МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ «ЖИТОМИРСЬКА ПОЛІТЕХНІКА»
ФАКУЛЬТЕТ БІЗНЕСУ ТА СФЕРИ ОБСЛУГОВУВАННЯ

Кафедра інформаційних систем в управлінні та обліку

14-6.1.
20.11.23

Владислав Артурович Копитко

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА МАГІСТРА

на тему

«Бухгалтерський облік і контроль виробництва сільськогосподарської продукції»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник
д.філос. Дмитро ЗАХАРОВ

(підпис)

Рецензент
д.е.н., проф. Олена ЛАГОВСЬКА

(підпис)

Завідувач кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку
д.е.н., проф. Сергій ЛЕГЕНЧУК

(підпис)

Житомир
2023

ЗМІСТ

	ВСТУП	4
РОЗДІЛ 1.	ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ	7
1.1.	Вплив сільськогосподарського виробництва на побудову обліку витрат	7
1.2.	Витрати виробництва та готова продукція як об’єкт обліку та контролю	12
	Висновок до розділу 1	21
РОЗДІЛ 2.	ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ	23
2.1.	Організація змішаного обліку витрат виробництва: управлінський аспект його провадження	23
2.2.	Синтетичний та аналітичний облік витрат виробництва	29
2.3.	Особливості бухгалтерського обліку сільськогосподарської продукції на підприємстві	43
	Висновок до розділу 2	52
РОЗДІЛ 3.	ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ	53
3.1.	Необхідність впровадження системи внутрішнього контролю витрат виробництва	53
3.2.	Організація внутрішньогосподарського контролю процесу сільськогосподарського виробництва	60
	Висновок до розділу 3	74
РОЗДІЛ 4	АНДРАГОГІКА ЯК ТЕОРЕТИЧНА ОСНОВА ОРГАНІЗАЦІЇ ПРОФЕСІЙНОЇ ОСВІТИ	76
4.1.	Визначення поняття «андрагогіка» та ключові принципи	76
4.2.	Інтеграція андрагогіки в організацію професійної освіти	83
	Висновок до розділу 4	89
	ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ	91
	СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	94

ВСТУП

Актуальність теми. У ринкових умовах господарювання головними умовами ефективного управління виробничим підприємством є повнота, достовірність та оперативність інформації про витрати, які формують собівартість виготовленої продукції. Таку інформацію надає облік витрат виробництва, що є центральною підсистемою в інформаційній системі бухгалтерського обліку. Від належної організації обліку витрат та калькулювання собівартості продукції залежать рівень економічного управління підприємством, ступінь впливу результатів діяльності окремих підрозділів на підвищення ефективності виробництва, обґрунтованість планування якісних та кількісних показників й оптимальне ціноутворення.

Виробництво призначене для виготовлення продукції, виконання робіт і надання послуг для задоволення потреб людей. У процесі виробництва використовуються основні, оборотні кошти і праця робітників. Усі витрати матеріальних і трудових ресурсів утворюють витрати виробництва. Сукупні витрати підприємства на виготовлення та реалізацію продукції (робіт і послуг) у грошовому виразі називаються собівартістю продукції. Розмір собівартості – один із показників ефективності виробництва – визначає, у що обходиться підприємству виготовлення і збут продукції. Також важливу роль відіграє контроль над витратами виробництва. Контроль витрат є невід'ємною, постійно діючою функцією системи управління підприємством. Кожному підприємству необхідно мати чітко врегульовану систему внутрішнього контролю, оскільки це основа для прийняття управлінських рішень.

Проблеми обліку витрат і калькулювання собівартості продукції постійно знаходяться у центрі уваги багатьох відомих учених. Значна увага їм приділена в працях економістів: Ф.Ф. Бутинця, М.Г. Чумаченка, С.Ф. Голова, М.С. Пушкаря, В.І. Єфіменка, Б.М. Литвина, Ю.Я. Литвина, М.Р. Лучка, В.В. Сопка, З.В. Гуцайлюка та ін. Вагомий внесок у розвиток методологічних питань обліку витрат виробництва зробили зарубіжні вчені: О.П. Аксененко, Т. Скоун, Р. Вандер Віл, Д. Фо-

стер, Ф. Гюнтер, К. Друрі, П.С. Безруких, В.Ф. Палій, В.І. Ткач, Ч.Т. Хорнгрен, А. Яругова та ін.

Мета і задачі дослідження. Мета дипломної роботи полягає у поглибленні теоретичних засад та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та контролю процесу виробництва продукції на підприємстві. Для досягнення поставленої мети визначені та реалізовані наступні завдання:

– визначити вплив сільськогосподарського виробництва на побудову обліку витрат;

– розкрити економічну сутність та зміст процесу виробництва сільськогосподарської продукції як об'єкту обліку та контролю;

– дослідити сучасний стан відображення в бухгалтерському обліку витрат виробництва, а також продукції сільськогосподарського виробництва;

– висвітлити організаційні та методичні аспекти внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва, а також сільськогосподарської продукції виробництва;

– внести пропозиції щодо удосконалення обліку та контролю виробництва сільськогосподарської продукції.

Предмет і об'єкт дослідження. Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методично-організаційних та практичних аспектів обліку та контролю процесу виробництва сільськогосподарської продукції.

Об'єктом дослідження є облік і контроль процесу виробництва сільськогосподарської продукції на підприємстві.

Методи дослідження. Для розв'язання поставлених у роботі завдань використано такі загальнонаукові та спеціальні методи пізнання: теоретичного узагальнення, групування, класифікації й порівняння – під час розгляду теоретичних основ обліку та контролю процесу виробництва сільськогосподарської продукції; індукції, дедукції, спостереження, зіставлення, аналізу та системного підходу – для вивчення проблемних аспектів організації і методики обліку та контролю; формалізації та моделювання – для побудови бухгалтерського обліку процесу виробництва сільськогосподарської продукції.

Табличний та графічний прийом використовувалися для відповідної ілюстрації одержаних результатів.

Інформаційною базою дослідження стали: первинна документація, регістри обліку, фінансова звітність підприємства, нормативно-правові акти, статистичні матеріали Держкомстату України.

Основні положення, пропозиції та висновки, викладені у роботі є результатом самостійного наукового дослідження, комплексом теоретичних і практичних питань, пов’язаних з обліком та аудитом на підприємствах.

Магістерська робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Магістерська робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел. Основний зміст викладено на 89 сторінках друкованого тексту. Магістерська робота містить 11 таблиць, 10 рисунків. Список використаних джерел нараховує 90 найменувань і розміщений на 10 сторінках.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ТА КОНТРОЛЮ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1. Вплив сільськогосподарського виробництва на побудову обліку витрат

Особливість сільського господарства полягає в унікальних засобах виробництва. Почнемо з засобу виробництва, який найнеобхідніший і відрізняється від інших засобів виробництва – це земля. Адже будь-які інші засоби виробництва зношуються, навіть ремонт лише відстрочує момент зносу. Щодо землі, то основна її характеристика – можливість відновлюватись, особливо при налагодженому догляді це відбувається постійно. Вплив землі (як засобу виробництва) на процес формування витрат та собівартості ми спостерігаємо при внесенні й використанні рослинами добрив при вирощуванні сільськогосподарських культур [14, с. 112].

Тобто, витрати на добрива враховують лише ті, що вносяться в ґрунт разом із рослинами. Актуальним питанням є об’єктивність обліку добрив, котрі виносяться з ґрунту разом з рослинами – при сучасній системі обліку їх уже не враховують у собівартість. Також слід додати, що внесені поживні речовини, пораховані в поточному році, можуть бути корисними для господарства і в наступних роках також. Не беручи до уваги певні складнощі у масовому і постійному вимірюванні кількості використаних добрив, для точно визначення собівартості, калькулювати слід вартісну оцінку лише на основі внесених добрив.

Наступна особливість сільського господарства – умови господарювання. Візьмемо за приклад природнокліматичні умови. Відомо, що сільське господарство найбільше залежить від них. Хороша погода може значно покращити результати господарювання без додаткових зусиль, погані погодні умови на-

впаки можуть звести всі інвестиції до рівня неокупності. Варто додати, що не є важливим, яка урожайність в поточному році, більша частина основних витрат на вирощування залишається незмінною. Тобто половина витрат (основний і передпосівний обробіток ґрунту, витрати на насіння, посів) є постійною. Витрати зростають в тому випадку, коли є додаткове одержання продукції. Це все впливає на процес управління витратами їх планування та прогнозування.

Якщо вимірювати витрат не враховуючи вище сказану специфіку, то планування і прогнозування витрат буде малоефективним. Величина врожаю також залежить від асортименту продукції. Сільськогосподарські культури мають свої особливості і їм потрібні різні умови, відповідно те, що підходить одним, може приносити шкоду іншим. Таким чином, спеціалізація підприємства дуже сильно залежить від природно-кліматичних умов.

У сільському господарстві, також не легко об’єктивно оцінювати параметри економії чи перевитрат, причиною цього є людський фактор. Наприклад, працівники підприємства працюють продуктивно, проте в кінці може виникнути незадовільний результат, який не залежить від них. Це може бути загибель посівів, які потрібно пересівати, на достатньо добрив, засобів захисту рослин і т.д. враховуючи ці фактори господарство не має коштів, для того щоб стимулювати своїх працівників. Тоді виникає проблема з мотиваційними виплатами. Хоча при плануванні виробництва і розробляються планові показники, проте внаслідок умов виробництва вони іноді суттєво відрізняються від прогнозованих і можуть бути далекими від тих, що формуються фактично.

Такі відхилення у виробничому процесі напряму впливають на економічну роботу, а конкретніше вимагають спеціального методичного забезпечення у їх відображенні та оцінці. Подібні особливості є причиною того, що в сільськогосподарському виробництві доцільно використовувати попереднє та остаточне оцінювання витрат і собівартості.

Особливістю процесу виробництва сільськогосподарської продукції є виробничий цикл, який для певних видів продукції може тривати досить довго. Підприємство довготривалий час вкладає кошти в продукції, не знаючи резуль-

тат, який його очікує в майбутньому. Також при довготривалому виробничому циклі неможливо швидко відреагувати на помилки, які виявили в процесі виробництва.

Особливість сільськогосподарського виробничого циклу полягає в неузгодженості із календарним періодом. На виробництво певних видів продукції потрібно вкладати кошти в межах не одного року, це спричиняє деякі проблеми в сфері обліку. З методологічної точки у рослинництві затрати минулого року (оранка на зяб, обробіток, посів озимих) приєднують до затрат поточного року тобто вартість добрив у звітному році включають у витрати на вирощування тієї культури, під яку вони внесені; добрива під посів багаторічних трав розподіляються за роками їх використання. Питання узгодження виробничого та календарного періоду можна вважати не вирішеним повністю, це підтверджується постійним інтересом серед практиків і науковців.

Окрім того, сільське господарство охоплює велику номенклатуру готової продукції, наявність якої спричинює ведення розгалуженого аналітичного обліку. Це і сотні різних культур, десятки видів продукції тваринництва, а також різноманітні допоміжні та обслуговуючі виробництва. Дуже важливо для підприємства, котре вміщає в собі декілька галузей, точно розподіляти ресурси між ними. Тому, що невелика їх нестача призводить до негативних наслідків, навіть надлишок не завжди означає покращення результатів.

На рахунок розподілу ресурсів між галузями, варто відзначити що і тут сільське господарство має відмінні характеристики. Більшість необхідних ресурсів можна замінити додатковими витратами праці. У промисловості така операція неможлива. Наприклад, нестачу добрив можна замінити більш родючими ґрунтами та навпаки. Така особливість суттєво впливає на розмір витрат та собівартості, тобто дорожчі ресурси можна замінити дешевшими. У сільському господарстві використовують ресурси власного виробництва. Починаючи від насіннєвого матеріалу, кормів, добрив. Використання ресурсів власного виробництва, має особливість економічного характеру. Наприклад, як оцінювати витрати добрив власного виробництва на вирощуванні, припустимо, кукурудзи

– за ринковою, чи за собівартістю? Методологічно правильною є оцінка за собівартістю, хоча при реалізації добрив на ринку ціна буде іншою.

Сільськогосподарське виробництво має декілька видів продукції в межах одного виробничого процесу. Тобто, вирощуючи цукрові буряки одержуємо коренеплоди та гичку, виробляючи зерно одержуємо полову, солому, зерновідходи. Тому сільськогосподарська продукція розподіляється на основну – заради якої ведеться виробництво (зерно, коренеплоди), супутню – коли отримують декілька рівноцінних видів продукції (солома і треста по льону) та побічну – таку, яка не є метою виробництва, але без отримання якої не можна обійтися (солома, гичка).

Звичайно для отримання декількох видів продукції внаслідок одного виробничого циклу потрібно розробляти спеціальні методичні підходи віднесення витрат та визначення собівартості. Ще одна особливістю рослинництва є нерівномірний розмір різних статей витрат на виробництво різних видів продукції. Наприклад, якщо брати цукрові буряки, то найбільша їх частка витрат на оплату праці, в той час, як для зернових – добрива. Отже, ті самі види витрат впливають на процес формування собівартості по-різному.

Сільськогосподарське виробництво є унікальним по своїй суті, тому ми вважаємо використовувати в них традиційні методики неправильно і неефективно. Формуючи вимірювання витрат і собівартості у сільському господарстві науковці радять за первісну точку брати не особливості самого сільськогосподарського підприємства, а фактори формування витрат в ньому. На нашу думку, такий підхід буде правильним.

Формування виробничих витрат у сільськогосподарських підприємствах можна вважати те, що формування цін на продукцію сільського виробництва відбувається в умовах наближеної конкуренції, а саме чималій кількості продавців. В той час, коли формування ціни на ресурси відбувається в умовах слабкої конкуренції. Ось чому відбувається дисбаланс цін на сільськогосподарську продукцію і ресурси, котрі потрібні для виробництва. Це головна причина, чому собівартість сільськогосподарської продукції неодноразово наближається

до ринкової ціни, а в деяких випадках буває більшою.

Виділимо основні фактори зниження собівартості (рис 1.1). Наведені вище фактори дозволять зменшити витрати до нормального рівня.



Рис. 1.1. Основні фактори зниження собівартості сільськогосподарської продукції

Джерело: [14, с. 115].

Отже, можна стверджувати те, що формування витрат і розрахунок собівартості мають базуватись на специфічних методиках, адаптованих до сільського господарства. Це дозволить покращити номенклатури витрат; об'єктивно оцінювати витрачені ресурси сільськогосподарського виробництва, впроваджувати функціонально-технологічну структуризацію витрат, щоб достеменно відображувати реальний механізм формування витрат.

Значний недолік в обрахунку собівартості – серйозне укрупнення номенклатури витрат, об'єднання в окремі статті витрат, які відображають різні виробничі процеси.

Пропонуємо розробку науково обґрунтованої номенклатури калькуляційних статей для вдосконалення обліку витрат і калькуляції собівартості. Номенклатура статей має вагоме значення для визначення об'єктивних причин відхилення фактичної собівартості від планової, внаслідок чого приймають найбільш ефективні управлінські рішення щодо перевитрат праці, фінансових та матеріальних ресурсів а також залучення у виробництво невикористаних внут-

рішньогосподарських резервів подальшого зниження собівартості продукції.

1.2. Витрати виробництва та готова продукція як об’єкт обліку та контролю

В сучасних умовах переходу до ринкової економіки організація виробництва та реалізації продукції має орієнтуватися на вимоги ринку. Тобто, повинні як найповніше задовольнятись потреби споживачів у якісній овочевій продукції з метою одержання максимального, або ж оптимального прибутку від її реалізації. Виробництво, як об'єкт обліку має двоїстий характер: з одного боку – це процес використання ресурсів, з другого – створення (виготовлення) нового продукту праці. Ця двоїстість (подвійність) набуває єдності у характері перетворення ресурсів підприємства у новий продукт праці і полягає у тому, як відбувався процес трансформації (перетворення).

Подвійність процесу та їхня єдність визначають три аспекти виробництва, які здійснюються (охоплюються) бухгалтерським обліком (рис. 1.2.).



Рис. 1.2. Складові процесу виробництва на підприємстві

Джерело: узагальнено автором

Процес виробництва, як сукупність, завжди виступає у своїй двоїстості (подвійності) – як споживання ресурсів і як виготовлення нового продукту праці при використанні певної технології, організації та управління виробництвом.

Усі аспекти процесу виробництва мають техніко-технологічні (натурально-речові) та економічні (вартісні) характеристики.

Перетворення натурально-речових характеристик ресурсів здійснюється за допомогою процесу виробництва у нові у формі готової продукції (товарів, робіт, послуг) та з оцінкою у вартісних показниках. Використання у процесі виробництва ресурсів на виготовлення нового продукту праці формують поняття витрати. Грошовий вираз суми витрат на виробництво конкретного продукту визначає поняття собівартість. Зміст термінів витрати і собівартість поєднується в понятті витрати виробництва.

В умовах ринкових відносин витрати виробництва дорівнюють вартості виготовленого продукту. Вони є сумою вартості витрачених на виробництво ресурсів та знову утвореної вартості. Таким чином, процес праці являє собою поєднання трьох обов'язкових елементів: доцільної діяльності людей (живої праці), предметів та знарядь праці. Два останніх елементи є матеріальними умовами праці – засобами виробництва, створеними раніше затраченою (уречевленою) працею. Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції складають дійсні витрати виробництва. Вони вимірюються часом, необхідним для виробництва продукту в певних організаційно-технічних та економічних умовах. В такому найбільш абстрактному розумінні витрати виробництва однаково притаманні всім суспільно-економічним формаціям.

Національний стандарт бухгалтерського обліку 1 визначає витрати як зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Від суспільних витрат виробництва необхідно відрізняти собівартість продукту, яка у вартісному вираженні відображає тільки ті витрати, які здійснені відповідною господарською системою: підприємством, об'єднанням, фермою, бригадою, ланкою тощо.

Категорію «витрати» вчені-економісти трактують по-різному. Нормативні національні та міжнародні правові акти подають такі визначення категорії

«витрати» [87, с. 114] (рис. 1.3).

Треба звернути увагу на те, що ні в офіційних документах, ні в спеціальній літературі не вказано конкретного переліку методів обліку витрат, які рекомендують для використання підприємствами різних галузей. Проте, обираючи найоптимальніший метод обліку витрат, суб'єктам господарювання доцільно враховувати чинники, що спонукають до вибору того чи іншого методу управління витратами:

– організаційна структура управління виробництвом;

– тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;

– номенклатура продукції, що випускається;

– тривалість виробничого циклу;

– наявність незавершеного виробництва.

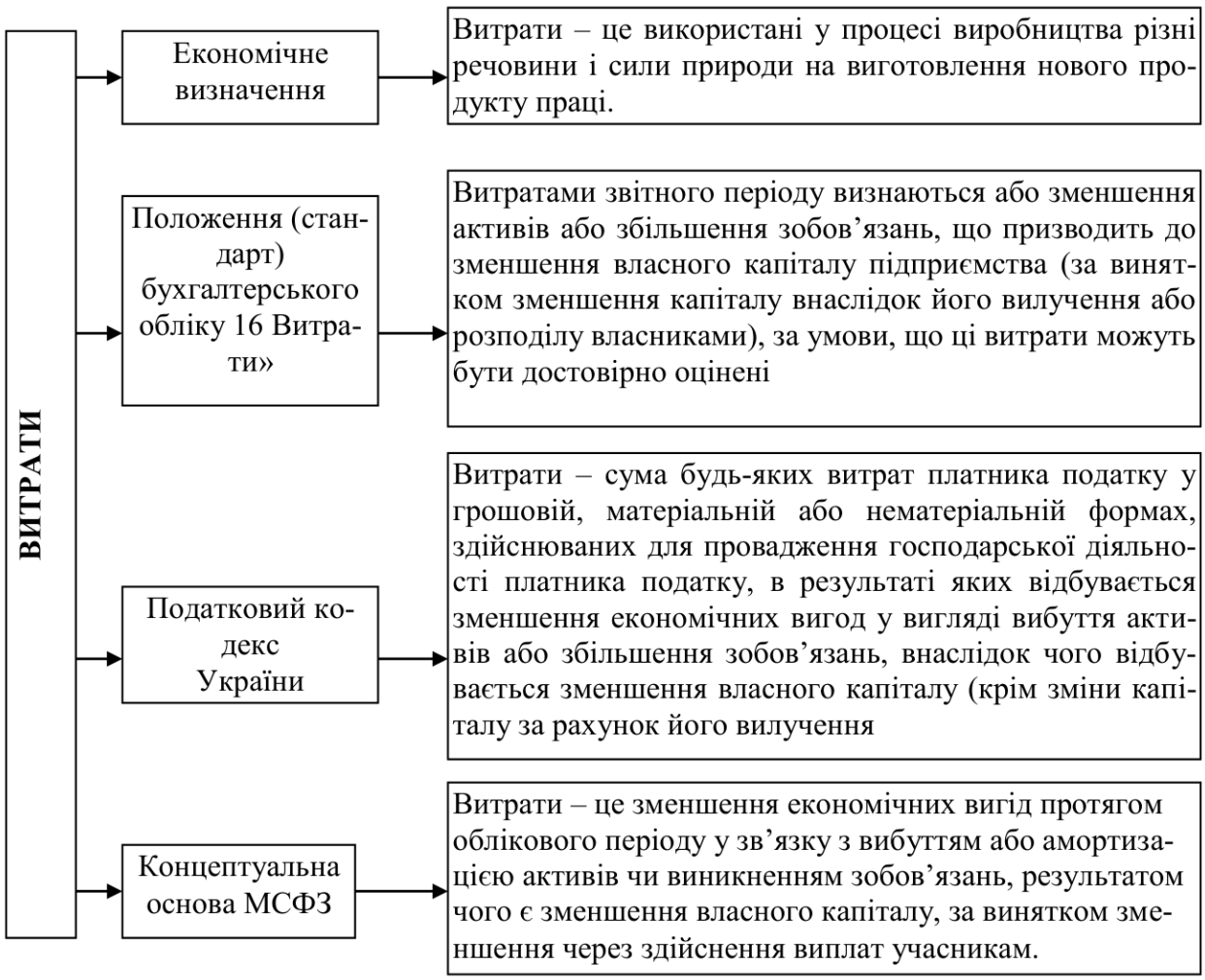


Рис. 1.3. Економічно-правова суть категорії «витрати»

Джерело: [87, с. 114]

Сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна розділити на дві групи:

– традиційні – ті, які використовуються у вітчизняній обліковій практиці протягом десятиліть (позамовний, попроцесний, попередільний, нормативний);

– запозичені – тобто сформовані та розвинуті в інших країнах світу, оскільки в Україні стали відомими лише на початку 90-х, а сьогодні використовуються на тих підприємствах, які зорієнтовані на європейські стандарти, експорт, співпрацю із зарубіжними партнерами або наіноземних інвесторів (стандарт-кост, директ-кост, точно в зазначений термін, за видами діяльності, АВС-метод (на рівнях одиниці продукції, партіївиробів, виду продукції, підприємства загалом), функціонально-вартісний аналіз, таргет-кост).

Зазначені національні методи обліку витрат у сільськогосподарських формуваннях є не надто поширеними. Позамовний метод у сільському господарстві, зокрема в галузі рослинництва, може використовуватися тоді, коли між підприємством-виробником і підприємством-замовником укладено договір на вирощування конкретної культури, на конкретній площі, з використанням конкретних технологій тощо. Попередільний метод, на нашу думку, доцільно використовувати у тих аграрних формуваннях, які мають переробні промисли, наприклад, випікання хлібобулочнихвиробів. Тобто процес виробництва складається з окремих процесів, переділів, результатом роботи яких є певна продукція або напівфабрикат з обов’язковим визначенням їхньої собівартості.

Попроцесний метод обліку витрат і калькулювання застосовують на підприємствах, які спеціалізуються на виробництві великих обсягів ідентичних товарів за незмінної технології. Тобто всі прямі витрати обліковують у розрізі встановлених статей за окремими технологічними процесами, а не за видами виробництв певної продукції. Тому цей метод неможливий у практиці виробництва продукції рослинництва.

Найбільшого практичного поширення у сфері аграрного виробництва набули два методи обліку витрат: метод фактичних і метод нормативних витрат.

Витрати на вирощування певної сільськогосподарської культури або групи культур обліковують на основі фактичних витрат підприємства, які послідовно накопичуються, що дає змогу визначити фактичну собівартість. Проте, враховуючи, що процес вирощування продукції рослинництва довготривалий і фактична сума витрат на виробництво певного виду продукції відома лише в кінці звітного періоду (року), інколи в міру виробничих потреб виникає необхідність оцінювати одержану продукцію за плановими чи нормативними витратами. Сутність цього методу полягає у тому, що в обліку фіксуються не ті витрати, що здійснені, а ті, які повинні бути, тобто нормативні витрати. У сільськогосподарській практиці за нормативною вартістю оцінюються деякі види побічної продукції рослинництва (солома, гичка тощо).

Сьогодні всі сільськогосподарські підприємства у визначенні фактичної собівартості одержаної продукції повинні керуватися Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132.

Упродовж року облік прямих витрат на вирощування окремих сільськогосподарських культур чи їхніх груп здійснюється на відповідних аналітичних рахунках, які відкривають до субрахунка 231 «Рослинництво». Тому для відображення загальної суми всіх здійснених прямих і непрямих витрат, необхідних для обчислення фактичної собівартості продукції рослинництва, слід провести низку розрахункових робіт у вигляді закриття рахунків бухгалтерського обліку, яке необхідно здійснювати за єдиною методологічною основою.

Об’єктами обчислення собівартості в рослинництві є окремі види основної, супутньої і побічної продукції, одержаної від вирощування сільськогосподарських культур. До основної належить продукція, для одержання якої організовано виробництво (зерно, картопля, овочі тощо). Два і більше основних продукти, які є результатом одного й того самого виробничого процесу, називаються супутніми (наприклад, соломка і насіння льону в льонарстві). До побічної належить продукція, яку одержують в силу біологічних особливостей ви-

робничих умов одночасно з основною продукцією, але яка має другорядне значення (наприклад, солома, полова та ін.).

Закриття аналітичних рахунків, які відкривають до субрахунка 231 «Рослинництво», проводять із встановленням сум калькуляційних різниць за кожною культурою або групою культур, які визначають порівнянням загального дебетового і кредитового обороту за відповідним аналітичним рахунком. При цьому на одних аналітичних рахунках сумарний дебетовий оборот може бути більший за кредитовий, а на інших – навпаки. Коли загальні фактичні витрати на виробництво певного виду продукції рослинництва вищі, ніж планові, калькуляційні різниці за цими аналітичними рахунками при їхньому закритті відображають методом дооцінки або додаткових проведень. На тих рахунках, де більший сумарний кредитовий оборот, що означає нижчу від планової фактичну собівартість основної і побічної продукції цієї культури, калькуляційну різницю відображають методом «червоне сторно».

Потрібно зазначити, що багато підприємств АПК в Україні хочуть просувати свою продукцію на європейські ринки. Але такі компанії зіштовхуються з істотними відмінностями в порядку ведення бухгалтерського обліку, податковому законодавстві, методиці складання і подання форм фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами обліку і звітності. Неможливість порівняння звітних даних призводить до великих фінансових втрат і недовіри між бізнес-партнерами. Сільськогосподарська галузь не є винятком. Нині Україна перебуває на етапі активного впровадження процесів гармонізації, що здійснюється шляхом поступового збільшення кола суб'єктів господарювання, які повинні складати звітність за МСФЗ. Як показує досвід, Україна пішла шляхом розробки національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (НП(С)БО), які ґрунтуються на основних концепціях МСФЗ [12, с. 1058].

Що стосується застосування МСФЗ, то відповідно до нових законодавчих вимог сфера їхнього обов'язкового застосування розширилася.

Згідно із новою редакцією Закону України «Про бухгалтерський облік та

фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV фінансову звітність за МСФЗ зобов'язані складати:

– підприємства, що становлять суспільний інтерес;

– публічні акціонерні товариства;

– підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення;

– великі підприємства, які відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

– балансова вартість активів – понад 20 млн. євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 млн. євро; середня кількість працівників – понад 250 осіб.

Як бачимо, сільськогосподарські підприємства не належать до цього переліку, проте застосування в їхній виробничій діяльності МСФЗ якісно впливає на можливості керівництва в управлінні організацією і дає значні переваги перед конкурентами. У суб'єктів, які складають звітність за МСФЗ, значно зростає можливість залучити додаткові джерела капіталу та партнерів по бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання і процвітання.

У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки та обліку витрат підприємства. Поняття витрат розкривається в окремих положеннях МСБО і МСФЗ. Так, МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 – Property, Plant and Equipment) – витрати з амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці.

Суб'єкт господарювання повинен подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції у суб'єкта господарювання, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та доречнішу інформацію.

Основні складові двох можливих методів обліку витрат у міжнародній практиці показано на рис. 1.4.

Перша форма обліку – це метод «характеру витрат». Суб'єкт господарю-

вання об’єднує витрати у прибутку або збитку згідно з їхнім характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу) і не перерозподіляє їх за функціями в межах суб’єкта господарювання. Цей метод є простим у застосуванні, оскільки немає потреби розподіляти операційні витрати відповідно до класифікації функцій, і він є подібним до національного методу обліку витрат за елементами витрат.

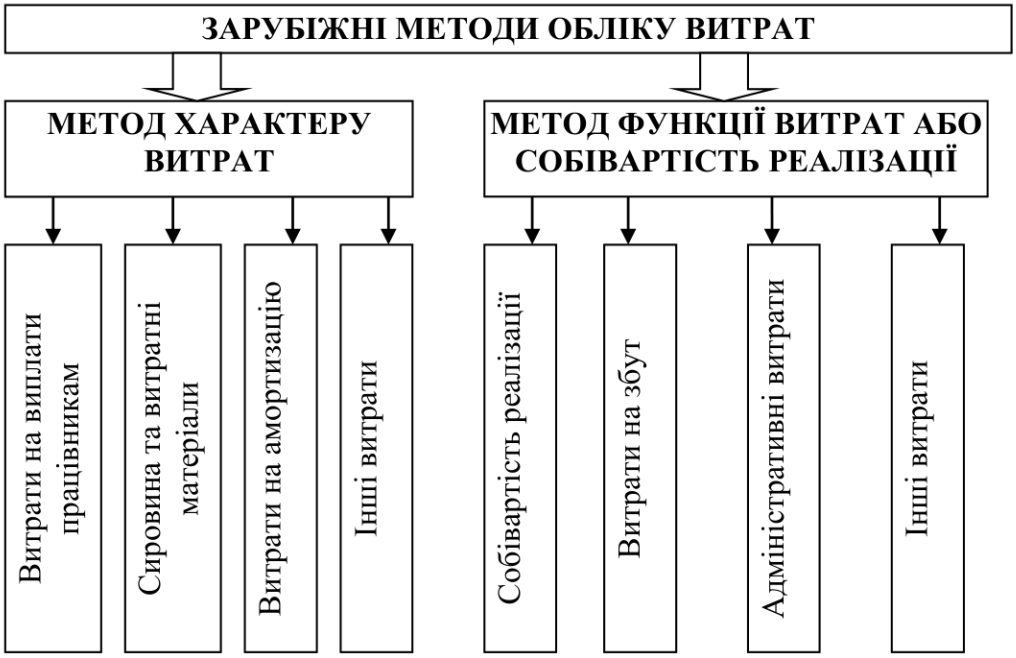


Рис. 1.4. Можливі зарубіжні методи обліку витрат.

Джерело: [87, с. 114]

Друга форма аналізу – це метод «функції витрат», або «собівартості реалізації», згідно з яким витрати класифікують відповідно до їхніх функцій як частини собівартості чи, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність. Згідно з цим методом суб’єкт господарювання розкриває, як мінімум, інформацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат. Цей метод може надавати доречнішу інформацію користувачам, ніж класифікація витрат за характером, але розподіл витрат на функції може вимагати довільного розподілу та значного судження.

При застосуванні методу «характеру витрат» фінансова звітність не відображає класифікації витрат за функціональними ознаками, а застосування методу «функцій витрат» дає змогу надавати користувачам фінансової звітності

більше корисної інформації.

Враховуючи те, що остаточний фінансовий результат діяльності аграрних суб'єктів господарювання значною мірою залежить від розміру здійснених витрат, зокрема витрат виробництва, правильний, своєчасний і точний облік цих витрат є необхідною умовою ефективного функціонування сільськогосподарських підприємств. У вітчизняній практиці відомо кілька методів обліку витрат виробництва, які мають прямий вплив на процес калькулювання собівартості продукції. Проте, на нашу думку, не всі існуючі методи є раціональними до використання в агропромисловому комплексі. Найбільш доцільними та оптимальними є метод фактичних і метод нормативних витрат.

Незважаючи на те, що сільськогосподарські формування не належать до категорії підприємств з обов'язковим форматом МСФЗ, все-таки у їхній виробничій діяльності є доцільним застосування цих стандартів, адже це дає змогу залучити додаткові джерела капіталу, іноземні інвестиції та партнерів по бізнесу, якісно впливає на можливості керівництва в управлінні організацією, а також надає значні переваги перед конкурентами.

Висновки до розділу 1

В 1 розділі проведено теоретичне дослідження обліку та контролю виробництва сільськогосподарської продукції. Висвітлено конкретні аспекти, які мають глибокий вплив на облік витрат і загальне управління в цій галузі.

Тонкощі сільськогосподарського виробництва істотно формують побудову систем обліку витрат. Різноманітний характер сільськогосподарської діяльності, починаючи від вирощування сільськогосподарських культур і закінчуючи тваринництвом, створює спектр змінних і постійних витрат. Такі фактори, як сезонність, погодні умови та нестабільність ринку, ще більше ускладнюють точну оцінку та розподіл витрат. Точне розуміння того, як сільськогос-

подарська діяльність впливає на структуру витрат, має першочергове значення для розробки надійних систем бухгалтерського обліку, які можуть ефективно фіксувати, аналізувати та оптимізувати використання ресурсів.

Концептуалізація витрат виробництва та готової продукції як центральних об’єктів обліку та контролю є фундаментальним аспектом, дослідженим. Розуміння повного життєвого циклу сільськогосподарської продукції, від вирощування чи розведення до виробництва кінцевої продукції, має вирішальне значення для впровадження ефективних заходів обліку та контролю. Інтеграція заходів з обліку витрат і контролю впродовж усього виробничого процесу має важливе значення для оптимізації розподілу ресурсів, забезпечення фінансової стабільності та задоволення вимог динамічного сільськогосподарського ринку.

РОЗДІЛ 2
ОБЛІК ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

2.1. Організація обліку витрат виробництва: управлінський аспект його провадження

Сучасний етап розвитку та стан економічної системи України і виробничої діяльності (вдосконалення та розвиток технологій, технік, засобів, управління виробництва) вимагають від суб'єктів господарювання наявності ефективно діючої системи накопичення інформації про виробничий процес та його результати. Таким елементом виступає облікова система підприємства, зокрема система обліку витрат виробництва. Відповідна система обліку повинна розвиватися та вдосконалюватися відповідно до розвитку та вдосконалення виробничого процесу та елементів його організації на підприємстві. Дана система повинна враховувати організаційні та технологічні особливості виробничого процесу з метою створення оперативної та достовірної інформаційної облікової бази щодо показників витрат виробництва та відповідного показника виробничої собівартості продукції. На основі даної інформаційної підприємство може здійснювати ефективні заходи щодо формування та реалізації управлінських рішень, які стосуються процесу виробництва та елементів виробничих витрат відповідно. Таким чином, для ефективного управління виробничою діяльністю підприємству необхідна облікова інформація про об'єкти витрат за процесами виробництва у розрізі продукції, роботами та елементами специфіки виробничої діяльності та процесу виробництва [75, с. 221].

Для ефективності розуміння елементів та напрямків функціонування системи обліку витрат виробництва й основних напрямків її організації, необхідно визначити сутність понять «Витрати» та «Витрати виробництва» й роль таких

витрат і системи їх обліку у формуванні показника виробничої собівартості продукції. Питання визначення економічної сутності та порядку організації обліку витрат загалом – регламентує П(с)БО 16 «Витрати». Відповідно до наведеного П(С)БО під «Витратами» розуміють зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Виходячи із даного визначення, можна зробити висновок, що загалом поняття «Витрати виробництва» можна розуміти як усі ресурси (зменшення активів, збільшення зобов'язань), які були спожиті підприємством у процесі ведення ним своєї виробничої діяльності, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Відповідна достовірна оцінка ресурсів, які були використані підприємством у процесі виробництва – є основна мета ефективно діючої системи обліку витрат виробництва на підприємстві, результатом якої є формування кінцевого показника собівартості виробництва відповідного об'єкта виробництва. П(с)БО 16 «Витрати» розкриває склад та елементи виробничих витрат через виробничу собівартість продукції (робіт послуг).

Відповідно до даного стандарту структуру витрат виробництва (показника виробничої собівартості) складають прямі та непрямі статті виробничих витрати підприємства. Під прямими розуміють витрати, які безпосередньо пов'язані із виробництвом та можуть бути ідентифіковані за конкретним об'єктом виробництва. Непрямі – це витрати пов'язані із процесом виробництва, які не можна ідентифікувати за конкретним об'єктом виробничого процесу (по'вязані із забезпеченням функціонування та організацією виробництва). Дана класифікація витрат виробництва також визначає склад елементів витрат за прямими та непрямими статтями та порядок їх включення до складу виробничої собівартості продукції. Характеристика складових елементів виробничої собівартості наведена у табл. 2.1.

Виходячи із даних табл. 2.1, можна зробити висновок, що показник виробничої собівартості продукції – це грошове вираження суми витрат вироб-

ництва на виготовлення відповідної продукції. Сума виробничої собівартості визначається на основі процесу калькуляції (акумуляція сум витрат виробництва на рахунках обліку у розрізі їх прямих та непрямих статей) за допомогою використання методів обліку виробничих витрат та калькулювання виробничої собівартості.

Таблиця 2.1

Характеристика статей витрат виробництва

(елементів виробничої собівартості)

Стаття витрат	Характеристика	Рахунок обліку
1	2	3
Прямі витрати		
Прямі матеріальні витрати	Вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу продукції, яка виробляється.	23 «Виробництво» Відображаються витрати виробництва, які безпосередньо формують суму виробничої собівартості на основі калькулювання сум статей витрат за даним рахунком обліку
Прямі витрати на оплату праці	Заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг.	
Інші прямі витрати	Усі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема на соціальні заходи, амортизація тощо.	
Непрямі витрати		
Змінні загальновиробничі витрати.	Витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехом, дільницею), які змінюються прямо пропорційно зміні обсягу діяльності.	91 «Загальновиробничі витрати» Не пов'язані безпосередньо із процесом виробництва, а здійсненні з метою забезпечення процесу виробництва
Постійні загальновиробничі витрати.	Витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності та включені до собівартості шляхом їх розподілу на основі бази розподілу.	

Джерело: [75, с. 221]

Відповідно до П(с)БО 16 загальна кінцева сума виробничої собівартості обліковується та відображається на рахунку обліку 23 «Виробництво» (також на даному рахунку обліковуються прямі виробничі витрати, які таким чином одразу прямо включаються до складу виробничої собівартості). Статті непрямих виробничих витрат обліковуються на рахунку обліку 91 «Загальновиробничі витрати» (також може використовуватись 8 клас рахунків, використання якого визначає підприємство у наказі про облікову політику) та включаються

до складу виробничої собівартості (дебет рахунку 23) шляхом розподілу постійної частини загальновиробничих витрат та прямого включення до складу собівартості їх змінної частини.

Існують різні підходи та методи для ідентифікації витрат виробництва та подальшого їх відображення в системі обліку підприємства. Найбільш поширеними у практиці використання вітчизняними підприємствами - є нормативний, позамовний та попроцесний методи обліку витрат виробництва та виробничої собівартості продукції (часто називають традиційними методами), характеристика даних методів наведена у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Характеристика традиційних методів обліку витрат виробництва

Метод калькулювання	Характеристика
1	2
Попроцесний	Визначальним об'єктом обліку витрат виробництва - є конкретний процес виробничої технології. Витрати виробництва акумулюються в обліку загалом по відповідному процесу і розподіляються на кількість продукції (арифметичне ділення). Застосовується при масовому виробництві однорідної продукції.
Позамовний	Застосовується під час різноманітної діяльності підприємства. Витрати на виробництво збираються за конкретними замовленнями, договорами. Об'єктом обліку є конкретні замовлення, партії або договори; для обліку витрат за декількома замовленнями потрібна наявність добре організованого аналітичного обліку за допомогою присвоєнь номерів замовлень, та документуванню по замовленням.
Нормативний	Облікова сума витрат виробництва визначена заздалегідь відповідно до встановлених нормативів витрат за кожним елементом та статею витрат виробництва (собівартість виробництва калькулюється ще на стадії планування виробництва). Метод дозволяє вести точний аналітичний облік та фіксувати відхилення фактичних затрат від нормативних (здійснювати контроль витрат.)

Джерело: [75, с. 221]

Крім наведених вище традиційних вітчизняних методів, в зарубіжній обліковій науці виділяють методи директ-костінг, таргет-костінг, АВС калькулювання тощо. Дані методи направлені на оперативність обліку та його спрямованість на інформаційне забезпечення обліково-управлінської системи на підприємстві (калькулювання змінних витрат, цільовий розподіл непрямих витрат

тощо). Проте використання даних методів на практиці вітчизняних підприємств не досить поширене, зокрема через низьку мінливість розвитку облікових підходів підприємств та значний рівень зношеності і застарілості технологій та засобів виробництва порівняно із зарубіжними. Таким чином, підприємствам, які хочуть досягти балансу між ефективністю системи обліку витрат виробництва та існуючим рівнем технологічного розвитку виробництва, доцільно вдосконалювати існуючі традиційні методи обліку (комбінація методів обліку, запровадження елементів зарубіжних методів тощо).

Наведені вище традиційні методи мають свої переваги та недоліки з точки зору ефективності їх використання в обліковому процесі. Перевага використання позамовного методу обліку полягає в можливості обліку витрат виробництва за кожним виробничим замовленням враховуючи специфіку технологічного процесу та індивідуальні особливості виготовлення продукції за замовленням. Недоліком даного методу є лінійність його використання в межах одного замовлення та відповідна ретроспективність отриманої облікової інформації щодо витрат (собівартість продукції за замовленням визначається в результаті завершення виробничого циклу-замовлення) та неможливість оперативного управління витратами на цьому фоні. Переваги попроцесного методу в тому, що він дозволяє групувати витрати за виробничими цехами та процесами, що спрощує процес розподілу непрямих постійних загальновиробничих витрат та робить цей процес більш точним (достовірним з точки зору технологічних затрат), недоліками даного методу – є неможливість групування витрат виробництва за окремим видом продукції та значна трудомісткість облікових робіт.

Найбільш ефективним з точки зору контролю та точності обліку – є нормативний метод обліку. До переваг нормативного методу відноситься можливість поточного оперативного обліку значної частини витрат виробництва шляхом фіксування в обліку їх нормативних значень та здійснення контролю за рівнем витрат і відповідно рівнем виробничої собівартості за рахунок фіксувань відхилень від нормативів витрат. Недоліком даного методу – є надмірна

його трудомісткість в частині розрахунку нормативів витрат, зміни норм та коригування відповідних попередніх значень, що загалом створює велику кількість факторів, що можуть стати каталізаторами низки помилок та викривлення облікової інформації щодо показника витрат виробництва та виробничої собівартості. Для побудови ефективної системи обліку витрат виробництва за використання традиційних методів обліку, підприємству необхідно враховувати особливості управлінського аспекту від впровадження методу (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Управлінський аспект використання методів обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості

Метод калькулювання	Значення в управлінні та управлінському обліку
Попроцесний	Дозволяє отримувати оперативну інформацію про витрати виробництва у розрізі видів виробництва та у розрізі процесів виробництва. Результатом кожного процесу є деталь, вузол, напівфабрикат, собівартість якого визначається за результатом калькулювання витрат відповідного процесу. Також визначаються витрати кожного процесу окремо. Даний метод дозволяє детально, оперативно за видами виробництва у розрізі виробничих процесів здійснювати аналіз виробничих витрат; вимірювати рентабельність видів виробництва; контролювати відхилення витрат та собівартості за кожним видом продукції, процесом, продуктом процесу; аналізувати рівень завантаженості виробництва або виробничого процесу та здійснювати формування на цій основі тактичних та стратегічних управлінських рішень. До недоліків використання методу в управлінні відносять трудомісткість та необхідність розробки великої кількості облікової та управлінської документації.
Позамовний	Забезпечує систему управління детальною інформацією про витрати виробництва за кожним виробничим замовленням, шляхом ведення аналітичного обліку за номером замовлення. Облікова інформація про рівень витрат по кожному з виконаних замовлень дає змогу виявити рентабельні замовлення, визначити ціни продажу за виготовленим замовленням, дає можливість порівняти витрати по одному і тому ж виробу (замовленню), виробленому в різний час (дозволяє здійснити аналіз) тощо. Недоліком даного методу є трудомісткість, ретроспективний характер собівартості готового замовлення, що знижує оперативність формування та прийняття управлінських рішень.
Нормативний	Забезпечує керівництво детальною інформацією про рівень витрат за кожним елементом та статтею витрат у межах встановлених норм. В управлінні дана інформація дозволяє ефективно виявляти відхилення витрат від норм; здійснювати калькулювання нормативної собівартості продукції та на даній основі аналізувати рентабельність виробництва, рівень завантаженості виробництва тощо; виявляти причини відхилень витрат від норм та приймати оперативні управлінські рішення щодо їх усунення. Недоліками є трудомісткість, значні матеріальні та трудові витрати на його запрова-

	дження й часті зміни норм за рахунок об'єктивних факторів.

Джерело: [75, с. 223]

На основі аналізу переваг та недоліків методів обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості у питаннях забезпечення ефективності роботи облікової та управлінської систем, підприємство приймає рішення про використання одного або комбінацію методів у своїй практиці. Загалом підприємству доцільно адаптувати традиційні методи обліку до існуючих на підприємстві особливостей його функціонування.

2.2. Організація обліку витрат виробництва

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) формуються за центрами відповідальності та об'єктами обліку, планування та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).

Центрами відповідальності виступають внутрішньогосподарські підрозділи, що функціонують на засадах госпрозрахунку. їх склад визначається з урахуванням виробничої та організаційної побудови підприємства, порядку закріплення засобів виробництва тощо.

Залежно від конкретних умов виробництва, структури управління, системи оплати праці, визначення та розподілу госпрозрахункового доходу, бухгалтерія підприємства облік витрат може вести в цілому по конкретних виробничих підрозділах без деталізації за окремими об'єктами (видами і групами худоби та птиці, видами виробництв). Фактичні витрати підрозділу розподіляють між окремими культурами, видами і групами худоби та птиці пропорційно до планових витрат, а за їх відсутності - до нормативних витрат згідно з технологічними картами чи укрупненими нормативами.

Залежно від характеру участі в процесі виробництва витрати поділяються на основні та накладні.

Основні витрати пов'язані з безпосереднім виконанням технологічних операцій по виробництву продукції (робіт, послуг), а накладні - з управлінням та обслуговуванням діяльності підрозділу (бригади, цеху, ферми, внутрішньогосподарського кооперативу тощо), галузі чи господарства в цілому.

Витрати на заходи з підвищення родючості земель (зокрема на гіпсування та вапнування ґрунтів), плануються та обліковуються, як витрати майбутніх періодів і відносяться на собівартість сільськогосподарської продукції рівними частинами протягом сівозміни.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) в плануванні та обліку групуються за статтями, які господарство визначає самостійно, виділяючи в окремі статті змінні і постійні витрати.

Змінні витрати діляться на пропорційні, величина яких визначається обсягом одержаної продукції, та непропорційні, величина яких залежить ні від кількості продукції, ні від поголів'я чи обсягу виконаних робіт.

Примірний перелік статей витрат передбачений Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджений Наказом Мінагрополітики України від 18,05.2001 р. № 132, наведено в таблиці 2.4.

Таблиця 2.4.

Номенклатура статей витрат виробництва на підприємстві

Статті витрат	У рослинництві	У тваринництві	У допоміжних виробництвах	У підсобних промислових виробництвах
Витрати на оплату праці	+	+	+	+
Насіння та посадковий матеріал	+			
Паливо та мастильні матеріа-	+	+	+	+
Добрива	+			
Засоби захисту рослин та тварин	+	+		
Корми		+	+	

Сировина та матеріали (без зворотних відходів)			+	+
Роботи та послуги	+	+	+	+
Витрати на ремонт необоротних активів	+	+	+	+
Інші витрати на утримання основних засобів	+	+	+	+
Інші витрати	+	+	+	+
Непродуктивні витрати (в обліку)	+	+	+	+
Загальновиробничі витрати	+	+	+	+

Джерело: узагальнено автором

До статті «Витрати на оплату праці» входить основна і додаткова оплата працівників різних категорій, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва. На цій статті облічують оплату праці від початку виробничого процесу до завершення доробки готової продукції (оплату праці трактористів-машиністів по підготовці ґрунту до сівби (садіння), сівбі, догляду за посівами, на збиранні врожаю, транспортних роботах по даній культурі); оплату працівників по вирощуванню певної культури (групи культур), починаючи з передпосівних робіт, підготовки насіння до сівби та добрив до внесення тощо і закінчуючи доробкою готової продукції; нарахування натуральної оплати праці та премій.

Вартість продукції, яку видають у порядку натуральної оплати, протягом року оцінюють за плановою собівартістю, а в кінці року – за очікуваною. В тваринництві на даній статті відображують оплату праці нараховану дояркам, телятницям, скотарям, тощо.

До статті «Насіння і посадковий матеріал» включають вартість насіння і посадкового матеріалу власного виробництва та придбаного, яке використане для посіву (посадки) відповідних сільськогосподарських культур і насаджень, крім молодих багаторічних насаджень. Витрати на підготовку насіння до посі-

ву (протруювання, сортування тощо), навантаження та транспортування його до місця посіву не включаються у вартість насіння, а відносяться на виробництво певної сільськогосподарської культури (групи культур) за відповідними статтями витрат.

За статтею «Паливо і мастильні матеріали» відображають комплексну ціну палива, в яку входять його вартість на використання технологічних операцій, а також вартість мастил тощо.

У статтю «Добрива» входить вартість внесених у ґрунт під сільськогосподарські культури органічних (гній, торф, компост тощо), мінеральних, бактеріальних, інших добрив і мікродобрив. їх оцінюють так само, як і насіння власного виробництва й придбання. Вартість зелених добрив визначають за собівартістю на вирощування до моменту їх використання. Витрати на підготовку добрив, навантаження їх у транспортні засоби й розкидачі, вивезення в поле та внесення у ґрунт списують на конкретну сільськогосподарську культуру (групу культур) за відповідними статтями витрат і в дану статтю не включають.

До статті «Засоби захисту рослин та тварин» включають вартість придбаних за рахунок коштів підприємства пестицидів гербіцидів, засобів протруювання, хімічних і біологічних препаратів, які використані для боротьби з бур'янами, шкідниками та хворобами сільськогосподарських рослин, а також біопрепаратів та дезинфікуючих засобів, які застосовуються у тваринництві. Витрачені засоби оцінюють за фактичною собівартістю придбання.

Витрати, пов'язані з обробітком посівів сільськогосподарських культур та багаторічних насаджень зазначеними засобами (крім вартості використаних матеріалів), відносяться на відповідні культури (групи культур) або багаторічні насадження за певними статтями (пальне, оплата праці тощо).

У статті «Корми» відображають вартість кормів власного виробництва та придбаних, витрати на їх внутрішньогосподарське переміщення з поля на постійне місце зберігання. Сюди відносять також витрати на приготування кормів на кормоцехах і кормокухнях. Ці суми списують безпосередньо на відповідні

види і групи тварин або розподіляють між ними пропорційно масі згодованих кормів. Частина витрат на утримання кормоцехів відноситься на вартість кормів, які передані на склад для зберігання.

Витрати на транспортування кормів з місць постійного зберігання до кормоцехів (кормокухонь) або безпосередньо на ферму відносять на відповідні статті витрат (пальне і мастильні матеріали, оплата праці тощо).

У допоміжних виробництвах на цю статтю списують вартість кормів, використаних на годівлю дорослої робочої худоби.

До статті «Сировина та матеріали» включається вартість сировини та матеріалів, які є необхідними компонентами або утворюють основу виготовленої продукції.

У допоміжних виробництвах до цієї статті включаються, вартість матеріалів, палива, запасних частин, використаних для виробничих потреб.

Вартість використаних сировини і матеріалів зменшується на вартість зворотних відходів, що виникли в процесі виготовлення готової продукції, якщо вихідні матеріали повністю чи частково втратили початкові споживчі якості (хімічні чи фізичні властивості, в тому числі повно мірність, конфігурацію тощо) і внаслідок цього не можуть бути використані за прямим призначенням. Відходи, які не використовуються - не оцінюються.

У статті «Роботи і послуги» відображають витрати на роботи й послуги власних допоміжних виробництв, які забезпечують виробничі потреби, та вартість послуг виробничого характеру, наданих сторонніми підприємствами. До них належать: роботи по транспортному обслуговуванню виробництва вантажним автомобільним і гужовим транспортом, тракторами; послуги щодо енерго-, водо-, газопостачання тощо; роботи та послуги, виконані і надані різними обслуговуючими господарствами й організаціями по механізації робіт, меліорації, хімізації, підвищенню родючості ґрунту, роботи цивільної сільськогосподарської авіації по внесенню добрив, обробці посівів хімічними засобами.

До цієї статті включають вартість послуг власного транспорту (автомобільний, тракторний і жива тяглова сила) на переміщення насіння, добрив, на-

фтопродуктів тощо з центральних складів, складів виробничих підрозділів підприємства та інших місць постійного зберігання на поля, місця заправки тракторів, комбайнів, інших сільськогосподарських машин під час їх роботи в полі, вивезення сільськогосподарської продукції з поля у місця зберігання і використання.

До складу статті «Витрати на ремонт необоротних активів» включають:

а) суми на оплату праці працівників. Зайнятих на ремонтних операціях, вартість запасних частин, ремонтно - будівельних та інших матеріалів, витрачених на поточний ремонт основних засобів, включаючи вартість пального та мастильних матеріалів, використаних на ремонт та обкатку машин після ремонту;

б) вартість послуг сторонніх організацій та власних майстерень з технічного обслуговування і поточного ремонту тракторів, сільськогосподарських машин та обладнання;

в) витрати на ремонт і заміну гусениць та гумових шин тракторів і сільськогосподарських машин.

У статті «Інші витрати на утримання необоротних активів» включають суми, використані на їх утримання безпосередньо в конкретному виробництві. До складу цих витрат відносяться:

а) витрати на оплату праці персоналу, що обслуговує необоротні активи,механіків, сторожів, місць зберігання техніки тощо;

б) вартість пального та мастильних матеріалів на переїзд тракторів та В тваринництві на даній статті відображують оплату праці нараховану дояркам, телятницям, скотарям, тощо. самохідних машин з однієї ділянки на іншу;

в) амортизаційні відрахування, які прямо не відносяться на певні об'єкти обліку витрат. Витрати на утримання основних засобів, включаючи орендну плату, обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і відносяться на собівартість продукції окремих культур та видів незавершеного виробництва таким чином:

а) тракторів – пропорційно обсягу виконаних ними механізованих трак-

торних робіт (в умовних еталонних гектарах);

б) ґрунтообробних машин – пропорційно обробленим площам, зайнятим певними культурами;

в) сівалок – пропорційно площі посіву культур;

г) технічних засобів ні збирання урожаю – прямо або пропорційно зібраній площі певних культур;

є) машин для внесення в грунт добрив – пропорційно фізичній масі внесених добрив;

є) меліоративних споруд – пропорційно меліоративним площам;

ж) приміщень для зберігання продукції – пропорційно кількості та тривалості зберігання продукції протягом звітного періоду.

Витрати на утримання тваринницького приміщення де розміщено декілька видів худоби розподіляються пропорційно зайнятій площі.До складу цієї статті входить різниця між первісною вартістю та виручкою від вибракуваних тварин основного стада з наступним віднесенням цієї суми на витрати виробництва відповідної продукції, (молоко, приплід, вовна).

У статті «Інші витрати» відображаються витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом певної продукції і не включені ні до однієї з вищенаведених статей, а саме:

а) вартість спецодягу та взуття, що видається працівникам, зайнятимдоглядом за худобою, птицею, а також інших малоцінних ішвидкозношуваних предметів;

б) вартість підстилки для тварин (соломи, торфу, тирси);

в) витрати на штучне осіменіння тварин (утримання пункту, вартість сперми, оплата праці техніка штучного осіменіння тощо);

г) витрати на будівництво та утримання літніх таборів, загонів, навісів та інших споруд некапітального характеру для тварин. Ці витрати обліковуються у складі майбутніх періодів, а на собівартість відносяться рівними частинами протягом терміну використання зазначених споруд, який встановлюється комісією з прийняття відповідного об'єкта в експлуатацію;

д) платежі за страхування майна, тварин, урожаю сільськогосподарських культур, а також окремих працівників, зайнятих безпосередньо на роботах з підвищеною небезпекою для життя і здоров'я у випадках, передбачених законодавством;

є) інші витрати, що включаються у собівартість продукції (робіт, послуг) і не віднесені до цієї та інших статей витрат. Ці витрати. Як правило, безпосередньо відносяться на відповідні сільськогосподарські культури (групи культур), види тварин і продукцію підсобних промислових та інших виробництв.

До складу статті "Непродуктивні витрати" (в обліку) включають втрати від падежу молодняку та дорослої худоби на відгодівлі, птиці, звірів, кролів, а також бджолиних сімей, за винятком втрат, які сталися внаслідок стихійного лиха, сум. Що підлягають відшкодуванню винними особами, та вартості одержаної сировини (шкур, технічного м'яса тощо) за цінами можливої реалізації .На цю статтю відносять брак на виробництві, яким вважаються роботи, що не відповідають стандартам, і витрати на виправлення браку.

В статті «Загальновиробничі витрати» відображають бригадні, загальновиробничі витрати. Бригадні витрати відносять на собівартість тільки тієї продукції, яку виробляють у даній бригаді; загальновиробничі – на собівартість продукції, яку одержують у галузі.

Облік витрат на виробництво продукції є важливим елементом обліку на аграрному підприємстві. Саме через це удосконаленню обліку на цій ділянці потрібно приділяти багато уваги, це необхідно для [54, с. 263]:

– можливості проконтролювати правильність застосовування сировини, матеріалів, палива, енергії, заробітної плати тощо;

– контролю за своєчасним, повним і достовірним відображенням фактичних витрат на виробництво й реалізацію продукції в обліку та невиробничих витрат і втрат, які бувають на деяких ділянках роботи підприємства;

– визначення калькулювання собівартості продукції;

– виявлення резервів щодо скорочення витрат;

– визначення та ліквідації недоліків у організації виробництва, щоб мак-

симально зекономити матеріальні і трудові витрати та підвищити продуктивність праці.

Облік непрямих витрат основного виробництва. Суттєву частку в собівартості продукції займають витрати, які одразу неможливо чи економічно недоцільно віднести до того чи іншого об'єкту обліку витрат. Такі витрати є непрямими виробничими витратами (або загальновиробничими) витратами.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" визначено, що до складу загальновиробничих витрат включаються:

– Витрати на управління виробництвом (оплату праці апарату управління цехами, відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів).

– Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення.

– Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення.

– Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

– Витрати на вдосконалення технологій й організації виробництва (оплата праці на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

– Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень.

– Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, ро-

біт, послуг).

– Витрати на охорону праці, техніку безпеки й охорону навколишнього середовища.

– Інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).

Однією з важливих невирішених до сьогодні проблем є розподіл накладних витрат. Існуюча практика обліку та розподілу накладних витрат не відповідає сучасним умовам і вимогам національних стандартів. Тому спосіб розподілу накладних витрат має бути змінений у світлі нових вартісних рішень задля забезпечення точності та оперативності інформації про рівень витрат, розрахунків собівартості продукції.

Згідно з чинними нормативними документами розподілу підлягають загальновиробничі витрати. Адміністративні та витрати на збут не включаються до собівартості продукції, а списуються на зменшення фінансового результату в періоді їх виникнення. Доцільно проводити розподіл адміністративних та витрат на збут і тим самим визначати повну собівартість продукції в межах управлінського обліку. Отримана інформація буде використана для ціноутворення, прийняття довгострокових управлінських рішень. Розподіл накладних витрат пропонуємо здійснювати, застосовуючи нормативні ставки, що сприятиме підвищенню оперативності обліку та створенню передумов ефективного управління діяльністю сільськогосподарських підприємств.

Для підприємств, які виготовляють однорідну продукцію, доцільно застосовувати єдину нормативну ставку, а для підприємств, які виготовляють широкий асортимент продукції, доцільно використовувати цехові нормативні ставки. Для цього замість місячних пропонується застосовувати середньорічні нормативні ставки накладних витрат, які розраховуються на початку року для кожного підрозділу.

В економічній літературі міститься багато пропозицій щодо застосування певних методів розподілу непрямих виробничих витрат. В основі пропонованих методів лежить вибір найточнішої причинної залежності загальновиробничих витрат від обраної бази розподілу – чинника цих витрат. Кінцевою метою

кожного методу є забезпечення точності калькулювання готової продукції.

Згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств загальновиробничі витрати розподіляються в сільському господарстві в кінці року за галузями (рослинництво, тваринництво) та видами продукції.

Відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” з метою розподілу загальновиробничі витрати мають поділятись на змінні та постійні. До змінних загальновиробничих витрат відносяться витрати, які змінюються прямо пропорційно до зміни обсягів діяльності. Постійні загальновиробничі витрати – це витрати, що не змінюють свій розмір зі зміною обсягів виробництва та реалізації.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності підприємства у звітному періоді. Тобто, простіше кажучи, всі змінні загальновиробничі витрати за будь-яких умов виробництва повністю включаються у виробничу собівартість.

Постійні ж виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об’єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності, яка повинна визначатись підприємством самостійно. При цьому під нормальною потужністю розуміють очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років.

Але для сільськогосподарських підприємств, які виробляють багато видів продукції досить складно визначити рівень нормальної потужності. Постає питання – в яких вимірниках розраховувати даний показник? В натуральних, наприклад, в центнерах випущеної продукції, - неможливо, адже додавати кількість різних видів продукції абсурдно. Таким чином, необхідно або розробити систему коефіцієнтів для переводу реальної продукції в умовну, або ж розрахувати нормальну потужність у грошовому вимірнику, як вартість випущеної продукції.

Методика розрахунку показника нормальної потужності до цього часу не розроблена в нашій країні. Крім того, вказані розрахунки є досить трудоміс-

ткими і, на наш погляд, економічно - необґрунтованими. Адже всі загальновиробничі витрати є витратами хоча накладними, але безпосередньо пов'язаними з виробництвом. І незрозуміло, чому їх частина повинна бути виключена із виробничої собівартості продукції і перенесена на собівартість реалізованої продукції.

У сільському господарстві за базу для розподілу загальновиробничих витрат можна брати суму прямої оплати праці і без потреб не ускладнювати розрахунки. Між загальновиробничими витратами та заробітною платою виробничих робітників більшості сільськогосподарських підприємств існує тісний економічний взаємозв'язок, який буде втрачатись з підвищенням питомої ваги механізованої та автоматизованої технології на підприємствах. Це призведе до помилок при обчисленні виробничої та повної собівартості продукції, визначенні рівня рентабельності окремих її видів, зменшення ефективності управління витратами.

Тому, ми вважаємо, більш правильно і доцільно здійснювати розподіл загальновиробничих витрат за традиційною методикою, яка передбачена Методичними рекомендаціями і яка використовується на базовому підприємстві.

Розподіл загальновиробничих витрат галузі рослинництва здійснюється пропорційно до загальної суми витрат без вартості насіння та садивного матеріалу, загально виробничих витрат тваринництва - пропорційно до загальної суми витрат без вартості кормів.

Синтетичний облік загальновиробничих витрат ведуть на рахунку 91 "Загальновиробничі витрати". В базовому господарстві для обліку загальновиробничих витрат рослинництва передбачено субрахунок 911 "Загальновиробничі витрати рослинництва", загально виробничих витрат тваринництва – субрахунок 912 "Загально виробничі витрати тваринництва".

Кореспонденція рахунків з обліку загальновиробничих витрат відображена в табл. 2.5.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат здійснюється у виробничому звіті ф. №10.3в, синтетичний – в Журналі-ордері № 10.3 с.-г.

Таблиця 2.5

Основні бухгалтерські проводки з обліку загальновиробничих витрат

№ п/п	*Зміст операції*	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
1	Нараховано знос на основні засоби загальновиробничого призначення	91	131	74082
2	Списані виробничі запаси на загальновиробничі потреби	91	20	101677
3	Передано в експлуатацію (на загальновиробничі потреби) МШП	91	22	1288
4	Оплачено коштами загальновиробничі витрати	91	30,31	-
5	Акцептовано рахунки постачальників, підрядників за послуги загальновиробничого характеру	91	63	-
6	Нараховано заробітну плату загальновиробничому персоналу та здійснено відрахування органам соціального страхування	91	66, 65	10434
7	Нараховано орендну плату	91	684	19300
8	Списано суму загальновиробничих витрат на об’єкти обліку основного виробництва	23	911	206781

Джерело: узагальнено автором

Процес ведення бухгалтерського обліку на підприємстві являє собою сукупність інформаційних і контрольно-організаційних операцій. До інформаційних відносяться операції збирання, реєстрації, передачі, зберігання і обробки даних. Контрольно-організаційні операції пов'язані з контролем і використанням одержаної в результаті виконання інформаційних операцій, які становлять найбільшу питому вагу у діяльності бухгалтерського апарату та є відображенням об'єкту бухгалтерського обліку як функціональної управлінської роботи [2, с. 6].

Організація процесу обліку витрат на виробництво представляється у вигляді деякої системи робочих місць, яка відображає їх взаємодію під час здійснення реалізації облікових функцій. У цю схему повинні входити робочі місця робітників, функціональні обов'язки яких будь-якою мірою пов'язані з веденням бухгалтерського обліку.

До них слід віднести не тільки осіб, які здійснюють документування, систематизацію та узагальнення інформації, її використання під час виконання

функцій бухгалтерського обліку, а й технічний персонал, який забезпечує оформлення документів, їх архівування, відображення і тому подібне. Цільова функція обліку витрат на виробництво, виявлення й усунення недоліків організації виробництва і матеріально-технічного забезпечення спрямовані на максимальну економію матеріальних і трудових витрат, підвищення продуктивності праці.

Більше уваги слід було б приділити обліку і розподілу непрямих витрат. Варто було б вести облік витрат на утримання та експлуатацію машин й устаткування в підрозділах підприємства. Доцільно було б фіксувати у спеціальних журналах фактичну завантаженість окремих апаратів і обладнання, щоб можна було оцінити рівень ефективності їх використання. Крім того, це дало б змогу більш чітко і точно визначити фактичну участь конкретних видів обладнання у виробництві конкретних видів виробів, таким чином, більш точно розподілити витрати на утримання й експлуатацію машин і механізмів у розрізі видів виробів. На основі інформації про витрати сировини і матеріалів за кожну зміну в розрізі видів виробів у порядку, викладеному вище, і даних про вихід продукції за кожну зміну можна і необхідно аналізувати результати виробничого процесу за кожну зміну шляхом зіставлення фактичних даних із нормативними, виявляти відхилення й оперативно визначати причини відхилень, що дає можливість своєчасно впливати на хід того чи іншого процесу, використовувати в потрібному напрямі.

Фіксація виробничих активів і запуску сировини основних матеріалів на виробництво і вихід півфабрикатів і готової продукції з виробництва за кожну зміну створили б умови для залучення до аудиту результатів виробництва не тільки спеціалістів економічних і технологічних служб, а й безпосередніх виробників: майстрів, бригадирів і навіть робітників. Для цього в первинних документах, в яких б фіксувалися дані про фактичний обсяг витрат сировини: основних матеріалів за кожну зміну і виходу продукції, необхідно передбачити реквізити (норми, позиції) для відображення в них нормальних даних.

2.3. Особливості бухгалтерського обліку сільськогосподарської продукції на підприємстві

Аналітичний облік готової продукції на підприємствах ведеться за місцями її зберігання та окремими видами у натуральних, умовно-натуральних і вартісних показниках.

На складі в облікових регістрах (картках, відомостях, сальдових відомостях, оборотних відомостях або книзі складського обліку) готова продукція обліковується у кількісному вираженні.

Кількісний облік готової продукції за її видами та місцями зберігання може бути організований декількома способами:

1) в сортових картках складського обліку, при якому в бухгалтерії складають або обробляють групувальні відомості оприбуткування продукції за її видами в розрізі підрозділів-виробників та за місцями зберігання;

2) безкартковим способом, при якому за допомогою ЕОМ кожен день складають оборотні відомості обліку випуску продукції з виробництва і руху готових виробів у розрізі складів та інших місць зберігання. Залишки готових виробів періодично інвентаризуються.

Випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю.

В бухгалтерії на підставі приймально-здавальних документів складається накопичувальна відомість випуску готової продукції, дані якої використовують для контролю за виконанням завдання по обсягу виробництва і для бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку.

У картках або книгах складського обліку здійснюються записи про надходження і відпуск готової продукції та щоденно виводяться її залишки.

У кінці місяця за даними аналітичного обліку витрат на виробництво визначається фактична собівартість готової продукції.

Взагалі, залежно від руху готової продукції і залежить методика та послідовність аудиту операцій з обліку готової продукції (рис. 2.1).

На підприємстві випуск продукції з виробництва та передача її на склад оформлюється накладними, відомостями, приймально-здавальними документами, актами приймання, в яких вказується: дата, шифр цеху і складу, найменування продукції, номенклатурний номер, одиниці виміру, кількість, ціна за одиницю. Вони виписуються в двох примірниках, один з яких призначений для здавальника, а інший залишається на складі.

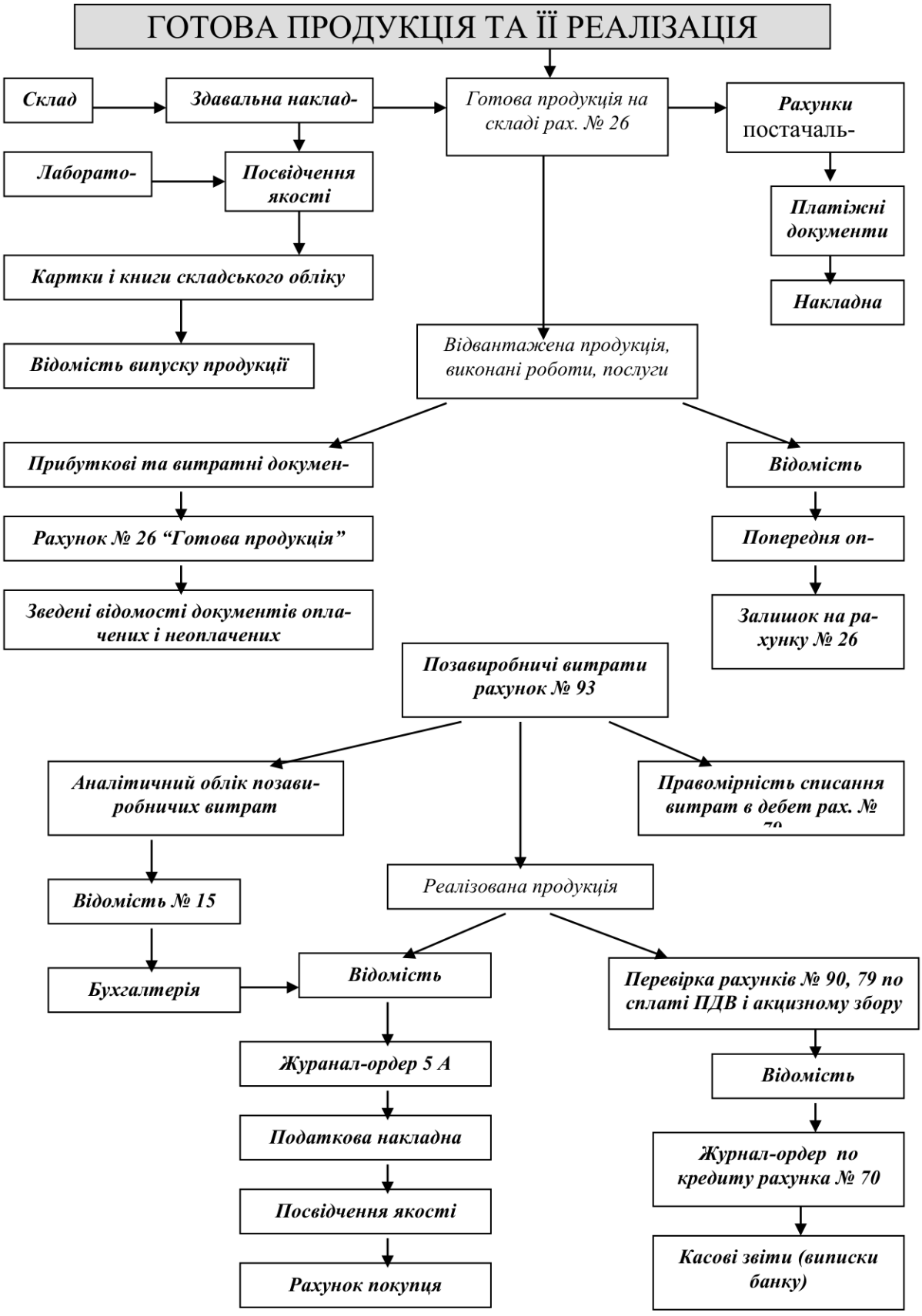


Рис. 2.1. Рух готової продукції та її продажу на підприємстві

Джерело: узагальнено автором

Шляхом порівняння цих показників між собою визначають відхилення між плановою і фактичною собівартістю (економію, перевитрату) як по окремих видах продукції, так і по усьому випуску. Ці дані використовуються для контролю за виконанням плану по собівартості продукції.

Для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції інструкцією передбачається рахунок 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”.

Продукція сільськогосподарського виробництва поточного року обліковується за плановою собівартістю, яку в кінці звітного періоду доводять до фактичної собівартості.

Підприємства, які не обчислюють собівартість продукції, наприклад фермерські господарства, беруть її на облік за поточними (діючими на момент складання звітності) цінами. Різниця між фактичною і плановою собівартістю готової продукції, яка виявляється в кінці року, відноситься пропорційно на рахунок продукції і на інші рахунки, на які ця продукція була списана протягом року.

За дебетом рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” відображається надходження сільськогосподарської продукції, за кредитом – вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

На цьому рахунку обліковують продукцію, одержану від власних рослинницьких, тваринницьких та промислових підрозділів підприємства, яка призначена для продажу на сторону та для іншого невиробничого споживання (видачі й продажу працівникам, передачі в невиробничу сферу, наприклад в дитячі садки, їдальні тощо); продукцію, яка призначена для споживання в тваринницьких підрозділах як корми або для виробництва кормів у кормоцехах; продукцію, яка вирощена для годівлі худоби, наприклад зелену масу, корм, плоди тощо, а також побічну продукцію та відходи, одержані при доведенні товарної продукції та насіння до належних кондицій; насіння та

посадкового матеріалу, включаючи саджанці, призначені для закладання та ремонту власних насаджень.

Відповідно до методичних рекомендацій облік наявності та руху виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, готової продукції та товарів матеріально-відповідальні особи ведуть в місцях зберігання в "Картках складського обліку" (ф. М-17) або "Книгах складського обліку" (ф. № 40) в кількісному виразі за видами і сортами цінностей.

Таблиця 2.6

Характеристика рахунків 26 "Готова продукція" та 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва"

Характеристика	Інформація в розрізі рахунків	
Назва та шифр	26 "Готова продукція"	27 "Продукція сільськогосподарського призначення"
Призначення рахунку	Для узагальнення інформації про наявність та рух продукції, виготовленої підприємством	Для обліку та узагальнення інформації про наявність та рух сільськогосподарської продукції
По дебету відображається	Надходження готової продукції власного виробництва	Надходження сільськогосподарської продукції
По кредиту відображається	Сума відхилень фактичної виробничої собівартості готової продукції	Вибуття сільськогосподарської продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо
Облікові регістри	Журнал-ордер № 5 А с.-г. та відомість до нього	Журнал-ордер № 5 А с.-г. та відомість до нього
Місце в звітності	Баланс (Звіт про фінансовий стан) (ф. № 1) - р. 1103. Відповідно до НП(С)БО - у статті «Готова продукція» відображаються запаси виробів на складі, обробка яких закінчена та які пройшли випробування, приймання, укомплектовані згідно з умовами договорів із замовниками і відповідають технічним умовам і стандартам	

Джерело: узагальнено автором

Щомісяця, в строки, передбачені графіком документообороту, матеріально-відповідальні особи складають "Звіт про рух матеріальних цінностей" (ф. № 121) у двох примірниках і разом з виправдними документами передають до бухгалтерії.

Після перевірки другий примірник звіту, підписаний бухгалтером, повертають матеріально-відповідальній особі. Звіт про рух матеріальних цінностей складають окремо по кожному синтетичному рахунку (субрахунку).

Основні операції з руху готової продукції відображені на рисунку 2.2.

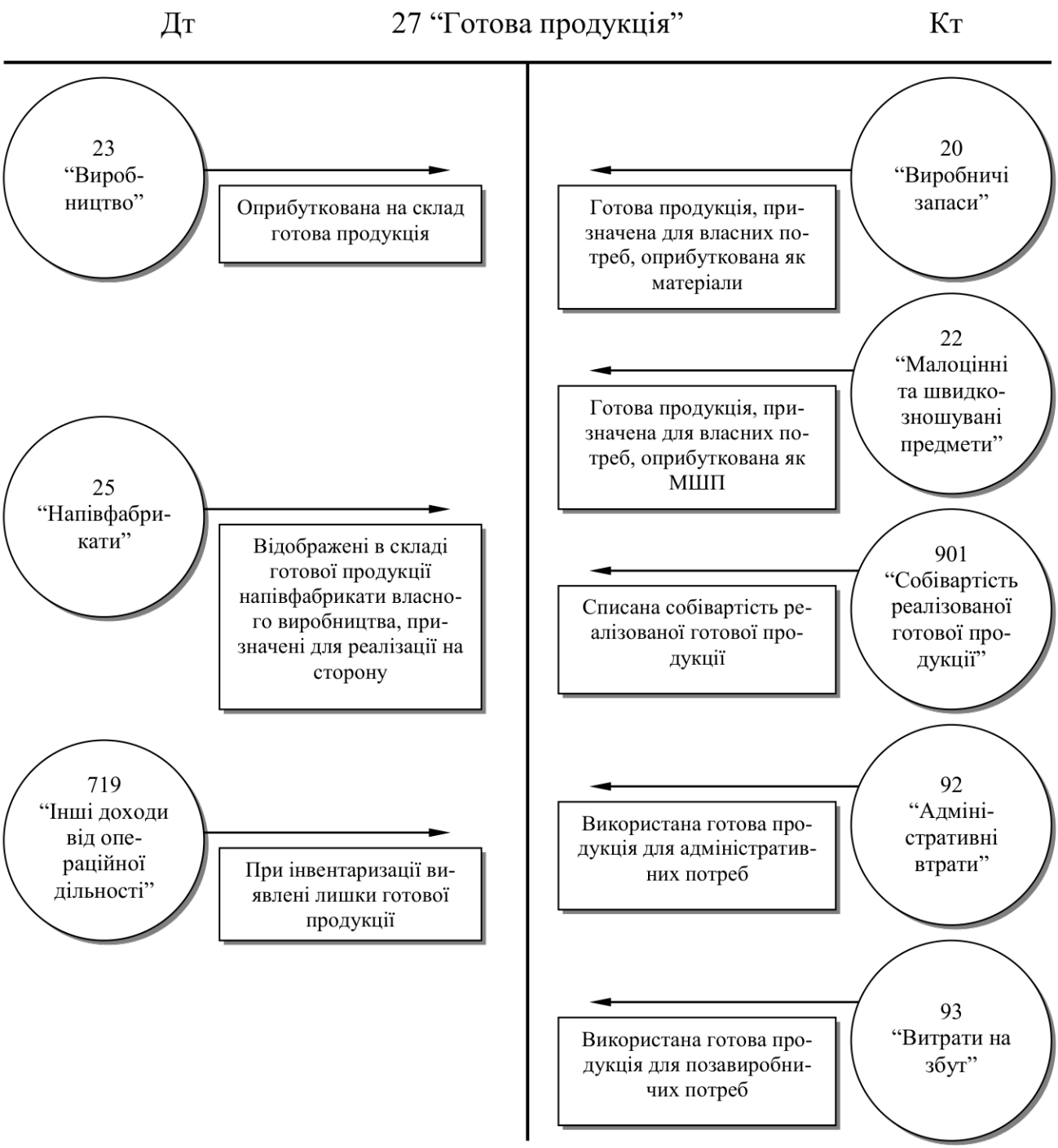


Рис. 2.2. Схема типових операцій по рахунку 26 “Готова продукція”

Джерело: узагальнено автором

Удосконалення синтетичного і аналітичного обліку готової продукції має велике значення для зниження трудомісткості, підвищення чіткості обліку, зменшення часу документообігу.

Вивчення застосованих в первинному обліку документів показує, що на виробництві використовують громіздкі, застарілі документи, що мають зайві реквізити. Деякі документи мають невірну форму, інколи вказуються показники, які втратили своє значення. Тому ці документи потребують удосконалення, виключаючи з них одні показники і передбачаючи інші.

Далі розглянемо кореспонденції рахунків щодо операцій по готовій продукції за умови післяоплати, а результати узагальнимо в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Облік готової продукції при умові післяоплати

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		
		Дт	Кт	Сума
1	Отримана продукція з виробництва на склад	26, 27	23	1000
2	Відвантажена продукція покупцю	361	701	1600
3	Відображено ПДВ до оплати до бюджету	701	641	267
4	Списана собівартість готової продукції	901	26, 27	1000
5	Собівартість готової продукції списана на фінансовий результат	791	901	1000
6	Списано дохід на фінансові результати	701	791	1333
7	Відображено прибуток підприємства в порядку закриття рахунку № 79	79	441	333
8	Сплачена відвантажена продукція покупцем	311	361	1600

Джерело: узагальнено автором

Варто розглянути кореспонденцію рахунків з обліку готової продукції при попередньому її відвантаженні (табл. 2.8).

Проаналізувавши організацію аналітичного і синтетичного обліку продукції сільськогосподарського виробництва пропонуємо ввести на підприємстві наступний перелік субрахунків до рахунку 27: 271 – “Готова продукція”; 272 – “Корми”, 273 – “Насіння”, 274 – “Органічні добрива”.

По субрахунку 271 обліковується отримана з виробництва продукція: зерно, овочі, молоко тощо. Після доробки продукції та чіткого визначення шляху її подальшого використання, продукція з субрахунку 271 списується на субрахунок 272 – корми та 273 – насіння. На субрахунку 271 залишається продукція для реалізації, а також та, використання якої не визначене.

Необхідно переглянути підхід до складання реєстрів з обліку готової продукції. В аналітичному обліку це стосується ведення Книги складського обліку. Ми пропонуємо варіант ведення не форми № 40, а карток складського обліку. Це надає змогу щомісячно не переписувати залишки по окремим видам продукції, а лише винести залишок на кінець місяця.

Таблиця 2.8

Облік готової продукції при попередньому відвантаженні

№ п/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерські записи		
		Дт	Кт	Сума
1	Поступили гроші від покупця продукції	311	681	1600
2	Відображено ПДВ до оплати до бюджету	644	641	267
3	Відвантажена продукція покупцю	361	701	1600
4	Списано податкове зобов'язання	701	644	267
5	Списана собівартість готової продукції	901	26, 27	1000
6	Собівартість готової продукції списана на фінансовий результат	791	901	1000
7	Списано дохід на фінансові результати	701	791	1333
8	Відображено прибуток підприємства в порядку закриття рахунку № 79	79	441	333
9	Здійснено взаємозалік заборгованостей	681	36	1600

Джерело: узагальнено автором

Удосконалення організації первинного обліку нерозривно пов'язано із створенням уніфікованих форм документів, забезпеченням порівняння їх даних та зв'язок реквізитів, які маємо. Удосконалення синтетичного і аналітичного обліку готової продукції має велике значення для зниження трудомісткості, підвищення чіткості обліку, зменшення часу документообігу.

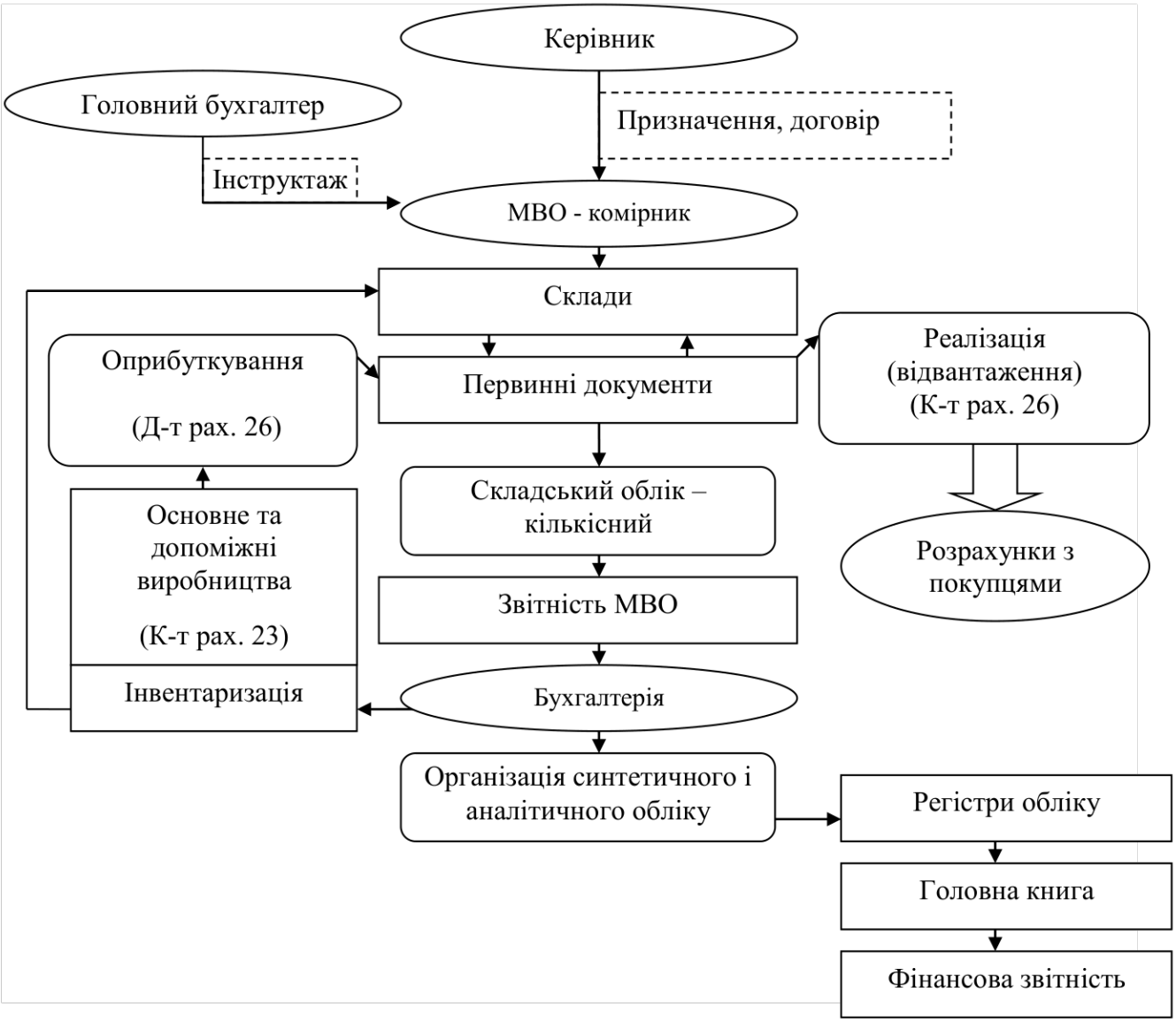


Рис. 2.3. Загальна схема бухгалтерського обліку готової продукції

Джерело: узагальнено автором

Пропонуємо упорядкувати нумерацію журналів-ордерів і відомостей до них. Нумерацію пропонується вести наростаючим підсумком без виділення всередині одного номеру декількох журналів, як це має місце в журналі 5 А.

Висновки до розділу 2

В 2 розділі розглянуто складності обліку сільськогосподарського виробництва в рамках сучасного підприємства. Дослідження організації обліку витрат на виробництво виявило вирішальну роль, яку він відіграє з управлінської точки зору. Дослідження підкреслює важливість узгодження практики бухгалтерського обліку з більш широкими стратегічними цілями сільськогосподарського підприємства. Завдяки комплексному аналізу управлінських аспектів обліку витрат ця дисертація виступає за інтеграцію механізмів бухгалтерського обліку, які не лише фіксують історичні витрати, але й надають інформацію в реальному часі для прийняття обґрунтованих рішень. Дослідження підкреслює взаємодоповнюючу природу синтетичного обліку для агрегування даних та аналітичного обліку для детального розуміння. Дослідження відмінних рис обліку сільськогосподарської продукції визначило особливості, які відрізняють цей сектор. Від проблем оцінки, пов’язаних з біологічними активами, до впливу сезонності та зовнішніх факторів, підкреслено потребу в спеціалізованих методах бухгалтерського обліку, адаптованих до унікальної природи сільськогосподарського виробництва.

РОЗДІЛ 3
ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ ВИРОБНИЦТВА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ НА ПІДПРИЄМСТВІ

3.1. Необхідність впровадження системи внутрішнього контролю витрат виробництва

З метою успішного функціонування системи внутрішнього контролю на підприємствах, в першу чергу, необхідно дотримуватися основних принципів ефективності або правил, які охоплюють всю контрольну діяльність [51, с. 169]. Аналіз вітчизняної та іноземної літератури дозволив узагальнити основні принципи системи внутрішнього контролю, які взаємопов’язані між собою, а порядок їх поєднання залежить від конкретних обставин (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Основні принципи системи внутрішнього контролю

Назва принципу	Сутність принципу
1	2
1. Принцип відповідальності	неналежне виконання контрольних функцій будь-яким суб'єктом внутрішнього контролю має бути упереджено системою економічної, адміністративної та дисциплінарної відповідальність
2. Принцип збалансованості	нерозривно пов'язаний з попереднім: за кожним суб'єктом контролю закріплено відповідний обсяг прав і обов'язків
3. Принцип своєчасного повідомлення про відхилення	інформування уповноважених осіб про відхилення повинно відбуватися у максимально короткі терміни з метою оперативного прийняття управлінських рішень
4. Принцип інтеграції	так як елементи управління не існують відокремлено, то контроль розглядається у взаємозв'язку з іншими елементами в єдиній системі процесу управління
5. Принцип відповідності контролюючої та контрольованої систем	складність системи внутрішнього контролю має відповідати складності підконтрольної системи, оскільки тільки розвинутий контрольний механізм може надавати ефективні результати за розгалуженою підконтрольною системою
6. Принцип сталості	своєчасне виявлення відхилень та їх попередження можливе лише при постійному функціонуванні системи внутрішнього контролю

7. Принцип комплексності	загальна ефективність внутрішнього контролю залежить від охоплення перевіркою об'єктів різного типу, а не обмежуватися вузьким колом об'єктів
8. Принцип дозволу і схвалення	в межах повноважень відповідальних осіб системи внутрішнього контролю необхідно забезпечити формальний дозвіл та формальне схвалення
9. Принцип узгодженості пропускних спроможностей різних ланок системи внутрішнього контролю	система внутрішнього контролю має забезпечити узгоджену передачу даних між різними взаємопов'язаними об'єктами
9. Принцип поділу обов'язків	розподіл функцій між службовцями повинен відбуватися пропорційно та не об'єднувати в собі санкціонування операцій з певними активами, реєстрація даних операцій, забезпечення збереження даних активів, здійснення їх інвентаризації

Джерело: [51, с. 169]

Окрім того, специфіка діяльності промислових підприємств висуває певні вимоги до організації системи внутрішнього контролю, які хоча і не є принципами, але також обумовлюють ефективне функціонування системи внутрішнього контролю:

1. Підконтрольність кожного суб’єкту внутрішнього контролю підприємства. Відповідно до цієї вимоги посадові інструкції повинні містити розширений перелік контрольних функцій кожного суб’єкту із їх детальною характеристикою в контексті субординаційної підпорядкованості іншим суб’єктам контрою без дублювання повноважень. Так, власники підприємства зацікавлені насамперед у відповідному виконанні контрольних функцій головою правління, президентом, віце-президентом, головним контролером, головою ревізійної комісії, діяльність яких може бути проконтрольована за допомогою послуг незалежних експертів різного профілю.

2. Обмеження інтересів. Вказана вимога передбачає створення спеціальних умов, за якими відхилення є причиною і навіть мотиватором останніх регулювати та усувати проблемні позиції; потреба таких умов зумовлена наявністю відхилень, у яких працівники або структурні підрозділи зацікавлені.

3. Розосередження функцій з первинного контролю. За цією вимогою

вкрай недоцільним є концентрація первинних контрольний функцій в межах одного суб'єкта, оскільки це може спричинити певні зловживання з боку цієї особи щодо приховання фактів недостовірного обліку в інтересах власне цієї особи.

4. Зацікавленість адміністрації. Ця вимога враховує той факт, що належна зацікавленість в об'єктивності, участь та чесність керівництва є базовою умовою ефективного функціонування системи внутрішнього контролю.

5. Моральні і професійні якості суб'єктів внутрішнього контролю. Вказана вимога передбачає, що побудова ідеально організованої системи внутрішнього контролю можлива лише за умом наявності відповідних компетенцій, чесності та сумлінності у контролерів.

6. Оптимальність та наукова обґрунтованість методики внутрішнього контролю. За цією вимогою мета та завдання, поставлені перед центрами відповідальності мають бути раціональними, а програми внутрішнього контролю та застосовувані методи – доцільними.

7. Безперервність розвитку і вдосконалення. В основі зазначеної вимоги перебуває твердження про відносну прогресивність будь-яких методів управління у часі і просторі: йдеться про те, що з часом навіть найпрогресивніші методи управління стають застарілими. З метою забезпечення їх удосконалення та розвитку, система внутрішнього контролю має бути гнучкою, тобто вчасно реагувати та змінюватись під впливом оновлених методів управління.

8. Пріоритетність. Ця вимога передбачає виокремлення об'єктів контролю згідно з пріоритетами керівництва в контексті стратегії розвитку підприємства, а саме, якщо адміністрація акцентує на будь-якому напрямку, ділянці діяльності підприємства як на стратегічно важливих значеннях, то за ними має бути обов'язково налагоджений контроль, навіть над незначними операціями, де, з першого погляду, проведення контролю є економічно недоцільним.

9. Виключення непотрібних етапів з проведення контролю. За цією вимогою контроль необхідно організовувати раціонально, так як це часто пов'язано з додатковими витратами праці і коштів.

10. Оптимальна централізація. Вказана вимога передбачає, що єдність і оптимальний рівень централізації організаційної структури підприємства, яка повинна відповідати розмірам і ступеню складності підприємства, обумовлюють динамічність, стійкість та безперервність функціонування системи внутрішнього контролю.

11. Одинична відповідальність. Згідно даної вимоги, з метою уникнення безвідповідальності, не слід закріплювати окрему функцію за двома або кількома центрами відповідальності, тобто одна функція – один центр відповідальності. Проте, варіант закріплення декількох контрольних функцій за одним центром відповідальності – можливий. Ця вимога має певне обмеження щодо ситуацій, коли для уникнення помилок чи зловживань окремих посадових осіб (центрів відповідальності) приймається колективне рішення.

12. Потенційна функціональна взаємозамінність. В основі цієї вимоги лежить твердження, що на виконання контрольних процедур не повинно впливати тимчасове вибуття окремих суб'єктів внутрішнього контролю: кожен працівник (суб'єкт внутрішнього контролю) зобов'язаний уміти виконувати контрольну роботу вищого, нижчого, а також працівників свого рівня, з метою уникнення втрати перманентного зв'язку з об'єктом контролю за час їх вибуття.

13. Регламентація. Ця вимога передбачає наступне: запорукою успіху є чітка регламентація та виконання її положень; отже, ефективність функціонування системи внутрішнього контролю прямо пов'язана з тим, наскільки підпорядкована регламенту контрольна діяльність на підприємстві.

14. Взаємодія та координація. За цією вимогою здійснення внутрішнього контролю варто побудувати на основі чіткої взаємодії та координації роботи всіх підрозділів і служб підприємства з метою вирішення поставлених завдань контролю.

За результатами проведеного дослідження можна зробити висновок, що сукупність зазначених вище принципів і вимог є основою для ефективного впровадження та функціонування системи внутрішнього контролю витрат виробництва на промислових підприємствах.

Таким чином, враховуючи специфіку діяльності промислових підприємств значення впровадження системи внутрішнього контролю виробничих витрат для діяльності полягає у наступному:

1. Присутність контролера на виробництві зобов'язує до більш відповідального ставлення інших працівників до виконання своїх обов'язків.

2. Завданням внутрішнього контролера процесу виробництва виступає не лише контроль за витратами, а й спостереження за якістю продукції, що виробляється.

3. Розмежування повноважень (зняття контрольних функцій з облікових працівників, які знаходяться в бухгалтерії, а не на виробництві), дозволяє здійснювати контроль більш предметно й конкретніше.

4. Формування на підприємстві типового проекту організації внутрішнього контролю і відповідальність за виявлені ним порушення дозволить сформувати концептуальні й організаційні засади, а також методику контролю витрат на виробництво.

5. Впровадження системи внутрішнього контролю дозволяє оптимізувати показники діяльності та використання ресурсів.

Система управління підприємством в умовах ринкової економіки потребує належної організації системи внутрішнього контролю, яка, в свою чергу, допоможе відобразити фактичний стан підприємства, визначити причини відхилень від норм використання матеріальних і трудових ресурсів та виявити невикористані резерви [51]. Але в умовах жорсткої економії матеріальних ресурсів власники підприємств все частіше відмовляються від організації системи внутрішнього контролю, не розуміючи сутності, мети і завдань внутрішнього контролю та не приділяючи належної уваги побудові ефективної системи його здійснення.

Дієвість внутрішнього контролю може бути посилена, якщо для його проведення використовуються оптимальні методи й інструменти.

Методика внутрішнього контролю – це порядок і послідовність застосування методів та прийомів контролю з метою підтвердження ступеня раціона-

льності використання ресурсів підприємства, оптимізації господарських процесів в підприємницькій діяльності, яка повинна приносити максимальний прибуток в межах законодавства і прийнятої обліково-економічної політики.

Для дотримання відповідних принципів діяльності нафтогазовидобувного підприємства з метою досягнення законності, доцільності, достовірності фінансово-господарських операцій на основі облікової, звітної, нормативної та іншої інформації у сполученні з дослідженням фактичного стану підконтрольних об'єктів, використовують різні методи внутрішнього контролю, які включають елементи таких методів, як:

1) рахунки і подвійний запис, інвентаризація та документація, балансове узагальнення – для забезпечення достовірності бухгалтерського обліку;

2) виділення центрів відповідальності, нормування витрат – з метою відповідного ведення бухгалтерського управлінського обліку;

3) перевірка документів, перевірка арифметичних розрахунків, перевірка дотримання правил обліку окремих господарських операцій, інвентаризація, усне опитування персоналу, підтвердження і простежування для проведення ревізії, контролю чи аудиту.

З метою одержання достовірної інформації з обліку витрат виробництва на підприємствах, пропонується орієнтовна програма внутрішнього контролю виробничих витрат підприємства, яка дозволить контролювати формування собівартості продукції та попередити виникнення витрат (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Орієнтовна програма проведення внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах

Дії контролюючого органу	Джерела інформації	Термін виконання	Тривалість, днів	Контрольні процедури	Виконавці
Перевірка достовірності синтетичного обліку аналітичному обліку	Головна книга по рахунках 10, 20, 644, 70, 90, 91, 92 підрозділів, первинні документи	02.06-04.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ

Перевірка дотримання вибраного методу обліку витрат підприємства	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи	05.06-09.06	5	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення витрат на об'єкт обліку	Облікова політика, облікові регістри, первинні документи	10.06-14.06	5	Суцільна перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення матеріальних витрат на собівартість продукції	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, лімітно-забірні картки, відомості з обліку матеріалів	15.06-16.06	2	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи на собівартість продукції	Табель обліку робочого часу, наряд на відрядну роботу, обліково-платіжна відомість	17.06-19.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності віднесення сум нарахованої амортизації на основні засоби на собівартість продукції	Розроблена таблиця розрахунку суми зносу основних засобів	20.06-21.06	2	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності обліку та списання витрат допоміжного виробництва	Картки складського обліку, накладні на внутрішнє переміщення, наряд на відрядну роботу, табель обліку робочого часу, обліково-платіжна відомість	22.06-24.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності обліку та списання накладних витрат	Договори, рахунки-фактури, платіжні доручення	25.06-27.06	3	Вибіркова перевірка	Контролер, ПІБ
Перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій витрат виробництва	Облікова політика, робочий план рахунків, облікові регістри, Головна книга	28.06-30.06	3	Суцільна перевірка	Контролер, ПІБ

Джерело: [51, с. 170]

Таким чином, в результаті організації ефективної системи внутрішнього контролю витрат виробництва підприємства зможуть:

– ефективно функціонувати та мати стійкий розвиток в умовах конкуренції;

– ефективно зберігати та використовувати ресурси і можливості підприємства;

– вчасно виявляти і мінімізувати комерційні, фінансові й внутрішньо-

фірмові ризики в управлінні підприємством;

– формувати адекватну сучасним перманентно мінливим умовам господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, що дозволяє своєчасно адаптувати функціонування підприємства до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі.

3.2. Організація внутрішньогосподарського контролю процесу сільськогосподарського виробництва

Систематизація даних звітності системою обліку здійснюється через процес суцільного документування та реєстрації фактів і процесів постачання, виробництва та реалізації, тому в реальності вони є об’єктами внутрішнього контролю (рис. 3.1) [48, с. 167].

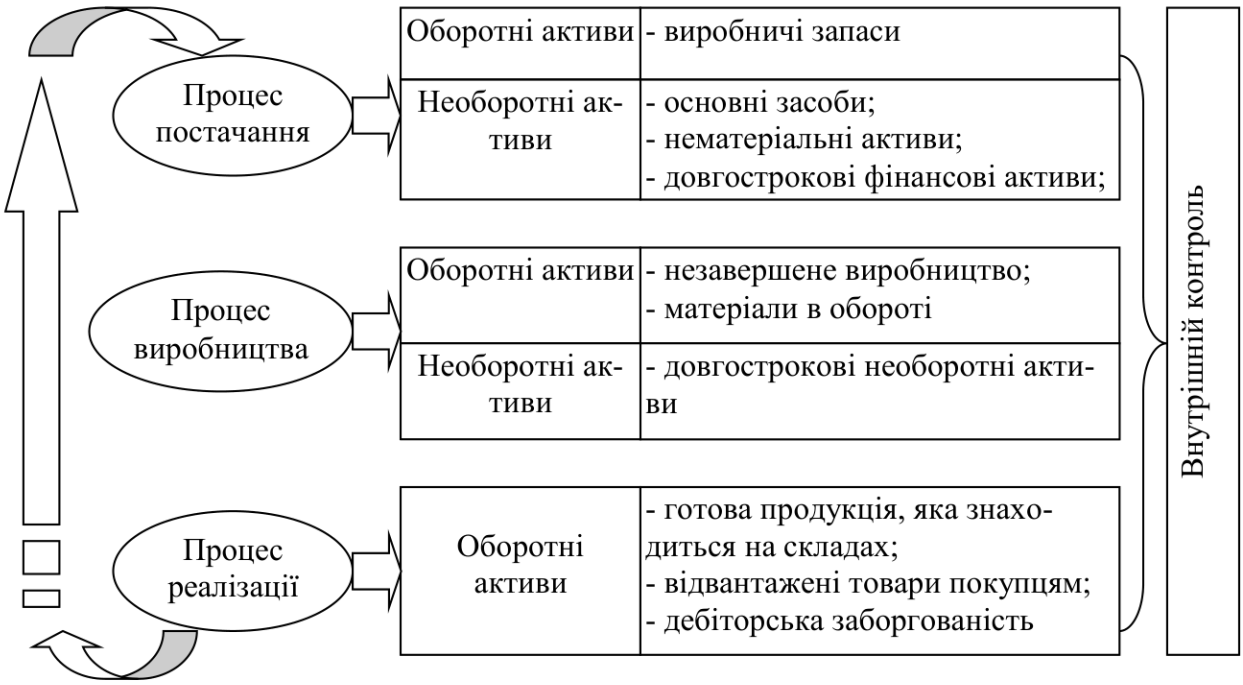


Рис. 3.1. Процеси постачання, виробництва та реалізації як об’єкти внутрішнього контролю

Джерело: [48, с. 167]

Враховуючи дослідження вчених, вважаємо за доцільне запропонувати методику здійснення внутрішнього контролю процесів постачання, виробництва та реалізації, що базується на включенні контрольних функцій у посадові інструкції відповідальних за документування процесів бухгалтерів та інших працівників підприємства (табл. 3.3).

При здійсненні внутрішнього контролю постачання, виробництва та реалізації продукції доцільно використовувати відповідальним особам такі методи контролю, як перевірка (записів або документів та матеріальних активів), спостереження, запити, повторне обчислення, аналітичні процедури. Здійснення внутрішнього контролю досліджуваних процесів на практиці може бути реалізовано в межах контролю виконання документів та постійної перевірки процесу, результату та об'єктивності їх складання.

Таблиця 3.3

Пропонована методика здійснення внутрішнього контролю процесів постачання, виробництва та реалізації

№ п/п	Етап внутрішнього контролю	Суб'єкт внутрішнього контролю	Суть внутрішнього контролю	Узагальнення результатів контролю
Методика здійснення внутрішнього контролю процесів постачання				
1	Контроль процесу укладання договорів	Особа, що здійснює замовлення засобів виробництва та укладає договори з постачальниками	Перевірка умов договірних відносин, аналіз попереднього досвіду своєчасності виконання замовлень	Звіт про здійснені витрати на придбання (місячна форма)
2	Контроль процесу фактичного одержання засобів виробництва та відображення їх в обліку	Особа, що приймає засоби виробництва та бухгалтер чи оператор, що відображає даний процес	Перевірка засобів виробництва за кількістю та якістю; перевірка повного пакету документів, що надійшли від постачальника та правильності їх оформлення; правильне відображення оприбуткування на рахунках обліку	
Методика здійснення внутрішнього контролю процесів виробництва				

3	Контроль процесу замовлення запасів	Начальник цеху виробництва, бухгалтер	відвантаження зі складу та оприбуткування на виробництво запасів; перевірка відображення на рахунках процесу передачі запасів у виробництво	Звіт про понесені витрати на виробництво (місячна форма)
4	Контроль процесу формування собівартості продукції	Бухгалтер виробництва	перевірка правильності формування собівартості продукції; перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу формування собівартості продукції	
5	Контроль передачі виготовленої продукції на склад	Начальники цеху та складу; працівники відділу якості; бухгалтери	перевірка процесу передачі готової продукції із виробництва на склад у визначеній кількості та якості; перевірка відображення на рахунках бухгалтерського обліку процесу оприбуткування продукції	

Методика здійснення внутрішнього контролю процесів реалізації				
6	Контроль формування договірних відносин з покупцями	Відділ збуту, юрист	Перевірка умов договірних відносин продажу продукції, аналіз попереднього досвіду своєчасності оплати за реалізовану продукцію	Звіт про понесені витрати на реалізацію (місячна форма)
7	Контроль процесу відвантаження та відпуску готової продукції	Працівники складу готової продукції, начальник відділу складу; бухгалтери	Відвантаження продукції у визначеній кількості та якості; надання покупцю повного пакету документів	

Джерело: [48, с. 167]

Потреби інформаційного суспільства в частині бухгалтерського обліку є малодослідженим сегментом, що потребує подальших розвідок у даному напрямі. Нами розглянуто лише підвищення достовірності облікової інформації господарських процесів, що є основою складання достовірної фінансової звітності та узагальнення показників економічної, соціальної та екологічної діяльності для зацікавлених користувачів. Основою забезпечення достовірної інфо-

рмації слід вважати налагоджений внутрішній контроль, результатом якого є складання внутрішньої звітності.

Отже, розглянемо методику контролю продукції рослинництва та тваринництва. При проведенні контролю процесу виробництва потрібно враховувати чітко виражений технологічний характер рослинницької галузі. Процес виробництва на аграрних підприємствах може бути об'єктом як зовнішнього, так і внутрішнього контролю [63, с. 67].

Внутрішній контроль операцій з виробництва продукції рослинництва передбачає сукупність послідовних етапів, які за їх функціональним призначенням можна згрупувати на певні стадії, дотримання яких зумовлене виконанням завдань, поставлених перед суб'єктами контролю.

Організаційна стадія контролю передбачає визначення суб'єктів та об'єктів контролю, завдань, які слід вирішити у ході проведення контролю, джерел інформації, необхідної для здійснення внутрішнього контролю.

Підготовча стадія здійснюється з метою розробки плану та програми здійснення внутрішнього контролю, визначення алгоритму дій, вибір методів та прийомів перевірки, розподіл обов'язків та збір інформаційної бази контролера.

Методична стадія внутрішнього контролю результатів процесу виробництва продукції полягає у перевірці правильності оформлення первинних документів, відображенні бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, розрахунку відхилень від встановлених норм.

Результативна стадія передбачає виявлення причин утворення неякісної продукції, їх аналіз та встановлення винних осіб, що забезпечить отримання достовірної облікової інформації та прийняття управлінських рішень щодо уникнення виявлених проблем.

Інспекційна стадія контролю за результатами процесу виробництва продукції рослинництва передбачає перевірку виконання рішень і контроль за впровадженням розроблених пропозицій. На даній стадії основними завданнями суб'єкта внутрішнього контролю щодо перевірки операцій з виробництва

продукції є:

– контроль за розміром витрат, понесених на утилізацію незворотних відходів;

– перевірка впровадження превентивних заходів щодо осіб, винних у виникненні некондиційної продукції;

– перевірка дотримання вимог договорів і чинного законодавства щодо заміни або переробки некондиційної продукції, а також розрахунки щодо покриття збитків від даних господарських операцій.

Таким чином, організаційне забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва рослинницької продукції, насамперед, потребує від контролера певної її систематизації чи класифікації, оскільки без розподілу на чітко визначені стадії внутрішнього контролю важко зібрати всі наявні докази щодо виявлених порушень, правильно оцінити процеси, явища, що виникають, а також перевірити всі наявні господарські операції, які необхідні для підтвердження результатів діяльності.

Процес здійснення внутрішнього контролю процесу виробництва рослинницької продукції на аграрних підприємствах передбачає наступні етапи:

– перевірка технічної документації на виробництво продукції рослинництва (паспорти полів, програми вирощування, інше);

– перевірка правильності технологічного процесу і його результатів;

– перевірка процесу зберігання продукції;

– перевірка наявності необхідної, доступної достовірної та своєчасної інформації про основну, супутню та побічну рослинницьку продукцію;

– перевірка точності та достовірності оцінки результатів виробництва продукції рослинництва;

– перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів щодо операцій з виробництва продукції рослинництва;

– перевірка правильності відображення господарських операцій з виробництва продукції рослинництва на рахунках бухгалтерського обліку;

– перевірка аналітичного обліку операцій з виробництва рослинницької

продукції;

– встановлення ефективності використання відходів;

– перевірка відповідності даних регістрів синтетичного і аналітичного обліку операцій з виготовлення продукції рослинництва, показників облікових регістрів та фінансової звітності;

– перевірка правильності проведення розрахунків з постачальниками та підрядчиками по операціях з виробництва рослинницької продукції.

Розглянемо детальніше організаційну стадію внутрішнього контролю операцій з виробництва рослинницької продукції на аграрних підприємствах.

В системі організації внутрішнього контролю виділяють безліч об'єктів, які формують її цілісність та значимість для підприємства. Так, як в процесі виробництва рослинницької продукції постійно утворюється відповідний відсоток відходів, бракованої продукції чи побічної, супутньої продукції (соломи та полови), необхідно виділити такий об'єкт внутрішнього контролю як результати виробничого процесу та витрати, направлені на їх утилізацію чи реалізацію стороннім організаціям як готової продукції. Це дозволить відслідковувати їх рух, документальне відображення та використання, а також відображення показників у звітності підприємства.

Ефективна організація внутрішнього контролю операцій з виробництва рослинницької продукції на аграрних підприємствах на вимагає дотримання окремих положень:

– визначення об'єктів бухгалтерського обліку, їх класифікація, тобто розмежування складу бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва;

– достовірний та повний бухгалтерський облік на місцях (бригадах та відокремлених підрозділах, філіях) виникнення та використання бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва, а саме – введення субрахунків, необхідних для бухгалтерського обліку та складання відповідних відомостей їх руху;

– контроль за організацією та веденням бухгалтерського обліку й інфор-

маційного забезпечення системи фінансового аналізу з метою ефективного використання бракованої, супутньої, побічної продукції та відходів виробництва.

Завдання та суб'єкти внутрішнього контролю за результатами процесу виробництва в розрізі його видів узагальнено на рис. 3.2.

Таким чином, розподіл внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції на попередній, поточний і наступний сприяє розмежуванню відповідальності за їх виникнення, а отже, сприяє його посиленню, що позитивно впливає на результати господарської діяльності. З метою ефективного запобігання та виявлення негативного результату процесу виробництва продукції, необхідним є застосовування технічного контролю, який є складовою технологічного процесу вирощування зернових. Технічний контроль за виробництвом виконується у вигляді вхідного контролю сировини й матеріалів, які надходять на підприємство, операційного та приймального контролю готової продукції. Такий контроль повинен охоплювати весь технологічний процес. Для більш ефективного здійснення перевірок діяльності суб'єктів господарювання, систему внутрішнього контролю необхідно забезпечити нормативно-правовим актом, а саме розпорядчим документом про проведення внутрішньої перевірки (про проведення внутрішньої перевірки).



Рис. 3.2. Завдання суб'єктів внутрішнього контролю процесу виробництва рослинницької продукції на відповідно до етапу здійснення операції

Джерело: [63, с. 68]

Таким чином, процес виробництва рослинницької продукції не можливий без створення ефективної та добре організованої системи внутрішнього контролю.

Розглянемо детальніше кожен із етапів контрольних процедур методичного забезпечення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції рослинництва на аграрних підприємствах. З метою планування своєї діяльнос-

ті, контролер на підготовчому етапі ознайомлюються із господарською діяльністю аграрних підприємствах, процесами закупівлі, зберігання та відпуску продукції потенційним споживачам, отримує список основних постачальників, проводить опитування керівництва й персоналу, здійснює тестування надійності системи внутрішнього контролю збереження запасів, готової продукції, виділяє об'єкти дослідження, оцінює величину ризику і встановлює границю істотності помилок.

Для забезпечення більш ефективного та оперативного контролю важливим є розробка плану та програми проведення внутрішнього контролю за операціями з результатами процесу виробництва рослинницької продукції.

План внутрішнього контролю виробництва продукції рослинництва необхідно складати на початку перевірки і він може бути доповнений в процесі реалізації його виконання. Програма здійснення внутрішнього контролю операцій з результатами виробничого процесу допомагає здійснювати контроль за виконавцями та контролювати їх роботу.

Записи і висновки внутрішнього контролера у кожному розділі такої програми фіксуються в робочій документації і є тим фактичним матеріалом, який використовується ним у процесі підготовки і обґрунтування внутрішнього звіту керівнику підприємства. Здійснення внутрішнього контролю вимагає від контролера застосування методичних прийомів, які наведено на рис. 3.3.

Під час перевірки внутрішній контролер застосовує відповідні методичні прийоми: органолептичні (інвентаризація, контрольний запуск сировини матеріалів у виробництво, лабораторний аналіз), розрахунково-аналітичні (статистичні розрахунки, аналітичні процедури) та документальні (нормативно-правова, арифметична, зустрічна та взаємна перевірки).



Рис. 3.3. Методичні прийоми та їх застосування в процесі здійснення внутрішнього контролю операцій з виробництва продукції рослинництва на аграрних підприємствах

Джерело: [63, с. 69]

Застосування розробленого методичного забезпечення внутрішнього контролю дозволяє визначити ефективність виробничого процесу за допомогою наступних критеріїв: відповідність витрат на виготовлення продукції одержаним економічним вигодам, повнота використання зворотних відходів та бракованої продукції, забезпечення виготовлення якісної продукції, безпечної для

життя, здоров'я та майна споживачів і безпеки навколишнього середовища з дотриманням всіх вимог технологічного процесу.

Джерелами інформації для здійснення внутрішнього контролю операцій з виробництва рослинницької продукції в бухгалтерському обліку аграрних підприємствах є інформація, яка включає в себе сукупність міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку, Кодексів України, Законів України, Указів Президента України, Постанов Кабінету Міністрів України, Інструкцій та Методичних рекомендацій з ведення бухгалтерського обліку.

Методична стадія внутрішнього контролю передбачає безпосереднє проведення перевірки правильності відображення операцій з виробництва рослинницької продукції на рахунках бухгалтерського обліку, облікових регістрах та фінансовій звітності за допомогою документальних та фактичних методичних прийомів, складання робочих документів контролера.

Наступним етапом є перевірка процесу виробництва продукції рослинництва і його результатів на предмет забезпечення безпеки для споживачів і навколишнього середовища.

Важливе значення для забезпечення якості і безпечності продукції для споживача та навколишнього середовища має організація ефективного технічного контролю якості рослинницької продукції, що передбачає перевірку відповідності виготовленої продукції вимогам державних стандартів або технічних умов.

Технічний контроль представляє собою перевірку відповідності продукції або процесу, всіх виробничих умов, від яких залежить якість продукції, установленим технічним вимогам до якості на всіх стадіях технологічного процесу. Безпосередньо до такого виду рослинницької продукції як пшениця застосовується стандарт на ДСТУ 3768:2010 «Пшениця. Технічні умови. На інші види продукції рослинництва використовуються інші державні стандарти.

Досить змістовним етапом здійснення внутрішнього контролю є проведення перевірки інвентаризації продукції рослинництва на складах та відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку.

Згідно з Наказом МФУ «Про Інструкцію з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків» № 69 від 11.08.1994 (із змінами та доповненнями) інвентаризація проводиться перед складанням річної фінансової звітності суб'єктами господарювання.

Перед початком проведення інвентаризації керівник підприємства затверджує Наказ на проведення інвентаризації та призначає інвентаризаційну комісію у складі не менше трьох осіб.

Інвентаризація готової продукції здійснюється наступним чином з метою встановлення фактичної наявності та співставлення їх з даними бухгалтерського обліку за рахунком 26 «Готова продукція»:

– підготовка складу для проведення інвентаризації;

– виявлення та встановлення залишків готової продукції та їх відображення в інвентаризаційному опису;

– співставлення фактичних показників наявності продукції рослинництва з даними бухгалтерського обліку;

– відображення результатів інвентаризації продукції рослинництва у бухгалтерському обліку;

– складання та затвердження акту інвентаризації;

– прийняття рішень щодо виявлених недоліків.

У результаті проведення інвентаризації можуть бути виявлені надлишки, недостачі або пересортування виготовленої продукції. У бухгалтерському обліку нестачі готової продукції необхідно відображати залежно від встановлення винної особи: якщо винна особа встановлена, то ця особа може внести певну суму грошових коштів у касу для покриття завданої шкоди підприємству або вирахувати із заробітної плати суму відшкодування; якщо винну особу не встановлено, нестачу необхідно списувати на результати господарської діяльності записом Д-т субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» у кореспонденції з рахунком 26 «Готова продукція» із одночасним відображенням суми такої нестачі на позабалансовому рахунку 072 «Невідшкодовані не-

стачі і втрати від псування цінностей».

У результаті виявлення надлишків виготовленої продукції, у бухгалтерському обліку необхідно здійснити запис: Д-т рахунку 26 «Готова продукція» у кореспонденції із субрахунком 719 «Інші доходи операційної діяльності». Наприкінці звітного періоду сума, відображена на рахунку 719, списується в кредит рахунку 791 «Результат основної діяльності». Тому для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та звітності суб'єкти господарювання зобов'язані проводити інвентаризацію, що підтверджує наявність, стан та оцінку активів підприємства.

Наступним етапом здійснення внутрішнього контролю є перевірка наявності необхідної, доступної, достовірної та своєчасної інформації про продукцію для покупців рослинницької продукції. На цьому етапі застосовуються прийоми документального контролю, зокрема формальна, арифметична, нормативно-правова перевірки для встановлення фактів достовірності реєстрації та документального підтвердження господарських операцій.

Особливу увагу слід приділити етапу перевірці точності та достовірності оцінки результатів виробництва продукції рослинництва, оскільки результатами виробничого процесу можуть бути: безпосередньо зернова продукція по відповідних класах, зерно відходи та солома Для цього необхідно перевірити чи визначено в Наказі (Положенні) про облікову політику підприємства методи оцінки результатів процесу виробництва продукції рослинництва.

Досить важливими етапами здійснення внутрішнього контролю процесу виробництва є перевірка наявності та правильності оформлення первинних документів щодо операцій з виробництва рослинницької продукції, перевірка правильного відображення господарських операцій з виробництва рослинницької продукції на рахунках бухгалтерського обліку та перевірка організації та ведення аналітичного обліку операцій з виробництва рослинницької продукції відповідно до розробленого робочого плану рахунків на підприємстві.

Здійснюючи перевірку правильності оформлення первинних документів щодо операцій з виробництва продукції, внутрішній контролер повинен засто-

сувати метод зіставлення бухгалтерських документів, що визначає недостовірне, необґрунтоване відображення господарських операцій, невідповідність записів однієї і тієї ж операції в первинних документах та регістрах обліку, а також факт доброякісних та недоброякісних документів.

Внутрішній контролер також використовує й інші способи документального контролю, зокрема зустрічну перевірку, яка полягає у зіставленні декількох примірників одного і того ж документа, що знаходиться в різних організаціях або у різних підрозділах.

При перевірці правильного відображення господарських операцій з виробництва продукції на рахунках бухгалтерського обліку та їх аналітичного обліку внутрішній контролер може виявити наступні порушення: неправильно розмежовано результати виробничого процесу на кондиційний та некондиційний, внаслідок чого викривлюються показники фінансової звітності та дані бухгалтерського обліку, необхідних для проведення фінансового аналізу; невідповідність даних синтетичного та аналітичного обліку операцій з виробництва продукції; неправильна кореспонденція рахунків при відображенні в бухгалтерському обліку операцій з виробництва продукції.

Принципово важливим етапом внутрішнього контролю процесу виробництва продукції є перевірка правильності проведення розрахунків з контрагентами по операціях з реалізації рослинницької продукції.

Не менш важливим етапом є перевірка відповідності даних регістрів синтетичного і аналітичного обліку операцій з виробництва рослинницької продукції, показників облікових регістрів та фінансової звітності. Для цього необхідно здійснити контрольні процедури, які будуть включати формальну, яка полягає у візуальній перевірці правильності записів усіх реквізитів звітності та виявленні наявності самостійних змін у встановлених формах звітності, необумовлених виправлень, підчисток, наявності підписів та аналітичну – оцінка за допомогою вивчення вірогідних залежностей між показниками з метою виявлення суттєвих відхилень, вивчення яких за допомогою глибинних та наскрізних тестів дає змогу встановити факти помилок та порушень, що призводять до пе-

рекручення звітності.

Для цього необхідно встановити: повноту заповнення реквізитів і граф звітності; правильність показників на початок та кінець звітного періоду; дотримання строків і термінів подання фінансової звітності; відповідність показників оборотно-сальдової відомості та головної книги (передбачає співставлення показників рахунків бухгалтерського обліку в такій послідовності: 24→23→26→90); правильність формування показників головної книги та форми № 1 «Баланс».

Висновки до розділу 3

Дослідження внутрішнього контролю у виробництві сільськогосподарської продукції на рівні підприємства виявило критичне розуміння необхідності та організаційних аспектів впровадження ефективної системи внутрішнього контролю. Питання дослідження, зосереджені на необхідності системи внутрішнього контролю за витратами на виробництво та організації процесів внутрішнього економічного контролю в сільськогосподарському виробництві. Ефективна система внутрішнього контролю є не лише нормативною вимогою, але й стратегічним імперативом для забезпечення фінансової чесності, запобігання шахрайству та оптимізації розподілу ресурсів. Дослідження виступає за проактивний підхід до внутрішнього контролю, який виходить за рамки комплаєнсу, сприяючи культурі підзвітності та прозорості протягом усього виробничого процесу.

Дослідження організації процесів внутрішньогосподарського контролю в сільськогосподарському виробництві висвітлює практичні аспекти здійснення заходів внутрішньогосподарського контролю. Існує потреба в системній та адаптивній системі внутрішнього контролю, від моніторингу вхідних ресурсів і методів вирощування до відстеження врожайності та оцінки ефективності ви-

робництва. Важливою є роль технологій у сприянні моніторингу в реальному часі та прийнятті рішень на основі даних, пропонуючи найкращі практики для оптимізації процесів внутрішнього економічного контролю в контексті сільськогосподарського виробництва.

РОЗІДЛ 4
АНДРАГОГІКА ЯК ТЕОРЕТИЧНА ОСНОВА ОРГАНІЗАЦІЇ ПРОФЕСІЙНОЇ ОСВІТИ

4.1. Визначення поняття «андрагогіка» та ключові принципи

У сучасному суспільстві швидкі темпи технологічного прогресу, глобалізація та нові вимоги промисловості підкреслили критичну потребу у висококваліфікованій та адаптованій робочій силі. У результаті професійна освіта набула безпрецедентного значення як каталізатор індивідуального кар'єрного росту, організаційного успіху та суспільного розвитку. Цей розділ має на меті надати огляд факторів, що сприяють зростанню важливості професійної освіти та відповідному попиту на ефективні освітні рамки.

Перехід до економіки, заснованої на знаннях, підвищив важливість спеціальних навичок і досвіду. Постійний технологічний прогрес вимагає постійного навчання та підвищення кваліфікації, щоб відповідати вимогам різноманітних галузей.

Глобальна взаємозв'язаність призвела до зростання конкуренції на ринку праці, вимагаючи від людей володіння спеціальними знаннями та компетенціями. Професіонали повинні орієнтуватися в міжкультурному контексті, роблячи набуття глобальних перспектив і навичок обов'язковим.

Четверта промислова революція принесла трансформаційні зміни, підкресливши потребу в робочій силі, яка володіє новими технологіями. Автоматизація та штучний інтелект змінили вимоги до роботи, підкресливши важливість адаптивності та технологічної грамотності.

Сучасні робочі місця характеризуються складними викликами, які вимагають критичного мислення, здатності вирішувати проблеми та міждисциплінарних підходів. Професійна освіта відіграє вирішальну роль у розвитку цих

когнітивних навичок для вирішення проблем реального світу.

Концепція навчання впродовж життя набула популярності, оскільки професіонали визнають необхідність постійного розвитку навичок протягом усієї своєї кар'єри. Від професіоналів очікується безперервна освіта, щоб залишатися відповідними у своїй галузі та залишатися конкурентоспроможними.

Сучасна робоча сила різноманітна, до неї входять люди з різним досвідом, досвідом і уподобаннями до навчання. Ефективні рамки професійної освіти повинні задовольняти цю різноманітність, забезпечуючи інклюзивність і рівні можливості для всіх.

Економіка концертів, тенденції віддаленої роботи та зміна структури робочих місць вимагають динамічного набору навичок, який виходить за рамки традиційних академічних кваліфікацій. Професійна освіта відповідає мінливим потребам робочої сили в умовах зайнятості, що швидко змінюється.

Оскільки професійна освіта стає все більш невід'ємною частиною індивідуального та суспільного прогресу, важливість ефективних освітніх структур неможливо переоцінити. Ці основи служать риштуванням, на якому будуються успішні програми професійної освіти.

Освітні рамки повинні узгоджуватися з практичними потребами галузей, забезпечуючи безпосереднє застосування отриманих знань і навичок у професійних умовах. Враховуючи динамічний характер галузей, освітні рамки повинні бути гнучкими, дозволяючи постійно оновлювати навчальні програми та методики для відображення сучасних тенденцій і нових технологій.

Застосування інноваційних педагогічних підходів, таких як активне навчання, навчання на досвіді та навчання з використанням технологій, покращує залучення та збереження навичок серед дорослих учнів. Ефективні рамки визнають різноманітність досвіду, досвіду та стилів навчання дорослих учнів, забезпечуючи індивідуальні підходи для задоволення індивідуальних потреб.

Методи оцінювання мають бути зосереджені не лише на теоретичних знаннях, а й на практичному застосуванні навичок, які мають відношення до професійного контексту.

Партнерство між навчальними закладами та галузями промисловості сприяє співпраці, гарантуючи, що освітні рамки інформуються про виклики реального світу та очікування галузі.

Зростаюча важливість професійної освіти в сучасному суспільстві є відповіддю на багатогранні виклики, які постає перед сучасною робочою силою та глобальною економікою. Ефективні освітні рамки відіграють ключову роль у підготовці професіоналів до орієнтування в цьому складному ландшафті, озброюючи їх навичками та знаннями, необхідними для успіху у відповідних сферах.

Андрагогіка, термін, введений Малькольмом Ноулзом, позначає мистецтво та науку освіти дорослих. На відміну від педагогіки, яка зосереджена навколо навчальних стратегій, розроблених для дітей і підлітків, андрагогіка спеціально звертається до унікальних характеристик і потреб дорослих учнів. Відмінні риси андрагогіки полягають у її основоположних принципах, згідно з якими дорослі вважаються самокерованими та автономними учнями, здатними спиратися на свій багатий досвід. Педагогіка, з іншого боку, характеризується більш орієнтованим на вчителя підходом, беручи на себе роль авторитету та керівництва процесом навчання. Андрагогіка наголошує на важливості залучення дорослих учнів до спільної діяльності та діяльності з вирішення проблем, визнаючи важливість застосування в реальному житті в процесі навчання. По суті, у той час як педагогіка узгоджується зі стадіями розвитку дитинства та підліткового віку, андрагогіка пристосована до чітких когнітивних та емпіричних атрибутів дорослих учнів, сприяючи самостійному та контекстуальному підходу до освіти.

У сфері андрагогіки припущення полягає в тому, що дорослі привносять багатий досвід і попередні знання в навчальне середовище, формуючи основу, на якій можна будувати нову інформацію. На відміну від педагогіки, яка покладається на більш структурований і послідовний підхід до навчання, андрагогіка визнає, що дорослі віддають перевагу досвіду навчання, який зосереджений на проблемі та безпосередньо застосовний до їх особистого та професійно-

го життя.

Крім того, андрагогіка надає високу цінність активній участі дорослих учнів у процесах прийняття рішень, пов’язаних з їхньою освітою. Вважається, що дорослі здатні брати на себе відповідальність за власні навчальні цілі та визначати найбільш ефективні стратегії для їх досягнення. Це контрастує з педагогікою, де вчитель традиційно несе основну відповідальність за визначення цілей і методів навчання.

Концепція готовності до навчання є центральною для андрагогіки, підкреслюючи, що дорослі мотивовані до навчання, коли вони сприймають знання чи навички як такі, що безпосередньо застосовуються до їхніх поточних потреб і обов’язків. Ця готовність тісно пов'язана з прагматичною орієнтацією андрагогіки, зосередженою на корисності отриманих знань.

У той час як педагогіка ґрунтується на моделі, орієнтованій на вчителя, розробленій для етапів розвитку дитинства та підліткового віку, андрагогіка використовує підхід, орієнтований на учня, адаптований до унікальних характеристик дорослих учнів. Завдяки наголосу на самоспрямованості, досвідченому навчанні, вирішенні проблем і негайному застосуванні андрагогіка забезпечує основу, яка визнає та враховує чіткі освітні потреби та мотивацію дорослих.

В основі андрагогіки лежить кілька фундаментальних принципів, які відрізняють її як структуру, спеціально розроблену для дорослих учнів. Самоспрямування стає ключовим аспектом, стверджуючи, що дорослі виявляють підвищене почуття автономії та схильність брати відповідальність за власне навчання. На відміну від більш залежних відносин між учителем і учнем у педагогіці, андрагогіка підкреслює, що дорослі активно беруть участь у визначенні своїх навчальних цілей, методів і темпу.

Досвід, ще один фундаментальний принцип, підкреслює віру в те, що дорослі привносять резервуар життєвого досвіду в навчальне середовище. Цей досвід служить багатим джерелом знань, на основі якого можна будувати нове навчання. Андрагогіка визнає цінність використання цього досвіду, сприяння

навчальному середовищу, яке використовує різноманітність досвіду та поглядів дорослих учнів.

Готовність до навчання є критично важливим принципом андрагогіки, згідно з яким дорослі найбільше мотивовані здобувати нові знання чи навички, коли вони сприймають безпосередню актуальність або можливість застосування. На цю готовність впливають практичні потреби та виклики, з якими стикаються дорослі в особистому та професійному житті. Таким чином, андрагогіка виступає за досвід навчання, який відповідає поточним потребам та інтересам дорослих учнів, посилюючи їхню залученість та утримання.

Вирішення проблем, як основний принцип андрагогіки, узгоджується з ідеєю, що дорослі віддають перевагу навчанню, яке орієнтоване на вирішення та вирішує проблеми реального життя. На відміну від педагогіки, яка може наголошувати на більш абстрактних чи теоретичних концепціях, андрагогіка заохочує навчання, яке безпосередньо сприяє здатності дорослих орієнтуватися та вирішувати практичні проблеми, з якими вони стикаються у своєму повсякденному житті чи на робочому місці.

Основні принципи андрагогіки разом утворюють структуру, яка визнає самостійну природу дорослих учнів, цінує їхній багатий досвід, визнає їхню готовність навчатися, коли актуальність є очевидною, і наголошує на розв’язанні проблем як на центральному аспекті значущого освіта дорослих. Ці принципи разом сприяють відмінності андрагогіки як теорії, яка узгоджується з унікальними характеристиками та мотивацією дорослих учнів.

Незважаючи на її видатне місце в освіті дорослих, андрагогіка не позбавлена критики та обмежень. Одна помітна критика зосереджена навколо неоднорідності дорослих учнів, припускаючи, що припущення про універсальну самокеровану та багату досвідом дорослу популяцію надто спрощує різноманітність учнів у цій категорії. Критики стверджують, що індивідуальні відмінності в мотивації, стилях навчання та попередньому досвіді можуть значно відрізнятися, кидаючи виклик однорідності, яку передбачає андрагогіка.

Крім того, деякі вчені стверджують, що принципи андрагогіки не можуть

бути універсально застосовними в усіх культурних контекстах. Акцент на індивідуальній автономії, яка є центральним принципом андрагогіки, може суперечити культурним цінностям, які віддають перевагу колективному прийняттю рішень або повазі до влади. Це викликає питання щодо культурної чутливості та можливості узагальнення андрагогічних принципів у різних освітніх середовищах.

З точки зору застосування в умовах професійної освіти, ця критика може вплинути на ефективність андрагогіки. Припущення про універсальне самоспрямування може змусити педагогів не помічати різні рівні самоспрямування серед дорослих учнів, що потенційно може призвести до неправильних підходів до навчання. Подібним чином, відсутність культурної чутливості при застосуванні андрагогічних принципів може перешкоджати залученню та ефективності програм професійної освіти в культурно різноманітних середовищах.

Інша критика стосується практичності впровадження андрагогічних принципів в рамках інституційних обмежень. Професійна освіта часто функціонує в рамках попередньо визначених структур навчальних планів та інституційної політики, що може обмежувати ступінь самостійності учня або гнучкість методів навчання. Проблема полягає в тому, щоб збалансувати андрагогічні принципи з інституційними вимогами, що потенційно вимагає адаптації, щоб відповідати існуючим рамкам.

Критики стверджують, що андрагогіка недостатньо розглядає роль емоцій у навчанні дорослих. У той час як досвід визнається цінним, емоційні аспекти навчання, мотивація та потенційні бар'єри менш чітко розглядаються в андрагогічних принципах. Цей недогляд може вплинути на ефективність програм професійної освіти, де емоційне залучення та мотивація відіграють вирішальну роль у навчанні дорослих.

Критика та обмеження андрагогіки, такі як надто спрощені припущення щодо дорослих учнів та культурні упередження, створюють проблеми для її застосування в умовах професійної освіти. Педагоги та розробники навчальних програм повинні критично оцінювати ці обмеження, враховувати різноманітні

характеристики дорослих учнів і адаптувати андрагогічні принципи відповідно до конкретних потреб і контексту професійної освіти.

Професійна освіта відрізняється кількома унікальними характеристиками, які відрізняють її від традиційних освітніх парадигм. Центральним для його суті є виражений акцент на застосуванні в реальному світі, де теоретичні знання чітко пов'язані з практичними контекстами та професійними сценаріями. Ця практична орієнтація відображає визнання того, що дорослі учні в професійній освіті прагнуть отримати навички та знання, які можна негайно та безпосередньо застосувати у відповідних галузях. Розробка навчальної програми професійної освіти складно пов'язана з принципами актуальності та застосовності, узгодження навчального змісту з викликами та вимогами, що виникають у професійному середовищі реального світу.

Експериментальне навчання виступає як ще одна відмінна риса професійної освіти, яка підкреслює важливість практичного, захоплюючого досвіду навчання. Дорослі учні в професійному контексті отримують значну користь від участі в діяльності, яка відображає автентичні робочі завдання, що дозволяє їм застосовувати теоретичні концепції до конкретних ситуацій. Завдяки експериментальному навчанню професіонали не лише поглиблюють своє розуміння теоретичних основ, але й розвивають практичні навички, сприяючи плавному переходу від навчального середовища до професійної практики.

Різноманітне походження дорослих учнів є невід'ємною частиною професійної освіти. На відміну від більш однорідних навчальних закладів, професійна освіта обслуговує людей з різноманітними кар'єрними траєкторіями, досвідом і знаннями. Ця різноманітність збагачує навчальне середовище, сприяючи спільному обміну точками зору та передовим досвідом. Визнання різноманітного досвіду також вимагає гнучких підходів до навчання, визнаючи, що дорослі учні привносять спектр попередніх знань і навичок в освітній контекст. По суті, можливість адаптації професійної освіти до цієї різноманітності гарантує, що досвід навчання є інклюзивним, чуйним і пристосованим до унікальних потреб кожного учасника.

Підводячи підсумок, можна сказати, що унікальні характеристики професійної освіти охоплюють виражений фокус на застосуванні в реальному світі, прихильність навчанню на досвіді та відзначення різноманітного походження дорослих учнів. Ці характеристики разом сприяють динамічній і практичній освітній структурі, яка готує професіоналів до складних викликів і можливостей, з якими вони зіткнуться у своїх галузях.

4.2. Інтеграція андрагогіки в організацію професійної освіти

Педагоги, які організовують ефективні програми професійної освіти, стикаються з багатогранними проблемами, що кореняться в унікальній природі дорослих учнів і динамічних вимогах сучасного професійного середовища. Однією з важливих проблем є визнання різноманітності дорослих учнів, кожен з яких має різний досвід, досвід і переваги в навчанні. Розробка освітніх підходів для вирішення цієї різноманітності вимагає тонкого розуміння індивідуальних потреб, мотивації та попередніх знань. Нездатність визнати та прийняти цю різноманітність може перешкодити залученню та перешкодити ефективності освітнього досвіду.

Напруга між потребою в стандартизації та потребою в індивідуальній адаптації створює ще одну проблему. Хоча певні елементи професійної освіти можуть виграти від стандартизованого змісту, різноманітні набори навичок і кар’єрні шляхи дорослих учнів вимагають індивідуальних підходів. Встановлення балансу між стандартизованою основною навчальною програмою та гнучкими, персоналізованими навчальними шляхами має важливе значення для того, щоб програми професійної освіти залишалися актуальними та застосовними до різноманітних контекстів дорослих учнів.

Проблема інтеграції застосовності в реальному світі в навчальну програму є помітною. Подолання розриву між теорією та практикою вимагає від ви-

кладачів розробки навчального досвіду, який достовірно відображає виклики, з якими стикаються професіонали у відповідних галузях. Це вимагає відходу від суто теоретичного навчання до досвідчених підходів та підходів до вирішення проблем, які можуть бути ресурсномісткими та складними для впровадження у великому масштабі.

Природа галузей і технологій, що постійно розвивається, створює постійний виклик для педагогів у професійному середовищі. Щоб йти в ногу зі стрімким прогресом і гарантувати, що навчальний контент залишається актуальним і актуальним, потрібно постійно оновлювати навчальні програми та професійно розвивати викладачів. Нездатність вирішити цю проблему може призвести до невідповідності між освітніми пропозиціями та навичками, потрібними на сучасних робочих місцях.

Більше того, делікатний баланс між сприянням сприятливій навчальній спільноті та визнанням самостійності дорослих учнів створює проблему. Створення середовища, яке заохочує співпрацю та взаємонавчання, поважаючи при цьому особисту самостійність дорослих, вимагає ретельної навігації. Неефективне управління цим балансом може призвести до незалучення або розчарування серед учнів, що вплине на загальний успіх програми професійної освіти.

Проблеми, з якими стикаються освітяни під час організації ефективних програм професійної освіти, підкреслюють необхідність індивідуальних підходів. Визнання та задоволення різноманітних потреб дорослих учнів, збалансування між стандартизацією та індивідуальним налаштуванням, інтеграція можливостей застосування в реальному світі, адаптація до змін галузі та управління тонким балансом між спільнотою та автономією є критично важливими міркуваннями. Ці виклики підкреслюють складність розробки та реалізації програм професійної освіти, які справді відповідають динамічним потребам дорослих учнів у сучасному професійному контексті.

Концепція навчання впродовж життя стала відомою як фундаментальна зміна парадигми в сучасному розумінні професійного розвитку. Професіонали, які усвідомлюють динамічний характер сучасних робочих місць і прискорення

темпів технологічного прогресу, тепер визнають необхідність постійного розвитку навичок протягом усієї своєї кар'єри. Навчання впродовж життя виходить за рамки традиційної моделі освіти, наголошуючи на постійному самостійному прагненні до отримання знань і навичок за межами формальних навчальних закладів.

Це визнання ґрунтується на розумінні того, що навички, затребувані галузями промисловості, швидко розвиваються, роблячи статичний набір навичок неадекватним для стійкого професійного успіху. Навчання впродовж життя служить проактивною відповіддю на цю реальність, позиціонуючи професіоналів для адаптації до нових тенденцій, технологій і викликів. Це сприяє розвитку допитливості та здатності до адаптації, заохочуючи людей брати участь у безперервній навчальній діяльності, яка виходить за рамки безпосередніх вимог роботи.

Поява навчання протягом усього життя означає відхід від уявлення про те, що освіта обмежується окремими етапами життя, такими як формальне навчання в школі або початкова професійна підготовка. Замість цього він охоплює філософію, згідно з якою навчання є вічним і невід'ємним аспектом професійного життя. Цю зміну парадигми додатково стимулює доступність різноманітних навчальних ресурсів, включаючи онлайн-курси, семінари, вебінари та платформи для співпраці, які дозволяють фахівцям адаптувати свій навчальний досвід до своїх конкретних потреб і графіків.

Крім того, навчання впродовж життя не лише зумовлюється зовнішнім тиском, але все частіше розглядається як проактивна стратегія особистого та професійного зростання. Професіонали визнають, що безперервний розвиток навичок покращує їх конкурентоспроможність, дає їм змогу вносити значний внесок у розвиток своїх організацій і зміцнює їх здатність орієнтуватися в складнощах глобального ландшафту, що постійно змінюється. Таким чином, навчання впродовж життя узгоджується з ширшим наративом довголіття кар'єри та адаптивності, коли професіонали активно беруть участь у пошуку знань, щоб залишатися актуальними та конкурентоспроможними у своїх галу-

зях.

Популярність концепції навчання впродовж життя підкреслює глибокий зсув у мисленні професіоналів у бік постійного розвитку навичок протягом їхньої кар'єри. Ця зміна парадигми відображає визнання динамічного характеру сучасних робочих місць і прагнення до особистого та професійного зростання у відповідь на поточні зміни в глобальному економічному та технологічному ландшафті.

Професійна освіта відіграє вирішальну роль у розвитку когнітивних навичок, необхідних для вирішення проблем реального світу. У рамках професійної освіти когнітивні навички охоплюють спектр інтелектуальних здібностей, включаючи критичне мислення, вирішення проблем, аналітичне міркування та прийняття рішень. Ці навички вважаються основоположними компонентами, які дають можливість людям орієнтуватися та ефективно сприяти вирішенню складних проблем, поширених у сучасному професійному середовищі.

Критичне мислення, ключове когнітивне вміння, яке наголошується в професійній освіті, передбачає здатність аналізувати інформацію, розпізнавати закономірності та оцінювати достовірність аргументів. Розвиваючи критичне мислення, професійна освіта надає людям здатність систематично підходити до проблем і приймати обґрунтовані рішення на основі доказів і логічних міркувань.

Розв'язування проблем, ще одна ключова когнітивна навичка, розвивається через експериментальне навчання та практичне застосування в контексті професійної освіти. Професіонали стикаються з справжніми викликами, які віддзеркалюють ті, з якими вони стикаються у відповідних галузях, заохочуючи їх застосовувати теоретичні знання для розробки інноваційних рішень. Цей процес покращує їхню здатність орієнтуватися в неоднозначності, адаптуватися до мінливих обставин і робити суттєвий внесок у вирішення проблем реального світу.

Аналітичні міркування відточуються в рамках професійної освіти шля-

хом вивчення складних сценаріїв та інтерпретації даних. Професіонали розвивають здатність аналізувати багатогранні проблеми, визначати основні закономірності та отримувати значущі ідеї. Ця аналітична проникливість особливо доречна в сферах, де прийняття рішень на основі даних має першочергове значення.

Навички прийняття рішень, збагачені тематичними дослідженнями та змодельованими сценаріями, сприяють розвитку професіоналів, здатних приймати обґрунтовані судження за різних умов. Професійне освітнє середовище надає контрольований простір для прийняття рішень, дозволяючи їм удосконалити цю навичку перед тим, як застосовувати її в справжніх ситуаціях з високими ставками у своєму професійному житті.

Основна мета розвитку цих когнітивних навичок у рамках професійної освіти полягає в тому, щоб надати людям можливість ефективно та інноваційно вирішувати проблеми реального світу. Наповнюючи професіоналів здатністю критично мислити, творчо вирішувати проблеми, ретельно аналізувати інформацію та приймати обґрунтовані рішення, професійна освіта служить каталізатором для розвитку набору навичок, який відповідає вимогам сучасних робочих місць. Таким чином, він відіграє ключову роль у підготовці людей до вагомого внеску у вирішення складних проблем у відповідних професійних областях.

Професійна освіта виступає як сила, яка реагує на потреби робочої сили, що розвиваються, у контексті швидкої зміни зайнятості. Динамізм сучасного ринку праці, який характеризується технологічним прогресом, глобалізацією та мінливими вимогами галузі, вимагає парадигми освіти, яка є адаптивною та випереджаючою.

У цьому швидко мінливому середовищі зайнятості професійна освіта відіграє ключову роль у забезпеченні людей компетенціями та навичками, потрібними для нових професій. Він служить стратегічним мостом між академічними знаннями та мінливими вимогами галузей, гарантуючи, що робоча сила залишається актуальною та досвідченою в сферах, важливих для успіху організа-

ції.

Однією з основних функцій професійної освіти є сприяння отриманню спеціальних знань і технічних навичок, які відповідають новим галузевим тенденціям. Завдяки розробці навчальних планів, програмам навчання та цільовим ініціативам з розвитку навичок заклади професійної освіти відповідають попиту на досвід у таких сферах, як технології, наука про дані, стійкість та інших сферах, що відображають сучасний економічний і промисловий ландшафт.

Професійна освіта діє як каталізатор для розвитку навичок спілкування, необхідних для успіху на сучасному робочому місці. У міру того, як робочі місця стають все більш різноманітними, співробітницькими та залежними від ефективної комунікації, професійна освіта намагається розвивати навички міжособистісного спілкування, адаптивність, креативність та лідерські здібності. Ці навички є невід’ємною частиною навігації в складній динаміці команди та процвітання в динамічному організаційному середовищі.

Можливість адаптації професійної освіти виходить за рамки безпосередніх потреб галузей, щоб передбачити майбутні зміни у сфері зайнятості. Включаючи перспективні перспективи в розробку навчальних програм і педагогічні підходи, заклади професійної освіти прагнуть підготувати людей не тільки до поточних робочих ролей, але й до мінливих вимог завтрашньої кар'єри.

Роль професійної освіти у вихованні культури безперервного навчання є ключовою. Фахівцям рекомендується брати участь у безперервній освіті, підвищенні кваліфікації та перенавчанні, щоб залишатися гнучкими та чуйними на мінливий характер роботи. Ця прихильність навчанню впродовж життя робить професійну освіту наріжним каменем для підтримки кар’єрного зростання в середовищі, де навички, затребувані галузями, підлягають постійній еволюції.

По суті, професійна освіта служить стратегічною та динамічною відповіддю на мінливі потреби робочої сили в умовах зайнятості, що швидко змінюється. Завдяки узгодженню освіти з вимогами промисловості, розвитку різноманітних навичок, передбаченню майбутніх тенденцій і сприянню навчанню

впродовж життя, професійна освіта робить значний внесок у стійкість і адаптивність робочої сили в умовах поточних економічних і технологічних трансформацій.

Висновок до розділу 4

У 4 розділі розглядаються теоретичні основи та практичні міркування щодо інтеграції андрагогіки як основи для організації професійної освіти. Дослідження андрагогіки висвітлило її основні принципи, наголошуючи на самостійній природі дорослих учнів, цінності навчання через досвід, готовності вчитися в практичному контексті та застосуванні навичок вирішення проблем. Якщо ці принципи ефективно застосовані, вони служать міцною основою для розробки освітнього досвіду, який відповідає унікальним характеристикам і потребам дорослих професіоналів. Зростаюча важливість безперервного розвитку навичок, визнання різноманітності досвіду дорослих учнів і обов'язковість вирішення реальних проблем підкреслюють критичну роль професійної освіти у формуванні робочої сили, здатної орієнтуватися в складнощах сучасного ландшафту зайнятості.

Проте важливо визнати проблеми, пов'язані з організацією ефективних програм професійної освіти. Потреба в індивідуальних підходах, щоб пристосуватись до різноманітних учнів, збалансувати стандартизацію та налаштування, інтегрувати застосовність у реальному світі, адаптуватися до змін у галузі та керувати делікатною рівновагою між спільнотою та автономією ставить перед педагогами складні виклики. Вирішення цих проблем вимагає тонкого розуміння різноманітних потреб і мотивацій дорослих учнів у поєднанні зі стратегічним і гнучким дизайном програми. Долаючи ці виклики, професійна освіта постає як динамічна та чутлива сила, яка відповідає принципам навчання впродовж життя. Розвиток когнітивних навичок, таких як критичне мислення,

вирішення проблем і аналітичне міркування, дає змогу професіоналам вирішувати проблеми реального світу з проникливістю та інноваціями. Цей наголос на когнітивних навичках не тільки покращує особисте професійне зростання, але й сприяє досягненню ширшої мети суспільного прогресу та розвитку.

ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У дипломній роботі теоретично узагальнено та висловлено пропозиції щодо наукового розв'язання завдань, які полягають в обґрунтуванні теоретичних і практичних рекомендацій з обліку і контролю виробництва сільськогосподарської продукції. Основні висновки, що підтверджують результати проведеного дослідження, полягають у наступному:

1. В сучасних умовах переходу до ринкової економіки організація виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції має орієнтуватися на вимоги ринку. Тобто, повинні як найповніше задовольнятись потреби споживачів у якісній сільськогосподарській продукції з метою одержання максимального, або ж оптимального прибутку від її реалізації.

Сучасна методика обліку викликає ряд проблем та дискусійних питань, що стосуються обліку виробництва та реалізації продукції сільськогосподарського виробництва. Зокрема, введення в дію Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» викликало багато запитань у бухгалтерів-практиків і науковців. З одного боку сільськогосподарська діяльність вимагає сучасних підходів до її обліку, з іншого боку зміни, спричинені П(С)БО 30 стали певною мірою несподіваними. Суттєві зміни торкнулися об'єктів обліку в сільському господарстві, що в свою чергу викликало необхідність внесення змін до діючого Плану рахунків, введена оцінка активів сільського господарства за справедливою (ринковою) вартістю, змінилася форма фінансової та статистичної звітності і порядок визначення фінансових результатів.

2. Основним видом діяльності товариства є організація та здійснення виробництва товарної сільськогосподарської продукції і сировини та їх реалізація. Тобто, відповідно до статуту підприємства виробнича та збутова діяльність визначена основним видом діяльності базового підприємства. Аналіз об'єкту дослідження дозволяє зробити наступні висновки: діяльність підприємства за досліджуваний період була прибутковою, при чому в динаміці прибутків спо-

стерігається позитивна тенденція до їх збільшення; структура капіталу свідчить про фінансову незалежність діяльності товариства від зовнішніх джерел фінансування; аналіз виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції свідчить про те, що найбільші витрати підприємство понесло на виробництво продукції рослинництва, зокрема на виробництво зернових культур. Відповідно найбільшу суму доходів підприємство також отримало від реалізації саме цього виду сільськогосподарської продукції.

3. На нашу думку, нинішня практика групування витрат за статтями є економічно – обґрунтованою і такою, що відповідає сучасним вимогам. Так, класифікація за елементами є обов'язковою і чітко регламентованою чинним законодавством, а групування їх за статтями калькуляції є прерогативою управлінського обліку, то, природно, що й номенклатуру статей витрат повинні визначати для себе господарства самостійно, виходячи із своєї облікової політики, особливостей технології й організації виробництва. Вона повинна відповідати вимогам аналітичності та контролю і сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень.

4. Первинний облік витрат виробництва та реалізації сільськогосподарської продукції потребує вдосконалення. Слід зазначити, як недолік у первинному обліку витрат базового господарства, те, що в лімітно-забірних картках на відпуск насіння і добрив не завжди зазначається площа посіву, або площа, на якій будуть внесені добрива, норми висіву насіння та внесення добрив на одиницю площі, ліміти відпуску.

Частіше для відпуску насіння, добрив та інших цінностей зі складу у виробництво в даному господарстві використовують Накладну внутрішньогосподарського призначення.

5. Дослідження показало, що складання паралельно ще й спеціальних актів проводиться нерегулярно і носить чисто формальний характер. Воно не потрібне власникам, технологам, менеджерам і бухгалтерам. З метою скорочення обсягу облікових робіт пропонуємо відмовитися від використання спеціальних

актів для підтвердження фактів висіву насіння та внесення добрив під сільськогосподарські культури.

6. За результатами проведеного дослідження встановлено, що внутрішній контроль є одним із найважливіших чинників системи управління сільськогосподарським підприємством, оскільки саме він допомагає управлінському персоналу ефективно виконувати свої функції. З метою ефективної організації та документального оформлення внутрішнього контролю виробництва продукції тваринництва запропоновано використовувати форму відомості на оприбуткування приплоду тварин. Запропонована під час дослідження форма робочого документа щодо внутрішнього контролю відображення в обліку операцій з виробництва продукції тваринництва надасть можливість порівняти кореспонденцію рахунків та суми, відображені обліковим персоналом за кожною господарською операцією, з даними проведеного контролю та на підставі цього встановити факт наявності чи відсутності відхилень у кореспонденціях і сумах.

Таким чином, запропоновані аспекти удосконалення документального оформлення внутрішнього контролю виробництва продукції тваринництва дозволять підвищити продуктивність праці облікового апарату та покращити якість аналітичної інформації.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Августова О. О. Організаційні аспекти внутрішнього контролю витрат виробництва на підприємствах. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2015. Т. 20, Вип. 6. С. 243-247.

2. Алексєєва А. В., Васильєва В. Г. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 23(1). С. 5-9.

3. Андрушко Р., Мирончук З. Доцільність інноваційного розвитку сільськогосподарського виробництва та оптимізації обліку і контролю. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК*. 2019. № 26. С. 119-123.

4. Більський І., Дудяк Р. Використання елементів контролінгу в стратегії розвитку аграрного виробництва. *Вісник Львівського національного аграрного університету*. Серія : Економіка АПК. 2016. № 23(1). С. 52-56.

5. Бобиль В. В., П’ятигорець Г. С., Зуєва Я. В. Дослідження закордонного досвіду з питань обліку витрат виробництва та калькулювання продукції. *Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна. Проблеми економіки транспорту*. 2017. Вип. 14. С. 76-81.

6. Бондаренко Н. М., Гузь В. С. Теоретичні засади організації внутрішньогосподарського контролю витрат виробництва у сільськогосподарських підприємствах. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2017. Вип. 12(1). С. 51-54.

7. Бочковський А. П., Сапожнікова Н. Ю. Формалізація системи автоматизованого контролю і підвищення безпеки виробництв. *Вісник Львівського державного університету безпеки життєдіяльності*. 2017. № 15. С. 114-123.

8. Бубела Т. З., Ванько В. М., Столярчук П. Г. Засади побудови систем контролю та управління виробництвом зернових культур. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Комп'ютерні системи та мережі*. 2015. № 830. С. 12-18.

9. Бурко К. В. Управлінський облік продукції буряківництва в умовах розвитку інноваційного виробництва. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 3. С. 156-171.

10. Бурко К.В. Взаємодія тактичного менеджменту з обліковою системою підприємства. *Sciences of Europe.* 2020. № 52. Vol 3. P. 17-24

11. Бурко К.В. Організація обліку та контролю матеріальних витрат сільськогосподарських підприємств**.** *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки».* 2019. № 9 (29). С 18-25

12. Вигівська І. М. Проблемні питання бухгалтерського обліку і контролю незавершеного виробництва підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. Вип. 2. С. 38-49.

13. Волковицька О. М. Вітчизняний і зарубіжний досвід обліку прямих витрат на виробництво на підприємствах. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2015. Вип. 12(1). С. 53-60.

14. Гаврилюк О. О., Чоп М. О. Сучасний стан виробництва продукції рослинництва та його вплив на побудову обліку витрат. *Ефективна економіка*. 2018. № 6.

15. Гай О. М., Кононенко Л. В., Костенко В. Г., Шинкаренко А. В. Організація внутрішнього контролю виробництва продукції тваринництва та його документальне оформлення. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2020. Вип. 3. С. 172-188.

16. Гейєр Г., Роєва О. С. Облік витрат виробництва і контроль формування собівартості продукції в харчовій промисловості. *Вісник Донецького національного університету економіки і торгівлі ім. Михайла Туган-Барановського. Серія : Економічні науки*. 2015. № 1. С. 157–163.

17. Гладій І.О. Витрати комплексного виробництва та особливості їх

обліку. *Проблеми і перспективи розвитку підприємництва*. 2016. № 2(1). С. 31-35.

18. Григорова М. О. Державний контроль за обігом генетично модифікованих організмів при виробництві сільськогосподарської продукції в Україні. *Ефективність державного управління*. 2015. Вип. 43. С. 176-183

19.Гудзенко Н.М. Особливості інформаційного забезпечення організації збутової діяльності в умовах виробництва органічної продукції. Sciences of Europe. 2020. Vol. 3. № 50. P. 21-27

20.Гудзенко Н.М., Лисак О.П. Дебіторська заборгованість: умови виникнення, визнання та відображення в обліку. Причорноморські економічні студії. 2019. Вип. 48. Ч. 3. С. 154-159

21. Дерій В. А., Камінська Т. Г. Облік і аналіз капітальних інвестицій для забезпечення розвитку процесу виробництва. *Проблеми економіки*. 2015. № 3. С. 258-266.

22. Домбровська Н. Р. Особливості оперативного контролю формування витрат виробництва в управлінні підприємствами із заготівлі та переробки зерна. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки*. 2016. Вип. 17(1). С. 138-141.

23. Здір В. А., Кулик Ю. М., Глигало Н. А. Фінансово-облікове забезпечення розвитку аграрного виробництва України. *Економічний простір*. 2019. № 152. С. 81-92.

24. Зеленко С. В., Обач Р. П., Кузьмич І. О. Інформаційні джерела для ефективного контролю за витратами на виробництві сої. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2017. Вип. 14. С. 99-108.

25. Іщенко Я. П. Особливості організації обліку витрат органічного сільськогосподарського виробництва. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 7. С. 122-132.

26. Іщенко Я. П., Мельник О. С. Правове забезпечення обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в україні. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 8. С.

120-130.

27. Іщенко Я.П., Коваль Н.І. Особливості документування витрат органічного сільськогосподарського виробництва *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2021. №3. С. 121-137.

28. Кабак І. А. Організаційно-методичні аспекти обліку і аудиту витрат виробництва продукції рослинництва на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2017. № 1.

29. Качалай В. В. Облік і аналіз витрат виробництва на молокопереробних підприємствах. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 1. С. 451-456.

30. Кемарська Л. Г. Облік виробництва та реалізації продукції підприємствами ІТ-галузі. *Економічний простір*. 2020. № 155. С. 50-55.

31. Кірдіна О. Г., Кудрявець Н. В. Особливості обліку витрат бережливого виробництва на залізничному транспорті. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 64. С. 37-43.

32. Коваль Л. В. Формування системи обліку окремих видів діяльності на рівні підприємства. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2020. № 4. С. 175-185

33. Коваль О.В. Біологічні активи у звітності: проблемні аспекти. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2019. №1. С. 112-121

34. Кондрич В. І. Теоретичні основи удосконалення обліку виробництва продукції виноробства. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2015. Т. 20, Вип. 2(2). С. 176-180.

35. Кононенко В. А., Барбінягра О. М. Облік витрат та ефективність виробництва соняшнику в сільськогосподарських підприємствах. *Молодий вчений*. 2016. № 7. С. 59-62.

36. Концева В. В., Лук'яненко К. О. Організація обліку витрат виробництва дорожніх підприємств за центрами відповідальності. *Дороги і мости*. 2020. Вип. 22. С. 31-39.

37. Корольова О. І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспек-

тиви розвитку. *Економіка та управління на транспорті*. 2015. Вип. 1. С. 79–90.

38. Корольова О. І., Турпак Т. Г., Гошовська В. В. Контролінг як інструмент управління виробництвом. *Вісник Національного транспортного університету*. 2020. № 2. С. 131-138.

39. Кравченко М. В., Блажко А. В., Вільхова Т. В. Вдосконалення обліку витрат на виробництво продукції на аграрному підприємстві. *Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія : Економіка і управління*. 2019. Т. 30(69), № 4(1). С. 134-139.

40. Кравченко М. В., Вільхова Т. В. Економічний зміст і завдання обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2019. № 3. С. 280-285.

41. Крочак О. І. Проблеми обліку витрат на виробництво продукції виноградарства (відповідно до П(С)Б 30 «Біологічні активи»). *Вісник [Київського інституту бізнесу та технологій*]. 2018. № 1. С. 22-26.

42. Крюкова І., Чабаненко О. Розвиток зернового виробництва в Україні: сучасні економічні та облікові аспекти. *Agrarian bulletin of the Black sea littoral*. 2019. Iss. 94. С. 84-93.

43. Кушнір Л. А. Бухгалтерський контроль витрат виробництва. *Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. Економічні науки*. 2015. Вип. 23. С. 141-149.

44. Левицька С. О., Сич Д. М. Роль управлінського обліку в оптимізації калькулювання собівартості виробництва (на прикладі вітчизняних підприємств малого та середнього бізнесу). *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Економічні науки*. 2015. Вип. 1. С. 226-234.

45. Лега О. В., Яловега Л. В. Управлінський облік витрат виробництва в умовах автоматизованої обробки інформації. *Актуальні проблеми інноваційної економіки*. 2016. № 2. С. 75-80.

46.Лепетан І.М. Глобальні принципи управлінського обліку та їх за-

стосування на підприємствах. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2020 № 3. С. 159-172

47. Любич В. В. Виробництво препаратів донорської крові в Україні та контроль їхньої якості. *Гематологія і переливання крові*. 2017. Вип. 39. С. 99-104

48. Маценко Л. Ф. Удосконалення методики внутрішнього контролю процесів постачання, виробництва та реалізації в інформаційному суспільстві. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2017. Вип. 1-2. С. 166-174.

49. Меліхова Т. О., Троян О. В., Лауреанті Д. С. Удосконалення методики внутрішнього контролю витрат на виробництво для підвищення економічної безпеки підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2019. № 3. С. 34-41.

50. Меркулов М. М., Ширяєва Л. В., Мельниченко Д. О. Оцінка контролю якості управління процесом виробництва на основі критеріальних параметрів. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2020. Вип. 43. С. 237-243.

51. Миронова Ю. Ю., Матюшіна Ю. І., Копиця Я. О. Необхідність впровадження системи внутрішнього контролю витрат виробництва на промислових підприємствах: теоретичний та методичний аспекти. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія : Економіка і менеджмент*. 2016. Вип. 17. С. 169-172.

52. Міщенко Т. М. Контроль витрат виробництва м'ясопродукції. *Облік і фінанси*. 2015. № 1. С. 126-133

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

54. Митич С. П. Особливості державного регулювання і контролю у сфері виробництва та обліку лікарських засобів в Україні. *Наука і правоохорона*. 2018. № 1. С. 262-269.

55. Некрасова Г. Ю., Бондар І. А. Управлінський облік витрат на виробництво продукції. *Вісник [Київського інституту бізнесу та технологій]*. 2018. № 2. С. 129-130.

56. Низова Л. Ю., Золотарьова Н. С. Організаційно-технологічні особливості виробництва органічної продукції рослинництва та їх вплив на побудову обліку. *Ефективна економіка*. 2019. № 10.

57. Олійник С. О. Облік витрат виробництва та їх місце в системі управління підприємством. *Економічні науки. Серія : Облік і фінанси*. 2015. Вип. 12(1). С. 224-229.

58. Пересада О. В. Особливості організації обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"* . 2018. № 2(2). С. 35-38.

59. Писаренко Т. М. Прогнозування обсягів виробництва, як важливий етап організації управлінського обліку на промисловому підприємстві. *Економічний форум*. 2019. № 1. С. 176-180.

60. Плаксієнко В. Я., Яловега Л. В., Прийдак Т. Б., Лега О. В. Продукція сільськогосподарського виробництва: особливості документування та облікового відображення. *Ефективна економіка*. 2019. № 12. С. 96-110

61. Плахтій Т. Ф. Модель розвитку організації обліку на основі концепції ощадливого виробництва: структурний аналіз. *Інтелект XXI*. 2017. № 4. С. 108-114.

62. Плахтій Т. Ф. Розвиток організації обліку на основі концепції ощадливого виробництва. *Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2017. № 3. С. 25-30.

63. Погріщук Б. В., Пилявець В. М. Організаційні та методичні аспекти внутрішнього контролю процесу виробництва продукції рослинництва. *Економічні горизонти*. 2017. № 2. С. 66-74

64. Подолянчук О. А., Коваль Н. І., Колесник Т. В. Основні аспекти обліково-аналітичного забезпечення виробництва біоенергетичних культур у сільськогосподарських підприємствах. *Економіка. Фінанси. Менеджмент:*

актуальні питання науки і практики. 2016. № 12. С. 81-91.

65. Подолянчук О.А., Маркевич Л.С. Первинний облік виробництва органічної продукції рослинництва. *Ефективна економіка.* 2021. №3. URL: www.ekonomy.nauka.com.ua

66. Правдюк М. В. Обліково-інформаційне забезпечення управління виробництвом продукції аквакультури. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2017. № 2. С. 79-92.

67. Правдюк Н. Л. Облікове забезпечення управління виробництвом біологічного палива. *Облік і фінанси*. 2016. № 1. С. 74-82.

68. Правдюк Н.Л Облікове забезпечення формування екологічних витрат. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2020. №3. С. 142-158

69. Правдюк Н.Л. Облікове забезпечення тактики управління витратами. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2020. №2 С. 149-165

70. Правдюк Н.Л., Роль обліково-аналітичного забезпечення державної аграрної політики в умовах фінансових криз. Облік і фінанси. 2020. № 2 (88). С. 50-60

71. Рибакова Л. П. Засади управлінського обліку на підприємствах з виробництва цукру. *Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна*. 2015. Вип. 49. С. 160-168.

72. Руба О. П. Виробництво фармацевтичної продукції: напрями вдосконалення бухгалтерського обліку. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2018. Т. 23, Вип. 1. С. 157-160.

73. Сажинець С. Й. Формування та облік собівартості напівфабрикатів власного виробництва на підприємствах. *Вісник Національного університету "Львівська політехніка". Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2017. № 862. С. 236-246.

74. Самодуров В. П. Дослідження алгоритмів вибору технічних засобів автоматизації управління та контролю у олійному виробництві. *ScienceRise*.

2015. № 12(2). С. 39-43.

75. Сарапіна О. А., Місюра О. Ю. Організація змішаного обліку витрат виробництва, управлінський аспект його провадження. *Вісник Херсонського національного технічного університету* . 2020. № 4. С. 220-229.

76. Свиноус І. В., Гаврик О. Ю., Хомяк Н. В. Методичні підходи щодо удосконалення первинного обліку витрат виробництва зернових культур. *Агросвіт*. 2016. № 21. С. 3-7.

77. Сич Д. М. Формування сучасних систем управлінського обліку з використанням концепції ощадливого виробництва. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія : Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2018. Вип. 22(3). С. 59-62.

78. Скрипник М. І., Григоревська О. О. Обліково-аналітичне забезпечення виробництва органічної продукції. *Таврійський науковий вісник. Серія : Економіка*. 2020. Вип. 4. С. 177-187.

79. Смірнова І. В., Смірнова Н. В. Незавершене виробництво як об’єкт управлінського обліку. *Центральноукраїнський науковий вісник . Економічні науки*. 2019. Вип. 2. С. 131-143.

80. Смірнова І. В., Смірнова Н. В. Підходи до формування облікової політики підприємств щодо оперативного обліку незавершеного виробництва. *Причорноморські економічні студії*. 2019. Вип. 45. С. 169-174.

81. Собченко А. Теоретичні аспекти побудови обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Agricultural and resource economics: international scientific e-journal*. 2016. Vol. 2, № 2. С. 36-46.

82. Струк Н. С., Шпак О. Ю. Шляхи вдосконалення обліку виробничих витрат промислового підприємства в умовах застосування концепції ощадливого виробництва. *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії*. 2017. Вип. 2(2). С. 122-127 .

83. Сусіденко О. В. Контроль товарно-матеріальних цінностей у системі управління підприємствами виробництва. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2018. Т. 23, Вип. 6. С. 181-185.

84. Усатенко О. В., Макурін А. А. Ведення бухгалтерського обліку на основі блокчейн для бережливого виробництва. Бізнес Інформ. 2020. № 2. С. 322-328.

85. Цаль-Цалко Ю. С. Статистичний і бухгалтерський облік органічного виробництва. *Горизонти*. 2018. № 5. С. 70–77.

86. Цап В. Д. Удосконалення операційного контролю та планування витрат у сільськогосподарському виробництві. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (економічні науки)*. 2017. № 1-2. С. 320-329.

87. Ціцька Н., Мацьків Г., Малецька О. Національна та міжнародна практика обліку витрат на виробництво продукції рослинництва та методика її калькулювання. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія : Економіка АПК*. 2019. № 26. С. 113-118.

88. Чернявська Л. І. Вологість цукру. Методи технологічного контролю при виробництві цукру та його зберіганні. *Цукор України*. 2018. № 1. С. 8-10.

89. Яценко В. Ф. Класифікація систем обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції. *Таврійський науковий вісник. Серія : Економіка*. 2020. Вип. 2. С. 268-273.

90. Яценко В. Ф. Облік витрат виробництва: вплив тенденцій постіндустріального етапу розвитку суспільства. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер. : Економічні науки.* 2018. Вип. 30(4). С. 109-113.