

**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  
Таран А. В.  
Керівник: Ліпський Р. В.

**Полтава 2024 року**

## ЗМІСТ

	ст.
ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ	11
1.1. Сутність та класифікація операційних витрат	11
1.2. Сучасні аспекти обліку витрат операційної діяльності	27
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	35
2.1. Організаційно-правові засади діяльності та облікова політика підприємства	35
2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат операційної діяльності і відображення у звітності	40
2.3. Податкові аспекти обліку витрат операційної діяльності підприємства	50
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ	52
3.1. Фінансово-економічний стан суб'єкта господарювання	52
3.2. Аналіз витрат підприємства	64
3.3. Аналіз економічної ефективності діяльності підприємства	74
ВИСНОВКИ	77
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	80
ДОДАТКИ	89

## ВСТУП

**Актуальність теми.** Облік і аналіз відіграють ключову роль в управлінні собівартістю, оскільки дозволяють оцінити ситуації, пов'язані з формуванням собівартості продукції, виявити недоліки, визначити резерви для покращення використання ресурсів та ухвалювати обґрунтовані управлінські рішення. Питання управління витратами завжди перебували у фокусі уваги як вітчизняних, так і зарубіжних науковців. Серед найсистематизованіших наукових напрямків у цій сфері виділяють виробниче планування, облік витрат, калькулювання собівартості продукції та економічний аналіз.

Швидкі зміни в умовах ринкової економіки потребують розробки нових методів управління витратами, які спрямовані на ефективне використання ресурсів підприємства та підвищення його конкурентоспроможності. У ринкових умовах витрати на виробництво і реалізацію продукції є ключовим чинником, що впливає на величину прибутку. Зниження собівартості не лише сприяє зростанню прибутку, а й відкриває можливості для застосування гнучкої цінової політики, що, у свою чергу, стимулює збільшення обсягів продажів.

Однак, у вітчизняній науковій літературі та практиці проблематиці управління витратами приділяється недостатньо уваги через низку об'єктивних і суб'єктивних причин. Низька ефективність економічних служб, їх повільна адаптація до сучасних умов, а також фіскальний характер економіки, що зосереджений на максимізації податкових надходжень, заважають підприємствам впроваджувати інноваційні методи управління витратами, які відповідають ринковим вимогам.

Ефективне управління витратами можливе лише за умови комплексного підходу, що включає аналіз витрат, прийняття оптимальних управлінських рішень та їх реалізацію на основі аналітичних даних. Інформаційні потреби підприємства вимагають застосування комбінованих

методів вимірювання та групування витрат. Для підприємств із тривалим виробничим циклом важливу роль у побудові системи обліку відіграють такі об'єкти, як місця виникнення витрат, центри витрат і центри відповідальності.

Формування даних про витрати узгоджується з етапами виробничого процесу та відображає рух матеріальних ресурсів, нарощування трудових витрат, витрат на утримання обладнання, допоміжні послуги тощо. У сучасних умовах підприємствам необхідно впроваджувати стратегічно орієнтовані системи обліку. Перехід від традиційного управлінського обліку до стратегічного управління витратами є пріоритетним завданням.

Ефективне управління витратами передбачає системний підхід, за якого взаємозалежність функцій підприємства забезпечує досягнення його цілей. Особливо важливим є організація облікової системи, яка здатна генерувати аналітичну інформацію за допомогою сучасних автоматизованих технологій для підтримки управлінських рішень.

Питання організації обліку та аналізу виробничих процесів, зокрема витрат операційної діяльності, були предметом досліджень провідних українських науковців, серед яких: М. Т. Білуха, О. С. Бородкін, Ф. Ф. Бутинець, П. І. Гайдучий, С. Ф. Голов, М. Я. Дем'яненко, В. П. Завгородній, Г. Г. Кірейцев, М. В. Кужельний, В. Г. Линник, Ю. Я. Литвин, Л. В. Нападовська, М. Ф. Огійчук, Н. М. Ткаченко, В. М. Пархоменко, Н. Л. Правдюк, М. С. Пушкар, П. Т. Саблук, В. К. Савчук, В. В. Сопко, Ю. С. Цал-Цалко, М. Г. Чумаченко, В. Г. Швець, В. Ю. Фабіянська, О. О. Любар, Н. Г. Зdirко, В. П. Ярмоленко, О. А. Подолянчук, Л. В. Гуцаленко, Т. О. Мулик та інші.

Значний внесок у розвиток методологічних підходів до обліку та аналізу витрат операційної діяльності здійснили й зарубіжні науковці, серед яких: Х. Андерсон, Г. А. Велш, К. Друрі, Д. Колдуелл, Б. Нідлз, Я. В. Соколов, Дж. Хелкам та інші.

Більшість наукових робіт недостатньо враховують особливості

сільськогосподарської діяльності. Зокрема, це стосується таких аспектів, як використання продукції для внутрішніх потреб, вплив природних факторів на результати роботи, економічні механізми підтримки, системи дотацій та особливості формування цін на реалізацію. Актуальність цього дослідження зумовлена потребою розробити концепцію обліку та аналізу витрат операційної діяльності з урахуванням специфіки сільськогосподарського виробництва, а також удосконалити практичні підходи до його організації.

**Мета і завдання для дослідження.** Метою, проведеного в кваліфікаційній роботі дослідження є обґрунтування теоретичних положень і практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аналізу витрат операційної діяльності.

Відповідно до поставленої мети в дипломній роботі передбачено вирішення таких основних завдань:

- проаналізувати існуючі теоретичні засади та практику обліку витрат операційної діяльності і на цій основі виявити теоретичні аспекти удосконалення;
- визначити напрями удосконалення класифікації витрат;
- з'ясувати сутність методів обліку витрат та їх вплив на фінансові результати діяльності з вибором оптимальних;
- визначити нормативно-правове регулювання обліку витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств;
- провести оцінку фінансово-економічної характеристики діяльності підприємства;
- розкрити основи облікової політики підприємства в частині, що стосується обліку витрат;
- дослідити завдання обліку витрат операційної діяльності та порядок їх документального оформлення;
- розглянути порядок відображення операційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку та звітності;
- здійснити оцінку рівня операційних витрат підприємства;

- дати оцінку системи охорони праці та екологічної експертизи на підприємстві;

- надати практичні рекомендації, щодо удосконалення облікового процесу на підприємстві та зниження рівня його витрат.

**Об'єкт та предмет дослідження.** Об'єктом дослідження кваліфікаційної роботи є сукупність теоретико-методичних основ з обліку та аналізу витрат операційної діяльності. Предметом дослідження є порядок формування, відображення в обліку та аналіз операційних витрат ТОВ «XXX» Лубенського району.

Загальнонаукові методи дослідження обліку та аналізу витрат операційної діяльності є фундаментальними інструментами для здійснення глибокого аналізу витрат підприємства, їх класифікації, контролю та оптимізації. Вони допомагають науково обґрунтувати управлінські рішення та виявити шляхи підвищення ефективності операційної діяльності.

Ось основні загальнонаукові методи, які застосовуються в обліку та аналізі витрат: абстрагування передбачає виділення основних аспектів витрат, що мають важливе значення для аналізу, та відкидання менш суттєвих деталей. Цей метод дозволяє зосередитися на ключових факторах, таких як структура витрат, їх класифікація за елементами, функціями та центрами відповідальності. Аналіз - за якого витрати розбиваються на складові для детального вивчення, виявлення причин і наслідків змін у витратах. Синтез - після аналізу проводиться об'єднання окремих частин в єдину картину, що дозволяє визначити загальні закономірності, що сприяють підвищенню ефективності витрат. Історичний метод полягає у вивченні минулого досвіду підприємства в управлінні витратами. Він дозволяє порівняти зміни в структурі та обсягах витрат, а також оцінити вплив різних економічних та управлінських факторів на фінансові результати підприємства.

Спостереження дозволяє вивчати процеси, що відбуваються в реальному часі, зокрема вивчати виробничі витрати на різних етапах

діяльності підприємства. Цей метод допомагає виявити неефективні процеси та оптимальні шляхи зменшення витрат.

Порівняння передбачає зіставлення витрат у різних умовах, на різних етапах або на різних підприємствах. Це дозволяє виявити найбільш ефективні методи управління витратами, а також визначити найбільш витратні напрямки діяльності, що потребують оптимізації.

Системний підхід дозволяє розглядати витрати як частину більшої економічної системи підприємства. Це допомагає зрозуміти, як зміни в одній частині системи можуть впливати на інші частини (наприклад, як зміна в організації виробництва може вплинути на рівень витрат у складі матеріалів чи заробітної плати).

Статистичний метод передбачає використання статистичних даних для оцінки витрат та їх змінності в часі. Статистичні методи дозволяють виявляти закономірності в структурі витрат, а також прогнозувати майбутні витрати на основі історичних даних.

**Наукова новизна отриманих результатів** полягає у теоретичному обґрунтуванні, розробці та впровадженні практичних рекомендацій з розв'язання комплексу питань бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності. Головні досягнення наукової новизни включають:

- систематизовано теоретичні засади бухгалтерського обліку витрат, з відповідним узагальненням;
- обґрунтовано методологічних аспектів визнання загальновиробничих витрат та вибору підприємством баз та методики їх розподілу;
- виявлено аспекти уточнення змісту наказу про облікову політику щодо витрат операційної діяльності;
- виявлено необхідність відкриття аналітичних рахунків до рахунку 92 «Адміністративні витрати» та рахунку 93 «Витрати на збут», підтверджена проведеним дослідженням;
- виявлено необхідність впровадження графіку документообігу на підприємстві для підвищення якості робіт на відповідній ділянці облікового

процесу.

Практичне значення отриманих результатів полягає в наданні рекомендацій для покращення облікового забезпечення управління витратами сільськогосподарських підприємств в умовах зростаючої конкуренції та відкритих ринків. Застосування основних положень запропонованої методики дозволить бухгалтерам отримувати та формувати достовірну інформацію про рівень, склад витрат і результати виробничої діяльності, що є необхідним для менеджерів для виявлення та ефективного використання внутрішніх резервів для підвищення результативності роботи підприємств.

Кваліфікаційна робота є результатом самостійного наукового дослідження здобувача. Усі розробки та пропозиції, які містяться у роботі, належать автору.

Результати наукового дослідження були представлені та обговорені автором на засіданні кафедри обліку і оподаткування Полтавського державного аграрного університету, а також на конференціях різних рівнів, отримавши схвалення.

**Публікації** На основі кваліфікованого дослідження було підготовано 3 наукові праці загальним обсягом 0,28 друкованих аркушів.

Інформаційну основу кваліфікаційної роботи складають наукові джерела, зокрема монографії, статті та доповіді вітчизняних дослідників з питань розвитку бухгалтерського обліку, офіційні документи, що регулюють бухгалтерський облік в Україні, фінансова та статистична звітність ТОВ «XXX», а також довідники професійних бухгалтерських організацій та електронні ресурси.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

### 1.1. Сутність та класифікація операційних витрат

Господарська діяльність будь-якого підприємства пов'язана з витратами матеріальних, трудових та інших ресурсів, цінність яких визначається на ринку. У системі управління підприємством основний акцент робиться на обліку та аналізі витрат, як у цілому, так і в розрізі їхніх видів, цілей та періодів виконання.

Економічна сутність витрат розглядається по-різному у нормативних документах і наукових джерелах. Згідно з національними стандартами бухгалтерського обліку, витрати визначаються як зменшення економічних вигод у результаті вибуття активів або зростання зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком випадків вилучення чи розподілу капіталу власниками) [8].

Розуміння категорії витрат еволюціонувало протягом історії. Андрющенко Н. С. у своїх дослідженнях виділив чотири етапи розвитку знань про витрати (табл. 1.1).

*Таблиця 1.1*

#### Етапи розвитку знань про витрати

Етап	Характеристика
Перший етап	ведення публічної звітності, облік і контроль витрат на господарському та державному рівнях (XXVIII–III ст. до н.е.)
Другий етап	спроби розкрити суть поняття «витрати», поява різних теорій витрат (XIV–XIX ст.)
Третій етап	використання математичних методів у дослідженні витрат, аналіз їхньої поведінки та облік як об'єкта управління (XX ст.)
Четвертий етап	розвиток нового напрямку – управління витратами (кінець XX – початок XXI ст.)

З точки зору бухгалтерського обліку витрати розглядаються як конкретні витрати ресурсів. Це визначення базується на ресурсному підході,

не враховуючи інші аспекти.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» встановлює методологічні принципи формування інформації про витрати підприємства у бухгалтерському обліку та її розкриття у фінансовій звітності. Цей стандарт застосовується підприємствами та організаціями незалежно від форми власності, окрім банків, бюджетних установ і суб'єктів, які складають звітність за міжнародними стандартами [34].

Аналіз літературних джерел показав наявність розбіжностей у трактуванні поняття «витрати», що відображено в додатку А [8].

Операційна діяльність підприємства - це основний вид діяльності, спрямований на виробництво продукції, виконання робіт або надання послуг, а також на їх реалізацію. Ця діяльність є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частину його доходів.

Витрати виробництва - це ресурси, витрачені в процесі виробництва, що включають використані засоби виробництва, такі як сировина, матеріали, амортизація основних засобів, а також витрати на оплату праці працівників із відповідними нарахуваннями [7].

Операційні витрати (собівартість) визначаються як витрати трудових, матеріальних, нематеріальних і фінансових ресурсів, що оцінюються у грошовому вираженні та виникають у процесі здійснення операційної діяльності. Вони охоплюють витрати, пов'язані з реалізацією продукції та управлінням підприємством, і зазвичай не стосуються безпосередньо процесу виробництва.

Операційні витрати поділяють на адміністративно-управлінські витрати, витрати на збут, а також витрати на науково-дослідницькі та дослідно-конструкторські роботи.

Дослідження сутності операційних витрат та витрат операційної діяльності на основі праць науковців розглянемо нижче.

Адам Сміт розглядав операційні витрати як витрати на робочу силу та матеріальні ресурси, які необхідні для виробництва товарів. Витрати на

працю і сировину є основними складовими витрат, які дозволяють забезпечити процес виробництва.

Операційні витрати за Давидом Рікардо, це такі, які пов'язані з затратами на працівників та сировину, необхідні для виготовлення товарів і надання послуг. Витрати, як правило, включають ресурси, що використовуються безпосередньо у виробничому процесі [24].

Роберт Каплан зазначав, що операційні витрати включають витрати на ресурси, які використовуються на різних етапах діяльності підприємства. У його концепції Activity-Based Costing (ABC) операційні витрати розподіляються за конкретними активностями, що дозволяє більш точно визначати витрати, пов'язані з виконанням кожного бізнес-процесу.

Річард Нортон визначає витрати як частину стратегії управління, де операційні витрати є основою для покращення фінансових результатів через використання збалансованої системи показників. Операційні витрати є критичними для досягнення стратегічних цілей компанії.

Майкл Портер вважає, що операційні витрати є важливими для конкурентної стратегії компанії. Управління ланцюгами постачання та логістикою дозволяє зменшити витрати, а отже, підвищити ефективність підприємства та забезпечити конкурентні переваги.

Джеймс Б. Томпсон розглядає витрати операційної діяльності охоплюють витрати на виробничі процеси, а також на управлінські та адміністративні функції підприємства. Ці витрати необхідні для безперебійної роботи організації на всіх етапах її діяльності.

Гаррі І. Мід «операційні витрати - це витрати, пов'язані з основними і допоміжними виробничими процесами, включаючи оплату праці, матеріали і енергетичні ресурси. Ці витрати підтримують функціонування виробничих систем на кожному етапі».

Річард Л. Даттон зазначає, що операційні витрати включають як постійні, так і змінні витрати, що виникають у процесі функціонування підприємства на всіх етапах його діяльності. Постійні витрати не змінюються

в залежності від обсягу виробництва, тоді як змінні витрати змінюються разом із виробничими обсягами.

Майкл Ф. Рід визначає операційні витрати через підхід до вартості, де витрати класифікуються на прямі та непрямі витрати в залежності від їх зв'язку з кінцевим продуктом. Прямі витрати можна безпосередньо віднести до виробничого процесу, тоді як непрямі витрати підтримують загальну діяльність підприємства.

Ці трактування показують різні аспекти операційних витрат і витрат операційної діяльності, які науковці розглядають залежно від специфіки своїх досліджень та підходів до аналізу фінансової та виробничої діяльності підприємств.

Автор Волкова І. А. розглядає операційні витрати як прогнозовані витрати власника, пов'язані з отриманням валового доходу. До таких витрат не відносяться витрати на обслуговування боргу, податки на прибуток, єдиний податок та фіксований податок.

Сухарцева І. І., Семенов Г. А. та Бескоста Г. М. зазначають, що операційні витрати включають витрати на дослідно-конструкторські роботи, винахідництво, раціоналізацію, експериментальне будівництво, геологорозвідувальні роботи та організацію виставок. Ці витрати фінансуються переважно за рахунок власних коштів.

Турило А. А. визначає витрати як вартісний вираз обсягу ресурсів, спожитих у процесі виробничо-господарської діяльності підприємства для досягнення його ціле [25].

Лишиленко О. В. уточнює, що операційні витрати охоплюють собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрат].

Проблеми організації обліку та аналізу витрат операційної діяльності підприємства широко висвітлюються в літературі, зокрема, у джерелах, наведених у додатку Б.

Аналізуючи наведену інформацію, можна зробити висновок, що

витрати визначаються як загальна сума витрат, що виникають під час виробництва продукції, а також як сума коштів, яку необхідно сплатити за придбання оборотних і необоротних активів. Питання організації обліку та аналізу витрат операційної діяльності підприємства висвітлюється в різних джерелах, де основну увагу приділяють сутності витрат, їх видам, методам відображення в облікових рахунках та документації, оцінці динаміки, структури і ефективності використання витрат тощо.

Класифікація витрат – це науково обґрунтоване розподілення витрат за визначеними спільними ознаками для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень у процесі виробництва продукції. Загалом, класифікація є методом пізнання та дослідження об'єктів, що полягає у їх поділі на класи за спільними властивостями та закономірними зв'язками між ними [50].

Класифікація витрат формує загальні методологічні підходи до їх утворення, тому важливо уточнити класифікаційні ознаки для точнішого визначення розмірів окремих видів витрат і фінансових ресурсів, які витрачаються на забезпечення діяльності організації. Вона сприяє глибшому вивченню природи витрат, порядку їх формування та особливостей розподілу між окремими об'єктами управління.

Одним з важливих аспектів класифікації витрат є визначення ознак для їх групування, що залишається предметом дискусій. В останні роки в економічній літературі з'явилося чимало класифікаційних ознак витрат, проте більшість з них орієнтовані на конкретні галузі економіки або мають загальний характер.

Основну частину витрат підприємства складають операційні витрати. Найбільш загальна класифікація витрат ґрунтується на таких ознаках (додаток В).

Прямі витрати – це витрати, які можна безпосередньо пов'язати з конкретним об'єктом витрат (сировина, основні матеріали, заробітна плата виробничих працівників, паливо для технологічних потреб, енергія).

Непрямі витрати – це витрати, які не можна безпосередньо прив'язати до певного об'єкта та які розподіляються за допомогою спеціальних методів (амортизація, витрати на опалення, освітлення та інші).

Витрати на вироби – це витрати, пов'язані з виробництвом або закупівлею товарів для подальшого продажу. У виробничій сфері це всі витрати, які стосуються процесу виготовлення продукції (матеріали, заробітна плата, амортизація тощо), а в торгівлі – це вартість придбання товарів для реалізації.

Групування витрат за економічними елементами та статтями калькуляції є важливими складовими цієї класифікації.

Операційні витрати можна поділити на такі економічні елементи [30]:

- матеріальні витрати – витрати на сировину, матеріали, комплектуючі, напівфабрикати, паливо, енергію, тару з урахуванням вартості повернутих відходів;

- оплата праці – включає всі форми заробітної плати основного та допоміжного виробничого персоналу підприємства;

- відрахування на соціальні заходи – витрати на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхування на випадок безробіття та інші види індивідуального страхування, що обчислюються як відсоток від витрат на оплату праці;

- амортизація основних фондів і нематеріальних активів – амортизаційні відрахування для відновлення основних фондів і інших необоротних активів;

- інші операційні витрати – витрати на послуги сторонніх підприємств, податки (крім податку на прибуток), втрати від курсових різниць, знецінення запасів, фінансові санкції тощо.

Однак класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє точно визначити собівартість окремих видів продукції чи витрати конкретних підрозділів. Для цього використовується класифікація витрат за статтями калькуляції, яка враховує їх призначення і місце виникнення.

Склад статей калькуляції виробничої собівартості визначається підприємством самостійно, залежно від ваги витрат, їх економічної однорідності, специфіки підгалузі, організації виробництва, а також можливості віднесення витрат на собівартість продукції.

До змінних витрат відносяться ті, які збільшуються або зменшуються залежно від обсягу продукції. Постійні витрати не змінюються значною мірою при зміні обсягу виробництва. До них належать витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням виробництва.

Поточні витрати мають періодичність менше одного місяця, в той час як довгострокові витрати пов'язані з виконанням довгострокових контрактів, що тривають більше дев'яти місяців.

Одноразові витрати здійснюються лише раз і забезпечують процес виробництва протягом тривалого часу. Продуктивні витрати передбачені технологією і організацією виробництва, тоді як непродуктивні витрати виникають через недоліки в організації чи порушення технології.

Вичерпані витрати призводять до зменшення активів або збільшення зобов'язань у процесі поточної діяльності для отримання доходу в поточному періоді, в той час як невичерпані витрати передбачають майбутню вигоду і відображаються в активі балансу.

У складі операційних витрат можна виділити дві основні групи:

- витрати, що включаються до виробничої собівартості продукції;
- витрати, що не входять до виробничої собівартості.

Водночас витрати за складом можуть бути поділені на одноелементні та комплексні. Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не підлягають поділу на окремі компоненти, незалежно від їх місця та цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). Комплексні витрати складаються з кількох економічних елементів. До комплексних статей витрат відносяться загальновиробничі та загальногосподарські витрати, які включають адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати, що

охоплюють усі економічні елементи.

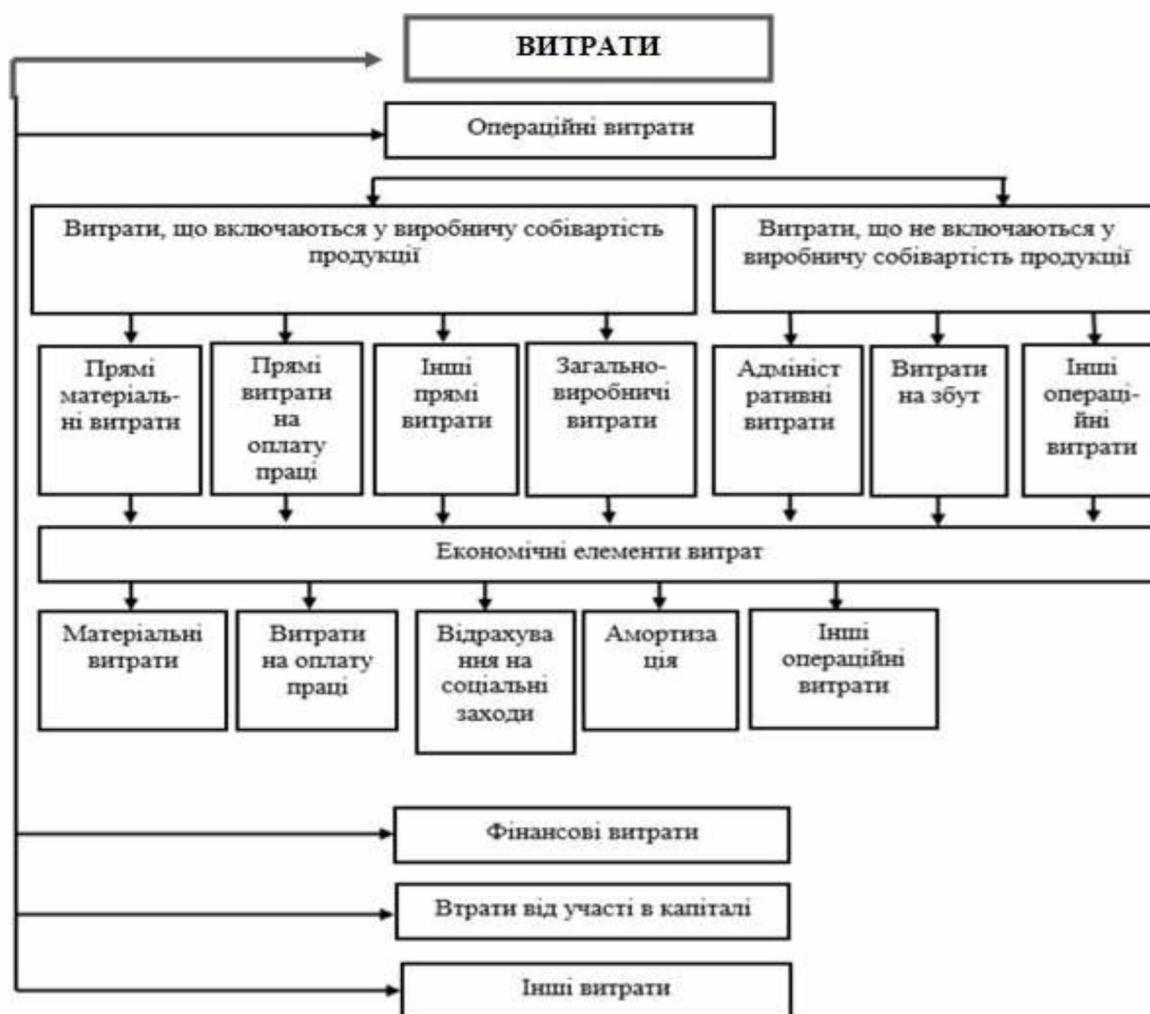


Рис. 1.1. Витрати операційної діяльності

Загальним підходом є віднесення витрат за економічними елементами та їх включення до собівартості реалізованої продукції. Для визначення витрат на виробництво та реалізацію продукції в загальному обсязі та структури, всі витрати групуються за ступенем їх економічної однорідності. Схематичне розподілення операційних витрат за ознаками наведено в додатку Г.

Прямі матеріальні витрати включають вартість основних матеріалів і сировини, що складають основу для виробництва продукції, а також вартість купівельних напівфабрикатів, допоміжних матеріалів та інших витрат, які можна віднести до конкретного об'єкта витрат. Прямі витрати на оплату праці включають заробітну плату та інші виплати працівникам, які зайняті

виробництвом продукції, наданням послуг або виконанням робіт. До інших прямих витрат належать всі інші виробничі витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат, включаючи відрахування на соціальні заходи, плату за оренду майна та земельних паїв, втрати від браку та амортизацію.

Окрім витрат, що включаються до собівартості продукції, на підприємствах є витрати, що пов'язані з операційною діяльністю, але не входять до собівартості. Серед них: адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати.

Згідно із законодавством, елемент витрат - це сукупність економічно однорідних видів витрат. Операційні витрати групуються за такими елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

До витрат операційної діяльності підприємства належать витрати на виробництво (матеріали, заробітна плата, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати) та витрати періоду (адміністративні, витрати на збут, інші операційні витрати) [34].

Витрати періоду - це витрати, які не включаються до собівартості запасів і визнаються витратами того періоду, в якому вони були здійснені.

Основні витрати - це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції чи наданням послуг і можуть бути прямо віднесені до конкретного об'єкта обліку.

Накладні витрати - це витрати, пов'язані з діяльністю підприємства, але не можуть бути прямо віднесені до конкретного продукту чи послуги, тому вони розподіляються між усіма видами діяльності.

Релевантні витрати - це витрати, що змінюються в залежності від прийнятого рішення і впливають на вибір між альтернативами.

Нерелевантні витрати - це витрати, що не змінюються залежно від управлінського рішення і залишаються сталими для всіх варіантів.

Маржинальні витрати - це витрати, що виникають при виробництві

додаткової одиниці продукції.

Середні витрати - це витрати на одну одиницю продукції або послуги, які обчислюються шляхом поділу загальних витрат на кількість виготовлених одиниць.

Дійсні витрати - це витрати, фактично понесені підприємством у конкретний період, що відображають реальний фінансовий стан.

Можливі витрати - це витрати, які можуть виникнути в майбутньому за певних умов чи рішень.

Для контролю діяльності підрозділів виділяють контрольовані та неконтрольовані витрати. Контрольовані витрати - це витрати, на які менеджер може впливати, а неконтрольовані - це витрати, які не залежать від його впливу. Поділ витрат на ці категорії визначається сферою повноважень менеджера.

Знання факторів, що впливають на витрати, дозволяє визначити резерви для їх зниження, що є важливим елементом системи управління витратами. Тому необхідна така класифікація витрат, яка відповідатиме потребам управління підприємством, враховуватиме галузеву специфіку та буде практично значущою. Вчені та практики не дійшли єдиного висновку щодо класифікації витрат виробництва та ролі тих чи інших ознак для вирішення облікових і аналітичних завдань.

Витрати виробництва в залежності від його типу можуть обліковуватися різними методами (додаток Д). Методи обліку витрат підприємства мають важливе значення для ефективного управління фінансами та забезпечення точного обчислення собівартості продукції або послуг. Існує кілька основних методів, які дозволяють обліковувати витрати по-різному в залежності від специфіки підприємства, виду діяльності та цілей обліку. Один з основних методів - це поелементний облік витрат, який полягає в тому, що витрати на виробництво продукції або надання послуг визначаються за окремими елементами витрат, такими як сировина, заробітна плата, амортизація тощо. Цей метод дозволяє точно виявити, на що

витрачаються кошти, і дає змогу підприємству отримати детальну картину своїх витрат. Однак він може бути трудомістким, якщо потрібно враховувати велику кількість елементів витрат [3].

Іншим методом є облік витрат по центрах витрат, який зосереджується на розподілі витрат між різними підрозділами підприємства, такими як цехи, департаменти або виробничі лінії. Цей метод дозволяє контролювати витрати в кожному центрі, визначаючи їхню ефективність і виявляючи потенційні області для оптимізації.

Ще одним важливим методом є облік витрат по продуктах. У цьому випадку витрати фіксуються на конкретні одиниці продукції, що дозволяє більш точно обчислити собівартість кожної одиниці товару або послуги. Зазвичай цей метод застосовується на підприємствах, які виробляють стандартизовану продукцію, де витрати можна чітко пов'язати з кожною одиницею.

Додатково можна застосовувати метод маржинального обліку, при якому визначається сума, яка залишається після покриття змінних витрат і може бути використана для покриття постійних витрат підприємства. Цей підхід дозволяє точніше оцінити прибутковість бізнесу на різних етапах виробничого процесу.

І, нарешті, є метод повного обліку витрат, який передбачає, що всі витрати підприємства - як змінні, так і постійні - враховуються при розрахунку собівартості. Цей метод дає повне уявлення про всі витрати бізнесу, але може бути менш гнучким у випадках, коли потрібно швидко адаптуватися до змін. Кожен з цих методів має свої переваги і недоліки (табл. 1.1), тому вибір конкретного методу залежить від особливостей діяльності підприємства, його потреб у фінансовому аналізі та стратегічних цілях. Однією з складових собівартості продукції є загальновиробничі витрати, які пов'язані з обслуговуванням основних і допоміжних цехів та їх управлінням. Згідно з пунктом 16 НП(С)БО 16 «Витрати», загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

### Переваги та недоліки різних методів обліку витрат

Метод обліку витрат	Переваги	Недоліки
Поелементний облік витрат	точний аналіз витрат по окремих елементах (сировина, заробітна плата, амортизація тощо).	може бути трудомістким і займати багато часу, особливо для підприємств з великою кількістю елементів витрат.
Облік витрат по центрах витрат	дозволяє контролювати витрати в окремих підрозділах підприємства.	може бути складним для малих підприємств, де підрозділи не мають чіткої структури або багато спільних витрат.
Облік витрат по продуктах	точне визначення собівартості одиниці продукції.	не завжди підходить для підприємств з різноманітними видами продукції або послуг.
Маржинальний облік витрат	допомагає оцінити прибутковість і ефективність на кожному етапі виробництва.	не дає повного уявлення про всі витрати, оскільки не враховує постійні витрати.
Повний облік витрат	дає повне уявлення про всі витрати підприємства, включаючи змінні та постійні витрати.	може бути менш гнучким, особливо у швидко змінних умовах або при необхідності швидкої адаптації.

Загальновиробничі витрати є важливою складовою частиною витрат на виробництво та визначають ефективність управління виробничими процесами. Вони включають витрати, що не можуть бути прямо пов'язані з конкретними одиницями продукції або певними роботами, але необхідні для функціонування виробничої системи в цілому. Тому важливо правильно обчислювати та розподіляти загальновиробничі витрати, щоб забезпечити точність фінансових звітів і об'єктивно оцінювати собівартість продукції.

Загальновиробничі витрати - це витрати на виробничі процеси, що забезпечують функціонування підприємства в цілому, але не можуть бути безпосередньо віднесені до конкретних виробів чи послуг. Вони складаються з кількох груп витрат, які важливі для забезпечення нормальної роботи виробничих підрозділів, навіть якщо не мають прямого відношення до процесу виготовлення конкретної продукції.

До загальновиробничих витрат відносяться [34]:

- заробітна плата управлінського та технічного персоналу. Заробітна

плата працівників, які не займаються безпосередньо виготовленням продукції, але здійснюють загальне керівництво та забезпечення роботи виробництва, такі як менеджери, технічні спеціалісти, бухгалтерія тощо. Такі витрати часто включають не лише основну зарплату, а й соціальні витрати на пільги та відрахування;

- амортизація основних засобів. Це витрати на знос основних засобів виробництва (будівель, обладнання, машин), які використовуються для забезпечення діяльності підприємства, але не можуть бути віднесені безпосередньо до виробничих процесів. Включає в себе амортизаційні відрахування на будівлі, споруди, машини, обладнання, які використовуються в загальному виробничому процесі;

- комунальні витрати. Витрати на комунальні послуги, такі як електроенергія, вода, газ, опалення, необхідні для забезпечення нормального функціонування виробничих приміщень та обладнання. Часто ці витрати не можуть бути віднесені до конкретного виробничого процесу, тому вони розподіляються на загальновиробничі потреби;

- витрати на утримання і ремонт основних засобів. Витрати на технічне обслуговування, поточний і капітальний ремонт виробничих приміщень, машин і обладнання. Це забезпечує безперебійну роботу виробничих ліній, що критично важливо для підтримки стабільної діяльності підприємства;

- страхування виробничих потужностей, матеріальних цінностей і відповідальності підприємства за можливі ризики, включаючи пожежі, аварії або інші непередбачувані ситуації;

- інші витрати, що не можуть бути прямо віднесені до продукції. Це можуть бути витрати на канцелярію, охорону підприємства, утримання лабораторій та інші витрати, які мають загальний характер.

Загальновиробничі витрати необхідно розподіляти між різними виробничими одиницями або замовленнями, щоб правильно визначити собівартість продукції. Існує кілька методів, якими можна здійснювати такий розподіл (табл. 1.2).

### Методи розподілу загальновиробничих витрат

Метод	Характеристика
Пропорційний метод	Це один із найпростіших методів, де витрати розподіляються пропорційно певному показнику, який відображає загальний рівень виробничої діяльності. Це може бути: Трудові витрати (на основі кількості трудогодин або заробітної плати, витрачених на виробництво продукції). Обсяг продукції (витрати пропорційно до кількості виготовленої продукції). Використання основних засобів (витрати пропорційно до часу роботи машин і обладнання, яке використовувалося для виробництва).
Метод розподілу за кількістю одиниць продукції:	У цьому випадку загальновиробничі витрати діляться на кількість одиниць продукції. Наприклад, якщо виробляється велика партія продукції, витрати на амортизацію, комунальні послуги або адміністративні витрати діляться між усіма одиницями.
Метод трудовитрат	За цим методом витрати розподіляються пропорційно до трудових витрат (кількості працівників і відпрацьованих годин). Це може бути корисно в виробничих процесах, де трудові витрати є основним фактором, що визначає рівень загальновиробничих витрат.
Метод розподілу за виробничими потужностями:	Витрати на утримання виробничих потужностей, технічне обслуговування обладнання, амортизацію та інші загальновиробничі витрати можуть бути розподілені пропорційно до виробничих потужностей, які використовуються в процесі виробництва.
Метод нормування витрат	Це більш складний метод, при якому розподіл витрат здійснюється відповідно до норм, встановлених для кожного виду продукції або робіт. Наприклад, на основі норм трудових витрат, матеріальних ресурсів або часу, необхідного для виготовлення одиниці продукції.
Метод розподілу за середніми витратами	У цьому випадку загальні витрати діляться на середнє значення витрат на одиницю продукції або на інші показники. Це дозволяє отримати середній рівень витрат, що спрощує облік в умовах великого обсягу виробництва.

Правильний розподіл загальновиробничих витрат є ключовим для точної оцінки собівартості продукції. Якщо витрати розподіляються неправильно, це може призвести до перекрученої оцінки вартості продукції, що в свою чергу вплине на ціноутворення, фінансові звіти і прийняття управлінських рішень. Правильне розподілення витрат допомагає:

- оцінити ефективність виробництва: коректний розподіл витрат дозволяє зрозуміти, наскільки ефективно використовуються ресурси.

- планувати бюджет: вірно визначені витрати дозволяють скласти більш точний фінансовий план і знижують ризики перевитрат.

- контролювати витрати: дає можливість виявити зайві витрати і знизити їх за допомогою оптимізації виробничих процесів.

Таким чином, правильне управління загальновиробничими витратами є критично важливим для забезпечення фінансової стабільності підприємства та його конкурентоспроможності на ринку.

Розподіл загальновиробничих витрат (ЗВВ) є важливою частиною бухгалтерського обліку підприємства, і його здійснюють з метою правильної калькуляції собівартості продукції. Загальновиробничі витрати - це витрати, які неможливо віднести безпосередньо до конкретного виду продукції або послуг, тому їх розподіляють між різними підрозділами або видами продукції.

Основна послідовність розподілу загальновиробничих витрат виглядає наступним чином:

1. Ідентифікація загальновиробничих витрат. Визначають всі витрати, які входять у категорію загальновиробничих, такі як витрати на утримання основних засобів, заробітну плату працівників, які не займаються безпосереднім виробництвом, оренду, комунальні послуги, амортизацію і т.д.

2. Вибір бази для розподілу витрат. Для кожного підприємства вибирають відповідну базу для розподілу загальновиробничих витрат.

3. Розподіл витрат на основі вибраної бази. Загальні витрати ділять на окремі категорії (наприклад, за обсягами виробленої продукції або на виробничі підрозділи) залежно від того, як вони будуть спрямовані на конкретну продукцію.

4. Визначення суми загальновиробничих витрат, яка припадає на кожну одиницю продукції. Після того як витрати розподілені між різними категоріями чи видами продукції, підраховується сума витрат, яка припадає на кожну одиницю продукції або послуги.

5. Калькулювання собівартості. Після розподілу загальновиробничих

витрат ці витрати включають у собівартість виготовленої продукції або наданих послуг. Це дозволяє правильно оцінити витрати та визначити ціноутворення.

Цей процес допомагає підприємствам отримати точні дані про собівартість продукції та забезпечує правильність фінансової звітності.

Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати», загальновиробничі витрати можуть бути розподілені на основі нормальної потужності. Нормальна потужність визначається як середній обсяг діяльності, який підприємство може досягти за умов звичайної експлуатації протягом кількох років або операційних циклів, з урахуванням планованого виробничого обсягу [34].

Якщо фактичний обсяг діяльності відповідає або перевищує нормальну потужність, то всі постійні і змінні загальновиробничі витрати відносяться на рахунок 91 з дебету рахунку 23. Якщо ж фактичний обсяг діяльності менший за нормальну потужність, змінні і постійні розподілені загальновиробничі витрати потрапляють на рахунок 23, а нерозподілені постійні загальновиробничі витрати - на рахунок 90 «Собівартість реалізації» [16].

Для розрахунку коефіцієнтів розподілу зазвичай використовуються два основні періоди: щорічний та щомісячний. Однак для прийняття управлінських рішень можна застосовувати й інші періоди, наприклад, добу, тиждень чи квартал.

У сільському та тваринницькому господарстві доцільно проводити розподіл витрат один раз на рік через сезонний характер виробництва та розбіжність витрат і випуску продукції у часі. Водночас, у допоміжних і промислових виробництвах рекомендується проводити розподіл щомісяця, оскільки витрати та випуск продукції співпадають у часі.

Згідно з Національним положенням бухгалтерського обліку 1, витрати визначаються як зменшення економічних вигід через вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу. Важливо відзначити, що витрати на виробництво можуть впливати на структуру активів підприємства без зміни розміру активів чи пасивів.

Стандарт бухгалтерського обліку 16 «Витрати» регулює загальні принципи визнання, складу, обрахунку та відображення витрат у бухгалтерській звітності, надаючи повну характеристику витрат.

Сума витрат на певну дату включає тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг на цю дату. Коли послуги надаються через безліч операцій протягом певного періоду, дохід визнається рівномірно протягом цього часу.

У додатку Є наведено умови визнання витрат відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» та КОСФЗ.

Вимоги щодо розкриття інформації про витрати підприємств, які визначені в НП(С)БО 16 «Витрати», в основному відповідають вимогам КОСПФЗ та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, і частково їх повторюють. У зв'язку з цим у нормативних документах використовується термін «витрати», тоді як поняття «затрати» не застосовується. Водночас у економічній літературі немає єдиної думки щодо доцільності використання цих двох термінів. Затрати відображають процес використання матеріалів та ресурсів у ході виконання операційних або неопераційних діяльностей, пов'язаних з виготовленням певного виду продукції, тоді як витрати стосуються процесу придбання ресурсів.

## **1.2. Сучасні аспекти обліку витрат операційної діяльності**

Витрати, пов'язані з основною діяльністю і не включені до вартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), розподіляються на адміністративні витрати та витрати на збут. Адміністративні витрати, які фіксуються на рахунку 92 «Адміністративні витрати», включають загальні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, такі як:

а) загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення щорічних зборів, представницькі витрати і т.д.);

б) витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством та іншого загального персоналу;

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

г) винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, оцінка майна і т.д.);

д) витрати на зв'язок (поштові, телефонні, факс і т.д.);

е) амортизація нематеріальних активів загального використання;

є) витрати на врегулювання спорів у судових органах;

ж) податки, збори та інші законодавчо передбачені обов'язкові платежі (крім тих, які включаються до виробничої вартості продукції, робіт, послуг);

з) витрати на розрахунково-касове обслуговування та інші банківські послуги;

и) інші витрати загального характеру. Аналітичний облік ведеться за статтями витрат. На рахунку «Витрати на оплату праці апарату управління» обліковують оплату керівника підприємства, його заступників, головного інженера, працівників економічної і бухгалтерської служб, секретарів-друкарів та інших, згідно зі списком посад. Збільшують рахунок 92, зменшують рахунок 66. На рахунку «Відрахування на соціальні заходи» фіксують внески на соціальні заходи з оплати праці працівників апарату управління. Збільшують рахунок 92, зменшують рахунок 65.

На рахунку «Відрядження і переміщення» фіксують витрати на відрядження працівників апарату управління, включаючи підйомні суми для них і їх сімей. Збільшують рахунок 92, зменшують рахунки 30, 37.

У статті «Інші адміністративні витрати» враховуються різні види витрат, такі як:

- канцелярські, поштові і телеграфні витрати; вартість бланків для документації;

- утримання адміністративних споруд (опалення, освітлення, водопостачання, ремонт будівель);
- вартість малоцінних та швидкозношуваних предметів і інвентарю; страхові платежі за будівлі;
- обслуговування технічних засобів управління (диспетчерський зв'язок, обчислювальні центри);
- ремонт будівель та інвентарю;
- утримання транспорту, пожежної та сторожової охорони; винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські);
- розрахунково-касове обслуговування та інші банківські послуги.

Рахунок 92 відображає ці витрати з кредиту різних рахунків, таких як знос необоротних активів, виробничі запаси, розрахунки з дебіторами тощо.

Суми цих витрат заносяться на рахунок 79 у фінансових результатах. Витрати на збут (рахунок 93) включають витрати на упаковку, ремонт тари, оплату праці та комісійні, рекламу, підготовку товарів до продажу, відрядження працівників, утримання основних засобів, транспортування продукції, гарантійний ремонт і інші витрати, пов'язані зі збутом продукції. Ці витрати відображаються на рахунку 93 та списуються на рахунок 79 у фінансових результатах.

Для відображення інших витрат операційної діяльності використовується рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності», який має десять окремих субрахунків. Суми визнаних витрат відображаються за дебетом рахунку, тоді як списання на рахунок 79 «Фінансові результати» відбуваються за кредитом.

У процесі вивчення теоретико-методологічних аспектів обліку витрат операційної діяльності було проведено наступні дії:

- систематизовано наукові підходи до визначення економічного змісту витрат;
- узагальнено принципи класифікації витрат, зокрема за критеріями оцінки запасів, управлінських рішень та контролю;

- визначено переваги та недоліки різних методів обліку витрат, таких як «стандарт-кост», нормативний, процесний, позамовний та інші;
- розглянуто розподіл витрат на дві групи: ті, що виникають в процесі звичайної діяльності, і ті, що пов'язані з надзвичайною діяльністю;
- досліджено витрати звичайної діяльності та їхній розподіл, зокрема витрати операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;
- виявлено склад витрат операційної діяльності підприємства;
- систематизовано основні аспекти обліку витрат у галузі рослинництва, включаючи склад, базу розподілу, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут та інші витрати операційної діяльності.

У сучасних умовах господарювання важливими є дві основні цілі:

- збільшення прибутку через розширення асортименту продукції, зростання обсягів діяльності та залучення додаткових операційних доходів;
- підвищення прибутку завдяки вдосконаленню управління операційною діяльністю, зменшенню витрат, прискоренню обороту капіталу, впровадженню нових технологій і боротьбі за клієнтів.

Аналіз літературних джерел показує, що значна увага приділяється вивченню обліку витрат, зокрема операційних, для виявлення шляхів їх удосконалення. Багато вітчизняних науковців звертають увагу на проблеми формування інформації, що стосується адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства. Це пояснюється тим, що на деяких підприємствах значну частину адміністративних витрат і витрат на збут помилково відносять до інших операційних витрат, що створює проблеми у відображенні витрат, особливо для зовнішніх користувачів [32].

Отже, бухгалтерський облік у сучасних умовах потребує перегляду багатьох категорій витрат. Особливо важливо розмежовувати витрати за видами діяльності, розрізняючи витрати на операційну, інвестиційну та фінансову діяльність підприємства. Принципи їх обліку потребують подальшого дослідження.

Одним з основних завдань бухгалтерії є вдосконалення обліку відповідно до вимог ринкової економіки, міжнародних стандартів та управлінських практик. Згідно з Національним Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1, звичайна діяльність включає основну діяльність підприємства та операції, що забезпечують її здійснення.

Проте виникають суперечності щодо віднесення витрат за видами діяльності. Наприклад, питання обліку сумнівних боргів, які відображаються на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», що може бути результатом не тільки операційної діяльності, але й фінансових операцій.

Серед основних проблем обліку витрат підприємства в Україні є такі проблеми (додаток Ж):

- зміни в обліку нематеріальних активів, собівартості основних засобів та інших необоротних активів також вимагають перегляду;

- проблема відсутності єдиної інформаційної бази для обліку витрат у міжгалузевому контексті є актуальною, оскільки статистика показує значну різницю в матеріаломісткості продукції між Україною та західними країнами;

- щодо витратної політики, важливо орієнтуватися на мінімізацію витрат без шкоди для розвитку національної економіки та виконання соціальних вимог. Окремо слід звернути увагу на забезпечення підприємства необхідними матеріально-технічними засобами для ведення обліку і контролю витрат, зокрема через комп'ютеризацію облікових процесів.

Давайте розглянемо кожне з проблемних питань бухгалтерського, фінансового та податкового обліку і аналізу витрат операційної діяльності більш детально.

Визначення та класифікація витрат. Неоднозначність визначення витрат: Витрати можуть мати різні визначення залежно від облікової системи та регуляцій. Бухгалтерський облік згідно з МСФЗ або національними стандартами часто має інше трактування витрат, ніж для цілей податкового обліку. Наприклад, витрати, що стосуються операційних і неопераційних доходів чи витрат, можуть по-різному трактуватись в бухгалтерії та в

податковому обліку.

Ускладнення виникають при переході від одного виду витрат до іншого. Наприклад, витрати на ремонт основних засобів можуть спочатку бути віднесені до поточних витрат, а після капіталізації - відобразитися як частина вартості основного засобу.

Для коректного податкового обліку необхідно точно визначити, які витрати є «пов'язаними з господарською діяльністю», і які можуть бути визнані як податкові відрахування.

Підприємства використовують різні методи для оцінки запасів. Кожен з методів має свій вплив на фінансові результати. Вибір методу впливає на собівартість продукції, а значить і на рівень оподаткованого прибутку. У разі різних методів обліку запасів у бухгалтерії та податковому обліку можуть виникати невідповідності.

Необхідно враховувати витрати на утримання запасів, що можуть бути значними для компаній з великими обсягами товарообігу.

Амортизація основних засобів - це важливий аспект для фінансового обліку і для податкового обліку. У бухгалтерії використовується різні методи амортизації (лінійний, прискорений тощо), кожен з яких впливає на фінансові результати та податкові зобов'язання. Для податкових цілей можливі обмеження щодо вибору методу амортизації та терміну корисного використання активів.

Неправильне визначення амортизаційних відрахувань для податкових цілей може призвести до перевищення податкових зобов'язань або до штрафних санкцій.

Підприємства, які змінюють метод амортизації, повинні враховувати, як це відобразатиметься на їх фінансових результатах та податкових деклараціях.

Різниця між бухгалтерським та податковим обліком. У податковому обліку витрати мають обмеження та специфічні вимоги. Наприклад, не всі витрати можуть бути визнані для податкового обліку (наприклад, штрафи,

деякі адміністративні витрати). Інколи компанії використовують різні підходи для визначення витрат для цілей бухгалтерії та для податкових цілей. Наприклад, деякі витрати на утримання основних засобів можуть бути включені в податкові витрати тільки після їх фактичного визнання.

Різні правила для віднесення витрат до податкового обліку можуть призвести до розбіжностей між обліковим та податковим прибутком, що вимагає коригувань у податкових деклараціях. Труднощі виникають при застосуванні податкових пільг, таких як амортизація для податкових цілей, при яких компанії можуть «оптимізувати» свої податкові зобов'язання.

Для підприємства важливо постійно аналізувати ефективність витрат на різних етапах операційної діяльності. Аналіз має включати порівняння витрат з доходами, виявлення можливих перевитрат, а також дослідження факторів, що впливають на зміну витрат.

Недостатньо ефективні методи аналізу витрат можуть призвести до неефективного управління підприємством, витратними операціями та ресурсами. Застосування невірних аналітичних інструментів може призвести до неправильних висновків щодо впливу витрат на прибуток. Для цього можна застосовувати методи управлінського обліку, такі як аналітичний розподіл витрат, аналіз точок беззбитковості, перехресний аналіз витрат і доходів.

Багато підприємств все ще не використовують повною мірою сучасні автоматизовані системи обліку витрат. Це може призводити до людських помилок, затримок у зборі та обробці даних, а також до труднощів у веденні коректного обліку.

Інформаційні системи, що використовуються для ведення бухгалтерії і податкового обліку, можуть бути недостатньо інтегрованими, що ускладнює доступ до даних. Підприємства часто мають складності з переходом на сучасні системи управління витратами, що вимагає значних інвестицій і часу для навчання персоналу.

Контроль витрат є одним з основних інструментів управління

фінансами підприємства. Відсутність чіткого контролю може призвести до несанкціонованих витрат, неправильного використання ресурсів та навіть шахрайства. Відсутність регулярного внутрішнього аудиту витрат і фінансових звітів може призвести до прихованих проблем у фінансовій діяльності, що відображається на результатах роботи підприємства.

Рішення цієї проблеми можуть стати регулярні перевірки, внутрішній аудит, а також використання систем управління витратами та внутрішнього контролю, що дозволяють виявляти і зменшувати ризики.

Ці питання вимагають серйозного підходу до управління обліком і витратами, а також постійного моніторингу і вдосконалення процесів бухгалтерського та податкового обліку.

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

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

ТОВ «ХХХ» знаходиться у селі ХХХ Лубенського району Полтавської області. Основна діяльність підприємства включає розведення великої рогатої худоби молочних порід, виробництво молока, вирощування зернових культур, сої, кукурудзи, соняшника, а також бджільництво та конярство.

Крім того, ТОВ «ХХХ» займається вирощуванням зернових культур (зокрема, кукурудзи та сої), а також соняшнику, що дозволяє забезпечити додаткові джерела доходу через торгівлю сільськогосподарськими культурами. У їхньому портфелі також присутні такі види діяльності, як вирощування пряних і лікарських рослин, а також розведення коней і бджільництво. Це свідчить про те, що компанія орієнтована на широкий спектр аграрних виробничих процесів, зберігаючи при цьому певний фокус на молочній галузі.

Одним з ключових аспектів діяльності ТОВ «ХХХ» є підтримка якості продукції через правильний підхід до тваринництва, вирощування культур і виробництва кормів.

Це дозволяє компанії забезпечити не лише місцевий ринок, а й потенційно ширші території за рахунок якості та різноманітності виробленої продукції. Технічне оснащення, сучасні методи обробки землі і догляд за худобою можуть також бути важливими факторами, що впливають на ефективність компанії.

Це підприємство, в якому органічно поєднуються традиційні аграрні методи і сучасні інновації, що дозволяє йому ефективно конкурувати на ринку.

Чисельність працівників ТОВ «ХХХ» складає: 120 осіб в 2021 р., 122 особи у 2022 р. та 112 осіб у 2023 р.

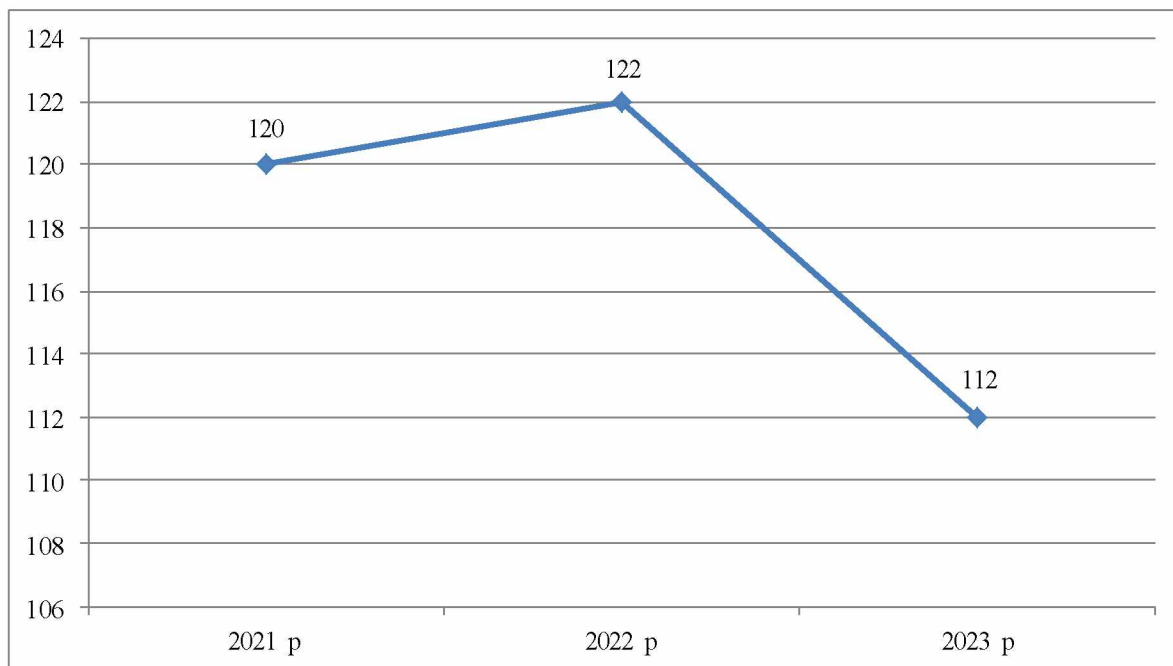


Рис. 2.1. Динаміка чисельності працівників ТОВ «ХХХ» за 2021 – 2023 рр.

Чисельність облікового апарату складає 3 особи. Очолює бухгалтерську службу головний бухгалтер – Овчаренко Любов Миколаївна.

Отже, ТОВ «ХХХ» створене та діє у відповідності до чинного законодавства з метою одержання прибутку шляхом здійснення різних видів діяльності.

Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. У наказі «Про облікову політику» у ТОВ «ХХХ» зазначається, що головному бухгалтеру необхідно забезпечити додержання на підприємстві єдиних методологічних принципів ведення бухгалтерського обліку на основі застосування журнально-ордерної системи обліку.

Забезпечити протягом року додержання єдиних методологічних основ бухгалтерського обліку, складання та надання у встановлені терміни фінансової звітності на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку: щомісяця до 20 числа місяця, наступного за звітним; щороку до 25

лютого року, наступного за звітним. Наказ має віддзеркалювати властивості організації і ведення обліку та складання фінансової звітності.

Наказ розробляється головним бухгалтером та затверджується керівником підприємства. Зауважимо, що від складових елементів облікової політики залежить правдиве ілюстрування господарських операцій та їх узагальнення в бухгалтерській звітності.

Після проведеного аналізу наказу про облікову політику ТОВ «XXX» було виявлено, що на сьогоднішній день уваги, на нашу думку, надається недостатньо як з боку бухгалтерської служби, так і з боку управлінського персоналу, що стосується процесу формування облікової політики. Наприклад, зміст нового наказу на новий фінансовий рік в основному дублює вже існуючий, хоча економічні умови підприємства вимагають значних змін у влаштуванні облікової практики. Така ситуація може бути пояснена тим, що в Україні наразі відсутні стабільні товарні та фінансові ринки, і наше підприємство працює в умовах дефіциту матеріальних ресурсів.

Отже, вдосконалення облікової політики сприяє покращенню бухгалтерського обліку, зміцненню його юридичної бази і забезпечує належну ефективність роботи підприємства. Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», суб'єкти господарювання мають право самостійно визначати окремі аспекти ведення обліку, зокрема облікову політику, яка включає методи і процедури для складання і подання фінансової звітності.

Мета облікової політики полягає у створенні інформаційної системи, яка регламентує діяльність суб'єкта господарювання протягом певного періоду відповідно до чинного законодавства України. Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», суб'єкт господарювання повинен відображати облікову політику у примітках до фінансової звітності, розкриваючи принципи оцінки і методи обліку різних показників звітності [34].

Облікова політика суб'єкта господарювання розкривається в примітках

до фінансової звітності і включає в себе принципи оцінки різних показників звітності та методи обліку за окремими категоріями.

Ця політика розробляється на тривалий період і може змінюватися в разі змін у статутних вимогах, вимогах органів, що затверджують НП(С)БО, або для кращого відображення подій та операцій у фінансовій звітності підприємства.

Зазвичай облікову політику розробляють при створенні підприємства або при переході на систему обліку відповідно до НП(С)БО та нового Плану рахунків. Відповідно до вимог чинного законодавства України, облікова політика повинна бути відображена у фінансовій звітності підприємства і розробляється кожним зареєстрованим суб'єктом господарювання. Наказ про облікову політику ТОВ «ХХХ» наведено в додатку К.

Облікова політика в загальному вигляді включає організаційні, методичні та технічні аспекти. Кожна з цих складових об'єднує відповідні об'єкти, для яких існують альтернативні варіанти – елементи. У наказі про облікову політику, що стосується обліку витрат виробництва, повинні бути відображені також наступні моменти, зазначені в додатку К.

Об'єктом бухгалтерського обліку може бути як окремих вид продукції, так і їх група. Керівництво суб'єкта господарювання має право самостійно визначати об'єкти обліку і відображати це у Наказі про облікову політику.

В аналітичному обліку ТОВ «ХХХ» відображають як у вартісному так кількісному виразі. Одиницею виміру готової продукції є: гелі різних видів, для різних цілей, об'єму тощо.

Розподіл витрат в обліку здійснюється за елементами та статтями витрат, відповідно до НП(С)БО 16. Елементами витрат є матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи та інші затрати. Підприємство облікує витрати діяльності за рахунками 8 класу «Витрати за елементами». Важливо, щоб назви та зміст статей витрат відповідали відповідним рахункам чи елементам витрат.

Період, протягом якого здійснюється розподіл загальновиробничих

витрат, визначається керівництвом підприємства. Це може бути здійснено щоквартально, на кожен звітний дату або в кінці року. Згідно з НП(С)БО 16, основою для розподілу загальновиробничих витрат можуть бути різні фактори, такі як години праці, сума заробітної плати, обсяг виробництва, прямі витрати та інші.

Базою для розподілу витрат можуть бути фактичні прямі витрати, за винятком вартості насіння в рослинництві, кормів у тваринництві та сировини в промисловості, пропорційно до нарахованої прямої оплати праці для виробництв, що виконують ремонтні роботи [34].

Документування витрат є невід'ємною частиною облікової політики. Встановлюється перелік первинних документів, необхідних для їхнього визнання, а також визначаються відповідальні особи за їх складання та подання. Це дозволяє забезпечити належну організацію облікового процесу. Нами розроблено та пропонується для впровадження графік документообігу, що представлений в додатку Л.

На ТОВ «XXX» використовується автоматизована форма обліку, основою якої є вихідних машинограми, в яких накопичується і систематизуються дані первинних документів, які необхідні для синтетичного і аналітичного обліку.

Отже, облікова політика підприємства – це сукупність принципів, методів та процедур, які організація використовує для ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності. Вона включає в себе вибір методів оцінки активів і зобов'язань, визначення порядку визнання доходів і витрат, а також інші ключові аспекти, що регулюють ведення обліку в компанії відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів.

## 2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат операційної діяльності і відображення у звітності

Операції з відображення витрат операційної діяльності мають бути належним чином оформлені через суцільну і безперервну реєстрацію в первинних документах. Організація бухгалтерського обліку в ТОВ «XXX» регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який застосовується до всіх юридичних осіб незалежно від їх організаційно-правової форми та форми власності [46].

Первинний облік є початковим етапом облікового процесу, під час якого спостерігають, вимірюють господарські явища і реєструють їх у первинних документах. Це основне джерело економічної інформації, яка згодом фіксується у носіях синтетичного та аналітичного обліку та використовується для контролю і аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Записи в бухгалтерському обліку здійснюються на підставі первинних документів, які складаються під час або безпосередньо після проведення господарської операції. Первинні документи є доказом виконання господарських операцій і є основою для їх відображення в бухгалтерських реєстрах.

Документи поділяються на первинні і зведені. Первинні використовуються для початкової реєстрації господарських операцій, на основі яких потім робляться облікові записи.

Бухгалтерський облік – це система, що вимірює, обробляє і передає фінансову інформацію, фокусуючись на вимірі впливу господарських операцій на підприємства. Основною метою бухгалтерії є фіксація всіх витрат, пов'язаних з виробництвом продукції, а також обчислення витрат на незавершене виробництво, визначення собівартості готової продукції та калькулювання її одиничної вартості.

Документальне оформлення операцій, що підтверджують витрати,

можна поділити на чотири основні категорії: облік витрат праці, витрат на предмети праці, витрат на засоби праці та витрат на вихід продукції (витрати сировини). Усі документи, що підтверджують ці витрати, повинні мати показники норм витрат або порівнюватися з нормами, встановленими іншими документами.

Отже, для правильного документування витрат операційної діяльності важливо визначити, які первинні документи слід використовувати при їх виникненні. Належним чином оформлені документи є обов'язковою підставою для відображення витрат у бухгалтерському та податковому обліку. Вони підтверджують факт і дату настання витрат і дозволяють здійснити відповідні зміни в обліку.

Обов'язковою умовою для відображення витрат у бухгалтерському та податковому обліку є наявність належно оформлених документів, які підтверджують факт і дату їх виникнення. Зважаючи на наявність галузевих відмінностей та особливостей кожного підприємства, а також різноманітність видів діяльності, у даній роботі ми розглянемо документування витрат виробництва, витрат на оплату праці та облік браку на підприємствах, які є найбільш поширеними серед усіх типів підприємств.

Списки осіб, яким надано право отримувати матеріали зі складів, а також зразки їх підписів, повинні бути передані відповідальним особам, які здійснюють відпуск матеріалів. У первинних документах на відпуск матеріалів зазначаються їх найменування, кількість, облікова ціна, сума, а також призначення, наприклад, номер та назва замовлення або витрат, для яких відпускаються матеріали.

Підприємство може здійснювати відпуск матеріалів без вказівки призначення, у такому випадку це вважається внутрішнім переміщенням матеріалів, а самі матеріали обліковуються на підрозділі, який їх отримав. Для фактично витрачених матеріалів складається акт витрат, у якому зазначаються всі необхідні деталі: матеріали, їх кількість, ціна, сума, номер замовлення, витрати понад норму та причини перевитрат.

Матеріали відпускаються зі складу підприємства на основі попередньо встановлених лімітів, які визначаються службами планування, технічними службами та відділом матеріально-технічного постачання. Ліміти на відпуск матеріалів встановлюються з урахуванням норм витрат і виробничої програми. Для обліку відпуску матеріалів використовуються лімітно-забірні карти та інші відповідні документи.

У разі перевищення ліміту на відпуск матеріалів, у документах проставляється позначка «Понад норму», і це здійснюється лише за наявності дозволу керівництва, з зазначенням причин перевищення. Підрозділи підприємства складають звіти про рух матеріальних цінностей, які передаються в бухгалтерію.

Для правильного обліку витрат на виробництво та інші цілі підприємство складає відомості, у яких матеріальні затрати розподіляються за підрозділами, цехами, а також за рахунками витрат. Відомості надаються на основі фактичного використання матеріалів у виробництві.

При обліку виробітку працівників та витрат на оплату праці використовуються різні форми первинних документів, такі як звіти про виробіток, маршрутні листи та наряди. Важливим аспектом є правильний облік відхилень від норм витрат, що потребує встановлення спеціальних переліків причин і винуватців відхилень.

Щодо оплати праці, витрати на заробітну плату в межах норм включають плату за фактично виконану роботу відповідно до встановлених норм і розцінок. Відхилення від цих норм обліковуються як доплати за додаткові операції, наприклад, за роботу понаднормово або за простої.

Для забезпечення правильності обліку матеріальних витрат та витрат на оплату праці необхідно дотримуватися встановлених форм документів і норм бухгалтерського обліку.

Витрати відображаються у бухгалтерському обліку тільки в тому випадку, якщо їх можна адекватно оцінити у момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, що призводить до зменшення власного капіталу

підприємства (за винятком випадків зменшення капіталу через його вилучення або розподіл власниками).

Суб'єкти малого підприємництва та інші організації, які не займаються комерційною діяльністю, можуть враховувати витрати лише за допомогою рахунків класу 8. Щомісячно їх списують на дебет рахунку 23 «Виробництво» у частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та на дебет рахунку 79 «Фінансові результати» в кінці року або щомісяця за адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Інші підприємства, зокрема і ТОВ «XXX» можуть використовувати рахунки цього класу для узагальнення інформації про витрати за елементами. Щомісячно їх списують на сальдо рахунків у кореспонденції з рахунком 23 «Виробництво» та рахунками класу 9 «Витрати діяльності».

На рис. 2.2 представлений взаємозв'язок розглянутих класифікацій витрат операційної діяльності.

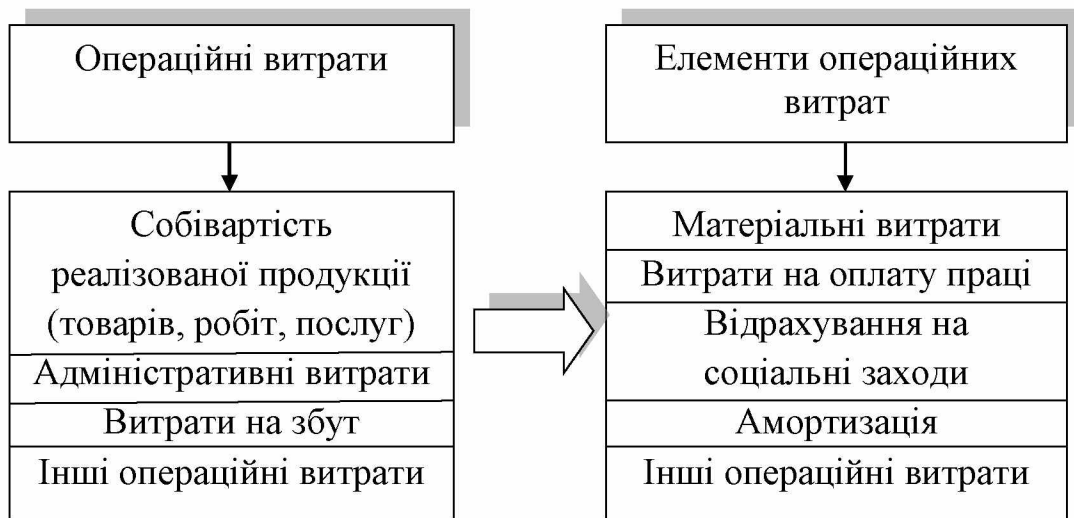


Рис. 2.2. Структура операційних витрат і їх склад за елементами

Для обліку витрат за елементами в плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено використання рахунків класу 8 «Витрати за елементами». Протягом звітного періоду витрати записуються на дебет цих рахунків відповідно до їх виникнення, а в кінці періоду списуються на кредит рахунку 79 «Фінансові результати» або на рахунки класу 9

«Витрати діяльності», якщо підприємство веде розгорнутий облік витрат. Рахунки класу 8 не мають залишків. Облік витрат за елементами передбачає їх групування за однорідністю, без врахування конкретних цілей витрат.

Витрати за видами діяльності групуються на рахунках класу 9 «Витрати діяльності» згідно з їх призначенням. Операційні витрати поділяються на витрати, що пов'язані з виробництвом продукції, наданням послуг або виконанням робіт, і витрати, пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням та забезпеченням основної діяльності. Перша група витрат включається до собівартості реалізованої продукції, а друга обліковується окремо і включає адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) є основною складовою собівартості реалізованої продукції та формується протягом звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво». Прямі матеріальні витрати включають вартість сировини, основних матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, а також допоміжних і інших матеріалів. Прямі витрати на оплату праці включають заробітну плату працівників, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт чи наданні послуг, а також інші виплати, що безпосередньо відносяться до конкретного об'єкта витрат.

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні та постійні. Змінні витрати змінюються пропорційно обсягу діяльності і включають витрати на обслуговування та управління виробництвом, а постійні залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності і також охоплюють витрати на обслуговування та управління виробництвом.

Розподіл загальновиробничих витрат здійснюється на основі різних факторів, таких як кількість відпрацьованих годин, заробітна плата, обсяг діяльності та прямі витрати. Важливо враховувати фактичний рівень діяльності підприємства порівняно з нормальним рівнем. Змінні

загальновиробничі витрати розподіляються в залежності від фактичного обсягу виробництва, а постійні витрати – на основі нормальної потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до вартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Процес розподілу загальновиробничих витрат включає два етапи: на першому етапі всі витрати поділяються на постійні (незалежні від обсягу виробництва) та змінні (залежні від обсягу виробництва); на другому етапі вибирається база для розподілу, яка найточніше відображає величину загальновиробничих витрат та враховує вплив зміни цієї характеристики на витрати підприємства.

Залежно від характеристик відповідних виробництв застосовуються різні методи розподілу загальновиробничих витрат [34]: відповідно до основної заробітної плати виробничих працівників; відповідно до витрат на переробку; відповідно до кількості (маси) виготовленої продукції; відповідно до часу роботи обладнання та інших факторів.

Процес розподілу загальновиробничих витрат складається з кількох етапів:

- 1) визначення відповідної бази розподілу витрат для кожного виробництва;
- 2) визначення нормальної потужності підприємства та вираження її в одиницях обраної бази;
- 3) обчислення суми постійних і змінних загальновиробничих витрат при досягненні підприємством нормальної потужності;
- 4) розрахунок нормативу постійних і змінних витрат на одиницю обраної бази розподілу.

Загальновиробничі витрати розподіляються на об'єкти обліку витрат пропорційно до загальної суми витрат без вартості насіння (в рослинництві), кормів (у тваринництві), матеріалів і напівфабрикатів (у промислових виробництвах). Ці витрати включаються до вартості виробленої продукції. Для обліку ЗВВ у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачено

рахунок 91 «Загальновиробничі витрати», зміст записів за яким відображено на рис. 2.3.

Дебет	91 «Загальновиробничі витрати»	Кредит
Витрати за статтями, здійснені протягом місяця		Щомісячні списання накопичених витрат на рахунок 23»Виробництво»

Рис. 2.3. Зміст записів за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати»

Протягом звітнього періоду була виготовлена продукція, надані послуги та виконані роботи. Ця інформація накопичується на рахунку 90 «Собівартість реалізованої продукції». Рахунок 90 використовується для узагальнення собівартості реалізованої готової продукції, товарів та послуг, наданих на протязі року. Рахунок включає наступні підрахунки [47]:

- 901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;
- 902 «Собівартість реалізованих товарів»;
- 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;
- 904 «Страхові виплати».

Цей рахунок відображає операційну діяльність та реалізацію. Це активний фінансовий рахунок, який відображає вартість продукції та послуг. Облік собівартості реалізації здійснюється на основі розрахунків та документів бухгалтерії тощо. Дебетова сторона рахунку показує собівартість реалізованої готової продукції, робіт і послуг, враховуючи витрати на матеріали та працю, що визначається відповідно до внутрішніх стандартів. Кредитна сторона відображає списання собівартості як фінансовий результат. Дебетовий оборот вказує на обсяг собівартості реалізованих товарів та послуг за звітний період. Ці витрати відображаються в Звіті про фінансовий результат за різними видами продукції та центрами реалізації.

Порядок записів за даним рахунком відображено на рис. 2.4.

Дебет	90 «Собівартість реалізованої продукції»	Кредит
Виробнича собівартість реалізованої протягом року продукції, робіт, послуг		Списана в кінці звітнього року собівартість реалізованої продукції, робіт, послуг на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рис. 2.4. Зміст записів за рахунком 90 «Собівартість реалізованої продукції»

Як вже згадувалося раніше, до вартості реалізованої продукції не входять витрати на адміністративні послуги, збут та інші операційні витрати.

Адміністративні витрати включають: загальні корпоративні витрати, зокрема організаційні витрати, витрати на проведення щорічних зборів, представницькі витрати тощо; витрати на службові відрядження та утримання апарату управління і іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання, включаючи оренду, страхування, амортизацію, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та охорону; винагороди за професійні послуги, такі як юридичні, аудиторські та оціночні послуги; витрати на зв'язок, включаючи поштові, телефонні, телеграфні, телексні та факсимільні послуги; амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на вирішення судових справ; обов'язкові податки, збори та інші платежі, визначені законодавством (окрім тих, що входять до виробничої собівартості продукції); витрати на обслуговування рахунків та інші банківські послуги; інші загальногосподарські витрати.

Витрати на збут включають: витрати на пакувальні матеріали для готової продукції на складах, а також витрати на ремонт тари; виплати праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що займаються збутом; витрати на рекламу та маркетингові дослідження; витрати на підготовку товарів до продажу; витрати на відрядження працівників, які займаються збутом; витрати на утримання основних засобів та інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних із збутом продукції; витрати на транспортування, перевалку та страхування готової продукції, а також послуги транспортування відповідно до умов договорів поставки; витрати на гарантійний ремонт та обслуговування продукції, а також інші витрати, пов'язані із збутом товарів, робіт та послуг.

Інші операційні витрати включають: витрати на науково-дослідницьку та розробницьку діяльність згідно з НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;

собівартість проданої іноземної валюти, яка визначається через перерахунок валюти за курсом Національного банку України на момент продажу, плюс витрати на її продаж; собівартість реалізованих виробничих запасів, що складається з вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією; сума безнадійної дебіторської заборгованості та суми, що відраховуються до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці; втрати від знецінення запасів; збитки від нестачі та псування цінностей; сума сплачених штрафів, пені та неустойки; витрати на виплату матеріальної допомоги на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати, пов'язані з операційною діяльністю.

Для обліку цих витрат у плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки 92, 93, 94. Докладний зміст записів за цими рахунками наведено на рис. 2.5.

92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»		
Дебет	94 «Інші операційні витрати»	Кредит
Витрати за статтями, що виникли протягом року		Списання накопичених витрат у кінці звітнього року на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рис. 2.5. Схема обліку на рахунках 92 – 94

Інформація про витрати діяльності формується на рахунках 9 класу. По дебету рахунків класу 9 відображають відповідні витрати. Кореспонденцію рахунків обліку загально-виробничих витрат подано в додатку М.1.

Інформацію про витрати на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати подано в додатках М.2 – М.4.

Щомісяця або після закінчення звітнього періоду ці витрати повністю списуються на дебеті рахунку 79 «Фінансові результати».

Залишків на рахунках класу 9 не допускається. Порядок відображення операційних витрат регламентується Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової

звітності». Операційні витрати відображаються у формі № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)».

Таблиця 2.1

**Відображення статей витрат у Звіті про фінансові результати**

Рядок звітності	Найменування показника витрат	Застосовувані рахунки	
		При використанні 9 класу рахунків	При використанні 8 класу рахунків
2050	Собівартість реалізованої продукції	90, субрахунки 901-903, 91, субрахунки за видами витрат	80 - 83
2180	Інші операційні витрати	92, 93, 94	
2270	Інші витрати	97	

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) складається з чотирьох частин: фінансові результати; сукупний дохід; складові операційних витрат; розрахунок показників прибутковості акцій. Назва розділу III свідчить про те, що в ньому надається інформація про витрати в розрізі економічних елементів (не включаючи витрати на виробництво або обіг, а лише операційні витрати).

Деталі операційних витрат розглянуто нижче. Розділ IV «Розрахунок показників прибутковості акцій» заповнюється тільки акціонерними товариствами. Інформація про адміністративні витрати в формі 2 подається у рядку 2130. Щодо обсягів загальновиробничих витрат, вони не відображаються у фінансовій звітності. Зміст Звіту про фінансові результати та побудова рахунків доходів і витрат плану рахунків пояснюється і пояснюється [33].

**2.3. Податкові аспекти обліку витрат операційної діяльності підприємства**

ТОВ «XXX» повинне забезпечити зберігання документів, передбачених п. 44.1 Податкового кодексу України (ПКУ), а також інших документів, що стосуються виконання вимог законодавства, контроль за яким здійснюють

контролюючі органи. Строк зберігання таких документів становить не менше ніж 1095 днів (2555 днів для документації, необхідної для податкового контролю трансфертного ціноутворення згідно зі ст. 39 ПКУ) з дня подання податкової звітності, для складання якої вони використовуються [41].

У разі втрати, пошкодження або дострокового знищення таких документів (п. 44.1 і 44.3 ПКУ), товариство зобов'язане протягом п'яти днів з моменту події письмово повідомити контролюючий орган за місцем обліку.

Якщо в ТОВ «XXX» списуються втрати, що виникли під час закупівлі, транспортування або зберігання цінностей, такі втрати не можуть бути використані в оподатковуваних операціях в межах господарської діяльності товариства.

У випадку, якщо при придбанні таких цінностей суми ПДВ було включено до податкового кредиту, товариство зобов'язане згідно з п. 198.5 ст. 198 ПКУ нарахувати податкові зобов'язання з ПДВ за основною ставкою, виходячи з вартості придбання цінностей, не пізніше останнього дня звітного періоду, коли здійснюється їх списання. Втрати в межах норм природного убутку, якщо під час придбання таких товарів ПДВ включено до податкового кредиту, не зумовлюють нарахування податкових зобов'язань і коригування податкового кредиту, за умови, що вартість цих товарів включена до собівартості інших реалізованих товариств продукції [41].

У податковому обліку витрати на утримання виробничих і загальноцехових приміщень відображаються в складі витрат того звітного періоду, коли вони були понесені (п.п. 138.12.1, п. 138.5 ПКУ).

При короткостроковому простої такі витрати можна включати до загальновиробничих. У міжсезоння витрати на обслуговування виробництва обліковують на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» і списують у сезон на собівартість продукції. Адміністративні витрати міжсезоння відносяться до витрат поточного періоду та в податковому обліку класифікуються як інші витрати (п. 138.10 ПКУ).

### РОЗДІЛ 3

## АНАЛІЗ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

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

Використавши дані ТОВ «ХХХ» за 2021 – 2023 рр. проведемо оцінку динаміки та структури посівних площ досліджуваного підприємства (табл. 3.1).

*Таблиця 3.1*

#### Динаміка та структура посівних площ ТОВ «ХХХ» за 2021 – 2023 рр.

Культури	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Відхилення (+;-) 2023 р. до 2021 р.	
	га	у % до під-сумку	га	у % до під-сумку	га	у % до під-сумку	га	у %
Пшениця	191,0	9,7	231,0	12,2	64,0	3,4	-127,0	-66,5
Кукурудза на зерно	476,0	24,2	433,0	22,9	344,0	18,1	-132,0	-27,7
Ячмінь	32,0	1,6	8,0	0,4	34,0	1,8	+2,0	+6,3
Соя	903,0	46,2	831,0	44,1	1028,0	54,2	+125,0	+13,8
Соняшник на зерно	359,0	18,3	385,0	20,4	425,0	22,4	+66,0	+18,4
Всього:	1961,0	100,0	1888,0	100,0	1895,0	100,0	-66,0	-3,5

Табл. 3.4 відображає зміни в посівних площах ТОВ «ХХХ» за три роки (2021, 2022, 2023 рр.) та дає змогу оцінити тенденції в сільському господарстві. Загальний обсяг посівних площ зменшився за цей період на 3,5 %, або 66 га, з 1961,0 га в 2021 р. до 1895,0 га в 2023 р., що свідчить про невелике скорочення площ на рівні всіх культур. Пшениця демонструє найсуттєвіше зменшення площ: з 191,0 га в 2021 р. до 64,0 га в 2023 р., що становить скорочення на 66,5 %.

Це може вказувати на зменшення попиту або зміну агротехнічних умов, що роблять вирощування пшениці менш вигідним або доцільним. Кукурудза на зерно також пережила значне зменшення посівних площ - з

476,0 га в 2021 р. до 344,0 га в 2023 р., що становить скорочення на 27,7 %. Це може бути результатом кліматичних змін, економічних факторів або зростання популярності інших культур. Ячмінь, навпаки, незначно збільшив площі посівів - з 32,0 га в 2021 р. до 34,0 га в 2023 р., що свідчить про позитивну динаміку в межах 6,3 %.

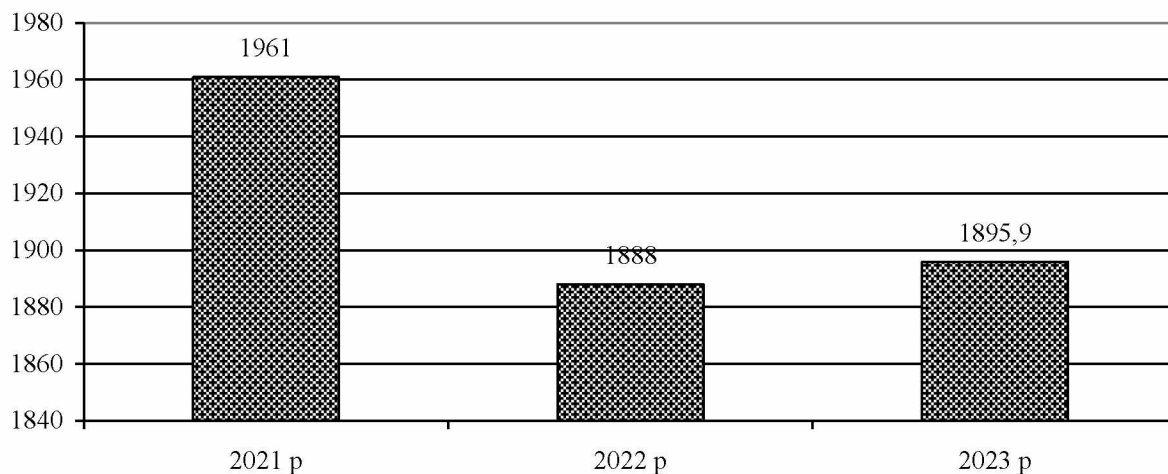


Рис. 3.1. Динаміка посівних площ під зернові культури  
ТОВ «XXX» за 2021 – 2023 рр., ц

Натомість соя та соняшник на зерно показують помітне зростання посівних площ. Площі під соєю ТОВ «XXX» збільшились з 903,0 га в 2021 р. до 1028,0 га в 2023 р., що на 13,8 % більше. Посівні площі під соняшник на зерно також збільшив площі - з 359,0 га до 425,0 га, що становить 18,4 % (на 66 га). Це свідчить про зростання попиту на ці культури, ймовірно, через підвищення цін на олію та інші продукти з соняшнику.

Для оцінки майнового стану досліджуваного підприємства скористаємося даними табл. 3.2.

Аналіз майнового стану ТОВ «XXX» виявив як позитивні, так і негативні тенденції у динаміці активів підприємства. Згідно з даними балансу, у 2023 р. порівняно з 2021 р. вартість майна збільшилася на 43013 тис. грн (на 23,1 %), що свідчить про зростання майнового потенціалу підприємства.

**Динаміка та структура майна підприємства ТОВ «XXX»  
за 2021 - 2023 рр.**

Види активів (майна)	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	сума, тис. грн	час- тки, в.п.	у %
Майно - всього	185917	100,0	225633	100,0	228930	100,0	+43013	х	+23,1
1. Необоротні активи	53500	28,8	57883	25,7	67264	29,4	+13764	+0,6	+25,7
1.1. Основні засоби	31549	59,0	35153	60,7	57273	85,1	+25724	+26,2	+81,5
2. Оборотні активи	132291	71,2	167685	74,3	161601	70,6	+29310	-0,6	+22,2
2.1. Запаси	29520	22,3	48775	29,1	86969	53,8	+57449	+31,5	в 3 р.б.
2.1.1. Виробничі запаси	3219	10,9	6368	13,1	8098	9,3	+4879	-1,6	в 2,6 р.б.
2.1.2. Незавершене виробництво	10813	36,6	15555	31,9	20500	23,6	+9687	-13,1	+89,6
2.1.3. Готова продукція та товари	15488	52,5	26852	55,1	58371	67,1	+42883	+14,7	в 3,8 р.б.
2.2. Поточні біологічні активи	15796	11,9	13670	8,2	3639	2,3	-12157	-9,7	-77,0
2.3. Поточна дебіторська заборгованість	76016	57,5	73374	43,8	39063	24,2	-36953	-33,3	-48,6
2.4. Грошові кошти і поточні фінансові інвестиції	10892	8,2	30128	18,0	31518	19,5	+20626	1+1,3	в 2,9 р.б.
2.5. Інші оборотні активи	67	0,1	1738	1,0	412	0,3	+345	0,2	в 6,1 р.б.
3. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	126	0,1	65	0,0	65	0,0	-61	-0,1	-48,4

Зокрема, необоротні активи зросли на 13 764 тис. грн (на 25,7 %), основну частину з яких становлять основні засоби, вартість яких збільшилася на 25 724 тис. грн, або на 81,5 %.

Збільшення оборотних активів на 29310 тис. грн (на 22,2 %) спричинене зростанням вартості запасів на 57449 тис. грн (в 3 рази); зменшенням вартості поточних біологічних активів – на 12157 тис. грн (на

77,0 %), поточної дебіторської заборгованості на 36953 тис. грн (на 48,6 %); зростанням суми грошових коштів та їх еквівалентів – на 20626 тис. грн (в 2,9 рази) та інших оборотних активів – на 345 тис. грн (в 6,1 рази).

На скорочення вартості запасів вплинуло: зростання вартості виробничих запасів – на 4879 тис. грн (в 2,6 рази), зростання незавершеного виробництва – на 9687 тис. грн (на 89,6 %), залишків готової продукції і товарів – на 42883 тис. грн (в 3,8 рази).

Крім того, спостерігається скорочення груп вибуття на 61 тис. грн або на 48,4 %. В структурі майна ТОВ «XXX» в період з 2021 р. по 2023 р. переважають оборотні активи – 71,2, 74,3 та 70,6 % у 2021, 2022 та 2023 рр.

Графічно динаміку майна ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр. представлено на рис. 3.2.

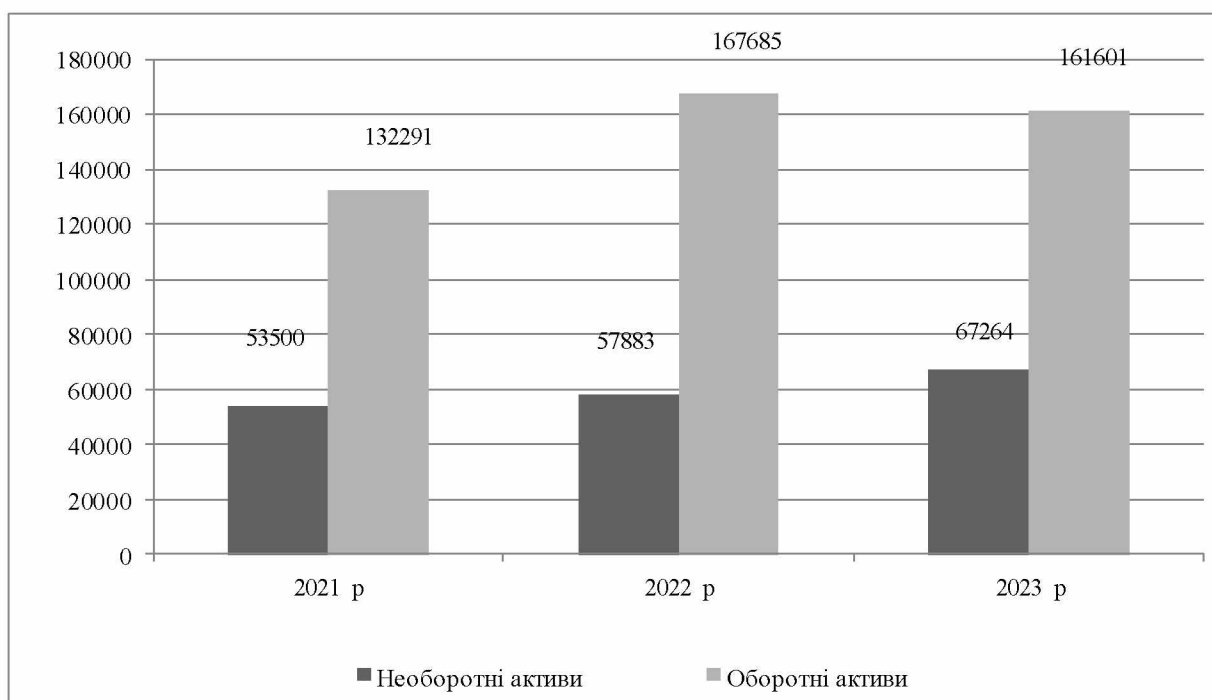


Рис. 3.2. Динаміка та структура активів ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр., тис. грн

Аналіз джерел формування капіталу підприємств, зокрема ТОВ «XXX», здійснюється за допомогою скороченого аналітичного балансу, який створюється шляхом об'єднання однорідних за складом та економічним змістом статей вихідного балансу в окремі групи. Розглянемо аналіз джерел

формування капіталу ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр. у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

**Динаміка та структура джерел формування капіталу ТОВ «XXX» за 2021 – 2023 рр.**

Види пасивів (джерел формування капіталу)	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	сума, тис. грн	частк и, в.п.	у %
Капітал - всього	185917	100,0	225633	100,0	228930	100,0	+43013	х	+23,1
1. Власний капітал	181563	97,7	185656	82,3	182371	79,7	+808	-18,0	+0,4
1.1. Зареєстрований (пайовий) капітал	7300	4,0	7300	3,9	7300	4,0	-	-	-
1.2. Нерозподіле- ний прибуток	148812	82,0	153038	82,4	150817	82,7	+2005	+0,7	+1,3
2. Зобов'язання і забезпечення	4354	2,3	39977	17,7	46559	20,3	+42205	+18,0	в 10,7 р.б.
2.2. Поточні зобов'язання і забезпечення	4354	100,0	39977	100,0	46559	100,0	+42205	-	в 10,7 р.б.
2.2.1. Поточна кредиторська заборгованість	1252	28,8	33036	82,6	43008	92,4	+41756	+63,6	в 34,4 р.б.

На основі даних табл. 3.3 можна зробити кілька висновків. Капітал підприємства зріс у 2023 р. порівняно з 2021 р. на 43013 тис. грн (на 23,1 %), що є позитивним показником.

Проте, незважаючи на номінальне збільшення (на 808 тис. грн), частка власного капіталу в загальній структурі джерел капіталу знизилася з 97,7 % до 79,7 %. Це є негативним сигналом, оскільки вказує на зростання залежності ТОВ «XXX» від зовнішніх джерел фінансування.

За 2021 - 2023 рр. відбулося збільшення нерозподіленого прибутку на 2005 тис. грн (на 1,3 %). Зростання зобов'язань та забезпечень ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр. склало 42205 тис. грн (в 10,7 рази). Довгострокові зобов'язання та забезпечення були відсутні.

Частка поточної кредиторської заборгованості підприємства зросла на 63,6 %. В загальному ж цей показник за досліджуваний період також зріс на 41756 тис. грн (в 34,4 рази) і є свідченням погіршення розрахунків з

кредиторами.

Графічно динаміку капіталу ТОВ «XXX» представлено на рис. 3.3.

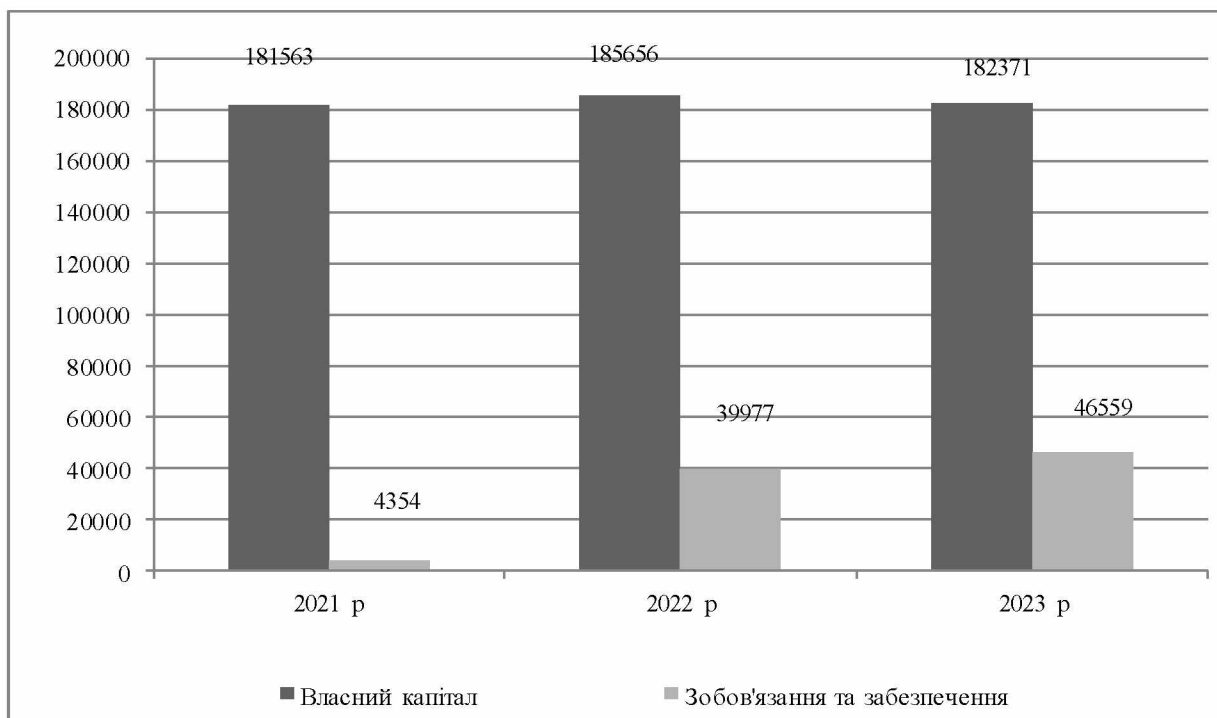


Рис. 3.3. Динаміка капіталу ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр., тис. грн

Ліквідність - це економічний термін, який описує здатність активу бути швидко проданим чи обміняним на гроші без суттєвої втрати його вартості. Ліквідність підприємства - здатність підприємства виконувати свої фінансові зобов'язання (платити за боргами, виплачувати зарплати тощо) за рахунок наявних коштів або інших ліквідних активів. Здійснимо оцінку показників оцінки платоспроможності та ліквідності підприємства ТОВ «XXX» (табл. 3.4).

Станом на кінець 2021 - 2023 рр. фактичні значення коефіцієнта абсолютної ліквідності відповідали нормативному значенню. Так, в 2021 р. рівень покриття поточних зобов'язань і забезпечень високоліквідними оборотними активами становив лише 250,0 %, а в 2022 р. – 75,4 %, у 2023 р. – 67,7 %.

Таблиця 3.4

**Показники оцінювання ліквідності та платоспроможності  
ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр.**

Показники	Роки			Відхилення (+; -) 2023 р. до 2021 р.
	2021	2022	2023 р.	
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	2,502	0,754	0,677	-1,825
Коефіцієнт швидкої ліквідності	19,976	2,633	1,525	-18,451
Коефіцієнт загальної ліквідності	30,384	4,195	3,471	-26,913
Коефіцієнт критичної ліквідності	2,502	0,754	0,677	-1,825

Розрахункові значення коефіцієнтів швидкої та загальної ліквідності скоротилися відповідно на 18,451 та 26,913. Відповідність нормативному значенню, хоч і з негативною динамікою, свідчить про достатній рівень розрахункової та майнової платоспроможності ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр.). Коефіцієнт критичної платоспроможності ТОВ «XXX» був більше нормативного значення та також мав негативну динаміку за 2021 - 2023 рр.

Наступним етапом в аналізі діяльності ТОВ «XXX» є оцінка рівня його доходів (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Склад, динаміка та структура доходів ТОВ «XXX»  
за 2021 - 2023 рр.**

Види доходів	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	сума, тис. грн	час- тки, в.п.	у %
Чистий дохід від основної операційної діяльності	229744	83,1	94584	77,0	106350	85,2	-123394	+2,1	-53,7
Дохід від іншої операційної діяльності	46378	16,8	28180	23,0	17258	13,8	-29120	-2,9	-62,8
Дохід від фінансової діяльності	181	0,1	-	-	1215	1,0	+1034	+0,9	в 6,7 р.б.
Інші доходи	325	0,1	-	-	47	0,0	-278	-0,1	-85,5
Усього доходів	276628	100,0	122764	100,0	124870	100,0	-151758	х	-54,9

Загальна сума доходів ТОВ «XXX» за 2021 – 2023 рр. зросла на 151758 тис. грн або на 54,9 %. Така зміна спричинена:

- скороченням надходжень доходів від реалізації на 123394 тис. грн (на 53,7 %), доходів від іншої операційної діяльності – на 29120 тис. грн (на 62,8 %), інших доходів – на 278 тис. грн (на 85,5 %);

- зростання рівня доходів від фінансової діяльності – на 1034 тис. грн (в 6,7 рази).

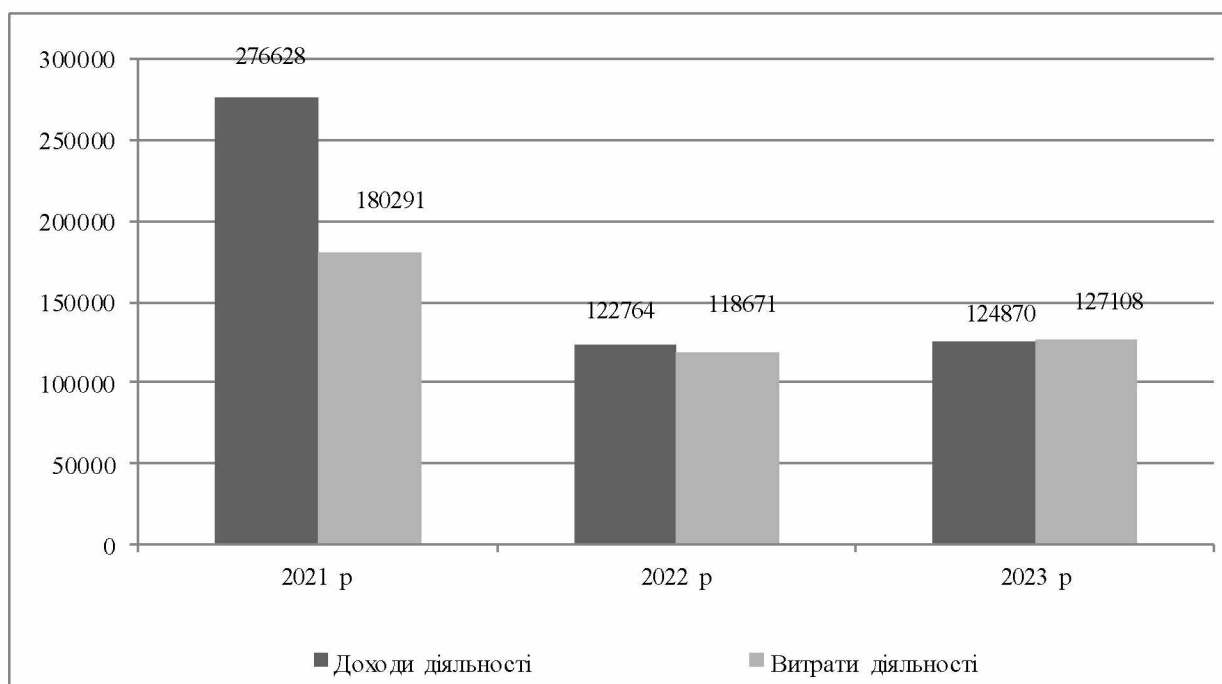


Рис. 3.4. Динаміка доходів та витрат діяльності ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр., тис. грн

Для оцінки ефективності використання капіталу господарюючого суб'єкта має бути розглянута в динаміці система коефіцієнтів фінансової стійкості, які дають змогу визначити рівень фінансового ризику, який має зв'язок зі зміною в структурі джерел формування капіталу, а як наслідок і ступінь фінансової стабільності підприємства в процесі його функціонування та можливого розвитку.

Оцінка фінансової стійкості (стабільності) здійснюється на основі ряду коефіцієнтів. Вони оцінюються відповідно до їх нормативного значення та в

динаміці [31].

У додатку Н проведемо аналіз і оцінку рівня та динаміки відносних показників (коефіцієнтів), що характеризують фінансову стійкість підприємства.

Аналіз показників, розрахованих у додатку Н, дозволяє зробити кілька важливих висновків щодо діяльності підприємства. Зниження коефіцієнта автономії з 0,977 у 2021 р. до 0,797 у 2023 р. вказує на зменшення частки власного капіталу у фінансуванні, що є негативною тенденцією, оскільки підприємство стає більше залежним від позикових коштів. Це підтверджується і збільшенням коефіцієнта концентрації позикового капіталу з 0,023 до 0,203, а також зростанням коефіцієнта фінансового ризику з 0,024 до 0,255. Крім того, суттєве зниження коефіцієнта фінансової стабільності (з 41,7 до 3,917) свідчить про послаблення довгострокової платоспроможності підприємства, що може загрожувати його стійкості в майбутньому.

Показники оборотних активів також демонструють негативні тенденції. Наприклад, коефіцієнт забезпеченості оборотних активів власними коштами зменшився з 0,968 до 0,712, а забезпеченість запасів власними коштами значно скоротилася з 2,826 до 1,270. Це свідчить про збільшення залежності від зовнішнього фінансування для підтримки оборотних активів, що негативно впливає на фінансову стабільність. Водночас деякі показники, як-от коефіцієнт маневреності власних оборотних коштів, мають позитивну динаміку, збільшившись з 0,085 до 0,274. Це свідчить про поліпшення здатності підприємства маневрувати власними ресурсами для покриття короткострокових потреб.

Щодо основного капіталу, показники демонструють переважно позитивні тенденції. Зростання коефіцієнта майна виробничого призначення з 0,330 до 0,391 та коефіцієнта реальної вартості основних засобів у майні з 0,170 до 0,250 свідчить про збільшення частки основних засобів, що сприятиме розвитку виробничої бази. Одночасно спостерігається зниження коефіцієнта нагромадження амортизації з 0,504 до 0,453, що є позитивним

сигналом щодо оновлення активів підприємства.

Отже, основними викликами для підприємства є зниження фінансової стабільності та зростання залежності від позикових коштів. Водночас позитивна динаміка у частині основного капіталу та маневреності власних оборотних коштів свідчить про певний потенціал для подальшого розвитку. Підприємству рекомендується посилити заходи щодо збільшення частки власного капіталу у фінансуванні та забезпечення оборотних активів власними коштами для зниження фінансових ризиків.

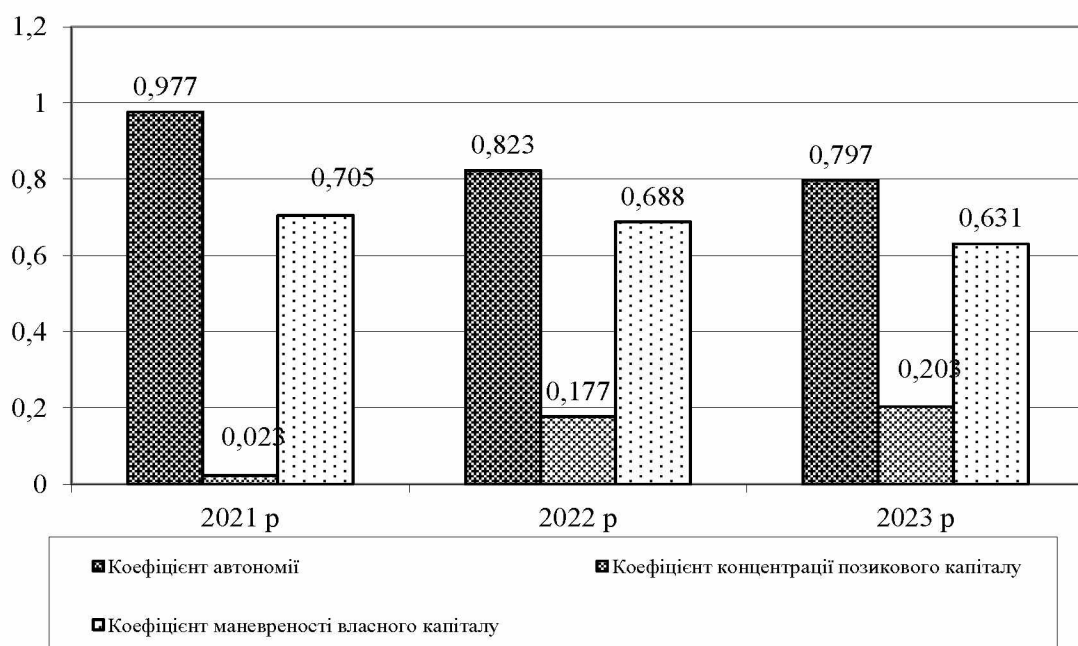


Рис. 3.5. Динаміка відносних показників оцінювання фінансової стійкості ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр. (станом на кінець року)

Отже, після проведених розрахунків можна стверджувати, що ТОВ «XXX» за більшістю відносних показників має стійкий фінансовий стан та низький рівень залежності від кредиторів, але понизило свою позицію (негативна динаміка багатьох показників).

Методика оцінювання фінансової стійкості підприємств із використанням системи відносних показників має і ряд недоліків. Вони

мають різну спрямованість та направленість, відмінність у рівнях оптимальних значень часто унеможлиблюють чітке їх визначення на основі типу фінансової стійкості підприємства.

Аналіз системи розрахунків відіграє важливу роль в оцінці ефективності розрахункової дисципліни (правовідносини з дебіторами та кредиторами) (табл. 3.6 та 3.7).

Таблиця 3.6

**Склад, динаміка та структура дебіторської заборгованості ТОВ «XXX»  
за 2021 - 2023 рр.**

Види дебіторської заборгованості	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Зміни (+,-) 2023 р. до 2021 р.		
	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	частка в.п.	у %
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	373	0,5	4155	5,7	482	1,2	+109	+0,7	+29,2
Дебіторська заборгованість за розрахунками:									
За виданими авансами	7226	9,5	5787	7,9	5982	15,3	-1244	+5,8	-17,2
З бюджетом	209	0,3	180	0,2	5359	13,7	+5150	+13,4	в 25,6 р.б.
Із внутрішніх розрахунків	63100	83,0	59568	81,2	21656	55,4	-41444	-27,6	-65,7
Інша поточна дебіторська заборгованість	5108	6,7	3684	5,0	5584	14,3	+476	+7,6	+9,3
Всього	76016	100,0	73374	100,0	39063	100,0	-36953	x	-48,6

Загальна сума зміни дебіторської заборгованості показала її скорочення на 36953 тис. грн (на 48,6 %). На цю зміну вплинуло зростання обсягів заборгованості з покупцями – на 109 тис. грн (на 29,2 %), розрахунків з бюджетом – на 5150 тис. грн (в 25,6 раз), іншої поточної заборгованості – на 476 тис. грн (на 9,3 %) та скорочення обсягів заборгованості за виданими авансами – на 12449 тис. грн (на 17,2 %), із внутрішніх розрахунків – на 41444 тис. грн (на 65,7%). В структурі заборгованості ТОВ «XXX» найбільшу

питому вагу займає заборгованість із внутрішніх розрахунків (83,0, 81,2 та 55,4 в.п. відповідно).

Для більш об'єктивної оцінки стану розрахунків ТОВ «XXX» проводимо оцінку стану розрахунків з кредиторами (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

**Склад, динаміка та структура кредиторської заборгованості ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр.**

Види кредиторської заборгованості	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Зміни (+,-) 2023 р. до 2021 р.		
	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	у % до підсумку	сума, тис. грн	частки в.п.	у %
1. Поточні зобов'язання, в т.ч. за:	1252	28,8	33036	82,6	43008	92,4	+41756	+63,6	в 34,4 р.б.
товари, роботи, послуги	213	4,9	2070	5,2	574	1,2	+361	-3,7	в 2,7 р.б.
розрахунками з бюджетом	193	4,4	255	0,6	369	0,8	+176	-3,6	+91,2
розрахунками зі страхування	123	2,8	106	0,3	35	0,1	-88	-2,7	-71,5
розрахунками з оплати праці	589	13,5	422	1,1	168	0,4	-421	-13,2	-71,5
із внутрішніх розрахунків	134	3,1	30183	75,5	41862	89,9	+41728	+86,8	в 312,4 р.б.
2. Інші поточні зобов'язання	1892	43,5	5177	12,9	2431	5,2	+539	-38,2	+28,5
3. Поточні забезпеченні	1210	27,8	1764	4,4	1120	2,4	-90	-25,4	-7,4
Всього:	4354	100,0	39977	100,0	46559	100,0	+42205	х	в 10,7 р.б.

Загальна величина кредиторської заборгованості ТОВ «XXX» скоротилася на 42205 тис. грн (в 10,7 рази). Довгострокові зобов'язання відсутні.

Спостерігається зростання поточних зобов'язань (на 41756 тис. грн або в 34,4 рази), зокрема: перед постачальниками зросла на 361 тис. грн (в 2,7 рази), за розрахунками з бюджетом – на 176 тис. грн (на 91,2), із внутрішніх розрахунків – на 41728 тис. грн (в 312,4 рази) та скорочення заборгованості зі страхування – на 88 тис. грн (на 71,5 %), за розрахунками з оплати праці – на

412 тис. грн (на 71,5 %). Інші поточні зобов'язання зросли на 539 тис. грн (на 28,5 %), а поточні забезпечення скоротилися на 90 тис. грн (7,4 %).

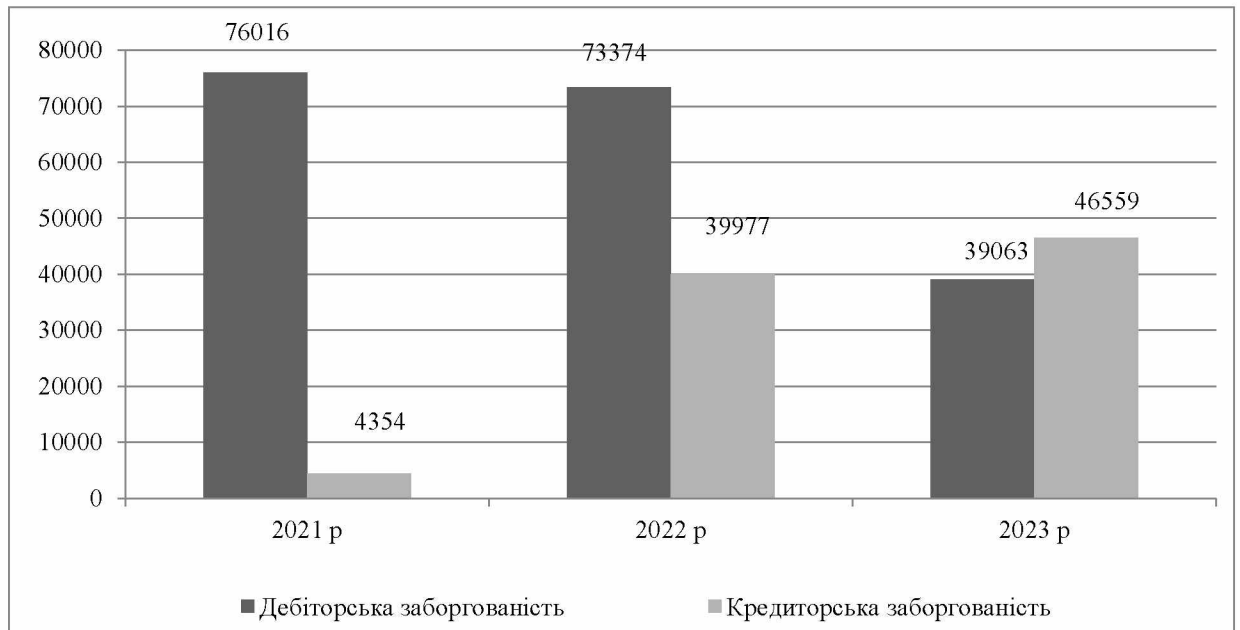


Рис. 3.6. Динаміка розрахунків ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр.,  
тис. грн

Оцінка розрахунків ТОВ «XXX» свідчить про суттєве перевищення дебіторського та кредиторської заборгованості у 2021, 2022 рр. Така тенденція свідчить про неефективну систему розрахунків з дебіторами, що потребує удосконалення (наприклад, запровадження та дисконтів для покупців).

### 3.2. Аналіз витрат підприємства

Оцінку витрат за елементами та витрат діяльності ТОВ «XXX» здійснено в табл. 3.9 та 3.10 за даними форми 2 (додатки П.2, Р.2, С.2).

Загальне збільшення витрат ТОВ «XXX» у 2023 р. становить 38584 тис. грн., або на 44,0 % порівняно з 2021 р. (табл. 3.8).

**Склад, динаміка та структура витрат за економічними елементами  
ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр.**

Види 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	сума, тис. грн	частка в.п.	у %
Матеріальні затрати	31295	35,7	37909	37,7	55860	44,2	+24565	+8,6	+78,5
Витрати на оплату праці	16871	19,2	13232	13,2	17181	13,6	+310	-5,6	+1,8
Відрахування на соціальні заходи	3695	4,2	2930	2,9	3735	3,0	+40	-1,3	+1,1
Амортизація	5727	6,5	7636	7,6	9059	7,2	+3332	+0,6	+58,2
Інші операційні витрати	30163	34,4	38914	38,7	40500	32,1	+10337	-2,3	+34,3
Разом	87751	100,0	100621	100,0	126335	100,0	+38584	x	+44,0

Основними факторами зростання є матеріальні та інші операційні витрати, що зросли на 78,5 та 34,3 %, або на 24565 та 10337 тис. грн відповідно.

Крім того, спостерігається зменшення частки витрат на оплату праці на 5,6 % і послідує несуттєве зменшення відрахувань на соціальні заходи на 1,3 %. Проте, їх вартісні показники зросли на 310 та 40 тис. грн відповідно (на 1,8 % і 1,1 %).

Враховуючи також зростання амортизації на 58,2 %, можна припустити, що спостерігається тенденція на подальшу автоматизацію. Це припущення також може підтверджувати зростання матеріальних витрат при відсутності суттєвих збільшень витрат на оплату праці.

З 2021 р по 2023 р витрати діяльності (табл. 3.10) ТОВ «XXX» скоротилися на 29,5 % або на 53183 тис. грн (з 180291 до 127108 тис. грн). Необхідно зазначити, що таке скорочення є досить суттєвим для підприємства.

**Склад, динаміка та структура витрат діяльності ТОВ «XXX»  
за 2021 - 2023 рр.**

Види 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	сума, тис. грн	час- тки, в.п.	у %
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	155154	86,1	76812	64,7	97916	77,0	-57238	-9,0	-36,9
Адміністративні витрати	6956	3,9	7985	6,7	5571	4,4	-1385	+0,5	-19,9
Витрати на збут	1919	1,1	3404	2,9	6430	5,1	+4511	+4,0	в 3,4 р.б.
Інші операційні витрати	14539	8,1	29809	25,1	16896	13,3	+2357	+5,2	+16,2
Інші витрати	1723	1,0	661	0,6	295	0,2	-1428	-0,7	-82,9
Усього витрат	180291	100,0	118671	100,0	127108	100,0	-53183	x	-29,5

Основними статтями витрат, що вплинули на данні змін є скорочення собівартості продукції на 57238 тис. грн (на 36,9 %), адміністративних витрат – на 1385 тис. грн (19,9 %) та інших витрат – на 1428 тис. грн (або на 82,9 %) та зростання обсягів витрат на збут та інших операційних витрат на 4511 тис. грн (в 3,4 рази) та 2357 тис. грн (на 162,2 %) відповідно.

В структурі витрат діяльності ТОВ «XXX» 86,1, 64,7 та 77,0 в.п. припадає на собівартість реалізованої продукції.

Собівартість як економічна категорія включає всі витрати підприємства у грошовому вираженні, необхідні для забезпечення процесу простого відтворення. Її величина демонструє, якою є вартість виробництва та реалізації продукції для кожного виробника.

У табл. 3.10 та 3.11 представлена загальна інформація про виробничу собівартість продукції ТОВ «XXX» в цілому.

Динаміка виробничої собівартості продукції рослинництва

ТОВ «ХХХ» за період із 2021 до 2023 р. демонструє суттєве зростання витрат.

Таблиця 3.10

### Динаміка виробничої собівартості продукції рослинництва

#### ТОВ «ХХХ» за 2021 - 2023 рр., тис. грн

Статті витрат	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Зміни (+,-) 2023 р. до 2021 р		
	сума, тис. грн	час- тка, %	сума, тис. грн	час- тка, %	сума, тис. грн	час- тка, %	суми, тис. грн	частки, в.п.	у %
1. Прямі матеріальні витрати	22185,8	39,8	29197,8	42,5	39105,0	47,4	+16919,2	+7,6	+76,3
1.1. Насіння та посадковий матеріал	4996,1	9,0	5110,6	7,4	7753,2	9,4	+2757,1	+0,4	+55,2
1.2. Мінеральні добрива	10050,5	18,0	12437,7	18,1	15644,9	19,0	+5594,4	+0,9	+55,7
1.3. Нафтопродукти	3008,4	5,4	6488,8	9,4	7654,7	9,3	+4646,3	+3,9	в 2,5 р.б.
1.4. Інші матеріальні витрати	4130,8	7,4	5160,7	7,5	8052,2	9,8	+3921,4	+2,4	+94,9
2. Витрати на оплату праці	886,7	1,6	1129,7	1,6	1179,7	1,4	+293,0	-0,2	+33,0
3. Прямі загальновиробничі витрати	32667,5	58,6	38355,0	55,8	42202,3	51,2	+9534,8	-7,4	+29,2
3.1. Амортизація необоротних активів	129,6	0,2	6205,3	9,0	1578,5	1,9	+1448,9	+1,7	в 12,1 р.б.
3.2. Відрахування на соціальні заходи	200,0	0,2	245,6	9,0	244,8	1,9	+44,8	+1,7	+22,4
3.3. Оплата послуг і робіт сторонніх організацій	1452,1	2,6	8354,6	12,2	4409,2	5,3	+2957,1	+2,7	в 3 р.б.
3.4. Інші прямі загальновиробничі витрати	30885,8	55,4	23549,5	34,3	35969,8	43,6	+5084,0	-11,8	+16,5
Всього	55740,0	100,0	68682,5	100,0	82487	100,0	+26747,0	x	+48,0

Загальна сума собівартості збільшилася з 55,740 тис. грн у 2021 р. до 82,487 тис. грн у 2023 р., що становить приріст на 48 % (26747 тис. грн). Окрім загального підвищення витрат, спостерігаються важливі зміни у структурі витрат.

Найпомітнішим стало зростання прямих матеріальних витрат, які збільшилися на 76,3 % (16919,2 тис. грн) і у 2023 р. склали 47,4 % від загальної собівартості проти 39,8 % у 2021 р. У межах цієї категорії витрати на нафтопродукти зросли найбільше – в 2,5 рази, що свідчить про суттєве збільшення використання палива або вплив зростання його вартості. Також

значно зросли витрати на мінеральні добрива (на 55,7 %) та насіння (на 55,2 %), що може бути наслідком інтенсифікації технологій вирощування або підвищення цін на ці ресурси. Витрати на оплату праці зросли номінально на 33 % (293 тис. грн), але їх частка у собівартості скоротилася з 1,6 % до 1,4 %. Це може бути результатом підвищення продуктивності праці чи оптимізації чисельності персоналу. Прямі загальновиробничі витрати збільшилися на 29,2 % (на 9534,8 тис. грн), але їх частка у структурі витрат зменшилася з 58,6 % до 51,2 %. Okремо слід відзначити значне зростання амортизаційних витрат (в 12,1 рази) що, ймовірно, вказує на оновлення основних засобів або їх інтенсивне використання. Також помітно збільшилися витрати на оплату послуг сторонніх організацій (в 3 рази).

Загалом динаміка показує зростання залежності від матеріальних ресурсів, особливо енергоносіїв, добрив та насіння, а також суттєве оновлення основних засобів. Водночас частка витрат на оплату праці знизилася, що може свідчити про впровадження механізації чи автоматизації.

Для забезпечення подальшої ефективності виробництва доцільно приділити увагу оптимізації витрат, зокрема скороченню витрат на енергоносії шляхом впровадження енергоефективних технологій.

Оцінка структури та динаміки продукції тваринництва ТОВ «XXX» подано в табл. 3.11.

Таблиця 3.11

### Динаміка виробничої собівартості продукції тваринництва

#### ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр., тис. грн

Статті витрат	2021 р.		2022 р.		2023 р.		Зміни (+,-) 2023 р. до 2021 р		
	сума, тис. грн	час- тка, %	сума, тис. грн	час- тка, %	сума, тис. грн	час- тка, %	суми, тис. грн	час- тки, в.п.	у %
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9
1. Прямі матеріальні витрати	21736,6	62,7	17406,7	55,6	12831,0	43,0	-8905,6	-19,7	-41,0
1.1. Корма	20601,5	59,4	16379,0	52,3	11739,2	39,4	-8862,3	-20,1	-43,0
1.2. Інші матеріальні витрати	1135,1	3,3	1027,7	3,3	1091,8	3,7	-43,3	+0,4	-3,8
2. Витрати на оплату праці	2362,2	6,8	2365,5	7,6	1521,3	5,1	-840,9	-1,7	-35,6

Продовж. табл. 3.11

A	1	2	3	4	5	6	7	8	9
3. Прямі загальновиробничі витрати	10555,2	30,5	11533,5	36,8	15477,7	51,9	+4922,5	+21,4	+46,6
3.1. Амортизація необоротних активів	808,7	2,3	1430,7	4,6	1317,0	4,4	+508,3	+2,1	+62,9
3.2. Відрахування на соціальні заходи	478,8	2,3	540,8	4,6	338,9	4,4	-139,9	+2,1	-29,2
1.4. Оплата послуг і робіт сторонніх організацій	288,2	0,8	2508,0	8,0	9,6	0,0	-278,6	-0,8	-96,7
3.3. Інші прямі загальновиробничі витрати	8979,5	25,9	7054,0	22,5	13812,2	46,3	+4832,7	+20,4	+53,8
Всього	34654,0	100,0	31305,7	100,0	29830	100,0	-4824,0	x	-13,9

Динаміка виробничої собівартості продукції тваринництва ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр. демонструє суттєве зменшення загальної суми витрат із 34,654 тис. грн у 2021 р. до 29,830 тис. грн у 2023 р., тобто на 4,824 тис. грн (на 13,9 %).

Ці зміни відображають оптимізацію витрат та перерозподіл їх структури.

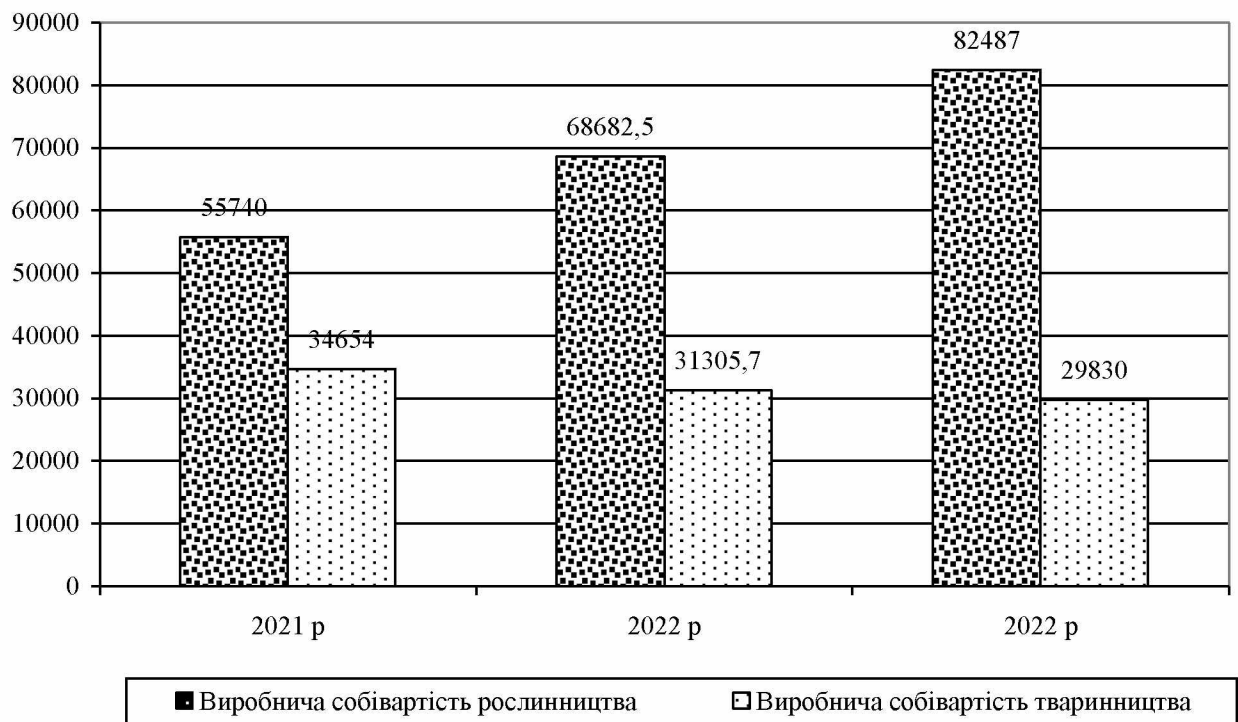


Рис. 3.7. Динаміка собівартості виробництва продукції ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр., тис. грн

Основними статтями, які зазнали змін, є прямі матеріальні витрати. Вони скоротилися на 8905,6 тис. грн (на 41 %), зокрема витрати на корми зменшилися на 43 %. Це свідчить про значну оптимізацію витрат на сировину, яка раніше займала найбільшу частку собівартості. Також витрати на оплату праці скоротилися на 840,9 тис. грн (на 35,6 %), що може бути пов'язано зі скороченням персоналу або змінами в політиці оплати праці.

Водночас, прямі загальновиробничі витрати зросли на 4922,5 тис. грн (на 46,6 %). Це зростання зумовлено збільшенням витрат на амортизацію необоротних активів (на 62,9 %) та іншими прямими загальновиробничими витратами (на 53,8 %), такими як енергетичні витрати чи ремонти. Витрати на оплату послуг сторонніх організацій суттєво скоротилися на 96,7 %, що може свідчити про зміну підходу до виконання робіт, зокрема перенесення їх на власний штат. Зміни у структурі витрат також є важливими. Частка прямих матеріальних витрат знизилася з 62,7 % у 2021 р. до 43,0 % у 2023 р., що демонструє зменшення залежності від сировини. Водночас, частка прямих загальновиробничих витрат зросла з 30,5 % до 51,9 %, що свідчить про посилення ролі фіксованих витрат.

Отже, зменшення загальної собівартості продукції вказує на загальну оптимізацію виробничих процесів. Водночас, зростання витрат на загальновиробничі потреби вимагає подальшого аналізу, щоб визначити можливості для підвищення ефективності управління основними фондами. Скорочення витрат на оплату праці також потребує обережного підходу, щоб уникнути негативного впливу на мотивацію персоналу.

Динаміку виробничої собівартості в розрізі культур ТОВ «XXX» за 2021 – 2023 рр. проведемо в табл. 3.12.

Аналіз виробничої собівартості продукції рослинництва ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр. показує певні тенденції та зміни в структурі витрат, що дозволяють зробити кілька важливих висновків. Загалом, виробнича собівартість продукції у 2023 р. склала 82106,3 тис. грн, що є на 34596 тис. грн (або на 72,8 %) більше, ніж у 2021 р.

Таблиця 3.12

**Виробнича собівартість продукції рослинництва в розрізі основних культур ТОВ «ХХХ» за 2021 – 2023 рр., тис. грн**

Культура	прямі матеріальні витрати		прямі витрати на оплату праці		інші прямі та ЗВВ		Всього
	суми, тис. грн	у % до підсумку	суми, тис. грн	у % до підсумку	суми, тис. грн	у % до підсумку	
2021 р.							
Пшениця	7779,2	38,24	241,0	37,16	8581,8	32,36	16602,0
Кукурудза на зерно	2970,6	14,6	93,0	14,3	4506,8	17,0	7570,4
Ячмінь	3004,3	14,8	53,7	8,3	4365,3	16,5	7423,3
Соя	2174,0	10,7	69,5	10,7	2275,9	8,6	4519,4
Соняшник на зерно	4417,3	21,7	191,4	29,5	6786,5	25,6	11395,2
Всього:	20345,4	100,0	648,6	100,0	26516,3	100,0	47510,3
2022 р.							
Пшениця	11923,0	43,8	289,4	31,6	10941,5	32,8	23153,9
Соя	3881,5	14,3	211,9	23,1	5441,2	16,3	9534,6
Кукурудза на зерно	1875,7	6,9	47,8	5,2	3171,6	9,5	5095,1
Ячмінь	2733,2	10,1	117,9	12,9	4577,9	13,7	7429,0
Соняшник на зерно	5477,4	20,1	210,7	23,0	8157,3	974,0	13845,4
Гречка	1301,2	4,8	39,1	4,3	1019,8	3,1	2360,1
Всього:	27192,0	100,0	916,8	100,0	33309,3	1049,5	61418,1
2023 р.							
Пшениця	7609,9	19,49	169,3	14,45	5848,1	13,9	13627,3
Жито		0,0		0,0		0,0	0,0
Кукурудза на зерно	6866,0	17,6	234,0	20,0	8797,0	21,0	15897,0
Ячмінь	2242,2	5,7	67,2	5,7	2851,7	6,8	5161,1
Гречка	2399,5	6,1	85,7	7,3	3306,7	7,9	5791,9
Соняшник на зерно	8672,9	22,2	294,2	25,1	8876,9	21,2	17844,0
Соя	11263,9	28,8	321,4	27,4	12199,7	29,1	23785,0
Всього:	39054,4	100,0	1171,8	100,0	41880,1	100,0	82106,3
Відхилення (+/-) 2023 р. до 2021 р:							
тис. грн	+18709,0		+523,2		+15363,8		+34596,0
у % 2023 р. до 2021 р.	+92,0		+80,7		+57,9		+72,8

Зростання витрат відбулося в основному за рахунок прямих матеріальних витрат, які збільшилися на 18709 тис. грн (на 92 %), тоді як витрати на оплату праці зросли лише на 523,2 тис. грн (на 80,7 %). Це свідчить про зростання витрат на матеріали (насіння, добрива, паливо) при помірному зростанні трудових витрат.

За культурами спостерігаються суттєві зміни. Пшениця, яка займала найбільшу частку витрат у 2021 р. (35 % від загальної собівартості), знизилася свою частку у 2023 р. до 16,6 %. Це свідчить про зменшення виробництва цієї культури в порівнянні з іншими. Витрати на пшеницю зменшилися як за

рахунок прямих матеріальних витрат, так і за рахунок оплати праці. Таке зниження частки пшениці у виробничих витратах може бути наслідком зміни фокусування виробництва або зовнішніх ринкових умов.

Натомість соя показала значне зростання собівартості, що стало результатом її збільшення в структурі витрат. Якщо у 2021 р. собівартість сої складала 4519,4 тис. грн, то у 2023 р. вона досягла 23785,0 тис. грн, що є найбільшим зростанням серед усіх культур. Частка сої у загальних витратах також суттєво зросла, з 9,5 % у 2021 р. до 29,0 % у 2023 р. Це свідчить про стратегічне орієнтування на вирощування сої або підвищення її рентабельності.

Соняшник на зерно також продемонстрував зростання собівартості з 11395,2 тис. грн у 2021 р. до 17844,0 тис. грн у 2023 р., що на 56,6 % більше. Однак частка соняшника у загальних витратах зменшилася з 24 % до 21,7 %, що вказує на певну стабільність у витратах на цю культуру, хоча її собівартість зросла.

Гречка, яка з'явилася в асортименті в 2022 р., продовжує розвиватися: її витрати у 2023 р. склали 5791,9 тис. грн. Це є показником розширення виробничого асортименту.

Що стосується кукурудзи на зерно, то її собівартість збільшилася більш ніж удвічі з 7570,4 тис. грн у 2021 р. до 15897,0 тис. грн у 2023 р., що відображає високий попит на цю культуру та зростання її вартості.

Ячмінь продемонстрував відносну стабільність, але його частка у загальних витратах зменшилася, що може свідчити про зниження його частки у виробництві.

Таким чином, загальний аналіз показує, що основний приріст витрат припадає на пряму матеріальну частину витрат, зокрема на добрива, насіння та інші матеріали, що використовуються у виробництві. Водночас витрати на оплату праці зростають більш повільно, що свідчить про збереження стабільності в кадровій політиці. Рекомендується зосередити увагу на оптимізації витрат на матеріали та подальшій диверсифікації культур,

зокрема за рахунок збільшення виробництва більш рентабельних культур, таких як соя та соняшник.

Динаміку виробничої собівартості продукції тваринництва в межах видів продукції ТОВ «XXX» за 2021 – 2023 рр. проведемо в табл. 3.13.

Таблиця 3.13

**Виробнича собівартість продукції тваринництва ТОВ «XXX» за 2021 – 2023 рр., тис. грн**

Культура	прямі матеріальні витрати		прямі витрати на оплату праці		інші прямі та ЗВВ		Всього
	суми, тис. грн	у % до підсумку	суми, тис. грн	у % до підсумку	суми, тис. грн	у % до підсумку	
2021 р.							
Приріст ВРХ	3415,7	15,7	461,9	19,6	6451,4	64,9	10329,0
Молоко	18320,9	84,3	1900,3	80,4	3493,8	35,1	23715,0
Всього:	21736,6	100,0	2362,2	100,0	9945,2	100,0	34044,0
2022 р.							
Приріст ВРХ	4049,4	23,3	488,9	20,7	7497,4	65,0	12035,7
Молоко	13357,3	76,7	1876,6	79,3	4036,1	35,0	19270,0
Всього:	17406,7	100,0	2365,5	100,0	11533,5	100,0	31305,7
2023 р.							
Приріст ВРХ	2918,7	22,7	261,6	17,2	10318,7	66,7	13499,0
Молоко	9912,3	77,3	1259,7	82,8	5154,0	33,3	16326,0
Всього:	12831,0	100,0	1521,3	100,0	15472,7	100,0	29825,0
Відхилення (+/-) 2023 р. до 2021 р:							
тис. грн	-8905,6		-840,9		+5527,5		-4219,0
у % 2023 р. до 2021 р.	-41,0		-35,6		+55,6		-12,4

В табл. 3.13 представлено дані про виробничу собівартість продукції тваринництва ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр. Витрати розподілені на дві основні категорії: приріст великої рогатої худоби (ВРХ) та виробництво молока. Аналіз показує, що протягом цих років відбулися значні зміни у структурі та обсягах витрат. У 2021 р. витрати на приріст ВРХ становили 3415,7 тис. грн, що складало 15,7 % від загальної собівартості продукції. Витрати на молоко в цьому році були значно більшими - 18320,9 тис. грн, або 84,3 %. У 2022 р. витрати на приріст ВРХ зросли до 4049,4 тис. грн, що відповідало 23,3 % від загальних витрат. Водночас витрати на молоко знизились до 13357,3 тис. грн, що становило 76,7 % від загальної суми. В

2023 р. витрати на приріст ВРХ зменшились до 2918,7 тис. грн (на 22,7 %), а витрати на молоко ще більше знизились до 9912,3 тис. грн (77,3%). Загальна собівартість продукції у 2023 р. знизилась на 4219 тис. грн, або на 12,4 % порівняно з 2021 р. Це зменшення відбулося завдяки зниженню витрат як на молоко, так і на приріст ВРХ. Загалом можна зробити висновок, що підприємство успішно скоротило витрати, що могло бути результатом оптимізації виробничих процесів або зменшення обсягів виробництва, проте зберегло високий рівень ефективності.

### 3.3. Аналіз економічної ефективності діяльності підприємства

Для оцінки ефективності виробництва основних видів продукції ТОВ «ХХХ» розрахуємо ряд показників: прибутковість, рентабельність, матеріаломісткість, продуктивність праці тощо (табл. 3.14).

Таблиця 3.14

#### Показники ефективності виробництва зернових культур

ТОВ «ХХХ» за 2021 – 2023 рр.

Показники	2021 р.	2022 р.	2023 р.	Відхилення (+,-) 2023 р. до 2021 р.	
				абсолютне	у %
Виробництво продукції					
Зібрана площа, га	4049,4	488,9	7497,4	+3448,0	+85,1
Вироблено продукції, ц	1045,3	1345,6	1235,7	+190,4	+18,2
Виробнича собівартість, тис. грн	55740,0	68682,5	82487	+26747,0	+48,0
Урожайність, ц/га	36,2	47,1	35,5	-0,7	-1,9
Виробнича собівартість 1 ц, грн	53,3	51,0	66,8	+13,4	+25,2
Реалізація продукції					
Реалізовано продукції, ц	886,7	1129,7	1179,7	+293,0	+33,0
Виробнича собівартість, тис. грн	55740,0	68682,5	82487,0	+26747,0	+48,0
Чистий дохід (виручка) від реалізації, тис. грн	142833,7	43111,7	38459,6	-104374,0	-73,1
Ціна реалізації 1 ц, грн	161,08	38,16	32,60	-128,48	-79,8
Собівартість 1 ц реалізованої продукції, грн	62,86	60,80	69,92	+7,06	+11,2
Економічна ефективність					
Прибуток (збиток), тис. грн	87093,7	-25570,8	-44027,4	-131121,0	в 2,6 р.м.
Рентабельність, %	156,2	-37,2	-53,4	-209,6	х

Аналіз показників економічної ефективності виробництва продукції рослинництва показала, що за 2021 – 2023 рр. ТОВ «ХХХ» отримувало прибуток від виробництва.

При обґрунтуванні шляхів зниження собівартості продукції рослинництва, насамперед, потрібно зауважити, що з підвищенням урожайності культур знижується собівартість. Класифікацію резервів зниження витрат наведено табл. 3.15.

*Таблиця 3.15*

### **Класифікація резервів зниження витрат**

Ознака класифікації	Види резервів
За сферою виникнення	- виробничі; -невиробничі.
За видами ресурсів	- предмети праці; - засоби праці; - праця.
За рівнем і масштабами	- народногосподарські; - міжгалузеві; - галузеві; - внутрішньовиробничі.
За часом використання	- перспективні; - поточні; - оперативні.
За можливостями реалізації	- реальні; - потенційні.
За методами реалізації	- технічні; - організаційні; - економічні; - соціальні.
За потребами у капітальних вкладеннях	- інвестиційні; - без інвестиційні.
За можливостями виявлення	- явні; - приховані.

Фінансова стратегія підприємства повинна бути адаптована до негативних впливів та забезпечувати збереження високих темпів виробничого розвитку, мінімізуючи ризик банкрутства в майбутньому. Серед пріоритетних заходів у разі загрози банкрутства важливо зазначити скорочення витрат та збільшення надходження коштів.

Зменшення витрат може бути досягнуте за допомогою таких заходів як зниження собівартості продукції, оптимізація дебіторської заборгованості та перегляд дивідендної політики з метою реінвестування прибутку у модернізацію устаткування. Підприємство повинно досягти фінансової рівноваги, забезпечуючи відповідність або перевищення грошових надходжень потреби в капіталі.

У разі кризової ситуації, крім зменшення виробничих витрат, важливо переглянути інші види витрат, такі як штрафи за порушення господарських договорів, несвоєчасні розрахунки з бюджетом і банківські кредити.

Збільшення надходження коштів може бути досягнуте через

рефінансування дебіторської заборгованості, стимулювання збуту продукції, залучення додаткового капіталу та отримання нових позик від комерційних банків.

Додаткові можливості включають здачу в оренду невикористовуваних активів, застосування зворотного лізингу, продаж низькоприбуткових підрозділів та мобілізацію прихованих резервів підприємства.

Важливо зауважити, що зниження витрат не повинно веде до погіршення якості продукції, оскільки це може негативно вплинути на конкурентоспроможність продукції та її реалізацію. Тому важливо шукати інші способи оптимізації витрат, щоб зниження ціни продукції було доцільним і не впливало на її якість.

Отже, необхідно постійно здійснювати аналіз можливостей зниження витрат на виробництво та реалізацію продукції для прийняття оптимальних управлінських рішень у сфері ціноутворення та інших актуальних питань.

## ВИСНОВКИ

Після проведення дослідження, що стосується особливостей обліку та аналізу витрат операційної діяльності, можна зробити наступні висновки:

Будь-яка діяльність господарюючого суб'єкта пов'язана з витратами матеріальних, трудових та інших ресурсів, які мають свою цінність на ринку. У системі управління підприємством основною метою є процес обліку, аналізу та контролю витрат господарської діяльності загалом і за їх видами, цілями та періодами виконання.

У бухгалтерському обліку ми користуємося НП(С)БО 16 «Витрати». Згідно з цим положенням, витрати визнаються за таких умов: зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства; визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигід, які забезпечує актив протягом кількох звітних періодів (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів і т.д.); негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають критеріям активів підприємства (наприклад, уцінка товарів, створення резерву сумнівних боргів); можлива достовірна оцінка суми витрат.

Операційна діяльність підприємства - це основна сфера діяльності, пов'язана з виробництвом продукції (робіт, послуг) або реалізацією продукції, яка є основною метою створення підприємства і забезпечує основну частину його доходів. Операційні витрати - це витрати, пов'язані з діяльністю з реалізації продукції та управлінням підприємством. Вони відображають витрати, які були в звітному періоді і безпосередньо не пов'язані з виробництвом продукції. Операційні витрати, як правило, розділяються на адміністративно-управлінські витрати, витрати на збут та витрати, пов'язані з науково-дослідницькою та дослідно-конструкторською роботою.

Основною метою обліку витрат є документальне, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат для контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів.

Оцінка діяльності ТОВ «XXX» засвідчила як позитивні так і негативні тенденції в його роботі.

Організація бухгалтерського обліку у ТОВ «XXX» є системою взаємопов'язаних правил, методів і процедур, що охоплюють реєстрацію господарських операцій, накопичення та обробку інформації, її зберігання та подальшу передачу. Облік ведеться із дотриманням норм чинного законодавства. Форма обліку – автоматизована.

Первинні документи на підприємстві складаються та подаються до бухгалтерії згідно передбачених строків. Для забезпечення облікового процесу розроблено Робочий план рахунків.

До витрат операційної діяльності можна віднести наступні витрати: собівартість реалізованої продукції, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати операційної діяльності. Для обліку витрат операційної діяльності Планом рахунків передбачено наступні рахунки: 90 «Собівартість реалізованої продукції», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати».

Динаміка виробничої собівартості продукції рослинництва ТОВ «XXX» за період із 2021 до 2023 рр. демонструє суттєве зростання витрат. Загальна сума собівартості збільшилася з 55740 тис. грн у 2021 р. до 82487 тис. грн у 2023 р., що становить приріст на 48 % (на 26747 тис. грн).

Динаміка виробничої собівартості продукції тваринництва ТОВ «XXX» за 2021 - 2023 рр. демонструє суттєве зменшення загальної суми витрат із 34654 тис. грн у 2021 р. до 29830 тис. грн у 2023 р., тобто на 4824 тис. грн (на 13,9 %). Ці зміни відображають оптимізацію витрат та перерозподіл їх структури.

Таким чином для удосконалення системи обліку та покращення роботи підприємства можна надати наступні рекомендації:

- поліпшити наказ про облікову політику в частині, що стосується порядку визнання витрат на виробництво, а також чітко прописати їх перелік;
- розробити графік документообігу;
- здійснювати контроль за правильністю та повнотою оцінки доходів та витрат основної діяльності;

- на підприємстві, перш за все, необхідно дотримання високої виконавчої дисципліни, строге дотримання укладених договорів на виконання робіт;

- використовувати логістичні способи та прийоми управління випуском і збутом продукції

- необхідно більше уваги приділяти підвищенню швидкості руху оборотних коштів, скороченню усіх видів запасів, домагатися максимально швидкого просування готових виробів від виробника до споживача.

Крім того, для вдосконалення обліку готової продукції та її реалізації вважаємо за необхідне розмежувати витрати на збут, які пов'язані з доведенням існуючої продукції до споживача (тара, упаковка, вантажні роботи, транспортування, складування, витрати на утримання складів, магазинів, торгового персоналу тощо) та маркетингові витрати, що виникають у зв'язку з вивченням і стимулюванням попиту, пошуком інформації про ринки збуту і розширенням частки ринку виробника.