

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ**  
**Західноукраїнський національний університет**  
**Вінницький навчально-науковий інститут економіки**  
Кафедра економіки, обліку та оподаткування

Вакарій Андрій Миколайович  
Облік, аналіз і контроль витрат основної діяльності та калькулювання  
собівартості продукції  
Освітньо-професійна програма –Облік і оподаткування

Кваліфікаційна робота

Виконав : студент групи  
ОПДвнм-21  
А.М. Вакарій

---

Кваліфікаційна робота допущено  
до захисту

\_\_\_\_\_ 20\_\_ р.  
Завідувач кафедри  
\_\_\_\_\_ **В.М. Пилявець**

**ВІННИЦЯ – 2025**

## ЗМІСТ

ВСТУП .....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ .....	6
1.1. Економічна сутність витрат та їх функції.....	6
1.2. Нормативно-правова база обліку витрат та калькулювання собівартості.....	11
1.3. Специфічні особливості обліку витрат та калькулювання собівартості в сільському господарстві.....	16
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ФЕРМЕРСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА «РУСЛІВ» ТА СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ .....	19
2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності фермерського господарства .....	19
2.2 Організація первинного, синтетичного та аналітичного обліку витрат у фермерському господарстві .....	25
2.3 Калькулювання собівартості продукції в діяльності фермерського господарства та напрямки їх удосконалення .....	33
РОЗДІЛ 3. УДОСКОНАЛЕННЯ ОКРЕМИХ АСПЕКТІВ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ «РУСЛІВ».....	41
3.1 Аналіз витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції в діяльності п господарства та напрямки його удосконалення .....	41
3.2 Організація та методика внутрішнього контролю витрат і собівартості продукції в діяльності фермерського господарства .....	47
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ .....	54
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	56

**Актуальність теми.** У сучасних умовах ринкової трансформації економіки, зростання ресурсної нестабільності, посилення конкуренції на аграрному ринку та підвищених вимог до ефективності виробництва, питання управління витратами та достовірного формування собівартості продукції набувають особливої актуальності, особливо це актуально для сільськогосподарських підприємств, де витрати на матеріальні, трудові та енергетичні ресурси займають вагомому частку в структурі собівартості, належна організація обліку, аналітичне обґрунтування та ефективний контроль витрат є базовою умовою стабільності.

Вагомий внесок у розробку теорії і практики обліку витрат і калькуляції собівартості продукції здійснили вітчизняні вчені, зокрема, О.С. Бородкін, Ф.Ф. Бутинець, Б.І. Валуєв, А.М. Герасимович, С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлюк, В.М. Жук, Є.В. Калюга, Г.Г. Кірейцев, В.О. Ластовецький, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, Н.М. Малюга, О.А. Петрик, І.Б. Садовська, В.В. Сопко, Л.К. Сук, П.Т. Саблук, М.Г. Чумаченко, Л.С. Шатковська, В.О. Шевчук, В.П. Ярмоленко.

З огляду на їх наукові праці постає необхідність продовження комплексного дослідження теоретичних основ та прикладних аспектів обліку, аналізу й контролю витрат основної діяльності, а також удосконалення системи калькулювання собівартості продукції як одного з ключових механізмів управління економічними результатами підприємства..

**Метою випускної кваліфікаційної роботи** є дослідження теоретичних, методичних та практичних аспектів організації обліку, аналізу та контролю витрат основної діяльності в сільськогосподарському виробництві, а також розробка напрямів удосконалення калькулювання собівартості продукції н

Для досягнення мети в роботі поставлено такі **завдання:**

- розкрити економічну сутність витрат на виробництво та особливості їх класифікації;

- проаналізувати нормативно-правову базу та методичні підходи до калькулювання собівартості продукції в аграрному секторі;
- охарактеризувати організацію обліку витрат та систему калькулювання у фермерському господарстві;
- провести аналіз структури та динаміки витрат на основну діяльність;
- здійснити факторний аналіз змін собівартості окремих видів продукції;
- дослідити методику внутрішнього контролю витрат та виявити її проблемні аспекти;
- обґрунтувати пропозиції щодо вдосконалення обліку, аналізу та контролю формування витрат та калькулювання собівартості.

**Об'єктом дослідження** є система обліку, аналізу та контролю витрат на фермерському господарстві «Руслів» с. Чуків Вінницької області

**Предметом дослідження** виступають методичні та організаційні підходи до обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а також інструменти управлінського аналізу та внутрішнього контролю в аграрному виробництві.

**Методи дослідження.** У процесі виконання випускної кваліфікаційної роботи застосовано комплекс взаємодоповнюючих методів дослідження, що забезпечили всебічне вивчення теоретичних, нормативно-методичних і практичних аспектів обліку, аналізу та контролю витрат основної діяльності, а також калькулювання собівартості продукції в аграрному виробництві. Зокрема, абстрактно-логічний метод використовувався для теоретичного осмислення економічної сутності витрат, їх класифікації та ролі у формуванні собівартості, а також для обґрунтування висновків і пропозицій. Аналітичний метод дав змогу дослідити структуру, динаміку та фактори впливу на зміну витрат у господарстві, зокрема на прикладі окремих культур. За допомогою економіко-статистичного методу було проведено обробку цифрових даних, розрахунок відносних показників, зведення таблиць і виявлення закономірностей. Графічний метод застосовувався для наочного представлення результатів аналізу у вигляді діаграм

і схем. Порівняльний метод забезпечив зіставлення фактичних витрат із нормативними значеннями та міжперіодну оцінку ефективності. Окрім цього, документальний метод застосовувався для аналізу первинної документації, реєстрів бухгалтерського обліку та внутрішніх звітних форм. Сукупне використання цих методів забезпечило об'єктивність, достовірність і наукову обґрунтованість результатів дослідження.

**Інформаційною базою дослідження** стали законодавчі та нормативно-правові акти України, діюча практика організації обліку, наукові здобутки вітчизняних і зарубіжних учених з проблемних питань обліку та калькулювання собівартості, матеріали науково-практичних конференцій, семінарів, а також результати особистих досліджень.

**Новизна одержаних результатів** полягає в теоретичному обґрунтуванні та розробці практичних рекомендацій стосовно удосконалення обліку витрат у сільськогосподарській галузі:

**Практичне значення роботи** полягає в розробці конкретних пропозицій щодо оптимізації калькулювання собівартості та впровадження дієвої системи контролю витрат у діяльності фермерського господарства, що сприятиме підвищенню ефективності управління виробничими ресурсами.

**Апробація результатів випускної кваліфікаційної роботи.** Результати проведеного дослідження апробовано на Всеукраїнській науково-практичній конференції «Актуальні питання розвитку науки, економіки та соціуму в умовах війни та повоєнного відновлення» ( м. Вінниця 16-17 жовтня 2025 року)

**Структура та обсяг роботи.** Випускна кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних літературних джерел та додатків. Основний зміст викладено на 52 сторінках друкованого тексту, в тому числі 8 таблиць та додатки. Список літературних джерел налічує 43 найменування.

РОЗДІЛ 1.  
ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА КОНТРОЛЮ ВИТРАТ  
ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ  
ПРОДУКЦІЇ

1.1. Економічна сутність витрат та їх функції.

Витрати на виробництво є однією з ключових економічних категорій, що безпосередньо відображає процес споживання ресурсів у господарській діяльності підприємства. У широкому розумінні, витрати - це вартісне вираження ресурсів, використаних для виробництва продукції, виконання робіт чи надання послуг. Вони охоплюють як матеріальні, так і нематеріальні компоненти процесу господарювання, включаючи оплату праці, амортизацію, витрати на енергоресурси, послуги сторонніх організацій та інші економічні елементи, які входять до складу собівартості продукції.

Економічна сутність витрат полягає в тому, що вони є грошовим еквівалентом спожитих у процесі виробництва факторів. У контексті аграрного виробництва ця категорія набуває особливої специфіки через біологічну природу виробничих процесів, сезонність робіт, залежність від природно-кліматичних умов і значну долю живої праці. Витрати у сільському господарстві тісно пов'язані з технологічними циклами, які часто перевищують межі одного календарного року, що ускладнює їх облік та планування.

Витрати є базовою економічною категорією в економічній науці. Вона тісно пов'язана з реальними проблемами підприємств, рівнем їх економічної ефективності. Для того, щоб більш детально зрозуміти економічний зміст витрат необхідно розглянути проблему значно ширше, спираючись на історичні аспекти формування категорії [23, с 108]

Поняття «витрати» як економічна категорія має глибокі історичні корені, що еволюціонували паралельно з розвитком виробничих відносин, економічних шкіл і систем господарювання. Його трактування змінювалося залежно від соціально-економічної формації, рівня розвитку бухгалтерського обліку та домінуючих наукових підходів до аналізу господарської діяльності.

1. **Натурально-обмінна економіка (доіндустріальна епоха)** У первісних суспільствах витрати не мали вартісного вираження. Господарська діяльність ґрунтувалася на натуральному обміні, а основним критерієм витрат була кількість витрачених ресурсів (праці, часу, сировини), що не вимірювалися у грошовому еквіваленті. Прості форми обліку з'являються в період рабовласництва та феодалізму, але вони мали переважно контрольний характер і не дозволяли системно аналізувати витрати виробництва [38,с. 82].

2. **Меркантилізм і становлення фінансового обліку (XV–XVIII ст.)** У добу меркантилізму витрати почали розглядатися переважно у фінансово-торговому аспекті як суми витрат на купівлю товарів для подальшого продажу. Витрати асоціювалися з витрачанням грошових коштів, а не з процесом виробництва., тоді ж формуються перші підходи до бухгалтерського обліку, зокрема подвійний запис, запропонований Л. Пачолі (1494), що започаткував нову еру у розумінні економічних процесів [39].

3. **Класична політична економія (XVIII – початок XIX ст.)** та її представники А. Сміт, Д. Рікардо, Ж.-Б. Сей розглядали витрати як сукупність витрачених факторів виробництва: праці, капіталу та землі. Адам Сміт у «Багатстві народів» (1776) наголошував, що витрати це основа формування вартості товару, зокрема «праця є єдиною справжньою мірою вартості» [40]. Цей період заклав фундамент сучасного розуміння витрат як виробничого чинника. Водночас у бухгалтерському обліку починають виокремлювати витрати операційної діяльності та капітальні витрати.

4. Марксистська теорія витрат (XIX ст.) зокрема в «Капіталі» К. Маркса, витрати виробництва трактується як частина створеної вартості, що повертається у формі витрачених засобів виробництва та необхідної праці. Маркс вперше чітко розмежував індивідуальні витрати підприємця та суспільно необхідні витрати, що визначають вартість товару на ринку [4], і цей підхід вплинув на формування планової системи обліку витрат у країнах соціалістичного табору, включаючи Україну.[20]

5. Інституціоналізм та неокласика (кінець XIX – XX ст.) та її представники А. Маршалл, І. Фішер розглядали витрати у контексті граничних витрат (marginal cost) та альтернативної вартості (opportunity cost), що суттєво розширило економічну суть поняття. Особливої ваги в цей час набула категорія упущених вигод, що дозволила включити у витрати не лише фактичні, а й потенційні втрати ресурсів [41]. Згодом у рамках інституціональної теорії Дж. Коммонс та Т. Веблена, витрати стали розглядатися не лише як технічна категорія, а як результат взаємодії економічних інститутів, рішень менеджменту та ринкового середовища.

6. Сучасні погляди (XXI ст.) У сучасних умовах поняття витрат суттєво ускладнилося. Воно охоплює як бухгалтерські, так і економічні витрати, враховує екологічні, соціальні та інституційні фактори. Все більшого значення набуває інтегральна вартісна оцінка, яка враховує повний життєвий цикл продукції та зовнішні ефекти.

В сучасній науковій літературі поняття «витрати» трактується неоднозначно, що свідчить про відсутність уніфікованого підходу до його визначення, ця розбіжність обумовлена різними науковими підходами, методологічними засадами та прикладним спрямуванням досліджень.

Узагальнюючи наявні наукові інтерпретації на основі навчально – методичної літератури, можна виділити низку підходів до розуміння економічної сутності категорії «витрати», серед яких:

- Ресурсно-виробничий підхід розглядає витрати як фізичне або вартісне споживання матеріальних, трудових та енергетичних ресурсів у процесі виробництва. (Ф.Ф. Бутинець, М.С. Пушкар)

- Фінансово-грошовий підхід трактує витрати як грошові виплати або зменшення фінансових активів у результаті господарських операцій. (І.А. Бланк В.П. Климко)

- Економічний підхід визначає витрати як вартість альтернативних можливостей використання ресурсів для досягнення бажаного результату. (Ю.С. Цал-Цалко, І.І. Сидоров)

- Бухгалтерський підхід зосереджується на документально підтверджених і фактично здійснених витратах, що підлягають обліку і відображаються у фінансовій звітності. (Г.В. Нашкерська, В.С. Лень, В.В. Кулішов)

- Управлінський підхід розглядає витрати як інструмент планування, контролю та прийняття рішень для підвищення ефективності господарської діяльності. (Л.В. Нападовська, В.Г. Козак)

- Маркетинговий підхід пов'язує витрати з витратами на просування продукції, дослідження ринку, задоволення потреб споживачів і формування попиту. (Ф. Котлер, С.С. Гаркавенко)

- Нормативно-правовий підхід визначає витрати через вимоги податкового, бюджетного та бухгалтерського законодавства, які регламентують їх визнання, класифікацію та облік. (Податковий кодекс, МСФЗ, ПСБО)

Водночас навіть у межах одного підходу визначення поняття «витрати» може дещо варіюватися залежно від контексту або предмета аналізу. Однак усі трактування мають спільну складову це акцент на споживанні ресурсів у процесі здійснення господарської діяльності з метою створення нової вартості.

Тому сформуємо наше бачення трактування категорії витрати - це вартісне вираження цілеспрямованого та обґрунтованого використання економічних ресурсів (матеріальних, трудових, фінансових та інформаційних) у процесі

здійснення господарської діяльності, яке забезпечує формування нової вартості, відображається у системі управлінського й бухгалтерського обліку та безпосередньо впливає на фінансові результати та ефективність підприємства.

Витрати, як складова економічної системи підприємства, виконують не лише облікову, а й багатофункціональну роль, що охоплює управлінський, фінансовий, інформаційний та регуляторний виміри. Їх функціональне призначення проявляється у здатності забезпечувати взаємозв'язок між використанням ресурсів і досягненням запланованих економічних результатів, формуючи основу для прийняття стратегічних та оперативних рішень у межах усіх рівнів управління.

Передусім, витрати виконують *оціночну функцію*, яка полягає у забезпеченні кількісного, здебільшого вартісного, вимірювання спожитих у процесі виробництва ресурсів, що дозволяє визначити фактичну собівартість продукції, робіт чи послуг, порівнювати її з плановими показниками, а також із витратами інших господарюючих суб'єктів, і є важливою умовою підвищення конкурентоспроможності.

Важливою є також *контрольна функція*, яка забезпечує постійне спостереження за рівнем і структурою витрат, виявлення відхилень від нормативів чи кошторисів, а також оперативне реагування на нераціональне використання ресурсів, саме ця функція дозволяє впроваджувати механізми внутрішнього контролю, аудитів і ревізій, сприяючи зменшенню втрат і підвищенню економічної дисципліни.

Наступною є *регулююча функція*, що проявляється у можливості цілеспрямованого впливу на витрати через систему планування, нормування та бюджетування. Підприємство може визначати пріоритетні напрями ресурсного забезпечення, оптимізувати витратні статті залежно від змін у ринковому середовищі, знижувати або перерозподіляти витрати задля досягнення більшої економічної віддачі.

Не менш значущою є *інформаційна функція*, яка полягає у забезпеченні всіх рівнів управління достовірною, своєчасною та аналітично опрацьованою інформацією щодо обсягу, структури, динаміки витрат.

У ринкових умовах все більшої актуальності набуває *стимулююча функція* витрат, яка виявляється у здатності формувати внутрішню мотивацію до економного використання ресурсів, запровадження енерго- та ресурсозберігаючих технологій, впровадження інновацій.

Окремо слід виділити *формувальну функцію*, яка проявляється у ролі витрат як основи для калькулювання собівартості продукції, визначення цінової політики, податкового навантаження та фінансових результатів. Саме через структуру витрат формується прибуток як кінцева мета більшості підприємств у ринковій економіці.

У сукупності зазначені функції забезпечують системність, цілеспрямованість та результативність управління витратами на підприємстві, їх взаємозв'язок створює передумови для розвитку ефективної системи обліку та контролю витрат, адаптованої до умов галузевої специфіки, технологічних процесів і зовнішньоекономічного середовища.

## 1.2. Нормативно-правова база обліку витрат та калькулювання собівартості

Організація обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в Україні здійснюється на основі системи нормативно-правових актів, що здійснюють регулювання правил ведення бухгалтерського обліку, порядок визначення фінансових результатів, складання звітності та формування собівартості. Ця система охоплює закони України, підзаконні акти, національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, галузеві методичні рекомендації та внутрішні нормативні документи підприємства.

Ключовим документом, який визначає загальні засади бухгалтерського обліку в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. Цей закон закріплює основні принципи ведення обліку, зокрема повноти, обачності, превалювання сутності над формою, а також визначає обов'язок суб'єктів господарювання вести облік витрат у розрізі видів діяльності. Відповідно до вимог Закону, облік витрат має забезпечувати формування достовірної інформації для складання фінансової звітності, аналізу ефективності діяльності та прийняття управлінських рішень.

Найважливішим нормативним актом є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Цей закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Згідно даного документу бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємствами, так як фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку. Згідно даного закону питання організації бухгалтерського обліку на підприємстві, відповідальність за правильність його ведення несе власник або уповноважений орган, який здійснює керівництво підприємством відповідно до законодавства та установчих документів [11].

З методологічної точки зору важливу роль відіграють Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), серед яких особливої уваги заслуговують:

- П(С)БО 16 «Витрати» є одним із ключових нормативних документів, який регулює методологічні засади формування, визнання, оцінки, обліку та відображення витрат у фінансовій звітності. Його норми поширюються на всі підприємства, організації та установи (крім бюджетних), незалежно від форм власності, що ведуть облік за національними стандартами. [26].

Відповідно до п. 6 П(С)БО 16, витрати визначаються як «зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком розподілу прибутку між власниками)».

Згідно з положенням, витрати визнаються за наступних умов:

- якщо їх оцінка може бути достовірно визначена;
- якщо відбулося зменшення майбутніх економічних вигод;
- якщо це зменшення піддається вимірюванню та документальному підтвердженню.

П(С)БО 16 класифікує витрати за їх функціональним призначенням у межах діяльності підприємства, а також за участю у виробничому процесі та розкриває особливості формування собівартості.

Усі витрати, визнані відповідно до П(С)БО 16, відображаються у Звіті про фінансові результати (ф. №2). Тут наводяться:

- собівартість реалізованої продукції;
- адміністративні та збутові витрати;
- інші операційні витрати;
- фінансові, інші та надзвичайні витрати.

Таким чином, П(С)БО 16 безпосередньо впливає на чистий прибуток (збиток) підприємства та забезпечує прозорість для внутрішніх і зовнішніх користувачів фінансової інформації.

- П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» встановлює єдині вимоги до складання Звіту про фінансові результати, в якому узагальнюються всі витрати підприємства за звітний період, та визначає структуру витрат у розрізі елементів діяльності: собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Завдяки П(С)БО 3 витрати підприємства систематизуються та розкриваються в офіційній фінансовій звітності для користувачів інвесторів,

кредиторів і контролюючих органів і забезпечує прозорість фінансової інформації, дозволяючи порівнювати витрати між різними підприємствами й оцінювати їхню ефективність.

- П(С)БО 30 «Біологічні активи», який актуальний для аграрних підприємств і регулює порядок визнання та оцінки витрат, пов'язаних із біологічними перетвореннями.

Для підприємств, які застосовують міжнародні стандарти фінансової звітності, облік витрат здійснюється згідно з вимогами МСБО (IFRS), зокрема:

- МСБО 2 «Запаси» що визначає порядок формування собівартості продукції, що включає витрати на переробку, прямі та непрямі витрати;

- МСБО 41 «Сільське господарство» що регулює визнання витрат у процесі трансформації біологічних активів;

- МСБО 1 «Подання фінансової звітності» містить вимоги щодо розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності.

Окремо слід зазначити податкове законодавство, зокрема Податковий кодекс України, який визначає правила податкового обліку витрат для цілей оподаткування прибутку підприємств. У межах податкового обліку витрати поділяються на прямі й непрямі, а їх визнання залежить від принципу нарахування та документального підтвердження.

У системі нормативно-методичного забезпечення діяльності аграрних підприємств важливе місце посідають Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України № 132 від 18 травня 2001 року. Цей документ відіграє ключову роль у формуванні обґрунтованої та достовірної собівартості продукції в умовах специфіки галузі, яка характеризується біологічними циклами виробництва, сезонністю, багатогалузевістю та природно-кліматичною залежністю. [30].

Рекомендації визначають методологічні та організаційні засади ведення обліку витрат, планування калькуляцій та розподілу витрат між видами продукції, та спрямовані на уніфікацію підходів до калькулювання собівартості в аграрному секторі, де традиційні методи обліку не завжди дозволяють точно відобразити реальну картину витрат через складність виробничих процесів.

Особливістю рекомендацій є те, що вони враховують поділ витрат за об'єктами обліку (культури, види тварин, послуги тощо) та за статтями витрат, що дозволяє вести детальний облік витрат у розрізі структурних підрозділів. В рослинництві виокремлюються витрати за культурами та технологічними операціями, а в тваринництві - за видами продукції (молоко, м'ясо, молодняк), що забезпечує точність при визначенні собівартості одиниці продукції.

Рекомендації містять типові калькуляційні схеми, які використовуються для планування і обліку собівартості як у річному розрізі, так і в розрізі окремих періодів, що особливо важливо в умовах сезонного виробництва, та передбачають порядок розподілу загальновиробничих і загальногосподарських витрат, що забезпечить їх включення до вартості продукції, робіт і послуг.

Методичні рекомендації акцентують увагу на формуванні планових калькуляцій, які слугують основою для складання виробничих бюджетів і внутрішнього контролю за дотриманням запланованих витрат, що дозволяє підприємствам не лише вести облік, а й здійснювати ефективне управління витратами, запобігаючи їх перевитраті та виявляючи резерви економії.

Методичні рекомендації також передбачають ведення внутрішнього обліку, що дозволяє аграрним підприємствам формувати облікову політику з урахуванням власної структури, ресурсної бази та обсягів виробництва, Завдяки цьому господарства отримують можливість адаптувати загальні принципи калькулювання до індивідуальних умов функціонування, підвищуючи точність фінансового планування та звітності.

Методичні рекомендації № 132 виступають інструментом забезпечення прозорості, достовірності та економічної обґрунтованості обліку витрат і собівартості в сільському господарстві. Їхнє застосування сприяє підвищенню фінансової дисципліни, покращенню контролю за витратами та формуванню економічно ефективної структури виробництва.

Водночас значну роль у системі нормативного регулювання відіграють внутрішні нормативні документи підприємства - накази про облікову політику, робочі плани рахунків, інструкції з обліку витрат, положення про бюджетування та калькулювання. Вони адаптують загальнонаціональні вимоги до специфіки діяльності конкретного підприємства, враховуючи галузеву структуру, організаційну форму та техніко-технологічні особливості виробництва.

### 1.3. Специфічні особливості обліку витрат та калькулювання собівартості в сільському господарстві

Як зазначає Мошковська О.А. « Сільське господарство є однією з найважливіших галузей економіки України, яка в умовах військової агресії забезпечує продовольчу безпеку держави та формує значну частину ВВП. Водночас, специфіка сільськогосподарського виробництва зумовлює необхідність адаптації бухгалтерського обліку до умов, що суттєво відрізняються від інших сфер господарювання. При цьому аграрний сектор є галуззю, для якої характерна висока ресурсомісткість, відповідно в сільському господарстві витрати на виробництво продукції відіграють ключову роль у формуванні економічних результатів, а структура витрат, безпосередньо, визначає собівартість продукції, рівень прибутковості та конкурентоспроможність сільськогосподарського підприємства.» [21, с 90]

На нашу думку сільське господарство як особлива галузь матеріального виробництва має низку специфічних рис, що безпосередньо впливають на

організацію обліку витрат та методи калькулювання собівартості продукції. Біологічний характер виробничих процесів, сезонність, технологічна неоднорідність, складна структура продукції, залежність від природно-кліматичних умов і тривалий виробничий цикл зумовлює потребу у застосуванні адаптованих підходів до обліку витрат.

Однією з ключових особливостей є тривалість виробничого циклу, яка в окремих випадках виходить за межі звітного періоду (наприклад, багаторічні насадження, відгодівля великої рогатої худоби, виведення нових порід), та зумовлює необхідність формування витрат майбутніх періодів, їх розподілу між культурами або тваринами, а також коректного визначення моменту визнання витрат у складі собівартості

Ще однією характерною рисою є поєднання різних видів діяльності в межах одного підприємства (рослинництво, тваринництво, переробка, надання послуг), у цьому контексті важливим є чітке розмежування витрат між видами діяльності, що забезпечується через ведення аналітичного обліку за об'єктами витрат: культурами, видами тварин, структурними підрозділами. Таке розподілення дозволяє точно визначати собівартість кожного виду продукції та приймати ефективні управлінські рішення на основі рентабельності окремих напрямів.

Сезонність виробництва також накладає свій вплив на облік витрат, так упродовж частини року підприємство не отримує готової продукції, однак несе значні витрати, які повинні бути належно згруповані, відображені та перенесені на відповідний період, коли буде отримано результат, ця особливість потребує впровадження ретельного обліку незавершеного виробництва, що відіграє важливу роль у забезпеченні достовірності фінансової звітності.

Важливим аспектом є високий рівень непрямих витрат у структурі сільськогосподарської продукції. Часто важко ідентифікувати конкретну суму витрат, яка відноситься до окремого об'єкта калькулювання, тому застосовуються методи розподілу загальновиробничих витрат за пропорційними

показниками (наприклад, за людино-годинами, кількістю оброблених гектарів, обсягом продукції тощо). Це є важливим для розрахунку собівартості.

Сільське господарство характеризується біологічними перетвореннями, які складно оцінити на кожному етапі виробництва, тому підприємства мають вести облік біологічних активів і біологічних витрат відповідно до вимог П(С)БО 30 та, за потреби, застосовувати оцінку за справедливою вартістю. Виникає потреба в додаткових аналітичних регістрах, що відображають рух кормів, насіння, добрив, ветеринарних препаратів тощо, які є важливою частиною калькуляції продукції.

Не менш важливою є роль облікової політики, яка має враховувати специфіку аграрного підприємства: структуру виробництва, використання техніки, застосування найманої праці, системи оплати, спосіб реалізації продукції (оптом, у роздріб, через посередників). Облікова політика визначає правила розподілу витрат, використання калькуляційних методів (нормативний, позамовний, попроцесний) і періодичність формування калькуляцій.

Щодо методів калькулювання, то найпоширенішим у сільському господарстві є нормативно-фактичний метод, який базується на порівнянні запланованих (нормативних) витрат із фактично понесеними. Цей метод дозволяє швидко виявляти відхилення, аналізувати причини нераціонального використання ресурсів і впроваджувати заходи щодо їх оптимізації. Водночас застосовуються й інші методи: попроцесний - у масовому виробництві (наприклад, молоко), позамовний - у виробництві послуг або робіт на замовлення (наприклад, послуги з обробітку ґрунту).

Облік витрат і калькулювання собівартості в сільському господарстві є складною системою, що потребує адаптації загальноприйнятих методів до галузевої специфіки. Високий ступінь біологічної та фінансової невизначеності зумовлює необхідність формування гнучкої облікової системи, яка базується на принципах точності, своєчасності, аналітичної деталізації та прозорості.

## РОЗДІЛ 2.

### ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ФЕРМЕРСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА «РУСЛІВ» ТА СТАН ОБЛІКУ ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ

#### 2.1. Організаційно-економічна характеристика діяльності фермерського господарства

Фермерське господарство «Руслів» є сучасним аграрним підприємством, що здійснює діяльність на основі приватної форми власності та функціонує відповідно до Закону України «Про фермерське господарство». Господарство розташоване у с. Чуків Немирівської територіальної громади Вінницької області

Структура управління ФГ «Руслів» має лінійно-функціональну модель, яка поєднує централізоване управління з елементами виробничої автономії окремих підрозділів. В ФГ «Руслів» в 2025 році працює 14 осіб, включаючи керівника, фахівців і виробничий персонал. Очолює господарство голова фермерського господарства, який здійснює загальне стратегічне управління, координує фінансову діяльність, веде перемовини із зовнішніми контрагентами та відповідає за розвиток підприємства.

Під керівництвом голови функціонують наступні основні виробничо-управлінські напрями:

Рослинництво є базовим напрямом діяльності, що охоплює обробіток ґрунту, сівбу, догляд за посівами та збирання врожаю. Цей підрозділ обслуговується:

- механізаторами, які забезпечують експлуатацію техніки (трактори, сівалки, обприскувачі, комбайн);

- агрономом , який відповідає за технологію вирощування культур, вибір сортів, контроль за якістю польових робіт і захист рослин.

Переробка сільськогосподарської продукції здійснюється на трьох малих виробничих об'єктах:

- крупорушка, де здійснюється очищення і дроблення зерна;
- млин, що забезпечує виробництво борошна для реалізації або власних потреб;
- олійня, де виготовляється нерафінована олія шляхом холодного пресування насіння соняшнику.

Бухгалтерський та фінансовий облік зосереджений в руках одного бухгалтера, який забезпечує ведення обліку витрат, облік виробництва та реалізації, розрахунки із контрагентами, складання податкової та фінансової звітності, а також співпрацю з контролюючими органами.

Допоміжні функції (постачання, збут, складський облік, охорона, логістика) виконуються працівниками суміщених посад - двоє працівників виконують сезонні функції водія, експедитора, комірника та обслуговують господарські споруди.

ФГ «Руслів» має достатньо розвинену матеріально-технічну базу, яка забезпечує повний цикл виробництва від підготовки ґрунту до зберігання та реалізації продукції. У господарстві наявні:

- сільськогосподарська техніка: трактори різної потужності, сівалки, культиватори, обприскувачі, зернозбиральні комбайни;
- приміщення та обладнання для переробки вирощеної продукції (млин, олійня, крупорушка )
- зерносховища та склади для зберігання врожаю, добрив і насіння;
- ремонтно-механічні майстерні, що забезпечують технічне обслуговування машинно-тракторного парку.
- адміністративні приміщення.

Всі виробничі об'єкти обладнані електропостачанням, водозабезпеченням та комунікаційною інфраструктурою, що відповідає вимогам техніки безпеки та охорони праці.

Господарство спеціалізується тільки на вирощуванні рослинницької продукції, у структурі посівних площ переважають зернові (пшениця озима, ячмінь ярий), технічні (соняшник, кукурудза на зерно, ріпак, горох),. Також господарство здійснює часткову промислову переробку вирощеної продукції (крупорушка, млин та олійня)

Однією з важливих характеристик діяльності є високий рівень сезонності та залежність від природно-кліматичних умов, що зумовлює потребу в гнучкому плануванні витрат, наявності резервів та ефективному обліку споживаних ресурсів. У зв'язку з цим, у господарстві діє система внутрішньогосподарського контролю, що включає облік витрат за культурами, видами продукції, центрами відповідальності, що дає змогу точно визначати собівартість і рівень рентабельності окремих напрямів діяльності.

Ефективна організація бухгалтерського обліку є однією з ключових складових управлінської системи фермерського господарства «Руслів», адже вона забезпечує формування достовірної інформації про господарські процеси, рівень витрат, обсяги виробництва та фінансові результати діяльності. Облікова система господарства функціонує відповідно до положень Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, а також внутрішньої облікової політики, затвердженої наказом керівника.

У фермерському господарстві «Руслів» застосовується централізована модель бухгалтерського обліку, при якій ведення облікових операцій зосереджено в руках бухгалтера, що безпосередньо підпорядковується голові господарства.

Бухгалтерський облік ведеться за з використанням електронної облікової системи, адаптованої до аграрної специфіки (BAS АГРО), що дозволяє автоматизувати основні процеси - від первинного документообігу до складання фінансової та податкової звітності. Первинні документи (накладні, лімітно-забірні карти, акти виконаних робіт, платіжні доручення тощо) формуються відповідно до вимог П(С)БО та зберігаються згідно з затвердженою номенклатурою справ.

У структурі бухгалтерського обліку чітко виокремлено ділянки обліку: облік основних засобів, облік матеріалів, облік праці та розрахунків із персоналом, облік витрат і доходів, а також формування фінансових результатів. Особливу увагу приділено обліку витрат видами діяльності рослинництвом та переробкою із розподілом за культурами, технологічними процесами, що забезпечує точність при визначенні собівартості продукції.

Ще одним елементом облікової системи є внутрішній облік і контроль. Ведеться облік фактичних витрат по кожній одиниці техніки, виду культури що дозволяє не лише вести документацію для звітності, але й здійснювати управлінський аналіз ефективності виробництва. Це в свою чергу забезпечує прозорість витрат, своєчасне виявлення неефективного використання ресурсів і прийняття оперативних рішень на рівні керівництва господарства.

Організація обліку в фермерському господарстві «Руслів» побудована на принципах системності, аналітичної деталізації, нормативності та оперативності. Застосування сучасних програмних засобів, дотримання національних стандартів і впровадження внутрішнього контролю забезпечують високий рівень достовірності облікової інформації, що слугує надійною основою для управління витратами, калькулювання собівартості та планування розвитку підприємства.

Проведемо дослідження основних показників діяльності фермерського господарства «Руслів»

Таблиця 2.1

Основні показники діяльності фермерського господарства «Руслів»  
в 2022- 2024 роках

Показники	2022 рік	2023 рік	2024 рік	Відхилення 2024 р від 2022 р.	
				+ , -	%
Доходи господарства тис. грн	30882,2	34896,6	31867,2	985,0	103,2
в т.ч чистий дохід тис. грн	29443,3	34688,3	31862,7	2419,4	108,2
Витрати господарства, тис .грн	23554,2	24811,7	28103,3	4549,1	119,3
в т.ч. собівартість пролукції, тис. грн.	23451,2	22429,9	24417,7	966,5	104,1
Валовий прибуток, тис. грн.	5992,1	12258,4	7445,0	1452,9	124,2
Чистий прибуток тис. грн.	5664,5	10084,9	3763,9	-1900,6	66,4
Вартість майна, тис. грн.	36885,2	40499,2	38424,1	1538,9	104,2
Вартість необоротних активів, тис. грн	5421,6	6685,6	5884,5	462,9	108,5
в т.ч. основні засоби , тис. грн	4987,2	6142,3	4839,3	-147,9	97,0
Вартість оборотних активів, тис. грн	31463,6	33813,6	32542,6	1079,0	103,4
Вартість власного капіталу , тис. грн.	22543,2	24886,0	26568,0	4024,8	117,9
Вартість залученого капіталу, тис. грн.	14342,2	15613,2	11856,1	-2486,1	82,7
Середньо -спискова чисельність осіб, чол.	14,0	15,0	14,0	0,0	100,0
Продуктивність праці, тис. грн / особа	2205,9	2326,4	2276,2	70,4	103,2
Фондовіддача, грн	5,4	5,2	5,4	0,0	99,7
Рентабельність виробництва продукції %	25,6	54,7	30,5	4,9	119,3
Рентабельність активів %	15,4	24,9	9,8	-5,6	63,8

Упродовж 2022–2024 років у діяльності господарства «Руслів» спостерігаються як позитивні, так і негативні тенденції розвитку. Загальні доходи підприємства за аналізований період зросли з 30 882,2 тис. грн до 31 867,2 тис. грн, тобто на 3,2 %, що свідчить про незначне, але стабільне розширення господарської діяльності. При цьому чистий дохід збільшився на 8,2 %, що вказує на певне поліпшення фінансових результатів основної діяльності. Водночас витрати підприємства зросли більш високими темпами на 19,3 %, що негативно позначилося на кінцевих фінансових результатах. Особливо помітним є зростання витрат у 2024 році при незначному збільшенні обсягів доходів, що свідчить про зниження ефективності управління витратами.

Валовий прибуток господарства за аналізований період зріс на 24,2 %, що є позитивною тенденцією, однак чистий прибуток, навпаки, скоротився на 33,6 %, з 5664,5 тис. грн у 2022 році до 3763,9 тис. грн у 2024 році. Така ситуація свідчить про те, що фермерське господарство «Руслів» зіткнулося зі зростанням собівартості та інших непрямих витрат, що знизило загальну прибутковість. Зменшення чистого прибутку негативно вплинуло на рівень рентабельності активів, який скоротився з 15,4 % до 9,8 %, тобто на 36,2 %, що вказує на менш ефективне використання ресурсного потенціалу. Водночас рентабельність виробництва зросла з 25,6 % до 30,5 %, що свідчить про певне покращення операційної ефективності.

Аналіз структури майна підприємства показує незначне зростання його загальної вартості на 4,2 %. Необоротні активи збільшилися на 8,5 %, що свідчить про оновлення або розширення виробничої бази, хоча вартість основних засобів дещо зменшилася (на 3,0 %), імовірно, унаслідок амортизації або вибуття частини майна. Оборотні активи зросли на 3,4 %, що покращило ліквідність підприємства. Власний капітал збільшився на 17,9 %, тоді як залучений капітал зменшився на 17,3 %, що свідчить про зниження боргового навантаження та підвищення фінансової незалежності підприємства.

Продуктивність праці протягом досліджуваного періоду підвищилася на 3,2 %, що є помірним, але позитивним показником. Фондовіддача залишилася практично незмінною (99,7 % від рівня 2022 року), що означає стабільність у використанні основних засобів без суттєвого підвищення ефективності.

У цілому фінансово-економічний стан господарства «Руслів» у 2024 році можна охарактеризувати як відносно стабільний та демонструє здатність підтримувати зростання доходів і власного капіталу, проте високі темпи збільшення витрат і зниження чистого прибутку свідчать про необхідність оптимізації витратної частини, удосконалення системи управління ресурсами та підвищення ефективності використання активів.

## 2.2 Організація первинного, синтетичного та аналітичного обліку витрат у фермерському господарстві

Раціональна організація обліку витрат у фермерському господарстві є фундаментом для формування достовірної інформації про собівартість продукції, ефективність використання ресурсів та фінансові результати діяльності. У фермерському господарстві «Руслів» облік витрат здійснюється в чіткій взаємодії трьох рівнів: первинного, синтетичного та аналітичного обліку, кожен з яких виконує специфічну функцію у загальній інформаційній системі підприємства.

На першому рівні обліковий процес базується на первинному документуванні господарських операцій, що відображають фактичне споживання ресурсів у процесі виробництва.

Первинні документи – це першоджерело інформації про здійснені господарські операції. Така інформація формується, як правило, в момент здійснення операції. Правильна організація первинного обліку визначає якість системи обліку і контролю на підприємстві в цілому, оскільки він є першим її етапом.

У ФГ «Руслів» первинний облік ведеться оперативно, згідно з графіком документообігу, затвердженим внутрішнім наказом. Для фіксації витрат використовуються стандартизовані та адаптовані до аграрної діяльності форми документів, серед яких:

- Лімітно-забірні карти – для обліку списання насіння, добрив, ПММ;
- Акти виконаних робіт – для документування посіву, обприскування, культивування тощо;
- Шляхові листи трактористів-машиністів – для визначення обсягу механізованих робіт;
- Накладні внутрішнього переміщення – при передачі матеріалів, палива або продукції між підрозділами;

- Акти на списання витрат – при завершенні виробничого циклу.

Відповідальними за ведення первинної документації є механізатори, комірники, зоотехнік, агроном, а також бухгалтери, які здійснюють контроль за правильністю оформлення та своєчасним поданням документів до обліку.

Загальна схема первинних документів з обліку витрат і виходу продукції рослинництва, що застосовується у фермерському господарстві «Руслів» представлена на рис. 2.1.

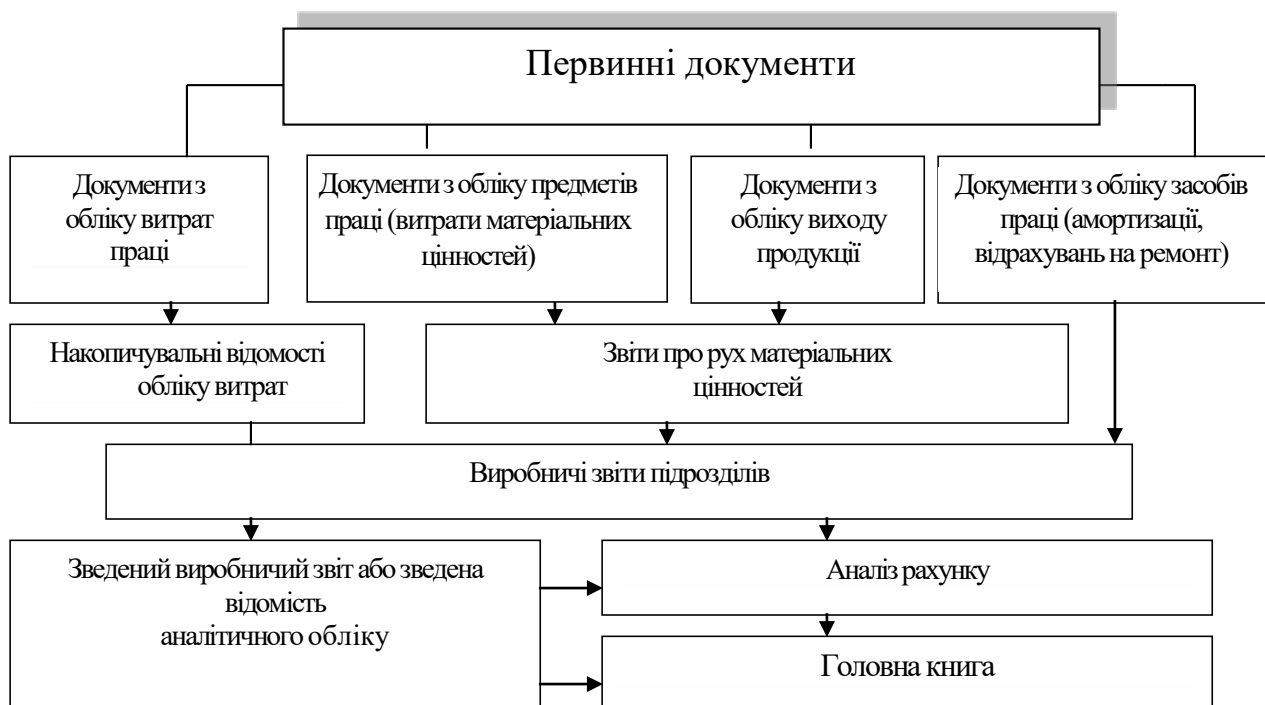


Рис. 2.1. Схема відображення записів у документах з обліку витрат і виходу продукції рослинництва у Фермерському господарстві «Руслів»

На рівні синтетичного обліку вся первинна інформація групується за економічними елементами та видами витрат згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку. Основними рахунками для узагальнення витрат у ФГ «Руслів» є:

23 «Виробництво» облік витрат за напрямками основної діяльності-рослинництво;

91 «Загальновиробничі витрати» акумуляція витрат, що не можна прямо віднести до конкретного об'єкта;

92 «Адміністративні витрати» витрати на загальне управління (заробітна плата апарату, офісні витрати);

93 «Витрати на збут» транспортування, пакування, зберігання продукції;

94 «Інші операційні витрати» втрати від псування продукції, витрати на утримання інфраструктури тощо.

Записи здійснюються з використанням програмного забезпечення BAS АГРО, що забезпечує автоматизацію обробки інформації та мінімізацію ризику помилок. Облікові дані систематизуються щомісяця для подальшого віднесення на відповідні об'єкти калькулювання.

Аналітичний облік у ФГ «Руслів» має деталізований характер, оскільки основною метою є не лише фіксація витрат, а й формування собівартості окремих видів продукції. Аналітичний облік ведеться в розрізі:

- об'єктів витрат: культура, поле, одиниця техніки;
- статей витрат: оплата праці, насіння, добрива, , амортизація;
- центрів відповідальності: рослинницький сектор, переробка;
- періодів: місяць, квартал, виробничий цикл.

Завдяки такому рівню деталізації забезпечується повна калькуляція собівартості продукції, контроль за використанням ресурсів у межах технологічних норм і можливість оперативного аналізу відхилень від планових показників.

Аналітичний облік також дозволяє вести облік витрат у незавершеному виробництві, що є критично важливим у аграрному секторі, де період між витратами і отриманням готової продукції може тривати кілька місяців. Усі операції документуються в облікових регістрах, зокрема відомостях обліку витрат по культурах, актах калькулювання, зведеннях за витратними статтями.

Об'єктами аналітичного обліку витрат на ФГ «Руслів» є окремі культури та групи культур. Так у ФГ «Руслів» відкривають наступні рахунки для обліку витрат: «Озима пшениця», «Жито», «Ячмінь», «Ріпак», «Кукурудза», по групах культур – «Зернові», «Технічні культури». Об'єктом обліку також є виконані роботи в незавершеному виробництві (витрати під урожай наступного року) – оранка на зяб, лушення, внесення добрив тощо.

Витрати на ФГ «Руслів» обліковують за статтями:

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- насіння і посадковий матеріал;
- добрива;
- засоби захисту рослин;
- роботи та послуги;
- витрати на утримання основних засобів;
- інші витрати;
- загальновиробничі витрати.

Для обліку виробництва продукції рослинництва використовують рахунок 231 «Рослинництво», по дебету якого відображають прямі та розподілені загальновиробничі витрати. По кредиту цього рахунку відображають оприбуткування отриманої продукції, а також списання витрат внаслідок загибелі посівів.

На протязі звітного періоду в дебет рахунку 231 відносяться тільки прямі матеріальні, прямі трудові, інші прямі витрати, а також втрати від браку. Втрати від браку (в межах норм), якщо вони є, відносяться в дебет рахунку 23 згідно актів та рішень керівника.

В кінці року в господарстві за встановленою методикою визначають фактичну собівартість одержаної від врожаю продукції зернових культур і планову собівартість коригують до фактичного рівня по кожній культурі. Суму

коригування відображають по кредиту субрахунку 231 і дебету тих рахунків, де була використана продукція рослинництва врожаю поточного року (23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» тощо).

Облік формування витрат на виробництво продукції рослинництва в ФГ «Руслів» наведено у табл. 2.2

Таблиця 2.2

Основні господарські операції з обліку виробництва та виходу продукції рослинництва в ФГ «Руслів»

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Списано на виробництво продукції витрати матеріальних ресурсів	23	20
2	Віднесено витрати незавершеного виробництва та витрати поточного року, що підлягають розподілу	231	231
3	Включено до витрат виробництва вартість послуг допоміжних виробництв	231	234
4	Віднесено на продукцію рослинництва виробничі витрати	231	91
5	Прийнято до оплати рахунки постачальників за послуги	231	63
6	Списано на рослинництво витрати на ремонт основних засобів	231	234
7	Списано на витрати виробництва вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів при передачі їх в експлуатацію	231	22
8	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються при вирощуванні продукції рослинництва	231	131
9	Віднесено на собівартість виробництва продукції рослинництва відповідну частину витрат майбутніх періодів	231	39
10	Нараховано оплату праці працівникам, безпосередньо зайнятих у технологічному процесі виробництва	231	66
11	Проведено відрахування на соціальні заходи із зарплати згідно з чинним законодавством	231	65
12	Оплачено підзвітними особами витрати на відрядження пов'язані із вирощуванням продукції рослинництва	231	372
13	Нараховано резерв на оплату відпусток працівникам, зайнятих вирощуванням продукції рослинництва.	231	471
14	Відображено заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб виробництва продукції рослинництва	231	685

Для обліку і узагальнення інформації про наявність і рух продукції рослинництва в ФГ «Руслів» використовують рахунок 27: за дебетом

відображають надходження продукції, за кредитом – вибуття продукції внаслідок продажу, безоплатної передачі тощо.

Відображення на бухгалтерських рахунках руху продукції рослинництва наведено в табл. 2.3

Таблиця 2.3

## Господарські операції з обліку виходу продукції рослинництва

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Оприбуткування готової продукції зернових культур від виробництва	27	231
2	Сторнування вартості невикористаних відходів, що одержують при сортуванні та доробці зерна (запис методом “червоне сторно”)	27	231
3	Передача продукції однією матеріальною особою	27	27
4	Оприбуткування надлишків готової продукції зернових культур	27	719
5	Оприбуткування продукції, закупленої у громадян за договорами, а також прийнятої для реалізації від населення	27	377
6	Оприбутковано безоплатно одержану готову продукцію зернових	27	719
7	Віднесення калькуляційних різниць у кінці року на залишок готової продукції на складі методом допроводки (якщо фактична собівартість вище планової)	27	231
8	Сторнуються в кінці року калькуляційні різниці по продукції, яка залишилась на складі методом “червоне сторно” (фактична собівартість нижче планової)	27	231
9	Після визначення цільового призначення готова продукція відноситься на насіння	208	27
10	Уцінка готової продукції врожаю минулих років	946	27
11	Витрати готової продукції на потреби виробництва	231	27
12	Реалізація готової продукції за плановою собівартістю на суму виручки по цінах реалізації	901,30 36,377	27, 701
13	Видача продукції зернових в рахунок оплати праці (натуроплата) за планово-обліковими цінами за цінами реалізації	901 661	27 701
14	Списання продукції, знищеної в результаті стихійного лиха	991	27
15	Виявлення нестачі готової продукції при інвентаризації	947	27
16	Безоплатна передача продукції	949	27

Важливим кінцевим результатом обліку є система звітності яка виконує важливу інформаційну, контрольну та аналітичну функції. Основним джерелом формування показників звітності є дані первинного, синтетичного та аналітичного обліку витрат, які обробляються в межах поточної бухгалтерської системи. Всі форми звітності згруповано за напрямками: фінансова, податкова, внутрішня та статистична.

Фінансова звітність формується на основі Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та є інструментом зовнішньої комунікації із зацікавленими користувачами кредиторями, інвесторами, органами влади. З обліку витрат до фінансової звітності потрапляють узагальнені дані про собівартість продукції, адміністративні, збутові та інші витрати. Основні форми фінансової звітності:

Форма №1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан) — малі підприємства” є основною складовою фінансової звітності суб’єктів малого підприємництва та призначена для узагальнення інформації про наявність, склад і розміщення активів, а також про джерела їх утворення на певну дату. Цей документ відображає фінансовий стан підприємства на звітну дату та дозволяє оцінити його ліквідність, платоспроможність і фінансову стійкість.

Форма №2 “Звіт про фінансові результати (малі підприємства)” є основним документом фінансової звітності, що узагальнює інформацію про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства за звітний період. Вона призначена для визначення кінцевого результату господарської діяльності — прибутку або збитку — та для оцінки ефективності використання ресурсів підприємства. Звіт про фінансові результати відображає формування чистого доходу, собівартості реалізованої продукції, валового, операційного та чистого прибутку, що дає можливість користувачам здійснювати комплексний аналіз фінансових результатів діяльності.

Податкова звітність у ФГ «Руслів» формується на основі податкового обліку, який ведеться паралельно з бухгалтерським та ґрунтується на положеннях Податкового кодексу України. Основні форми, що містять інформацію про витрати це:

- Декларація з податку на прибуток підприємств – витрати обліковуються у складі операційних та інших витрат, за правилами податкових різниць (у разі застосування загальної системи).

- Податкова декларація платника єдиного податку (4 група) – хоча витрати не впливають на базу оподаткування, їх облік ведеться для підтвердження ведення сільськогосподарської діяльності.

- Декларація з ПДВ – вказується податковий кредит за витратами на матеріальні ресурси (ПММ, добрива, запчастини), придбаними для потреб господарства.

ФГ «Руслів» формує внутрішню звітність для оперативного управління витратами, планування собівартості та контролю економічної ефективності. Ці звіти не мають уніфікованої форми, але виконують критично важливу функцію для менеджменту:

- Зведені звіти про фактичні витрати за культурами / тваринами – складаються щомісячно та щосезонно, порівнюються з нормативами.

- Порівняльні таблиці планових і фактичних витрат – виявляють перевитрати чи економію.

- Звіти по об'єктах калькулювання – включають всі статті витрат у розрізі продукції (наприклад, собівартість 1 тонни пшениці чи 1 літра олії).

- Акти внутрішнього аналізу витрат – використовуються для оцінки ефективності використання ресурсів та виявлення слабких місць.

Ця звітність забезпечує базу для прийняття управлінських рішень щодо технологічних змін, модернізації техніки або оптимізації персоналу.

ФГ «Руслів» подає статистичну звітність до органів державної статистики, у якій частково відображаються витрати на виробництво. Вона ґрунтується на узагальнених облікових даних і заповнюється відповідно до методик Держстату:

Форма 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарського підприємства» – містить показники витрат за видами продукції, кількість спожитих ресурсів, енергоносіїв, добрив.

Система звітності з обліку витрат у фермерському господарстві «Руслів» охоплює як зовнішній рівень через податкову, фінансову та статистичну звітність, так і внутрішній через управлінські звіти.

### 2.3 Калькулювання собівартості продукції в діяльності фермерського господарства та напрямки їх удосконалення

Калькулювання собівартості продукції є важливою складовою облікової та управлінської системи будь-якого сільськогосподарського підприємства. У фермерському господарстві «Руслів», де поєднуються рослинницьке виробництво та переробка сільськогосподарської продукції, методи калькулювання собівартості мають бути адаптованими до особливостей технологічних процесів, сезонного характеру діяльності, багатоступеневого виробництва та обмеженого кадрового ресурсу.

В сучасній практиці в галузі сільського господарства найбільш поширені наступні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: простий, «верібл-костинг», попроцесний та нормативний методи. Більшість із досліджуваних сільськогосподарських підприємств в тому числі і ФГ «Руслів» обрали до застосування простий метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції рослинництва, оскільки використання простого методу, дозволяє формувати дані відповідно до потреб контрольних функцій обліку. При цьому, необхідно враховувати, що здійснення поточного контролю витрат у

рослинництві вимагає врахування біологічних перетворень довгострокових та поточних активів рослинництва шляхом виконання багатьох технологічних операцій, які мають бути передбачені у бюджеті підрозділу, зокрема у технологічних картах.

Заслуговує на увагу ще один момент – це облік фактичних витрат рослинництва, що відносяться на конкретні види побічної продукції та наступна калькуляція собівартості всіх видів В діючій практиці розрізняють три різних підходи до формування витрат у рослинництві з метою оперативного контролю відповідно до особливостей технології:

- ведення обліку витрат на вирощування певної культури в розрізі робіт, передбачених технологією виробництва;

- ведення обліку витрат на вирощування певної культури за періодами робіт (основний обробіток ґрунту, снігозатримання, посівні роботи, догляд за посівами, збирання тощо);

- ведення обліку витрат лише по культурах, а по незавершеному виробництву під урожай наступного року – за роботами.

Собівартість продукції у ФГ «Руслів» розраховується на основі даних аналітичного обліку, які ведуться в розрізі культур, видів продукції, періодів та технологічних процесів. У господарстві застосовується поелементне групування витрат, відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» та Методичних рекомендацій Мінагрополітики України №132, що дозволяє формувати калькуляції, які відображають фактичне використання ресурсів і забезпечують управлінську обґрунтованість цінової політики та оцінку рентабельності.

Основними методами що використовуються є:

1. Нормативно-фактичний метод поєднує планові (нормативні) витрати з коригуванням на фактичні відхилення. Для кожного виду продукції (наприклад, зерно пшениці, борошно, нерафінована олія) встановлюються нормативи витрат на одиницю площі, тонну продукції або обсяг переробки. Фактичні витрати

фіксуються через первинну документацію, після чого розраховується собівартість із урахуванням відхилень.

Цей метод є прийнятним для невеликих агропідприємств таких як ФГ «Руслів», оскільки дозволяє порівнювати планові та фактичні витрати, виявляти перевитрати ресурсів, оптимізувати технології та забезпечує гнучкість управління.

Розглянемо приклад використання нормативно-фактичного методу калькулювання собівартості кукурудзи в умовах фермерського господарства «Руслів» в 2024 році, за якого планові (нормативні) витрати порівнюються з фактичними, визначаються відхилення, після чого розраховується скоригована фактична собівартість.

Вихідні дані: Площа посіву: 15 га

Урожайність: 6,2 т/га

Валове виробництво: 93 т

Таблиця 2.4.

Нормативні та фактичні витрати на вирощування кукурудзи в 2024

Стаття витрат	Нормативні витрати, грн	Фактичні витрати, грн	Відхилення (+/-)
1. Насіння	41 500	42 880	1 380
2. Добрива	60 000	69 700	9 700
3. Засоби захисту рослин (ЗЗР)	42 000	42 400	400
4. ПММ	44 000	48 950	4 950
5. Амортизація	19 800	19 800	0
6. Оплата праці з нарахуваннями	38 500	42 130	3 630
7. Ремонт техніки	40 000	42 360	2 360
8. Інші прямі витрати	20 000	22 450	2 450
9. Загальновиробничі витрати	20 000	28 680	8 680
Разом	325 800	359 350	33 550

Фактична собівартість виробництва 1 т. кукурудзи становить

$$= \frac{\text{Фактичні витрати}}{\text{Обсяг виробництва}} = \frac{359350}{93} = 3864 \text{ грн/ тона}$$

Таблиця 2.5.

Витрати на доочищення, сушку, обробку та зберігання 93 т кукурудзи

№	Стаття витрат	Одиниця виміру	Норма на 1 т, грн	Сума на 93 т, грн
1	Електроенергія (сушка, вентилятори)	кВт·год	90	8 370
2	Паливо для сушки	м <sup>3</sup> / кг	160	14 880
3	Оплата праці (оператори, техперсонал)	грн	60	5 580
4	Амортизація сушарки, очисного обладнання	грн	40	3 720
5	Витрати на обробку (інсектициди, пакети)	грн	25	2 325
6	Послуги лабораторії (вологість, засміченість)	грн	10	930
7	Транспортування (в межах господарства)	грн	12	1 116
8	Зберігання (енергія, охорона, облік)	грн	35	3 255
Разом витрат				40 176 грн
Середня вартість на 1 т кукурудзи				432 грн/т

Норми витрат є нормативними й можуть змінюватися залежно від фактичної вологості зерна, типу палива, тривалості зберігання та погодних умов. У сушці враховано витрати на енергоносії для доведення вологості до стандартних 14%. Обробка включає витрати на інсектицидну обробку зерна, пакувальні матеріали (у разі фасування), тощо. Амортизація розрахована пропорційно до обсягу обробки на сезон. Зберігання передбачає витрати на освітлення складу, охорону, періодичне вентилявання та контроль якості.

Загальна собівартість  $3864 + 432 = 4296$  грн./ т.

2. Попроцесний метод (у переробці) У напрямі переробки зерна та олійних культур в фермерському господарстві, що включає роботу крупорушки, млина і олійні, застосовується попроцесний метод калькулювання. Особливістю цього методу є розрахунок собівартості за стадіями обробки (наприклад: очищення зерна, подрібнення, фасування), з подальшим віднесенням витрат на одиницю кінцевої продукції.

Цей метод є доцільним у разі масового однотипного виробництва, де процес легко поділити на окремі етапи з фіксованими витратами (електроенергія, амортизація обладнання, оплата праці тощо). У ФГ «Руслів» собівартість продукції млина та олійні визначається щомісячно, з урахуванням кількості переробленої сировини та обсягу виходу готової продукції.

Розглянемо приклад калькулювання собівартості переробки кукурудзи в кукурудзяну крупу попроцесним методом. У фермерському господарстві «Руслів» після збирання врожаю кукурудзи частина зерна після обробки направляється на внутрішню переробку для виготовлення кукурудзяної крупи. Виробничий процес складається з кількох технологічних стадій, кожна з яких пов'язана з окремими витратами. Попроцесний метод калькулювання дозволяє визначити собівартість одиниці готової продукції з урахуванням витрат на кожному етапі переробки.

Вихідні дані:

Перероблено: 10 т кукурудзи

Собівартість 1 т. кукурудзи 2568 грн

Вихід готової продукції (крупа): 5,4 т

Відходи (висівки, пил, лузга): 4,6 т

Період калькулювання: жовтень 2024 року

Етапи переробки: очищення → луцення → подрібнення → фасування

Таблиця 2.6

## Розподіл витрат за процесами виробництва кукурудзяної крупи

Етап виробництва	Стаття витрат	Сума, грн
1. Очищення зерна	Електроенергія, зарплата	5 500
2. Луцнення та шліфування	Амортизація, зношування устаткування	2 900
3. Подрібнення	Робота дробарки, оплата праці	2 600
4. Фасування	Пакувальні матеріали, ручна праця	2 470
5. Адміністративні витрати	Облік, контроль, логістика	1 450
6. Інші витрати	Витрати на ремонт, техогляд	920
Разом витрати		15 840

Розрахунок собівартості переробки 1 т. кукурудзяної крупи

$$= \frac{\text{Фактичні витрати}}{\text{Обсяг виробництва}} = \frac{15840}{5,4} = 2933 \text{ грн/ тона}$$

Собівартість 1 т кукурудзяної крупи

$$4296 + 2933 = 7229 \text{ грн/ тона}$$

3. Позамовний метод (для послуг та дрібносерійної продукції) застосовується коли в господарстві виконуються замовлення на переробку сировини сторонніх клієнтів, або виготовляються обмежені партії спеціалізованої продукції (наприклад, мелене борошно певного помелу чи олія з насіння, наданого клієнтом), застосовується позамовний метод калькулювання.

У діяльності фермерського господарства «Руслів», як і в більшості аграрних підприємств, поряд із основною продукцією в процесі виробництва утворюється побічна продукція, яка має господарське значення та може бути використана або реалізована. До побічної продукції належать: солома, полова, лушпиння, висівки, жом, гній, стічні води з переробки, а також побічні продукти переробки (макуха, меляса тощо). Її калькулювання є важливою частиною процесу визначення

фактичної собівартості основної продукції, оскільки дозволяє перерозподілити частину витрат і тим самим зменшити витратну частину на основний продукт.

Процедура калькулювання побічної продукції в «Руслів» включає кілька послідовних етапів:

- Ідентифікація побічної продукції – на етапі збирання або переробки фіксуються обсяги побічного продукту (наприклад, тоннаж соломи після збирання пшениці чи макухи після виробництва олії).

- Оцінка побічної продукції здійснюється залежно від призначення, причому побічна продукція може оцінюватися за ринковими цінами (якщо реалізується), або за вартістю можливого заміщення (наприклад, макуха використовується як заміна покупних кормів);

Визначення частки витрат, що підлягають розподілу – відповідно до облікової політики, на побічну продукцію списується частка загальних витрат, пропорційно до її вартості в складі загального виходу продукції.

Розрахунок чистої собівартості основної продукції – зменшення загальних витрат на суму, віднесену на побічну продукцію, дозволяє обґрунтовано знизити собівартість основного продукту.

Наприклад в фермерському господарстві «Руслів», при переробці соняшнику в господарстві з 10 т насіння отримано 3,8 т олії (основна продукція) та 5,6 т макухи (побічна). Якщо ринкова вартість 1 т макухи становить 4 500 грн, то загальна оцінка побічної продукції дорівнює 25 200 грн ( $4500 \times 5,6$  т.). Ця сума віднімається з повної суми витрат, і залишок розподіляється на обсяг олії.

У рослинництві найчастіше розрахунок ведеться для соломи зернових культур, яка використовується на підстилку, як корм або біопаливо. Якщо солома не має економічної цінності (залишається на полі), її оцінка не проводиться, і вся сума витрат списується на основну продукцію. Якщо ж вона реалізується або використовуються в тваринництві, то її вартість обов'язково враховується як часткове відшкодування витрат.

Сучасні виклики, зокрема зростання ресурсної вартості, зміни кліматичних умов і динаміки аграрного ринку, особливого значення набуває удосконалення підходів до формування собівартості як інструменту підвищення економічної ефективності виробництва.

Удосконалення калькулювання собівартості продукції рослинництва доцільно здійснювати за наступними стратегічними напрямками:

1. Запровадження технологічно обґрунтованих норм витрат (насіння, добрив, ЗЗР, ПММ) відповідно до агротехнічних карт і реальних умов вирощування сприятиме підвищенню точності планових калькуляцій та дозволить оперативно виявляти перевитрати.

2. Використання обліку за центрами витрат та відповідальності Розподіл витрат за виробничими підрозділами, окремими полями, культурами або бригадами дозволяє детальніше контролювати собівартість, забезпечити адресну відповідальність за використання ресурсів і формувати внутрішню звітність, необхідну для управлінських рішень.

3. Автоматизація калькуляційних розрахунків на основі цифрових систем через Впровадження обліково-аналітичних програм (наприклад, BAS АГРО, AgroOnline, Cropio, Soft.Farm) дозволяє не лише знизити трудомісткість розрахунків, а й інтегрувати калькулювання з картами полів, даними GPS-моніторингу, фактичним витратом палива та польових робіт.

4. Диференціація методів калькулювання залежно від культури та технології Єдиний метод калькулювання не забезпечує адекватного відображення витрат у багатокультурному господарстві. Доцільно застосовувати: нормативно-фактичний метод - для основних культур із сталими технологіями; позамовний - для високоспеціалізованих нішевих культур або експортних партій; попроцесний - для технологічно складних або переробних процесів; спрощене середньозважене калькулювання - для внутрішнього користування або допоміжних напрямів.

### РОЗДІЛ 3.

## УДОСКОНАЛЕННЯ ОКРЕМИХ АСПЕКТІВ АНАЛІЗУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ В ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ «РУСЛІВ»

### 3.1 Аналіз витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції в діяльності п господарства та напрямки його удосконалення

В умовах підвищеної ресурсної чутливості аграрного сектору, постійних цінових коливань, зростаючої конкуренції між товаровиробниками, економічне управління витратами набуває ключового значення. Ефективне планування, облік, аналіз і контроль витрат є фундаментом для досягнення стабільної рентабельності, збалансованого використання ресурсів та забезпечення фінансової стійкості господарства.

Фермерське господарство «Руслів», яке спеціалізується переважно на рослинництві та частково на переробці вирощеної продукції (крупа, борошно, олія), функціонує в умовах змішаного виробництва з високою технологічною варіативністю, в таких умовах аналіз виступає інструментом стратегічного управління, що дозволяє:

- виявляти резерви зниження витрат;
- формувати конкурентоспроможну цінову політику;
- обґрунтовувати інвестиційні рішення;
- здійснювати оперативне бюджетування виробничих процесів.

У фермерському господарстві «Руслів» аналіз витрат і калькулювання собівартості продукції мають визначальне значення для прийняття управлінських рішень, планування та формування рентабельної моделі функціонування.

Аналіз здійснюється за наступними напрямками:

1. Структурно-порівняльний аналіз витрат що дає змогу виявити зміну структури витрат за видами продукції, культурами, операціями або технологічними циклами.

2. Горизонтальний аналіз динаміки витрат який передбачає відстеження зміни обсягів окремих видів витрат у динаміці.

3. Факторний аналіз собівартості продукції дає змогу визначити зміну собівартості на вплив окремих чинників: урожайності, вартості одиниці ресурсу, норми витрат, коефіцієнта використання техніки, погодних умов тощо.

4 Аналіз за об'єктами калькулювання у розрізі центрів відповідальності та об'єктів калькулювання: поля, культури, партії продукції, виробничі ділянки (млин, олійня, крупорушка).

5. Аналіз відхилень у калькулюванні собівартості є індикатором якості планування та ефективності управління ресурсами.

Аналіз витрат та собівартості в фермерському господарстві «Руслів» є багаторівневим процесом, що охоплює як оперативну, так і стратегічну складову управління. Реалізація вищезазначених напрямів аналізу забезпечує не лише контроль витрат, а й оптимізацію економічної моделі господарювання, підвищення конкурентоспроможності продукції, мінімізацію фінансових ризиків та раціональне використання ресурсного потенціалу.

Формування собівартості сільськогосподарської продукції в ФГ «Руслів» є багатофакторним процесом, де ключову роль відіграють ресурсні, технологічні, організаційні та природно-кліматичні чинники. З метою виявлення основних причин коливання рівня собівартості було проведено факторний аналіз за двома основними культурами, що вирощуються у господарстві: пшениця озима та кукурудза на зерно.

Для оцінки впливу окремих факторів використано ланцюговий підхід до факторного аналізу, що базується на порівнянні показників за двома роками 2023 та 2024. Основними факторами, які аналізуються є:

- зміна урожайності;
- зміна цін на ресурси (насіння, добрива, ПММ);
- відхилення від технологічних норм;
- рівень механізації та зношення техніки;
- вплив погодних умов.

Таблиця 3.1

Вихідні дані аналізу собівартості ФГ «Руслів» в 2023 – 2024 роках

Показник	Озима пшениця 2023 р.	Озима пшениця 2024 р.	Кукурудза 2023 р.	Кукурудза 2024 р.
Урожайність, ц/га	48	41	72	66
Загальні витрати на 1 га, грн	19 200	21 000	22 800	25 500
Собівартість 1 т, грн	4 000	5 120	3 167	3 864

Таблиця 3.2

Факторний розподіл впливу на зміну собівартості озимої пшениці

Фактор	Формула розрахунку	Вплив, грн/т	Пояснення
1. Зниження урожайності (обсягу продукції)	$(19\,200 - 21\,000) / 41 - (19\,200 / 48)$	410	Зменшення урожайності спричинило розподіл витрат на менший обсяг продукції
2. Зростання цін на мінеральні добрива	$+500 \text{ грн/га} / 41 \text{ ц/га}$	+122	Добрива подорожчали в середньому на 20–25%
3. Зростання витрат на ЗЗР	$+400 \text{ грн/га} / 41 \text{ ц/га}$	+98	Використано дорогі імпортні фунгіциди
4. Подорожчання ПММ	$+300 \text{ грн/га} / 41 \text{ ц/га}$	+73	Зросли ціни на дизельне паливо (із 48 до 56 грн/л)
5. Збільшення витрат на оплату праці	$+200 \text{ грн/га} / 41 \text{ ц/га}$	+49	Введено надбавки за роботу в нічні зміни
6. Інфляційне зростання загальновиробничих витрат	$+390 \text{ грн/га} / 41 \text{ ц/га}$	+95	Зростання витрат на амортизацію, ремонт, електроенергію
7. Вплив погодних умов (випадіння снігу в березні)	Розраховано експертно	273	Пошкодження посівів, утворення кірки, погіршення кушіння
СУМА +1 120 грн/т			

На основі даних таблиці можна сформулювати висновок, що найсуттєвіший вплив на собівартість мала врожайність, яка зменшилась на 7 ц/га, що збільшило витрати на одиницю продукції на понад 36%, іншим чинником стало подорожчання добрив і засобів захисту рослин, які разом додали понад 220 грн/т до собівартості.

Погодні ризики, які є типовими для зони Степу та Лісостепу, у 2024 році проявилися в втраті частини сходів, що спричинило зниження густоти посівів та погіршення структури врожаю.

Інші витрати (ПММ, праця, загальновиробничі) мали помірний, але відчутний вплив.

Аналогічним чином проведемо дослідження формування собівартості 1 т кукурудзи на зерно в діяльності ФГ «Руслів із використанням формул розрахунку впливу факторів, що дозволяє обґрунтовано пояснити зростання витрат на одиницю продукції за аналізований період.

Таблиця 3.3

## Вихідні аналітичні дані

Показник	2023 рік	2024 рік	Відхилення
Урожайність, ц/га	72	66	-6 ц/га
Загальні витрати на 1 га, грн	22 800	25 500	+2 700 грн/га
Собівартість 1 т, грн	3 167	3 864	+697 грн/т

$$\text{Собівартість 1 т} = \frac{\text{Загальні витрати на 1 га}}{\text{Урожайність, т /га}}$$

Загальна зміна собівартості становить :

$$\Delta C = C_{2024} - C_{2023} = 3\,864 - 3\,167 = 697 \text{ грн/т}$$

Використаємо спосіб абсолютних різниць для аналізу впливу основних факторів:

Фактор 1: Урожайність (зменшення виходу продукції)

$$\text{Вплив урожайності} = \frac{22800}{0,66} - \frac{22800}{0,72} = +278,78 \text{ грн. т.}$$

Зниження урожайності на 6 ц/га спричинило збільшення собівартості на 279 грн/т.

Фактор 2: Зростання витрат на 1 га (ресурсна частина)

$$\text{Вплив загальних витрат} = \frac{25500}{0,72} - \frac{22800}{0,72} = + 375 \text{ грн. т.}$$

Збільшення витрат на гектар на 2 700 грн дало приріст собівартості на 375 грн/т.

Фактор 3: Сумарна похибка та взаємодія факторів

$$697 - ( 279 + 375 ) = 43 \text{ грн/т}$$

Ця частина зміни обумовлена перехресним ефектом впливу факторів (наприклад, зростання витрат у поєднанні зі зниженням урожайності).

Зростання собівартості зерна кукурудзи у 2024 році на 697 грн/т у ФГ «Руслів» переважно спричинене двома ключовими факторами:

1. Зниженням урожайності на 6 ц/га, що зменшило обсяг розподілу витрат і збільшило питомі витрати;
2. Зростанням ресурсних витрат на добрива, ПММ, насіння, ЗЗР, що безпосередньо вплинуло на затратну частину калькуляції.

Така ситуація потребує:

- оптимізації норм витрат;
- перегляду технологічних карт;
- використання елементів точного землеробства для стабілізації врожайності;
- підвищення ефективності внутрішнього контролю за витратами.

Для підвищення точності, оперативності й ефективності управління економічною діяльністю необхідне удосконалення як інструментарію аналізу витрат, так і системи калькулювання собівартості.

До основних напрямів удосконалення належать:

1. Автоматизація збору та обробки облікових даних через впровадження цифрових агросистем (AgroOnline, Soft.Farm, BAS АГРО, Cropio), що дозволяє забезпечити своєчасне надходження фактичних даних про витрати на поля, культури, операції.

2. Запровадження обліку за центрами витрат та відповідальності за умови переходу до децентралізованої аналітики витрат дозволяє виявляти економічну ефективність окремих підрозділів, полів, культур або виробничих ділянок (наприклад, млина чи олійні в межах фермерського господарства).

3. Інтеграція агрономічного аналізу в економічну оцінку. Аналіз витрат має базуватись не лише на фінансових, а й на агротехнологічних параметрах— густота посівів, норми внесення, погодні ризики, структура врожаю, це дозволить проводити факторний аналіз собівартості з урахуванням фізичних причин її змін, а не лише бухгалтерських записів.

4. Використання прогнозного та сценарного аналізу. Окрім аналізу фактичних витрат, варто застосовувати сценарне моделювання: розрахунок собівартості за альтернативними варіантами цін, урожайності, структур посівів. Це дає змогу прорахувати ризики, сформувати економічно обґрунтовані стратегії розвитку та адаптувати бізнес-модель до змін середовища.

Удосконалення аналізу витрат і калькулювання собівартості має ґрунтуватися на інтеграції фінансових, технологічних та цифрових підходів. Застосування сучасних систем обліку, гнучких методик калькуляції, аграрної аналітики й внутрішнього контролю дозволяє сформувати ефективну систему управління витратами, підвищити рентабельність

### 3.2 Організація та методика внутрішнього контролю витрат і собівартості продукції в діяльності фермерського господарства

Як зазначають Погріщук Б.В. і Пилявець В.М «Процес виробництва на аграрних підприємствах може бути об'єктом як зовнішнього, так і внутрішнього контролю. На зниження ризиків на аграрних підприємствах насамперед спрямована система внутрішнього контролю. Він має запобігти порушенням і зловживанням в операційній, фінансовій та інвестиційній діяльності Аграрних підприємствах і забезпечити ефективний контроль за раціональним використанням ресурсів, що сприятиме зростанню прибутковості» [31, с 66]

В умовах постійного зростання цін на матеріальні ресурси, нестабільності аграрного ринку та високого рівня господарських ризиків внутрішній контроль витрат та собівартості продукції є важливим елементом економічної безпеки фермерського господарства. Для ФГ «Руслів контроль витрат є ключовим інструментом зниження витрат, підвищення ефективності ресурсного використання та обґрунтування управлінських рішень.

Основною метою системи внутрішнього контролю у господарстві є:

- забезпечення достовірності даних обліку витрат та калькулювання собівартості;
- виявлення внутрішніх резервів для зниження витрат;
- запобігання перевитратам і зловживанням;
- контроль за дотриманням агротехнологічної дисципліни;
- підвищення прозорості та доказовості управлінської звітності.

Серед основних завдань контролю - перевірка фактичного використання матеріальних ресурсів, дотримання норм витрат, своєчасності відображення операцій, правильності розподілу непрямих витрат і точності калькуляції продукції.

У ФГ «Руслів» контрольні функції здійснюються відповідно до облікової політики та внутрішнього регламенту, затвердженого керівником. Організаційно процес контролю охоплює кілька рівнів (Таблиця 3.4):

Таблиця 3.4

## Організаційний процес контролю

Рівень	Відповідальна особа/структура	Функції контролю
Адміністративний	Керівник господарства	Затвердження політики витрат, стратегічний контроль
Бухгалтерський	Головний бухгалтер	Документальний контроль, перевірка калькуляцій
Виробничий	Агроінженер, агроном	Контроль дотримання норм, витрат ПММ, добрив, ЗЗР
Технічний	Механік, майстер зміни	Облік машино-годин, техобслуговування
Внутрішній аудит (періодичний)	Запрошений аудитор / бухгалтер-консультант	Незалежна оцінка ефективності системи контролю

У діяльності ФГ «Руслів» застосовуються наступні методи внутрішнього контролю:

Порівняльний контроль зіставлення фактичних витрат з нормативними, плановими та середньогалузевими показниками.

Документальна перевірка аналіз первинної документації (накладних, актів списання, маршрутних листів, талонів на ПММ), а також перевірка правильності віднесення витрат на об'єкти калькулювання.

Контроль за дотриманням норм і лімітів - щоденне ведення карт обліку витрат насіння, добрив, пального на кожному полі.

Контроль фактичної врожайності - звірка результатів збирання з агротехнічними картами і нормативами очікуваного врожаю.

Оперативний контроль за переробкою - аналіз витрат на переробні процеси (олійниця, млин), зіставлення виходу готової продукції з кількістю сировини.

Фінансовий контроль - перевірка коректності розподілу загальновиробничих та адміністративних витрат у структурі собівартості.

Таблиця 3.5

Методи внутрішнього контролю витрат і собівартості у ФГ «Руслів»

№	Метод контролю	Об'єкт контролю	Інструменти та форми реалізації
1	Порівняльний (нормативний)	Витрати на насіння, добрива, ЗЗР, ПММ	Зіставлення з технологічними картами, агрономічними нормами
2	Документальний контроль	Первинні документи, облікові реєстри	Накладні, акти списання, ТГН, журнали обліку
3	Контроль за дотриманням норм	Витрати ресурсів на 1 га, урожайність	Карти обліку витрат, норми витрати, щоденники робіт
4	Оперативно-виробничий контроль	Переробка (млин, олійня, крупорушка), вихід готової продукції	Журнали переробки, акти виходу продукції, щоденна зведеність
5	Фінансово-бухгалтерський	Розподіл загальновиробничих і адміністративних витрат	Розрахунки облікової політики, калькуляції, таблиці розподілу
6	Факторний контроль	Зміни собівартості продукції у динаміці	Факторний аналіз, таблиці впливу урожайності, цін, структури витрат
7	Вибірковий (інвентаризаційний)	Фактичні залишки ресурсів (добрива, насіння, ПММ)	Акти інвентаризації, звірки з документами списання
8	Аналітичний контроль	Ефективність центрів витрат, окремих культур або партій	Калькуляційні таблиці, порівняння собівартості, коефіцієнти рентабельності

Контроль у господарстві проводиться систематично (щомісячно) та епізодично - перед поданням фінансової звітності, складанням річного бюджету або впровадженні нові технології. Результати контролю фіксуються у формі

внутрішніх аналітичних довідок, актів або зведених таблиць, які надаються керівнику для прийняття рішень.

У процесі внутрішнього контролю у ФГ «Руслів» найчастіше виявляються:

- завищення витрат ПММ, недотримання маршрутних карт;
- помилки в оформленні актів списання матеріалів;
- неповне врахування побічної продукції;
- необґрунтоване включення витрат до собівартості.

Для реагування на виявлені порушення впроваджуються: перегляд нормативів, зміна постачальників, службові записки відповідальним, коригування аналітичних таблиць витрат.

Ефективна система внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості в діяльності ФГ «Руслів» базується на поєднанні фінансового, аграрного та технічного аналізу. Її вдосконалення забезпечує підвищення точності обліку, зниження рівня втрат, зміцнення дисципліни у використанні ресурсів та зростання економічної ефективності. Запровадження автоматизованих рішень та аналітичної звітності дозволить піднести систему контролю на новий рівень управлінської якості.

На основі проведених досліджень сформуємо основні напрями удосконалення контролю витрат та собівартості продукції в аграрному виробництві, зокрема на прикладі фермерських господарств.

1. Удосконалення контролю вимагає автоматизації обліково-контрольних процесів шляхом впровадження сучасного програмного забезпечення (наприклад, BAS АГРО). Це дозволяє:

- відслідковувати витрати на кожному етапі виробництва;
- мінімізувати помилки ручного введення;
- здійснювати контроль за нормами витрат через систему оповіщень і лімітів;
- формувати динамічні калькуляції та звітність.

2. Впровадження контролю за центрами витрат і відповідальності. Контроль повинен базуватись на децентралізованому підході, який передбачає:

- виділення структурних одиниць: поле, культура, виробнича ділянка, технічна бригада;
- призначення відповідальних осіб за використання ресурсів;
- введення контрольних показників (норма на 1 га, витрати на одиницю).

Такий підхід підвищує персональну відповідальність, а також дозволяє виявити локальні зони неефективності.

### 3. Запровадження системи внутрішнього аудиту

Удосконалення контролю неможливе без регулярної незалежної оцінки ефективності самої системи контролю. Запровадження внутрішнього аудиту або запрошення зовнішнього фахівця дозволяє:

- провести ревізію облікової політики;
- перевірити відповідність технологічних карт фактичним діям;
- виявити «сірі зони» витрат (невраховані втрати, нецільове списання ресурсів тощо).

4. Поглиблення аналітичного рівня контролю. Контроль не повинен обмежуватись перевіркою документів. Доцільно запровадити факторний, порівняльний, сценарний аналіз витрат і собівартості, що дає змогу:

- пояснювати причини зростання витрат;
- моделювати вплив цін, врожайності, технологій;
- оцінювати наслідки змін у структурі посівів або ресурсного забезпечення.

Удосконалення контролю витрат та калькулювання собівартості в аграрному виробництві потребує системного підходу, що охоплює автоматизацію, нормативну базу, функціональну відповідальність і глибоку аналітику. Реалізація запропонованих напрямів дозволить аграрним підприємствам, зокрема фермерським господарствам, знизити витрати, підвищити економічну ефективність, а також забезпечити прозорість і підзвітність внутрішніх процесів.

## ВИСНОВКИ І ПРОПОЗИЦІЇ

У процесі дослідження теоретичних засад, нормативно-методичних підходів та практичних аспектів обліку, аналізу й контролю витрат основної діяльності та калькулювання собівартості продукції у ФГ «Руслів» було встановлено, що ефективність функціонування фермерського господарства значною мірою залежить від рівня організації економічної інформації, обґрунтованості облікових процедур та глибини аналітичної роботи. Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції, особливо в умовах зростання цін на ресурси, мають бути об'єктом постійного контролю та системного аналізу, що дозволяє забезпечити економічну доцільність управлінських рішень і стабільність фінансових результатів.

У результаті дослідження встановлено, що в господарстві «Руслів» система обліку витрат має структуровану форму, засновану на положеннях П(С)БО, галузевих методичних рекомендаціях і внутрішньому регламенті. Однак виявлено певні резерви для її вдосконалення, зокрема в частині деталізації аналітичного обліку, коректного відображення побічної продукції, узагальнення витрат на переробні процеси та розподілу непрямих витрат між окремими культурами.

Проведений аналіз структури й динаміки витрат на основні культури показав істотний вплив таких факторів, як урожайність, зміна цін на матеріальні ресурси, дотримання технологічної дисципліни та погодні умови. На основі факторного аналізу доведено, що найбільш суттєво на зростання собівартості продукції впливають зниження врожайності та зростання цін на добрива, паливо й засоби захисту рослин. Це вимагає вдосконалення системи управлінського аналізу та посилення попереднього планування.

Контроль витрат у господарстві носить переважно документальний і післяфактумний характер. У цьому контексті обґрунтованим є впровадження

елементів превентивного та поточного контролю, включаючи використання агрооблікових ІТ-систем, щоденників витрат за культурами, обліку по центрах відповідальності та інвентаризаційної перевірки залишків ресурсів.

З урахуванням проведеного дослідження пропонуються такі практичні напрями вдосконалення обліку, аналізу та контролю витрат у ФГ «Руслів»:

1. Запровадити автоматизовану систему обліку витрат з функцією агротехнологічного контролю (наприклад, BAS АГРО), що дозволить підвищити оперативність аналізу та зменшити вплив людського чинника.

2. Удосконалити технологічні карти з чіткими нормативами витрат для кожної культури та етапу виробництва, що стане основою для порівняльного та нормативного аналізу.

3. Оптимізувати структуру калькулювання собівартості шляхом деталізації витрат на переробні операції та коректного розподілу загальновиробничих витрат.

4. Посилити внутрішній контроль шляхом введення системи щомісячної аналітичної звітності за культурами, дільницями та центрами витрат, а також періодичного внутрішнього аудиту.

5. Забезпечити повноцінне врахування побічної продукції, яка впливає на формування справжньої економічної собівартості й рентабельності основного виробництва.

6. Використовувати результати аналізу витрат для планування структури посівів і закупівель, що дозволить обґрунтовано оптимізувати витрати і підвищити ефективність господарської діяльності.

Реалізація запропонованих заходів дозволить не лише підвищити достовірність облікової інформації та якість управлінських рішень, а й зміцнити економічну стійкість фермерського господарства «Руслів» у сучасних умовах функціонування аграрного сектору.