

**ПОЛТАВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**  
**Факультет обліку та фінансів**  
**Кафедра обліку і оподаткування**

## **КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА**

на здобуття ступеня вищої освіти  
магістр

на тему: «Методика обліку та аналіз витрат операційної діяльності»

Виконав: здобувач вищої освіти  
за освітньою програмою  
Облік і оподаткування  
спеціальності 071 Облік і оподаткування  
ступеня вищої освіти магістр  
групи 1  
Коваленко О.А.  
Керівник: Прийдак Т.Б.  
Рецензент: Саванчук Т. М.

**Полтава 2024 року**

## ЗМІСТ

	стор.
ВСТУП.....	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	9
1.1. Економічний зміст витрат операційної діяльності.....	9
1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення .....	21
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	27
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства.....	27
2.2. Облік витрат операційної діяльності та відображення інформації в звітності.....	33
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА.....	42
3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання.....	42
3.2. Аналіз структури та динаміки витрат операційної діяльності.....	51
3.3. Оцінка показників ефективності використання витрат операційної діяльності.....	60
ВИСНОВКИ.....	68
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	72
ДОДАТКИ.....	81

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Витрати операційної діяльності є однією з ключових категорій економічного аналізу, адже саме вони формують основу витратної частини підприємства та безпосередньо впливають на його фінансовий результат. Вивчення економічного змісту операційних витрат має вагоме значення для формування системи управління витратами, оптимізації їх структури, підвищення ефективності діяльності та конкурентоспроможності підприємства. У сучасних умовах, коли ринок стає дедалі динамічнішим і конкуренція зростає, суб'єкти господарювання змушені детально аналізувати свої витрати та впроваджувати механізми управління, що дозволять знижувати їхній рівень та зберігати конкурентні позиції.

Дослідження витрат операційної діяльності у системі бухгалтерського обліку є одним із ключових аспектів для забезпечення ефективного управління сільськогосподарськими підприємствами. У сучасній вітчизняній та зарубіжній літературі питання витрат операційної діяльності, їх класифікації, а також аналізу та планування собівартості продукції є предметом глибокого наукового інтересу. Значний внесок у розвиток теорії та практики обліку витрат зробили такі науковці, як Ф. Бутинець [3], С. Голов [7], Л. Гуцаленко [12], В. Дерій [13], В. Плаксієнко [57] та Л. Шевців [78], які досліджували витрати як важливу економічну категорію, що займає вагоме місце в облікових системах аграрних підприємств. Вони також наголошували на потребі подальших досліджень, спрямованих на оптимізацію структури витрат та вдосконалення методів їх обліку з метою підвищення економічної ефективності.

Наукові праці В. Власюка [5], Н. Гончаренка [8], В. Моссаковського [40], Т. Муляр [43], Д. Фесенка [75] та Т. Маренич [30] приділяють особливу увагу зниженню собівартості продукції та підвищенню ефективності функціонування аграрних підприємств. Автори підкреслюють, що в умовах ринкової економіки оптимізація витрат є важливою складовою конкурентоспроможності, особливо у галузі рослинництва. Ефективне управління витратами не тільки знижує

собівартість продукції, а й підвищує адаптивність підприємства до зовнішніх змін, таких як коливання цін на ресурси та погодні умови. Попри значний обсяг існуючих досліджень, залишається актуальним подальший розвиток як теоретичних, так і практичних підходів до класифікації витрат та вдосконалення методів їх обліку. Особливої уваги потребують системи розрахунку собівартості, що відповідають специфіці сільськогосподарського виробництва, яке характеризується сезонністю та підвищеними ризиками. У сучасних умовах, коли аграрні підприємства стикаються зі значними зовнішніми викликами, удосконалення методик обліку та контролю за витратами набуває особливої актуальності. Відтак, подальші дослідження у цій сфері мають бути спрямовані на вирішення актуальних питань оптимізації витрат операційної діяльності і підвищення ефективності виробничих процесів, що сприятиме зростанню конкурентоспроможності аграрного сектору та його стійкості на внутрішньому ринку, оскільки відсутність чітко налагодженого обліку та контролю операційних витрат може призвести до зниження прибутковості підприємства, відсутності прозорості фінансової інформації для прийняття управлінських рішень та неефективного використання ресурсів.

**Мета і завдання дослідження.** Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретико-методичних положень сутності витрат операційної діяльності задля розроблення заходів удосконалення їх обліку та аналізу в діяльності сільськогосподарських підприємств.

Для досягнення поставленої мети дослідження необхідно виконати наступні завдання:

- розглянути економічні категорії «витрати», «операційні витрати», «витрати діяльності» узагальнити позиції науковців щодо трактування даних понять;
- дослідити теоретичні основи операційних витрат, їх класифікації та методологічних підходів до обліку;
- систематизувати положення нормативних актів щодо ведення обліку

витрат операційної діяльності підприємства;

- дослідити стан автоматизації обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства;

- провести аналіз витрат операційної діяльності підприємства;

- розробити рекомендації щодо підвищення економічної ефективності операційної діяльності шляхом управління витратами підприємства.

**Об'єкт і предмет дослідження.** Об'єктом дослідження є облікові процедури щодо відображення операцій із обліку та аналізу витрат операційної діяльності підприємства.

Предметом дослідження є теоретико-методичні засади, а також діюча практика обліку й аналізу витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємствах.

**Наукова новизна одержаних результатів:**

1) на теоретичному рівні систематизовано контрольні заходи як ефективного інструменту підвищення результативності операційної діяльності сільськогосподарських підприємств. Розроблено підходи до оптимізації контрольних процедур, які спрямовані на забезпечення точності та своєчасності управлінських рішень. Обґрунтовано значущість інтеграції контрольних заходів у систему внутрішнього управління підприємством для підвищення прозорості процесів, зниження операційних ризиків і забезпечення раціонального використання ресурсів.

2) на теоретичному рівні систематизовано наукові погляди щодо шляхів удосконалення обліку фінансових результатів підприємства, що дозволило визначити ключові інструменти для підвищення його ефективності. Встановлено, що інтеграція автоматизації та посилення контрольних функцій забезпечує комплексний підхід до вдосконалення облікових процесів. Такий підхід сприяє підвищенню якості, достовірності та оперативності облікової інформації, що формує основу для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень та забезпечує адаптацію підприємства до умов мінливого економічного

середовища.

3) на теоретичному рівні обґрунтуванні як теоретичні, так і методичні підходи до капіталізації фінансових витрат, що дозволяє підвищити обґрунтованість управлінських рішень та забезпечити прозорість фінансової звітності підприємства. Розроблено рекомендації щодо вдосконалення процесу віднесення фінансових витрат до капітальних вкладень із урахуванням їхнього впливу на формування вартості активів і фінансових результатів підприємства. Запропоновано підходи до врахування специфіки діяльності суб'єктів господарювання в контексті оптимізації методик капіталізації витрат, що сприяє раціональному використанню ресурсів та покращенню інвестиційної привабливості.

**Публікації.** Результати дослідження доповідалися і одержали позитивну оцінку на науково-практичній конференції студентів за результатами проходження виробничих та технологічних практик (жовтень 2023 р., березень 2024 р.) та XI Всеукраїнській науково-практичній конференції «Наукове забезпечення розвитку національної економіки: досягнення теорії та проблеми практики» (м. Полтава, ПДАУ, 21 листопада 2024 р.). За результатами дослідження опубліковано 3 тези загальним обсягом 0,35 др. арк.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

### 1.1. Економічний зміст витрат операційної діяльності

Витрати операційної діяльності є невід’ємною складовою процесу функціонування будь-якого підприємства, адже вони охоплюють усі ресурси, що споживаються в ході реалізації виробничих, збутових, адміністративних та інших операцій, спрямованих на забезпечення поточної господарської діяльності.

У економічній літературі існує багато визначень поняття «витрати», оскільки воно є одним із базових понять у бухгалтерському обліку. Термінологічні дослідження поняття «витрати» в економічній літературі наведено у табл. 1.1.

*Таблиця 1.1*

#### Термінологічні дослідження поняття «витрати» в економічній літературі

Автор, джерело	Визначення
М. Г. Грещак, О. С. Коцюба [10]	Витрати – це обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети.
Н. В. Тлучкевич [71]	Витрати – вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети.
Т. С. Муляр [43]	Витрати – це використані різні речовини і сили природи у процесі господарювання: вони пов’язані з виготовленням конкретного, чітко визначеного виду виробу або конкретного виду наданої послуги, або виконаної роботи.
М. В. Задорожній [18]	Витрати – грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов’язані з виробництвом та реалізацією продукції, наданням послуг.
О. О. Довжик [14]	Витрати – грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію продукції за певний період.

## Продовж. табл. 1.1

Автор, джерело	Визначення
С. Ф. Голов [7]	Витрати – сукупність матеріальних витрат і живої праці, що показує, скільки коштує виробництво підприємству.
О. В. Крушельницька [25]	Витрати – процес споживання або використання матеріалів, товарів, робіт і послуг у процесі одержання доходу. Здійснення витрат прямо або опосередковано пов'язується з процесами виробництва та реалізації продукції.
Д.М. Фесенко [75]	Витрати – сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).
Л.Ю. Шевців [78]	Витрати – грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції.
І. В. Ксьонжик [26]	Витрати – це вартість використаних ресурсів, які повністю витрачені протягом певного періоду часу для отримання доходу.
П. Л. Сук [70]	Під витратами слід розуміти вартість використаної живої та уречевленої праці і сил природи для досягнення певних цілей.
І.Д. Фаріон [74]	Витратами слід вважати фактично спожиті матеріальні і нематеріальні ресурси у процесі виробництва і реалізації продукції, робіт чи послуг, а також управління ними.
Ф. Ф. Бутинець [3]	Витратами називаються витрати у виробничому процесі праці й засобів виробництва для виготовлення продукції.

Згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» № 73 від 07.02.2013 р. (далі – НП(С)БО) 1), витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [44]. Аналогічне визначення даного терміну наведено у Національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» № 318 від 31.12.1999 р. (далі – НП(С)БО 16), [46] та Методичних рекомендаціях з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 від 18.05.2001 р. (далі – Методичні рекомендації 132), [34].

М. Гарник [6] виокремив етапи розвитку знань щодо змістового наповнення дефініції «витрати» в спеціалізованій літературі, рис. 1.1.

Узагальнюючи вищевикладене, зауважимо, що погляди вчених щодо змістового наповнення поняття «витрати» розділилися, певна когорта

дослідників дотримується судження, що витрати – це зменшення ресурсів, а інша група вчених зазначає, що витрати мають вартісну оцінку.

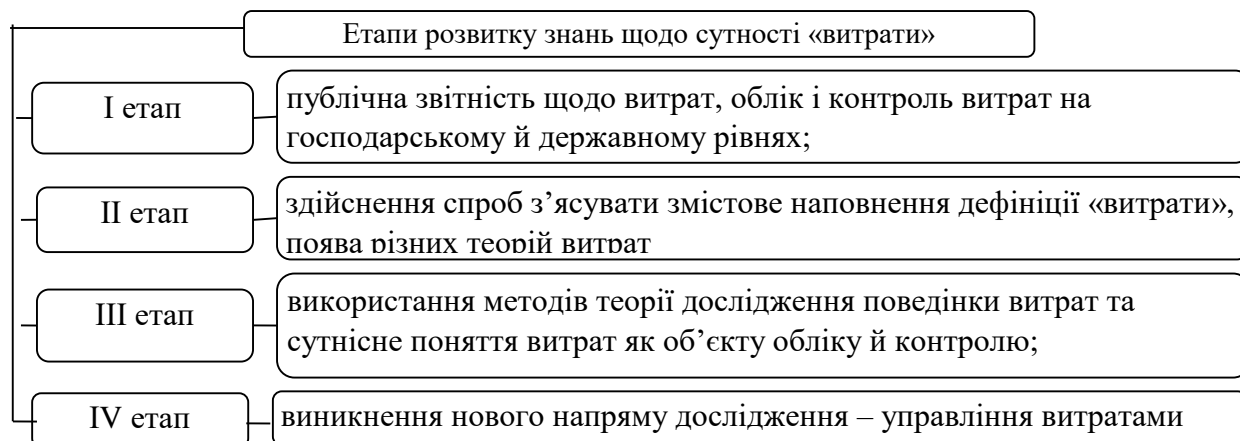


Рис. 1.1. Етапи розвитку поняття «витрати» [6]

Економічний зміст витрат операційної діяльності полягає в обґрунтованому використанні фінансових і матеріальних ресурсів з метою підтримки стабільного функціонування підприємства та максимізації його прибутку. Успішне управління витратами операційної діяльності дозволяє не лише контролювати собівартість виробленої продукції чи наданих послуг, але й впливати на фінансовий результат і конкурентоспроможність підприємства на ринку. Загалом, витрати операційної діяльності можуть бути класифіковані за різними критеріями, що відображають їх економічну природу та роль у виробничому процесі. Зокрема, за економічним змістом витрати поділяють, рис. 1.2.

Матеріальні витрати включають усі витрати, пов'язані зі споживанням сировини, матеріалів, палива, енергії та інших ресурсів, необхідних для виробництва. Витрати на оплату праці включають заробітну плату працівників, зайнятих у процесі виробництва, і пов'язані відрахування, що є важливим фактором у забезпеченні трудового ресурсу підприємства. Амортизаційні витрати мають значний вплив на загальний рівень витрат операційної

діяльності, оскільки вони відображають процес відновлення та збереження основних засобів, які є матеріальною основою виробничого процесу.

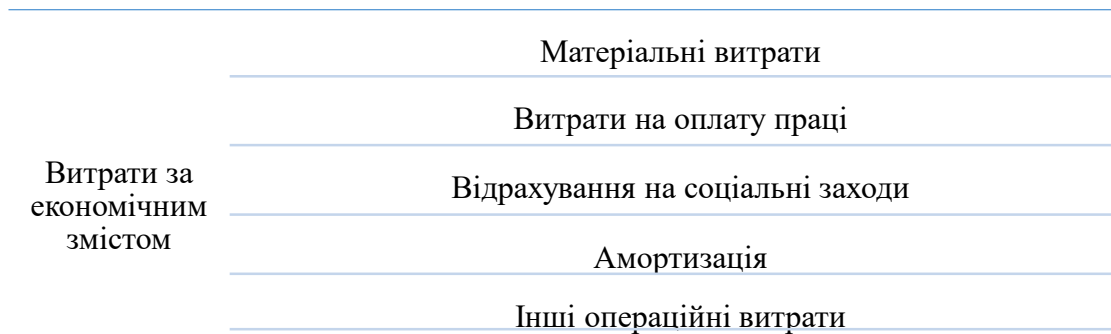


Рис. 1.2. Класифікація витрат за економічним змістом

Економічний зміст витрат операційної діяльності також проявляється через їх поділ на постійні та змінні витрати. Групування витрат залежно від обсягу виробництва продукції рослинництва наведено на рис. 1.3.

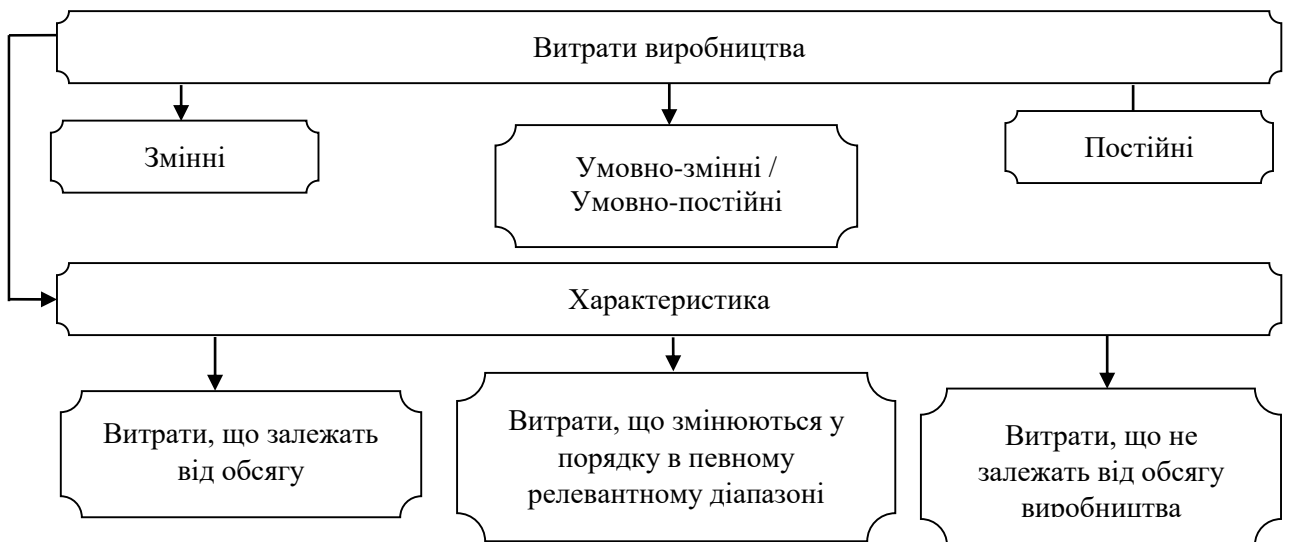


Рис. 1.3. Групування витрат залежно від обсягу виробництва

Постійні витрати залишаються незмінними у короткостроковій перспективі, незалежно від обсягу виробленої продукції, тоді як змінні витрати прямо залежать від змін у виробничій діяльності. Такий поділ є важливим для

управлінського обліку, оскільки дозволяє аналізувати залежність витрат від обсягів виробництва та впроваджувати ефективні стратегії оптимізації витрат. Для підприємства вкрай важливим є постійний моніторинг структури витрат та визначення способів зменшення їх обсягів за рахунок оптимізації виробничих процесів, раціонального використання ресурсів та впровадження інноваційних технологій. Таким чином, витрати операційної діяльності мають складну економічну природу та охоплюють широке коло ресурсів, необхідних для забезпечення виробничо-господарської діяльності підприємства. Їхнє обґрунтоване формування та контроль є необхідними умовами для досягнення фінансової стабільності та підвищення конкурентоспроможності підприємства на ринку.

О. Крушельницька [25], авторка досліджує системний підхід до обліку витрат операційної діяльності, а також механізми їх оптимізації для підвищення ефективності виробничих підприємств. Праця зосереджується на особливостях формування собівартості та аналізі витрат, що мають найбільший вплив на фінансові результати. Наукова праця Ю. Перемот [55], містить докладний аналіз теоретичних та практичних аспектів управління витратами, включаючи визначення постійних та змінних витрат, калькуляцію собівартості та її вплив на прибутковість підприємства. Авторка розробляє рекомендації щодо вдосконалення процесів обліку та контролю витрат для оптимізації фінансових ресурсів підприємства.

В. Дерій [13] у своїх дослідженнях присвячено питанням обліку витрат на різних етапах операційного циклу, класифікації витрат та аналізу методів обліку, що використовуються для підвищення економічної обґрунтованості управлінських рішень.

Л. Гуцаленко [12] у своїх наукових працях аналізує структуру витрат операційної діяльності та визначає їх вплив на загальну стратегію підприємства. Вона розглядає як обґрунтування витрат сприяє встановленню цілей та підвищенні ефективності діяльності підприємства. Разом із тим, Г. Власюк [5] у

своїх наукових дослідженнях зосереджується на методах формування собівартості продукції та послуг, класифікації витрат і основних аспектах управління собівартістю як фактором контролю витрат на підприємстві.

А. Іванько [17] розглядає методики формування витрат у сільському господарстві, досліджуючи вплив операційних витрат на ефективність виробничих процесів та фінансову стабільність аграрних підприємств.

В. Царук [76], О. Гуменюк у своїх працях досліджують підходи до класифікації витрат у розрізі стратегічного управління, визначаючи, як різні категорії витрат можуть бути інтегровані у систему довгострокового планування та прийняття стратегічних рішень. Водночас, Л. Швеців [78] у науковій праці розглядає інноваційні підходи до обліку витрат та методи калькулювання, що використовуються для підвищення точності обліку витрат операційної діяльності. Ці праці надають цілісне уявлення про витрати операційної діяльності, підходи до їх обліку, методи класифікації, а також управлінські рішення, пов'язані з оптимізацією витрат.

Класифікація витрат операційної діяльності є важливою складовою економічного аналізу, яка дозволяє детально оцінювати ефективність використання ресурсів, управляти собівартістю продукції та приймати обґрунтовані управлінські рішення, табл. 1.2.

Із метою формування повної картини витрат доцільно застосовувати різні класифікаційні підходи, що дозволяють врахувати специфіку підприємства, особливості галузі та економічні потреби управління. Залежно від способу віднесення на собівартість продукції витрати можна поділити на прямі та непрямі. Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробничим процесом конкретного продукту та легко відносяться на його собівартість, тоді як непрямі витрати розподіляються між декількома об'єктами обліку. Поділ витрат на змінні та постійні є важливим для аналізу поведінки витрат залежно від обсягу діяльності. Змінні витрати змінюються пропорційно обсягу виробництва, тоді як постійні залишаються незмінними в короткостроковому періоді, що дозволяє

забезпечити стабільність фінансового планування. За ступенем впливу на прийняття управлінських рішень витрати класифікують на релевантні та нерелевантні.

Таблиця 1.2

### Групування витрат за класифікаційними ознаками

Ознака класифікації	Групування витрат
За способом перенесення вартості на продукцію	- прямі витрати (витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкту витрат); - непрямі витрати (витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкту витрат).
За статтями калькуляції	- сировина і матеріали (за мінусом зворотніх відходів); - паливо і енергія на технологічні цілі; - заробітна плата виробничих працівників (основна і додаткова); - відрахування на соціальні заходи; - загальновиробничі витрати.
За економічним змістом (елементами витрат)	- матеріальні витрати (сировина, матеріали, паливо, енергія, тара); - витрати на оплату праці (всі форми основної заробітної плати штатного і позаштатного виробничого персоналу підприємства); - відрахування на соціальні заходи; - амортизація (амортизаційні відрахування на повне відтворення основних засобів за нормами від балансової вартості, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів); - інші витрати (вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів, крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей).
За місцем виникнення витрат	- витрати виробництва; - витрати цеху; - витрати дільниці.
За календарними періодами	- поточні витрати (витрати, періодичність яких менше одного місяця); - одноразові витрати (витрати, які здійснюються один раз (періодичністю більше місяця) і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу).
У залежності від доцільності їх здійснення	- продуктивні витрати (витрати, які передбачені технологією і організацією виробництва); - непродуктивні витрати (необов'язкові витрати, які виникають в результаті конкретних недоліків організації виробництва, порушення технології).

Релевантні витрати мають безпосередній вплив на вибір варіантів у процесі прийняття рішень, тоді як нерелевантні не змінюються незалежно від обраного шляху. Це класифікаційне групування дозволяє підприємству зосередитись на тих витратах, що є суттєвими для підвищення ефективності операційної діяльності.

До операційних витрат відносять витрати діяльності підприємства, зокрема: собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг); загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; витрати на збут.

Витрати операційної діяльності поділяють за економічною роллю на основні та накладні. Основні витрати безпосередньо пов'язані з виробничим процесом і складають переважну частину витрат на створення продукції, тоді як накладні витрати включають витрати на обслуговування та управління виробництвом. Така класифікація допомагає аналізувати ефективність використання ресурсів у виробництві та визначати сфери для зменшення витрат.

До складу загальновиробничих витрат відноситься витрати, табл. 1.3.

Таблиця 1.3

### Перелік загальновиробничих витрат

Зміст загальновиробничих витрат	
Загальновиробничі витрати	витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо);
	відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями;
	витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);
	амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
	амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення;
	витрати на утримання, експлуатація та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
	витрати на вдосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі);
	витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);
	витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
	витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);
	витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища;
	інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів гтової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва;
	нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Відповідно до п.16 НП(С)БО 16 загальновиробничі витрати поділяються на:

- змінні – витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, ділянок), що змінюються до зміни обсягу діяльності;
- постійні витрати на обслуговування та управління виробництвом, що залишається незмінними (або майже незмінними при зміні обсягу діяльності) [46].

Принцип розподілу загальновиробничих (п.16 П(С)БО 16), [46]:

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожній об'єкт витрат із використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожній об'єкт з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрат включаються до виробничої собівартості продукції (п.11 П(С)БО 16). Такі витрат відображають кореспонденцією дебет 23 кредит 91.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді (п.16 НП(С)БО 16). Тобто ці витрати списуються кореспонденцією дебет 90 кредит 91.

Загальна сума розподілених і нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);

- витрат на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- витрати на врегулювання спорів у судових органах;

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів обов'язкових платежів, що включають до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;

- інші витрати загальногосподарського призначення [46].

До витрат на збут включають різні витрати, спрямовані на реалізацію (збут) продукції. Однією зі складових витрат на збут є витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки (п.19 НП(С)БО 16) [46].

У свою чергу умова договору з покупцем щодо транспортування постачальником продукції у разі її повернення є однією з умов успішної реалізації такої продукції, позаяк вона забезпечує привабливіші умови придбання продукції для покупця. Тож якщо умовах договору з покупцем зазначено обов'язок продавця транспортування продукцію у разі її повернення, то всі витрати на таке транспортування вважаємо доцільним відносити саме до витрат на збут.

До інших операційних витрат включаються:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;

- собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти (абз. 3 п.20 із змінами, внесеними згідно з наказом Міністерства фінансів України від 25.11.2002 р. № 989);

- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

- сума безнадійності дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

- втрати від знецінення запасів;

- нестачі й втрати від псування цінностей;

- визначенні штрафи, пеня, неустойка;

- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;

- інші витрати операційної діяльності.

Отже, класифікація витрат операційної діяльності є інструментом для систематизації витрат підприємства, що дозволяє вдосконалювати систему управління витратами та оптимізувати фінансовий результат. Кожен підхід до класифікації має свою специфіку та є корисним для різних етапів управління, планування й контролю, що у підсумку підвищує економічну ефективність діяльності підприємства.

Нормативно-правове регулювання обліку витрат операційної діяльності відіграє вирішальну роль у забезпеченні прозорості, достовірності та

порівнянності фінансової інформації як на внутрішньому, так і на міжнародному рівнях. В Україні основні вимоги до обліку витрат операційної діяльності визначені рядом нормативно-правових актів, які регулюють методику, принципи та стандарти ведення бухгалтерського обліку. Узагальнену таблицю нормативно-правових актів з обліку операційних витрат наведено у додатку А.

Основу регулювання обліку витрат становлять Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Податковий кодекс України (далі – ПКУ). Вони закладають принципи ведення бухгалтерського обліку, визначають обов'язок суб'єктів господарювання вести облік відповідно до національних стандартів, що забезпечує достовірне відображення операційних витрат у фінансовій звітності. Ключову роль у регулюванні облікових процесів виконують також НП(С)БО, які деталізують процедури обліку витрат та передбачають порядок їх відображення в облікових регістрах і фінансовій звітності. Витрати операційної діяльності відповідно до НП(С)БО 16 включають собівартість реалізованої продукції, витрати на збут, адміністративні витрати та інші операційні витрати, що підлягають деталізації за напрямками та елементами. Цей стандарт встановлює вимоги до формування, оцінки та визнання витрат, що є важливим для обґрунтованого управління витратами підприємства. Крім НП(С)БО, для певних категорій підприємств та видів діяльності застосовуються Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ), які надають інструменти для детального аналізу операційних витрат і підвищують узгодженість фінансової звітності на міжнародному рівні. МСФЗ значно деталізують питання визнання та оцінки витрат і забезпечують порівнянність звітних показників між суб'єктами господарювання різних країн, що особливо важливо для компаній, залучених у міжнародну економічну діяльність. Для підприємств певних галузей нормативне регулювання обліку витрат передбачає галузеві методичні рекомендації. Так, методичні рекомендації з обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості

продукції для підприємств сільськогосподарського сектору деталізують облік витрат у рослинництві та тваринництві, що дозволяє об'єктивніше відображати специфіку витрат в аграрній галузі. Методичні рекомендації з планування та обліку витрат на будівельних підприємствах також враховують специфічні особливості формування собівартості будівельно-монтажних робіт, що дозволяє об'єктивніше відображати витрати в будівельній сфері.

Податковий кодекс України (далі – ПКУ) [59] передбачає чіткий перелік витрат, що включаються до складу витрат підприємства при розрахунку оподаткованого прибутку, а також встановлює обмеження щодо певних витрат, що мають бути враховані при обчисленні податкових зобов'язань. Таким чином, нормативне законодавство щодо обліку витрат операційної діяльності охоплює різні аспекти формування та управління витратами, що відображаються у фінансовій звітності, регламентуються міжнародними та національними стандартами, а також галузевими методичними рекомендаціями та податковими нормами. Це забезпечує об'єктивність, системність та відповідність обліку витрат потребам як внутрішніх користувачів інформації, так і зовнішніх інвесторів та органів контролю.

## **1.2. Стан дослідженості проблеми та наукові напрями її вирішення**

Проблематика обліку витрат операційної діяльності підприємств є предметом глибоких досліджень, адже витрати є основою для визначення собівартості продукції (робіт, послуг), формування цінової політики, а також загального управління фінансовими результатами. Дослідження вітчизняних та зарубіжних науковців охоплюють широкий спектр питань, пов'язаних з обліком витрат, включаючи їхню класифікацію, оптимізацію, методи обліку та розподілу за об'єктами діяльності. Такі науковці, як Ф. Бутинець [3], С. Голов [7], Л. Гуцаленко [12], В. Дерій [13], М. Огійчук [50],

В. Плаксієнко [58], внесли вагомий внесок у розвиток методологічної бази обліку витрат, приділяючи увагу їхній класифікації відповідно до економічної сутності, а також вдосконаленню інформаційного забезпечення управління витратами.

Основними напрямками досліджень у цій галузі є оптимізація облікових процесів, розроблення та впровадження сучасних інформаційних систем, адаптація підходів до обліку витрат відповідно до специфіки галузі. Розвинуто класифікаційні підходи до витрат, які охоплюють їх розподіл за видами, функціями та часовими характеристиками, що дозволяє точно відображати собівартість і приймати обґрунтовані управлінські рішення. Одним із перспективних наукових напрямів є впровадження адаптивних моделей управління витратами на основі використання технологій цифровізації, які сприяють автоматизації облікових процесів і покращують прозорість даних про витрати.

Актуальним напрямом досліджень залишається питання обліку та контролю витрат у контексті ризиків, пов'язаних із діяльністю підприємств у мінливому економічному середовищі. Вагомий внесок у розвиток цієї теми зробили Н. Гончаренко [8], В. Моссаковський [40], Т. Муляр [43], Д. Фесенко [75], які аналізували облік витрат у виробничих галузях і пропонували заходи для підвищення гнучкості управління витратами на базі адаптивних і прогнозованих моделей обліку. В умовах ринкової економіки, коли витрати безпосередньо впливають на цінову конкурентоспроможність, оптимізація методів обліку витрат є ключовою задачею для підприємств, зокрема в аграрному секторі.

Науковий інтерес викликають також підходи до удосконалення аналітичного забезпечення управління витратами, зокрема на основі застосування методів калькулювання собівартості за центрами відповідальності та проектами. Проблема обліку витрат операційної діяльності підприємств, розглянута з позицій контролю та аналізу, дозволяє глибше зрозуміти

економічний зміст витрат і оптимізувати їх управління для досягнення стійкого фінансового результату. Контроль за витратами операційної діяльності є важливою функцією управління, яка забезпечує своєчасне виявлення відхилень у рівні витрат, контроль за дотриманням встановлених нормативів та визначення причин їх перевищення. Із погляду контролю витрат на підприємствах, особливу увагу приділяють розробці стандартів витрат, які слугують основою для оцінки економічної ефективності операційної діяльності. Розроблення системи управлінського контролю витрат дозволяє мінімізувати ризики перевищення бюджетних лімітів та сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень.

Аналіз витрат, зі свого боку, дозволяє оцінити ефективність використання ресурсів підприємства та виявити внутрішні резерви для їх оптимізації. Сучасні методи аналізу витрат, зокрема маржинальний аналіз, дозволяють оцінити рівень прибутковості різних видів продукції або послуг, що виробляються підприємством. Науковий інтерес до питання контролю та аналізу витрат операційної діяльності зростає в контексті впровадження інформаційних систем управління, що забезпечують прозорість даних про витрати та автоматизацію процесу контролю. У цьому напрямі дослідження науковці, зокрема, С. Голов [7], Н. Гончаренко [8], наголошують на важливості інтеграції інформаційних систем для забезпечення оперативності контролю витрат та підвищення якості аналізу. Система контролю витрат, розроблена з урахуванням галузевої специфіки, дозволяє підприємствам не лише знижувати собівартість продукції, але й забезпечувати підвищення якості інформаційного забезпечення управлінських рішень. Інтеграція автоматизованих систем обліку, зокрема таких програм, як «1С: Бухгалтерія 8.3», дозволяє не тільки стандартизувати процеси, а й підвищити рівень контролю за дотриманням планових показників витрат.

Важливим аспектом агросфери у частині обліку витрат операційної діяльності є теоретико-методичні підходи щодо розуміння сутності

сільськогосподарської діяльності, безпосередньо пов'язані з ідентифікацією, оцінкою та обліковим відображенням біологічних активів (далі – БА). Відтак, біологічні активи – це сукупність природних ресурсів, оцінених та контрольованих сільськогосподарським підприємством, які в процесі біотрансформації здатні давати сільськогосподарську продукцію або додаткові БА та приносити економічні вигоди [23].

Згідно з МСБО 41 поняття БА, має досить просте визначення, – це рослина або тварина [37]. Проте, на нашу думку, дане визначення досить поверхнево розкриває змістове наповнення дефініції, поскільки, не кожна жива рослина або тварина може бути БА, а лише та, що приносить суб'єкту господарювання економічну користь та прибуток у результаті її використання.

До об'єктів обліку ПБА рослинництва відносяться різновиди активів, що відповідають критеріям означеним у п. 3. Методичних рекомендацій № 1315, основні з яких: види сільськогосподарських культур (зернові, технічні, олійні, овочеві, плодові, кормові, ягідні, квіткові, багаторічні тощо) у розрізі окремих культур (пшениця озима, ячмінь ярий, кукурудза на зерно, кукурудза на зелену масу, соняшник тощо) [35].

Сільськогосподарську продукцію визнають як окремий актив і відокремлюють від БА у випадку дозрівання сільськогосподарських культур або у ході припинення життєдіяльності біологічних активів. Первісне визнання продукції активом формується у разі: підприємство володіє правом власності на продукцію та отримує ризики й вигоди від володіння нею; наявна можливість контролю за використанням продукції; наявна можливість в майбутньому отримання економічних вигід від використання продукції; наявна можливість достовірно визначити вартість продукції [10].

Наразі підприємства агросфери мають два альтернативних способи оцінки продукції: за справедливою вартістю відповідно до НП(С)БО 30 [47] або за виробничою собівартістю згідно з НП(С)БО 16 [46]. За умов використання першого способу оцінки продукції, різниця між витратами виробництва та

справедливою вартістю, у разі перевищення останньої, відноситься до інших операційних доходів (рахунок 710), або ж, у разі перевищення витрат виробництва продукції, відноситься до інших операційних витрат (рахунок 940).

Порядок облікового відображення доходів та витрат від первісного визнання продукції наведено на рис. 1.4.

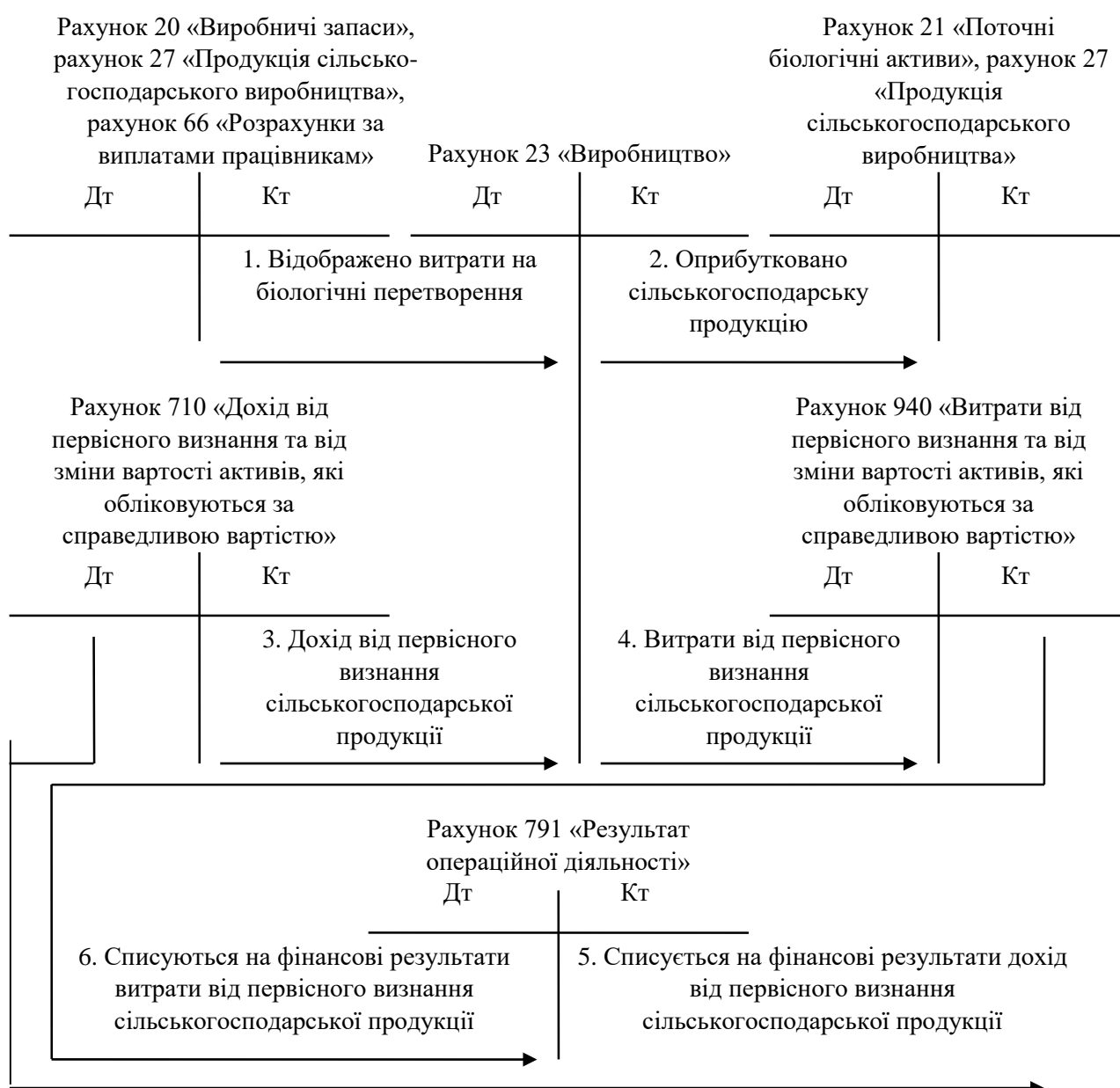


Рис. 1.4. Облік доходів і витрат від первісного визнання сільськогосподарської продукції

Оцінка справедливою вартості продукції базується на цінах активного ринку. У разі відсутності якої справедлива вартість здійснюється за ринковою ціною за попередній звітний період; ринковою ціною подібної продукції, відредагрованої відносно індивідуальних характеристик активу.

Отже, оцінка продукції за справедливою вартістю є і нормативною вимогою, і чинником інвестиційної привабливості суб'єкта господарювання, але більшість аграріїв використовують другий спосіб оцінки продукції – за виробничою собівартістю. Відповідно до якого впродовж звітного періоду основна та супутня продукція галузі оприбутковується за плановою собівартістю, а у кінці звітного періоду визначається фактична собівартість.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### **2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства**

Діяльність підприємства ХХХ регулюється нормами Цивільного та Господарського кодексів України, чинним законодавством і здійснюється на підставі Статуту підприємства.

Основною метою діяльності ХХХ є досягнення максимального прибутку та його подальше використання в інтересах учасників підприємства. Головним видом діяльності є вирощування зернових культур (за винятком рису), бобових культур та насіння олійних культур, що відповідає коду 01.11 за класифікацією видів економічної діяльності. Додатково ХХХ займається розведенням великої рогатої худоби молочних порід, овець і кіз, а також свиней (коди 01.41, 01.45 та 01.46, відповідно).

ХХХ орієнтується на ефективне використання сільськогосподарських ресурсів, що позитивно впливає як на її фінансову стабільність, так і на розвиток аграрного сектору в регіоні. Управління агрофірмою побудоване на лінійно-функціональній структурі, що забезпечує злагоджену взаємодію між її структурними підрозділами. Основою цієї структури є принцип функціонального управління, який дозволяє керівництву оперативно вирішувати завдання завдяки чіткій координації на всіх рівнях управління. Ефективність управління також підвищується завдяки впровадженню єдиної системи економічної інформації, яка сприяє забезпеченню безперебійного зв'язку між органами управління та їх підлеглими об'єктами.

Система управління ХХХ побудована на основі лінійно-функціональної структури, що дозволяє ефективно контролювати та координувати роботу різних підрозділів підприємства. Така структура організації відрізняється

чітким розподілом обов'язків між керівними органами, де кожен рівень управління відповідає за свою конкретну функцію. Це сприяє підвищенню продуктивності й оперативності ухвалення рішень, а також поліпшенню взаємодії між підрозділами.

Основний принцип функціонального управління полягає в тому, що кожен підрозділ виконує визначену функцію в загальній діяльності агрофірми, що дозволяє спеціалізуватися на конкретних напрямках, таких як вирощування зернових культур, тваринництво чи фінансовий контроль. Це зменшує ризик дублювання функцій і підвищує ефективність роботи, забезпечуючи зосередженість на основних задачах.

Важливим елементом системи управління ХХХ є впровадження єдиної системи економічної інформації. Це дає змогу підприємству створювати ефективний зв'язок між керівними органами та об'єктами управління, забезпечуючи безперебійну передачу інформації на всіх рівнях. Єдина економічна система інформації також полегшує обмін даними, потрібними для планування, аналізу, обліку й контролю. Це дозволяє оперативно реагувати на зміни в зовнішньому середовищі, вчасно приймати управлінські рішення і досягати поставлених цілей. Завдяки такій структурі управління забезпечується чітка вертикаль влади, де кожен підрозділ підзвітний вищому керівництву, що полегшує координацію процесів і виконання стратегічних завдань.

Організація бухгалтерського обліку в ХХХ починається з розробки облікової політики, основні положення якої закріплюються в Наказі про облікову політику (додаток Б). Ця політика охоплює всі особливості ведення бухгалтерського обліку за визначений період діяльності агрофірми, забезпечуючи узгодженість та прозорість облікових процесів. Грамотно сформована облікова політика сприяє підвищенню ефективності облікового процесу, оптимізує витрати матеріальних, трудових і часових ресурсів під час вирішення бухгалтерських завдань, що позитивно позначається на загальній діяльності підприємства.

Наказ про облікову політику ХХХ у розділі, присвяченому обліку витрат операційної діяльності, містить важливу інформацію щодо методів і підходів, що використовуються агрофірмою для фіксації й аналізу витрат. У цьому документі визначено основні принципи обліку витрат, класифікацію витрат за статтями і об'єктами обліку, а також порядок їхнього розподілу на пряму та непрямую складові. Окремо розглядаються витрати на виробництво, обслуговування й управління, що дозволяє оптимально організувати управлінський облік, а також знижувати загальні витрати за рахунок більш раціонального їх використання та контролю.

Загальні положення щодо витрат операційної діяльності у Наказі про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику ХХХ:

- створення організаційних засад бухгалтерського обліку у агрофірмі – компетенція керівника, що передбачає закріплення відповідних обов'язків для співробітників;

- ведення бухгалтерського й податкового обліку у агрофірмі здійснює бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером;

- межа суттєвості при складанні фінансової звітності – 1000 грн;

- межу суттєвості при проведенні переоцінки об'єктів обліку – 10-% відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості.

Основні положення з організації обліку витрат виробництва, що наводяться у Наказі про облікову політику ХХХ представлено на рис. 2.1.

У чинному Наказі про облікову політику ХХХ, на нашу думку, необхідно передбачити перелік об'єктів обліку витрат. Основним критерієм для них – визначення пов'язаних із витрат операційної діяльності.

Важливим елементом облікової політики агрофірми є розподіл загальновиробничих витрат. За діючою методикою в агросекторі загальновиробничі витрати не діляться на постійні і змінні, як це передбачено НП(С)БО 16 [46], а розподіляються у кінці року, а не щомісячно. Для приведення обліку загальновиробничих витрат сільськогосподарського

підприємства у відповідність до норм вітчизняних і міжнародних стандартів обліку, в їх складі слід виділити змінну та постійну компоненту.



Рис. 2.1. Основні положення з організації обліку витрат виробництва, що наводяться у Наказі про облікову політику XXX

Специфіка агро виробництва обумовлює більш тісну залежність більшості витрат від площі посіву, ніж від кількості продукції, тому за основу при визначенні нормальної потужності, на нашу думку, XXX доцільно обрати площу сільськогосподарських угідь у гектарах без поділу за культурами.

Основні елементи облікової політики обліку витрат та виходу продукції, що висвітлені в Наказі:

- відображення витрат у обліку з урахуванням вимог НП(С)БО 16 [46] та Методичних рекомендацій № 132 [35];

- розподіл загальновиробничих витрат рослинництва на кожен вид продукції, з використанням в якості бази розподілу заробітної плати основного виробничого персоналу, нарахованої нарастаючим підсумком із початку року;

- оцінки продукції в момент її оприбуткування за плановою собівартістю.

Розрахунок у кінці року фактичної собівартості. Визначення різниці між

фактичною й плановою собівартістю за підсумками збору врожаю кожної культури і в кінці кварталу, якщо врожай ще не зібраний. Усунення різниці між фактичною й плановою собівартістю шляхом використання одного із методів коригування планової собівартості;

- оцінка незавершеного виробництва проводиться за фактичною виробничою собівартістю.

Для деталізації положень, викладених у Наказі про облікову політику агрофірми розробляються додатки, зокрема: Робочий план рахунків, Графік документообороту, Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості, склад загальновиробничих витрат, номенклатуру статей адміністративних, збутових та інших витрат. Проте, ми вважаємо, що ще варто додати: Перелік форм типових первинних документів, які створюються в діяльності агрофірми; Графік складання і подання звітності.

Наразі облікова політика у ХХХ є лише документом, який засвідчує вибір основних правил і процедур, відповідно до яких формуються показники його звітності; спостерігається формальний підхід до процесу формування відповідного наказу.

У частині обліку витрат облікова політика включає склад статей для калькулювання собівартості, перелік змінних і постійних витрат, базу розподілу загальновиробничих витрат, а також нормальну виробничу потужність підрозділів, норми витрат, пов'язаних із браком, та періоди створення кваліфікаційних активів. Витрати операційної діяльності агрофірми відображаються в обліку в момент їх виникнення, незалежно від фактичного надходження або виплати коштів, дотримуючись принципів нарахування та відповідності доходів і витрат. Відповідно до принципу періодичності, у ХХХ визначено звітні періоди: квартал, півріччя та рік. За кожен звітний період визначається загальний фінансовий результат діяльності агрофірми, а також фінансові результати за окремими видами діяльності: основною, іншою операційною, фінансовою та інвестиційною. Такий підхід до обліку забезпечує

системний контроль та аналітичний підхід до управління фінансами агрофірми. В обліку чистий прибуток (збиток) формується впродовж року від усіх видів діяльності агрофірми, що включає: чистий дохід (виручка) від реалізації товарів; валовий прибуток (збиток); фінансові результати від операційної та іншої діяльності до оподаткування. Облік ведеться на рахунку 79 «Фінансові результати» у розрізі субрахунків, на які щомісячно закриваються всі рахунки обліку доходів і витрат. Результат діяльності – на рахунку 44 «Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)».

Початковим етапом закриття періоду у ХХХ є проведення обов'язкової інвентаризації. Акти інвентаризації, оформленні у відповідності до чинних вимог, здаються до бухгалтерії агрофірми, де їх перевіряють й співставляють фактичну наявність активів та зобов'язань з даними відповідних реєстрів програми «1С: Бухгалтерія 8.3». У результаті зіставлення облікових даних із фактичними передбачає виявлення наступних результатів: фактичні й облікові залишки збігаються; фактичні залишки менші облікових – «нестача»; фактичні залишки перевищують облікові – «лишки»; взаємозалік лишків та нестач – «пересортиця». Унаочнення результатів інвентаризації на рис. 2.2.



Рис. 2.2. Результати річної інвентаризації результату

До регламентних операцій закриття місяця відносяться: нарахування амортизації необоротних активів; розподіл ТЗВ; коригування фактичної вартості номенклатури; розрахунок і коригування собівартості продукції (послуг); розрахунок торгової націнки за реалізованими товарами; переоцінка вартості запасів; закриття реєстрів податкового обліку.

## **2.2. Облік витрат операційної діяльності та відображення інформації в звітності**

Облік витрат операційної діяльності є важливим елементом системи управління фінансами ХХХ, оскільки забезпечує точну оцінку ефективності виробничих процесів та допомагає приймати обґрунтовані управлінські рішення. Цей облік охоплює всі витрати, які підприємство несе в процесі основної діяльності, включаючи витрати на матеріали, оплату праці, загальновиробничі витрати та інші прямі й непрямі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати. Ключовим етапом обліку є визначення складу витрат та їх класифікація: прямі витрати зазвичай безпосередньо пов'язані з виробничим процесом, тоді як непрямі (загальновиробничі) витрати розподіляються між різними виробничими одиницями відповідно до встановлених баз розподілу.

Особливої уваги потребує вибір методів обліку та оцінки витрат, оскільки він впливає на правильність формування собівартості продукції та визначення фінансових результатів діяльності підприємства. Використання методів обліку змінних і постійних витрат дозволяє оптимізувати структуру витрат і підвищити рентабельність виробництва, а також ефективніше планувати витрати в майбутньому. На підприємствах із виробничим циклом понад рік облікова політика може передбачати застосування методів оцінки ступеня завершеності виробництва, що дає змогу коректно розподілити витрати на певні етапи виробництва.

У ХХХ облік витрат здійснюється з урахуванням трьох основних видів діяльності підприємства: операційної, фінансової та інвестиційної. Операційна діяльність, яка є основою для забезпечення доходів компанії, охоплює операції, пов'язані з виробництвом продукції, послуг чи робіт. Вона складається з основної діяльності, що прямо стосується виробничих процесів, а також іншої операційної діяльності, яка включає неосновні операції, зокрема продаж зайвих

запасів, виплати пені та штрафів, що не відносяться до інвестицій чи фінансової діяльності.

Фінансова діяльність охоплює операції, що впливають на розмір та структуру власного і позикового капіталу підприємства, такі як отримання кредитів або нарахування дивідендів. У той же час інвестиційна діяльність компанії полягає у придбанні та реалізації необоротних активів і фінансових інвестицій, які не є грошовими еквівалентами. Така діяльність включає продаж необоротних активів та уцінку основних засобів.

Операційні витрати ХХХ поділяються на дві категорії: витрати, що включаються до виробничої собівартості продукції, та витрати, що до собівартості не включаються. До прямих матеріальних витрат входить вартість основних матеріалів і сировини, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат. Прямі витрати на оплату праці включають заробітну плату працівників, залучених до виробництва продукції, а інші прямі витрати охоплюють соціальні внески, орендну плату за майно, втрати від браку та амортизацію.

Важливе значення в організації обліку витрат у ХХХ мають витрати, пов'язані з діяльністю підприємства, особливо витрати на виробництво, які фіксуються за кожним етапом технологічного процесу вирощування сільськогосподарської продукції. Такий підхід дозволяє отримувати точну інформацію про рівень витрат на різних стадіях виробництва, що є необхідним для контролю, планування та аналізу ефективності господарських операцій. Уся облікова інформація про виробничі витрати зосереджена у довіднику «Статті витрат», який є структурованим інформаційним ресурсом, що надає детальну картину собівартості продукції, дозволяючи бухгалтерії здійснювати ефективний контроль за витратами та оптимізацію ресурсів.

Надходження матеріалів на склад, призначених для виробничих потреб, у ХХХ оформляється за допомогою документів «Надходження товарів і послуг», які доступні у меню «Купівлі» підрозділу «Надходження товарів і послуг». Ці

документи забезпечують фіксацію кожного постачання, що дозволяє контролювати кількість та вартість матеріалів, які надходять на склад для подальшого використання у виробничому процесі. Для ведення аналітичного обліку виробничих запасів застосовується довідник «Номенклатура», який систематизує інформацію про кожен вид матеріалів, забезпечуючи точність та повноту даних щодо виробничих запасів, необхідних для ефективного планування і контролю витрат у процесі виробництва.

Загальновиробничі витрати обліковуються згідно з вимогами стандартів бухгалтерського обліку. Вони включають витрати на управління виробництвом, амортизацію основних засобів, обслуговування та експлуатацію обладнання, витрати на страхування та утримання виробничих приміщень, а також витрати на охорону праці та охорону навколишнього середовища. Окрім витрат, що включаються до собівартості продукції, ХХХ має інші витрати операційної діяльності, такі як адміністративні витрати та витрати на збут.

Усі операційні витрати групуються за економічно однорідними елементами, зокрема матеріальними витратами, витратами на оплату праці, відрахуваннями на соціальні заходи, амортизацією та іншими операційними витратами. Для обліку витрат операційної діяльності підприємства використовуються рахунки класу 9 «Витрати діяльності» Плану рахунків бухгалтерського обліку. Основні рахунки, які застосовуються для обліку витрат операційної діяльності, включають:

- рахунок 90 «Собівартість реалізації» призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг;

- рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» – використовується для обліку витрат, пов'язаних із забезпеченням та управлінням виробничими процесами. До цього рахунку належать витрати на утримання та обслуговування виробничого обладнання, оплату праці управлінського персоналу виробничих підрозділів, амортизацію виробничих основних засобів, оренду приміщень,

комунальні послуги тощо;

- рахунок 92 «Адміністративні витрати» – застосовується для обліку витрат, пов'язаних із управлінням та організацією діяльності підприємства в цілому, включаючи заробітну плату адміністративного персоналу, амортизацію офісного обладнання, витрати на юридичні та консультаційні послуги, відрядження, офісні витрати тощо;

- рахунок 93 «Витрати на збут» – включає витрати, пов'язані з реалізацією та просуванням продукції. До таких витрат належать витрати на рекламу, пакування, транспортування продукції до покупців, комісійні збори, зарплата працівників відділу збуту тощо;

- рахунок 94 «Інші операційні витрати» – призначений для обліку витрат, які виникають у процесі операційної діяльності, але не входять до загальновиробничих, адміністративних чи витрат на збут. Це можуть бути витрати на ремонт основних засобів, втрати від браку, списання знецінених запасів, а також інші витрати, що виникають під час основної діяльності підприємства. Ці рахунки дозволяють підприємству детально аналізувати витрати, які виникають у процесі операційної діяльності, забезпечують прозорість у формуванні собівартості продукції, а також сприяють точнішому фінансовому плануванню та управлінню ресурсами.

Кореспонденцію рахунків із облікового відображення процесу реалізації продукції у ХХХ представлено в табл. 2.1.

*Таблиця 2.1*

### **Кореспонденція рахунків із обліку процесу реалізації у ХХХ**

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
А	1	2	3
Реалізовано продукції ПП «Черевко»			
Списується реалізована продукція за собівартістю	901	27	50000
Нараховується виручка за продану продукцію	361	701	93000
Нараховується податок на додану вартість	701	641	15500
Отримана виручка на поточний рахунок в банку	311	361	93000
Списано собівартість реалізованої продукції на фінансові результати	791	901	50000

Продовж. табл. 2.1

А	1	2	3
Списано доходи на фінансові результати	701	791	77500
Визначено фінансовий результат	791	441	77500
Реалізовано продукцію ТОВ «Надія» за готівку, отриману авансом			
Отримано передоплату від покупця	311	681	150000
Відображено виручку від реалізації продукції	361	701	150000
Нарахована сума податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	25000
Списані податкові розрахунки з ПДВ	701	643	25000
Списана собівартість реалізованої продукції	901	27	100000
Списано на фінансові результати собівартість реалізованої продукції	79	901	100000
Закрито розрахунки за авансами	681	361	150000
Списано на фінансові результати доходи від реалізації продукції	701	79	125000
Визначено фінансовий результат	79	441	125000

Кореспонденцію рахунків із обліку загальновиробничих витрат у ХХХ представлено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

### Кореспонденція рахунків із обліку загальновиробничих витрат у ХХХ

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
А	1	2	3
Нараховано заробітну плату головному агроному	91	661	20172,73
Нараховано ЄСВ	91	65	4438,00
Використано електроенергію на освітлення ангару	91	234	6879,75
Витрати на поточний ремонт основних засобів загальновиробничого призначення	91	234	28440,00
Витрати на утримання та експлуатацію інших необоротних активів загальновиробничого призначення	91	234	2026,65
Нарахована амортизація основних засобів загальновиробничого призначення	91	13	3123,04
Витрати на страхування основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення	91	655	8420,62
Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень	91	234	9774,32
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	91	685	11007,28
Інші витрати (внутрішнє переміщення матеріалів)	91	201	2380,00
Списано загальновиробничі витрати рослинництва	231	911	16001,85

Розподіл загальновиробничих витрат рослинництва у ХХХ за 2023 рік наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

**Розподіл загальновиробничих витрат рослинництва  
у ХХХ, 2023 р., грн**

Об'єкти обліку	Прямі витрати		База розподілу загально-виробничих витрат	Ставка розподілу	Загально-виробничі витрати
	всього	у т.ч. насіння			
Пшениця	896855	38342	858513	0,041	35199
Кукурудза на зерно	563589	53288	510301	0,041	20922
Ячмінь	707929	114686	593243	0,041	24323
Гречка	9836	2666	7170	0,041	294
Соя	571279	82368	488911	0,041	20043
Соняшник	390126	50376	339750	0,041	13930
Разом по рослинництву	3139614	341726	2797888	0,041	114713

Обліковий процес іншої операційної діяльності відображають на рахунку «Інші операційні витрати», господарські операції наведено у табл. 2.4.

Таблиця 2.4

**Господарські операції з обліку витрат операційної діяльності**

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
А	1	2	3
Реалізація виробничих запасів (будівельних матеріалів):			
- списуються реалізовані матеріали за собівартістю;	943	201	6250
- нарахована виручка за реалізовані будматеріали;	361	712	9120
- нараховано податок на додану вартість.	712	641	1520
Обліковуються витрати по збуту виробничих запасів:			
- транспортні витрати;	943	234	210
- оплата праці;	943	66	42
- відрахування на соціальні заходи	943	65	15,75
На поточний рахунок поступила плата за матеріали	311	361	9120
Реалізовані малоцінні і швидкозношувані предмети.			
- списуються реалізовані МШП	943	22	127
Сума доходу на фінансові результати	712	791	7750

Відповідно НП(С)БО 30 «Біологічні активи» об'єкти рослинництва у фінансовому обліку оцінюються за справедливою вартістю з подальшим закриттям рахунків (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

**Господарські операцій по закриттю рахунків  
рослинництва у ХХХ**

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Закрити рахунок 2311 «Пшениця», якщо витрати на вирощування – 43297,44 грн, а вихід продукції – 53880 грн	231	710	10582,56
Закрити рахунок 2312 «Кукурудза на зерно», якщо витрати на вирощування – 218186,37 грн, а вихід продукції – 451000 грн	231	710	232813,63
Закрити рахунок 2313 «Ячмінь», якщо витрати на вирощування – 11887,03 грн, а вихід продукції – 9625 грн	940	231	2262,03

У програмі «1С: Бухгалтерія 8.3» звіти поділяються на дві основні групи: стандартні та регламентовані. Регламентовані звіти створені для зовнішніх користувачів і використовуються для подання обов'язкової звітності. До них належать, зокрема, ф. № 1 «Баланс» і форма № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», які містять інформацію за рахунком 23 «Виробництво». Стандартні звіти, які є частиною типової конфігурації програми, дозволяють отримувати підсумкові дані в розрізі рахунків, видів валют та субконто, забезпечуючи бухгалтерів необхідною інформацією для аналізу.

Автоматизовані системи також полегшують отримання оперативної інформації, необхідної для внутрішнього управління. Наприклад, звіт «Аналіз рахунка» надає дані про обороти рахунка з іншими рахунками за вибраний період, включаючи сальдо на початок і кінець періоду. Звіт «Картка рахунка» дозволяє детально простежити всі операції на рахунку. Крім того, «Оборотно-сальдова відомість за рахунком» для рахунку 23 «Виробництво» надає інформацію про залишки та обороти в розрізі видів витрат, що є важливим для обліку виробництва сільськогосподарських культур.

Оскільки облік виробництва є важливим етапом у процесі отримання кінцевого результату, його дані знаходять своє відображення у річній фінансовій звітності підприємства, допомагаючи забезпечити повну й

достовірну інформацію про виробничу діяльність сільськогосподарського підприємства.

Інформація про витрати операційної діяльності відображається у фінансовій звітності, яка дає змогу користувачам оцінити фінансовий стан та результати діяльності підприємства. На основі даних обліку витрат формується звіт про фінансові результати, де витрати подаються за статтями, що дозволяє деталізувати структуру витрат і аналізувати їхній вплив на прибуток.

Загалом, облік витрат операційної діяльності та їхнє відображення у звітності є необхідними для формування об'єктивної картини фінансової стійкості підприємства, сприяє підвищенню прозорості управлінського обліку та дозволяє підприємству оперативно реагувати на зміну економічної ситуації.

Для розкриття інформації щодо витрат операційної діяльності передбачена форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», у якій доходи й витрати класифікуються за видами діяльності та функціями. Такий підхід до структури звіту дозволяє послідовно зіставляти доходи й витрати для розрахунку чистого прибутку або збитку за звітний період.

У рядку 2050 «Собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт послуг» виробничі підприємства показують виробничу собівартість реалізованої продукції. У цьому рядку відображається чиста собівартість реалізації, тобто за вирахуванням собівартості поверненої продукції та товарів. Цей рядок заповнюється за дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» (субрахунки 1-4).

У рядку 2090 «Валовий прибуток (збиток)» підприємства визначається як різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (р. 2000 – р. 2050).

У рядку 2130 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, які виникли протягом звітного періоду у процесі діяльності підприємства у зв'язку з його управлінням та обслуговуванням.

У рядку 2150 «Витрати на збут» відображають витрати підприємства, які виникли протягом операційного циклу у звітному періоді і пов'язані з реалізацією продукції.

Рядок 2190 «Фінансовий результат від операційної діяльності» прибуток (р. 2190) або збиток (р. 2195) розраховується як різниця між сумою валового прибутку та іншими операційними доходами мінус адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності, тобто:

Третій розділ Звіту про фінансові результати, що називається «Елементи операційних витрат», містить такі статті: стаття 2500 «Матеріальні затрати», яка показує витрати на сировину, матеріали та інші матеріальні витрати операційної діяльності; стаття 2505 «Витрати на оплату праці», де обліковуються витрати на оплату праці згідно з рахунками 66 «Розрахунки за виплатами працівникам», 23 «Виробництво» та рахунками класу 9 «Витрати діяльності»; стаття 2510 «Відрахування на соціальні заходи», що відображає соціальні відрахування з оплати праці за рахунками 65 «Розрахунки за страхуванням» та 66 «Розрахунки за виплатами працівникам»; стаття 2515 «Амортизація», яка показує суму амортизаційних витрат, включених до собівартості за рахунками 13 «Знос (амортизація) необоротних активів», 23 «Виробництво» та класу 9; стаття 2520 «Інші операційні витрати», де відображаються витрати на роботи і послуги сторонніх організацій, податки та збори, знецінення запасів, списання та уцінку активів, фінансові санкції та інші витрати. Крім цього, вартість реалізованої продукції, розрахована згідно з НП(С)БО 16, відображається в статті 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)».

## РОЗДІЛ 3

### АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### 3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання

Оцінка фінансового стану є важливою для будь-якої організації чи підприємства з кількох причин:

1. Прийняття обґрунтованих рішень: оцінка фінансового стану дозволяє керівництву зрозуміти реальний стан справ у компанії. Це допомагає ухвалювати більш ефективні стратегічні, операційні та інвестиційні рішення.

2. Визначення платоспроможності та ліквідності: оцінка фінансових показників дозволяє визначити, чи здатна компанія своєчасно виконувати свої фінансові зобов'язання та підтримувати необхідний рівень ліквідності.

3. Оцінка ризиків: аналіз фінансового стану дозволяє виявити потенційні фінансові ризики, такі як нестача оборотних коштів або високий рівень заборгованості, що може призвести до фінансових труднощів.

4. Залучення інвесторів та кредиторів: інвестори та кредитори часто потребують детальної інформації про фінансовий стан компанії перед ухваленням рішення про надання фінансування або інвестицій. Гарна фінансова оцінка може допомогти залучити інвестиції або кредити на вигідних умовах.

5. Оцінка ефективності управління: аналіз фінансового стану дозволяє оцінити ефективність фінансового управління на підприємстві, зокрема, як добре використовуються ресурси та капітал.

6. Планування і прогнозування: своєчасна оцінка фінансового стану дозволяє створювати прогнози та планувати розвиток компанії, що є важливим для забезпечення її стабільного росту.

7. Забезпечення відповідності законодавству та нормативним вимогам: для деяких компаній (наприклад, публічних акціонерних товариств) необхідна регулярна оцінка фінансового стану для дотримання вимог законодавства та

нормативних актів.

Загалом, оцінка фінансового стану дозволяє забезпечити фінансову стабільність компанії, підвищити її конкурентоспроможність і знизити фінансові ризики.

Аналіз майна ХХХ за 2021 - 2023 рр. проведемо з використанням даних табл. 3.1.

Таблиця 3.1

**Динаміка та структура майна ХХХ за 2021 - 2023 рр.  
(станом на кінець року)**

Види активів	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Відхилення (+;-) 2023 р. до 2021 р	
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
Майно – всього	47302	100	51247	100	50949	100	+3647	+7,7
1. Необоротні активи	17790	37,6	20630	40,3	20034	39,3	+2244	+12,6
1.1. Основні засоби	16371	34,6	20346	39,7	10853	39,0	+3482	+21,3
2. Оборотні активи	29512	62,4	30617	59,7	30915	60,7	+1403	4,8
2.1. Запаси	20947	44,3	23704	46,3	20632	40,5	-315	-1,5
2.1.1. Виробничі запаси	2555	5,4	1269	2,5	666	1,3	-1889	-73,9
2.1.2. Незавершене виробництво	1955	4,1	1956	3,8	2525	5,0	+570	+29,2
2.1.3. Готова продукція	16437	34,7	20479	40,0	17441	34,2	+1004	+6,1
2.2. Поточні біологічні активи	42	0,1	39	0,1	34	0,1	-8	-19,0
2.3. Поточна дебіторська заборгованість	3069	6,5	4148	8,1	3389	6,7	+320	+10,4
2.4. Грошові кошти	3806	8,0	1058	2,1	4834	9,5	+1028	+27,0
2.5. Витрати майбутніх періодів	1573	3,3	1494	2,9	1917	3,8	+344	+21,9
2.6. Інші оборотні активи	75	0,2	174	0,3	109	0,2	+34	+45,3

Отже:

1. Загальна динаміка вартості майна: у 2023 році вартість активів ХХХ збільшилася на 3 млн 647 тис. грн, або на 7,7 %, порівняно з 2022 роком.

2. Необоротні активи: вартість необоротних активів, що представлені основними засобами, зросла на 2 млн 244 тис. грн, або на 12,6 %. Це свідчить про активне нарощування матеріально-технічної бази підприємства.

3. Оборотні активи: загальна вартість оборотних активів збільшилася на 1 млн 403 тис. грн, або на 4,8 %, у порівнянні з 2022 роком.

4. Зниження вартості запасів: спостерігається зниження вартості запасів на 315 тис. грн, або на 1,5 %, що пов'язано з виробничими запасами, незавершеним виробництвом і готовою продукцією та товарами.

5. Зростання дебіторської заборгованості: вартість поточної дебіторської заборгованості збільшилася на 320 тис. грн, або на 10,4 %, що свідчить про зростання обсягів кредитування контрагентів або збільшення обсягів реалізації.

6. Збільшення вартості незавершеного виробництва: вартість незавершеного виробництва зросла на 570 тис. грн, або на 29,2 %, що свідчить про активізацію виробничого процесу.

7. Покращення ліквідності: вартість грошових коштів та поточних фінансових інвестицій зросла на 1 млн 28 тис. грн, або на 27 %, що свідчить про поліпшення фінансової ліквідності підприємства.

8. Зростання інших оборотних активів: вартість інших оборотних активів збільшилася на 34 тис. грн, або на 45,3 %.

9. Витрати майбутніх періодів: вартість витрат майбутніх періодів зросла на 344 тис. грн, або на 21,9 %, що свідчить про активне планування витрат у майбутньому.

10. Структура майна: у період з 2021 по 2023 рік переважна частина активів залишалася зосередженою в оборотних активах; питома вага оборотних активів склала: 62,4 % у 2021 році, 59,7 % у 2022 році та 60,7 % у 2023 році. Це свідчить про стабільну структуру активів із поступовим зростанням їх частки в

загальному складі майна.

ХХХ формує свої активи за рахунок власних і залучених джерел (капіталу), що визначаються як його пасиви - власний капітал і зобов'язання. Аналіз їх динаміки та структури відображено у табл. 3.2.

Таблиця 3.2

**Динаміка та структура джерел формування капіталу  
ХХХ за 2021 - 2023 рр. (станом на кінець року)**

Види пасивів	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Відхилення (+;-) 2023 р. до 2021 р	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Капітал – всього	47302	100	51247	100	50949	100	+3647	+7,7
1. Власний капітал	31318	66,2	31453	61,4	31588	62,0	+270	+0,9
1.1. Зареєстрований капітал	846	1,8	846	1,7	846	1,7	х	х
1.2. Нерозподілений прибуток	28602	60,5	28737	56,1	28872	56,7	+270	+0,9
2. Зобов'язання і забезпечення	15984	33,8	19794	38,6	19361	38,0	+3377	+21,1
2.1. Довгострокові зобов'язання	1504	3,2	506	1,0	-	-	-1504	-100
2.2. Поточні зобов'язання і забезпечення	14480	30,6	19288	37,6	19361	38,0	+4881	+33,7
2.2.1. Поточна кредиторська заборгованість	1094	2,3	1032	2,0	797	1,6	-297	-27,1

Отже:

1. Загальна сума капіталу ХХХ у 2023 році збільшилась порівняно з 2022 роком на 3 млн 647 тис. грн, або на 7,7 %.

2. Власний капітал: сума власного капіталу підприємства зросла на 270 тис. грн, або на 0,9 %, завдяки приросту зареєстрованого капіталу та нерозподіленого прибутку.

3. Зобов'язання та забезпечення: сума зобов'язань та забезпечень ХХХ у 2023 році порівняно з 2022 роком збільшилася на 3 млн 377 тис. грн, або на 21,1 %, головним чином за рахунок поточних зобов'язань і забезпечень, зокрема

поточної кредиторської заборгованості.

4. Структура пасивів: протягом 2021–2023 років у структурі пасивів підприємства переважала питома вага власного капіталу, яка становила 66,2 % у 2021 році, 61,4 % у 2022 році та 62 % у 2023 році. Це вказує на стабільний рівень капіталізації підприємства в аналізовані роки.

Ліквідність ліквідних активів є основним фактором, що визначає ступінь ризику вкладень у ліквідні активи. Проведемо аналіз динаміки та структури активів та пасивів ХХХ за рівнем ліквідності та за терміновістю оплати у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Динаміка та структура активів для визначення ліквідності ХХХ за 2021 - 2023 рр. (станом на кінець року)**

Види А та П для визначення ліквідності балансу	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Відхилення (+;-) 2023 р. до 2021 р	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
1. А1	3806	8,1	1058	2,1	4834	9,5	+1028	+27,0
2. А2	3144	6,6	4322	8,4	3498	6,8	+354	+11,3
3. А3	20989	44,4	23743	46,3	20666	40,6	-323	-1,5
4. А4	19363	40,9	22124	43,2	21951	43,1	+2588	+13,4
Разом	47302	100	51247	100	50949	100	+3647	+7,7
1. П1	1405	2,9	1221	2,4	1113	2,2	-292	-20,8
2. П2	13000	27,5	18000	35,1	17999	35,3	+4999	+38,5
3. П3	1504	3,2	506	1,0	-	-	-1504	-100
4. П4	31393	66,4	31520	61,5	31837	62,5	+444	+1,4
Разом	47302	100	51247	100	50949	100	+3647	+7,7

Аналіз активів за рівнем ліквідності:

1. Загальна зміна вартості активів: вартість активів ХХХ у 2023 році порівняно з 2021 роком збільшилася на 3 млн 647 тис. грн, або на 7,7 відсотків.

2. Зміни у високоліквідних активів: вартість активів зросла на 1 млн 028 тис. грн, або на 27 %, що свідчить про поліпшення ліквідності підприємства.

3. Зміни у важколіквідних активів: вартість зросла на 2 млн 588 тис. грн, або на 13,4 %, що свідчить про активне залучення активів, які потребують більше часу для реалізації.

4. Зміни у середньоліквідних активів: вартість зросла на 354 тис. грн, або на 11,3 %, що є позитивним сигналом щодо гнучкості активів підприємства.

5. Зниження вартості низьколіквідних активів: вартість знизилася на 323 тис. грн, або на 1,5 %, що вказує на зменшення обсягу активів, які важко реалізувати.

6. Структура активів: у структурі активів підприємства в 2021 та 2022 роках переважала частка низько-ліквідних активів (44,4 % у 2021 році та 46,3 % у 2022 році). Водночас у 2023 році переважала частка важко-ліквідних активів, яка склала 43,1 %, що свідчить про зміни в структурі активів підприємства.

Аналіз пасивів за терміном оплати:

1. Загальна зміна вартості пасивів: сума пасивів ХХХ у 2023 році порівняно з 2021 роком збільшилася на 3 млн 647 тис. грн, або на 7,7 %.

2. Зміна найбільш строкових зобов'язань: вартість на зменшилася на 292 тис. грн, або на 20,8 %, що свідчить про зменшення зобов'язань, що підлягають виплаті найближчим часом.

3. Збільшення короткострокових зобов'язань: вартість зросла на 4 млн 999 тис. грн, або на 38,5 %, що вказує на зростання поточних зобов'язань підприємства.

4. Збільшення постійних пасивів: вартість збільшилася на 444 тис. грн, або на 1,4 %, що свідчить про стабільне фінансування підприємства за рахунок довгострокових зобов'язань.

5. Зниження довгострокових зобов'язань: вартість знизилася на 1 млн 504 тис. грн, або на 100 %, що свідчить про повне погашення довгострокових зобов'язань підприємства.

6. Структура пасивів: протягом 2021–2023 років у структурі пасивів переважала частка постійних пасивів, яка складала 66,4 % у 2021 році, 61,5 % у 2022 році та 62,5 % у 2023 році. Це свідчить про стабільність фінансової структури підприємства та тенденцію до поступового зменшення частки короткострокових зобов'язань.

Оцінка ліквідності ХХХ представлено у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Оцінка ліквідності балансу  
ХХХ за 2021 - 2023 рр., тис. грн**

Умовні позначення	Надлишок (+) або нестача (-) платіжних засобів	Роки		
		2021	2022	2023
A1-П1	Високоліквідних активів	2401	-163	3721
A2-П2	Середньоліквідних активів	-9856	-13678	-14501
A3-П3	Низьколіквідних активів	19485	23237	20666
	Разом	+12030	+9396	+9886

Аналіз результатів:

1. Високоліквідні активи (A1-П1):

- у 2021 році вони становили 2401 тис. грн, у 2022 році відзначено зниження на 163 тис. грн, але вже у 2023 році спостерігається значне зростання на 3721 тис. грн.

- зміни за періоди: 2021-2022 роки – зменшення на -2564 тис. грн, але в 2023 році активи значно зросли порівняно з 2022 роком (+3884 тис. грн).

- загалом, з 2021 до 2023 року спостерігається позитивна зміна у високоліквідних активах (+1320 тис. грн).

2. Середньоліквідні активи (A2-П2):

- з 2021 по 2022 рік середньоліквідні активи знизилися на -13678 тис. грн, що є значним зниженням, і продовжили знижуватися у 2023 році на -823 тис. грн.

- Загалом, за три роки спостерігається значне падіння середньоліквідних активів на -465 тис. грн. Це свідчить про зниження ліквідності активів середньої ліквідності, що може бути пов'язано з меншим оборотом або ліквідністю середньострокових активів підприємства.

3. Низьколіквідні активи (A3-П3):

- у 2021 році становили 19485 тис. грн, у 2022 році відбулося значне зростання на 23237 тис. грн (+3752 тис. грн), але в 2023 році ці активи дещо

знизилися на -2571 тис. грн, залишаючись на рівні 20666 тис. грн.

- в цілому, спостерігається помірне зростання низьколіквідних активів (+1171 тис. грн за період з 2021 по 2023 рік).

Проведемо аналіз показників структури джерел формування капіталу ХХХ, використовуючи дані табл. 3.5.

Таблиця 3.5

**Показники структури джерел формування капіталу  
ХХХ за 2021 - 2023 рр.**

Показники	Нормативне значення	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Відхилення (+; -) 2023 р. до 2021 р.
Коефіцієнт автономії	>0,5	0,662	0,614	0,620	-0,042
Коефіцієнт концентрації позикового капіталу	<0,5	0,338	0,386	0,380	+0,042
Коефіцієнт фінансового ризику	<1	0,510	0,629	0,613	+0,103
Коефіцієнт фінансової стабільності	>1	1,959	1,589	1,632	-0,328

1. Коефіцієнт автономії: значення коефіцієнта автономії свідчить про високий рівень фінансової стійкості ХХХ. На кінець звітнього року частка власного капіталу у валюті балансу становить 62 %, що на 0,120 пункти перевищує нормативне значення.

2. Коефіцієнт концентрації позикового капіталу зріс із 0,338 до 0,380, що при нормативі < 0,5 вказує на незначне зниження рівня фінансової незалежності підприємства від зовнішніх кредиторів.

3. Коефіцієнт фінансового ризику збільшився з 0,510 у 2021 році до 0,613 у 2023 році, що залишається в межах нормативного значення (< 1). Це свідчить про підвищення рівня фінансового ризику, але все ще в допустимих межах.

4. Коефіцієнт фінансової стабільності протягом 2023 року перевищував нормативне значення на 0,632 пункти, що підтверджує стабільність фінансового стану підприємства.

Використаємо дані табл. 3.6 для оцінки платоспроможності ХХХ систему показників, які мають назву коефіцієнтів ліквідності.

Таблиця 3.6

**Показники оцінки ліквідності та платоспроможності  
ХХХ за 2021 - 2023 рр.**

Показники	Норматив- не значення	Роки			Відхилення (+;-) 2023 р. до 2021 р.
		2021	2022	2023	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	>0,2	0,263	0,055	0,250	-0,013
Проміжний коефіцієнт покриття	>0,7	0,480	0,279	0,430	-0,050
Загальний коефіцієнт покриття	$\geq 1,5$	2,038	1,587	1,597	-0,441

1. Коефіцієнт абсолютної ліквідності: станом на 2023 рік коефіцієнт абсолютної ліквідності перевищує нормативне значення на 0,050 пункти. Це означає, що підприємство має достатньо грошових коштів для погашення поточних зобов'язань. На кожну 1 грн поточних зобов'язань припадає 0,25 грн грошових коштів.

2. Проміжний коефіцієнт покриття у 2023 році нижчий за нормативне значення на 0,270 пункти. Це показує, що на кожну 1 грн поточних зобов'язань припадає лише 0,43 грн оборотних активів (при нормативі  $\geq 0,7$ ).

3. Загальний коефіцієнт покриття у 2023 році перевищує нормативне значення. На кожну 1 грн поточних зобов'язань припадає 1,6 грн оборотних активів (при нормативі  $\geq 1,5$ ). Це свідчить про високу здатність підприємства покривати свої зобов'язання за рахунок оборотних активів.

ХХХ має високий рівень абсолютної ліквідності, що дозволяє своєчасно покривати поточні зобов'язання, але проміжний коефіцієнт покриття показує деяке зниження ліквідності в короткостроковій перспективі. Однак загальний коефіцієнт покриття свідчить про добру фінансову стійкість підприємства в довгостроковій перспективі, з можливістю покриття зобов'язань за рахунок оборотних активів.

### 3.2. Аналіз структури та динаміки витрат операційної діяльності

Метою аналізу в межах цього підрозділу є вивчення та оцінка витрат операційної діяльності підприємства з метою їх оптимізації, забезпечення ефективного використання ресурсів і максимізації прибутковості. Важливим аспектом є виявлення і аналіз чинників, що впливають на рівень витрат, а також розробка рекомендацій для зниження витрат без шкоди для якості продукції або послуг.

Завдання аналізу витрат операційної діяльності узагальнено у табл. 3.7.

Таблиця 3.7

#### Завдання аналізу витрат операційної діяльності

Завдання	Опис
1. Оцінка структури витрат підприємства	визначити склад і структуру витрат, які виникають у процесі операційної діяльності.
	оцінити співвідношення між постійними і змінними витратами.
	проаналізувати розподіл витрат по різних підрозділах, продуктах, або послугах підприємства.
2. Виявлення факторів, що впливають на рівень витрат	аналізувати внутрішні і зовнішні фактори, які впливають на величину витрат (зміни в обсягах виробництва, технологічні зміни, ринкові умови тощо).
	визначити вплив змін у виробничому процесі або організаційних змінах на витрати.
3. Оцінка відхилень фактичних витрат від планових	порівняти фактичні витрати з плановими або нормативними показниками.
	виявити і проаналізувати причини відхилень від плану.
	оцінити вплив відхилень на фінансові результати підприємства.
4. Аналіз рентабельності та ефективності витрат	оцінити рівень рентабельності підприємства, використовуючи показники витрат (рентабельність витрат, рентабельність продукції).
	з'ясувати, які витрати мають найбільший вплив на зниження рентабельності і прибутковості.
5. Виявлення можливостей для зниження витрат	пошук шляхів для зменшення витрат без зниження якості продукції або послуг.
	визначити можливості для оптимізації витрат у сферах, таких як постачання, виробництво, збут, логістика тощо.
6. Оцінка ефективності використання ресурсів	проаналізувати, як ефективно використовуються ресурси підприємства (праця, матеріали, енергія тощо).
	оцінити взаємозв'язок між витратами і результатами діяльності підприємства.
7. Аналіз витрат за економічними елементами	проаналізувати витрати за основними економічними елементами, такими як матеріали, зарплата, амортизація, енергія тощо.
	оцінити ефективність витрат у кожній категорії та знайти шляхи для їх оптимізації.

Ці завдання дозволяють всебічно оцінити витрати операційної діяльності підприємства, зрозуміти їх структуру та вплив на фінансові результати, а також виявити можливості для оптимізації і зниження витрат.

Методи аналізу витрат операційної діяльності	Метод порівняння - порівняння витрат по різних періодах, підрозділах або з іншими підприємствами для виявлення відхилень
	Коефіцієнтний метод - аналіз взаємозв'язку витрат та результатів, наприклад, коефіцієнти рентабельності, витрат на одиницю продукції тощо.
	Метод статистичного аналізу - використання статистичних даних для вивчення тенденцій і закономірностей у витратах
	Калькуляційний метод - детальний розрахунок витрат по кожному елементу продукції чи послуг (прямі, непрямі витрати).
	Метод аналізу «факторів впливу» - дослідження основних чинників, які впливають на рівень витрат, таких як зміни в обсягах виробництва, зміни в технології або матеріальних витратах.

Рис. 3.1. Методи аналізу операційних витрат

Ці методи та принципи дозволяють всебічно оцінити витрати підприємства, виявити потенціал для їх зменшення і підвищення загальної ефективності.

Методика аналізу операційних витрат була апробована на основі результатів діяльності ХХХ, основним видом діяльності якого є виробництво сільськогосподарської продукції.

Аналіз формування, структури і динаміки витрат і відрахувань ХХХ наведено у табл. 3.8.

Отже:

1. Загальне зростання витрат: витрати підприємства у 2023 році порівняно з 2021 роком зросли в 2,2 рази, що складає 20 млн 771 тис. грн. Це зростання відбулося за рахунок усіх основних складових витрат.

2. Зміни у собівартості реалізації продукції: собівартість реалізації продукції (товарів, робіт і послуг) зросла в 2,4 рази, що є основною складовою зростання витрат підприємства.

Таблиця 3.8

**Динаміка та структура витрат і відрахувань ХХХ  
за 2021 - 2023 рр.**

Види витрат і відрахувань	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Відхилення (+;-) 2023 р. до 2021 р.	
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн.	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
Собівартість реалізації	12822	75,2	12800	70,4	30201	79,9	+17379	у 2,4 р.
Адміністративні витрати	2717	15,9	3660	20,1	3236	8,6	+519	+19,1
Витрати на збут	95	0,6	448	2,5	415	1,1	+320	у 4,4 р.
Інші операційні витрати	210	1,2	160	0,9	261	0,7	+51	+24,3
Фінансові витрати	1203	7,1	1072	5,9	3392	9,0	+2189	у 2,8 р.
Інші витрати	4	0	-	-	317	0,8	+313	у 76,3 р.
Втрати з податку на прибуток	-	-	30	0,2	-	-	-	-
Усього витрат	17051	100	18170	100	37822	100	+20771	у 2,2 р.

3. Адміністративні витрати збільшилися на 19,1 %, що вказує на певне зростання витрат на управлінську діяльність підприємства.

4. Витрати на збут зросли в 4,4 рази, що пов'язане з пошуками нових шляхів збуту продукції, активізацією роботи збутової служби, а також витратами на транспортування продукції до франко-місця.

5. Інші операційні витрати зросли на 24,3 %, що свідчить про збільшення витрат, пов'язаних з основною діяльністю підприємства.

6. Фінансові витрати зросли в 2,8 рази, що вказує на підвищення витрат на фінансування підприємства, можливо, через зростання кредитних зобов'язань.

7. Інші витрати збільшилися в 76,3 рази, що свідчить про значне зростання витрат, не віднесених до основних статей, і потребує детального аналізу.

Наступний напрям аналізу – оцінка витрат за елементами (табл. 3.9).

Отже:

1. Загальне зростання операційних витрат: загальна сума операційних витрат підприємства у 2023 році порівняно з 2021 роком зросла на 7 млн 143 тис. грн, або на 28,6 %. Це зростання стало результатом зміни кількох основних складових витрат.

Таблиця 3.9

**Динаміка та структура елементів операційних витрат  
XXX за 2021 - 2023 рр.**

Елементи витрат	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Зміни 2023 р. (+, -) до 2021 р.	
	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	сума, тис. грн	у % до під- сумку	суми, тис. грн	у %
1. Матеріальні затрати	9158	36,7	12279	39,4	12660	39,4	+3502	+38,2
2. Витрати на оплату праці	6649	26,6	7887	25,3	8373	26,1	+1724	+25,9
3. Відрахування на соціальні заходи	1365	5,5	1625	5,2	1798	5,6	+433	+31,7
4. Амортизація	2229	8,9	2264	7,3	1408	4,4	-821	-36,8
5. Інші операційні витрати	5566	22,3	7094	22,8	7871	24,5	+2305	+41,4
Разом	24967	100	31149	100	32110	100,0	+7143	+28,6

2. Зміни у матеріальних витратах: матеріальні витрати зросли на 38,2 %, що можна пояснити постійними змінами цін на матеріальні цінності, які підприємство використовує у виробничому процесі.

3. Зміни у витратах на оплату праці: витрати на оплату праці збільшилися на 25,9 %, що свідчить про підвищення заробітних плат або зростання кількості працівників, які залучені до виробничого процесу.

4. Зміни у відрахуваннях на ЄСВ: відрахування на ЄСВ зросли на 31,7 %, що є прямим наслідком збільшення витрат на оплату праці.

5. Зміни в інших операційних витратах: інші операційні витрати зросли на 41,4 %, що може свідчити про додаткові витрати, пов'язані з підтримкою операційної діяльності підприємства.

6. Структура витрат за елементами (рис. 3.2):

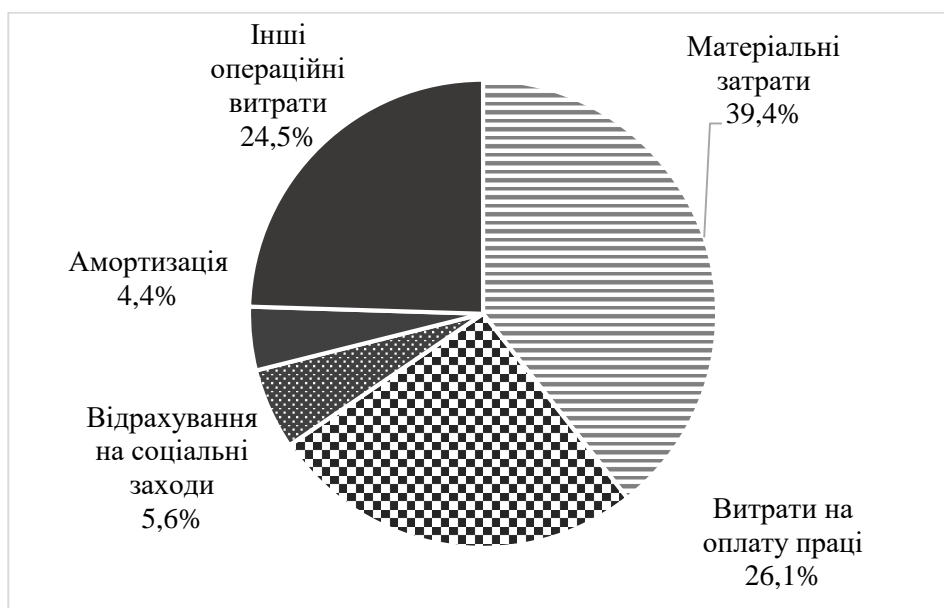


Рис. 3.2. Структура витрат за елементами підприємства за 2023 р., %

- у структурі витрат підприємства протягом досліджуваних років переважала частка матеріальних витрат. На кінець 2023 року ця частка становила 39,4 %;

- водночас, витрати на оплату праці мали значну частку у структурі витрат, і в 2023 році вони склали 26,1 %, що вказує на важливу роль заробітної плати у витратній структурі підприємства.

Тож, на нашу думку, доцільно проаналізувати динаміку та структуру витрат на оплату праці на вирощуванні продукції рослинництва ХХХ - табл. 3.10.

Отже:

1. Зміни у витратах на оплату праці при вирощуванні сільськогосподарських культур:

- у 2023 році витрати на оплату праці, які нараховані при вирощуванні сільськогосподарських культур, порівняно з 2021 роком зросли на 1 млн 917,9 тис. грн, або на 47 %;

- зростання витрат на оплату праці в розрізі культур: вирощування ячменю збільшило витрати на оплату праці в 2,6 рази, сої з- в 13,3 рази; ріпаку

- на 307 тис. грн; соняшнику - на 8,9 %.

Таблиця 3.10

**Динаміка та структура витрат на оплату праці при вирощуванні  
продукції зернових та технічних культур ХХХ  
за 2021 – 2023 рр.**

Види продукції	2021 р.			2022 р.		
	Сума, тис. грн.	У % до виробничої собівартості	У % до суми прямих витрат на оплату праці	Сума, тис. грн.	У % до виробничої собівартості	У % до суми прямих витрат на оплату праці
А	1	2	3	4	5	6
Пшениця	757,4	19,5	18,6	2344,6	23,1	42,6
Кукурудза на зерно	1274,4	21,8	31,2	341,9	17,6	6,2
Ячмінь	307,7	23,4	7,5	591,7	22,3	10,7
Гречка	183,8	22,5	4,5	102,3	20,5	1,9
Просо	391,2	25,8	9,6	-	-	-
Соя	207,5	22,5	5,1	504,6	23,6	9,2
Ріпак	-	-	-	279	19,7	5,1
Соняшник	960,9	21,3	23,5	1340,3	20,0	24,3
Разом	4082,9	х	100	5504,4	х	100

Продовж. табл. 3.10

Види продукції	2023 р.			Відхилення 2023 р. до 2021 р.	
	Сума, тис. грн.	У % до виробничої собівартості	У % до суми прямих витрат на оплату праці	абсолютне	віднесне, %
А	7	8	9	10	11
Пшениця	739,2	19,2	12,3	-18,2	-2,4
Кукурудза на зерно	329,3	23,0	5,5	-945,1	-74,2
Ячмінь	794,5	19,8	13,2	+486,8	у 2,6 р.
Гречка	-	-	-	-183,8	-100,0
Просо	25,2	33,3	0,4	-366	-93,6
Соя	2759,4	25,0	46,0	+2551,9	у 13,3 р.
Ріпак	307	22,1	5,1	+307	х
Соняшник	1046,2	24,6	17,4	+85,3	+8,9
Разом	6000,8	х	100	+1917,9	+47,0

2. Зміни у частці оплати праці в виробничій собівартості продукції рослинництва: у структурі виробничої собівартості продукції рослинництва: у 2021 році частка витрат на оплату праці становила 22,4 %, у 2022 році вона зменшилася до 21 %, у 2023 році частка витрат на оплату праці знову зросла до 23,9 %, що свідчить про збільшення ролі трудових витрат у загальній

собівартості продукції.

3. Структура витрат на оплату праці в розрізі культур змінювалася залежно від площі посівів:

- у 2021 році найбільша частка витрат на оплату праці припадала на вирощування зернової кукурудзи (31,2 %), соняшнику (23,5 %) та пшениці (18,6 %);

- у 2022 році найбільша частка витрат на оплату праці припадала на пшеницю (42,6 %) та соняшник (24,3 %);

- у 2023 році основна частка витрат на оплату праці була на вирощування сої (46,0 %), що вказує на збільшення площ під цією культурою.

Витрати на оплату праці в розрізі культур показують суттєві зміни в залежності від зміни площ під різними культурами. Значне зростання витрат на оплату праці при вирощуванні сої, ячменю та ріпаку, а також збільшення частки витрат на оплату праці в собівартості продукції, свідчать про підвищення важливості трудових витрат для досліджуваного підприємства у 2023 році.

Собівартість реалізації складається, перш за все, з виробничої собівартості та витрат на збут (за наявності), табл. 3.11.

*Таблиця 3.11*

**Динаміка та структура собівартості реалізації та витрат на збут в розрізі продукції сільського господарства ХХХ за 2022 – 2023 рр.**

Вид продукції	2022 р.				2023 р.			
	Дт 90	Дт 93	у % до собівартості	питома вага, %	Дт 90	Дт 93	у % до собівартості	питома вага, %
Пшениця	6539	58,4	0,89	11,8	10449,2	130	1,24	31,3
Ячмінь	1236,4	3,2	0,26	0,6	6370,5	80,1	1,26	19,3
Кукурудза на зерно	6921,4	124	1,79	25,1	1990,9	140,8	7,07	33,9
Соя	646,9	3,6	0,56	0,7	1687,5	21,6	1,28	5,2
Соняшник	3879,3	194,9	5,02	39,4	6697,2	29,4	0,44	7,1
Ріпак озимий	1413,3	110,5	7,82	22,3	1089,6	13,1	1,20	3,2
Разом	20636,3	494,6	х	100	28284,9	415	х	100,0

Для досліджуваного підприємства основною галуззю є рослинництво та

виращування зернових та технічних культур. Виробничі витрати, які накопичуються протягом року формують собівартість продукції рослинництва – зерна пшениці, ячменю, кукурудзи, насіння соняшнику, бобів, ріпаку.

Собівартість виробленої продукції рослинництва – це всі витрати, затрачені на виробництво певного виду продукції (кукурудза на зерно, соя). Проаналізуємо динаміку (табл. 3.12) та структуру витрат (рис. 3.3) на виробництво продукції рослинництва.

Таблиця 3.12

**Динаміка та структура витрат на виробництво продукції рослинництва підприємства за 2021 - 2023 рр.**

Види витрат	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Відхилення (+;-) 2023 р. до 2021 р.	
	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	сума, тис. грн	у % до суми	суми, тис. грн	у %
Прямі матеріальні витрати	7493	39,3	11433,6	43,6	11615,4	43,7	+4122,4	+55,0
Прямі витрати на оплату праці	4083,2	21,4	5504,4	21	6000,8	22,6	+1917,6	+47,0
Інші прямі витрати	6436,8	33,7	7641,7	29,2	7446,6	28,0	+1009,8	+15,7
Загальновиробничі витрати	1071	5,6	1618,8	6,2	1547,3	5,8	+476,3	+44,5
Разом	19084	100	26198,5	100	26610,1	100,0	+7526,1	+39,4

Проведені розрахунки знову підтверджують невтішну тенденцію зростання собівартості виробленої продукції.

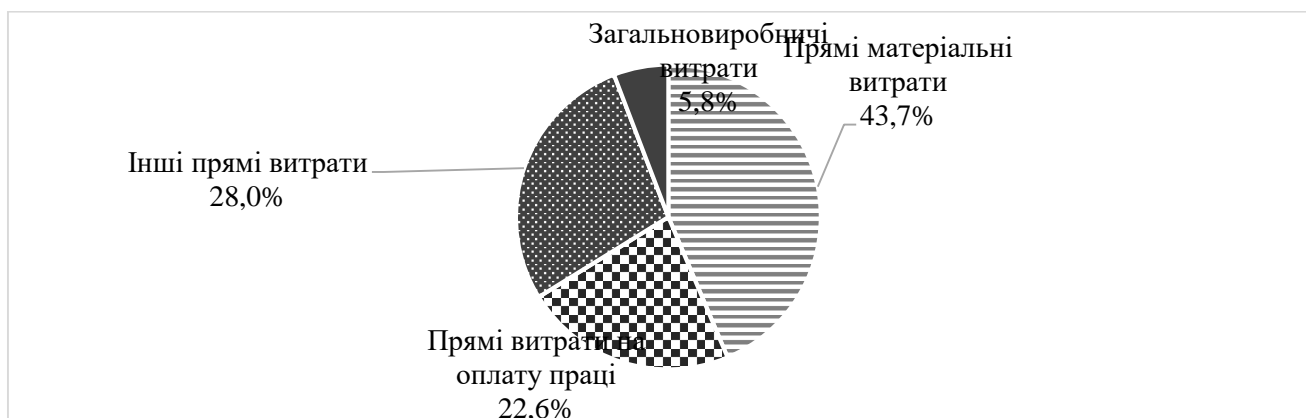


Рис. 3.3. Структура витрат на виробництво продукції рослинництва підприємства у 2023 р., %

Отже:

1. Зростання прямих матеріальних витрат:

- найбільше зростання спостерігається по прямих матеріальних витратах, яке склало 55 %;

- у 2021 році матеріальні витрати склали 7 млн 493 тис. грн. У 2022 році ця сума зросла до 11 млн 433,6 тис. грн, а в 2023 році до 11 млн 615,4 тис. грн. Це зростання було обумовлено підвищенням цін на дизельне паливо, насіння, посадковий матеріал, засоби захисту рослин та мінеральні добрива.

2. Зміни у витратах на оплату праці: витрати на оплату праці зростали зі схожими тенденціями. У 2023 році вони склали 6 млн грн, тоді як у 2021 році ця сума була 4 млн 83,2 тис. грн.

3. Зростання інших прямих витрат: інші прямі витрати (ЄСВ, орендна плата за майнові паї, амортизація) збільшилися на 15,7 %, а загальновиробничі витрати зросли на 44,5 %, що свідчить про збільшення витрат на виробничу діяльність підприємства.

4. Структура виробничих витрат:

- у структурі витрат на виробництво продукції рослинництва найбільшу частку продовжують складати матеріальні витрати;

- на кінець 2023 року частка матеріальних витрат склала 43,7 %, що на 4,4 пункти більше порівняно з 2021 роком;

- витрати на оплату праці у структурі виробничих витрат у 2023 році склали 22,6 %, що на 1,2 пункти більше порівняно з 2021 роком.

Зростання витрат ХХХ у 2022-2023 роках в основному обумовлене підвищенням цін на матеріали та витратами на оплату праці. Найбільше зростання спостерігається в матеріальних витратах, що відображає підвищення цін на ключові сільськогосподарські ресурси.

Зростання витрат на оплату праці також показує важливу роль трудових ресурсів у витратній структурі підприємства.

### **3.3. Оцінка показників ефективності використання витрат операційної діяльності**

Оцінка показників ефективності використання витрат операційної діяльності полягає в аналізі того, наскільки раціонально і ефективно підприємство використовує свої ресурси для досягнення максимальних результатів. Це дозволяє виявити, як витрати впливають на фінансові результати діяльності, продуктивність та рентабельність підприємства.

Основні аспекти оцінки показників ефективності витрат:

1. Вимірювання результатів на одиницю витрат: застосовуються показники, які дозволяють оцінити, скільки продукції або послуг генерується в порівнянні з витратами. Це дає уявлення про продуктивність і ефективність використання ресурсів.

2. Вимірювання рентабельності: рентабельність витрат, рентабельність продажів, рентабельність продукції. Рентабельність показує, наскільки ефективно підприємство використовує витрати для генерування доходу.

3. Показники використання ресурсів: оцінюються витрати на різні види ресурсів (матеріали, праця, енергія) на одиницю виробленої продукції або на певний обсяг операційної діяльності.

4. Аналіз відхилень (варіаційний аналіз): оцінюється, як фактичні витрати відрізняються від планових або нормативних, і визначаються причини таких відхилень (зміни в цінах, обсягах виробництва, продуктивності). Це допомагає визначити, де підприємство витрачає більше або менше, ніж очікувалося, та виявити області для покращення.

6. Аналіз витрат на основі діяльності підприємства:

- визначаються витрати, які забезпечують найвищу віддачу для підприємства в контексті його бізнес-моделі та стратегічних цілей;

- вивчається, які витрати сприяють найбільшим доходам, а які – є надмірними чи непотрібними для досягнення результатів.

Оцінка показників ефективності використання витрат операційної діяльності дозволяє підприємству:

1. Знижувати витрати – виявити неефективні витрати і знайти шляхи їх зменшення.
2. Оптимізувати ресурси – підвищити продуктивність і ефективність використання ресурсів.
3. Підвищувати прибутковість – забезпечити зростання доходів при збереженні або зниженні витрат.
4. Конкуентоспроможність – порівнювати власні показники з конкурентами і з галузевими стандартами, що дозволяє виявити слабкі місця і оптимізувати бізнес-процеси.

Для цілей цього підрозділу необхідно, перш за все, прослідкувати як операційні витрати впливають на фінансові результати підприємства. Оскільки це витрати, які підприємство несе в процесі основної діяльності, зокрема на виробництво товарів чи надання послуг. Вони відіграють ключову роль у формуванні прибутковості підприємства і визначають його здатність генерувати позитивні фінансові результати. За даними фінансової звітності ХХХ проаналізуємо структуру і динаміку фінансових результатів його діяльності (табл. 3.13).

Таблиця 3.13

### Формування, структура та динаміка фінансових результатів

ХХХ за 2021 – 2023 рр.

Показники	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Відхилення 2023 р до 2021 р., %
	сума, тис. грн	пито- ма вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	
А	1	2	3	4	5	6	7
Чистий дохід (виручка) від реалізації	25557	x	26400	x	35579	x	139,2
Операційні витрати у т.ч.	17068	100,0	26228	100,0	34113	100,0	199,9
а) собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	12800	75,0	22283	85,0	30201	88,5	235,9

Продовж. табл. 3.13

А	1	2	3	4	5	6	7
б) адміністративні витрати	3660	21,4	3233	12,3	3236	9,5	88,4
в) витрати на збут	448	2,6	495	1,9	415	1,2	92,6
г) інші операційні витрати	160	0,9	217	0,8	261	0,8	163,1
Валовий прибуток	12757	х	4117	х	5378	х	42,2
У % до чистого доходу (виручки) від реалізації	х	49,9	х	15,6	х	15,1	х
Інші операційні доходи	993	х	1837	х	2351	х	236,8
Фінансовий результат від операційної діяльності	9482	х	2009	х	3817	х	40,3
Фінансові та інвестиційні доходи	4	х	8	х	27	х	675,0
Фінансові та інвестиційні витрати	1072	х	1852	х	3709	х	346,0
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	8414	х	165	х	135	х	1,6
Витрати з податку на прибуток	-	-	30	х	-	х	х
Чистий фінансовий результат	8414	х	135	х	135	х	1,6
У % до чистого доходу (виручки) від реалізації	х	32,9	х	0,5	х	0,37	х
У % до валового прибутку	х	66,0	х	3,3	х	2,5	х

Отже:

1. Чистий дохід від реалізації зріс на 39,2 %, що свідчить про позитивну динаміку продажів підприємства в 2023 році. Це може бути результатом збільшення обсягів продажу, підвищення цін або впливу інших факторів, які сприяли зростанню доходів.

2. Операційні витрати збільшились на 99,9 %, що є дуже значним зростанням і вказує на те, що витрати підприємства зросли набагато швидше, ніж доходи. Таке стрімке зростання витрат могло бути пов'язане з різними факторами, як-от підвищення цін на матеріали, заробітну плату, паливо, оренду, чи інші операційні витрати.

3. Валовий прибуток зменшився на 57,8 %, що свідчить про значне погіршення фінансових результатів підприємства, попри зростання доходу.

Зниження валового прибутку можна пояснити тим, що значне збільшення витрат переважило приріст доходів.

4. Зниження частки валового прибутку в чистому доході: частка валового прибутку в чистому доході значно знизилася з 49,9 % у 2021 році до 15,1 % у 2023 році. Це свідчить про зменшення ефективності операційної діяльності, оскільки більша частина доходу йде на покриття витрат.

5. Зростання собівартості реалізованої продукції: у структурі операційних витрат частка собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) зростає з 75 % у 2021 році до 88,5 % у 2023 році. Це свідчить про те, що собівартість реалізації продукції значною мірою впливає на фінансовий результат підприємства, знижуючи його прибутковість.

6. Зменшення прибутків: як результат зростання витрат на собівартість, прибуток від операційної діяльності зменшився на 59,7 %, а прибуток до оподаткування знизився на 98,4 %.

7. Чистий прибуток підприємства у 2022 і 2023 роках склав 135 тис. грн, що на 98,4 % менше порівняно з 2021 роком. Це свідчить про значне падіння прибутковості, хоча підприємство зберігає позитивний фінансовий результат.

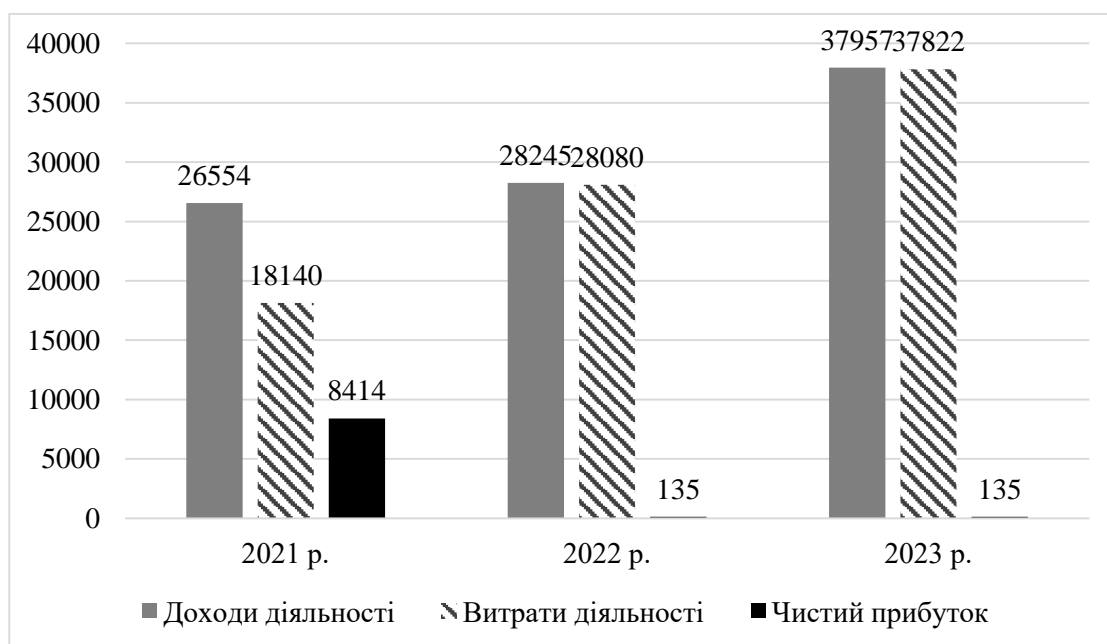


Рис. 3.4. Динаміка доходів, витрат діяльності та чистого прибутку підприємства за 2021 – 2023 рр., тис. грн

Зважаючи на те, що операційні витрати зростали набагато швидше, ніж доходи, підприємство зазнало суттєвого зниження валового прибутку, що може вказувати на необхідність оптимізації витрат або перегляду цінової політики. Для відновлення прибутковості важливо зменшити темпи зростання витрат або покращити ефективність операційної діяльності.

У цілому спостерігається негативна динаміка зниження прибутку, але позитивним моментом є те, що підприємство зберігає прибутковість станом на кінець звітного року.

Отже, операційні витрати є критичним фактором, що безпосередньо впливає на фінансові результати підприємства. Вони визначають рівень прибутку, рентабельність і ефективність використання ресурсів. Управління витратами, оптимізація їх структури та зниження витрат при збереженні обсягу виробництва – ключові фактори, що дозволяють підвищити фінансову стабільність і прибутковість підприємства.

У табл. 3.14 та на рис. 3.5 наведено групи показників рентабельності підприємства, розрахунок яких характеризує ефективність операційної діяльності підприємства.

Таблиця 3.14

**Показники рентабельності та окупності витрат ХХХ  
за 2021 - 2023 рр.**

Показник	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Відхилення (+,-) 2023 р. до 2021 р.
<b>Показники рентабельності та окупності витрат (витратні показники)</b>				
Рентабельність виробничих витрат, %	99,7	18,5	17,8	-81,9
Рентабельність операційних витрат, %	55,6	7,7	11,2	-44,4
Загальна рентабельність витрат господарської діяльності, %	46,4	5,6	12,8	-33,6
Чиста рентабельність витрат діяльності, %	46,4	0,4	0,5	-45,9
Коефіцієнт окупності виробничих витрат	1,997	1,185	1,178	-0,8
Коефіцієнт окупності операційних витрат	1,556	1,077	1,112	-0,4
Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	6,983	8,166	10,995	+4,0
Коефіцієнт окупності витрат на збут	57,047	53,333	85,733	+28,7
<b>Показники рентабельності реалізованої продукції (дохідні показники)</b>				
Рентабельність продажу, %	49,9	15,6	15,1	-34,8
Рентабельність операційного доходу, %	31,7	7,1	10,1	-21,6

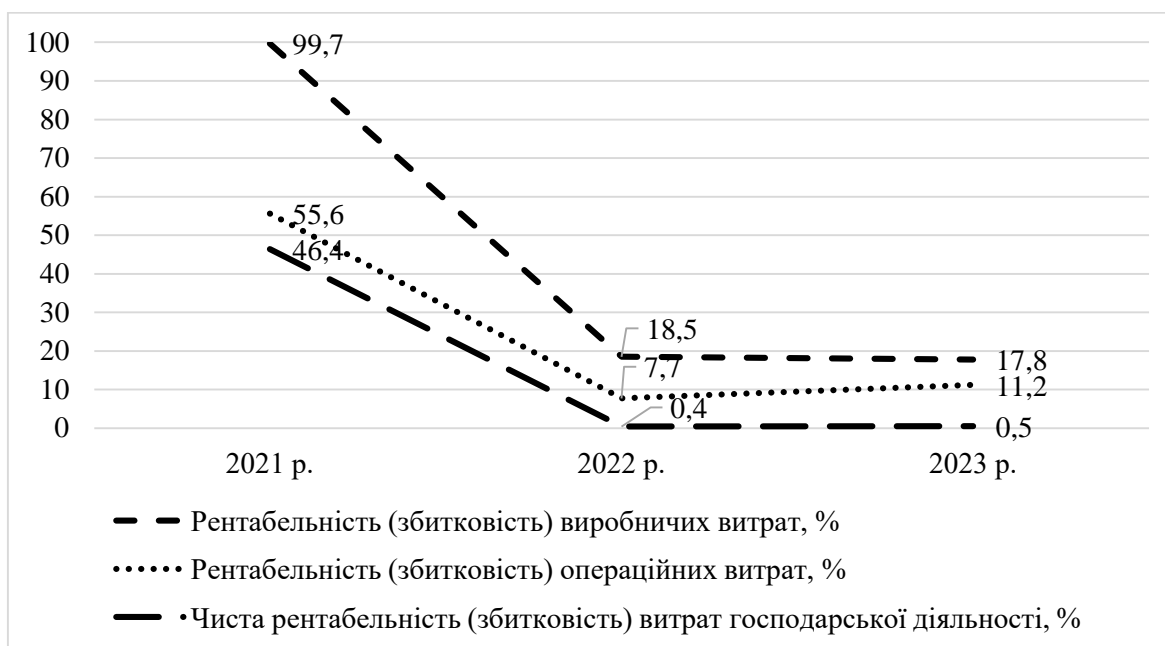


Рис. 3.5. Динаміка основних показників рентабельності (на витратному і дохідному підході) за 2021 - 2023 р., %

Отже:

1. Рентабельність виробничих витрат у 2023 році значно знизилася, склавши лише 17,8 % порівняно з 99,7 % у 2021 році, що свідчить про значне зниження ефективності використання виробничих витрат підприємством. Зниження на 81,9 % вказує на високий рівень витрат при зменшенні доходів.

2. Рентабельність операційних витрат у 2023 році також знизилася, склавши 11,2 % порівняно з 55,6 % у 2021 році, що означає значне зниження ефективності покриття операційних витрат доходами. Зниження на 44,4 % свідчить про негативний вплив витрат на операційну діяльність підприємства.

3. Загальна рентабельність витрат господарської діяльності знизилася на 33,6 %, досягнувши 12,8 % у 2023 році порівняно з 46,4 % у 2021 році. Це свідчить про загальне зниження ефективності витрат на господарську діяльність підприємства.

4. Чиста рентабельність витрат господарської діяльності залишилася на низькому рівні, знизившись до 0,5 % у 2023 році (з 46,4 % у 2021 році), що свідчить про значне зменшення чистого прибутку при зростанні витрат. Це

показує значну збитковість чистих витрат підприємства.

5. Коефіцієнт окупності виробничих витрат знизився до 1,178 у 2023 році з 1,997 у 2021 році, що свідчить про погіршення здатності підприємства покривати свої виробничі витрати доходами.

6. Коефіцієнт окупності операційних витрат також знизився з 1,556 у 2021 році до 1,112 у 2023 році. Це показує, що операційні витрати не так ефективно покриваються доходами, як у попередні роки.

7. Коефіцієнт окупності адміністративних витрат зріс до 10,995 у 2023 році, що на 4 пункти більше порівняно з 2021 роком (6,983). Це свідчить про покращення ефективності покриття адміністративних витрат підприємства доходами.

8. Коефіцієнт окупності витрат на збут значно зріс до 85,733 у 2023 році, що на 28,7 пункти більше порівняно з 2021 роком (57,047). Це свідчить про зростання ефективності витрат на збут продукції підприємства.

9. Рентабельність продажу знизилася з 49,9 % у 2021 році до 15,1 % у 2023 році, що показує значне зменшення ефективності продажу продукції підприємства. Зниження на 34,8 % вказує на зростання витрат або зниження доходів, що зменшує прибутковість від продажу товарів чи послуг.

10. Рентабельність доходу від операційної діяльності знизилася з 31,7 % у 2021 році до 10,1 % у 2023 році. Це свідчить про зниження ефективності операційної діяльності, оскільки витрати підприємства значною мірою перевищують операційні доходи. Зниження на 21,6 % показує, що частина доходів витрачається на покриття операційних витрат.

Рентабельність продажу та доходу від операційної діяльності значно знизилася у 2023 році порівняно з 2021 роком, що свідчить про зниження ефективності бізнесу в умовах зростання витрат або зниження доходів. Підприємству необхідно вжити заходів для покращення операційної ефективності та зниження витрат для відновлення прибутковості.

Основних підходи і рекомендації щодо оптимізації операційних витрат

представлено у табл. 3.15.

Таблиця 3.15

### Основних підходи і рекомендації щодо оптимізації операційних витрат

Підходи	Складові	Характеристика
Оптимізація витрат на закупівлю матеріалів і ресурсів	Перегляд постачальників	Проводити регулярний аналіз постачальників і можливостей для оптимізації закупівель. Можливо, є можливість укласти більш вигідні контракти з постачальниками або знайти альтернативні джерела постачання, щоб знизити витрати на матеріали.
	Групування закупівель	Об'єднання закупівель різних категорій для досягнення економії на масштабі (скупка великими партіями може знизити вартість одиниці товару).
	Зниження запасів	Оцінити можливість оптимізації запасів на складі. Надлишок запасів веде до зростання витрат на зберігання, тому варто знизити рівень запасів до оптимального рівня.
Контроль і моніторинг витрат	Впровадження системи бюджетування	Розробка та впровадження детальних бюджетів для кожної категорії витрат дозволить чітко контролювати і регулювати витрати, щоб не перевищувати заплановані показники.
	Регулярний моніторинг витрат	Встановлення системи моніторингу витрат і показників ефективності дозволяє своєчасно виявляти будь-які відхилення від плану і приймати необхідні заходи.
Оптимізація адміністративних витрат	Скорочення витрат на адміністрацію	Оцінка витрат на адміністративні функції (оренда офісів, зарплата адміністративного персоналу) дозволить знизити витрати на управлінську діяльність. Використання технологій для оптимізації управлінських процесів допоможе знизити витрати.
	Удосконалення внутрішніх процесів	Виявлення та усунення неефективних або дублюючих процесів дозволить зменшити адміністративні витрати і підвищити загальну продуктивність.
Зниження енергетичних витрат	Енергозберігаючі технології	Впровадження енергоефективних технологій, таких як використання LED-освітлення, оновлення обладнання, що споживає менше енергії, дозволить знизити витрати на енергоресурси.
	Управління споживанням енергії	Впровадження систем моніторингу споживання енергії та оптимізація її використання також сприятиме зниженню витрат на енергоресурси.

Оптимізація операційних витрат підприємства потребує комплексного підходу, який включає в себе аналіз витрат, впровадження сучасних технологій, автоматизацію, поліпшення ефективності збуту і маркетингу, а також впровадження системи контролю витрат.

## ВИСНОВКИ

Результати дослідження уможливають сформулювати наступні висновки.

1. У результаті дослідження нормативних документів і літературних джерел вдалося систематизувати змістове наповнення поняття «витрати» і «витрати операційної діяльності».

2. У ХХХ облік витрат здійснюється відповідно до видів діяльності підприємства, які поділяються на операційну та фінансову діяльність. Операційна діяльність охоплює як основну, так і іншу операційну діяльність. Основна операційна діяльність включає всі операції, пов'язані з виробництвом товарів, виконанням робіт і наданням послуг, тобто діяльність, яка є головною метою створення підприємства і приносить основну частку його доходів. Інша операційна діяльність охоплює допоміжні види діяльності, що пов'язані з основною, проте не належать до інвестиційної чи фінансової діяльності. Сюди відносяться, зокрема, реалізація зайвих виробничих запасів, операції з виявлення нестач, а також сплата штрафів.

3. ХХХ є сільськогосподарським підприємством, що спеціалізується на вирощуванні та реалізації продукції рослинництва. Реалізація продукції, виконаних робіт та наданих послуг - основне джерело грошових надходжень у товаровиробників. Реалізованою вважається як відвантажена, фактично оплачена продукція, так і продукція, платіж за яку ще не надійшов на поточний рахунок підприємства або в рахунок оплати якої отримано векселі. До обсягу реалізації включається продукція, продана підприємствами, заготівельним організаціям, споживкооперації, комерційним структурам, зарубіжним країнам, на ринку, у порядку закупівлі, на біржах, аукціонах, через власну торговельну мережу та заклади громадського харчування, за бартером тощо, а також продукція, видана у рахунок оплати праці, орендної плати за землю та майнові паї, віддана у сплату боргів тощо. Процес реалізації завершує кругообіг засобів на підприємстві і створює передумови для здійснення нового кругообігу.

4. У ХХХ продукція сільськогосподарського виробництва оцінюється за виробничою собівартістю. Впродовж звітного періоду основна та супутня продукція рослинництва оприбутковується за плановою собівартістю, а на кінець року проводиться коригування до фактичної собівартості. Це коригування здійснюється з використанням методів «червоного сторно» (коли планова собівартість перевищує фактичну) або «допроводок» (коли фактична собівартість перевищує планову).

5. Вивчивши загальну класифікацію витрат можна сказати, що загальновиробничі витрати є витратами звичайної діяльності, накладними в залежності від економічної ролі в процесі виробництва. Загальновиробничі витрати в більшій своїй величині (змінні і розподілені постійні) списуються на собівартість реалізованої продукції, тобто на витрати діяльності одночасно із визнанням доходу від реалізації. За місцем виникнення загальновиробничі витрати є витратами конкретного цеху чи одного виробничого підрозділу.

6. Адміністративні витрати пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства загалом. Незважаючи на те, що адміністративні витрати не включаються до виробничої собівартості продукції, методика і організація їх обліку аналогічна методиці обліку загальновиробничих витрат.

7. Ведення бухгалтерського обліку в агрофірмі здійснюється з використанням програмного забезпечення «1С: Бухгалтерія 8.3». Для обліку витрат використовуються базові довідники, такі як «Витрати», «Нормативні групи» та «Місця зберігання». Аналітичний облік виробництва є досить складним, оскільки враховує технічні та облікові характеристики об'єктів, їх місце зберігання, первісну оцінку та оцінку вибуття. Усі господарські операції фіксуються в первинних документах та електронних документах автоматизованої програми, що забезпечує формування внутрішньої та регламентованої звітності.

8. Аналіз майнового стану ХХХ за 2023 рік свідчить про стабільний розвиток підприємства. Вартість активів зросла на 7,7 %, що є результатом як

нарощування основних засобів, так і позитивних змін в оборотних активах. Оборотні активи залишаються основною складовою майна підприємства, і в їх структурі спостерігається стабільний, але поступовий ріст питомої ваги. Загалом, підприємство продовжує зміцнювати свою фінансову позицію, що дозволяє йому бути готовим до подальшого розвитку та адаптації до змін на ринку.

9. Показники структури капіталу ХХХ перевищують нормативні значення, що свідчить про його фінансову стійкість і незалежність від кредиторів. ХХХ має високий рівень абсолютної ліквідності, що дозволяє своєчасно покривати поточні зобов'язання, але проміжний коефіцієнт покриття показує деяке зниження ліквідності в короткостроковій перспективі. У цілому, підприємство має стабільний фінансовий стан.

10. Аналіз витрат операційної діяльності показав:

- зростання витрат ХХХ у 2023 році відбулося переважно через зовнішні фактори, такі як здорожчання матеріальних цінностей і збільшення витрат на збут. Підприємство активно працює над розвитком збутової діяльності, що відображає значне зростання витрат на цю статтю. Водночас, зростання інших витрат, зокрема фінансових та інших операційних витрат, вимагає детального аналізу для оцінки можливих факторів, що вплинули на їх збільшення;

- зростання операційних витрат підприємства у 2023 році стало результатом підвищення цін на матеріальні ресурси, зростання витрат на оплату праці, а також збільшення відрахувань на ЄСВ. Висока частка матеріальних витрат і витрат на оплату праці у витратній структурі підприємства свідчить про важливість цих складових для загальних витрат.

- негативна динаміка зниження прибутку ХХХ зумовлена значним зростанням витрат на собівартість реалізованої продукції, що вплинуло на зменшення прибутку від операційної діяльності. Водночас, підприємство зберігає прибутковість на кінець 2023 року, що є позитивним фактором для подальшого розвитку.

- рентабельність підприємства значно знизилася у 2023 році порівняно з 2021 роком, що свідчить про зниження ефективності використання витрат на виробництво та операційну діяльність. Водночас, підвищення коефіцієнтів окупності адміністративних витрат і витрат на збут вказує на покращення управління цими витратами. У загальному, підприємство стикається з тенденцією до зростання витрат при зниженні доходів, що вимагає оптимізації витратної частини.

Узагальнюючи вищевикладене, зауважимо:

- проводити регулярний аналіз постачальників і можливостей для оптимізації закупівель. Можливо, є можливість укласти більш вигідні контракти з постачальниками або знайти альтернативні джерела постачання, щоб знизити витрати на матеріали;

- розробка та впровадження детальних бюджетів для кожної категорії витрат дозволить чітко контролювати і регулювати витрати, щоб не перевищувати заплановані показники.