

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ОДЕСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА УПРАВЛІННЯ
КАФЕДРА ОБЛІКУ І ОПОДАТКУВАННЯ

«До захисту допущено»

В.о. завідувача кафедри, д.е.н., доцент

Ірина ТОПАЛОВА

« ____ » _____ 2026 р.

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на здобуття ступеня вищої освіти «Бакалавр»
освітньої програми «Облік і оподаткування»
за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування»

ОБЛІК ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ ОЗИМОЇ ПШЕНИЦІ У СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОМУ ПІДПРИЄМСТВІ

Науковий керівник: к.е.н., доцент

Андрій НАЙДА

Рецензент: к.е.н., доцент

Ольга ПЕТРЕНКО

Виконала здобувачка першого рівня вищої
освіти заочної форми навчання
освітньо-професійної програми «Облік і
оподаткування» спеціальності
071 «Облік і оподаткування»

Марія ФЕДОРЧЕНКО

*Засвідчую, що кваліфікаційна робота
містить результати власних досліджень.
Використання ідей і текстів інших авторів
має посилання на відповідне джерело.*

Марія ФЕДОРЧЕНКО

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ	6
1.1 Економічний зміст витрат та їх класифікація.....	6
1.2 Особливості обліку витрат на виробництво у сільськогосподарських підприємствах.....	12
1.3 Науково-методичні основи аналізу витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції рослинництва.....	18
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО У ПСП «УКРАЇНА» ТУЛЬЧИНСЬКОГО РАЙОНУ ВІННИЦЬКОЇ ОБЛАСТІ	24
2.1 Умови господарювання та рівень економічного розвитку ПСП «Україна»	24
2.2 Сучасний стан обліку витрат на виробництво та виходу готової продукції у господарстві	32
2.3 Аналіз ефективності виробництва пшениці озимої на підприємстві	42
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА НАПРЯМИ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ВИРОБНИЦТВА ОЗИМОЇ ПШЕНИЦІ У ПСП «УКРАЇНА».....	49
3.1 Напрями удосконалення обліку витрат на виробництво та виходу готової продукції	49
3.2 Резерви зниження собівартості виробництва озимої пшениці.....	56
ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ.....	61
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	66
ДОДАТКИ	

ВСТУП

Актуальність теми. Сільське господарство є однією з провідних галузей економіки України, яка забезпечує продовольчу безпеку держави, формує значну частку експортного потенціалу та відіграє важливу роль у розвитку сільських територій. В умовах євроінтеграційних процесів, глобалізації економіки, посилення конкуренції на аграрному ринку, цифровізації виробництва та нестабільності зовнішнього середовища особливого значення набуває ефективне управління витратами сільськогосподарських підприємств. Саме рівень виробничих витрат визначає собівартість продукції, фінансові результати діяльності підприємства, його конкурентоспроможність та інвестиційну привабливість.

Особливо актуальним це питання є для підприємств галузі рослинництва, виробнича діяльність яких характеризується сезонністю, тривалим виробничим циклом, високою матеріаломісткістю, залежністю від природно-кліматичних умов та необхідністю здійснення значних витрат задовго до отримання готової продукції. У сучасних умовах господарювання ефективне функціонування аграрних підприємств неможливе без належної організації бухгалтерського обліку витрат, своєчасного аналізу їх структури та динаміки, а також пошуку резервів зниження собівартості продукції.

Важливим чинником підвищення ефективності управління витратами є використання сучасних інформаційних технологій, автоматизація облікових процесів, застосування цифрових систем моніторингу виробництва та сучасних методів економічного аналізу. Це забезпечує оперативне отримання достовірної інформації для прийняття управлінських рішень щодо оптимізації використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства.

Теоретичні та методичні аспекти обліку, аналізу й управління витратами досліджували численні українські та зарубіжні науковці. Значний внесок у розвиток методології бухгалтерського обліку та аналізу витрат зробили Ф.Ф. Бутинець, В.Г. Андрійчук, М.Ф. Огійчук, В.М. Жук, С.Ф. Покропивний, Г.В. Партин, Н.М. Бондаренко, К.В. Бурко, Н.М. Селіванова, І.О. Крюкова та інші.

Незважаючи на вагомі наукові напрацювання, питання удосконалення обліку й аналізу витрат у рослинництві залишаються актуальними, особливо в умовах цифровізації економіки, змін клімату, воєнного стану та адаптації аграрного сектору України до вимог Європейського Союзу.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт кафедри обліку і оподаткування «Перспективи розвитку обліку, контролю і оподаткування в умовах трансформації економічних процесів» (номер державної реєстрації 0121U110384).

Мета і завдання кваліфікаційної роботи. Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних основ та розробка практичних пропозицій щодо удосконалення обліку витрат і виходу озимої пшениці та визначення напрямів зниження її собівартості у сільськогосподарських підприємствах.

Для досягнення поставленої мети визначено такі основні завдання:

- дослідити сутність витрат на виробництво та їх класифікацію;
- проаналізувати наукові основи обліку витрат;
- визначити методичні основи аналізу витрат;
- проаналізувати природно-економічну характеристику підприємства;
- розглянути організацію первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат в рослинництві;
- проаналізувати вефективність виробництва озимої пшениці;
- розробити пропозиції з удосконалення обліку витрат та зниження собівартості виробництва озимої пшениці.

Об'єктом дослідження є облік витрат та собівартість виробництва озимої пшениці.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних аспектів з обліку витрат та аналізу собівартості виробництва озимої пшениці.

Інформаційну базу дослідження становлять відповідні нормативно-правові акти України, стандарти обліку, наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених

з проблеми обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції, дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності досліджуваного сільськогосподарського підприємства.

Методи дослідження. У процесі дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи наукового пізнання, зокрема: методи аналізу й синтезу, індукції та дедукції, порівняння, групування, узагальнення, економіко-статистичний, графічний, табличний, коефіцієнтний, факторний та розрахунково-конструктивний методи.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи. Прийнято участь в Науково-практичному форумі «Сталий розвиток економіки та агробізнесу: погляд молодих дослідників» в Одеському державному аграрному університеті на тему «Використання цифрових технологій в обліково аналітичному забезпеченні».

Публікації. За матеріалами дослідження опубліковано 1 тезу доповіді. Загальний обсяг публікацій – 0,15 ум. друк. арк.

Структура та обсяг кваліфікаційної роботи. Кваліфікаційна робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел, додатків. Зміст роботи представлений на 100 сторінках комп'ютерного тексту. Кваліфікаційна робота містить 18 таблицю, 4 рисунка, 4 додатки. Список використаних джерел налічує 67 найменування, представлених на 7 сторінках.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ТА МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОЇ ПРОДУКЦІЇ

1.1 Економічний зміст витрат та їх класифікація

В умовах ринкової економіки ефективність діяльності будь-якого суб'єкта господарювання значною мірою визначається рівнем витрат, які формуються в процесі виробництва продукції, виконання робіт або надання послуг. Особливого значення питання управління витратами набувають у сільському господарстві, де виробничий процес характеризується високою залежністю від природно-кліматичних умов, сезонністю виробництва, тривалим виробничим циклом та значною питомою вагою матеріальних витрат у структурі собівартості продукції. Саме тому дослідження економічної сутності витрат, їх класифікації та ролі в системі управління аграрним підприємством є важливою передумовою підвищення ефективності господарювання.

У сучасній економічній літературі категорія «витрати» розглядається як одна з фундаментальних економічних категорій, що характеризує використання ресурсів підприємства для досягнення поставлених цілей. Водночас серед науковців не існує єдиного підходу до трактування сутності витрат, що зумовлює необхідність узагальнення існуючих наукових підходів.

Проблематика економічної сутності витрат досліджувалася багатьма вітчизняними та зарубіжними науковцями, серед яких вагомий внесок зробили Ф.Ф. Бутинець [10], В.А. Дерій [16; 17], М.І. Скрипник [54], В.Я. Фаріон [60], Н.Р. Домбровська [21], М.В. Божко [5], В.Г. Козак [28] та інші.

На думку Ф.Ф. Бутинця, витрати являють собою процес використання ресурсів підприємства у грошовому вираженні для здійснення господарської діяльності та досягнення економічного результату [10]. Учений наголошує, що витрати виступають важливим об'єктом бухгалтерського обліку та управління.

В.А. Дерій розглядає витрати як економічну категорію, яка характеризує зменшення економічних вигод підприємства внаслідок вибуття активів або виникнення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу [16; 17].

Н.Р. Домбровська визначає витрати як сукупність ресурсів, використаних у процесі господарської діяльності підприємства для отримання певного економічного результату [21].

Водночас М.В. Божко зазначає, що категорія витрат постійно трансформується під впливом розвитку економічних відносин та змін інформаційних потреб управління підприємством [5].

Для систематизації наукових підходів до визначення сутності витрат доцільно узагальнити їх у таблиці 1.1.

У науковій літературі існують різні підходи до співвідношення категорій «витрати», «витрати виробництва» та «собівартість». Покропивний С.Ф. у підручнику з економіки підприємства розкриває економічну сутність цих категорій та їх взаємозв'язок [49, с. 245].

Витрати виробництва – це поточні витрати підприємства у грошовій формі на виробництво продукції (робіт, послуг). Собівартість – це витрати виробництва, виражені у грошовій формі, на виробництво та реалізацію одиниці продукції.

Ключовим нормативним документом, що регулює облік витрат в Україні, є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [41], відповідно до п. 6 якого: витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками).

На міжнародному рівні витрати визначаються МСБО 2 «Запаси» [36], де собівартість запасів (включно з сільськогосподарською продукцією)

розглядається як сума всіх витрат на придбання, переробку та доведення запасів до їх теперішнього стану.

Таблиця 1.1

Наукові підходи до трактування сутності категорії «витрати»

Автор(и)	Підхід	Визначення / ключові ознаки
Бутинець Ф.Ф. [10]	Обліково-управлінський	Витрати – спожиті у виробничому процесі ресурси, виражені у грошовій оцінці, що прямо або опосередковано формують вартість виробленої продукції
Дерій В.А. [17]	Системний	Витрати – складна, багатоаспектна категорія, що відображає вартість ресурсів, спожитих або відчужених у процесі господарської діяльності, та виступає об'єктом одночасно бухгалтерського обліку, управлінського аналізу і фінансового контролю
Скрипник М.І. [54]	Економічний	Витрати – вартісне вираження використаних у процесі виробництва матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів із метою отримання доходу
Фаріон В.Я. [60]	Категоріальний	Витрати є фундаментальною економічною категорією, що відображає вартість усіх економічних ресурсів, залучених підприємством до виробничого процесу
Домбровська Н.Р. [21]	Обліково-економічний	Витрати – обліково-економічна категорія, що поєднує інформаційну (для обліку та звітності) та управлінську (для прийняття рішень) функції
Козак В.Г. [28]	Оціночний	Витрати потребують розмежування між поняттями «витрати», «затрати» та «видатки», оскільки кожне з них має власний економічний зміст і сферу застосування
Дерій В.А. [16]	Контрольний	Витрати є об'єктом не лише обліку, але й системи контролю, що дозволяє оцінити ефективність використання ресурсів
Вороніна В., Рудич А. [13]	Комплексний	Витрати охоплюють усі види ресурсів, залучених у діяльність підприємства, і є основою для формування собівартості, ціноутворення та управлінських рішень

Джерело: систематизовано автором

Голов С.Ф. [15] критично проаналізував НП(С)БО 16 «Витрати» та вказав на низку суперечностей між бухгалтерським стандартом і практичними потребами управлінського обліку. Зокрема, автор зазначає, що стандарт орієнтований переважно на зовнішніх користувачів фінансової звітності і не повною мірою задовольняє потреби внутрішнього управління.

Покропивний С.Ф. [49] розмежовує поняття «витрати виробництва» та «витрати обігу», вказуючи, що перші пов'язані безпосередньо з виробничим процесом, а другі – з доведенням продукції до кінцевого споживача. Таке розмежування є принципово важливим для правильної організації бухгалтерського обліку та аналізу.

Сільське господарство має низку особливостей, які суттєво впливають на процес формування витрат.

За твердженням В.Г. Андрійчука, специфіка аграрного виробництва полягає у тісному взаємозв'язку економічних та біологічних процесів, сезонності виробництва, використанні землі як головного засобу виробництва та значній залежності результатів господарювання від природних умов [2].

Науковці М.Ф. Огійчук [44; 61; 62], В.М. Жук [22], Н.М. Бондаренко [6], А.М. Собченко [55] зазначають, що для рослинництва характерними є:

- тривалий виробничий цикл;
- нерівномірність здійснення витрат протягом року;
- одночасне отримання кількох видів продукції;
- наявність незавершеного виробництва;
- висока частка матеріальних витрат;
- залежність результатів виробництва від природно-кліматичних факторів.

Усе це ускладнює процес обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва.

Для ефективного управління витратами важливе значення має їх науково обґрунтована класифікація.

На думку А.А. Костякової, класифікація витрат є необхідною умовою організації бухгалтерського обліку, аналізу та контролю діяльності підприємства [30].

Ф.Ф. Бутинець зазначає, що класифікація витрат повинна забезпечувати інформаційні потреби різних користувачів та сприяти прийняттю ефективних управлінських рішень [10].

Найбільш поширені класифікаційні ознаки витрат наведені в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація витрат підприємства

Ознака класифікації	Види витрат
За економічними елементами	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати
За статтями калькуляції	Насіння, добрива, паливо, оплата праці, амортизація тощо
За способом включення до собівартості	Прямі, непрямі
За відношенням до обсягу виробництва	Змінні, постійні
За місцем виникнення	Виробничі підрозділи, центри відповідальності
За функціональним призначенням	Виробничі, адміністративні, збутові
За періодичністю виникнення	Поточні, одноразові
За можливістю контролю	Контрольовані, неконтрольовані

Джерело: складено автором на основі [10; 25; 45; 58; 59].

Найважливішою для бухгалтерського обліку є класифікація витрат за економічними елементами. Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» виділяють такі економічні елементи:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати [41].

У структурі витрат аграрних підприємств найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати, що пов'язано із значними обсягами використання насіння, добрив, засобів захисту рослин, паливно-мастильних матеріалів та інших виробничих ресурсів.

Важливе значення для калькулювання собівартості має поділ витрат на прямі та непрямі. Прямі витрати можуть бути безпосередньо віднесені на конкретний вид продукції, тоді як непрямі потребують попереднього розподілу між об'єктами обліку.

У рослинництві до прямих витрат відносять:

- вартість насіння;
- мінеральні добрива;
- засоби захисту рослин;
- оплату праці виробничих працівників;
- паливно-мастильні матеріали.

До непрямих витрат належать:

- загальновиробничі витрати;
- витрати на утримання техніки;
- витрати на управління виробництвом.

Суттєве значення для управлінського обліку має поділ витрат на змінні та постійні.

Змінні витрати змінюються пропорційно до зміни обсягів виробництва, тоді як постійні залишаються відносно незмінними незалежно від масштабів діяльності підприємства.

В умовах сучасного аграрного виробництва особливої актуальності набуває оптимізація структури витрат. Як зазначають А.В. Найда та І.А. Тоткало, ефективне управління витратами є одним із головних напрямів підвищення економічної ефективності діяльності аграрних підприємств [39].

Крім того, сучасні цифрові технології та інструменти штучного інтелекту відкривають нові можливості для автоматизації процесів обліку та аналізу витрат. Зокрема, дослідження А.В. Найди, І.О. Крюкової, Н.М. Селіванової та Т.М. Гнатєвої підтверджують перспективність використання технологій штучного інтелекту в обліково-аналітичному забезпеченні аграрних підприємств [38].

1.2 Особливості обліку витрат на виробництво у сільськогосподарських підприємствах

У сучасних умовах господарювання облік витрат на виробництво є одним із найважливіших елементів інформаційної системи управління підприємством. Саме від повноти, достовірності та своєчасності відображення витрат залежить правильність визначення собівартості продукції, фінансових результатів діяльності підприємства та ефективність прийняття управлінських рішень. Особливої актуальності зазначене питання набуває для сільськогосподарських підприємств, діяльність яких характеризується специфічними особливостями виробничого процесу, що суттєво впливають на організацію бухгалтерського обліку.

Науковці М.Ф. Огійчук [44; 61; 62], В.М. Жук [22], Н.М. Бондаренко [6], А.М. Собченко [55], К.В. Бурко [9] та Н.М. Селіванова [52] зазначають, що система обліку витрат у сільському господарстві повинна враховувати

біологічний характер виробництва, сезонність виконання робіт, тривалий виробничий цикл, наявність незавершеного виробництва та особливості формування собівартості окремих видів продукції.

Організація бухгалтерського обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в Україні здійснюється на основі комплексу законодавчих і нормативних документів, які регламентують порядок формування витрат, їх відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності.

Основним нормативним документом є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [50], який визначає правові засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Важливу роль у регулюванні обліку витрат відіграють Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Центральне місце серед них займає П(С)БО 16 «Витрати» [41], яке визначає методологічні засади формування інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань за умови можливості достовірної оцінки їх величини [41].

Особливості діяльності сільськогосподарських підприємств додатково регламентуються:

- НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [40];
- НП(С)БО 30 «Біологічні активи» [42];
- Методичними рекомендаціями з обліку біологічних активів [33];
- Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції сільськогосподарських підприємств №132 [34];
- Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку [24].

Систему нормативного забезпечення доцільно узагальнити у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Нормативно-правове забезпечення обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції

Нормативний документ	Основні положення
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Загальні принципи організації бухгалтерського обліку
НП(С)БО 1	Вимоги до фінансової звітності
НП(С)БО 16 «Витрати»	Визнання, оцінка та класифікація витрат
НП(С)БО 30 «Біологічні активи»	Облік біологічних активів
Інструкція №291	Порядок використання рахунків бухгалтерського обліку
Методичні рекомендації №132	Облік витрат і калькулювання собівартості продукції
Методичні рекомендації №1315	Облік біологічних активів

Джерело: складено автором на основі [24; 33; 34; 40; 41; 42; 50].

Наведені нормативні акти формують єдину методологічну основу організації обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах та забезпечують можливість отримання достовірної інформації про собівартість продукції.

Рослинництво є провідною галуззю аграрного виробництва України. Його особливістю є значна залежність результатів господарювання від природно-кліматичних факторів, тривалий виробничий цикл та сезонність виконання технологічних операцій.

Облік витрат у рослинництві має ряд специфічних особливостей, пов'язаних з біологічними особливостями виробництва, сезонністю та багаторічним циклом виробництва. Гаврилюк О.О. у своєму дослідженні сучасного стану виробництва продукції рослинництва та його впливу на

побудову обліку витрат зазначає, що специфіка аграрного виробництва потребує адаптації загальнометодичних підходів [14].

Як зазначає Н.М. Бондаренко [6], облік витрат у рослинництві повинен забезпечувати накопичення інформації про витрати за культурами, видами робіт, структурними підрозділами та окремими виробничими процесами.

Витрати на виробництво продукції рослинництва формуються протягом усього виробничого циклу та включають:

- витрати на обробіток ґрунту;
- вартість насіння та садивного матеріалу;
- мінеральні та органічні добрива;
- засоби захисту рослин;
- паливно-мастильні матеріали;
- оплату праці працівників;
- амортизацію техніки;
- витрати на ремонт машин і обладнання;
- загальновиробничі витрати.

На відміну від промислових підприємств, у рослинництві значна частина витрат здійснюється задовго до отримання готової продукції. Наприклад, витрати на озиму пшеницю формуються ще восени попереднього року, тоді як урожай отримується лише наступного року.

Саме тому важливе місце в системі обліку займає незавершене виробництво. До складу незавершеного виробництва рослинництва можуть включатися:

- витрати під урожай майбутніх років;
- витрати на підготовку ґрунту;
- витрати на посів озимих культур;
- витрати на багаторічні насадження.

На думку А.М. Собченка [55], правильне відображення незавершеного виробництва дозволяє забезпечити достовірність визначення фактичної собівартості продукції та фінансових результатів діяльності підприємства.

Первинний облік є початковою стадією бухгалтерського обліку, на якій здійснюється документальне оформлення господарських операцій.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» всі господарські операції повинні підтверджуватися первинними документами [50].

У рослинництві використовується значна кількість спеціалізованих первинних документів. За результатами досліджень Т.О. Бондур [7] та В.М. Жука [22], первинний облік забезпечує контроль за використанням матеріальних ресурсів та формує інформаційну базу для подальшого узагальнення витрат.

Вибір методу обліку витрат є одним із ключових елементів облікової політики підприємства. Бурко К.В. [9] дослідив методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств і систематизував застосування кожного методу залежно від специфіки підприємства. Селіванова Н.М. та Найда А.В. [52] окремо дослідили особливості застосування методів обліку витрат і калькулювання собівартості в аграрних підприємствах, дійшовши висновку, що жоден із загальноприйнятих методів не є універсальним для всіх типів сільськогосподарських підприємств.

Порівняльний аналіз методів обліку витрат, що застосовуються у с/г підприємствах, наведено у таблиці 1.4.

Особливою проблемою обліку витрат у рослинництві є розподіл загальновиробничих витрат (рах. 91) між об'єктами обліку. Відповідно до П(С)БО 16 [41] та Методичних рекомендацій № 132 [34], загальновиробничі витрати розподіляються між об'єктами пропорційно до обраної бази розподілу, що встановлюється обліковою політикою. У рослинництві такими базами можуть бути: прямі витрати; оплата праці виробничого персоналу; машино-дні; посівна площа.

Белова І.М. [4] у дослідженні управлінського обліку в умовах сільськогосподарського виробництва підкреслює, що вибір бази розподілу загальновиробничих витрат суттєво впливає на собівартість окремих культур і

повинен забезпечувати найбільш об'єктивне відображення фактичного використання загальних ресурсів.

Таблиця 1.4

Порівняльна характеристика методів обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах

Метод	Сутність	Переваги	Недоліки	Застосування в с/г
Позамовний	Облік витрат за окремими замовленнями (видами робіт)	Точний облік за кожним замовленням	Трудомісткий	Підсобні виробництва, будівництво
Попередільний	Облік витрат за стадіями (переділами) виробництва	Зручний при багатостадійному виробництві	Складний розподіл	Переробка зерна, молока
Нормативний	Облік відхилень від норм і причин їх виникнення	Оперативний контроль витрат	Потребує розробки норм	Витрати на с/г роботи
Простий (котловий)	Сукупний облік усіх витрат за підрозділом	Простота	Неможливість калькулювання по видах	Малі с/г підприємства
Директ-костинг	Облік лише змінних витрат; постійні – на фін.результат	Аналіз беззбитковості	Не відповідає НП(С)БО 16	Управлінський облік
Стандарт-костинг	Облік за стандартними витратами з виявленням відхилень	Контроль ефективності	Потребує нормування	Управлінський облік
АВС-метод	Облік витрат за видами діяльності (бізнес-процесами)	Точне розподілення накладних витрат	Складний	Великі агрохолдинги

Джерело: складено автором на основі [9; 52; 25; 45]

Лега О.В. [32] дослідив управлінський облік витрат в умовах автоматизованої обробки інформації і встановив, що впровадження спеціалізованих ERP-систем суттєво підвищує оперативність і достовірність обліку витрат. Крюкова І.О. [38] обґрунтовує перспективи застосування штучного інтелекту в обліково-аналітичному забезпеченні

сільськогосподарських підприємств, зокрема для автоматизації розподілу витрат і формування калькуляцій. Нікова Н.Г. та Федорченко М.С. [43] розглянули використання цифрових технологій в обліково-аналітичному забезпеченні підприємств і відзначили, що цифровізація первинного обліку є ключовим напрямом підвищення якості інформації про витрати.

Кіор М.І. та Ковальчук П.Г. [27] проаналізували вплив воєнного стану на оподаткування в Україні. Воєнний стан суттєво вплинув на формування витрат сільськогосподарських підприємств, породивши нові статті витрат, пов'язані з: евакуацією техніки та майна; витратами на відновлення пошкодженої інфраструктури; страхуванням; логістикою в умовах обмеженого доступу до окремих регіонів.

Таким чином, облік витрат на виробництво у сільськогосподарських підприємствах є складним, багатоаспектним процесом, що потребує чіткої нормативної бази, раціонального вибору методів обліку та ефективної організації первинної документації.

1.3 Науково-методичні основи аналізу витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції рослинництва

У сучасних умовах господарювання важливим напрямом підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств є систематичний аналіз витрат на виробництво продукції рослинництва. Саме витрати формують основу собівартості продукції та безпосередньо впливають на фінансові результати, конкурентоспроможність підприємства, рівень його прибутковості та економічної стійкості.

Значення аналізу витрат зумовлюється необхідністю пошуку резервів їх скорочення, забезпечення раціонального використання ресурсів, удосконалення технологій виробництва та прийняття обґрунтованих управлінських рішень. Як зазначають В.Г. Андрійчук [2], О.А. Бугуцький [8], В.С. Дієсперов [19],

ефективне управління витратами є однією з найважливіших умов підвищення результативності аграрного виробництва.

Аналіз витрат являє собою систему прийомів та методів дослідження економічної інформації, спрямовану на виявлення закономірностей формування витрат, оцінку їх структури, динаміки та впливу на фінансові результати діяльності підприємства.

Основними завданнями аналізу витрат у рослинництві є:

- оцінка рівня та динаміки виробничих витрат;
- дослідження структури собівартості продукції;
- виявлення причин відхилень фактичних витрат від планових;
- оцінка ефективності використання виробничих ресурсів;
- визначення впливу окремих факторів на рівень собівартості;
- виявлення резервів зниження витрат;
- підготовка інформаційної бази для прийняття управлінських рішень.

На думку Г. Партин [45], аналіз витрат є важливим інструментом стратегічного управління підприємством, оскільки дозволяє не лише оцінити поточний стан виробництва, але й формувати перспективні напрями розвитку.

Особливого значення аналіз витрат набуває у сільському господарстві через високу залежність результатів виробництва від природно-кліматичних умов, сезонності, рівня технологічного забезпечення та коливань ринкових цін на продукцію (рис. 1.1).

**Виробничі ресурси → Формування витрат → Аналіз витрат →
Управлінські рішення → Підвищення ефективності діяльності**

Рис. 1.1 Місце аналізу витрат у системі управління аграрним підприємством

Джерело: складено автором на основі [8, 43, 48]

Завдання стратегічного аналізу спрямовані на досягнення ключових цілей діяльності підприємства, серед яких пріоритетне місце займає зростання прибутковості шляхом зміцнення конкурентних позицій на ринку. Реалізація довгострокових стратегічних орієнтирів потребує розроблення та впровадження комплексу тактичних заходів, які в окремі періоди можуть супроводжуватися збільшенням поточних витрат. Водночас основною метою є не лише скорочення витрат, а насамперед забезпечення випереджаючого зростання доходів, підвищення ефективності виробництва та посилення конкурентоспроможності продукції.

Проведення аналізу собівартості продукції рослинництва вимагає належного інформаційного забезпечення. До основних джерел інформації належать дані фінансової та статистичної звітності, первинні документи, регістри бухгалтерського обліку, кошториси витрат, матеріали перевірок і ревізій, а також результати аналізу витрат за попередні звітні періоди. Використання зазначених джерел дозволяє отримати об'єктивну оцінку рівня витрат та виявити резерви підвищення ефективності виробництва (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Основні методи аналізу витрат у рослинництві

Метод	Мета застосування
Горизонтальний	Дослідження динаміки витрат
Вертикальний	Аналіз структури витрат
Порівняльний	Оцінка відхилень
Факторний	Виявлення причин зміни витрат
Маржинальний	Прогнозування фінансових результатів
Економіко-математичний	Оптимізація виробничих процесів

Джерело: складено автором на основі [8, 43, 48]

Собівартість продукції є одним із найважливіших економічних показників діяльності підприємства та відіграє значну роль у системі планування, контролю й аналізу господарських процесів. Під час планування визначають прогнозну собівартість продукції за різних варіантів організації виробництва для вибору найбільш економічно вигідного рішення та складання планових калькуляцій. У процесі аналізу особлива увага приділяється оцінці витрат на матеріальні ресурси, оплату праці, утримання й експлуатацію техніки та обладнання, загальновиробничих витрат, а також витрат, пов'язаних із браком продукції чи простоями виробництва. Такий підхід забезпечує своєчасне виявлення факторів, що впливають на формування собівартості, та сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень щодо підвищення результативності діяльності підприємства. Застосування системи показників дозволяє комплексно оцінити ефективність використання ресурсів підприємства (табл. 1. 6).

Таблиця 1.6

Система показників аналізу витрат виробництва

Показник	Формула	Значення
Собівартість одиниці продукції	$C = \frac{B}{Q}$	C – собівартість одиниці продукції; B – загальні витрати; Q – обсяг виробленої продукції.
Рівень витрат на 1 грн продукції	$P_B = \frac{B}{D}$	B – витрати; D – дохід від реалізації.
Рентабельність виробництва	$P = \frac{\Pi}{C} \times 100$	Π – прибуток; C – собівартість продукції.
Матеріаломісткість	$M = \frac{MB}{Q}$	MB – матеріальні витрати.
Трудомісткість	$T = \frac{ЛГ}{Q}$	ЛГ – людино-години

Джерело: складено автором на основі [8, 43, 48]

З урахуванням рівня деталізації дослідження та періодичності проведення аналітичних процедур у практиці господарювання сформувалися декілька підходів до оперативного аналізу витрат у галузі рослинництва. До них належать

аналіз витрат за окремими етапами виробничого циклу, аналіз за комплексами технологічних робіт, а також поопераційний аналіз, який передбачає оцінювання витрат на кожній стадії технологічного процесу.

Результати наукових досліджень свідчать, що найбільш дієвим інструментом оперативного контролю витрат є саме поопераційний підхід. Його перевага полягає у можливості детального дослідження витрат за кожною технологічною операцією, передбаченою технологічними картами вирощування сільськогосподарських культур. Такий підхід забезпечує визначення витрат на одиницю виконаної роботи, розрахунок відхилень фактичних показників від планових нормативів, а також створює умови для своєчасного контролю дотримання технології виробництва. Крім того, поопераційний аналіз дозволяє відстежувати динаміку витрат та обсягів виконаних робіт наростаючим підсумком протягом року, використовуючи результати попередніх періодів. Це сприяє більш обґрунтованому складанню планових і фактичних калькуляцій та дає змогу оцінити вплив окремих факторів на формування собівартості продукції.

На рівень собівартості продукції рослинництва істотно впливають урожайність культур і площі їх посіву, оскільки саме ці показники визначають обсяги валового збору продукції. Собівартість виступає узагальнюючим економічним показником, який відображає ефективність виробничих процесів та рівень використання ресурсів підприємства. Водночас вона характеризує результативність господарювання і є важливим критерієм оцінки економічного стану підприємства. Зменшення собівартості продукції є одним із ключових резервів підвищення рентабельності виробництва та продуктивності праці.

Дослідження впливу окремих виробничих факторів на формування собівартості сільськогосподарської продукції показують наявність тісного взаємозв'язку між показниками урожайності, розмірами посівних площ та витратами на виробництво. Аналіз технологічних карт вирощування польових культур підтверджує, що збільшення врожайності за умови раціонального використання ресурсів сприяє зниженню собівартості одиниці продукції за

рахунок розподілу постійних витрат на більший обсяг виробництва. Аналогічний ефект спостерігається і при оптимізації структури посівних площ.

Проведені розрахунки дозволяють зробити висновок, що серед численних чинників найбільший вплив на зміну собівартості мають саме рівень урожайності та масштаби посівів. Їх раціональне поєднання створює передумови для підвищення економічної ефективності виробництва та зміцнення конкурентних позицій аграрного підприємства.

Сучасний розвиток аграрного сектору ставить нові вимоги до методики аналізу та калькулювання витрат, пов'язані з необхідністю підвищення точності, оперативності та адаптації до міжнародних стандартів.

Дивнич О.Д. у своєму дослідженні особливостей формування виробничої програми сільськогосподарського підприємства зазначає, що оптимізація виробничої програми потребує вдосконалення методики калькулювання собівартості з урахуванням прямих та непрямих витрат [20, с. 113].

Разом із тим встановлено, що традиційні методики планування обсягів виробництва продукції рослинництва не завжди забезпечують достатню точність прогнозних розрахунків. Для підвищення достовірності планових показників доцільним є застосування підходу, який передбачає поділ витрат на постійні та змінні. Така класифікація дає можливість точніше оцінити залежність собівартості від обсягів виробництва, обґрунтувати управлінські рішення щодо оптимізації витрат і підвищити якість економічного планування діяльності сільськогосподарського підприємства.

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА СУЧАСНИЙ СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ОЗИМОЇ ПШЕНИЦІ У ПСП «УКРАЇНА» ТУЛЬЧИНСЬКОГО РАЙОНУ ВІННИЦЬКОЇ ОБЛАСТІ

2.1 Умови господарювання та рівень економічного розвитку ПСП «Україна»

Приватне сільськогосподарське підприємство «Україна» (ПСП «Україна») розташоване у селі Кинашів Тульчинського району Вінницької області та здійснює свою діяльність відповідно до чинного законодавства України з 2001 року. Підприємство зареєстроване 05 липня 2001 року, що свідчить про понад двадцятирічний досвід господарювання в умовах аграрного ринку України. Керівництво підприємством здійснює директор Лучко Андрій Андрійович.

За організаційно-правовою формою ПСП «Україна» є приватним сільськогосподарським підприємством із приватною формою власності, що визначає особливості його корпоративного управління, порядку формування статутного капіталу та відповідальності за зобов'язаннями. Діяльність підприємства регулюється Цивільним та Земельним кодексами України, Податковим кодексом України, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Законом України «Про охорону праці», Статутом підприємства, а також іншими нормативно-правовими актами, що регламентують провадження господарської діяльності у сфері аграрного виробництва.

Основним видом економічної діяльності підприємства відповідно до КВЕД є код 01.11 – вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур. Профільна галузь діяльності – рослинництво, що є традиційно розвиненим напрямом аграрного виробництва для Тульчинського

району Вінницької області, який характеризується сприятливими природно-кліматичними умовами та родючими ґрунтами.

Головною метою діяльності підприємства є виробництво, переробка та реалізація сільськогосподарської продукції, отримання прибутку та забезпечення ефективного використання земельних і виробничих ресурсів.

Географічне розташування підприємства у Тульчинському районі Вінницької області є сприятливим фактором його розвитку: регіон входить до зони Лісостепу України з помірно-континентальним кліматом, достатньою кількістю опадів та чорноземними ґрунтами, що забезпечує стабільні агрокліматичні умови для вирощування зернових та олійних культур. Водночас підприємство функціонує в умовах жорсткої конкуренції з боку інших аграрних виробників регіону та великих агрохолдингів, що ставить підвищені вимоги до ефективності управління ресурсами, організації виробництва та системи бухгалтерського обліку.

Облікова політика підприємства формується відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Бухгалтерський облік ведеться бухгалтерською службою підприємства під керівництвом головного бухгалтера із застосуванням автоматизованих облікових систем.

З метою комплексного дослідження господарсько-фінансової діяльності ПСП «Україна» проведемо аналіз показників ресурсного забезпечення та економічного розвитку підприємства за 2023-2025 роки (табл. 2.1).

Площа сільськогосподарських угідь підприємства скоротилась із 1609 га у 2023 р. до 1528 га у 2025 р., тобто на 5,0% або 81 га. Уся площа угідь представлена ріллею, що є характерною ознакою спеціалізованого рослинницького підприємства. Зменшення земельного банку може бути пов'язане із закінченням строку окремих договорів оренди паїв або з оптимізацією структури орендованих угідь. Ця тенденція є певним ризиком для підтримання обсягів виробництва і потребує моніторингу в контексті договірної роботи з орендодавцями.

Таблиця 2.1

**Показники виробничого потенціалу та ресурсного забезпечення
ПСП «Україна»**

Показники	2023р.	2024р.	2025р.	2025 р. до 2023 р., %
Площа сільськогосподарських угідь, га	1609	1610	1528	95,0
з них ріллі	1609	1610	1528	95,0
Авансований капітал, тис. грн.	106001,2	117904,7	133073,4	125,5
Власний капітал, тис. грн.	79389,05	84230,0	92287,1	116,2
Наявність оборотних активів, тис. грн.	75424,5	88369,7	97379,7	129,1
Середньорічна вартість основних засобів, тис грн.	30330,7	28606,4	32814,6	108,2
Капіталозабезпеченість, (на 100 га с.-г. угідь), тис. грн.	1885,1	1776,8	2147,6	113,9
Капіталоозброєність праці, тис. грн.	798,2	773,1	937,6	117,5
Середньорічна кількість працівників, чол.	38	37	35	92,1
Припадає на 1 працездатного сільськогосподарських угідь, га	42,3	43,5	43,7	103,1

Джерело: розраховано автором на основі офіційних даних підприємства

Авансований капітал ПСП «Україна» зростає протягом усього досліджуваного періоду – з 106001,2 тис. грн. у 2023 р. до 133073,4 тис. грн. у 2025 р., тобто збільшився на 25,5%. Власний капітал також зріс – на 16,2%, водночас темп зростання авансованого капіталу випереджає темп зростання власного капіталу, що свідчить про поступове збільшення частки залученого (позикового) фінансування. Питома вага власного капіталу у загальному капіталі знизилась із 74,9% у 2023 р. до 69,4% у 2025 р., однак залишається на достатньому рівні, що свідчить про фінансову стійкість підприємства. Наявність оборотних активів зросла на 29,1%, що вказує на підвищення частки оборотних

активів у структурі майна підприємства та свідчить про нарощування виробничих запасів і розширення розрахунків з контрагентами.

Чисельність працівників підприємства скоротилась з 38 осіб у 2023 р. до 35 осіб у 2025 р. Відповідно навантаження ріллі на одного працівника при цьому зросло з 42,3 га до 43,7 га, тобто на 3,1%. Це може свідчити як про підвищення продуктивності праці завдяки механізації виробничих процесів, так і про наявність ризику дефіциту кваліфікованих кадрів у майбутньому.

Таким чином, ПСП «Україна» є середнім за розміром аграрним підприємством із стабільним ресурсним потенціалом та позитивною динамікою капіталізації. Водночас скорочення земельного банку та чисельності працівників потребують уваги в контексті стратегічного планування діяльності господарства. Загалом підприємство демонструє ознаки стійкого економічного розвитку, що формує сприятливе підґрунтя для вдосконалення системи бухгалтерського обліку витрат на виробництво.

Аналіз динаміки виробництва основних сільськогосподарських культур ПСП «Україна» (рис. 2.1) свідчить про нерівномірність показників протягом 2023-2025 рр., що зумовлено передусім коливанням природно-кліматичних умов у досліджуваному регіоні.

У 2023 р. підприємство досягло найвищих обсягів виробництва по всіх культурах: кукурудза на зерно 46490 ц, пшениця озима 39400 ц, соняшник 17022 ц. Проте у 2024 р. спостерігалось різке падіння виробництва, зокрема обсяги кукурудзи скоротились більш ніж удвічі – до 17621 ц, пшениці до 26745 ц, соняшнику до 12951 ц. Таке синхронне зниження по всіх культурах є характерною ознакою несприятливих погодних умов вегетаційного сезону 2024 р., зокрема посушливих явищ у критичні фази розвитку рослин, що є типовою ризиковою складовою аграрного виробництва в умовах кліматичних змін.

У 2025 р. спостерігається часткове відновлення виробничих показників, виробництво соняшнику та пшениці озимої практично повернулось до рівня 2023 р., тоді як кукурудза залишається суттєво нижчою за базовий рівень, що може бути пов'язане не лише з агрокліматичними чинниками, але й зі

скороченням посівних площ під цією культурою та переорієнтацією на рентабельніші позиції товарного портфелю.

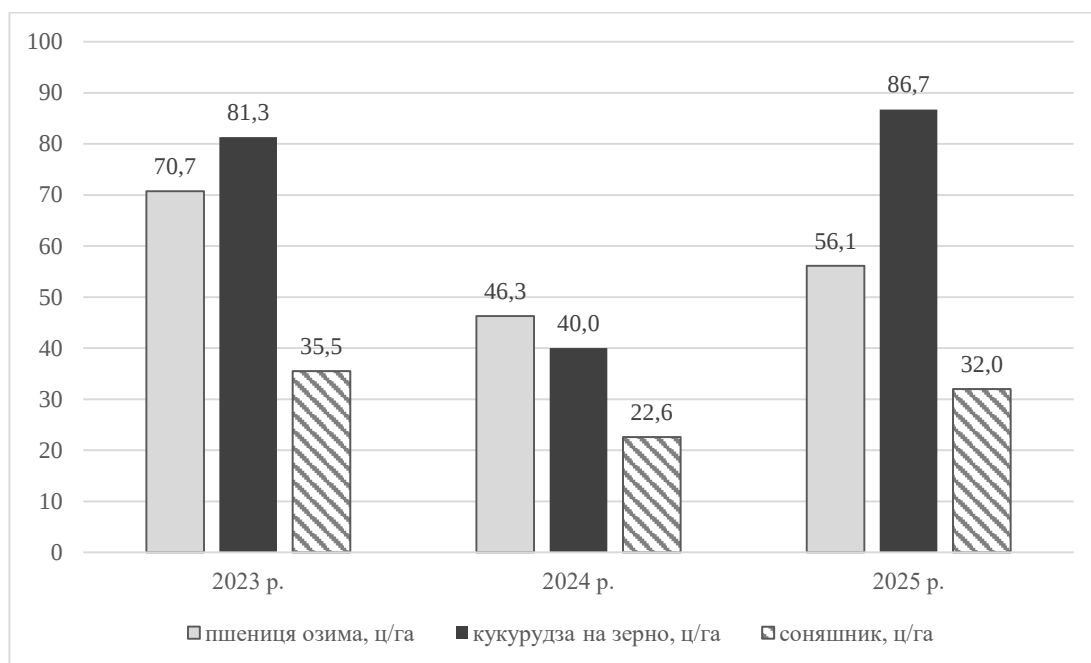


Рис. 2.1 Динаміка виробництва сільськогосподарської продукції у ПСП «Україна»

Джерело: побудовано автором

Динаміка врожайності основних культур ПСП «Україна» (рис. 2.2) підтверджує та конкретизує тенденції, виявлені при аналізі обсягів виробництва.

У 2023 р. найвищу врожайність забезпечила кукурудза на зерно 81,3 ц/га, пшениця озима 70,7 ц/га, соняшник 35,5 ц/га, що свідчить про ефективне ведення виробництва та сприятливі погодні умови. У 2024 р. врожайність усіх культур істотно знизилася, що зумовлено несприятливими погодно-кліматичними умовами. Тоді як у 2025 р. спостерігалось відновлення врожайності, проте його темпи були різними, зокрема кукурудза досягла 86,7 ц/га, перевищивши рівень 2023 р. на 6,6%, тоді як врожайність пшениці озимої 56,1 ц/га та соняшнику 32,0 ц/га залишилася нижчою за показники 2023 р., що може бути пов'язано як із погодними чинниками, так і з особливостями технології вирощування.

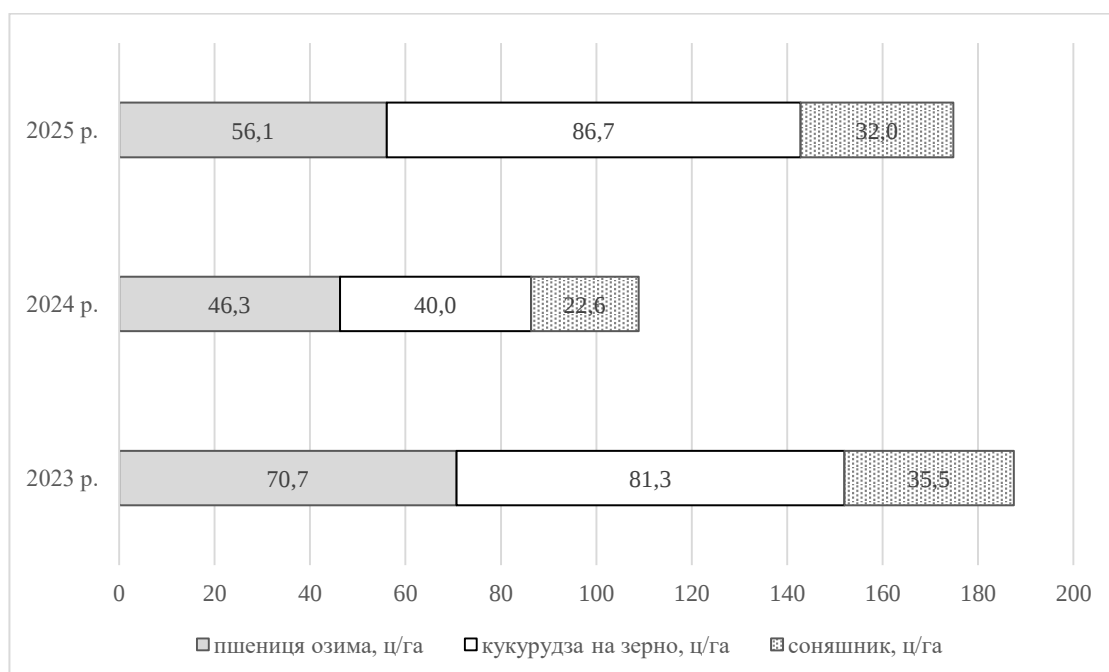


Рис. 2.2 Динаміка врожайності сільськогосподарських культур ПСП «Україна»

Джерело: побудовано автором

Загалом аналіз свідчить, що основним фактором коливань обсягів виробництва є зміна врожайності, а не посівних площ. Це підкреслює залежність результатів діяльності ПСП «Україна» від природно-кліматичних умов та необхідність застосування заходів зі страхування врожаю й диверсифікації структури посівів.

Дані таблиці 2.2 свідчать, що ПСП «Україна» має зерново-технічний напрям спеціалізації. У середньому за 2023–2025 рр. найбільшу частку в структурі чистого доходу забезпечували зернові та зернобобові культури 56,0%, зокрема пшениця озима 30,5% і кукурудза на зерно 25,5%. Частка технічних культур, представлених насінням соняшнику, становила 44,0%. У 2024 р. відбулося суттєве зростання питомої ваги зернових до 70,6% за рахунок збільшення доходів від реалізації пшениці та кукурудзи, тоді як частка соняшнику скоротилася до 29,4%. Загалом структура доходів свідчить про диверсифіковану спеціалізацію підприємства з домінуванням виробництва зернових культур.

Таблиця 2.2

**Склад та структура чистого доходу від реалізації продукції
ПСП «Україна»**

Галузі і види продукції	2023 р.		2024 р.		2025 р.		В середньому за 3 роки	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Зернові та зернобобові – всього	26254	48,0	47059,4	70,6	28177,4	49,3	33830,3	56,0
пшениця озима	15208,2	27,8	24762,2	37,1	15178,6	26,6	18383	30,5
кукурудза на зерно	11045,8	20,2	22297,2	33,5	12998,8	22,7	15447,3	25,5
Технічні культури - всього	28492	52,0	19597,7	29,4	28960,5	50,7	25683,4	44,0
насіння соняшнику	28492	52,0	19597,7	29,4	28960,5	50,7	25683,4	44,0
Всього по підприємству	54746	100,0	66657,1	100,0	57137,9	100,0	59513,7	100,0

Джерело: розраховано автором на основі офіційних даних підприємства

Узагальнюючим показником результативності господарської діяльності підприємства є економічна ефективність, яка характеризує рівень використання земельних, трудових і матеріально-технічних ресурсів та відображає здатність підприємства забезпечувати прибуткове виробництво. Для комплексної оцінки ефективності функціонування ПСП «Україна» проаналізуємо основні економічні показники діяльності підприємства за 2023–2025 рр. (табл. 2.3).

Чистий дохід від реалізації продукції зріс на 30,2%, а чистий прибуток – більш ніж у 3,2 раза. Валовий прибуток збільшився на 91,0%, що позитивно вплинуло на показники прибутковості підприємства. Рівень рентабельності діяльності зріс із 6,1% у 2023 р. до 16,5% у 2025 р., що свідчить про суттєве підвищення ефективності господарювання.

Таблиця 2.3

**Оцінка економічної ефективності господарської діяльності
ПСП «Україна»**

Показники	2023 р.	2024 р.	2025 р.	2025 р. до 2023 р., %
Чистий дохід від реалізації продукції в розрахунку на:				
- 100 га сільськогосподарських угідь, тис. грн.	3412,7	4145,8	4679,2	137,1
- 1000 грн. основних фондів сільськогосподарського призначення, грн.	1810,4	2333,3	2178,9	120,4
- 1 працівника, зайнятого в сільському господарстві, тис. грн.	1445,0	1804,0	2042,8	141,4
Припадає валового прибутку в розрахунку на:				
- 100 га сільськогосподарських угідь, тис. грн.	494,2	606,7	993,9	201,1
- 1000 грн. основних фондів сільськогосподарського призначення, грн.	262,2	341,5	462,8	176,5
- 1 працівника, зайнятого в сільському господарстві, тис. грн.	209,3	264,0	433,9	207,3
Капіталовіддача, грн.	1,8	2,3	2,2	120,4
Капіталомісткість, грн.	0,6	0,4	0,5	83,1
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	54911,1	66747,5	71498,8	130,2
Собівартість реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн.	46958,9	56979,7	56312,5	119,9
Валовий прибуток, тис. грн.	7952,2	9767,8	15186,3	191,0
Чистий прибуток, тис. грн.	2876,7	6805,2	9309	323,6
Рівень рентабельності діяльності підприємства, %	6,1	11,9	16,5	x

Джерело: розраховано автором на основі офіційних даних підприємства

Одночасно підвищилися показники віддачі земельних, трудових та виробничих ресурсів, зокрема чистий дохід у розрахунку на 100 га сільськогосподарських угідь збільшився на 37,1%, а на одного працівника – на 41,4%.

Капіталовіддача у 2025 р. порівняно з 2023 р. зросла з 1,8 до 2,2 грн., або на 20,4%, що свідчить про підвищення ефективності використання основних

виробничих фондів. Найвищого значення показник досяг у 2024 р. 2,3 грн., після чого дещо знизився, проте залишився вищим за рівень базового року. Водночас капіталомісткість зменшилася з 0,6 до 0,5 грн. на 16,9%, що є позитивною тенденцією та свідчить про скорочення потреби в основних засобах для отримання одиниці доходу. Загалом зміни цих показників підтверджують підвищення ефективності використання виробничого капіталу підприємства. Загалом результати свідчать про зміцнення фінансового стану та зростання ефективності використання ресурсного потенціалу підприємства.

Отже, проведений аналіз умов господарювання та рівня економічного розвитку ПСП «Україна» свідчить про загалом позитивну динаміку його функціонування. Підприємство характеризується стабільним ресурсним потенціалом, зростанням капіталізації, підвищенням ефективності використання земельних, трудових і виробничих ресурсів, а також поступовим покращенням фінансових результатів діяльності. Водночас встановлено наявність окремих ризикових тенденцій, зокрема скорочення площі сільськогосподарських угідь та чисельності працівників, що може впливати на довгострокову виробничу спроможність підприємства. Загалом результати аналізу формують основу для подальшого дослідження системи обліку витрат на виробництво та визначення напрямів її удосконалення.

2.2 Сучасний стан обліку витрат на виробництво та виходу готової продукції у господарстві

Виробнича діяльність сільськогосподарського підприємства є центральним об'єктом бухгалтерського обліку, оскільки саме на цьому рівні формуються витрати, визначається собівартість продукції та закладається основа для прийняття управлінських рішень щодо ефективності господарювання. ПСП «Україна» спеціалізується на вирощуванні продукції рослинництва, основу якого складають озима пшениця, озимий ячмінь, кукурудза на зерно, соняшник

та ріпак – культури, що традиційно формують товарний профіль сільськогосподарських підприємств степових і лісостепових регіонів України.

Бухгалтерський облік у ПСП «Україна» організований відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. Нормативну основу обліку виробничих витрат також становить НП(С)БО 16 «Витрати», яким визначено склад витрат операційної діяльності, порядок їх визнання та відображення у фінансовій звітності.

Облікова політика ПСП «Україна» закріплена наказом керівника підприємства і визначає: принципи організації та ведення бухгалтерського обліку; перелік рахунків і субрахунків, що застосовуються підприємством; методи нарахування амортизації необоротних активів; методи оцінки запасів при вибутті; порядок формування виробничої собівартості продукції рослинництва; строки проведення інвентаризацій; вартісний поріг визнання основних засобів малоцінними.

Відповідно до облікової політики, бухгалтерський облік у ПСП «Україна» ведеться за журнально-ордерною формою, яка є традиційною і широко поширеною серед вітчизняних сільськогосподарських підприємств. Ця форма базується на застосуванні журналів-ордерів як основних регістрів синтетичного обліку, у яких реєструються господарські операції за кредитом відповідних рахунків у кореспонденції з дебетом інших рахунків. Підсумки журналів-ордерів наприкінці місяця переносяться до Головної книги, яка є зведеним регістром синтетичного обліку та основою для формування фінансової звітності.

Для обліку витрат на виробництво та виходу готової продукції рослинництва у ПСП «Україна» застосовуються такі основні регістри журнально-ордерної форми:

- Журнал-ордер № 10 – для обліку виробничих витрат (витрат на рахунок 23 «Виробництво»), загальновиробничих витрат (рахунок 91), витрат на оплату праці (рахунок 66), нарахувань на соціальне страхування (рахунок 65);
- Журнал-ордер № 10.1 – для обліку витрат допоміжних виробництв (майстерні, котельні, гаражі);
- Журнал-ордер № 10.2 – для обліку витрат на утримання машинно-тракторного парку (МТП);
- Журнал-ордер № 10.3 – для обліку витрат у тваринництві (не є основним для ПСП «Україна», але ведеться за наявності допоміжного тваринництва);
- Відомість аналітичного обліку витрат виробництва – аналітичний регістр до журналу-ордера № 10, де витрати деталізуються за видами культур і статтями витрат.

Відповідальність за організацію та ведення обліку витрат виробництва покладена на головного бухгалтера ПСП «Україна», який безпосередньо керує роботою бухгалтерії. Бухгалтер з обліку виробництва відповідає за опрацювання первинних документів, ведення аналітичних відомостей і формування зведених регістрів.

Для забезпечення достовірності даних про витрати виробництва і вихід готової продукції в ПСП «Україна» ведеться розгалужена система первинного обліку, що охоплює документальне оформлення всіх операцій із нарахування та списання матеріальних витрат, оплати праці, нарахування амортизації та виходу готової продукції.

Правильне визначення об'єктів обліку витрат і калькулювання є вихідною передумовою організації достовірного і аналітичного обліку виробничих витрат у ПСП «Україна». Відповідно до Методичних рекомендацій № 132, у рослинництві основними об'єктами обліку витрат і калькулювання є:

Озима пшениця – основна зернова культура підприємства, яка вирощується з метою реалізації зерна та виробництва насіннєвого матеріалу.

Об'єктами калькулювання є: зерно (основна продукція), солома (супутня продукція).

Озимий ячмінь – зернова культура переважно продовольчого та фуражного напрямку. Об'єкти калькулювання: зерно (основна продукція), солома (супутня продукція).

Кукурудза на зерно – основна технічна культура, що вирощується для реалізації зерна переробним підприємствам. Об'єкт калькулювання: зерно кукурудзи (основна продукція).

Соняшник – провідна олійна культура підприємства. Об'єкт калькулювання: насіння соняшнику (основна продукція).

Ріпак озимий – олійна культура, що реалізується на олійно-жирові підприємства. Об'єкт калькулювання: насіння ріпаку (основна продукція).

Крім основних виробничих культур, до самостійних об'єктів обліку відносяться: незавершене виробництво під урожай наступного року (витрати під озимі культури, здійснені у поточному господарському році – оранка зябу, внесення добрив під осінній сівбообіг, вартість насіння та витрати на сівбу озимих); витрати майбутніх періодів у частині витрат, здійснених у поточному році, але пов'язаних з виробництвом продукції наступного року.

Важливою методологічною особливістю обліку витрат у рослинництві є двоциклічний характер виробничого процесу: витрати нерідко здійснюються в одному календарному (звітному) році, тоді як вихід продукції відбувається в наступному. Зокрема, витрати на підготовку ґрунту під озимі, внесення добрив і сівбу, здійснені у серпні-жовтні поточного року, є витратами незавершеного виробництва і відображаються у складі статті «Незавершене виробництво» Балансу станом на 31 грудня. Лише у наступному році при збиранні урожаю ці витрати разом з витратами поточного року формують повну фактичну собівартість готової продукції.

Аналітичний облік витрат ведеться за кожною культурою окремо, що дозволяє розраховувати фактичну собівартість кожного виду продукції рослинництва. Крім культур, аналітика деталізується за статтями витрат, перелік

яких встановлено Методичними рекомендаціями № 132 і закріплено в обліковій політиці ПСП «Україна»:

1. Витрати на оплату праці (з нарахуваннями);
2. Насіння та садивний матеріал;
3. Паливо та мастильні матеріали;
4. Добрива (мінеральні та органічні);
5. Засоби захисту рослин;
6. Роботи та послуги;
7. Витрати на ремонт необоротних активів;
8. Амортизація необоротних активів;
9. Інші витрати на утримання основних засобів;
10. Загальновиробничі витрати;
11. Інші витрати.

Така структура статей забезпечує достатню деталізацію для аналізу структури собівартості, виявлення резервів її зниження та прийняття управлінських рішень щодо технологічних параметрів вирощування культур.

Первинний облік виробничих витрат у рослинництві є надзвичайно важливою ланкою облікового процесу, оскільки від якості та повноти первинної документації безпосередньо залежить достовірність даних про фактичну собівартість продукції. У ПСП «Україна» застосовується розгалужена система первинних документів, що охоплює всі ланки виробничого процесу – від підготовки ґрунту до збирання врожаю (табл. 2.4).

Наведена система первинної документації дозволяє ПСП «Україна» забезпечити суцільний контроль за рухом продукції рослинництва від моменту збирання до оприбуткування на склад та подальшого використання (реалізація, засипка насіннєвого фонду, фуражний фонд). Щомісяця на основі первинних документів бухгалтерія складає Зведений звіт про рух продукції, що є підставою для відображення виходу готової продукції в регістрах синтетичного обліку.

Таблиця 2.4

Система первинних документів з обліку витрат на виробництво та виходу готової продукції рослинництва у ПСП «Україна»

№	Назва документа	Призначення	Напрямок використання в обліку
1	2	3	4
I. Документування витрат праці та нарахування заробітної плати			
1	Табель обліку робочого часу	Облік відпрацьованого часу трактористів-машиністів, водіїв, механізаторів та інших працівників бригади	Нарахування заробітної плати; Дт 231 – Кт 661
2	Обліковий лист тракториста-машиніста	Облік роботи трактористів і нарахування заробітної плати; фіксація виду роботи, культури, марки агрегату, виробітку, норми та фактичних витрат пального	Нарахування зарплати; розподіл витрат пального та амортизації між культурами; Дт 231 – Кт 661, 203, 131
3	Наряд на відрядну роботу	Оформлення ручних і кінно-ручних робіт (прополювання, навантаження тощо); фіксація виконавців, обсягу роботи, розцінки та нарахованої суми	Нарахування заробітної плати ручним робітникам; Дт 231 – Кт 661
4	Дорожній лист вантажного автомобіля	Облік роботи вантажних автомобілів при перевезенні продукції рослинництва; маршрути, кількість рейсів, пробіг, витрати пального	Нарахування зарплати водіям; облік витрат ПММ; Дт 231 (або 236) – Кт 661, 203
II. Документування витрат матеріальних ресурсів			
5	Акт витрат насіння та садивного матеріалу	Фіксація культури, поля, площі посіву, норми та фактичних витрат насіння; підставу для списання насіння	Списання насіння зі складу на витрати виробництва; Дт 231 – Кт 208
6	Акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив	Фіксація назви добрива/препарату, культури, поля, площі обробки, дози і фактично витраченої кількості та суми; контроль відповідності технологічним картам	Списання добрив і ЗЗР на витрати відповідної культури; Дт 231 – Кт 208
7	Лімітно-забірна картка	Систематичний відпуск ПММ, запасних частин і ремонтних матеріалів у межах ліміту; взаємний контроль між складом і підрозділом	Списання ПММ і запчастин на витрати виробництва або ремонт; Дт 231 (203, 207) – Кт 203, 207
8	Накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	Разовий відпуск матеріалів зі складу у виробництво або переміщення між підрозділами (для матеріалів, не охоплених лімітно-забірними картками)	Списання матеріалів на витрати виробництва; Дт 231 – Кт 201, 207, 208

Продовження табл. 3

1	2	3	4
9	Звіт про рух палива та мастильних матеріалів	Зведений облік залишку, надходження та витрат ПММ по тракторному і автомобільному парку; основа для розподілу фактичних витрат пального між культурами	Підстава для розподілу витрат ПММ між культурами відповідно до облікових листів; Дт 231 – Кт 203
III. Документування виходу готової продукції та руху зерна			
10	Реєстр приймання зерна вагарем	Фіксація кількості зерна або насіння, зваженого при надходженні з поля; контроль надходження від кожного комбайнера	Підстава для оприбуткування продукції та звірки з іншими документами; Дт 271 – Кт 231
11	Талон комбайнера	Підтвердження комбайнером факту відвантаження зерна на конкретний автомобіль; взаємний контроль з водієм	Взаємний контроль повноти оприбуткування зерна
12	Талон водія	Підтвердження водієм факту прийняття зерна від комбайнера; взаємний контроль з комбайнером	Взаємний контроль повноти доставки зерна на ток
13	Реєстр відправки зерна з поля	Реєстрація кожного автомобільного рейсу при перевезенні зерна з поля; складається у двох примірниках (бригада і ток)	Звірка кількості відправленого і прийнятого зерна між полем і током
14	Путівка на вивіз продукції з поля	Підстава для пропуску автотранспорту через вагову; фіксація виду, кількості продукції та пункту призначення	Контроль руху продукції між виробничими підрозділами
15	Товарно-транспортна накладна на відправку-приймання зерна	Оформлення переміщення зерна від ПСП «Україна» на елеватор або інший пункт зберігання; одночасно транспортний та обліковий документ	Підстава для відображення передачі зерна на відповідальне зберігання; Дт 271 – Кт 231 або Дт 281
16	Реєстр документів на вибуття продукції рослинництва	Зведення первинних документів на відпуск та переміщення продукції рослинництва за день	Підстава для складання декадного (місячного) звіту про рух зерна
17	Відомість руху зерна та іншої продукції	Зведений облік залишку, надходження (від комбайнерів, з поля) та витрат (реалізація, насіння, переробка, корм) продукції рослинництва на току	Основний оперативний реєстр обліку зерна; підстава для відображення руху готової продукції; Дт/Кт 271
18	Книга (картка) складського обліку матеріалів	Аналітичний облік зберігання зерна та насіння олійних культур у розрізі видів і сортів	Забезпечення відповідності між складським і бухгалтерським обліком готової продукції
19	Акт на оприбуткування пасовищних кормів	Оприбуткування сіна, соломи, силосу та інших кормів власного виробництва; визначення кількості та якості продукції	Оприбуткування побічної продукції рослинництва (солома); Дт 271 – Кт 231

Джерело: Сформовано автором на основі даних ПСП «Україна»

Синтетичний облік витрат на виробництво продукції рослинництва у ПСП «Україна» ведеться на рахунку 23 «Виробництво» (субрахунок 231 «Рослинництво»). Зазначений рахунок є активним і відноситься до класу 2 «Запаси» Плану рахунків бухгалтерського обліку. По дебету рахунку 23 відображаються прямі матеріальні витрати, витрати на оплату праці, амортизація виробничих основних засобів та розподілені загальновиробничі витрати; по кредиту – вихід готової продукції (в оцінці за плановою собівартістю протягом року) і у кінці року – відхилення фактичної собівартості від планової.

Аналітичний облік витрат на рахунку 23 ведеться у розрізі кожного виду культури та кожної статті витрат, що дозволяє наприкінці звітного періоду розрахувати фактичну собівартість кожного виду продукції. Аналітичний облік на субрахунку 231 «Рослинництво» ведуть за статтями витрат на виробництво зерна, які господарство визначає самостійно і затверджує наказом про облікову політику. Спираючись на Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств №132 від 18.05.2001 р. в ПСП «Україна» аналітичний облік витрат на виробництво зерна ведуть у розрізі відповідних статей (табл. 2.5).

Визначення доходів і витрат, що виникають під час первісного визнання продукції рослинництва, здійснюється відповідно до вимог НП(С)БО 30 «Біологічні активи». Саме цей стандарт регламентує порядок оцінки, визнання та відображення у бухгалтерському обліку результатів первісного визнання сільськогосподарської продукції, тоді як положення НП(С)БО 15 «Дохід» та НП(С)БО 16 «Витрати» на зазначені операції не поширюються.

Після завершення звітного року проводиться остаточне зіставлення фактичних витрат на вирощування продукції із доходом, визначеним під час її первісного визнання. Якщо сума фактичного доходу, відображеного за кредитом субрахунку 231 «Рослинництво», перевищує понесені витрати, накопичені за дебетом цього субрахунку, різницю відносять до доходів від первісного визнання шляхом дебетування субрахунку 231 та кредитування субрахунку 710 «Дохід від

первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю».

Таблиця 2.5

Кореспонденція рахунків з обліку витрат та виходу продукції озимої пшениці в ПСП «Україна» за 2024 рік

Зміст господарської операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
		Дт	Кт
Списано вартість витраченого насіння озимої пшениці на посів	326,8	231	208
Списано вартість внесених мінеральних добрив	412,1	231	208
Списано вартість використаного палива тракторами, комбайнами на сільськогосподарських роботах	145,1	231	203
Списано вартість гербіцидів та отрутохімікатів	128,4	231	208
Списано вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів	2,3	231	22
Розподілено витрати на ремонт основних засобів рослинництва	6,1	231	234.1
Віднесено вартість послуг власного вантажного автотранспорту та інших видів допоміжних виробництв	29,3	231	234.2
Нараховано відрахування на соціальні заходи	4,5	231	65
Нараховано заробітну плату працівникам задіяним на виробництві озимої пшениці	28	231	661
Відображено заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб рослинництва (без ПДВ)	929	231	631
Розподілено загальновиробничі витрати рослинництва	35,4	231	911
Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються в рослинництві	6,8	231	131
Розподілено витрати на утримання МТП, комбайнів та інших самохідних машин	8,8	231	235
Оприбутковано насіння соняшнику за справедливою вартістю зменшеною на очікувані витрати на місці продажу	3150,6	27	231
Визнано дохід від первісного визнання продукції соняшнику	1088	231	710

Джерело: сформовано автором на основі даних ПСП «Україна»

У випадку, коли виробничі витрати перевищують визначений дохід, сума перевищення визнається витратами від первісного визнання: дебетується субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», а кредитується субрахунок 231 «Рослинництво».

Кінцевий фінансовий результат від первісного визнання сільськогосподарської продукції та додаткових біологічних активів визначається шляхом зіставлення доходів і витрат, пов'язаних із первісним визнанням окремих видів або груп біологічних активів. Отриманий результат відображається у складі фінансового результату від операційної діяльності підприємства.

Водночас необхідно враховувати, що первісне визнання продукції, а також відповідних доходів або витрат здійснюється безпосередньо в момент її оприбуткування. На цьому етапі виробничий процес ще не завершений, тому на рахунку 231 «Рослинництво» накопичено не всі витрати, пов'язані з вирощуванням продукції.

Остаточне формування фактичної виробничої собівартості здійснюється наприкінці року після розподілу загальновиробничих витрат, включення інших непрямих витрат та завершення всіх розрахунків щодо виробничої діяльності. Саме станом на 31 грудня визначається повна сума витрат на виробництво продукції. У зв'язку з цим виникає необхідність скоригувати суми інших операційних доходів і витрат, які були відображені протягом року під час первісного визнання продукції та біологічних активів. Проведення таких коригувань забезпечує достовірне визначення фінансового результату, а також повне закриття аналітичних рахунків, на яких обліковувалися витрати, пов'язані з біологічними перетвореннями, що свідчить про завершення виробничого циклу звітного періоду.

2.3. Аналіз ефективності виробництва пшениці озимої на підприємстві

Пшениця озима є однією з ключових товарних культур у виробничій структурі ПСП «Україна» та відіграє визначальну роль у формуванні доходів підприємства. Її стратегічне значення зумовлене, по-перше, стабільним попитом на зерно пшениці як на внутрішньому, так і на зовнішньому ринках; по-друге, відносно прогнозованим рівнем рентабельності порівняно з іншими культурами товарного портфелю; по-третє, агрономічною роллю озимої пшениці у підтриманні ефективної сівозміни та збереженні родючості ґрунту.

В умовах нестабільності аграрного ринку, зростання виробничих витрат та посилення природно-кліматичних ризиків ефективність виробництва пшениці озимої набуває особливого значення з точки зору забезпечення фінансової стійкості підприємства. Зростання цін на паливо, мінеральні добрива, засоби захисту рослин та послуги техніки безпосередньо впливає на собівартість виробництва одиниці продукції, що потребує системного аналізу витрат і результатів по даній культурі.

Ефективність виробництва сільськогосподарської продукції є комплексним поняттям, що охоплює як економічні, так і агротехнологічні аспекти діяльності підприємства. Відповідно до підходів, прийнятих у вітчизняній аграрній економіці, до основних показників ефективності виробництва зернових культур відносять: урожайність, виробничу собівартість одиниці продукції, ціну реалізації, виручку від реалізації, рівень рентабельності або збитковості виробництва, а також питомі витрати ресурсів на одиницю виробленої продукції.

Аналіз даних таблиці 2.6 свідчить про нестабільну динаміку показників ефективності виробництва пшениці озимої у ПСП «Україна» протягом 2023-2025 рр.

Площа посіву культури поступово зростала і у 2025 р. становила 601 га, що на 7,9% більше, ніж у 2023 р. Водночас обсяги виробництва мали нестабільний характер: після значного зниження у 2024 р. у 2025 р. спостерігається часткове

відновлення, однак рівень 2023 р. не досягнуто 85,6%. Подібна тенденція характерна і для обсягів реалізації, які у 2025 р. істотно скоротилися до 61,6% від рівня 2023 р., що свідчить про проблеми зі збутом або формуванням запасів продукції.

Таблиця 2.6

**Економічна ефективність виробництва та реалізації пшениці озимої у
ПСП «Україна»**

Показники	2023 р.	2024 р.	2025 р.	2025р. % до 2023 р.
Площа посіву, га	557	578	601	107,9
Обсяги виробництва, ц	39400,0	26745,8	33715,0	85,6
Урожайність, ц/га	70,7	46,3	56,1	79,3
Обсяги реалізації, ц	27984,0	39424,0	17238,0	61,6
Виробнича собівартість 1 ц, грн.	400,7	568,1	668,0	166,7
Собівартість реалізації 1 ц, грн	496,6	439,8	783,6	157,8
Чистий дохід від реалізації, тис. грн.	15208,2	24762,2	12998,8	85,5
Середня ціна реалізації 1 ц, грн.	543,5	628,1	754,1	138,7
Прибуток від реалізації 1 ц пшениці озимої, грн.	46,9	188,3	-29,5	-
Прибуток на 1 га посівної площі, грн.	2353,1	12843,3	-847,3	-
Рівень рентабельності (збитковості), %	9,4	42,8	-3,8	-

Джерело: розраховано автором на основі офіційних даних підприємства

Виробнича собівартість 1 ц пшениці має стійку тенденцію до зростання з 400,7 грн. до 668,0 грн., що вказує на підвищення витрат на виробництво. Собівартість реалізації також зросла, хоча мала коливання протягом періоду, що додатково посилює тиск на фінансові результати. Попри зростання середньої ціни реалізації, яка у 2025 р. досягла 754,1 грн. за 1 ц, цього виявилось недостатньо для компенсації зростання витрат. Як наслідок, у 2025 р. отримало збиток на 1 ц продукції у розмірі 29,5 грн., відповідно і збиток на 1 га посівної площі 847,3 грн.

Рівень рентабельності демонструє різкі коливання, після значного зростання у 2024 р. 42,8% у 2025 р. підприємство отримало збитковий результат

3,8%, що свідчить про погіршення ефективності виробництва та реалізації пшениці озимої. У цілому, результати свідчать про зростання виробничих витрат, нестабільність обсягів реалізації та втрату прибутковості у 2025 р., що потребує перегляду виробничої та збутової політики щодо даної культури.

Визначимо структуру виробничої собівартості пшениці озимої у ПСП «Україна» протягом 2023-2025 рр. (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Структура витрат на виробництво пшениці озимої у ПСП «Україна»

Види продукції	2023 р.		2024 р.		2025 р.		В середньому за 3 роки	
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%
Прямі матеріальні витрати	13578,9	86,0	12395,2	81,6	14852,2	65,9	13608,8	77,8
у т.ч. насіння та посадковий матеріалів	763,4	4,8	883,7	5,8	769,4	3,4	805,5	4,7
мінеральні добрива	10029,3	63,5	8014,5	52,8	10296,1	45,7	9446,63	54,0
нафтопродукти	1340,8	8,5	1243,2	8,2	1250	5,6	1278	7,4
решта матеріальних витрат	1445,4	9,2	2253,8	14,8	2536,7	11,3	2078,63	11,8
Прямі витрати на оплату праці	321,1	2,0	259,4	1,7	271,1	1,2	283,867	1,6
Інші прямі витрати та загально виробничі витрати – всього	1889,1	12,0	2538,4	16,7	7399,1	32,9	3942,2	20,5
відрахування на соціальні заходи	64,1	0,4	57,1	0,4	59,6	0,3	60,2667	0,3
оплата послуг і робіт сторонніх організацій	0	0,0	288,8	1,9	50	0,2	112,933	0,7
решта ін. прямих та загальновиробничих витрат	1831,3	11,6	2192,5	14,4	7289,5	32,4	3771,1	19,5
Виробнича собівартість, всього	15789,1	100,0	15193	100,0	22522,4	100,0	17834,8	100,0

Джерело: розраховано автором на основі офіційних даних підприємства

У структурі витрат на виробництво пшениці озимої ПСП «Україна» найбільшу частку протягом 2023–2025 рр. займають прямі матеріальні витрати, які в середньому становлять 77,8% виробничої собівартості. Водночас їх питома вага знизилася з 86,0% у 2023 р. до 65,9% у 2025 р. за рахунок зростання інших складових витрат. Найбільшу частку серед матеріальних витрат займають мінеральні добрива (у середньому 54,0%), хоча їх питома вага поступово скорочується. Витрати на насіння та нафтопродукти залишаються відносно стабільними, тоді як решта матеріальних витрат має тенденцію до зростання (рис. 2.3).

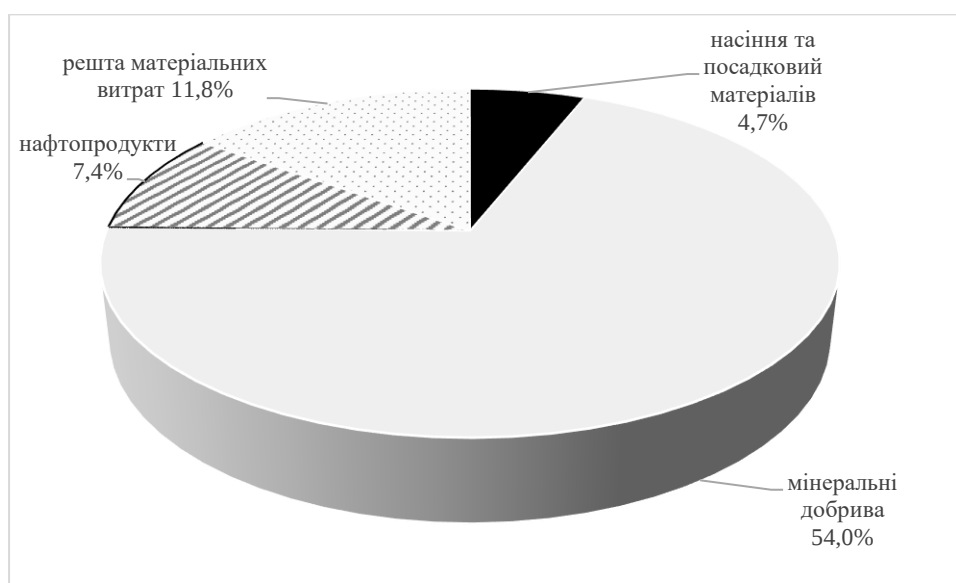


Рис. 2.3 Структура прямих матеріальних витрат на виробництво пшениці озимої у ПСП «Україна» у середньому за 2023-2025 рр.

Джерело: побудовано автором

Частка прямих витрат на оплату праці є незначною і за досліджуваний період скоротилася з 2,0% до 1,2%. Натомість суттєво зросли інші прямі та загальновиробничі витрати – з 12,0% у 2023 р. до 32,9% у 2025 р., насамперед за рахунок збільшення інших виробничих витрат. У результаті загальна виробнича собівартість пшениці озимої зросла з 15789,1 тис. грн у 2023 р. до 22522,4 тис. грн у 2025 р., що свідчить про істотне підвищення витрат на її виробництво та є однією з причин зниження економічної ефективності культури.

Таблиця 2.8

Витрати на виробництво пшениці озимої у ПСП «Україна» на 1 га посіву, грн./га

Види продукції	Роки			2025 р. до 2023 р., %
	2023	2024	2025	
Прямі матеріальні витрати	24379,0	21443,3	24712,5	101,4
у т.ч. насіння та посадковий матеріалів	1370,6	1528,0	1280,2	93,4
мінеральні добрива	18005,0	13865,1	17131,6	95,1
нафтопродукти	2407,2	2150,0	2079,9	86,4
решта матеріальних витрат	2594,9	3898,3	4220,8	162,7
Прямі витрати на оплату праці	576,5	448,8	451,1	78,2
Інші прямі витрати та загально виробничі витрати – всього	3391,6	4391,7	12311,3	у 3,6 рази
відрахування на соціальні заходи	115,1	98,8	99,2	86,2
оплата послуг і робіт сторонніх організацій	-	499,7	83,2	х
решта ін. прямих та загальновиробничих витрат	3276,5	3793,2	12128,9	у 3,7 рази
Виробнича собівартість 1 га посіву, всього	28347,6	26284,8	37474,9	132,2

Джерело: розраховано автором на основі офіційних даних підприємства

Аналіз даних таблиці 2.8 свідчить, що виробнича собівартість пшениці озимої в розрахунку на 1 га посіву у 2025 р. становила 37474,9 грн, що на 32,2% більше порівняно з 2023 р. Основну частку витрат, як і в попередні роки, формують прямі матеріальні витрати, однак їх рівень на 1 га зріс лише на 1,4%.

Найбільше збільшилися інші прямі та загальновиробничі витрати, які зросли у 3,6 раза, насамперед за рахунок решти інших прямих і загальновиробничих витрат (у 3,7 раза). Водночас витрати на насіння, мінеральні

добрива, нафтопродукти та оплату праці в розрахунку на 1 га мають тенденцію до зниження, тоді як решта матеріальних витрат зросла на 62,7%. Отже, основною причиною підвищення виробничої собівартості 1 га посіву у 2025 р. стало суттєве зростання інших прямих та загальновиробничих витрат, що негативно вплинуло на економічну ефективність виробництва пшениці озимої.

Аналіз даних таблиці 2.9 свідчить, що прибуток від реалізації пшениці озимої у ПСП «Україна» за 2023–2025 рр. зазнав суттєвого зниження і перейшов у зону збитковості. У 2023 р. підприємство отримувало прибуток на рівні 46,9 грн з 1 ц продукції, тоді як у 2025 р. сформувався збиток у розмірі 29,5 грн/ц. Загальна зміна фінансового результату становить -1820,9 тис. грн.

Таблиця 2.9

Факторний аналіз зміни прибутку від реалізації пшениці озимої ПСП «Україна»

Показники	Умовні позначення	2023 р	2025 р.	2025р. % до 2023 р.
Обсяги реалізації, ц	Q	27984,0	17238,0	61,6
Середня ціна реалізації 1 ц, грн.	Ц	543,5	754,1	138,7
Собівартість реалізації 1 ц, грн	С	496,6	783,6	157,8
Прибуток від реалізації 1 ц пшениці озимої, грн.	П	46,9	-29,5	-
Зміна прибутку за рахунок:	$\Delta П$	х	х	-1820,9
- обсягу реалізації	$(Q_1 - Q_0) \times (Ц_0 - C_0)$	х	х	-504,0
- зміни ціни реалізації	$Q_1 \times (Ц_1 - Ц_0)$	х	х	+3630,8
- зміни собівартості 1 ц	$Q_1 \times (C_0 - C_1)$	х	х	-4947,7

Джерело: розраховано автором

Результати факторного аналізу показують, що позитивний вплив на прибуток мало зростання середньої ціни реалізації, яке забезпечило приріст у розмірі 3630,8 тис. грн. Водночас негативний вплив мали два ключові фактори: зменшення обсягів реалізації, що призвело до втрати 504,0 тис. грн прибутку, та значне зростання собівартості реалізації 1 ц продукції, яке спричинило

зменшення прибутку на 4947,7 тис. грн. Саме останній фактор мав вирішальний вплив на формування загального збиткового результату.

Таким чином, попри зростання ринкової ціни на пшеницю озиму, підприємство не змогло компенсувати стрімке підвищення витрат на виробництво, що свідчить про погіршення ефективності витратного механізму та зниження економічної результативності культури.

РОЗДІЛ 3

УДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА НАПРЯМИ ЗНИЖЕННЯ СОБІВАРТОСТІ ВИРОБНИЦТВА ОЗИМОЇ ПШЕНИЦІ У ПСП «УКРАЇНА»

3.1 Напрями удосконалення обліку витрат на виробництво та виходу готової продукції

Дослідження сучасного стану обліку витрат на виробництво та виходу готової продукції у ПСП «Україна», проведене в другому розділі кваліфікаційної роботи, виявило ряд системних недоліків, що суттєво знижують якість облікової інформації, підвищують трудомісткість бухгалтерських процедур і обмежують можливості керівництва підприємства приймати обґрунтовані управлінські рішення на основі оперативних даних про собівартість продукції рослинництва.

Журнально-ордерна форма обліку, що застосовується у ПСП «Україна», є класичною і методично бездоганною, проте в умовах сучасного аграрного виробництва характеризується суттєвими операційними обмеженнями. Ручне заповнення журналів-ордерів № 10, 10.1, 10.2, складання аналітичних відомостей витрат по культурах, розрахунок коефіцієнтів розподілу загальновиробничих витрат і витрат машинно-тракторного парку, калькулювання фактичної собівартості – все це потребує значних витрат робочого часу бухгалтерії. За оцінками, щомісячна трудомісткість облікових операцій, пов'язаних лише з веденням рахунку 23 «Виробництво» у розрізі аналітики, становить не менше 30–40 годин, а в періоди збирання врожаю (липень–жовтень) – до 60–70 годин на місяць.

Складність розрахунків при калькулюванні собівартості продукції рослинництва (розподіл витрат МТП, ЗВВ, допоміжних виробництв, коригування до фактичної собівартості наприкінці року) у поєднанні з ручним способом їх виконання є джерелом систематичних арифметичних помилок. Ці

помилки призводять до спотворення собівартості окремих культур і, як наслідок, до неточного відображення фінансових результатів у звітності.

У ПСП «Україна» аналітичний облік витрат ведеться лише у розрізі культур і статей витрат, тоді як для ефективного управлінського аналізу необхідна деталізація за виробничими підрозділами (бригадами), виробничими полями (агрополями), а також у розрізі операційних видів робіт (підготовка ґрунту, сівба, захист рослин, збирання). Відсутність такої деталізації не дозволяє порівнювати ефективність вирощування на різних полях, виявляти понаднормативні витрати на окремих технологічних операціях і приймати обґрунтовані агротехнологічні рішення.

Як встановлено в розділі 2, розподіл витрат паливно-мастильних матеріалів між культурами здійснюється пропорційно до площі посівів, а не на основі умовних еталонних гектарів (у.е.га) відповідно до облікових листів трактористів-машиністів. Це є методологічним відступом від вимог Методичних рекомендацій № 132 і призводить до систематичного спотворення собівартості культур із різною пальномісткістю (наприклад, кукурудза на зерно потребує значно більше технологічних операцій із використанням тракторів, ніж пшениця чи ячмінь).

ПСП «Україна» не застосовує порівняльного аналізу «норма – факт» при витрачанні ресурсів у розрізі кожної культури і операції. Планові (нормативні) технологічні карти складаються агрономом, проте їх порівняння з фактичними витратами не є систематичним обліковим процесом, а виконується лише епізодично за ініціативою керівника підприємства. Відсутність нормативного контролю не дозволяє своєчасно виявляти перевитрати насіння, добрив, пального і оперативно вживати коригувальних заходів.

Керівник ПСП «Україна» отримує інформацію про витрати виробництва та собівартість продукції лише на основі місячних бухгалтерських звітів, що формуються вручну і, як правило, надходять до нього із запізненням на 10–15 днів після закінчення звітного місяця. В умовах сезонного аграрного виробництва, де управлінські рішення (щодо застосування засобів захисту

рослин, строків збирання, обсягів реалізації тощо) потребують прийняття у стислі строки, таке запізнення є критичним недоліком.

Річна калькуляція фактичної собівартості продукції рослинництва, що складається бухгалтерією ПСП «Україна» відповідно до Методичних рекомендацій № 132, потребує ручного збору та систематизації даних із понад 15 різних аналітичних відомостей і реєстрів. Цей процес займає близько 20–25 робочих годин і нерідко завершується із запізненням, що відтерміновує закриття рахунків і формування річної фінансової звітності.

Сукупність виявлених проблем свідчить про те, що існуюча система обліку витрат на виробництво і виходу готової продукції у ПСП «Україна» вичерпала свій ресурс з точки зору відповідності сучасним управлінським потребам підприємства і потребує комплексного удосконалення. В основу запропонованих напрямів удосконалення покладено такі принципи: системність (охоплення всіх рівнів облікового процесу – від первинного документування до формування управлінської звітності); реалістичність (врахування масштабів і ресурсних можливостей ПСП «Україна»); економічна доцільність (очікуваний ефект від удосконалень має перевищувати витрати на їх впровадження); відповідність законодавству (всі запропоновані зміни мають відповідати чинним нормативно-правовим актам України).

Первинна документація є фундаментом усієї системи обліку виробничих витрат, і саме її якість визначає достовірність даних на всіх наступних рівнях – від синтетичного обліку до калькуляцій. Для ПСП «Україна» пропонується комплекс заходів із удосконалення первинного обліку, що включає як методологічні, так і організаційні аспекти.

Першим кроком до підвищення якості первинного обліку є розробка детальних технологічних карт для кожної культури, що вирощується у ПСП «Україна» (озима пшениця, кукурудза на зерно, соняшник та ін.). На відміну від узагальнених технологічних карт, що нині застосовуються у господарстві, пропонується розробляти карти з деталізацією за:

- окремими технологічними операціями (оранка, культивування, сівба, підживлення, обробка ЗЗР, збирання, транспортування);
- кожним агрегатом (марка трактора, сільськогосподарської машини), задіяним у виконанні операції;
- нормою витрат пального на гектар для кожного агрегату і операції;
- нормою часу виконання операції;
- нормою витрат насіння, добрив, ЗЗР на гектар.

Технологічна карта оформлюється як офіційний плановий документ, затверджений керівником ПСП «Україна» і головним агрономом. У подальшому вона слугує нормативною базою для контролю фактичних витрат – будь-яке відхилення фактичних витрат від нормативу, зафіксоване в первинних документах (облікових листах, актах витрат насіння, актах внесення добрив), автоматично виявляється при порівнянні і потребує пояснення від матеріально-відповідальних осіб.

Чинна форма облікового листа тракториста-машиніста (ф. 67) фіксує вид роботи і культуру, проте не передбачає зазначення конкретного поля (виробничої ділянки), на якій виконується робота. Для ПСП «Україна» пропонується доповнити бланк облікового листа додатковим полем «Номер поля (кадастровий блок)», що дозволить:

- накопичувати в обліку витрати по кожному виробничому полю окремо;
- порівнювати ефективність господарювання на різних ділянках;
- формувати базу даних для прецизійного землеробства;
- точніше розподіляти витрати між культурами у разі вирощування одної культури на різних полях із різними технологіями.

Додавання одного поля до існуючої форми документа є мінімальним методологічним нововведенням, проте забезпечує суттєве підвищення аналітичності первинного обліку.

Пропонується запровадити новий первинний документ – «Журнал контролю виконання технологічних операцій», що ведеться агрономом і містить:

- перелік запланованих технологічних операцій по кожній культурі на поточний місяць;
- планові строки виконання кожної операції;
- фактичні строки виконання і відмітку про завершення;
- відповідального виконавця (бригадира, тракториста-машиніста).

Журнал не є самостійним обліковим регістром, але є підставою для своєчасного формування первинних документів: агроном на основі Журналу контролює, чи складені акти витрат насіння (ф. 119) і добрив (ф. 118) після відповідних операцій, і не допускає запізнення в документальному оформленні витрат.

З метою підвищення аналітичності обліку та створення бази для переходу до прецизійного землеробства, у ПСП «Україна» рекомендується впровадити четвертий рівень аналітики до рахунку 231 «Рослинництво»:

- Перший рівень: субрахунок (231 – рослинництво);
- Другий рівень: вид культури (озима пшениця, кукурудза на зерно, соняшник, ріпак тощо);
- Третій рівень: стаття витрат (насіння, добрива, ЗЗР, паливо, оплата праці тощо);
- Четвертий рівень: виробниче поле (агровиробнича ділянка).

Запровадження четвертого рівня аналітики в ручному режимі журнально-ордерної форми є практично нездійсненним з огляду на величезний обсяг розрахункових операцій, що виникає. Саме тому реалізація цієї пропозиції безпосередньо пов'язана із автоматизацією обліку, яка є центральним напрямом удосконалення

Центральним і найбільш значущим напрямом удосконалення системи обліку витрат на виробництво у ПСП «Україна» є автоматизація бухгалтерського обліку із застосуванням спеціалізованого програмного продукту. Існуюча журнально-ордерна форма, попри свою методологічну коректність, принципово обмежує можливості підприємства щодо аналітичності обліку, оперативності отримання інформації та мінімізації ризику помилок. Перехід від ручного

ведення журналів-ордерів до автоматизованої системи є логічним і необхідним кроком в умовах сучасного аграрного виробництва.

Програмний комплекс «Дебет +» забезпечує повний цикл автоматизації обліку витрат на виробництво та дозволяє виключити ручне заповнення журналів-ордерів та відомостей. Функціонал програми охоплює: автоматичне формування проводок з первинних документів; автоматичний розподіл загальновиробничих витрат за обраною базою; автоматичний розрахунок собівартості одиниці продукції; автоматичне формування журналів-ордерів № 5, № 5а, № 10 та відомостей № 5, № 10; автоматичне формування аналітичних звітів за культурами, етапами виробництва, центрами відповідальності.

Ключовими перевагами програми «Дебет +» для ПСП «Україна» є:

- підтримка журнально-ордерної форми обліку, що використовується на підприємстві, з автоматичним формуванням регістрів синтетичного та аналітичного обліку;
- спеціалізований модуль «Виробництво в рослинництві», який забезпечує облік витрат за технологічними етапами вирощування культур;
- автоматичний розподіл витрат на утримання та експлуатацію машин і тракторів (УТМ) між культурами пропорційно до виконаних робіт;
- автоматичний розподіл загальновиробничих витрат за обраними базами (прямі витрати, оплата праці, машино-години тощо);
- автоматичне калькулювання собівартості продукції за методом прямого калькулювання;
- інтеграція з модулем «Запаси» для автоматичного списання матеріальних ресурсів у виробництво;
- формування управлінських звітів за центрами відповідальності, ділянками, бригадами.

Успішне впровадження програми «Дебет +» потребує відповідного організаційного забезпечення. Пропонується здійснити впровадження за чотирма етапами: підготовчий, навчання персоналу, паралельна експлуатація, повноцінна експлуатація (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Етапи впровадження програми Дебет + у ПСП «Україна»

Назва етапу	Перелік дій
Етап 1: Підготовчий (1–2 тижні)	Придбання програмного забезпечення, встановлення на комп'ютери бухгалтерії, налаштування параметрів системи відповідно до облікової політики підприємства, створення довідників (культур, технологічних етапів, центрів відповідальності, нормативів витрат).
Етап 2: Навчання персоналу (2–3 тижні)	Проведення навчання бухгалтерів роботі з програмою, включаючи основні операції (введення первинних документів, розподіл витрат, калькулювання собівартості), спеціальні можливості (формування управлінської звітності, бюджетування), роботу з довідниками та налаштуваннями.
Етап 3: Паралельна експлуатація (1–2 місяці)	Ведення обліку одночасно в старій системі та програмі «Дебет +» для порівняння результатів та виявлення можливих невідповідностей. Коригування налаштувань програми за результатами паралельної експлуатації.
Етап 4: Повноцінна експлуатація.	Перехід на ведення обліку виключно в програмі «Дебет +», архівування даних попередніх періодів, налагодження регулярного резервного копіювання бази даних.

Джерело: розроблено автором

Пропонується розробити та затвердити Інструкцію з роботи в програмі «Дебет +» для бухгалтерів. Таким чином, впровадження програмного комплексу «Дебет +» та удосконалення організації обліку витрат на виробництво комплексно вирішує виявлені проблеми та створює сучасну ефективну систему

управління собівартістю продукції ПСП «Україна». Реалізація запропонованих заходів дозволить підприємству адаптуватися до сучасних вимог управління аграрним виробництвом та забезпечити сталий розвиток у конкурентному середовищі.

3.2 Резерви зниження собівартості виробництва озимої пшениці

У сучасних умовах господарювання одним із ключових напрямів підвищення ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств є пошук внутрішніх резервів зниження собівартості продукції. Особливої актуальності ця проблема набуває для виробництва озимої пшениці, яка традиційно займає провідне місце у структурі посівних площ ПСП «Україна» та формує значну частину доходів підприємства.

Проведений аналіз економічної ефективності виробництва озимої пшениці (табл. 2.6) свідчить про негативну тенденцію до зростання виробничої собівартості та погіршення фінансових результатів. Якщо у 2023 році виробнича собівартість 1 ц становила 400,7 грн, то у 2025 році вона збільшилася до 668,0 грн, або на 66,7 %. Одночасно урожайність культури знизилася із 70,7 до 56,1 ц/га (на 20,7 %), що стало основною причиною підвищення витрат у розрахунку на одиницю продукції.

У 2025 році виробництво озимої пшениці стало збитковим: рівень рентабельності становив –3,8 %, а збиток від реалізації склав 29,5 грн на 1 ц продукції. Отже, підприємству необхідно реалізувати комплекс заходів, спрямованих не лише на скорочення витрат, а й на підвищення продуктивності культури.

До основних резервів зниження собівартості виробництва озимої пшениці доцільно віднести:

- удосконалення сортової політики;
- впровадження високопродуктивних сортів озимої пшениці;

- використання сучасних ресурсозберігаючих технологій;
- оптимізацію структури витрат на мінеральне живлення;
- застосування елементів точного землеробства;
- автоматизацію обліку виробничих витрат;
- оптимізацію машинно-тракторного парку;
- підвищення продуктивності праці.

На нашу думку, найбільший економічний ефект може забезпечити оновлення сортового складу озимої пшениці, оскільки саме генетичний потенціал сучасних сортів дозволяє отримати значне зростання урожайності без істотного збільшення виробничих витрат.

За останні роки українськими науковими установами та провідними селекційними центрами створено значну кількість високопродуктивних сортів озимої пшениці, які характеризуються високим потенціалом урожайності, стійкістю до посухи, морозів, хвороб та високою якістю зерна (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Порівняльна характеристика сучасних сортів озимої пшениці

Сорт	Потенційна урожайність, ц/га	Посухостійкість	Морозостійкість	Стійкість до хвороб	Якість зерна
Подільська	95–105	висока	висока	висока	сильна
Богдана	90–100	висока	висока	висока	цінна
Зиск	100–110	дуже висока	висока	висока	сильна
Фаворитка	95–110	висока	висока	дуже висока	сильна
KWS Емерік (KWS Emerick)	110–125	дуже висока	висока	дуже висока	сильна

Джерело: узагальнено автором за матеріалами селекційних центрів.

Порівняльний аналіз свідчить, що найбільш перспективним для умов ПСП «Україна» є сорт KWS Emerick, який має один із найвищих потенціалів урожайності серед сучасних сортів, добре адаптований до умов Південного Лісостепу та Степу України, характеризується високою стійкістю до посухи, комплексу грибкових захворювань і формує зерно продовольчої якості.

Основними перевагами запропонованого сорту є:

- потенціал урожайності понад 120 ц/га;
- висока стабільність урожаю навіть у посушливі роки;
- зменшення втрат урожаю від хвороб;
- менша потреба у фунгіцидних обробках;
- висока маса 1000 зерен;
- добра натура зерна;
- високий вміст білка та клейковини.

Використання сучасного сорту дозволяє підвищити фактичну урожайність без суттєвого збільшення виробничих витрат, що безпосередньо впливає на зниження собівартості одиниці продукції.

Для оцінки економічного ефекту приймемо такі припущення (табл. 3.3): площа посіву залишається 601 га; урожайність підвищується на 20 %; виробничі витрати на 1 га збільшуються лише на 5 %; середня ціна реалізації відповідає рівню 2026 року.

Таблиця 3.3

Прогноз економічної ефективності впровадження нового сорту озимої пшениці у ПСП «Україна»

Показник	2025 р.	Прогноз на 2027 р.	Відхилення
Площа посіву, га	601	601	-
Урожайність, ц/га	56,1	67,3	11,2
Валовий збір, ц	33 715	40 447	6 732
Виробнича собівартість 1 ц, грн	668	584,7	-83,3
Середня ціна реалізації, грн/ц	754,1	920	165,9
Прибуток на 1 ц, грн	-29,5	335,3	198,9
Орієнтовний прибуток, тис. грн	-995	13 562	7 848
Рентабельність, %	-3,8	36,5	+40,3 п.п.

Джерело: Розраховано автором.

Окрім впровадження сучасного високопродуктивного сорту озимої пшениці, ПСП «Україна» доцільно реалізувати комплекс взаємопов'язаних

організаційно-економічних, технологічних та управлінських заходів, які сприятимуть скороченню виробничих витрат, підвищенню урожайності та забезпеченню стабільного рівня прибутковості.

Одним із найбільш ефективних резервів є впровадження елементів точного землеробства. Використання GPS-навігації, систем автоматичного водіння, агрохімічного картографування полів, безпілотних літальних апаратів (дронів) та супутникового моніторингу дозволяє здійснювати диференційоване внесення мінеральних добрив і засобів захисту рослин відповідно до фактичної потреби кожної ділянки поля. Це сприяє більш раціональному використанню матеріальних ресурсів, скороченню непродуктивних витрат і підвищенню ефективності виробництва.

За оцінками виробників сільськогосподарської продукції, застосування технологій точного землеробства дозволяє скоротити витрати мінеральних добрив на 10-20 %, засобів захисту рослин – на 8-15 %, пального – на 10-12 %, що безпосередньо впливає на зниження собівартості продукції.

Наступним резервом є оптимізація системи удобрення. На практиці підприємства нерідко застосовують однакові норми добрив незалежно від забезпеченості ґрунтів поживними речовинами. Проведення регулярного агрохімічного обстеження ґрунтів та застосування диференційованих норм внесення добрив дозволяє уникнути їх перевитрат, підвищити коефіцієнт використання поживних речовин рослинами та одночасно збільшити урожайність культури.

Важливим напрямом є удосконалення системи захисту рослин. Значні втрати врожаю виникають унаслідок розвитку грибкових хвороб, поширення бур'янів та шкідників. Використання інтегрованої системи захисту рослин, яка поєднує агротехнічні, біологічні та хімічні методи боротьби, дає можливість зменшити витрати на засоби захисту та водночас забезпечити збереження потенційної врожайності.

Одним із резервів скорочення виробничих витрат є раціональне використання машинно-тракторного парку. Значна частина витрат припадає на

паливо, ремонт техніки та її обслуговування. Планування технологічних операцій, оптимізація маршрутів руху техніки, своєчасне проведення технічного обслуговування та використання сучасних широкозахватних агрегатів дозволяють скоротити витрати пального, зменшити кількість проходів техніки по полю та підвищити продуктивність праці механізаторів.

Не менш важливим резервом виступає зниження втрат зерна під час збирання врожаю. За несвоєчасного проведення збиральних робіт втрати можуть досягати 5–10 % урожаю. Використання сучасних зернозбиральних комбайнів, своєчасне налаштування робочих органів техніки та дотримання оптимальних строків збирання дозволяють мінімізувати втрати продукції та підвищити ефективність виробництва.

Отже, найбільшим резервом підвищення економічної ефективності виробництва озимої пшениці у ПСП «Україна» є впровадження сучасного високопродуктивного сорту в поєднанні з елементами точного землеробства та сучасними технологіями управління виробничими процесами. Запропоновані заходи забезпечують не лише зниження собівартості продукції, а й підвищення конкурентоспроможності підприємства, стабільності його фінансових результатів та формування передумов для сталого розвитку в умовах зростання вартості матеріально-технічних ресурсів і кліматичних ризиків.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

За результатами проведеного дослідження теоретичних, методичних та практичних аспектів обліку витрат на виробництво та виходу готової продукції, аналізу ефективності виробництва озимої пшениці у ПСП «Україна» можна сформулювати такі висновки та пропозиції.

1. Дослідження теоретичних підходів до визначення сутності витрат засвідчує, що в сучасній економічній літературі категорія «витрати» трактується неоднозначно і є предметом дискусій між представниками різних наукових шкіл. Узагальнення наукових підходів Ф.Ф. Бутинця, В.А. Дерія, М.І. Скрипника, В.Я. Фаріона, Н.Р. Домбровської, В.Г. Козака та інших вчених дозволяє визначити витрати як вартісне вираження спожитих у виробничому процесі матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів підприємства, що прямо або опосередковано формують вартість виготовленої продукції і є об'єктом одночасно бухгалтерського обліку, управлінського аналізу та фінансового контролю. Ключовим нормативним підґрунтям обліку витрат є НП(С)БО 16 «Витрати», за яким витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства.

2. Сільськогосподарське виробництво характеризується низкою специфічних особливостей, що суттєво ускладнюють організацію обліку витрат та калькулювання собівартості продукції рослинництва: тривалим виробничим циклом; нерівномірністю здійснення витрат протягом календарного року; наявністю незавершеного виробництва; одночасним одержанням основної та побічної (супутньої) продукції; високою часткою матеріальних витрат у структурі собівартості (60–75%); залежністю обсягів виробництва від природно-кліматичних умов. Ці особливості зумовлюють необхідність застосування спеціальних методів обліку – зокрема, обліку витрат за культурами та статтями витрат, відокремленого обліку незавершеного виробництва та оцінки побічної продукції. Нормативно-методичну основу цього процесу становлять Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції

(робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Мінагрополітики від 18.05.2001 р. № 132.

3. ПСП «Україна» є середнім за розміром аграрним підприємством зерново-технічного напряму спеціалізації. Загальна площа сільськогосподарських угідь становить 1 530 га, із них орної землі – 1 521 га. Авансований капітал підприємства зростав протягом 2023–2025 рр. з 106 001,2 тис. грн до 133 073,4 тис. грн (+ 25,5%), однак темп зростання позикового фінансування випереджає темп зростання власного капіталу: питома вага власного капіталу знизилась з 74,9% до 69,4%, що потребує уваги з точки зору управління фінансовою стійкістю. Чисельність працівників скоротилась з 38 до 35 осіб, що підвищило навантаження ріллі на одного працівника на 3,1% і свідчить про ризик кадрового дефіциту в перспективі. Рівень рентабельності господарської діяльності у цілому зріс із 6,1% у 2023 р. до 16,5% у 2025 р., що свідчить про загальне підвищення ефективності господарювання попри труднощі окремих виробничих напрямів.

4. Виробнича діяльність ПСП «Україна» характеризується нерівномірністю і нестабільністю обсягів виробництва, зумовленою передусім коливаннями природно-кліматичних умов. У 2023 р. підприємство досягло рекордних показників: озима пшениця – 39 400 ц, кукурудза на зерно – 46 490 ц, соняшник – 17 022 ц. У 2024 р. через посухові явища всі показники різко впали: пшениця до 26 745 ц, кукурудза – до 17 621 ц, соняшник – до 12 951 ц. У 2025 р. відбулося часткове відновлення виробництва соняшнику і пшениці до рівня, близького до 2023 р., тоді як кукурудза залишилась суттєво нижчою за базовий рівень. Основним чинником коливань є зміна врожайності, а не посівних площ, що підкреслює критичну залежність підприємства від агрокліматичних умов та необхідність реалізації заходів зі страхування врожаю.

5. У структурі чистого доходу ПСП «Україна» в середньому за 2023–2025 рр. домінували зернові та зернобобові культури (56,0%), зокрема озима пшениця (30,5%) і кукурудза на зерно (25,5%). Частка технічних культур (насіння соняшнику) становила 44,0%. Відносно рівномірна диверсифікація товарного

портфелю є позитивним чинником стійкості підприємства до ринкової кон'юнктури, однак посилення частки соняшнику в окремі роки супроводжується розривом між рівнями рентабельності культур.

6. Бухгалтерський облік у ПСП «Україна» ведеться за журнально-ордерною формою відповідно до вимог чинного законодавства. Для обліку виробничих витрат застосовується рахунок 23 «Виробництво» (субрахунок 231 «Рослинництво») з аналітичною деталізацією за видами культур і статтями витрат. Система первинної документації охоплює всі ланки виробничого процесу: обліковий лист тракториста-машиніста (ф. 67), наряд на відрядну роботу (ф. 70), акт витрат насіння (ф. 119), акт використання добрив і засобів захисту рослин (ф. 118), відомість руху зерна (ф. 80) та ін. Виявлено, що підприємство в цілому дотримується вимог нормативно-правових актів щодо організації та ведення первинного і синтетичного обліку витрат рослинництва.

7. Поряд з тим, у ході дослідження виявлено ряд суттєвих недоліків у системі обліку витрат виробництва у ПСП «Україна»: розподіл витрат паливно-мастильних матеріалів між культурами здійснюється пропорційно до площі посівів (а не на основі умовних еталонних гектарів відповідно до облікових листів трактористів-машиністів), що є методологічним відступом від вимог Методрекомендацій № 132 і спотворює собівартість культур із різною пальномісткістю; відсутня деталізація витрат за виробничими полями; відсутній систематичний контроль витрат у форматі «норма – факт»; висока трудомісткість ручного ведення журналів-ордерів підвищує ризик арифметичних помилок; відсутні оперативні управлінські звіти для керівника підприємства.

8. Аналіз ефективності виробництва озимої пшениці виявив критично негативну динаміку: виробнича собівартість 1 ц зросла на 66,7% – з 400,7 грн у 2023 р. до 668,0 грн у 2025 р. Водночас урожайність знизилась на 20,7% (з 70,7 до 56,1 ц/га). Унаслідок цього у 2025 р. виробництво озимої пшениці стало збитковим: рентабельність становила -3,8%, а збиток від реалізації 1 ц – 29,5 грн. Загальна сума збитку від реалізації пшениці склала 995 тис. грн. Математичний

аналіз засвідчив, що стрімке зростання собівартості зумовлено двома факторами, що посилюють один одного: зростанням загальних витрат на 1 га (+42,5% порівняно з 2023 р.) і одночасним зниженням урожайності (-20,7%), яке не компенсує це зростання.

9. З метою усунення методологічних відступів у розподілі витрат паливно-мастильних матеріалів між культурами рекомендується перейти до розподілу витрат МТП пропорційно до умовних еталонних гектарів (у.е.га), відпрацьованих кожним агрегатом на відповідних культурах відповідно до даних облікових листів трактористів-машиністів (ф. 67). Для реалізації пропозиції достатньо доповнити обліковий лист тракториста-машиніста (ф. 67) полем «Поле (виробнича ділянка)», що дозволить одночасно запровадити деталізацію витрат за виробничими полями.

Для підвищення аналітичності обліку і управлінської цінності бухгалтерської інформації рекомендується запровадити систему нормативного контролю витрат у форматі «норма – факт» для ключових статей (насіння, добрива, пальне). Для цього необхідно: розробити детальні технологічні карти по кожній культурі з нормами витрат ресурсів у розрізі кожної агротехнологічної операції; щомісяця порівнювати фактичні витрати з нормативними і складати відомість відхилень.

Рекомендується впровадити автоматизовану систему бухгалтерського обліку на базі програмного комплексу «Дебет +». Програма дозволяє: автоматично формувати всі журнали-ордери (№ 10, 10.1, 10.2); здійснювати автоматичний розподіл ЗВВ між культурами за будь-якою базою розподілу; розподіляти витрати МТП на основі у.е.га з облікових листів; нараховувати амортизацію і розподіляти її між культурами; калькулювати фактичну собівартість кожного виду продукції рослинництва відповідно до Методрекомендацій № 132; формувати управлінські звіти для керівника у режимі реального часу. Розрахунки свідчать, що автоматизація дозволить скоротити трудомісткість ведення виробничого обліку з 41 год/міс. до 5–6 год/міс. (тобто на 85,9%), а загальна економія на оплаті праці бухгалтерії

становитиме близько 46 400 грн/рік. Термін окупності витрат на впровадження (34 000–47 000 грн) складе менше одного року.

10. Для подолання негативної тенденції у виробництві озимої пшениці і відновлення рентабельності цієї культури пропонується впровадити сорт KWS Emerica – один із лідерів за врожайністю серед сортів, районованих для умов Лісостепу та Степу України. Разом із сортовою заміною рекомендується реалізувати комплекс додаткових організаційно-технологічних резервів зниження собівартості озимої пшениці: проведення агрохімічного обстеження ґрунтів і перехід до диференційованого удобрення (економія 8–12% витрат на добрива); застосування елементів точного землеробства – GPS-навігації, безпілотних літальних апаратів, супутникового моніторингу (економія добрив на 10–20%, ЗЗР – на 8–15%, пального – на 10–12%); мінімізація втрат зерна при збиранні через своєчасне налаштування комбайнів (попередження втрат 5–10% урожаю); оптимізацію машинно-тракторного парку та маршрутів руху техніки для скорочення витрат пального.

Реалізація запропонованого комплексу заходів дозволить ПСП «Україна» в прогностичному 2027 році підвищити урожайність озимої пшениці до 67,3 ц/га, знизити виробничу собівартість 1 ц до 584,7 грн, забезпечити рентабельність виробництва на рівні 36,5% та отримати загальний прибуток від реалізації пшениці в розмірі 13 562 тис. грн, що є якісним переломом у порівнянні зі збитковим 2025 роком. Разом із тим удосконалення системи бухгалтерського обліку на базі програми «Дебет+» та впровадження управлінської звітності сформує сучасну інформаційно-аналітичну базу для ефективного управління виробничими витратами і прийняття обґрунтованих стратегічних рішень у сфері розвитку рослинництва.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексєєва А. В. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету*. 2019. Випуск 23, частина 1. С.5-9.
2. Андрійчук В.Г. Економіка аграрних підприємств. 2-ге вид., доп. і перероб. Київ: КНЕУ, 2002. 624 с.
3. Баглаєва Н.С., Олійник А.П. Економічна ефективність виробництва аграрної продукції. *Вісник СНТ ННІ бізнесу і менеджменту ХНТУСГ*. 2020. Вип. 1. С. 13-15.
4. Белова І.М. Управлінський облік в умовах сільськогосподарського виробництва. *Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. С. 234-236.
5. Божко М. В. Трансформація категорії витрат в економічних дослідженнях. *Вісник ХНАУ. Серія: Економічні науки*. 2016. № 2. С. 63-68.
6. Бондаренко Н. М. Особливості обліку витрат і виходу продукції рослинництва. *Економіка та держава*. 2019. № 11. С.76-82.
7. Бондур Т.О. Первинний облік виробництва продукції рослинництва та шляхи його вдосконалення. *Облік і фінанси АПК*. URL: <http://magazi.aa.org.ua/ott/iw/835/35>.
8. Бугуцький О.А. Аналіз економічної ефективності сільськогосподарського виробництва. Київ, 1976. 264 с.
9. Бурко К.В. Методи обліку витрат в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 2. С. 162- 178.
10. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2012. № 1. С. 11-18.
11. Бутинець Ф.Ф., Войналович О.П., Томашевська І.Л. Організація бухгалтерського обліку: підручник. Житомир: Рута, 2006. 528 с.
12. Венжега Д. І. Поняття обліку витрат на виробництво та шляхи його

вдосконалення. *Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2012. № 11. С. 294 – 297.

13. Вороніна В., Рудич А. Сутність витрат як економічної категорії. *Інноваційний розвиток та безпека підприємств в умовах неіндустріального суспільства*. 2020. С. 498-500.

14. Гаврилюк О. О. Сучасний стан виробництва продукції рослинництва та його вплив на побудову обліку витрат. *Ефективна економіка*. 2018. №6. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6_2018/45.pdf (дата звернення: 11.04.2026).

15. Голов С. Ф. Чи перешкоджає П(с)БО 16 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? *Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. № 5. С. 3-10.

16. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, Екон. думка», 2009. 272 с.

17. Дерій В.А. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*. 2010. №1(26). С.154-160.

18. Дідур Г. І. Ефективність сільськогосподарського виробництва та її визначення в ринкових умовах. *Аграрний вісник Причорномор'я*. 2007. Вип. 37. С. 91-94.

19. Дієсперов В.С. Ефективність виробництва у сільськогосподарському підприємстві: [монографія] Київ: ННЦ «ІАЕ», 2008. 340 с.

20. Дивнич О.Д. Особливості формування виробничої програми сільськогосподарського підприємства. *Економіка та управління підприємствами*. 2020. Вип. 50. С.113-120.

21. Домбровська Н.Р. Сутність витрат підприємства як обліково-економічної категорії. *Науково-виробничий журнал «Бізнес-навігатор»*. 2018. Вип. 3-2(46). С. 133-136.

22. Жук В. М. Облік сільськогосподарської діяльності : [навч. посіб.]. Київ: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. 368 с.

23. Завгородній В.П., Савченко В.Я. Бухгалтерський облік, контроль і аудит в умовах ринку. 2-ге вид. Київ: Фірма «ДІКсі», 1997. 832 с.

24. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, затверджена наказом Мінфіну України № 291 від 30 лист. 1999 р. URL: <http://www.rada.gov.ua>. (дата звернення: 11.04.2026)

25. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія. Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. 341 с.

26. Касьянова В.О. Особливості формування витрат сільськогосподарських підприємств. Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти. 2017. С. 555-559.

27. Кіор М.І., Ковальчук П.Г. Вплив військового стану на оподаткування в Україні. Проблеми та напрями розвитку економіки України в умовах війни: Збірник матеріалів Наукового студентського форуму, 17 травня 2023 року. Одеса, ОДАУ. 2023. С. 78-82.

28. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка. *Реформування економіки України: стан та перспективи: зб. матеріалів ІУ Міжнар. наук.-практ. конф. (26–27 листопада 2009 р., м. Київ)*. Київ, 2009. С. 129-131.

29. Косинська О. В. Оптимізація витрат як засіб підвищення прибутковості підприємств. *Формування ринкових відносин в Україні*. 2011. № 7 (122). С. 106-110.

30. Костякова А. А. Розробка науково-обґрунтованої класифікації витрат на виробництво продукції рослинництва. Облік і фінанси АПК. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/566/35> (дата звернення: 11.04.2026)

31. Котикова О.І., Олійник Т.Г., Кічук Д.В. Економічна ефективність виробництва продукції зернової галузі в сільськогосподарських підприємствах в умовах євроінтеграції. *Економіка і суспільство*. 2018. Вип. 14. С. 402-411.

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

33. Методичні рекомендації з обліку біологічних активів, затверджені Міністерством фінансів України № 1315 від 29 груд. 2006 р. URL:

<http://www.zakon.rada.gov.ua>. (дата звернення: 11.04.2026)

34. Методичні рекомендації з планування обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 від 18 трав. 2001 р. URL: <http://minagro.gov.ua>. (дата звернення: 11.04.2026)

35. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Міністерства промислової політики України від від 9 липня 2007 року №373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0373581-07> (дата звернення: 11.04.2026)

36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text (дата звернення: 11.04.2026)

37. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025#Text (дата звернення: 11.04.2026)

38. Найда А.В., Крюкова І. О., Селіванова Н.М., Гнатська Т.М. Імплементация технологій штучного інтелекту в обліково-аналітичне забезпечення сільськогосподарських підприємств. «Modern Economics» 2025. №51. С. 151-158 DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V51\(2025\)-19](https://doi.org/10.31521/modecon.V51(2025)-19)

39. Найда А.В., Тоткало І.А. Напрями підвищення економічної ефективності господарської діяльності аграрних підприємств. Аграрний вісник Причорномор'я. 2018. № 89. С. 83-91.

40. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» Із змінами внесеними наказами Мінфіну від 27.06.2013 р. №627 від 08.02.2014 р. №48 URL: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>. (дата звернення: 29.03.2026).

41. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 11.04.2026).

42. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», Наказ Міністерства фінансів України № 790 від 18 лист. 2005 р. URL: http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id=243748 (дата звернення: 11.04.2026)

43. Нікова Н. Г., Федорченко М. С. Використання цифрових технологій в

обліково аналітичному забезпеченні. Сталий розвиток економіки та агробізнесу: погляд молодих дослідників: Збірник матеріалів Наукового студентського форуму, 28 квітня 2026 року. Одеса, ОДАУ. 2026. С. 97-100.

44. Огійчук М. Ф. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: [підручник]; 5-те вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2009. 1056 с.

45. Партин Г. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій. Монографія. Київ: УБС НБУ, 2008. 219с.

46. Підгорний А.В. Ефективність виробництва – головний показник результативності функціонування сільськогосподарського підприємства. *Продуктивність агропромислового виробництва: економічні науки*. 2014. Вип. 25. С. 126–131.

47. Податковий кодекс. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://sfs.gov.ua/nk/> (дата звернення: 11.04.2026)

48. Подолянчук В.О. Сутність обліково-аналітичної інформації та її роль у системі контролю сільськогосподарського підприємства. *Економіка АПК*. 2010. №3. С.54-57.

49. Покропивний С.Ф. Економіка підприємства: підруч.; вид. 2-ге, перероб. та доп. Київ, 2001. 528 с.

50. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. (дата звернення: 11.04.2026)

51. Романів І. Я. Удосконалення обліку і контролю витрат виробництва. *Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2012. № 9. С. 139-142.

52. Селіванова Н.М., Найда А.В. Особливості застосування методів обліку витрат та калькулювання собівартості в аграрних підприємствах. *Аграрний вісник Причорномор'я: збірник наукових праць. Економічні науки*. 2014. № 75. С. 90-101.

53. Скирпан О. П. Особливості організації обліку біологічних активів на

сільськогосподарських підприємствах. *Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2012. С. 106-110

54. Скрипник М. І. Сутність витрат як економічної категорії. *Вісник ЖДТУ. Серія: «Економічні науки»*. 2009. Вип. 4 (50). С. 159-165.

55. Собченко А.М. Особливості організації обліку витрат на виробництво продукції рослинництва. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. 2. С. 744-748.

56. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2006. 526 с.

57. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності : навчальний посібник. Київ: А.С.К., 1997. 512 с.

58. Труш В.Є., Чебан Т.М., Степанович В.Я. Управлінський облік: навч-метод. посібник [для студентів вищих навчальних закладів]; за ред. проф. В. Є. Труша. Київ : Кондор, 2007. 296 с.

59. Управлінський облік: навч. посіб [для студ. вищих навч. закладів] / за ред. В. Я. Плаксієнка. Полтава : ПП «Астроя», 2018. 250 с.

60. Фаріон В. Я. Сутність витрат як економічної категорії. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту*. 2013. Вип. 1(49). Економічні науки. С. 44-47.

61. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник; за ред. проф. М. Ф. Огійчука. 7-ме вид., перероб. і допов. Київ; Алерта, 2016. 1040 с.

62. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / За ред. М.Ф. Огійчука. Київ:, Алеута, 2009. 1056 с.

63. Чабанова Н.В., Єфименко Т.І. Фінансовий облік: Підручник. Київ: ВЦ «Академія», 2007, 704 с.

64. Чернецька О. В. Методичні підходи до визначення ефективності витрат сільськогосподарських підприємств в управлінському обліку. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2011. №7(1). С.188-195.

65. Шевченко Н. О. Теоретичні проблеми обліку витрат виробництва. *Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал*. 2012. № 9.

С. 276-279.

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

67. Ягмур К. А. Еволюція категорії «витрати на виробництво». *Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 35-річчю кафедри бухгалтерського обліку і аудиту (Ч.1)*. Полтава : Полтавський університет споживчої кооперації України. 2006. 175 с.

ДОДАТКИ