуваних операцій у межах технологічного процесу.

Згідно з вимогами Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку № 1 та 16, витрати визначаються як зменшення економічних вигод у формі вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу.

У межах нормативно-методичного підходу до формування витрат на виробництво і вихід продукції на підприємстві передбачено їх групування за двома основними ознаками:

- а) за економічними елементами;
- б) за статтями калькуляції.

Витрати, що включаються до складу виробничої собівартості продукції, класифікуються відповідно до їх економічного змісту за встановленими елементами (рис. 1.3).

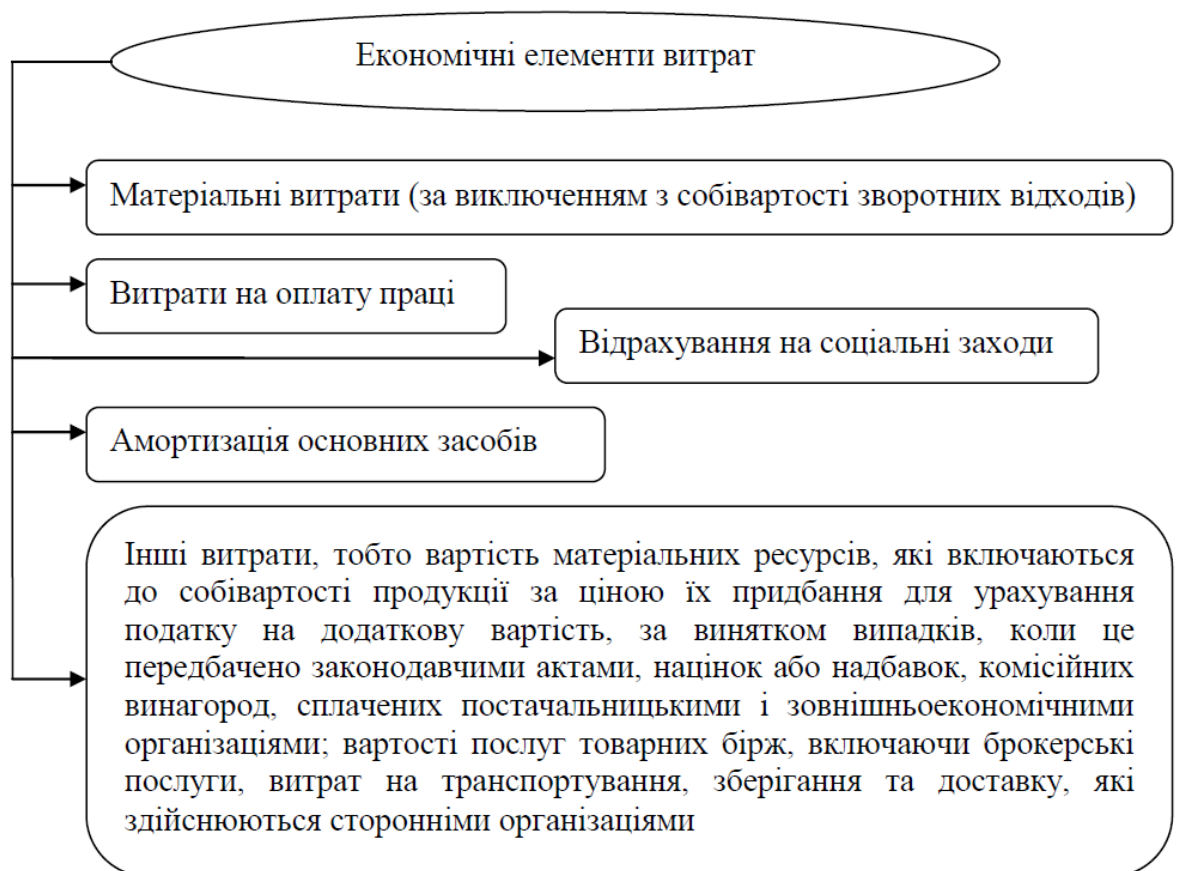


Рис. 1.3. Групування витрат за економічними елементами.

Групування виробничих витрат за економічними елементами є доцільним для вирішення низки управлінських та аналітичних завдань, зокрема: визначення прибутку до оподаткування; формування бюджетів (кошторисів) витрат; розрахунку економічних показників, таких як матеріаломісткість, трудомісткість та структура виробничих витрат.

Облік витрат у розрізі економічних елементів передбачає встановлення факту витрачання ресурсів на виробництво продукції, а також визначення їх грошового еквівалента. Саме на основі цієї класифікації формується кошторис витрат у вартісному вираженні.

Водночас таке групування не дає відповіді на питання про цільове призначення витрат. Тому для забезпечення повноти аналітичної інформації, класифікацію за економічними елементами доповнюють розподілом витрат за статтями калькуляції.

Калькулювання витрат здійснюється на основі даних бухгалтерського обліку за відповідними статтями витрат. Особливістю аграрного сектору є наявність специфічного переліку статей витрат, що використовується у процесі калькулювання. Водночас кожне сільськогосподарське підприємство має право самостійно встановлювати перелік таких статей (рис. 1.4).

Для сільськогосподарських підприємств характерною є відсутність поділу загальновиробничих витрат на постійні та змінні. Це пояснюється тим, що поряд з основною продукцією може одночасно формуватись супутня або побічна продукція, що унеможлиблює чітке віднесення витрат на конкретний вид продукції на момент їх виникнення.

У процесі виробничої діяльності, особливо в аграрному секторі, вагомого значення набувають природні фактори, оскільки сільське господарство тісно пов'язане з біологічними об'єктами – рослинними та тваринами. У цій сфері виробництво є неможливим без застосування природних ресурсів, зокрема ґрунту, сонячної енергії, води та інших компонентів навколишнього середовища.

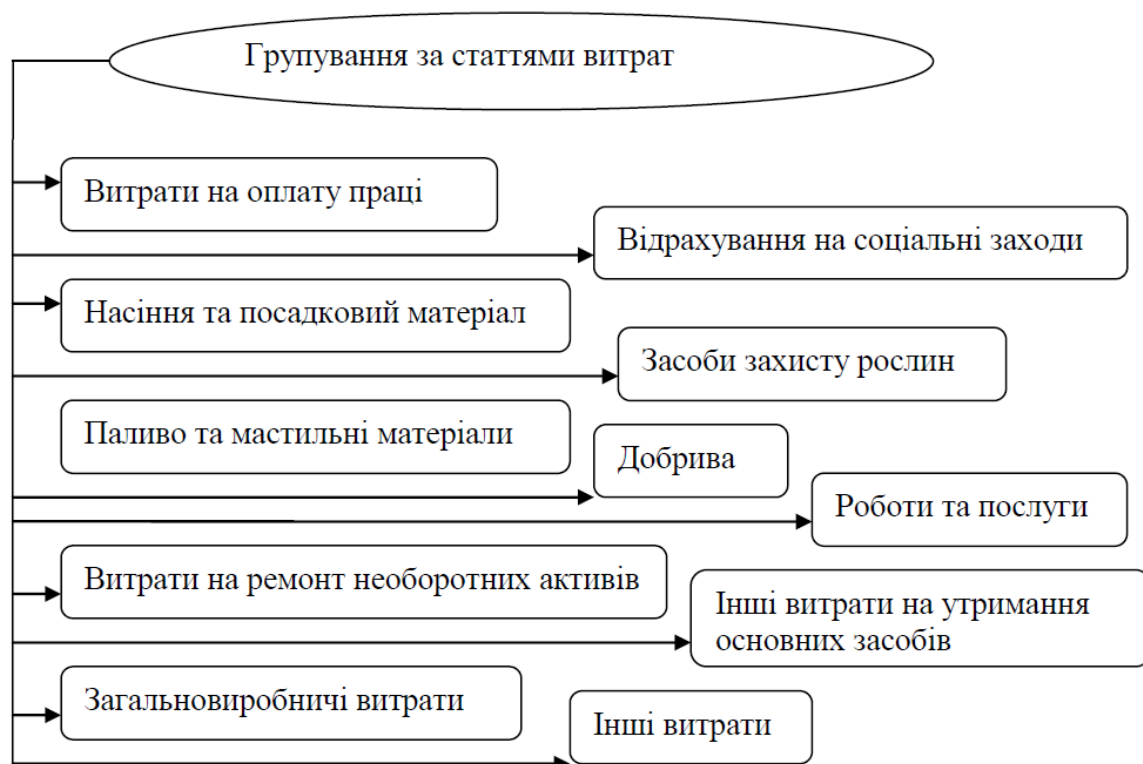


Рис. 1.4. Групування витрат за статтями витрат.

Система обліку витрат у сільському господарстві повинна забезпечувати оперативне, повне та достовірне надходження інформації щодо ресурсів, залучених у виробничий процес (матеріальних, трудових тощо) як у межах окремих галузей і підприємства в цілому, так і за структурними одиницями (бригадами, цехами, фермами тощо). Основною метою обліку витрат на виробництво і вихід продукції є документальне, своєчасне, повне та достовірне відображення фактичних витрат з метою здійснення ефективного контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Підвищення ефективності сільськогосподарського виробництва значною мірою залежить від своєчасного формування обліково-інформаційної бази, яка слугує основою для аналізу рівня витрат, здійснення контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Системний вплив облікової інформації на ефективність виробництва сільськогосподарської продукції представлено нами на рисунку 1.5.

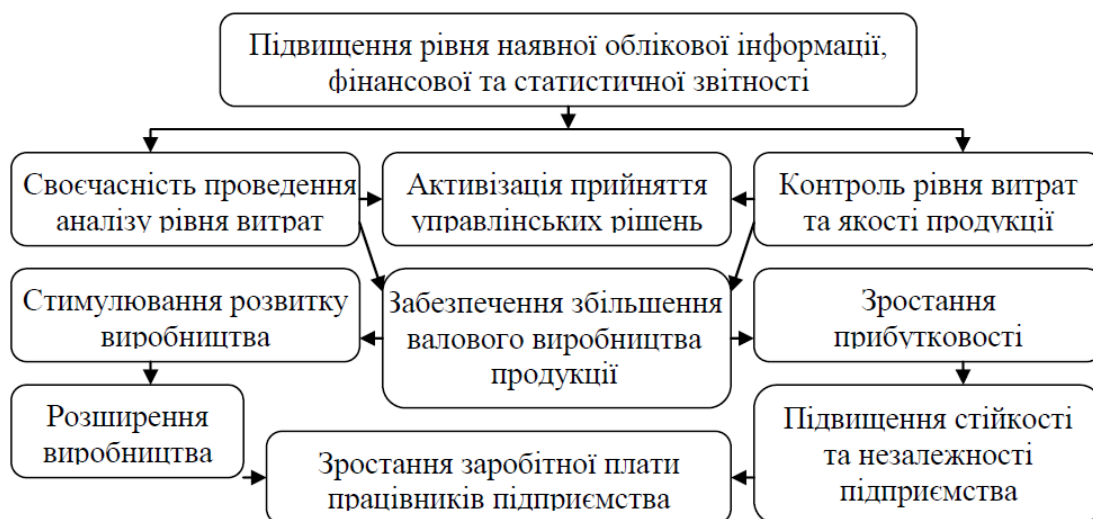


Рис. 1.5. Вплив облікової інформації на підвищення ефективності виробництва сільськогосподарської продукції.

Отже, система бухгалтерського обліку повинна забезпечувати не лише інформацію про загальний обсяг витрат на виробництво та вихід продукції, а й їх деталізацію за напрямками діяльності з метою оцінки ефективності виробничих процесів. Наявність ефективного механізму контролю за рівнем витрат у сільськогосподарському виробництві сприятиме раціоналізації використання матеріально-технічних ресурсів, запобіганню нецільовому використанню необоротних активів, удосконаленню організації посівних і збиральних робіт, а також забезпеченню зниження собівартості продукції, що, своєю чергою, підвищить конкурентоспроможність аграрного підприємства.

1.3. Правове регулювання обліку витрат на виробництво й випуск продукції аграрних підприємств

Функціонування системи обліку та контролю витрат на виробництво і вихід продукції на сучасних підприємствах неможливе без належного

нормативно-правового регламентування.

У сфері регулювання бухгалтерського обліку науковою спільнотою виокремлюються чотири рівні нормативного регулювання: перший рівень охоплює законодавчі акти (закони України, укази Президента України, постанови Кабінету Міністрів України), другий – нормативні документи центральних органів виконавчої влади (Міністерства фінансів України, Державної служби статистики, Державного казначейства, Державної податкової служби, Національного банку України та інших), зареєстровані у Міністерстві юстиції України; третій – відомчі нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, роз'яснення та листи; четвертий – внутрішньогосподарські документи підприємства, що відображають елементи облікової політики (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

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

Найменування	Коротка анотація за темою дослідження
Податковий кодекс України	У Розділі I «Загальні положення» та Розділі III «Податок на прибуток підприємств» Податкового кодексу України визначено поняття витрат, їх складові, а також встановлено порядок їх визнання для цілей оподаткування прибутку підприємств.
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» розкрито визначення ключових понять, зокрема «активи» та «господарська операція», а також сформульовано основні принципи, що регулюють методологічні та організаційні засади ведення бухгалтерського обліку виробничих витрат на підприємстві.
Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» окреслено порядок віднесення доходів і витрат до відповідного звітного періоду. Визначено критерії визнання витрат та встановлено правила їх відображення у складі фінансових результатів підприємства.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»	У Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати» конкретизовано визначення терміна «витрати», охарактеризовано порядок їх визнання, складові елементи та розподіл витрат залежно від їх економічного змісту: а) витрати, які можуть бути прямо співвіднесені з доходами звітного періоду; б) витрати, що забезпечують отримання економічних вигід у декількох звітних періодах.
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві	Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві визначають порядок обліку витрат та розрахунку собівартості сільськогосподарської продукції з урахуванням галузевих особливостей аграрного виробництва.
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	План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджує систематизований перелік рахунків для обліку господарських операцій, накопичення інформації про фінансово-господарську діяльність, з характеристикою економічного змісту, призначенням, типовою кореспонденцією рахунків та методичними рекомендаціями щодо організації аналітичного обліку.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (із змінами та доповненнями) [18] визначає правові основи регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні.

Податковий кодекс України [40] регламентує склад витрат, які враховуються при визначенні об'єкта оподаткування. Документ забезпечує максимальне узгодження класифікацій витрат у бухгалтерському та податковому обліку.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» встановлює мету, склад, принципи складання фінансової звітності, а також вимоги до визнання та розкриття її основних елементів та рух грошових коштів.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [32], підприємство самостійно визначає перелік та склад витрат за статтями, які враховуються у виробничій собівартості продукції. Це забезпечує гнучкість та

адаптивність підходів до обліку з урахуванням специфіки діяльності.

Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), які передбачають використання типової структури статей калькуляції з можливістю її адаптації відповідно до галузевих особливостей діяльності підприємства та інформаційних запитів системи управління.

Оскільки результати калькулювання відіграють важливу роль у забезпеченні інформаційної бази для прийняття управлінських рішень, на практиці витрати, що формують собівартість продукції, групуються за статтями калькуляції. Варто зазначити, що перелік таких статей в Україні не є нормативно закріпленим, і формується підприємством індивідуально.

Одним із ключових інструментів контролю витрат є інвентаризація, що регламентується Положенням № 879 від 02.09.2014, яка дозволяє здійснювати перевірку фактичної наявності матеріальних ресурсів, порівнюючи її з даними бухгалтерського обліку.

План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, а також Інструкція з його застосування № 291 [19] встановлюють правила ведення обліку методом подвійного запису, забезпечуючи систематизацію інформації щодо господарських операцій та фінансового стану підприємства.

Важливу роль у формуванні облікової системи відіграє Наказ про облікову політику підприємства, у якому деталізується підхід до відображення витрат, з урахуванням специфіки діяльності конкретного суб'єкта господарювання.

Таким чином, ефективне нормативно-правове забезпечення системи обліку та контролю витрат на виробництво і вихід продукції є необхідною передумовою для реалізації результативного управління на підприємстві.

Висновки до розділу 1

На основі аналізу підходів до трактування сутності виробничих витрат встановлено, що останні репрезентують економічну плату за можливість реалізації виробничого процесу (зокрема оплату використання ресурсів, послуг, виконаних робіт тощо), що варіюється залежно від умов функціонування підприємства, з метою досягнення максимізації прибутку.

Із позицій бухгалтерського обліку витрати відображають виключно конкретні, документально підтверджені ресурси, що використовуються у господарському процесі. В економічному контексті витрати характеризуються використанням природних ресурсів, матеріальних благ і людської праці.

У процесі вирощування продукції в галузі рослинництва використовується як жива праця, так і засоби та предмети праці. Побудова облікової системи та системи контролю витрат у цій сфері має враховувати сезонність сільськогосподарського виробництва та значні обсяги трудових і технічних операцій. Витрати, що формують собівартість продукції, класифікуються за економічними елементами відповідно до їх змісту.

Облікова система повинна забезпечувати не лише обчислення загальної суми витрат на виробництво та випуск продукції, але й систематизацію облікової інформації у розрізі окремих видів діяльності, що є передумовою визначення ефективності виробничих процесів.

Відповідність системи обліку чинним нормативним вимогам є критично важливою умовою ефективного управління. Її відсутність може спричинити накладення штрафних санкцій, виникнення фінансових ризиків і, в довгостроковій перспективі, загрозу банкрутства підприємства.

РОЗДІЛ II. АНАЛІЗ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА ВИПУСК ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА

2.1. Економічна характеристика ПП Агрофірма «Росток»

Приватне підприємство агрофірма «Росток» розташоване в селі Нова Ободівка, Гайсинського району Вінницької області за адресою вул. Вишнева, 39.

Дане підприємство є найбільшим у селі. Зареєстрованим видом діяльності за КВЕД є вирощування зернових культур (за винятком рису), бобових культур та насіння олійних культур. Власником підприємства є Солодкий Юрій Федорович.

Для комплексного аналізу майнового та фінансового стану ПП агрофірма «Росток» були досліджені відповідні показники за період 2020–2024 роки.

За даними аналітичної таблиці 2.1, на кінець 2020 року вартість майна підприємства становила 37 069,9 тис. грн., при цьому за звітний період відбулося багатократне зростання вартості майна, що зумовлено збільшенням необоротних та оборотних активів. У структурі майна підприємства оборотні активи складають 74,8 %, і їхня вартість також зросла у кілька разів до кінця звітного періоду. Особливу увагу слід приділити суттєвому зростанню вартості необоротних активів, що відображає оновлення основних засобів та формування довгострокових біологічних активів.

Протягом звітного періоду спостерігалось значне зростання вартості майна підприємства. Це зростання було зумовлено переважно збільшенням зобов'язань майже в 7 разів, тоді як решта приросту була забезпечена за рахунок збільшення власного капіталу. На початок досліджуваного

періоду власний капітал мав від'ємне значення через значні збитки. Однак до кінця 2024 року підприємство стало прибутковим. На кінець звітного періоду частка позикових коштів у структурі майна становила 45,5%.

Таблиця 2.1

Оцінка майна та капіталу ПП Агрофірма «Росток»

№ з/п	Види активів (майна) та пасивів (капіталу)	Рік					Відношення у % 2024 р. до 2020 р.
		2020	2021	2022	2023	2024	
1	2	3	4	5	6	7	8
	Майно - усього	2451,0	4865,3	6948,8	24190,0	37069,9	1512,44
1	Необоротні активи	678,9	3283,7	3597,1	10371,0	9354,6	1377,91
1.1	Основні засоби	542,1	533,0	2749,0	8194,6	7141,7	1317,41
1.2	Довгострокові біологічні активи	0,0	0,0	0,0	2105,3	2105,3	—
2	Оборотні активи	1772,1	1581,6	3351,7	13819,0	27715,3	1563,98
2.1	Запаси	1302,9	929,3	2408,7	9166,9	14863,4	1140,79
2.2	Поточна дебіторська заборгованість	443,4	540,4	670,9	1298,7	4743,6	1069,82
2.3	Гроші, їх еквіваленти та поточні фінансові інвестиції	11,3	0,1	2,5	2,7	302,6	2677,88
2.4	Інші оборотні активи	14,5	111,8	269,6	3350,7	7805,7	53832,41
	Капітал - усього	2451,0	4865,3	6948,8	24190,0	37069,9	1512,44
1	Власний капітал	-273,6	-199,6	102,9	8874,1	20238,3	-7386,07
1.1	Зареєстрований (пайовий) капітал	87,0	87,0	87,0	87,0	87,0	100,00
2	Зобов'язання і забезпечення	2724,6	5064,9	6845,9	15315,9	16861,6	618,87
2.1	Поточні зобов'язання	2724,6	5064,9	6845,9	15315,9	16861,6	618,87
2.2	Поточна кредиторська заборгованість	433,7	1970,9	3497,1	13353,8	12256,7	2826,08

Аналіз структури, ступеня зносу, коефіцієнтів оновлення та вибуття основних засобів ПП «Агрофірма «Росток» (додаток А) показав, що за звітний період вартість основних фондів збільшилася на 8136,2 тис. грн. Розрахунки свідчать про збільшення коефіцієнтів приросту основних виробничих засобів на 3,33 % (2619,92 тис. грн) та оновлення на 3,09 %, що підтверджує достатнє поповнення підприємства основними засобами. Рівень придатності основних засобів до експлуатації протягом усього

періоду дослідження залишався високим, коливаючись у межах 89,5–94,0%.

Фінансові результати діяльності підприємства представлені в додатку Б. Спостерігалось значне збільшення доходу від реалізації продукції, що пояснюється нарощуванням обсягів виробництва. Основну частку загальних доходів становить дохід від реалізації, тоді як інші доходи мають незначну питому вагу. У 2020 році підприємство було збитковим, але з 2021 року його діяльність стала прибутковою. Загалом за 2021–2024 роки показник прибутку зріс в десятки разів в абсолютному вираженні.

Аналіз фінансової стійкості показав, що коефіцієнт автономії досяг мінімально нормативного значення лише у 2024 році, що свідчить про здатність підприємства покривати свої зобов'язання власним капіталом. Виявлено позитивну динаміку зниження коефіцієнта концентрації позикового капіталу, що відображає рівень використання залученого капіталу. Це значення знизилося на 59,08% і стало нормативним у 2024 році. Відсутність змін у значенні коефіцієнта довгострокового залучення позикових коштів вказує на використання кредитних ресурсів на довгостроковій основі.

Аналіз платоспроможності та ліквідності (додаток В) показав підвищення суми високоліквідних активів у 3 рази. Однак, перевищення темпів зростання найбільш строкових зобов'язань над темпами зростання високоліквідних активів призвело до низьких значень коефіцієнтів ліквідності. Попри це, динаміка коефіцієнтів покриття є позитивною, хоч їхні значення суттєво нижчі за нормативні. Зокрема, коефіцієнт покриття був меншим за нормативне значення на 0,36 пункти, що свідчить про можливість підприємства покрити свої зобов'язання майже в повному обсязі.

Коефіцієнти оборотності оборотних активів мали позитивну динаміку, що відповідає нормативним вимогам. Це зумовлено значним

зростанням чистого доходу від реалізації та підвищенням середньорічної вартості оборотних активів. Загальний коефіцієнт обертання капіталу (додаток Ж) збільшився майже в 5 разів, що вказує на прискорення використання коштів у господарській діяльності. Тривалість обороту оборотних активів скоротилася до 81 дня на кінець 2020 року. Також спостерігається зниження тривалості обороту поточної дебіторської заборгованості, що дозволяє підприємству швидше отримувати кошти для своїх потреб.

Згідно з розрахунками, наведеними в додатку 3, фінансовий стан ПП «Агрофірма «Росток» протягом 2020–2024 років оцінювався рейтингом «Б». У 2023 році рейтинг покращився до А і зберігався на цьому рівні у 2024 році. Це свідчить про найвищий рейтинг фінансового стану підприємства, починаючи з 2023 року.

Підсумовуючи, фінансовий стан підприємства є цілком задовільним. Воно здійснює прибуткову діяльність, має достатній рівень ліквідності для покриття поточних зобов'язань. Стійкий фінансовий стан, що забезпечує покриття запасів і витрат власними оборотними коштами, значно знижує ризики в процесі господарської діяльності.

ПП «Агрофірма «Росток» діє відповідно до чинного законодавства України та статутних документів. Керівництво здійснює директор, а діяльність підприємства планується самостійно з урахуванням попиту на послуги та перспектив розвитку.

Організація бухгалтерського обліку відповідає Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та П(С)БО. Бухгалтерія складається з п'яти працівників, кожен з яких виконує свої функціональні обов'язки: головний бухгалтер, бухгалтер з обліку розрахунків, бухгалтер з обліку виробництва та ТМЦ, бухгалтер з обліку розрахунків з працівниками та касир.

Згідно Міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку, нормативна чисельність працівників визначається

за формулою:

$$Ч = (T_3 / \Phi) * K * K_{кпз} \quad (1)$$

Для досліджуваного підприємства це значення становить:

$$Ч = (8766,94 / 2080) * 1,1 * 1,1 = 5,1 \sim 5 \text{ (осіб)}$$

Бухгалтерський облік у ПП «Агрофірма «Росток» є раціонально організованим. Якісний склад обліково-аналітичної служби, представлений у таблиці 2.2, характеризується високим рівнем професіоналізму.

Таблиця 2.2

**Якісні характеристики працівників обліково-аналітичної служби
ПП Агрофірма «Росток»**

Посада	Наявність вищої освіти	у т.ч. за фахом	Рік закінчення ВНЗ	Підвищення кваліфікації	Вік працівника	Література, якою користується	Програми і продукти, якими володіє
Головний бухгалтер	+	+	1996	семінари	42	Баланс-Агро, Все про бухоблік	1С: Бухгалтерія, Парус, М.Е.Дос, ОПЗ, Соната, IFin
Бухгалтер з обліку розрахунків	+	+	2001	семінари	37	Баланс-Агро, Все про бухоблік	1С: Бухгалтерія, Парус
Бухгалтер з обліку виробництва та ТМЦ	+	+	2005	семінари	40	Баланс-Агро, Все про бухоблік	1С: Бухгалтерія, М.Е.Дос
Бухгалтер з обліку розрахунків з працівниками	+	+	1998	семінари	45	Баланс-Агро, Все про бухоблік	1С: Бухгалтерія, М.Е.Дос
Касир	+	–	2005	–	34	Все про бухоблік	1С: Бухгалтерія

Усі працівники бухгалтерії систематично підвищують свою кваліфікацію, використовуючи професійні періодичні видання та відвідуючи спеціалізовані семінари.

На підприємстві застосовується комбінована форма бухгалтерського обліку, яка поєднує елементи комп'ютеризованої та журнально-ордерної систем.

1. Часткова автоматизація: Ділянки обліку, пов'язані з витратами на виробництво, виходом готової продукції (рослинництво, тваринництво), а також нарахуванням відрядної оплати праці, ведуться за журнально-ордерною системою. Накопичувальні документи, сформовані на основі первинних даних, потім переносяться до комп'ютерної програми «1С: Бухгалтерія».

2. Повна автоматизація: Інші ділянки обліку є повністю автоматизованими. Бухгалтери створюють первинні документи безпосередньо в програмі «1С: Бухгалтерія», яка на їх основі формує реєстри синтетичного та аналітичного обліку.

Для складання фінансової звітності та електронного обміну податковими накладними з контрагентами використовується програмне забезпечення «М.Е.Дос».

Аналіз організаційних засад побудови обліку виробничого процесу свідчить про задовільну кваліфікацію працівників бухгалтерії. Їхня чисельність відповідає нормативним вимогам. Наказ про облікову політику підприємства містить усі необхідні положення, які регламентують питання обліку витрат на виробництво та виходу готової продукції рослинництва.

2.2. Оцінка сучасного стану бухгалтерського обліку витрат на виробництво і результати продукції рослинництва

На підприємстві первинні документи створюються на паперових носіях безпосередньо в момент здійснення господарських операцій, що відповідає вимогам законодавства. Подальша обробка інформації відбувається в бухгалтерії в електронному вигляді, з використанням програми «1С: Бухгалтерія».

Нарахування оплати праці для механізованих робіт здійснюється на підставі облікових листів тракториста-машиніста (ф. № 65). У разі використання цього документа для комбайнерів до нього додається другий примірник Реєстру відправлення зерна та іншої продукції з поля. Для обліку немеханізованих робіт застосовується обліковий лист праці та виконаних робіт (ф. № 66).

Додатково, для обліку трудових витрат використовується наряд на відрядну роботу, який може бути індивідуальним або бригадним. Наряд виписується на термін до одного місяця та фіксує виконані роботи. Витрати на автотранспорт списуються на підставі Дорожнього листа вантажного автомобіля, що видається водієві на один день або зміну. Транспортні роботи тракторів обліковуються за допомогою Дорожнього листа трактора. Таким чином, на підприємстві налагоджено ефективний процес документування та обліку виробничих витрат, що забезпечує точність фінансової інформації.

На підприємстві обробка первинних документів з обліку праці здійснюється шляхом їх введення в електронну форму «Нарахування заробітної плати» в програмі «1С: Бухгалтерія». Дані з табелів обліку робочого часу, облікових листів тракториста-машиніста та облікових листів праці та виконаних робіт є підставою для заповнення цього документа.

На вкладці «Основна» визначаються вид оплати, рахунок обліку

заробітної плати та інших виплат, кількість відпрацьованих днів, а також середньооблікова чисельність працівників.

На вкладці «Додаткова» вказуються вид і рахунок витрат, а також вид діяльності. Такий підхід забезпечує автоматичне віднесення нарахованої заробітної плати на конкретний об'єкт обліку витрат.

Облік амортизації основних засобів, які використовуються у виробництві (зокрема, в рослинництві), також повністю автоматизований. Ця операція виконується в програмі «1С: Бухгалтерія» за допомогою документа «Закриття місяця».

У довіднику програми для кожного об'єкта необоротних активів заздалегідь визначено рахунки, на які нараховується сума амортизації. Процес нарахування амортизації запускається через меню «Операції» → «Регламентні операції» → «Закриття місяця». Користувач створює новий документ, вказує дату (останній день місяця) та активує лише опції, що стосуються нарахування амортизації основних засобів і нематеріальних активів. Сформовані бухгалтерські проводки можна переглянути за допомогою кнопки «Дт — Кт» на панелі документа.

Для контролю правильності нарахувань використовується звіт «Відомість амортизації ОС за період», доступний у меню «Основні засоби». Цей механізм дозволяє ефективно та точно вести облік амортизації, забезпечуючи достовірність даних для фінансової звітності.

Облік витрат матеріальних цінностей у виробництві (насіння, добрива тощо) здійснюється на підставі первинних документів, які складаються безпосередньо під час господарських операцій. До цих документів належать: Акт на витрату насіння і садивного матеріалу (для списання посівного матеріалу); Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (для списання добрив та хімікатів); Акт на списання виробничого та господарського інвентарю; Лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей та запчастин.

На основі цих документів бухгалтер з обліку товарно-матеріальних цінностей вводить дані в електронну форму «Списання ТМЦ» в програмі «1С: Бухгалтерія». Ця форма містить інформацію про склад, рахунок списання, об'єкт обліку витрат, причину списання, найменування, кількість та суму запасів. Електронний документ також дозволяє створити друковану форму акта списання. Протягом звітного періоду витрати виробництва відносяться в дебет рахунка 23 «Виробництво» з кредиту рахунків матеріальних ресурсів.

Вартість робіт і послуг, наданих сторонніми підприємствами, фіксується за допомогою таких документів, як рахунки на оплату та акти виконаних робіт. Ці дані вносяться в електронні документи «Рахунок-фактура» та «Послуги сторонніх організацій» в програмі «1С: Бухгалтерія».

Загальновиробничі витрати включаються у витрати рослинництва на підставі електронного документа «Фінансові результати».

Для оприбуткування готової продукції використовуються такі первинні документи, які складаються вручну:

А) Для зернової продукції: 1. Реєстр відправки зерна та іншої продукції з поля; 2. Реєстр приймання зерна вагарем; 3. Відомість руху зерна та іншої продукції з поля; 4. Акт на сортування та сушіння продукції рослинництва.

Б) Для продукції тваринництва: 1. Молоко: Журнал обліку надою молока; 2. Приплід: Акт на оприбуткування поточних біологічних активів; 3. Приріст живої маси: Відомість зважування тварин та Розрахунок визначення приросту живої маси; 4. Інша продукція: Щоденник надходження сільськогосподарської продукції.

Ці документи є основою для систематичного обліку надходження готової продукції на підприємстві.

Первинні документи передаються до бухгалтерії, де їхні дані узагальнюються в комп'ютерній програмі. Для оформлення операцій з

випуску готової продукції протягом звітної періоду використовується документ «Калькуляція». Його можна створити через меню «Документи» → «Виробництво» → «Калькуляція», і він зберігається в журналі «Виробництво».

Документ «Калькуляція» фіксує витрати матеріальних цінностей згідно з первинними документами та автоматично розраховує собівартість одиниці продукції. Програма розрізняє два типи калькуляцій: попередня калькуляція — створюється як новий документ і слугує для попереднього розрахунку витрат та остаточна калькуляція — формується на основі вже існуючого документа, враховуючи при цьому розподілені накладні витрати між об'єктами обліку. Зміна режиму калькуляції після її створення неможлива.

Аналітичний облік у галузі рослинництва здійснюється за об'єктами обліку, до яких належать сільськогосподарські культури (або їх групи), види виконуваних робіт, внутрішньогосподарські підрозділи тощо. Конкретний перелік об'єктів аналітичного обліку визначається кожним сільськогосподарським підприємством самостійно, з урахуванням особливостей господарської діяльності та умов функціонування. У тваринництві аналітичний облік ведеться за видами тварин з деталізацією за окремими технологічними групами.

На підприємстві ПП Агрофірма «Росток» аналітичні рахунки до рахунку 23 «Виробництво» формуються із використанням механізму субконто. Облік витрат здійснюється як за звітний місяць, так і нарастаючим підсумком з початку звітної року.

У програмному забезпеченні «1С: Бухгалтерія» для обліку витрат і продукції застосовується рахунок 23 «Виробництво», який належить до балансових, активних, операційних і калькуляційних рахунків. За дебетом цього рахунку відображається накопичення витрат, за кредитом — випуск продукції.

Розмір незавершеного виробництва визначається на кінець місяця за

результатами інвентаризації, що проводиться за видами витрат. Відповідна інформація вноситься до системи після розподілу загальновиробничих витрат, зазвичай в останній календарний день місяця, із використанням функціоналу документа «Незавершене виробництво» (меню: Документи / Виробництво / Незавершене виробництво).

По завершенню звітної періоду загальновиробничі витрати розподіляються між рахунками виробництва та собівартістю готової продукції (за аналітикою «Види витрат») відповідно до положень П(С)БО 16. Розподілені витрати відображаються за дебетом рахунку 23 (у межах конкретного виду діяльності) та кредитом рахунку 91. Частина витрат, що залишилася нерозподіленою, обліковується за дебетом рахунку 901 «Собівартість реалізованої продукції». Для цього в обліковій системі використовується документ «Фінансові результати» з режимом закриття загальновиробничих витрат (рахунок 91).

Уся первинна інформація, яка вводиться до програмного забезпечення як через сформовані документи, так і безпосередньо до Журналу операцій, формує відповідну кореспонденцію рахунків. На основі проведених записів система генерує бухгалтерську звітність та аналітичні документи, зокрема: Оборотно-сальдову відомість за рахунками та/або субрахунками; Шахову відомість; Аналіз рахунку із підсумками за всіма кореспондуючими рахунками; Обороти рахунку з відображенням сальдо, дебетових і кредитових оборотів та оборотів із іншими рахунками за обраний період; Зведені проводки, які є підсумком усіх кореспонденцій; Аналіз рахунку за датами із деталізацією залишків, оборотів і кореспонденцій за кожен день звітної періоду; Журнальний ордер як вибірка проводок за визначеними ознаками; Картку рахунку, що містить усі проводки за відповідним рахунком.

Для забезпечення ведення аналітичного обліку в інформаційній системі формуються спеціалізовані документи за об'єктами обліку, зокрема: Оборотно-сальдова відомість із відображенням залишків та

оборотів за кожним об'єктом; Картка субконто, яка містить всі пов'язані з об'єктом проводки; Аналіз рахунку по субконто – відображення кореспонденцій із різними рахунками за кожним об'єктом; Аналіз субконто, що містить узагальнення всіх операцій, у яких задіяне відповідне субконто; Обороти між субконто, які відображають взаємні обороти між субконто одного типу і субконто іншого типу.

На основі даних, накопичених у регістрах синтетичного та аналітичного обліку, автоматично формується Оборотно-сальдова відомість по підприємству та Головна книга. Для підготовки фінансової звітності облікові дані експортуються до програмного забезпечення «М.Е.Дос».

Узагальнюючи результати дослідження, слід зазначити, що синтетичний та аналітичний облік витрат на виробництво продукції в ПП Агрофірма «Росток» організовано на належному рівні. У межах проведеного магістерського дослідження суттєвих недоліків у веденні обліку на цьому напрямі виявлено не було.

Разом із тим встановлено, що на підприємстві реалізується переважно наступний контроль, спрямований на виявлення недоліків, які не були усунені в процесі попереднього та поточного контролю. Така форма контролю полягає у ретроспективній перевірці законності та достовірності здійснених господарських операцій, що дозволяє виявити порушення, зловживання та інші відхилення, з подальшим формуванням відповідних заходів для їх усунення та запобігання в майбутньому. Особливістю такого контролю є його здійснення після завершення господарських процесів, що, з одного боку, не дає змоги вплинути на вже здійснені дії, але з іншого – забезпечує основу для вдосконалення подальшої діяльності підприємства.

У межах контрольних процедур, що здійснюються бухгалтерською службою ПП Агрофірма «Росток», перевіряється наявність і правильність оформлення первинних документів, які є підставою для облікових записів

при формуванні собівартості послуг. Зокрема, контролюється коректність віднесення витрат до складу собівартості, повнота і достовірність відображення господарських операцій у системі обліку й звітності, відповідність ведення синтетичного та аналітичного обліку вимогам чинного законодавства та внутрішньої облікової політики, а також обґрунтованість формування собівартості послуг за калькуляційними об'єктами.

У процесі контролю за формуванням витрат на виробництво проводиться аналіз методики їх обліку, її відповідність обліковій політиці підприємства, а також дотримання принципу відповідності витрат обліковому періоду, незалежно від моменту їх фактичної оплати. Особлива увага приділяється правильному розмежуванню прямих і непрямих витрат, що включаються до собівартості, а також витрат, віднесення яких до конкретного калькуляційного періоду є утрудненим.

Під час проведення контрольних заходів ретельно аналізуються показники фактичного надходження готової продукції, а також правильність відображення операцій за кредитом рахунка 23 «Виробництво» і дебетом рахунка 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва». Дані реєстрів аналітичного обліку порівнюються з інформацією щодо надходження продукції на склад, відомостями про її випуск та первинними документами.

Крім того, з'ясовується наявність випадків безпідставного віднесення на собівартість нестач, псування матеріальних цінностей, витрат, не пов'язаних із виробничим процесом, а також фактів перенесення витрат із попередніх періодів на поточний.

Контроль витрат за окремими калькуляційними статтями передбачає перевірку наявності відповідних первинних документів, які підтверджують їх здійснення. Також виконується зустрічна перевірка даних щодо списання витрат за елементами та калькуляційними статтями з відповідними первинними документами, оцінюється узгодженість

синтетичного й аналітичного обліку.

Зазначимо, що в рослинництві контроль на ПП Агрофірма «Росток» здійснюється переважно за агротехнічними періодами, що має певні недоліки порівняно з помісячною формою контролю. Зокрема, при помісячному підході результати вирощування сільськогосподарських культур можуть бути оцінені до 12 разів на рік, тоді як при контролі за агротехнічними періодами – лише тричі. У випадках догляду за окремими культурами контрольні заходи можуть здійснюватися з періодичністю один раз на 4–5 місяців, що є недостатнім для оперативного виявлення відхилень та прийняття коригувальних рішень.

Загалом, система внутрішнього контролю в ПП Агрофірма «Росток» перебуває на недостатньо розвиненому рівні, що підтверджується наявністю лише фрагментарних її елементів, переважно у формі періодичної інвентаризації. Окремі контрольні заходи здійснюються без належної координації з боку системи управління підприємства, а їх результати обмежуються реалізацією виключно заключного (ретроспективного) контролю. Такий підхід має епізодичний характер і не забезпечує повноцінного функціонування системи внутрішнього контролю, що є необхідною умовою ефективного управління процесами.

У зв'язку з цим вважаємо за доцільне ініціювати розробку та впровадження на підприємстві комплексної системи внутрішнього контролю, орієнтованої на регулярний моніторинг витрат на виробництво та облік результатів діяльності в галузі рослинництва. Особливе значення у такій системі має набути контроль за формуванням витрат і виходом продукції, який повинен відігравати ключову роль у підвищенні ефективності функціонування підприємства.

Зазначена проблема є актуальною та потребує подальших наукових досліджень, спрямованих на виявлення шляхів удосконалення механізмів контролю витрат на виробництво та обсягів виходу продукції у галузі рослинництва.

2.3. Методичні положення реалізації контролю витрат на виробництво продукції рослинництва

У сучасних умовах ведення підприємницької діяльності розмежування системи бухгалтерського обліку та контрольних процедур втрачає практичну доцільність. Облікова система забезпечує фіксацію господарських процесів і подій, пов'язаних із змінами у складі активів підприємства та джерелами їх формування. Однак, поряд із реєстрацією таких змін, важливо забезпечити їх належний контроль. Особливу увагу при цьому слід зосередити на процесах виробництва та формуванні випуску продукції, зокрема у сільськогосподарських підприємствах.

Для управлінського персоналу аграрних суб'єктів господарювання особливої ваги набувають контрольні процедури, пов'язані з обліком витрат на виробництво та обсягів виходу продукції у галузі рослинництва. Ці процедури відіграють ключову роль у забезпеченні рентабельності діяльності та формуванні економічної стійкості підприємства.

Внутрішній контроль, що здійснюється фахівцями підприємства, має на меті забезпечення належного рівня забезпеченості виробництва матеріальними ресурсами, контроль за їх збереженням, сприяння впровадженню інноваційних технологій і раціональних методів господарювання, а також забезпечення економного використання паливно-енергетичних ресурсів з метою зниження собівартості продукції.

Особливе значення у структурі внутрішнього контролю посідає контроль за витратами на виробництво. Він охоплює спостереження за процесами та чинниками, що формують витрати, а також впливають на рівень собівартості виготовленої та реалізованої продукції.

На думку Гнатишин Л. внутрішній контроль витрат на виробництво має включати такі основні завдання:

- підтвердження достовірності відображення в обліку прямих і непрямих витрат;

- оцінювання якості проведення інвентаризації незавершеного виробництва;
- арифметична перевірка показників собівартості за даними обліку витрат;
- зниження обсягів використання основних і допоміжних матеріалів на одиницю продукції;
- зменшення матеріаломісткості та енергомісткості продукції;
- попередження неправомірних дій та непродуктивних витрат;
- зниження рівня загальновиробничих витрат;
- недопущення виробничого браку та зниження якості продукції.

Узагальнення результатів внутрішнього контролю для формування варіативного інформаційно-аналітичного підґрунтя прогностичних показників [12, с. 86].

Таким чином, ефективна організація внутрішнього контролю витрат на виробництво є важливою складовою управлінської системи, що сприяє підвищенню ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств і забезпеченню стабільного розвитку у сучасному конкурентному середовищі.

Внутрішній контроль витрат на виробництво має специфічну особливість – він здійснюється безпосередньо в процесі господарської діяльності підприємства, тобто на етапі здійснення та документального оформлення господарських операцій. Такий підхід дає змогу своєчасно виявляти відхилення, аналізувати причини їх виникнення та оперативно вживати заходів для їх усунення.

В.А. Дерій класифікує контроль витрат на підприємстві на попередній, поточний та наступний, кожен з яких виконує окрему функціональну роль у системі управління витратами:

Попередній контроль відіграє ключову роль у процесі планування витрат, дозволяючи зменшити їх обсяг ще на стадії погодження ресурсного забезпечення: планування матеріальних витрат, формування фонду оплати

праці, визначення накладних витрат та розрахунку коефіцієнтів їх розподілу, встановлення норм і нормативів;

Поточний контроль забезпечує постійний моніторинг фактичних витрат з метою їх порівняння з плановими показниками, затвердженими нормами та нормативами;

Наступний контроль орієнтований на перевірку правомірності вже здійснених витрат на основі первинної документації. Його завданням є встановлення відповідальності за допущені відхилення: виявлення осіб, які допустили перевищення витрат або досягли економії, а також аналіз дій, вжитих для підвищення ефективності використання ресурсів, включаючи застосовані заохочення або санкції [14, с. 255].

Таким чином, ефективне функціонування системи контролю на підприємстві передбачає її орієнтацію на своєчасне інформування керівництва щодо необхідності вжиття коригуючих та превентивних заходів, що ґрунтуються на ухваленні ефективних управлінських рішень.

Одним із провідних методів бухгалтерського обліку, що забезпечує реалізацію контрольної функції, є інвентаризація. Вона слугує інструментом перевірки збереження та використання матеріальних ресурсів підприємства шляхом зіставлення даних бухгалтерського обліку з фактичною наявністю об'єктів. Загальний порядок проведення інвентаризації регламентується Положенням про інвентаризацію активів і зобов'язань.

Однак, з огляду на специфіку діяльності аграрного сектору, Міністерством аграрної політики розроблено Методичні рекомендації з інвентаризації на сільськогосподарських підприємствах, що враховують особливості обліку в цьому виді діяльності. Зокрема, у галузі рослинництва періодичність проведення інвентаризацій має свою специфіку, зумовлену різноманітністю об'єктів обліку, сезонністю сільськогосподарських робіт та фізико-біологічними властивостями активів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Періодичність проведення інвентаризації у рослинництві

Об'єкти інвентаризації	Строки проведення
Основні засоби; нематеріальні активи; незавершені капітальні вкладення; незакінчені капітальні ремонти і витрати майбутніх періодів	не рідше 1 разу на рік перед складанням річних звітів, але не раніше 1 жовтня звітного року
Земельні угіддя, землі водного фонду, будівлі, споруди (в т.ч. гідротехнічні), інші нерухомі об'єкти основних засобів	1 раз на 3 роки
Незавершене виробництво та напівфабрикати власного виробництва, в т.ч.: незавершене виробництво рослинництва; незавершене виробництво в допоміжних, інших виробництвах і господарствах	перед складанням річної звітності: на 1 листопада або 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)

Для забезпечення ефективного проведення інвентаризації у сільськогосподарських підприємствах, зокрема через територіальну розпорошеність об'єктів (таких як земельні ділянки, елеватори тощо) та необхідність володіння специфічними знаннями, доцільно формувати окремі інвентаризаційні комісії для різних об'єктів обліку. Такий підхід сприяє підвищенню якості та об'єктивності контрольних заходів.

Оперативний контроль витрат на виробництво продукції рослинництва доцільно здійснювати щоденно, поєднуючи його з технологічним контролем. Це реалізується шляхом систематичного порівняння фактичних обсягів виконаних робіт і витрат із затвердженими

нормативами, визначеними у технологічних картах. Такий підхід передбачає безперервний моніторинг руху матеріальних ресурсів, об'єктів незавершеного виробництва та готової продукції з метою накопичення та групування витрат за відповідними об'єктами обліку. У подальшому це дає змогу порівнювати фактичні показники з бюджетними і виявляти відхилення.

Завершення виробничого циклу у рослинництві супроводжується підбиттям підсумків діяльності за звітний період (як правило, рік), що є підставою для оцінювання ефективності роботи центрів відповідальності. Такий підсумковий контроль витрат дозволяє ідентифікувати джерела економії або перевитрат ресурсів. Зокрема, для кожної окремої культури аналізуються фактичні витрати у прив'язці до площі посіву та обсягів отриманої продукції, з подальшим зіставленням з бюджетними орієнтирами. Отримані результати є підґрунтям для прийняття рішень щодо нарахування винагород працівникам виробничих підрозділів.

У випадках, коли площа посівів змінюється упродовж року, виникає необхідність коригування раніше встановлених планових завдань щодо витрат і очікуваного виходу продукції. Такі зміни впливають на обсяг умовно-змінних витрат, однак здебільшого вони не залежать від діяльності самих виробничих підрозділів. До таких змін також належать коливання цін на ресурси, зумовлені інфляційними процесами або зростанням вартості окремих послуг та матеріалів.

У випадку незмінної площі посівів контроль здійснюється шляхом порівняння нормативних та фактичних витрат, що відображає зміну обсягу змінних витрат. Наприклад, підвищення вартості послуг зі збирання, транспортування, обробки або підготовки продукції до реалізації чи зберігання прямо впливає на суму змінних витрат у розрахунку на 1 центнер готової продукції.

Важливим фактором, що впливає на формування витрат, є природно-кліматичні умови та надзвичайні ситуації, які, попри свою

непередбачуваність, можуть істотно змінювати структуру витрат. З огляду на це виникає необхідність у регулярному, частіше ніж щоквартальному, коригуванні планових показників, що має здійснюватися у формі відповідного документального оформлення.

У виробничих підрозділах рослинницького напрямку коригування виробничих завдань доцільно проводити на початку або в процесі весняно-польових робіт. Причинами таких коригувань можуть бути, зокрема, зміна призначення озимих посівів або заміна однієї культури іншою, рідше – зміна технології вирощування. Внаслідок цього виникає потреба у перегляді запланованих доходів і витрат підрозділу. Для цього розробляється нова або додаткова технологічна карта, яка містить оновлені показники витрат і очікуваного доходу.

Висновки до розділу 2

Узагальнюючи результати дослідження практичних аспектів обліку витрат на виробництво та вихід продукції рослинництва, у межах магістерської роботи сформульовано такі висновки:

Фінансовий стан ПП Агрофірма «Росток» можна визнати задовільним, оскільки підприємство функціонує з отриманням прибутку. Достатній рівень ліквідності свідчить про здатність підприємства своєчасно виконувати поточні зобов'язання, що свідчить про ефективне управління грошовими коштами. Стійкий фінансовий стан, який забезпечується достатнім рівнем власних оборотних ресурсів, сприяє зниженню ризиків у процесі господарської діяльності, зокрема щодо формування запасів та покриття витрат.

Обліково-аналітична служба підприємства укомплектована кваліфікованими спеціалістами, чисельність яких відповідає нормативним

вимогам. Працівники систематично підвищують професійний рівень шляхом участі у профільних семінарах та ознайомлення з фаховими виданнями. Облікова політика підприємства регламентована відповідним наказом, який містить усі необхідні положення щодо організації обліку витрат на виробництво та обліку виходу готової продукції рослинництва.

Документування первинних господарських операцій на місцях виникнення витрат здійснюється у паперовому форматі, після чого інформація обробляється в електронній формі із використанням програмного забезпечення «1С: Бухгалтерія». На основі аналітичних та синтетичних регістрів обліку автоматично формується Оборотно-сальдова відомість і Головна книга. Дані експортуються до системи «М.Е.Дос» для подальшого складання фінансової звітності. В цілому, організація синтетичного та аналітичного обліку витрат на виробництво у ПП Агрофірма «Росток» здійснюється на належному рівні, а під час дослідження істотних недоліків у цій сфері виявлено не було.

У магістерській роботі обґрунтовано методичні підходи до обліку витрат сільськогосподарського підприємства, які дають змогу визначати показники собівартості продукції відповідно до положень національного стандарту П(С)БО 30 «Біологічні активи». Запропоновано обліковувати лише фактичні витрати сільськогосподарської діяльності за дебетом рахунку 23, що дозволяє формувати виробничу собівартість продукції безпосередньо в момент її отримання. Реалізація таких підходів сприятиме оперативному прийняттю управлінських рішень щодо формування ціни реалізації, співвіднесеної з фактичними витратами, з метою максимізації фінансового результату підприємства.

РОЗДІЛ III. НАПЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ПП АГРОФІРМА «РОСТОК»

3.1. Основні вектори удосконалення системи обліку витрат на виробництво та вихід продукції рослинництва

Нові концептуальні підходи до трактування витрат сільськогосподарської діяльності, а також зростаючі інформаційні потреби як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів облікової інформації зумовили необхідність удосконалення методологічного підходу до організації обліку виробничих витрат.

Запропонована методика передбачає оперативний розподіл загальновиробничих витрат протягом звітного періоду із застосуванням нормативних ставок розподілу, які розраховуються на основі планових або фактичних показників прямих та загальновиробничих витрат попереднього періоду. Умовою застосування такого підходу є стабільність обсягів і структури виробництва. Реалізація цих підходів забезпечить можливість формування достовірної інформації про витрати сільськогосподарської діяльності за дебетом рахунку 23 «Виробництво» та визначення виробничої собівартості продукції. У свою чергу, за кредитом відповідного субрахунку 23, згідно з вимогами П(С)БО 30 «Біологічні активи», відображається оприбуткування сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів за справедливою вартістю.

На рисунку 3.1 представлено методичні підходи до організації обліку виробничих витрат сільськогосподарського підприємства, що дають змогу точно визначати собівартість продукції з урахуванням положень національного стандарту П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Таким чином, впровадження запропонованої методики обліку

дозволяє по дебету рахунку 23 фіксувати виключно фактичні витрати, пов'язані із здійсненням сільськогосподарської діяльності, що забезпечує формування достовірної інформації про виробничу собівартість продукції у момент її отримання. Запропонований підхід сприяє оперативному прийняттю управлінських рішень щодо ціноутворення, орієнтованого на максимізацію прибутковості виробництва.



Рис. 3.1. Запропоновані методичні підходи до обліку виробничих витрат сільськогосподарського підприємства.

Окрему увагу слід приділити правильному оцінюванню готової продукції рослинництва у момент її первісного визнання та

оприбуткування. Визначення способу такої оцінки має бути відображене в Наказі про облікову політику підприємства, адже обраний метод безпосередньо впливає на організацію обліку виходу продукції, зокрема зернових культур.

У разі обрання підприємством оцінки готової продукції за справедливою вартістю, необхідно встановити чіткий порядок її визначення та документального оформлення. У такому випадку оприбуткування здійснюється за справедливою вартістю з одночасним визначенням відповідних доходів або витрат.

Актуалізується необхідність формування якісної інформаційної бази щодо обсягів та вартості виробництва в ПП Агрофірма «Росток» на основі достовірної облікової інформації. Первинні дані фіксуються у відповідних документах, тому повнота та точність їх заповнення мають забезпечувати належний інформаційний рівень для прийняття ефективних управлінських рішень у специфічних умовах функціонування аграрного сектору. Проте, на сучасному етапі ідентифіковано низку недоліків у процедурі документального оформлення процесу оприбуткування готової продукції, що потребують усунення (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

**Напрями удосконалення первинного обліку виходу
готової продукції рослинництва ПП Агрофірма «Росток»**

Документ	Пропозиції щодо удосконалення	Результат впровадження пропозиції
1	2	3
Обліковий лист тракториста-машиніста	Доцільно доповнити систему первинного обліку показниками, які фіксують порушення строків виконання технологічних операцій, втрати зерна під час збирання, відхилення від установлених агротехнічних норм, а також простої, спричинені з вини працівників.	Створення умов для обґрунтованого нарахування заробітної плати комбайнерам з урахуванням фактичних втрат зерна під час збирання.

Талони, путівки, реєстри, щоденник надходження сільськогосподарської продукції	Запропоновано впровадити уніфікований документ – <i>«Щоденник надходження сільськогосподарської продукції»</i> , який би містив обов’язкові реквізити для обліку кількісних, якісних та вартісних характеристик усіх видів зернової продукції.	Зменшення кількості первинних документів із дубльованими реквізитами, що дозволить уникнути надмірного навантаження на обліковий апарат
Акт про сушіння, сортування продукції рослинництва, акт про переробку продукції рослинництва	З метою підвищення ефективності документального оформлення технологічних процесів доцільно об’єднати окремі форми в єдиний документ – <i>«Акт про сушіння, сортування і переробку продукції рослинництва»</i> .	Оптимізація документообігу за рахунок скорочення кількості форм, які оформлюються при здійсненні однотипних операцій у межах одного структурного підрозділу
Відсутній документ для первинного обліку зерновідходів	Передбачено розробку окремої накладної, яка фіксуватиме факт відпуску або переміщення зерновідходів, з відповідними кількісними та якісними показниками.	Забезпечення можливості точного визначення результатів зважування кормової продукції та зерновідходів
Відсутній документ для оптимізації проведення збиральної кампанії	Запропоновано ввести спеціалізований звіт щодо використання зернозбиральної техніки, який би містив такі реквізити: площа зібраних посівів, загальний намот, тривалість робочого дня, години повного завантаження техніки та час простою із зазначенням причин його виникнення.	Створення передумов для підвищення ефективності організації збирання шляхом раціонального переміщення збиральної техніки з урахуванням географічного розміщення полів та строків досягання сільськогосподарських культур

Поряд з удосконаленням первинного обліку виходу готової продукції зернових культур, вагомого значення для ефективного управління підприємством ПП Агрофірма «Росток» набуває можливість формування аналітичної інформації у межах системи поточного бухгалтерського обліку.

З метою вирішення зазначених проблем та підвищення інформативності обліку готової продукції зернових культур доцільним вбачається відкриття рахунків четвертого порядку до субрахунку 271 у розрізі видів продукції, а також створення окремого аналітичного рахунку для обліку зерна в бункерній масі (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Запропонований робочий план рахунків для обліку готової продукції
зернових культур в ПП Агрофірма «Росток»**

Синтетичні рахунки (рахунки першого порядку)		Субрахунки (рахунки другого порядку)		Рахунки третього порядку		Рахунки четвертого порядку (аналітичний облік)
код	назва	код	назва	код	назва	
27	Продукція сільськогос- подарського виробництва	271	Готова продукція росли- ництва	2711	Зерно на складі	У розрізі культур
				2712	Зерно, передане на доробку	У розрізі культур
				2713	Зерно повноцінне після доробки	У розрізі видів зерна за культурами
				2714	Супутня продукція (придатні зерновідходи)	У розрізі видів зерна за культурами та рівнем придатності
				2715	Побічна продукція	За видами продукції

У разі впровадження запропонованих субрахунків бухгалтери ПП Агрофірма «Росток» матимуть змогу у будь-який момент надати керівництву детальну інформацію щодо зібраної бункерної маси зерна за кожною культурою, що вирощується у господарстві, кількості зерна у вазі після доробки, а також наявності зерновідходів різного ступеня придатності та побічної продукції (соломи, початків, стебел тощо). Така інформація є необхідною для аграрних підприємств зокрема при складанні Звіту за формою № 29-сг (річна) – «Звіт про площі та валові збори сільськогосподарських культур, плодів, ягід і винограду». У першому розділі цього звіту в колонках 3 і 4 повинні бути відображені обсяги виробництва продукції за кожною культурою як у початково оприбуткованій вазі, так і у вазі після доробки.

3.2. Оптимізація механізмів контролю витрат у галузі рослинництва

При визначенні об'єктів обліку необхідно враховувати специфіку сільськогосподарського виробництва, де продукція не виготовляється, а вирощується, тобто формується внаслідок застосування технологічних заходів, спрямованих на вплив на живі організми – рослини. Внаслідок виробництва продукції рослинництва формуються різні види продукції: основна, побічна та супутня, що також слід брати до уваги при класифікації об'єктів обліку.

З огляду на сучасні практичні підходи до визначення об'єктів обліку в ПП Агрофірма «Росток» та зазначені вище особливості, пропонується вважати об'єктами обліку витрат у рослинництві такі категорії, відповідно до ієрархічної структури побудови обліку витрат: центр відповідальності (центр витрат); сільськогосподарські культури, види робіт, види продукції; цикли (періоди) виробництва; технологічні процеси; технологічні операції; статті витрат із поділом на змінні, умовно-змінні та постійні (рис. 3.2).

Запропонована модель обліку витрат для ПП Агрофірма «Росток» забезпечить можливість:

А) здійснювати оперативний контроль витрат протягом усього технологічного процесу, виявляти непередбачені відхилення та приймати своєчасні ефективні управлінські рішення;

Б) на основі поточних даних оперативного контролю здійснювати річне коригування бюджетних показників відповідно до фактичних результатів з метою підведення підсумків діяльності працівників виробничих підрозділів щодо виконання господарсько-розрахункових завдань;

В) базуючись на фактичних даних обліку та контролю витрат, організовувати процес калькулювання та формування звітності підрозділу і підприємства в цілому.

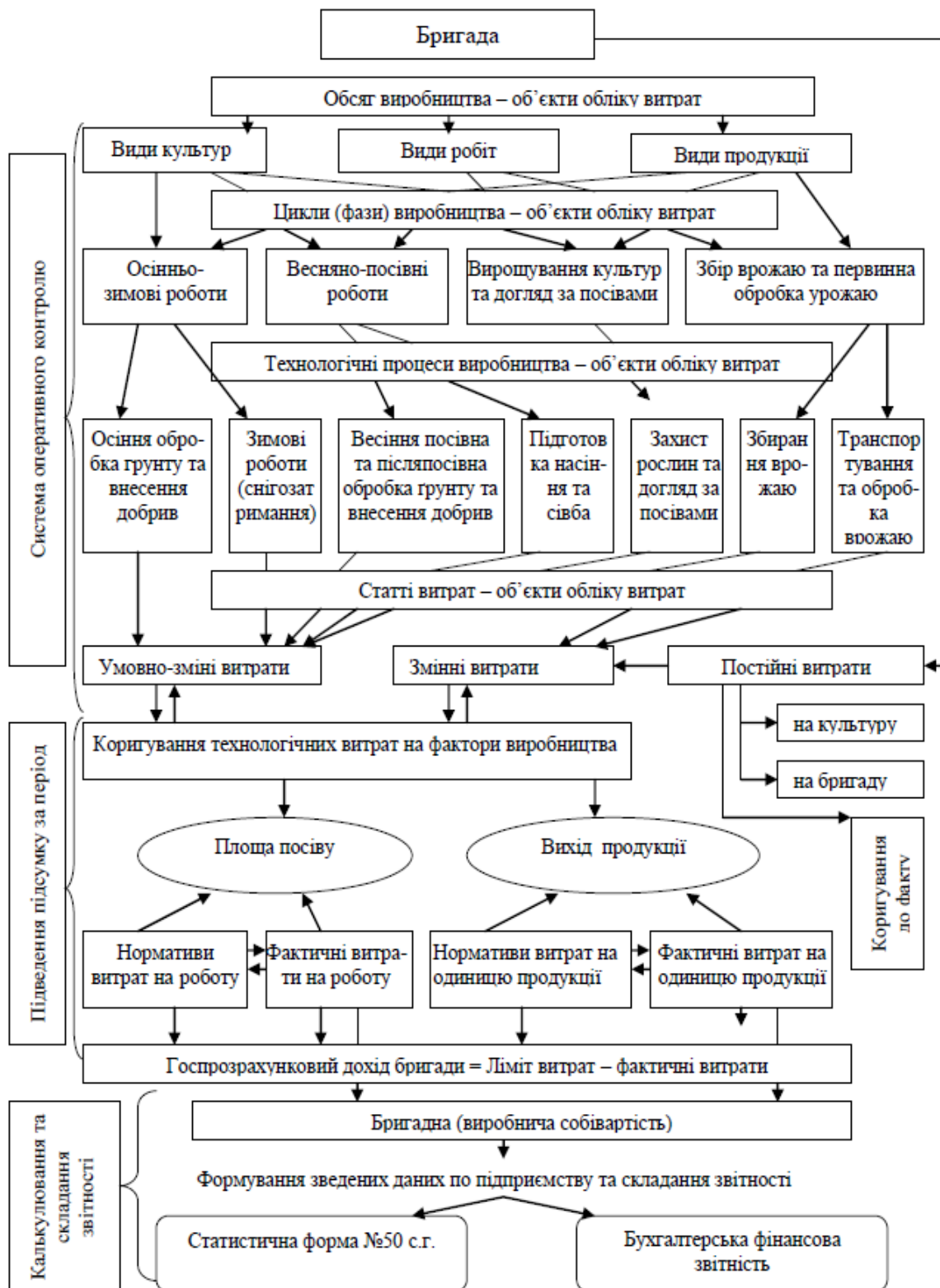


Рис. 3.2. Удосконалення побудови обліку і контролю витрат на виробництво продукції рослинництва ПП Агрофірма «Росток».

Під час здійснення контрольних процедур контролер виявляє можливі недоліки, що виникають у процесі перевірки. Типовими недоліками контролю витрат виробництва є: невідповідність застосованого методу обліку витрат положенням облікової політики; дисбаланс між витратами підприємства та доходами; некоректна оцінка залишків незавершеного виробництва; неправильне розподілення витрат за звітними періодами; необґрунтоване включення окремих витрат до собівартості; порушення методології обліку. Проведення тестування внутрішнього контролю в ПП Агрофірма «Росток» дозволить виявити ключові аспекти організації контролю фінансової інформації, її прозорість, ідентифікувати проблемні питання та визначити пріоритетні напрями для розробки програми внутрішнього контролю (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

**Тест внутрішнього контролю витрат на виробництво
сільськогосподарського підприємства ПП Агрофірма «Росток»**

№	Зміст питання	Варіант відповіді			Примітки
		Так	Ні	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
1	Чи санкціонуються витрати відповідною особою?		+		
2	Чи контролюється наявність необхідних документів, що	+			
3	Яка встановлена періодичність віднесення витрат на собівартість				В рослин- ництві у
4	Чи проводилась перевірка у цьому році?		+		
5	Чи були виявлені порушення?		+		
6	Чи є ефективними процедури контролю?	+			
7	Чи відповідає документація вимогам чинного законодавства?	+			
8	Чи відповідає нормативним документам розподіл витрат за	+			

Продовження таблиці 3.3

1	2	3	4	5	6
9	Чи відповідає відображення на рахунку 23 вимогам П(С)БО 16 та іншим нормативним актам	+			
10	Чи містять робочі документи достатню інформацію про витрати на виробництво?	+			

З метою забезпечення достовірності інформації щодо обліку витрат виробництва в аграрних підприємствах запропоновано орієнтовну програму внутрішнього контролю (додаток Е), яка сприятиме контролю формування собівартості продукції та запобіганню виникненню необґрунтованих витрат.

Як підсумковий документ за результатами внутрішнього контролю витрат виробництва у ПП Агрофірма «Росток» рекомендовано застосовувати Відомість виявлених помилок і порушень під час контролю витрат виробництва (табл. 3.4), у якій відображаються найбільш суттєві недоліки та надаються рекомендації щодо їх усунення.

Таблиця 3.4

Відомість виявлених помилок і порушень під час контролю витрат виробництва ПП Агрофірма «Росток»

№ з/п	Первинний документ, обліковий регістр	Характер порушення
1	Акт про витрати насіння та посадкового матеріалу № 13 від 02.04.2024	Виправлення кількості витраченого насіння без відповідного підпису
2	Обліковий лист тракториста-машиніста № 31 від 16.03.2024	Не заповнено графи: «Агротехнічні умови виконання роботи», «Змінний еталонний виробіток»
3	Обліковий лист тракториста-машиніста № 31 від 16.03.2024	Відсутні дані про витрати пального
4	Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив, отрутохімікатів і гербіцидів № 17 від 20.04.2024	Акт не затверджено керівником підприємства

Таким чином, першочерговим завданням контролю витрат на виробництво і вихід продукції є забезпечення оптимізації рівня витрат та запобігання неефективним витратам. Контрольні процедури повинні бути простими та базуватися на доступних методах, оскільки надмірна складність контрольних заходів призводить до зростання витрат на їх виконання та ускладнює розуміння і підтримку системи з боку менеджменту підприємства.

Запропоновані напрямки вдосконалення контролю витрат на виробництво та вихід продукції рослинництва сприятимуть формуванню ефективного зворотного зв'язку, що забезпечить можливість на основі оцінки інформаційного забезпечення впливати на виробничу систему шляхом коригування відповідних цілей та оптимізації процесів функціонування виробництва в цілому.

Висновки до розділу 3

Узагальнюючи питання обліку та контролю витрат на виробництво і вихід продукції, у роботі було розроблено напрями їх удосконалення для ПП Агрофірма «Росток», що включають наступні положення:

1) Відсутність детального обліку зернової продукції за її видами ускладнює отримання інформації про наявність конкретних видів продукції (основної, побічної чи супутньої). З метою усунення зазначених проблем та підвищення інформативності обліку виходу готової продукції зернових культур пропонується до субрахунку 271 «Готова продукція рослинництва» відкрити рахунки четвертого порядку за видами продукції та окремий рахунок для обліку продукції у бункерній масі. Запровадження таких субрахунків дозволить бухгалтерам ПП Агрофірма «Росток» оперативно надавати керівництву інформацію щодо зібраної бункерної

маси зерна за всіма культурами, кількості продукції після доробки, наявності зерновідходів різної якості та побічної продукції (соломи, початків, стебел тощо).

2) Основний акцент контролю доцільно спрямовувати на виробничі процеси та вихід продукції на підприємствах. Для керівництва аграрних виробників зростає значення контрольних процедур щодо витрат на виробництво і вихід продукції рослинництва, які є ключовими інструментами забезпечення необхідного рівня рентабельності діяльності.

Проведене дослідження засвідчує, що у ПП Агрофірма «Росток» реалізується переважно наступний (ретроспективний) контроль, спрямований на виявлення недоліків попередніх та поточних контрольних заходів. Оскільки контроль здійснюється після завершення господарських процесів, він не впливає на вже здійснені операції, однак його цінність полягає у формуванні управлінських рішень, спрямованих на запобігання помилкам у подальшій діяльності.

3) Стан розвитку внутрішнього контролю у ПП Агрофірма «Росток» є недостатнім, що підтверджується переважно епізодичним його проявом у вигляді інвентаризації. Існуючі контрольні процедури не координуються управлінською системою, а результати контролю мають ретроспективний характер, що не задовольняє потреб ефективного управління. Для розв'язання цієї проблеми доцільним є створення та впровадження комплексної і системної моделі внутрішнього контролю, у якій контроль витрат на виробництво та вихід продукції рослинництва відіграватиме ключову роль у підвищенні ефективності функціонування підприємства.

4) Для побудови ефективної системи контролю на підприємстві доцільно враховувати ієрархічну структуру обліку витрат та виокремлювати відповідні об'єкти контролю, зокрема: центри відповідальності (центри витрат); види сільськогосподарських культур, робіт і продукції; виробничі цикли (періоди); технологічні процеси та операції; статті витрат із поділом на змінні, умовно-змінні та постійні.

Застосування запропонованої структури забезпечить можливість оперативного контролю витрат на різних етапах технологічного процесу, дозволить виявляти відхилення та оперативно ухвалювати коригувальні управлінські рішення.

5) У процесі реалізації контрольних процедур контролер має визначати ймовірні порушення, які фіксуються в ході перевірки. Запровадження тесту внутрішнього контролю сприятиме виявленню ключових аспектів організації контролю фінансової інформації, оцінці її прозорості, виявленню критичних проблем і формуванню бази для розроблення програми внутрішнього контролю.

6) Для забезпечення достовірності облікової інформації щодо витрат виробництва у ПП Агрофірма «Росток» пропонується впровадження орієнтовної програми внутрішнього контролю. Така програма дозволить забезпечити контроль формування собівартості продукції та запобігти необґрунтованим витратам. Як підсумковий документ доцільно використовувати «Відомість виявлених помилок і порушень під час контролю витрат виробництва», де фіксуються суттєві недоліки й надаються пропозиції щодо їх усунення.

7) Основне завдання ефективного обліку витрат на виробництво і вихід продукції полягає в оптимізації рівня витрат і недопущенні нерационального використання ресурсів.

Запропоновані заходи з удосконалення бухгалтерського обліку і контролю витрат у рослинництві сприятимуть встановленню зворотного зв'язку, що на основі аналізу інформаційного забезпечення дасть змогу здійснювати коригування цілей і процесів функціонування виробництва у напрямі підвищення його результативності.

ВИСНОВКИ

У ході дослідження теоретичних і практичних аспектів обліку та контролю витрат на виробництво й вихід продукції рослинництва в діяльності ПП Агрофірма «Росток» було запропоновано комплекс заходів, спрямованих на їх удосконалення:

Оцінка ефективності управлінських рішень є ключовим елементом системи управління підприємством, що передбачає зіставлення досягнутих результатів із витратами, понесеними для їх досягнення. Узагальнення існуючих наукових підходів дозволяє трактувати виробничі витрати як плату за використання ресурсів (сировини, послуг, робіт тощо), яка залежить від умов господарювання та спрямована на досягнення основної цілі функціонування підприємства в ринкових умовах – максимізації прибутку.

Ефективне функціонування системи обліку й контролю витрат неможливе без належної нормативно-правової бази. Забезпечення правової регламентації даних процесів є передумовою результативного управління підприємством. Її відсутність загрожує підприємству фінансовими санкціями та ризиком банкрутства.

Аналіз фінансового стану ПП Агрофірма «Росток» свідчить про задовільний рівень його платоспроможності. Підприємство функціонує з прибутком, демонструючи стабільну ліквідність та забезпечення поточних зобов'язань грошовими коштами. Надійна фінансова позиція забезпечує автономність при формуванні запасів і фінансуванні витрат, що зменшує господарські ризики.

Персонал обліково-аналітичного підрозділу підприємства має належний рівень кваліфікації й відповідає нормативам щодо чисельності. Працівники систематично підвищують свою компетентність через участь у семінарах та вивчення фахової літератури. Облікова політика підприємства оформлена у відповідності до вимог законодавства та охоплює ключові

питання організації обліку витрат і продукції рослинництва.

Первинні документи на підприємстві формуються на паперових носіях безпосередньо на місцях виникнення витрат, після чого дані обробляються в електронному вигляді за допомогою програмного забезпечення «1С: Бухгалтерія». На основі синтетичних та аналітичних регістрів формуються оборотно-сальдові відомості та Головна книга. Дані експортуються до «М.Е.Дос» для підготовки фінансової звітності. Організація аналітичного й синтетичного обліку витрат відповідає сучасним вимогам і не має суттєвих недоліків.

У межах магістерського дослідження розроблено методичні підходи до обліку виробничих витрат, які відповідають положенням П(С)БО 30 «Біологічні активи» і дозволяють відображати фактичні витрати за дебетом рахунку 23. Це дає змогу формувати собівартість продукції в момент її отримання, забезпечуючи оперативність управлінських рішень, зокрема щодо визначення рівня прибутковості і формування цінової політики.

В умовах сучасного аграрного виробництва зростає потреба в достовірній інформаційній базі щодо обсягів та вартості виробленої продукції. Первинні документи мають містити повний обсяг даних, необхідних для прийняття обґрунтованих управлінських рішень. У роботі наведено пропозиції щодо удосконалення первинного обліку продукції рослинництва.

Відсутність деталізації обліку зернової продукції за видами ускладнює отримання оперативної інформації про наявні запаси. Для усунення цієї проблеми запропоновано відкриття субрахунків четвертого порядку до рахунку 271 з поділом за культурами та введення окремого субрахунку для обліку бункерної маси. Це дозволить оперативно надавати керівництву інформацію щодо валового збору, доробленої продукції, побічних продуктів і втрат.

В сучасних умовах недоцільно розмежовувати функції обліку та контролю, оскільки облік забезпечує фіксацію господарських процесів, а

контроль – їх оцінку. Особливу увагу слід приділяти контролю за витратами в процесі вирощування сільськогосподарської продукції, як основному інструменту забезпечення рентабельності діяльності.

На підприємстві реалізовано систему наступного контролю, який дозволяє виявляти порушення у вже здійснених операціях, оцінювати їх законність та обґрунтованість. Незважаючи на обмеження щодо оперативного впливу, такий контроль є основою для розробки заходів попередження аналогічних помилок у майбутньому.

Для підвищення ефективності внутрішнього контролю доцільно виділити такі об'єкти: центри відповідальності, види культур, продукції та робіт, періоди виробництва, технологічні процеси й операції, статті витрат (з поділом на змінні, умовно-змінні та постійні). Запропонована структура дає змогу оперативно відстежувати витрати, ідентифікувати відхилення та забезпечувати швидке управлінське реагування.

Для організації дієвого контролю необхідно здійснювати попереднє тестування системи внутрішнього контролю. Це дозволить виявити слабкі місця у системі фінансового обліку та забезпечити прозорість даних. У межах роботи запропоновано орієнтовну програму внутрішнього контролю для ПП Агрофірма «Росток», яка дає змогу своєчасно відслідковувати формування собівартості продукції та попереджати необґрунтовані витрати.

Підсумковим документом за результатами внутрішнього контролю запропоновано використовувати Відомість виявлених порушень, яка міститиме зафіксовані помилки та рекомендації щодо їх усунення. Реалізація запропонованих підходів дозволить налагодити зворотний зв'язок між обліковою інформацією та управлінськими рішеннями, сприяючи адаптації виробничої системи до змін у внутрішньому й зовнішньому середовищі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеева А.В. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2022. Випуск 23, частина 1. С. 5-9. URL: <http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/2312022ua73.pdf>
2. Бадалов Х.М. Досягнутий рівень собівартості продукції рослинництва в сільськогосподарських підприємствах. Вісник ХНАУ. Серія «Економічні науки». 2025. № 1. С. 203-210.
3. Баришевська І.В. Формування собівартості продукції рослинництва та шляхи її зниження на сільськогосподарських підприємствах. Вісник Харківського національного аграрного університету ім. В.В. Докучаєва. Сер. : Економічні науки. 2020. №7, С. 70-76.
4. Божко М.В. Трансформація категорії витрат в економічних дослідженнях. Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки. 2019. № 2. С. 63-68.
5. Бондаренко Н.М. Особливості обліку витрат і виходу продукції рослинництва. Економіка та держава. 2022. № 11. С. 76-82. URL: <http://www.economy.in.ua/pdl7112022/17.pdf>
6. Бондаренко Н.М. Теоретичні засади організації внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва у сільськогосподарських підприємствах. Науковий вісник Ужгородського національного університету. 2020. Випуск 12, частина 1. С. 51-54. URL: http://www.visnyk-econom.uzhnu.uz.ua/archive/12_1_2020ua/13.pdf
7. Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики. 2022. № 2. С. 162-178. URL: <http://efm.vsau.org/storage/articles/November2022/5PLmet7qO19ts6sIowHQP.pdf>
8. Бухгалтерський облік формування витрат виробництва і

калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). Все про бухгалтерський облік. 2024. № 91. С. 23-26.

9. Вініченко І.І. Економічний зміст та формування витрат підприємства. Економіка та держава. 2025. № 11. С. 14-17. [Електронний ресурс]. URL: <http://www.economy.in.ua/pdf7112015/5.pdf>

10. Гаврилюк О.О. Сучасний стан виробництва продукції рослинництва та його вплив на побудову обліку витрат. Ефективна економіка. 2021. №6. URL: <http://www.economy.navka.com.ua/pdf762021745.pdf>

11. Гайдаржинська О.М. Коверга Д.О. Основні методи калькулювання собівартості продукції та різновиди систем обліку витрат. Економіка і суспільство. 2021. Випуск №17. С. 639-643. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/17_ukr/94.pdf

12. Гнатишин Л. Організація системи первинного обліку в зерновиробництві. Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК. 2021. № 21 (1). С. 84–91.

13. Гончарук Н.О. Інформаційне забезпечення аналізу і контролю витрат на виробництво продукції тваринництва. Вісник ЖНАЕУ. 2019. № 1 (54), т. 2. С. 236–244. URL: <http://ir.znau.edu.Ua/bitstream/123456789/7018/1/VZNAU201612236-244.pdf>

14. Дерій В.А. Методи внутрішньогосподарського контролю за витратами на виробництво у сільськогосподарських підприємствах. Сталий розвиток економіки. 2023. № 18. С. 254-257.

15. Домбровська Н.Р. Сутність витрат підприємства як обліково-економічної категорії. Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор». 2021. Випуск 3-2 (46). С. 133-136. URL: <http://business-navigator.ks.ua/iournals/2021/46 2 2021/30.pdf>

16. Єдинак Т.С. Омельницька Ю.Е. Особливості калькулювання собівартості продукції рослинництва сільськогосподарськими підприємствами. Економіка і суспільство. 2021. Випуск №19. С. 1260-

1265. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/19_ukr/188.pdf

17. Зав'ялова Е.С. Формування внутрішнього контролю в системі управління підприємствами АПК. Актуальні питання сучасної науки. 2024. №2. С. 50-53.

18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. Редакція від 01.01.2024. [Електронний ресурс]. URL: <http://zakonl.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

19. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (зі змінами, внесеними наказом Мінфіну від 31.05.2022 р. №658). [Електронний ресурс]. URL: <http://dtkt.com.Ua/show/2cid06881.html#in>

20. Кабак І.А. Організаційно-методичні аспекти обліку і аудиту витрат виробництва продукції рослинництва на підприємстві. Ефективна економіка. 2020. № 1. URL: <http://www.economy.navka.com.ua/?op=1&z=5413>

21. Кадацька А.М. Котова продукція рослинництва як об'єкт обліку витрат. Глобальні та національні проблеми економіки. 2021. Випуск 21. С. 666-670. URL: <http://global-national.in.ua/archive/21-2021Z127.pdf>

22. Кондрич В.І. Витрати виробництва: поняття та обліково-економічна сутність. Вісник ЖДТУ. 2023. № 1 (63). Серія: Економічні науки. С. 102-107.

23. Ковбаса О.М. Аспекти управління витратами в галузі рослинництва. Інфраструктура ринку. 2022. Випуск 36. С. 158-164. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2022/36_2022_ukr/27.pdf

24. Копотієнко Т.Ю. Економічна сутність та класифікація витрат як об'єкта внутрішнього аудиту. Глобальні та національні проблеми економіки. 2021. Випуск 23. С. 627-635. URL: <http://global-national.in.ua/archive/23-2021/123.pdf>

25. Кравченко М.В. Вдосконалення обліку витрат на виробництво продукції на аграрному підприємстві. Вчені записки ТНУ імені В.І. Вернадського. Серія: Економіка і управління. 2022. №4. Том 30 (69). С. 134-139. URL: http://www.econ.vemadskyjournals.in.ua/journals/2022/30_69_4/30_69_4_1/25.pdf
26. Кравченко М.В., Климова Ю.В. Методичні аспекти обліку і контролю витрат та виходу продукції. Приазовський економічний вісник. 2020. Випуск 2(02). С. 151-154.
27. Куць Т.В. Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами виробництва сільськогосподарської продукції. Регіональна економіка та управління. 2020. №1 (14). С.79-83. URL: <https://journals.indexcopemicus.com/api/file/viewByFileId/709896.pdf>
28. Кушнір В. Економічна сутність і зміст витрат на виробництво продукції рослинництва та формування її собівартості. [Електронний ресурс]. URL: <http://sophus.at.ua/publ/2013041819kampodilsk/sekcii/32013041819/ekonomichnasutnistizmistvitratnavirobnictvoprodukciiroslinnictvataformuvarmiiaiiisobivartosti/23-1-0-592>
29. Лепетан І.М. Організація управлінського обліку за центрами витрат у сільськогосподарських підприємствах. Агросвіт. № 23, 2022. С. 19-24. URL: <http://www.agrosvit.info/pdf/232022/4.pdf>
30. Макарова Г.С. Удосконалення обліку та формування собівартості готової продукції підприємства. Економіка і суспільство. 2019. №3. С. 527-532.
31. Мезенцева Н.М., Серікова Т.А. Формування витрат сільськогосподарської продукції в сучасних умовах господарювання. Східна Європа: економіка, бізнес та управління. 2022. Випуск 3 (20). С. 496-504. URL: http://www.eastemeurope-ebm.in.ua/journal/20_2022/76.pdf
32. НП(С)БО 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. Зі змінами та доповненнями

від 15.04.2025. [Електронний ресурс]. URL: <http://www.mfu.gov>

33. НП(С)БО 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790. Зі змінами та доповненнями від 11.06.2025. [Електронний ресурс]. URL: <http://www.mfu.gov>

34. НП(С)БО 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 246 від 20.10.1999 р. Зі змінами та доповненнями від 1.02.2025. [Електронний ресурс]. URL: <http://www.mfu.gov>

35. Огійчук М.Ф., Сколотій Л.О., Беленкова М.І. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник. За ред. проф. М.Ф. Огійчука. 7-те вид., перероб. і допов. К.: Алерта, 2016. 1040 с.

36. Одношевна О.О., Гордійко К.В. Оптимізація обліку витрат на виробництво продукції тваринництва. Глобальні та національні проблеми економіки. 2020. Випуск 19. С. 526-529. [Електронний ресурс]. URL: <http://global-national.in.ua/archive/19-2020/102.pdf>

37. Олійник С.О. Актуальні питання обліку витрат на виробництво продукції. Журнал Науковий огляд. 2021. № 8(51). URL: <https://naukajournal.org/index.php/naukajournal/article/view/1644/1718>.

38. Олійник С.О. Особливості обліку та управління витратами на підприємстві. Журнал науковий огляд. 2020. № 5 (37). URL: <https://naukajournal.org/index.php/naukajournal/article/viewFile/1209/1315>.

39. Онищенко О.В., Куренна О.О., Крикуненко А.С. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2020. №2 (25). С. 153-157. URL: <http://www.vestnikeconom.mgu.od.ua/journal/2020/25-2-2020/34.pdf>

40. Податковий кодекс України від 02.12.2010. № 2755-IV (зі змінами і доповненнями). URL: <http://www.rada.gov.ua>

41. Ралко К.В. Правове забезпечення обліку витрат на виробництво [Електронний ресурс]. URL:

<http://www.rusnauka.com/18APSN2014/Economics/7172780.doc.htm>

42. Саванчук Т.М., Чернецька О.В. Облікове забезпечення відображення виходу готової продукції зернових культур в системі управління аграрними підприємствами. Економіка та суспільство. 2020. № 11. URL: <http://dspace.dsau.dp.ua/ispui/handle/123456789/668>

43. Садовська І.Б., Божидарнік Т.В., Нагірська К.Є. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2013. 688 с. [Електронний ресурс]. URL: <http://pidmchniki.com/1635031853207/buhgalterskiy-oblik-ta-audit/buhgalterskiy-oblik>.

44. Свиноус І.В., Гаврик О.Ю., Іванова Л.С. Економічний зміст витрат виробництва в системі управління сільськогосподарським підприємством. Інвестиції: практика та досвід. 2019. № 17. С. 17-21. URL: <http://www.investplan.com.ua/pdl7172016/4.pdf>

45. Свиноус І.В., Гаврик О.Ю., Хомовий С.М. Методичні засади формування системи управління витратами на сільськогосподарських підприємствах. Економіка та держава. 2016. № 9. С. 9-12.

46. Свистун Л.А., Левкова Р.М. Удосконалення системи управління витратами підприємства в умовах нестабільної економіки. Економіка і регіон. 2020. № 4 (65). С. 57-61. [Електронний ресурс]. URL: <http://77.121.11.9/bitstream/PolNTU/2879/1/%D0%A1%D0%B2%D0%B8%D1%81%D1%82%D1%83%D0%BD.pdf>

47. Скрипник С.В. Методичні аспекти формування облікової інформації щодо витрат і калькулювання собівартості продукції у діяльності сільськогосподарських підприємств. Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. 2020. № 2 (38). С. 64-73.

48. Собченко А. Теоретичні аспекти побудови обліку витрат на виробництво продукції рослинництва [Електронний ресурс]. Agricultural and Resource Economics : International Scientific E-Journal. 2016. Vol. 2. No.2. С. 36–16. URL: <http://www.are-iournal.com>.

49. Шутько Т.І. Економічна сутність управління витратами

підприємства. Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка». 2024. № 12. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3681>

50. Ibragimov, A. K., Gulchiroy, T. & Pansera, B. A. (2022). *Issues of Improving Expense Tracking and Calculating Prime Cost in Agriculture*. Indian Journal of Science and Technology, 15(24), 1119–1125. <https://doi.org/10.17485/IJST/v15i24.2147>

51. FAO (Food and Agriculture Organization). FAO. True Cost Accounting Applications for Agrifood Systems Policymakers // *FAO Agricultural Development Economics Working Paper*. 2023. № 23-11. Rome: FAO. 48 p.

52. Lewandowski, I., von Cossel, M., Winkler, B., Reinmuth, E. Lewandowski I., von Cossel M., Winkler B., Reinmuth E. An Adapted Indicator Framework for Evaluating the Potential Contribution of Bioeconomy Approaches to Agricultural Systems Resilience // *Journal of Agricultural Economics and Research*. 2024. May.

53. Paulson, N., Zulauf, C., Schnitkey, G., Colussi, J. Paulson N., Zulauf C., Schnitkey G., Colussi J. Rising overhead costs driven by labor and interest // *Farmdoc daily University of Illinois*. 2023. Vol. 13, Article 230. URL: <https://farmdocdaily.illinois.edu/2023/12/rising-overhead-costs.html> .

54. Snoek, J., Oosterwijk, A., Vrolijk, H. C. J., Baltussen, W. Snoek J., Oosterwijk A., Vrolijk H. C. J., Baltussen W. Full-cost accounting and redefining the cost of food: Implications for agricultural economics research // *Wageningen Economic Research Working Paper*. 2024. February. URL: <https://library.wur.nl/WebQuery/wurpubs/fulltext/xxxxxxx> .

ДОДАТКИ