

Міністерство освіти і науки України
ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ННІ – Навчально-науковий інститут економіки, управління і бізнесу
ім. Г.Е.Вейнштейна

Кафедра – Фінансів, обліку та аудиту

Ступінь вищої освіти – перший (бакалавр)

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

Освітня програма – «Облік і аудит»



КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА БАКАЛАВРА

на тему: **«Витрати операційної діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК»:
облік та аналіз»**

ШИФР КРБ.ФОтаА.1.579-03.1.7

Здобувачки: _____ Сінгх В.О.

Керівник: _____ проф. Мельник Ю.М.

_____ доц. Васьковська К.О.

Кваліфікаційна робота допускається до захисту

Рішення кафедри від «4» червня 2026 р., протокол № 14.

Завідувач кафедри фінансів, обліку

та аудиту

_____ Наталія КУПРІНА

ОДЕСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ННІ – Навчально-науковий інститут економіки, управління
і бізнесу ім. Г.Е.Вейнштейна

Кафедра – Фінансів, обліку та аудиту

Ступінь вищої освіти – перший (бакалавр)

Спеціальність – 071 «Облік і оподаткування»

Освітня програма – «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри фінансів, обліку та аудиту

«_____» _____ 2025 р.

ЗАВДАННЯ

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧКИ

Сінгх Вікторії Олександрівни

-
1. Тема роботи: *«Витрати операційної діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК»: облік та аналіз»*

Затверджена наказом ОНТУ від 24 жовтня 2025 р. наказ № 579-03

2. Термін здачі здобувачем закінченої роботи *4 червня 2026 р.*
3. Вихідні дані до роботи: *Звітні дані про діяльність підприємства за два роки.*

-
4. Перелік питань, які потрібно розробити: *Сутність, значення та законодавча база обліку витрат операційної діяльності підприємства. Техніко-економічна характеристика підприємства та аналіз витрат операційної діяльності підприємства за два роки на ньому. Організація бухгалтерського обліку на підприємстві та обліку витрат операційної діяльності підприємства на ньому. Висновки та пропозиції.*

-
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень) *таблиць – 17, рисунків – 3.*

6. Консультанти по роботі, із зазначенням розділів роботи, що стосуються їх:

Розділ	Консультант (вчене звання, П.І. п-Б)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв

7. Дата видачі завдання 2 лютого 2026 р.

Керівники _____ Мельник Ю.М.

_____ Васьковська К.О.

Завдання прийняв до виконання _____ Сінгх В.О.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

Назва етапів кваліфікаційної роботи	Термін виконання етапів роботи	Примітка
1. <i>Розробка теоретичного розділу кваліфікаційної роботи</i>	02.02.26 - 10.03.26	
2. <i>Техніко-економічна характеристика підприємства та економічний аналіз за напрямом кваліфікаційної роботи за два роки</i>	11.03.26 - 11.04.26	
3. <i>Організація бухгалтерського обліку на підприємстві та обліку за напрямом кваліфікаційної роботи на ньому</i>	12.04.26 - 25.05.26	
4. <i>Оформлення кваліфікаційної роботи</i>	26.05.26 - 04.06.26	

Здобувачка вищої освіти _____ Сінгх В.О.

Керівники роботи _____ Мельник Ю.М.

_____ Васьковська К.О.

Несу відповідальність за ідентичність електронного та друкованого варіантів кваліфікаційної роботи, даю згоду на обробку персональних даних та не заперечую проти розміщення кваліфікаційної роботи на офіційних web-ресурсах ОНТУ.

Підтверджую, що в кваліфікаційній роботі відсутні порушення норм академічної доброчесності.

Здобувачка вищої освіти Сінгх В.О. _____

АНОТАЦІЯ

кваліфікаційної роботи на тему:

Витрати операційної діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК»: облік та аналіз

У сучасних нестабільних економічних умовах України, що супроводжуються коливанням цін на ресурси та логістичними ризиками, ефективне управління витратами є головним чинником виживання та розвитку бізнесу. Актуальність полягає у необхідності оптимізації витрат ТОВ «ДРУЖБА СВК» для зниження собівартості кінцевого продукту, підвищення його конкурентоспроможності на аграрному ринку та забезпечення загальної фінансової безпеки підприємства.

Кваліфікаційна робота складається з трьох розділів.

У першому розділі розглядаються теоретичні основи витрат операційної діяльності, їх класифікація, синтетичний та аналітичний облік, нормативно-правове регулювання обліку та методичні підходи до аналізу витрат операційної діяльності.

У другому розділі надана техніко-економічна характеристика ТОВ «ДРУЖБА СВК», проведено фінансово-економічний аналіз його діяльності та аналіз витрат операційної діяльності за три роки.

У третьому розділі визначено особливості організації бухгалтерського обліку та обліку витрат операційної діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК».

У завершальній частині кваліфікаційної роботи бакалавра сформульовані висновки та пропозиції по удосконаленню організації обліку витрат операційної діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК».

Кваліфікаційна робота містить:

текстової частини	– 82 с.
таблиць	– 17;
рисуноків	– 3;
додатків	– 5.

ЗМІСТ

	с.
ВСТУП.....	5
1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ.....	8
1.1. Економічна сутність та класифікація операційних витрат як об'єкта обліку та управління.....	8
1.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат операційної діяльності.....	23
1.3. Нормативно-правове регулювання та джерела інформації обліку витрат операційної діяльності.....	40
1.4. Методичні підходи до аналізу операційних витрат підприємства.....	43
2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ДРУЖБА СВК».....	47
2.1. Техніко-економічна характеристика ТОВ «ДРУЖБА СВК».....	47
2.2. Аналіз витрат операційної діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК».....	52
3. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ДРУЖБА СВК».....	59
3.1. Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві ТОВ «ДРУЖБА СВК».....	59
3.2. Особливості організації обліку витрат операційної діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК».....	68
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ.....	77
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	83
ДОДАТКИ.....	89

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах динамічного та нестабільного ринкового середовища, інтеграції України та подолання наслідків макроекономічних викликів, ефективне управління витратами стає першочерговою умовою виживання та розвитку суб'єкта господарювання. Особливого значення ця проблема набуває в аграрному секторі економіки, який є стратегічно важливим для продовольчої безпеки країни. Водночас характеризується високим рівнем ризикованості, залежністю від природно-кліматичних умов та вираженою сезонністю виробничого циклу.

Витрати операційної діяльності є основним чинником, що формує собівартість сільськогосподарської продукції, безпосередньо впливає на рівень її конкурентоспроможності, прибутковості підприємства та його фінансову стійкість. Це вимагає формування належної, прозорої та високотехнологічної системи бухгалтерського обліку, а також впровадження сучасних методик аналізу витрат, здатних забезпечити керівництво підприємства релевантною інформацією для прийняття ефективних управлінських та стратегічних рішень розвитку бізнесу.

Необхідність оптимізації структури витрат операційної діяльності, удосконалення методики їх первинного та зведеного обліку, а також розширення аналітичного інструментарію на прикладі підприємства ТОВ «ДРУЖБА СВК» обумовили вибір теми кваліфікаційної роботи, її цільову спрямованість та актуальність.

Кваліфікаційну роботу бакалавра виконано відповідно до науково-дослідних тем кафедри фінансів, обліку та аудиту ОНТУ за напрямом дослідження актуальних проблем обліково-аналітичного забезпечення управління суб'єктами господарювання.

Вчених, які зробили вагомий внесок у дослідження обліку, аналізу та калькулювання операційних витрат, можна розділити на три ключові групи: фундатори теорії витрат та управлінського обліку (зарубіжна класична школа), зокрема К. Хорнгрен, Дж. Фостер, С. Датар, М. Раджан, Р. Гаррісон, Е. Норен, П. Брювер; вітчизняні фахівці із загальної теорії обліку витрат діяльності, такі як Ф. Ф. Бутинець, М. С. Пушкар та С. Ф. Голов; та провідні українські вчені аграрного сектору В. М. Жук, О. В. Олійник, М. Ф. Огійчук та інші.

Попри велику кількість наукових праць, практичне поєднання обліку та цифрових інновацій в умовах нинішньої кризи все ще потребує аналізу. Це і визначило мету нашого дослідження на прикладі ТОВ «ДРУЖБА СВК».

Метою кваліфікаційної роботи бакалавра є обґрунтування теоретико-методологічних засад та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення організації і методики бухгалтерського обліку та комплексного аналізу витрат операційної діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК» для підвищення ефективності його функціонування.

Для досягнення поставленої мети визначено та вирішено такі **завдання**:

1. Дослідити економічну сутність операційних витрат як об'єкта обліку та аналізу з урахуванням специфіки аграрного сектору економіки.
2. Розглянути та систематизувати класифікаційні ознаки операційних витрат для потреб фінансового та управлінського обліку підприємства.
3. Охарактеризувати нормативно-правове регулювання, методичне забезпечення та джерела інформаційної бази дослідження операційних витрат ТОВ «ДРУЖБА СВК».
4. Оцінити організаційно-економічний стан ТОВ «ДРУЖБА СВК» та проаналізувати його основні фінансові показники за період.
5. Вивчити діючу практику первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат операційної діяльності на підприємстві.

6. Визначити особливості облікової політики та автоматизації обліку витрат на підприємстві.

7. Обґрунтувати рекомендації щодо оптимізації структури операційних витрат ТОВ «ДРУЖБА СВК» в системі управлінського контролю.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних, організаційних та практичних питань, пов'язаних із побудовою системи бухгалтерського обліку, калькулювання собівартості та методики аналізу операційних витрат ТОВ «ДРУЖБА СВК».

Об'єкт дослідження – процес формування, відображення в обліку та аналітичного оцінювання витрат операційної діяльності товариства з обмеженою відповідальністю «ДРУЖБА СВК».

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи пізнання економічних явищ. У роботі використано: метод діалектики та системного підходу (для вивчення сутності витрат); індукцію, дедукцію та порівняння (при аналізі поглядів вчених на класифікацію витрат); методи моделювання та графічний (для наочного відображення структури витрат); методи економічного аналізу: горизонтальний, вертикальний, трендовий, факторний (при дослідженні динаміки та структури операційних витрат підприємства).

Інформаційною базою роботи є законодавчі та нормативно-правові акти України, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (зокрема НП(С)БО 16 та НП(С)БО 30), наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем агро-обліку, а також первинні документи, реєстри синтетичного й аналітичного обліку, фінансова (форма № 1, форма № 2) та статистична (форма № 50-сг) звітність ТОВ «ДРУЖБА СВК» за останні два роки.

1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

1.1. Економічна сутність та класифікація операційних витрат як об'єкта обліку та управління

В умовах сучасної ринкової економіки ефективне управління витратами операційної діяльності є ключовим фактором забезпечення конкурентоспроможності та фінансової стійкості підприємства. Оскільки операційна діяльність відображає основну мету створення суб'єкта господарювання, саме пов'язані з нею витрати безпосередньо впливають на формування собівартості продукції, кінцевий фінансовий результат та стратегічний розвиток компанії. Дослідження теоретичних засад формування, класифікації та оптимізації цих витрат дозволяє створити надійне підґрунтя для ухвалення ефективних управлінських рішень.

Операційні витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) в процесі основної та іншої операційної діяльності. [1]

Основна діяльність – це виробництво або реалізація продукції (товарів, послуг), що є головною метою створення підприємства.

Інша операційна діяльність включає операції, які не є головною метою, але супроводжують її (продаж іноземної валюти, операційна оренда, виплата штрафів). [1]

Як об'єкт обліку, операційні витрати відображаються у звітному періоді одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходом, вони включаються до складу витрат того періоду, в якому були понесені.

Дослідження еволюції наукової думки свідчить, що формування системи обліку операційних витрат пройшло шлях від простого ретроспективного фіксування фактів до створення стратегічних систем управління [47, 48].

У фундаментальних працях класиків управлінського обліку К. Хорнгрена та С. Датара акцентується увага на тому, що витрати не є статичною величиною, а виступають головним об'єктом моделювання для досягнення стратегічних цілей фірми [47]. Впровадження інструментів оперативної оцінки витрат та гнучкого бюджетування детально досліджено у працях Е. Норена та П. Брюера [49].

Вітчизняні фахівці із загальної теорії обліку витрат діяльності Ф. Ф. Бутинець, М. С. Пушкар заклали теоретичну базу національної системи обліку витрат промислових підприємств, досліджували трансформацію обліку в умовах ринкової економіки та гармонізацію із МСФЗ. [3] С. Ф. Голов, в свою чергу, зробив вагомий внесок у відокремлення та розвиток управлінського обліку в Україні, адаптацію методів Standard Costing та Direct Costing для вітчизняних підприємств. [3]

Сучасний етап розвитку вітчизняної науки характеризується глибокою інтеграцією загальних облікових принципів у галузеву специфіку АПК [8, 24, 33].

Так, академік В. М. Жук у своїх монографіях доводить, що через біологічну природу агробізнесу облік операційних витрат має забезпечувати оцінку вартості капіталізованих та витрачених ресурсів на кожному етапі трансформації живих організмів [8, 9].

О.В. Олійник детально дослідила організацію обліку в управлінні витратами саме рослинницьких підприємств, методологію бюджетування та оперативний контроль відхилень. Її дослідження фокусуються на розробці практичних моделей погектарного та щомісячного контролю витрат у рослинництві через призму запобігання перевитратам матеріалів [24, 26].

М. Ф. Огійчук [23] та Л. К. Сук [40] сформувавши прикладні засади первинного та зведеного обліку на сільськогосподарських підприємствах, розробили методики розподілу загально-виробничих витрат та закриття рахунку 23.

Таким чином, попри вагомий внесок науковців у формування теоретико-методологічної бази та розробку інструментарію, ця проблематика не втрачає своєї актуальності. Динамічні зміни в економіці, поява нових технологій та специфіка сучасного ринку вимагають постійного переосмислення наявних підходів.

Ефективне управління витратами операційної діяльності неможливе без чіткого розуміння їхньої сутності, що вимагає глибокого аналізу базового понятійно-категоріального апарату. У вітчизняній науковій літературі та нормативно-правових актах часто виникає термінологічна дискусія щодо тотожності чи відмінності ключових дефініцій цієї сфери. Тому постає необхідність розмежувати та конкретизувати сутнісний зміст таких фундаментальних понять, як «витрати», «затрати» та «видатки».

Наукові підходи до трактування понять «витрати», «затрати» та «видатки»:

1. Синонімічний підхід (ототожнення термінів): частина вітчизняних науковців та деякі зарубіжні автори розглядають ці поняття як взаємозамінні, використовуючи їх для опису будь-якого використання ресурсів. У класичному англійському обліку терміни «costs» (затрати/вартість) та «expenses» (витрати) в неформальному контексті також часто переплітаються. [2, 15, 34]

2. Балансовий (нормативний) підхід базується на суворих вимогах стандартів обліку – українських НП(С)БО та міжнародних МСФЗ. Тут чітко розмежовують моменти, коли ресурси просто «зв'язуються» в активах підприємства (затрати), і коли вони безповоротно зменшують капітал, трансформуючись у собівартість реалізації (витрати). [27]

3. Бюджетно-цільовий підхід використовується переважно у державному секторі та сфері некомерційних організацій. Він оперує терміном «видатки», який позначає безповоротне виділення та використання грошових коштів згідно з бюджетом або кошторисом, незалежно від факту отримання прибутку. [2]

Порівняльний аналіз понять «витрати», «затрати» та «видатки» наведено в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Порівняльна характеристика сутності термінів у вітчизняній та зарубіжній практиці

Термін та його англійський аналог	Науковий підхід / Автор (джерело)	Сутність економічного змісту	Вплив на власний капітал та баланс
ВИТРАТИ (<i>Expenses</i>)	НП(С)БО 16 «Витрати» [21], К. Хорнгрєн, С. Датар [47]	Зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань за звітний період.	Завжди зменшують власний капітал підприємства (визнаються одночасно з доходом).
ЗАТРАТИ (<i>Costs</i>)	Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник [24], А. Bhimani [47]	Вартісна оцінка ресурсів, спожитих у конкретному технологічному процесі (виробництві).	Не змінюють капітал, а трансформуються з одного активу в інший (капіталізуються в активах).
ВИДАТКИ (<i>Expenditures</i>)	Бюджетний кодекс України, В. А. Пігош, Е. Noreen [49]	Фактичне вибуття, виплата грошових коштів або матеріалів для досягнення цілей.	Відображають рух грошових коштів (відтік ліквідних активів) за кошторисом чи бюджетом.

* узагальнено автором на підставі літературних джерел

Проведений порівняльний аналіз дозволяє стверджувати, що ототожнення понять «витрати», «затрати» та «видатки» є методологічно помилковим. [27]

У практичній діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК» рух цих категорій має чітку послідовність: спочатку підприємство здійснює видатки грошових коштів для придбання мінеральних добрив чи пального. Далі, у процесі посівної компанії, ці матеріали списуються на поля, формуючи затрати виробництва, які капіталізуються на рахунку 23 і перетворюються на новий актив – зерно. І лише

в момент реалізації цього зерна покупцеві та визнання доходу, залучені активи безповоротно трансформуються у витрати (собівартість реалізації), зменшуючи фінансовий результат і власний капітал кооперативу. [11, 57]

Розмежування цих дефініцій є важливим оскільки облік оперує переважно «затратами» та «витратами», тоді як фінансовий аналіз та бюджетування спираються на контроль «видатків» (грошових потоків) підприємства. [2, 11]

Для формування цілісного уявлення доцільно проаналізувати та систематизувати дефініції поняття «витрати». Теоретичні підходи до визначення економічної сутності «витрати» у працях провідних українських вчених наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Теоретичні підходи до визначення економічної сутності витрат в аграрному секторі

Автор	Сутність наукового трактування	Ключовий акцент автора (ознака)
Жук В. М. [8]	Витрати – це вартісне вираження ресурсів, що забезпечують управління процесами біологічних перетворень та отримання сільськогосподарської продукції.	Орієнтація на специфіку управління живими організмами та біологічними активами.
Олійник О. В. [24]	Витрати є грошовим еквівалентом використання живої та упредметненої праці, що споживається безпосередньо в технологічному циклі виробництва.	Оцінка витрат як фактора технологічного процесу та ефективності використання ресурсів.
Кірейцев Г. Г. [12]	Витрати – це процеси зменшення капіталу підприємства, зумовлені його кругооборотом під впливом внутрішніх та зовнішніх економічних факторів.	Макроекономічний та відтворювальний аспект капіталу в агробізнесі.
Огійчук М. Ф. [23]	Витрати являють собою сукупність спожитих засобів і предметів праці у процесі операційної діяльності за чітко визначений проміжок часу.	Часовий (періодичний) аспект здійснення витрат, зумовлений сезонністю виробництва.
Месель-Веселяк В. Е. [17]	Витрати – це економічна категорія, яка відображає рівень ефективності трансформації виробничих ресурсів у кінцевий сільськогосподарський продукт.	Ефективність менеджменту та калькуляційний підхід до формування собівартості.

* узагальнено автором на підставі літературних джерел

Проведений порівняльний аналіз засвідчує, що в сучасній економічній думці сформовано солідну теоретичну базу щодо розуміння сутності операційних витрат. Зокрема, у фундаментальних дослідженнях В. М. Жука приділено увагу біологічній складовій витрат, тоді як у працях О. В. Олійник та В. Е. Месель-Веселяка акцент зміщено на технологічну ефективність та формування собівартості. В аграрній сфері дана дефініція набуває специфічних рис через залежність від природно-кліматичних факторів.

Для ТОВ «ДРУЖБА СВК» найбільш адаптивним є синтез цих підходів. На нашу думку, під витратами операційної діяльності сільськогосподарського підприємства слід розуміти вартість спожитих матеріальних, трудових та фінансових ресурсів, що залучені у тривалий та сезонний процес виробництва, з метою отримання якісної сільськогосподарської продукції або приросту біологічних активів.

Узагальнення теоретичних підходів до трактування сутності витрат свідчить про багатоаспектність цієї категорії. Проте для ефективного управління цими процесами на підприємстві виникає потреба в систематизації витрат, що зумовлює необхідність розгляду їхньої науково обґрунтованої класифікації.

Відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» операційні витрати в обліку класифікують за двома основними ознаками: за функціональним призначенням та за економічними елементами (рис А1 додатку А). [21]

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. [21]

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються [21]:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;

– змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що використовується на самому підприємстві.

Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) установлюються підприємством. [21]

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, які оцінюються у порядку, викладеному в пункті 11 Національного положення (стандарту) 16. [21]

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат. [21]

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація, втрати від браку, які складаються з вартості остаточно забракованої з технологічних причин продукції (виробів, вузлів, напівфабрикатів), зменшеної на її справедливую вартість, та витрат на виправлення такого технічно неминучого браку. [21]

До складу загальновиробничих витрат включаються [21]:

1. Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне

страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

2. Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

3. Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення.

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

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

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

7. Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг).

8. Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.

9. Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. [21]

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину. [21]

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

До адміністративних витрат відносяться такі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством [21]:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);

- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда,

страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

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

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

- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;

- витрати на врегулювання спорів у судових органах;

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

- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;

- інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг) [21]:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;

- витрати на ремонт тари;

- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;

- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);

- витрати на передпродажну підготовку товарів;

- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг

(операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);

– витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

– витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;

– витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;

– витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;

– інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

До інших операційних витрат включаються [21]:

– витрати на дослідження та розробки відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи»;

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

– сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

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

– втрати від знецінення запасів;

– нестачі й втрати від псування цінностей;

– визнані штрафи, пеня, неустойка;

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

– інші витрати операційної діяльності.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва): сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів. [21]

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елемента операційних витрат «Матеріальні затрати». [21]

До складу елемента «Витрати на оплату праці» включаються заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальна допомога, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці. [21]

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи. [21]

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів. [21]

До складу елемента «Інші операційні витрати» включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених в пп.22-25 Національного положення (стандарту) 16, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо. [21]

Класифікація за економічними елементами показує, що саме було витрачено, незалежно від місця виникнення витрат. Вона використовується для аналізу структури витрат та складання Звіту про фінансові результати (форма №2).

Наведена класифікація за НП(С)БО 16 є функціональною. Крім цього в автори виділяють класифікацію за способом віднесення на собівартість продукції (прямі та непрямі витрати) та з точки зору управлінського аспекту (змінні та постійні витрати).

Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

До них відносять: прямі матеріальні витрати (сировина, основні матеріали, покупні напівфабрикати), прямі витрати на оплату праці (заробітна плата виробничого персоналу) та інші прямі витрати (наприклад, амортизація верстата, який виготовляє лише один конкретний виріб). [21]

Непрямі витрати – це витрати, які пов'язані з виробництвом декількох видів продукції або з функціонуванням окремих підрозділів (чи підприємства загалом). Їх неможливо прямо пов'язати з конкретним об'єктом калькулювання в момент їх виникнення. Такі витрати спочатку накопичуються на окремих рахунках, а потім розподіляються між об'єктами калькулювання непрямим шляхом – пропорційно до обраної бази розподілу (години праці виробничого персоналу, машино-години, сума прямої заробітної плати або обсяг виробленої продукції, що безпосередньо впливає на точність калькуляційних розрахунків).

До них відносять: загальновиробничі витрати (утримання та експлуатація машин і обладнання, опалення й освітлення цехів, оплата праці апарату управління виробництвом). [21]

Поділ витрат на прямі та непрямі є фундаментальним для калькулювання собівартості та організації точного управлінського обліку.

Класифікація витрат за критерієм їхньої залежності від зміни обсягів виробництва (рівня ділової активності) передбачає поділ на змінні та постійні. Цей поділ є ключовим інструментом управлінського обліку для проведення CVP-аналізу (аналізу «витрати-обсяг-прибуток») та розрахунку точки беззбитковості.

Змінні витрати – це витрати, загальна величина яких змінюється прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягів виробництва чи іншої діяльності підприємства. При цьому змінні витрати на одиницю продукції залишаються незмінними (постійною величиною).

До них відносять: витрати на сировину, основні матеріали, комплектувальні вироби, технологічне паливо, електроенергію, а також відрядна заробітна плата виробничих робітників. [21]

Постійні витрати – це витрати, загальна сума яких залишається незмінною (або майже незмінною) у разі зміни обсягів виробництва чи іншої діяльності підприємства протягом певного періоду часу в межах релевантного діапазону. Загальна сума не залежить від масштабу діяльності, проте розраховані на одиницю продукції постійні витрати зменшуються у разі зростання обсягів виробництва.

До них відносять: орендна плата за приміщення, амортизація необоротних активів (нарахована лінійним методом), витрати на опалення та освітлення, страхування майна, а також посадові оклади адміністративно-управлінського персоналу. [21]

У реальній господарській практиці поділ витрат на чітко змінні та виключно постійні є певною мірою умовним. Значна частина витрат підприємства має змішаний характер, поєднуючи в собі ознаки обох категорій (так звані напівзмінні або умовно-постійні витрати), що зумовлює потребу використання спеціальних математичних методів для їхнього точного розмежування в системі управлінського обліку.

Таким чином, дослідження класифікаційних ознак операційних витрат свідчить про необхідність їх паралельного групування як для цілей фінансового, так і управлінського обліку. Якщо функціональний поділ витрат (собівартість, адміністративні, збут) згідно з НП(С)БО 16 забезпечує коректне складання фінансової звітності підприємства, то управлінське розмежування витрат на

змінні та постійні є основою для проведення маржинального аналізу. Це дозволяє керівництву підприємства оперативно реагувати на ринкові зміни ціноутворення, розраховувати точку беззбитковості та оптимізувати структуру виробництва продукції.

Роль операційних витрат у формуванні фінансового результату підприємства є визначальною, оскільки вони безпосередньо формують собівартість продукції та напряду впливають на обсяг чистого прибутку. Операційна діяльність є основною для будь-якого суб'єкта господарювання, тому керування її витратами є головним важелем максимізації ефективності.

Операційні витрати мають прямий вплив на операційний та чистий прибуток.

Зниження витрат при незмінному доході веде до автоматичного зростання операційного прибутку (прибутку від операційної діяльності). Неконтрольоване зростання операційних витрат здатне нівелювати високі обсяги продажів і призвести підприємство до збитковості, навіть якщо валовий прибуток був позитивним.

Операційні витрати виступають індикатором ефективності використання ресурсів.

Співвідношення операційних витрат і отриманого доходу (виручки) дозволяє оцінити рівень витратовіддачі та рентабельності підприємства. Зростання частки операційних витрат у кожній гривні виручки свідчить про зниження ефективності використання матеріальних, трудових чи фінансових ресурсів.

Операційні витрати є базою для ціноутворення та конкурентоспроможності.

Операційні витрати (зокрема, виробнича собівартість, витрати на збут та адміністративні потреби) формують нижню межу ціни продукції. Оптимізація операційних витрат дозволяє компанії знижувати ціну для кінцевого споживача,

підвищуючи свою конкурентоспроможність на ринку. Високий рівень операційних витрат змушує підприємство підіймати ціни, що може призвести до втрати ринкових позицій.

Операційні витрати виступають інструментом операційного левериджу (важеля).

Поділ операційних витрат на постійні та змінні зумовлює ефект операційного левериджу. Це явище показує, як зміна обсягів реалізації впливає на зміну операційного прибутку. На підприємствах із високою часткою постійних операційних витрат (наприклад, амортизація обладнання, оренда) будь-яке збільшення продажів приводить до стрімкого зростання прибутку, оскільки витрати на одиницю продукції зменшуються.

Таким чином, операційні витрати виступають основним деструктивним чинником формування фінансового результату, який безпосередньо визначає межу прибутковості підприємства. Оскільки вони охоплюють усі стадії процесу створення та реалізації вартості – від закупівлі сировини до збуту готової продукції – якісне управління та оптимізація структури операційних витрат є головною умовою забезпечення фінансової стійкості, платоспроможності та довгострокового економічного зростання суб'єкта господарювання.

1.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат операційної діяльності

Для побудови ефективної системи контролю та формування фінансової і управлінської звітності на підприємствах здійснюється синтетичний та аналітичний облік витрат операційної діяльності. Ці два рівні обліку тісно пов'язані між собою та забезпечують різний ступінь деталізації інформації. [10, 37]

Синтетичний облік ведеться у грошовому вимірнику в узагальненому вигляді на рахунках бухгалтерського обліку без розподілу на окремі дрібні

елементи. Його головна мета – формування узагальнених показників для фінансової звітності (зокрема, Звіту про фінансові результати). [10, 37]

Відповідно до Плану рахунків бухгалтерського обліку, для синтетичного обліку витрат операційної діяльності передбачено два основні підходи (залежно від обраної облікової політики підприємства). [28]

Із використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності» – застосовується більшістю середніх та великих підприємств [28]:

– 90 «Собівартість реалізації» – для відображення виробничої собівартості реалізованої продукції, робіт чи послуг.

– 91 «Загальновиробничі витрати» – для накопичення витрат на управління та обслуговування виробничого процесу (виробничі накладні витрати).

– 92 «Адміністративні витрати» – для загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства в цілому.

– 93 «Витрати на збут» – для витрат, пов'язаних із реалізацією та просуванням продукції (маркетинг, транспортування покупцям тощо).

– 94 «Інші витрати операційної діяльності» – для операційних витрат, які не увійшли до складу попередніх рахунків (наприклад, собівартість реалізованої іноземної валюти, втрати від знецінення запасів, сумнівні борги, штрафи).

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

За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». [10]

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має такі субрахунки [10, 28]:

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

На субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції.

На субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів» відображається собівартість реалізованих товарів, яка визначається Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси».

На субрахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг.

На субрахунку 904 «Страхові виплати» підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», узагальнюють інформацію про страхові суми і страхові відшкодування за умовами договору страхування (перестрахування) при настанні страхового випадку. [10]

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з рахунком 90 «Собівартість реалізації» наведена у табл.1.3.

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» призначений для обліку виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі. [10]

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат. [10]

Таблиця 1.3 – Кореспондуючі бухгалтерські рахунки з обліку рахунку 90 «Собівартість реалізації»

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» кореспондує			
за дебетом:		за кредитом:	
21	«Поточні біологічні активи»	79	«Фінансові результати»
23	«Виробництво»	-	-
26	«Готова продукція»	-	-
27	«Продукція сільськогосподарського виробництва»	-	-
28	«Товари»	-	-
30	«Готівка»	-	-
31	«Рахунки в банках»	-	-
36	«Розрахунки з покупцями та замовниками»	-	-
47	«Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	-	-
63	«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	-	-
91	«Витрати на оплату праці»	-	-

* складено автором на підставі джерела [10]

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з рахунком 91 «Загальновиробничі витрати» наведена у табл.1.4.

Рахунок 92 «Адміністративні витрати» призначений для відображення загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства. [10]

За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги,

Таблиця 1.4 – Кореспондуючі бухгалтерські рахунки з обліку рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» кореспондує			
за дебетом:		за кредитом:	
13	«Знос (амортизація) необоротних активів»	79	«Фінансові результати»
20	«Виробничі запаси»	-	-
22	«Малоцінні та швидкозношувані предмети»	-	-
23	«Виробництво»	-	-
30	«Готівка»	-	-
31	«Рахунки в банках»	-	-
37	«Розрахунки з різними дебіторами»	-	-
39	«Витрати майбутніх періодів»	-	-
47	«Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	-	-
50	«Довгострокові позики»	-	-
60	«Короткострокові позики»	-	-
63	«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	-	-
64	«Розрахунки за податками й платежами»	-	-
65	«Розрахунки за страхуванням»	-	-
66	«Розрахунки за виплатами працівникам»	-	-
68	«Розрахунки за іншими операціями»	-	-
80	«Матеріальні витрати»	-	-
81	«Витрати на оплату праці»	-	-
82	«Відрахування на соціальні заходи»	-	-
83	«Амортизація»	-	-
84	«Інші операційні витрати»	-	-

* складено автором на підставі джерела [10]

поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів). [10]

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат. [10]

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з рахунком 92 «Адміністративні витрати» наведена у табл.1.5.

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг. [10]

Таблиця 1.5 – Кореспондуючі бухгалтерські рахунки з обліку рахунку 92 «Адміністративні витрати»

Рахунок 92 «Адміністративні витрати» кореспондує			
за дебетом:		за кредитом:	
13	«Знос (амортизація) необоротних активів»	79	«Фінансові результати»
20	«Виробничі запаси»	-	-
22	«Малоцінні та швидкозношувані предмети»	-	-
23	«Виробництво»	-	-
26	«Готова продукція»	-	-
27	«Продукція сільськогосподарського виробництва»	-	-
28	«Товари»	-	-
30	«Готівка»	-	-
31	«Рахунки в банках»	-	-
33	«Інші кошти»	-	-
37	«Розрахунки з різними дебіторами»	-	-
39	«Витрати майбутніх періодів»	-	-
47	«Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	-	-
50	«Довгострокові позики»	-	-
60	«Короткострокові позики»	-	-
63	«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	-	-
64	«Розрахунки за податками й платежами»	-	-
65	«Розрахунки за страхуванням»	-	-
66	«Розрахунки за виплатами працівникам»	-	-
68	«Розрахунки за іншими операціями»	-	-
80	«Матеріальні витрати»	-	-
81	«Витрати на оплату праці»	-	-
82	«Відрахування на соціальні заходи»	-	-
83	«Амортизація»	-	-
84	«Інші операційні витрати»	-	-

* складено автором на підставі джерела [10]

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут. За кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам,

працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг. [10]

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з рахунком 93 «Витрати на збут» наведена у табл. Б1 додатку Б.

Бухгалтерський рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут». [10]

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має такі субрахунки [10, 28]:

- 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;
- 941 «Витрати на дослідження і розробки»;
- 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти»;
- 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»;
- 944 «Сумнівні та безнадійні борги»;
- 945 «Втрати від операційної курсової різниці»;
- 946 «Втрати від знецінення запасів»;
- 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»;
- 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»;
- 949 «Інші витрати операційної діяльності».

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». [10]

На субрахунку 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» узагальнюється інформація про витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема витрати від первісного

визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів та від зміни справедливої вартості біологічних активів, які визначені відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи». Підприємства, основною діяльністю яких є торгівля цінними паперами, у цій статті відображають витрати від зміни вартості фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю.

На субрахунку 941 «Витрати на дослідження і розробки» ведеться облік витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками, що здійснює підприємство, якщо такі дослідження та розробки відповідають Положенню (стандарту) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи».

На субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

На субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» ведеться облік собівартості реалізованих виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо) і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги» узагальнюється інформація про нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), про суму списаної безнадійної заборгованості в разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів та про суму списаної безнадійної заборгованості, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено.

На субрахунку 945 «Витрати від операційної курсової різниці» ведеться облік втрат за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти.

На субрахунку 946 «Втрати від знецінення запасів» ведеться облік втрат, пов'язаних із знеціненням (уцінкою) запасів, відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» та 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

На субрахунку 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» ведеться облік нестач грошових коштів та інших цінностей і втрат від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації. Одночасно із списанням цінностей, винних у нестачі яких не встановлено, на витрати, балансова вартість списаного активу зараховується на позабалансовий рахунок 07 «Списані активи».

На субрахунку 948 «Визнані штрафи, пені, неустойки» ведеться облік визнаних економічних санкцій за невиконання підприємством законодавства та умов договорів.

На субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» узагальнюється інформація про такі витрати операційної діяльності, які не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності», зокрема витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення, виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню тощо. Підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України «Про страхування», на цьому субрахунку узагальнюють інформацію про витрати страховика, зокрема відрахування у централізовані страхові резервні фонди, які утворюються для забезпечення виконання зобов'язань щодо окремих видів обов'язкового страхування, відрахування в страхові резерви, інші, ніж резерв незароблених премій, які формуються у випадках, передбачених чинним законодавством. [10]

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності» наведена у табл. Б2 додатку Б.

Із використанням рахунків класу 8 «Витрати за елементами» – відображає витрати за їхньою економічною природою [28]:

- 80 «Матеріальні затрати»;
- 81 «Витрати на оплату праці»;
- 82 «Відрахування на соціальні заходи»;
- 83 «Амортизація»;
- 84 «Інші операційні витрати».

Суб'єкти малого підприємництва можуть використовувати лише клас 8, а великі підприємства часто використовують класи 8 і 9 одночасно для автоматичного формування приміток до звітності. [28]

Бухгалтерський рахунок 80 «Матеріальні витрати» призначено для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період. [10]

За дебетом рахунку 80 «Матеріальні витрати» відображаються суми визнаних матеріальних витрат, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9. [10]

Рахунок 80 «Матеріальні витрати» має такі субрахунки [10, 28]:

- 801 «Витрати сировини й матеріалів»;
- 802 «Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів»;
- 803 «Витрати палива й енергії»;
- 804 «Витрати тари й тарних матеріалів»;
- 805 «Витрати будівельних матеріалів»;
- 806 «Витрати запасних частин»;

- 807 «Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення»;
- 808 «Витрати товарів»;
- 809 «Інші матеріальні витрати».

На субрахунку 801 «Витрати сировини й матеріалів» узагальнюється інформація про витрати сировини й матеріалів, які використані як основні й допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 802 «Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів» узагальнюється інформація про витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 803 «Витрати палива й енергії» узагальнюється інформація про витрати придбаних палива й енергії всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, в тому числі на вироблення з палива тепло- та електроенергії, що спожиті в операційної діяльності.

На субрахунку 804 «Витрати тари й тарних матеріалів» узагальнюється інформація про витрати тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності.

На субрахунку 805 «Витрати будівельних матеріалів» узагальнюється інформація про витрати будівельних матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 806 «Витрати запасних частин» узагальнюється інформація про витрати запасних частин, які використані для ремонту основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних та швидкозношуваних предметів підприємства.

На субрахунку 807 «Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення» узагальнюється інформація про витрати матеріалів сільськогосподарського призначення, які використані в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 808 «Витрати товарів» ведеться облік витрат товарів, використаних для виробничо-господарських потреб, тобто без продажу іншим особам.

На субрахунку 809 «Інші матеріальні витрати» відображається вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробки сировини й матеріалів; проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва, тощо). [10]

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з рахунком 80 «Матеріальні витрати» наведена у табл. 1.6.

Таблиця 1.6 – Кореспондуючі бухгалтерські рахунки з обліку рахунку 80 «Матеріальні витрати»

Рахунок 80 «Матеріальні витрати» кореспондує			
за дебетом:		за кредитом:	
20	«Виробничі запаси»	23	«Виробництво»
22	«Малоцінні та швидкозношувані предмети»	91	«Загальновиробничі витрати»
23	«Виробництво»	92	«Адміністративні витрати»
24	«Брак у виробництві»	93	«Витрати на збут»
25	«Напівфабрикати»	94	«Інші витрати операційної діяльності»
26	«Готова продукція»	-	-
27	«Продукція сільськогосподарського виробництва»	-	-
28	«Товари»	-	-
37	«Розрахунки з різними дебіторами»	-	-
63	«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	-	-
68	«Розрахунки за іншими операціями»	-	-

* складено автором на підставі джерела [10]

Бухгалтерський рахунок 81 «Витрати на оплату праці» призначено для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період.

За дебетом рахунку 81 «Витрати на оплату праці» відображається сума визнаних витрат на оплату праці, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат. [10]

Рахунок 81 «Витрати на оплату праці» має такі субрахунки [10, 28]:

- 811 «Виплати за окладами й тарифами»;
- 812 «Премії та заохочення»;
- 813 «Компенсаційні виплати»;
- 814 «Оплата відпусток»;
- 815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»;
- 816 «Інші витрати на оплату праці».

На субрахунку 811 «Виплати за окладами й тарифами» узагальнюється інформація про витрати на виплату основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 812 «Премії та заохочення» узагальнюється інформація про витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 813 «Компенсаційні виплати» узагальнюється інформація про витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати тощо, в порядку і розмірах, передбачених законодавством.

На субрахунку 814 «Оплата відпусток» узагальнюється інформація про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток.

На субрахунку 815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу» узагальнюється інформація про витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, що передбачені законодавством.

На субрахунку 816 «інші витрати на оплату праці» узагальнюється інформація про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці. [10]

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з рахунком 81 «Витрати на оплату праці» наведена у табл. 1.7.

Таблиця 1.7 – Кореспондуючі бухгалтерські рахунки з обліку рахунку 81 «Витрати на оплату праці»

Рахунок 81 «Витрати на оплату праці» кореспондує			
за дебетом:		за кредитом:	
47	«Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	23	«Виробництво»
66	«Розрахунки за виплатами працівникам»	79	«Фінансові результати»
-	-	91	«Загальновиробничі витрати»
-	-	92	«Адміністративні витрати»
-	-	93	«Витрати на збут»
-	-	94	«Інші витрати операційної діяльності»

* складено автором на підставі джерела [10]

Бухгалтерський рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи» призначено для узагальнення інформації про витрати та відрахування на соціальні заходи.

За дебетом рахунку 82 «Відрахування на соціальні заходи» відображається належна сума відрахувань на соціальні заходи, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – суми відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат. [10]

Рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи» має такі субрахунки [10, 28]:

– 821 «Відрахування на загальнообов’язкове державне соціальне страхування»;

– 824 «Відрахування на індивідуальне страхування».

На субрахунку 821 «Відрахування на загальнообов’язкове державне соціальне страхування» ведеться облік розрахунків за єдиним внеском на загальнообов’язкове державне соціальне страхування тощо.

На субрахунку 824 «Відрахування на індивідуальне страхування» ведеться облік відрахувань на індивідуальне страхування працівників за рахунок підприємства. [10]

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з рахунком 82 «Відрахування на соціальні заходи» наведена у табл. 1.8.

Таблиця 1.8 – Кореспондуючі бухгалтерські рахунки з обліку рахунку 82 «Відрахування на соціальні заходи»

Рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи» кореспондує			
за дебетом:		за кредитом:	
47	«Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	23	«Виробництво»
65	«Розрахунки за страхуванням»	91	«Загальновиробничі витрати»
-	-	92	«Адміністративні витрати»
-	-	93	«Витрати на збут»
-	-	94	«Інші витрати операційної діяльності»

* складено автором на підставі джерела [10]

Бухгалтерський рахунок 83 «Амортизація» призначено для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів.

За дебетом рахунку 83 «Амортизація» відображається сума нарахованих амортизаційних відрахувань, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних

(підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – суми амортизаційних відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат. [10]

Рахунок 83 «Амортизація» має такі субрахунки [10, 28]:

- 831 «Амортизація основних засобів»;
- 832 «Амортизація інших необоротних матеріальних активів»;
- 833 «Амортизація нематеріальних активів».

На субрахунку 831 «Амортизація основних засобів» узагальнюється інформація про нарахування амортизації основних засобів.

На субрахунку 832 «Амортизація інших необоротних матеріальних активів» узагальнюється інформація про нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів.

На субрахунку 833 «Амортизація нематеріальних активів» узагальнюється інформація про нарахування амортизації нематеріальних активів. [10]

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з рахунком 83 «Амортизація» наведена у табл. 1.9.

Таблиця 1.9 – Кореспондуючі бухгалтерські рахунки з обліку рахунку 83 «Амортизація»

Рахунок 83 «Амортизація» кореспондує			
за дебетом:		за кредитом:	
13	«Знос (амортизація) необоротних активів»	23	«Виробництво»
-	-	91	«Загальновиробничі витрати»
-	-	92	«Адміністративні витрати»
-	-	93	«Витрати на збут»
-	-	94	«Інші витрати операційної діяльності»

* складено автором на підставі джерела [10]

Бухгалтерський рахунок 84 «Інші операційні витрати» призначено для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8. Ці витрати є витратами звітного періоду, якщо не входять до складу виробничої

собівартості продукції, робіт, послуг. Зокрема, до інших операційних витрат включається вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо. [10]

За дебетом рахунку 84 «Інші операційні витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 23 «Виробництво» витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат. [10]

Кореспонденція бухгалтерських рахунків з рахунком 84 «Інші операційні витрати» наведена у табл. Б3 додатку Б.

Аналітичний облік деталізує показники синтетичних рахунків за конкретними об'єктами. Він ведеться як у грошовому, так і в натуральних вимірниках, що робить його ключовим інструментом для внутрішнього (управлінського) аналізу. [10, 37]

Аналітичний облік організують у розрізі таких напрямів [10, 37]:

– за об'єктами витрат (калькулювання): за видами продукції, групами однорідних виробів, конкретними послугами чи замовленнями (для точного розрахунку собівартості одиниці продукту);

– за центрами відповідальності (місцями виникнення): за цехами, дільницями, бригадами, відділами апарату управління чи регіональними філіями (для контролю роботи конкретних менеджерів);

– за статтями калькуляції: детальний поділ всередині рахунків (наприклад, на рахунку 91 виділяють статті: «Оплата праці цехового персоналу», «Опалення цеху», «Амортизація виробничого обладнання»).

Таким чином, синтетичний та аналітичний облік витрат операційної діяльності функціонують у нерозривній єдності. Оскільки дані аналітичних

рахунків деталізують зміст синтетичних позицій, підсумкові обороти та залишки за всіма аналітичними картками чи відомостями повинні тотожно відповідати загальній сумі відповідного синтетичного рахунку на кінець звітного періоду. Це забезпечує точність і системність інформаційної бази підприємства.

1.3. Нормативно-правове регулювання та джерела інформації обліку витрат операційної діяльності

Система нормативного регулювання бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності в Україні має чітку чотирирівневу структуру. Вона забезпечує єдині правила відображення інформації для вітчизняних підприємств.

I рівень: Законодавчий

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV – визначає правові засади організації, ведення обліку та статус первинних документів як підстави для визнання витрат, а також визначає правові засади складання звітності, та закріплює принцип відповідності доходів і витрат. [31]

Податковий кодекс України регулює правила визначення податкових різниць, пов'язаних із витратами, які впливають на об'єкт оподаткування податком на прибуток. [29]

II рівень: Методологічний (Стандарти)

НП(С)БО 16 «Витрати» визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, їх визнання, критерії класифікації на прямі/непрямі, змінні/постійні, та склад операційних витрат; та її розкриття у фінансовій звітності. Саме він регулює поділ на витрати діяльності та елементи. [21]

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – визначає концептуальне поняття витрат та структуру їхнього розкриття у фінансових звітах підприємства. [20]

НП(С)БО 30 «Біологічні активи» регламентує, як обліковувати витрати, пов'язані з процесом біологічних перетворень (вирощуванням культур, утриманням тварин) та формуванням первісної вартості сільгосппродукції. [22]

III рівень: Галузевий (Методичні рекомендації)

Методичні рекомендації з планування, обліку і формування собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств (Наказ Мінагрополітики № 132). Детально описують, які статті витрат виділяти в рослинництві та тваринництві, та як саме закривати рахунок 23 «Виробництво» наприкінці року. [18]

Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах (Наказ Мінагрополітики № 390). [19]

План рахунків бухгалтерського обліку [28] та Інструкція про його застосування № 291 [10] – визначають призначення та порядок ведення синтетичних рахунків класів 8 та 9 (рахунки 90, 91, 92, 93, 94) для накопичення витрат операційної діяльності.

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку № 88 – регламентує вимоги до створення, руху та зберігання первинних документів, що підтверджують здійснення операційних витрат. [30]

IV рівень: Внутрішньогосподарський (Рівень підприємства)

Наказ про облікову політику підприємства – затверджує обраний варіант обліку витрат (з використанням класу 8, 9 чи одночасно 8 і 9), затверджує перелік статей калькуляції, метод розрахунку собівартості та базу для розподілу загальногосподарських витрат.

Джерела інформації, на підставі яких формується, контролюється та аналізується інформація про операційні витрати, поділяються на три основні групи (рис.1.1).

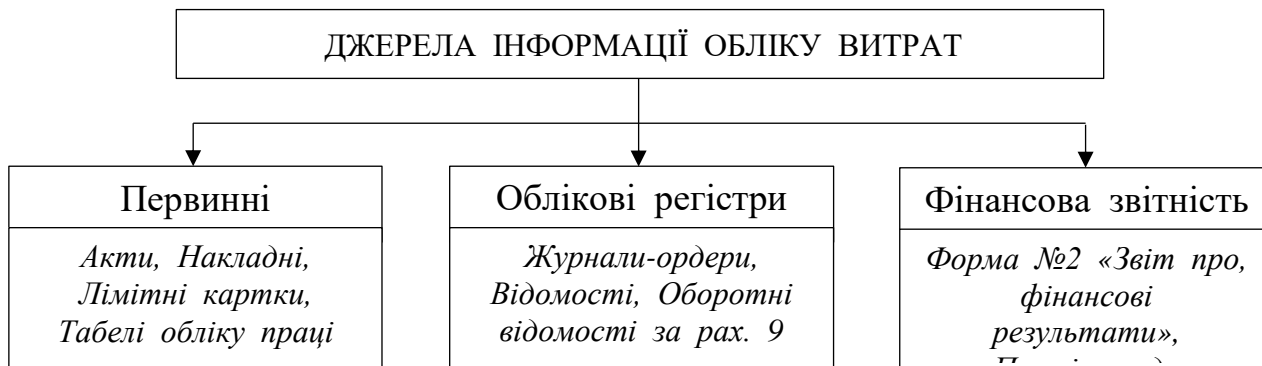


Рис. 1.1. Джерела інформації обліку витрат операційної діяльності

* узагальнено автором

1. Первинні документи (базове джерело)

Будь-які витрати визнаються в обліку лише за наявності належним чином оформлених первинних документів: [31, 46]

– для матеріальних витрат: лімітно-забірні картки, накладні-вимоги на відпуск матеріалів, акти списання набоїв чи сировини.

– для витрат на оплату праці: табелі обліку робочого часу, наряди на відрядну роботу, розрахунково-платіжні відомості.

– для амортизації та інших витрат: відомості розрахунку амортизації необоротних активів, рахунки за комунальні послуги (електроенергія, опалення цехів), акти виконаних робіт/наданих послуг від сторонніх контрагентів (аудиторів, орендодавців, перевізників). [53]

2. Регістри бухгалтерського обліку (синтетичний та аналітичний рівень)

– Журнал 5 або 5А (та відомості до них) – основні зведені реєстри, де щомісячно накопичуються операційні витрати за дебетом рахунків 90, 91, 92, 93, 94.

– Оборотні відомості та картки аналітичного обліку за окремими видами продукції, статтями калькуляції або центрами відповідальності (цехами чи відділами).

3. Фінансова та статистична звітність (вихідне джерело)

– Форма № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» – Розділ I містить пряму інформацію про собівартість реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати; Розділ II повністю присвячений групуванню операційних витрат за економічними елементами (матеріальні, оплата праці тощо). [50]

– Примітки до річної фінансової звітності (Форма № 5) – містить розширену деталізацію окремих видів витрат і нарахованої амортизації протягом року.

Узагальнюючи вищезазначене, можна констатувати, що злагоджена взаємодія нормативно-правового забезпечення та системно організованих джерел інформації формує прозоре підґрунтя для обліку витрат операційної діяльності.

Чітке дотримання нормативних вимог на етапі створення первинних документів та перенесення даних до облікових реєстрів гарантує високу якість і достовірність показників фінансової звітності, що безпосередньо впливає на точність аналізу та обґрунтованість стратегічних управлінських рішень.

1.4. Методичні підходи до аналізу операційних витрат підприємства

Економічний аналіз операційних витрат є логічним продовженням облікового процесу. Його головна мета – оцінити ефективність використання ресурсів, виявити приховані резерви зниження собівартості та обґрунтувати управлінські рішення для підвищення прибутковості підприємства.

У сучасній практиці застосовується комплексний інструментарій, який поєднує класичні (традиційні) та стратегічні методичні підходи. [43]

I. Традиційні (класичні) методичні підходи – методи орієнтовані на ретроспективний аналіз – оцінку вже фактично здійснених витрат на основі даних фінансової та статистичної звітності (переважно форми № 2).

Горизонтальний (динамічний) аналіз: дослідження зміни абсолютних і відносних показників операційних витрат у часі. Порівняння фактичних витрат звітного періоду з витратами попередніх періодів (або плановими показниками), визначення темпів їх зростання чи зниження.

Вертикальний (структурний) аналіз: визначення питомої ваги окремих видів або елементів витрат у їх загальній сумі. Вивчення структури витрат за економічними елементами (клас 8) або за функціональними напрямками (клас 9: собівартість, адміністративні, збут, інші операційні). Дозволяє виявити найбільш витратомісткі сфери діяльності.

Трендовий аналіз: формування математичного тренду на основі тривалого ряду динаміки (за 3-5 років). Прогнозування поведінки операційних витрат на перспективу за умови збереження поточних економічних тенденцій.

Факторний аналіз: оцінка впливу окремих чинників на зміну загальної суми операційних витрат або собівартості одиниці продукції. Зазвичай аналізують вплив зміни обсягів виробництва, структури випущеної продукції, рівня цін на сировину/ресурси, а також рівня продуктивності праці. Використовуються методи ланцюгових підстановок, абсолютної або відносної різниці. [43]

II. Управлінські та стратегічні методичні підходи орієнтовані на перспективу, ухвалення рішень та оптимізацію витрат у процесі поточної діяльності. Для їх реалізації використовуються внутрішні дані аналітичного управлінського обліку. [39]

CVP-аналіз (Аналіз «Витрати – Обсяг – Прибуток»): ґрунтується на обов’язковому поділі операційних витрат на постійні та змінні. Розрахунок точки беззбитковості (порогу рентабельності), запасу фінансової міцності та маржинального доходу. Дозволяє визначити критичний обсяг виробництва, за якого підприємство не матиме збитків.

ABC-метод (Activity-Based Analysis / Аналіз за видами діяльності): витрати розподіляються не за цехами чи продуктами, а за окремими технологічними та управлінськими операціями (процесами), які споживають ресурси. Точніший розподіл непрямих (загальновиробничих) витрат, виявлення та ліквідація операцій, які не створюють доданої вартості для кінцевого продукту.

Порівняльний аналіз (Бенчмаркінг витрат): співставлення рівня операційних витрат підприємства з показниками прямих конкурентів або із середньогалузевими стандартами. Визначення конкурентної позиції компанії на ринку за критерієм витратомісткості. [39]

III. Система аналітичних показників (Коефіцієнтний підхід) для узагальнення результатів аналізу розраховують систему відносних показників, які демонструють витратовіддачу та ефективність (табл. 1.10). [38]

Таблиця 1.10 – Система аналітичних показників аналізу витрат операційної діяльності

Показник	Формула (економічний зміст)	Значення
Витратомісткість продукції	Операційні витрати / Чистий дохід	Скільки копійок операційних витрат припадає на 1 гривню отриманої виручки.
Витратовіддача	Чистий дохід / Операційні витрати	Обсяг доходу, який генерує кожна гривня, інвестована в операційну діяльність.
Рентабельність операційних витрат	Операційний прибуток / Операційні витрати	Скільки копійок чистого операційного прибутку отримує підприємство з кожної гривні витрат.

* узагальнено автором на підставі літературних джерел [38]

Таким чином, використання виключно традиційних методів аналізу операційних витрат сьогодні є недостатнім для забезпечення високої конкурентоспроможності підприємства. Сучасний аналітичний підхід має базуватися на синергії ретроспективного (горизонтального, вертикального, факторного) та перспективного (CVP-аналізу, ABC-методу) інструментарію. Це дозволяє не лише констатувати фактичний рівень витрат, а й гнучко моделювати їх поведінку під впливом ринкових змін, забезпечуючи керівництво надійною базою для стратегічного управління фінансовими результатами.

Для підтвердження теоретичних положень та дослідження методичних підходів до обліку й аналізу операційних витрат у практичній діяльності, об'єктом дослідження було обрано багатoproфільне сільськогосподарське підприємство ТОВ «ДРУЖБА СВК» (Одеська область).

Функціонування підприємства за замкненим виробничим циклом зумовлює наявність складної системи формування собівартості. Це вимагає детального вивчення діючої на підприємстві практики організації синтетичного й аналітичного обліку, а також застосування сучасних аналітичних інструментів для оптимізації структури витрат операційної діяльності.

2. ФІНАНСОВО-ЕКОНОМІЧНИЙ АНАЛІЗ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ДРУЖБА СВК»

2.1. Техніко-економічна характеристика ТОВ «ДРУЖБА СВК»

Дослідження практичних аспектів обліку та аналізу операційних витрат здійснювалося на матеріалах Товариства з обмеженою відповідальністю «ДРУЖБА СВК» (код ЄДРПОУ 03766139).

Юридична адреса: 68251, Одеська обл., Білгород-Дністровський район, село Камчик, вулиця Троїцька, будинок 159. [54, 52]

Головний вид діяльності за КВЕД: 01.11 «Вирощування зернових культур (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур». [56]

Підприємство є потужним представником аграрного сектору Одеської області та має глибоке історичне коріння, пов'язане з реформуванням колективних господарств на півдні України. [56]

Історія ТОВ «ДРУЖБА СВК» – це унікальний для України приклад трансформації радянського колгоспу у високоефективне багатoproфільне європейське підприємство із замкненим циклом виробництва, яке зберегло свою цілісність, соціальну орієнтацію та уникнуло занепаду під час реформ. [45]

Господарство розташоване в бессарабському селі Камчик (колишня Зоря) Білгород-Дністровського (раніше – Саратського) району Одеської області. За всю історію підприємства ним керували лише три особи, що забезпечило унікальну спадкоємність та стабільність розвитку. [45, 52, 56]

1. Заснування та радянський період (1957–1990 рр.).

Об'єднання та старт (1957 р.). Господарство було створено шляхом об'єднання трьох дрібних місцевих колгоспів (ім. Маркса, Енгельса та Леніна) в один великий укрупнений колгосп «Дружба». [45]

Епоха І. Куцелепи (1957-1972 рр.). Першим керівником став уродженець Чернігівщини Іван Фокович Куцелепа. Під його керівництвом відбулося базове становлення господарства в суворих кліматичних умовах Бессарабії, закладалися перші великі капітальні споруди та формувався земельний банк. [45]

Епоха І. Боева (1972-1980-ті рр.). Другий голова колгоспу, Іван Степанович Боев, перетворив «Дружбу» на мільйонера та зразкове господарство. З його ім'ям пов'язують масштабну розбудову інфраструктури села Камчик: прокладання якісних асфальтованих доріг, спорудження соціальних об'єктів та капітальних тваринницьких комплексів. [45]

2. Перехідний період та реформування (1990-ті – 2000 рр.).

У часи розпаду СРСР та масового розпаювання земель більшість колгоспів півдня України припинили існування, а їхнє майно було розкрадене. «Дружба» обрала інший шлях:

Збереження цілісності: селяни прийняли стратегічне рішення не ділити майно та техніку на дрібні частини, а залишити матеріально-технічну базу в єдиному комплексі.

Створення СВК (2000 р.): 21 березня 2000 року підприємство було офіційно зареєстровано в правовому полі незалежної України як Сільськогосподарський виробничий кооператив «ДРУЖБА» (СВК «Дружба»). Керівником ідейно оновленого підприємства став Георгій Гаврилович Чиклікчи, який очолює його й донині. [45, 54, 56]

3. Сучасний етап: замкнений цикл та реорганізація (2010-ті рр. – дотепер).

Під керівництвом Г. Чиклікчи підприємство взяло курс на створення вертикально інтегрованої структури (від поля до столу).

Розвиток власної переробки. Було збудовано та модернізовано власний потужний млин, сучасний м'ясо-молочний цех, сироварню та велику пекарню. Це дозволило компанії не просто продавати дешеву зернову сировину, а виробляти готові продукти харчування з високою доданою вартістю.

Корпоративна реформа (2019 р.). У зв'язку зі змінами в законодавстві та потребою в залученні інвестицій, влітку 2019 року підприємство змінило організаційно-правову форму. СВК було реорганізовано у Товариство з обмеженою відповідальністю «ДРУЖБА СВК» (ТОВ «ДРУЖБА СВК») із збереженням історичної аббревіатури «СВК» у назві. [54]

Господарство спеціалізується на вирощуванні високоякісних товарних культур, таких як озима пшениця, ячмінь, соняшник, ріпак та кукурудза. Також активно розвиваються виноградарство, овочівництво та розведення великої рогатої худоби молочних порід. [55, 56]

Наявність потужного машинно-тракторного парку дозволяє забезпечувати повний технологічний цикл від підготовки ґрунту до збору та первинної доробки врожаю.

Підприємство залишається головним роботодавцем та інвестором села Камчик. Воно утримує місцеву інфраструктуру, надає робочі місця, регулярно підвищує виплати за оренду земельних паїв та фінансує соціальні проекти.

Економічна стійкість. Завдяки потужній історичній базі та замкненому циклу, у 2024 році підприємство досягло рекордного чистого прибутку у 96,9 млн грн, продемонструвавши зразкову модель адаптації до умов воєнного стану в Україні.

Станом на сьогодні ТОВ «ДРУЖБА СВК» – це фінансово стабільне та капіталомістке підприємство. На кінець 2025 року загальна вартість активів, якими оперує компанія (включаючи оборотні активи, техніку та виробничі споруди), досягла 465 891 000 грн. Статутний капітал товариства складає 285 000 грн. [56]

Основні фінансово-економічні показники діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК» за 2023-2024 рр., наведені табл. В1 додатку В.

Комплексний аналіз основних техніко-економічних показників (табл. В1) свідчить про збільшення виробництва, суттєве підвищення ділової активності та покращення фінансової результативності ТОВ «ДРУЖБА СВК» у звітному році.

1. Виробнича діяльність та кадровий потенціал

Обсяг виготовленої продукції в натуральному виразі зріс на 22,1% (до 996,4 т), що за стабільної середньої ціни (+0,26%) свідчить про те, що нарощування виручки відбулося за рахунок екстенсивних та інтенсивних факторів розвитку, а не завдяки інфляційному ціноутворенню.

За умови незначного скорочення середньої кількості працівників на 2,4% (до 124 осіб), продуктивність праці одного робітника стрімко зросла на 33,51% (до 176 221 грн/особу). Це вказує на оптимізацію використання трудового потенціалу. Зростання фонду оплати праці на 27,49% та середньорічної заробітної плати на 30,58% виступало адекватним мотиваційним чинником для стимулювання такої віддачі.

2. Ефективність використання ресурсів та витратомісткість

Попри збільшення абсолютної суми матеріальних витрат на 16,85% (до 130 693 тис. грн), показники матеріаловіддачі зросли на 4,38%, а матеріаломісткість знизилася на 4,52% (до 5,98 грн). Це підтверджує раціоналізацію використання сировини та ПММ у звітному році.

Ефективність використання основних засобів та оборотних активів також демонструє позитивний тренд: фондівіддача зросла на 16,7%, а коефіцієнт оборотності оборотних активів покращився на 8,64% (до 0,88 обороту).

На фоні масштабного зростання чистого доходу на 32,7% (до 251 006 тис. грн), собівартість реалізації знизилася на 1,58%, а повна собівартість майже не змінилася (+0,73%). Це дозволило скоротити витрати на 1 гривню реалізованої продукції з 87 до 66 копійок (на 24,1%), що свідчить про успішне впровадження внутрішньогосподарського контролю.

3. Формування прибутковості та рентабельності

Економічний ефект від зниження витратомісткості та збільшення обсягів продажів призвів до стрибка валового прибутку у 2,6 раза (до 102 928 тис. грн). Чистий прибуток підприємства зріс на 285,65% (майже в 4 рази) – до 96 914 тис. грн.

Основним генератором прибутку виступає основна операційна діяльність (85 472 тис. грн, ріст у 2,4 раза), хоча інша операційна діяльність також надала суттєву підтримку (14 056 тис. грн, ріст у 4,5 раза). Фінансова діяльність залишається збитковою (-2 603 тис. грн).

Рентабельність продукції зросла більше ніж удвічі – до 41,01% або на 20,53 в.п., а рентабельність виробництва збільшилася до 22,13% або на 15,3 в.п. Фондорентабельність сягнула рекордних 63,63%.

4. Ліквідність та платоспроможність

Коефіцієнти ліквідності балансу перебувають на надвисокому рівні (коефіцієнт поточної ліквідності – 69,59 та абсолютної – 25,39). Це вказує на колосальний запас фінансової міцності підприємства та абсолютну здатність погасити зобов'язання, проте з управлінської точки зору така надмірна ліквідність свідчить про «заморожування» значних грошових коштів на рахунках, які не залучені в активний оборот.

Дебіторська заборгованість зросла на 74,41%, тоді як кредиторська знизилася на 6,12%. Це вказує на те, що підприємство активно кредитує своїх покупців (надає відстрочки), що стимулювало ріст продажів, але вимагає посилення контролю для уникнення появи безнадійних боргів.

Отже, ТОВ «ДРУЖБА СВК» демонструє високоефективну модель господарювання у звітному році. Проте виявлені зони ризику – стрімке зростання накладних витрат (адміністративних – на 25,05%, на збут – на 26,38%), ріст дебіторської заборгованості та надмірна ліквідність – обґрунтовують доцільність розробки заходів щодо оптимізації логістики та ефективнішого інвестування вільних грошових коштів.

2.2. Аналіз витрат операційної діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК»

На основі фінансових показників ТОВ «ДРУЖБА СВК» за 2022-2024 роки проведено повний структурно-динамічний аналіз (табл. В2 доатку В).

Дані табл. В2 свідчать, що протягом 2022-2024 років спостерігається стійка тенденція до зростання загального обсягу операційних витрат підприємства. Якщо у 2023 році витрати збільшилися на помірні 8,30% або на 13 973 тис. грн, то у 2024 році відбувся стрімкий стрибок – витрати зросли одразу на 33,44% або на 60 970 тис. грн, сягнувши 243 280 тис. грн. Це свідчить про значний тиск інфляційних процесів у країні, подорожчання ресурсів та можливе розширення масштабів діяльності компанії.

ТОВ «ДРУЖБА СВК» зберігає класичний для агросектору матеріаломісткий характер виробництва. Попри зниження питомої ваги матеріальних затрат у структурі з 61,35% до 53,72% у 2024 році, їхня абсолютна сума невпинно зростала (зі 111 851 тис. грн до 130 693 тис. грн, темп росту – 116,85%). Це безпосередній наслідок зростання цін на пальне, мінеральні добрива, посівний матеріал та засоби захисту рослин.

Найбільш динамічною статтею стали «Інші операційні витрати», які у 2024 році збільшилися майже вдвічі – на 84,90% або на 33 266 тис. грн, а їхня частка у структурі підскочила до 29,78%. Для сільськогосподарського кооперативу це може свідчити про суттєве підвищення розміру виплат за оренду земельних паїв селянам, збільшення логістичних витрат через зміну експортних маршрутів або зростання витрат на сторонні послуги.

Витрати на оплату праці у 2024 році зросли на 27,49% або на 5 274 тис. грн, що пов'язано з необхідністю підвищення заробітної плати працівникам в умовах дефіциту кадрів та інфляції. Амортизаційні відрахування після спаду у 2023 році суттєво зросли у 2024 році (31,02%), що підтверджує факт модернізації

виробничих потужностей (введення в експлуатацію нової техніки чи обладнання для переробки).

Аналіз операційних витрат ТОВ «ДРУЖБА СВК» за функціональним призначенням проведено шляхом оцінки динаміки та структурних змін витрат у зіставленні з доходами та чистим прибутком наведений в таблиці В3 додатку В.

За даними табл. В3 можна зробити висновок, що функціональний аналіз яскраво підтверджує руйнівний характер диспропорції витрат у 2023 році. Тоді як чистий дохід підприємства зріс лише на 10,40%, загальні операційні витрати підскочили на 42,28% або на 49 682 тис. грн. Ключовим фактором стало стрімке збільшення виробничої собівартості реалізації на 40,87% або на 43 651 тис. грн, що пов'язано з воєнними ризиками, ціновим стрибком на ПММ, посівний матеріал та добрива. Як наслідок, операційний прибуток обвалився до 27 443 тис. грн, а чистий прибуток – до 25 130 тис. грн.

Показники 2024 року вказують на кардинальну зміну вектора розвитку та високу якість управління. Компанія збільшила чистий дохід на 32,66% або на 61 799 тис. грн, утримавши при цьому сукупні операційні витрати на рівні минулого року (приріст склав символічні 0,76%). Більше того, ТОВ «ДРУЖБА СВК» досягло унікального результату – абсолютного зниження собівартості реалізованої продукції на 1,58% або на 2 380 тис. грн за одночасного нарощування продажів. Це дозволило операційному прибутку злетіти у 3,6 рази (99 528 тис. грн), а чистому фінансовому результату сягнути абсолютного трирічного максимуму – 96 914 тис. грн.

Протягом усього періоду в структурі витрат підприємства найбільшу частку становить саме собівартість реалізації (у 2022 р. – 90,89%, у 2023 р. – 89,99%, а у 2024 р. знизилася до 87,90%). Це підтверджує виробничий характер кооперативу: переважна більшість ресурсів інвестується безпосередньо в технологічний процес вирощування та переробки. Натомість невиробничі

накладні витрати (адміністративні, збут, інші) сумарно займають трохи більше 12% структури.

На фоні загальної стабілізації 2024 року, окремої уваги та жорсткого контролю вимагають накладні статті. Витрати на збут демонструють невпинне та найшвидше зростання протягом 3-х років – темп росту у 2023 р. склав 195,85% (+3 508 тис. грн), а у 2024 р. зріс ще на 26,38% (+1 891 тис. грн), досягнувши 9 059 тис. грн. Їхня питома вага зросла з 3,11% до 5,38%. Адміністративні витрати також стабільно збільшувалися (з 4 849 тис. грн до 8 397 тис. грн). Це свідчить про подорожчання транспортної логістики, збутової інфраструктури та зростання витрат на утримання апарату управління.

Аналіз формування та динаміки фінансових результатів від основної операційної діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК» за 2022-2024 роки проведено на основі зіставлення доходів, структури операційних витрат і прибутку (табл. В4 додатку В).

Дані табл. В4 свідчать, що процес формування прибутку у 2023 році опинився під сильним негативним впливом випереджаючого зростання операційних витрат над доходами. Незважаючи на позитивну динаміку виручки (+10,40%), валовий прибуток підприємства скоротився на 40,00% або на 25 834 тис. грн через стрибок собівартості реалізації. Ситуацію погіршило стрімке зростання витрат на збут (майже вдвічі) та адміністративних витрат (+38,48%). Це призвело до того, що операційний прибуток впав на 59,05%, а чистий прибуток року скоротився до мінімальних 25 130 тис. грн (у 2,6 раза менше проти 2022 р.).

У 2024 році ТОВ «ДРУЖБА СВК» продемонструвало виняткову фінансову ефективність. Головним рушієм зростання стало збільшення чистого доходу на 32,66% або на 61 799 тис. грн, що в абсолютних показниках у 3,5 раза перевищує приріст попереднього року. Принципово важливим досягненням менеджменту є зниження собівартості реалізації на 1,58% або на 2 380 тис. грн на фоні

збільшення обсягів продажу. Це дозволило отримати валовий прибуток у сумі 102 928 тис. грн (зростання у 2,6 раза).

У 2024 році накладні комерційні та загальногосподарські витрати продовжували зростати (адміністративні витрати – на 25,05%, витрати на збут – на 26,38%), проте їхній абсолютний темп був повністю перекритий отриманим валовим доходом. Завдяки цьому прибуток від основної операційної діяльності збільшився у 3,6 раза або на 72 085 тис. грн і склав 99 528 тис. грн. Позитивна динаміка операційного прибутку майже повністю трансформувалася в кінцевий фінансовий результат – чистий прибуток року зріс на 385,65% і досяг 96 914 тис. грн.

У підсумку, проаналізований період демонструє здатність ТОВ «ДРУЖБА СВК» успішно долати системні кризи (як у 2023 р.). Підприємство забезпечило стабільний механізм відтворення капіталу: чистий прибуток 2024 року перевищив базовий рівень 2022 року на 46,44%. Основою фінансової стабільності кооперативу є жорсткий контроль над виробничою собівартістю. Проте виявлений тренд постійного зростання витрат на збут і адміністрування вимагає впровадження жорстких лімітів у наступних облікових періодах.

Аналіз формування, динаміки та структури фінансових результатів від іншої операційної діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК» за 2022-2024 роки наведено в таблиці 2.1.

За даними табл. 2.1 можна зробити висновок, що інша операційна діяльність підприємства протягом усього досліджуваного періоду була прибутковою. Отримані інші операційні доходи стабільно перевищували витрати, що забезпечувало додатковий приплив фінансових ресурсів та посилювало загальну ринкову стійкість компанії.

У 2023 році спостерігалось різке погіршення ефективності цього сектору діяльності. Інші операційні доходи скоротилися на 58,67% або на 7 714 тис. грн за одночасного зростання витрат на 29,86% або на 657 тис. грн. Як наслідок,

Таблиця 2.1 – Аналіз динаміки та структури фінансових результатів від іншої операційної діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК»

Показники	2022 р., тис.грн	2023 р., тис.грн	2024 р., тис.грн	Абс. відхил. 23/22, тис.грн	Темп росту 23/22, %	Абс. відхил. 24/23, тис.грн	Темп росту 24/23, %
Інші операційні доходи (ряд. 2120)	13 148	5 434	16 983	-7 714	41,33	11 549	312,53
Інші операційні витрати (ряд. 2180)	2 200	2 857	2 927	657	129,86	70	102,45
Фінансовий результат (прибуток)	10 948	2 577	14 056	-8 371	23,54	11 479	545,44
Співвідношення витрат до доходів, %	16,73%	52,58%	17,23%	+35,85 в.п.	-	-35,35 в.п.	-

*розраховано за даними форм фінансової та статистичної звітності підприємства

фінансовий результат (прибуток) зменшився у 4,2 раза – з 10 948 тис. грн до 2 577 тис. грн. Співвідношення витрат до доходів досягло критичного трирічного максимуму у 52,58% (зростання на 35,85 в.п.), що вказує на суттєве зниження контролю за витратами на цьому етапі.

У 2024 році відбувся стрімкий фінансовий прорив. Інші операційні доходи зросли порівняно з попереднім роком у 3,1 раза (на 312,53% або на 11 549 тис. грн) і досягли максимального значення у 16 983 тис. грн. Головним досягненням менеджменту стало жорстке стримування супутніх витрат, які збільшилися лише на 2,45% або на 70 тис. грн. Це дозволило оптимізувати структуру: частка витрат у доходах знизилася на 35,35 в.п. – до безпечного рівня 17,23%.

Завдяки випереджаючим темпам приросту доходів над витратами у 2024 році, чистий прибуток від іншої операційної діяльності зріс у 5,5 раза (на 545,44% або на 11 479 тис. грн) порівняно з 2023 роком, склавши 14 056 тис. грн. Це свідчить про високу адаптивність підприємства до ринкових умов та ефективну реалізацію неосновних операцій (продаж надлишків запасів, операційна оренда

тощо), що стало вагомим чинником максимізації чистого прибутку ТОВ «ДРУЖБА СВК».

На основі наданих фінансових показників ТОВ «ДРУЖБА СВК» за функціональним підходом (клас 9) розраховано сукупні операційні витрати та ключові коефіцієнти ефективності, що наведені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Коефіцієнти рентабельності та витратомісткості ТОВ «ДРУЖБА СВК»

Показники	2022 рік	2023 рік	2024 рік	Відхилення 23/22 (+/-)	Відхилення 24/23 (+/-)
Чистий дохід від реалізації (ряд. 2000), тис. грн	171 390	189 207	251 006	17 817	61 799
Сукупні операційні витрати (клас 9), тис. грн	117 516	167 198	168 461	49 682	1 263
Прибуток від операційної діяльності (ряд. 2190), тис. грн	67 022	27 443	99 528	-39 579	72 085
Коефіцієнт рентабельності операційних витрат, %	57,03	16,41	59,08	-40,62	42,67
Коефіцієнт операційної рентабельності продажів, %	39,10	14,50	39,65	-24,60	25,15
Рівень витратомісткості продукції, грн/грн	0,69	0,88	0,67	0,19	-0,21

*розраховано за даними форм фінансової та статистичної звітності підприємства

Аналіз системи відносних показників ТОВ «ДРУЖБА СВК» за 2022–2024 роки (табл. 2.2) дозволяє оцінити реальну роль операційних витрат у формуванні кінцевого фінансового результату підприємства.

Так, у 2023 році фінансовий стан підприємства зазнав суттєвого тиску. Попри зростання виручки на 10,4%, сукупні операційні витрати збільшилися одразу на 42,3% або на 49 682 тис. грн, переважно через зростання виробничої собівартості (соняшник, зернові, паливо, добрива). Це призвело до різкого падіння операційного прибутку до 27 443 тис. грн. Рентабельність операційних витрат скоротилася на рекордні 40,62 в.п., а рентабельність продажів впала до 14,50%.

Показники 2024 року демонструють високу адаптацію та зразковий рівень управління витратами на підприємстві. ТОВ «ДРУЖБА СВК» спромоглося наростити чистий дохід на 32,7% або на 61 799 тис. грн, водночас утримавши сукупні операційні витрати майже на рівні минулого року (приріст склав лише 0,76% або 1 263 тис. грн). Собівартість реалізації навіть знизилася (з 150 458 тис. грн до 148 078 тис. грн).

Завдяки стримуванню витрат у 2024 році операційний прибуток зріс майже вчетверо – до 99 528 тис. грн. Рентабельність операційних витрат сягнула 59,08% (найвищий показник за три роки), що свідчить про те, що кожна інвестована в операційну діяльність гривня принесла підприємству майже 59 копійок чистого операційного прибутку.

Показник витратомісткості наочно ілюструє якість менеджменту. Якщо у 2023 році на кожну гривню доходу припадало 88 копійок операційних витрат (що межувало із зоною фінансового ризику), то у 2024 році цей рівень знизився до 67 копійок на 1 гривню виручки, що є відмінним результатом для аграрного сектора.

3. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВ «ДРУЖБА СВК»

3.1. Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві ТОВ «ДРУЖБА СВК»

Ведення оперативного, бухгалтерського та статистичного обліку забезпечує єдину систему обліку на ТОВ «ДРУЖБА СВК».

Оперативний облік здійснюється безпосередньо на місці (цех, склад тощо) й забезпечує негайне спостереження та реєстрацію визначених виробничих та комерційних операцій і інших факторів господарської діяльності підприємства. Оперативний облік слугує для оперативного планування й поточного спостереження за розвитком виробництва. Він охоплює господарські та виробничі операції, що не мають безпосереднього відображення на рахунках бухгалтерського обліку. За допомогою оперативного обліку одержують дані про щоденний випуск продукції, щоденне відвантаження та реалізацію продукції, про витрати сировини та інших матеріальних цінностей, трудові витрати, додержання умов договірних поставок тощо. Дані для оперативного обліку одержують шляхом безпосереднього спостереження фактів господарської та виробничо-фінансової діяльності даного підприємства.

Статистичний облік являє собою планомірне збирання та вивчення масових кількісних і якісних явищ і закономірностей розвитку за конкретних умов місця та часу (перепис наявності обладнання, визначення середньої заробітної плати працівників підприємства за категоріями працюючих, кількість та якість вироблюваної продукції, використання робочого часу, чисельності населення тощо).

Дані про господарські та виробничі зміни на підприємстві статистичний облік одержує з оперативного та бухгалтерського обліку.

Бухгалтерський облік являє собою спосіб документального спостереження, відображення та контролю за господарською й фінансовою діяльністю даного підприємства, а також система збирання, вимірювання, обробки, інтерпретації та передачі інформації про господарську діяльність підприємства внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень. На відміну від інших видів обліку бухгалтерський облік забезпечує суцільну реєстрацію всіх господарських операцій на підставі документів первинного обліку.

Організація бухгалтерського обліку на ТОВ «ДРУЖБА СВК» здійснюється відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових документів з бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку ТОВ «ДРУЖБА СВК»:

- самостійно обирає форму організації бухгалтерського обліку;
- визначає облікову політику підприємства;
- розробляє систему та форму управлінського обліку, звітності та контролю
- господарських операцій, визначає право робітників на підписання документів;
- затверджує правила документнообігу, також технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків та реєстрів аналітичного обліку.

Організаційна структура управління ТОВ «ДРУЖБА СВК» побудована за лінійно-функціональним принципом, що є найбільш оптимальним для середніх та великих підприємств аграрного сектору економіки. За такої структури лінійні керівники (генеральний директор) мають повноту влади, а функціональні підрозділи (бухгалтерія, агрономічна та інженерна служби) надають професійну допомогу та забезпечують інформаційне підґрунтя для прийняття рішень.

На чолі підприємства стоїть Генеральний директор Чиклікчи Г. Г., який здійснює загальне стратегічне керівництво, затверджує плани виробництва та контролює фінансові результати.

Ключовими функціональними керівниками, що забезпечують рух бізнес-процесів, є:

– головний бухгалтер (Узунова І. Д.) – очолює бухгалтерську службу, забезпечує своєчасне документування господарських операцій, ведення обліку операційних витрат на рахунках класів 8 та 9, формування собівартості продукції та складання фінансової звітності.

– головний агроном – відповідає за технологію вирощування культур, розробку технологічних карт, раціональне використання посівного матеріалу, добрив та ЗЗР. Безпосередньо контролює роботу бригадирів на полях.

– головний інженер – забезпечує готовність машинно-тракторного парку (МТП), контролює списання пально-мастильних матеріалів та запчастин на ремонт техніки.

Така структура управління забезпечує чітке розмежування обов'язків, оперативність у прийнятті технологічних рішень та надійний контроль за раціональним використанням матеріальних ресурсів і формуванням витрат підприємства».

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку й забезпечення реєстрації фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження опрацьованих документів, реєстрів й звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник даного підприємства.

Згідно з ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» для забезпечення ведення бухгалтерського обліку на підприємстві створена бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером.

Структура бухгалтерської служби ТОВ «ДРУЖБА СВК» наведена на рис.

3.1.

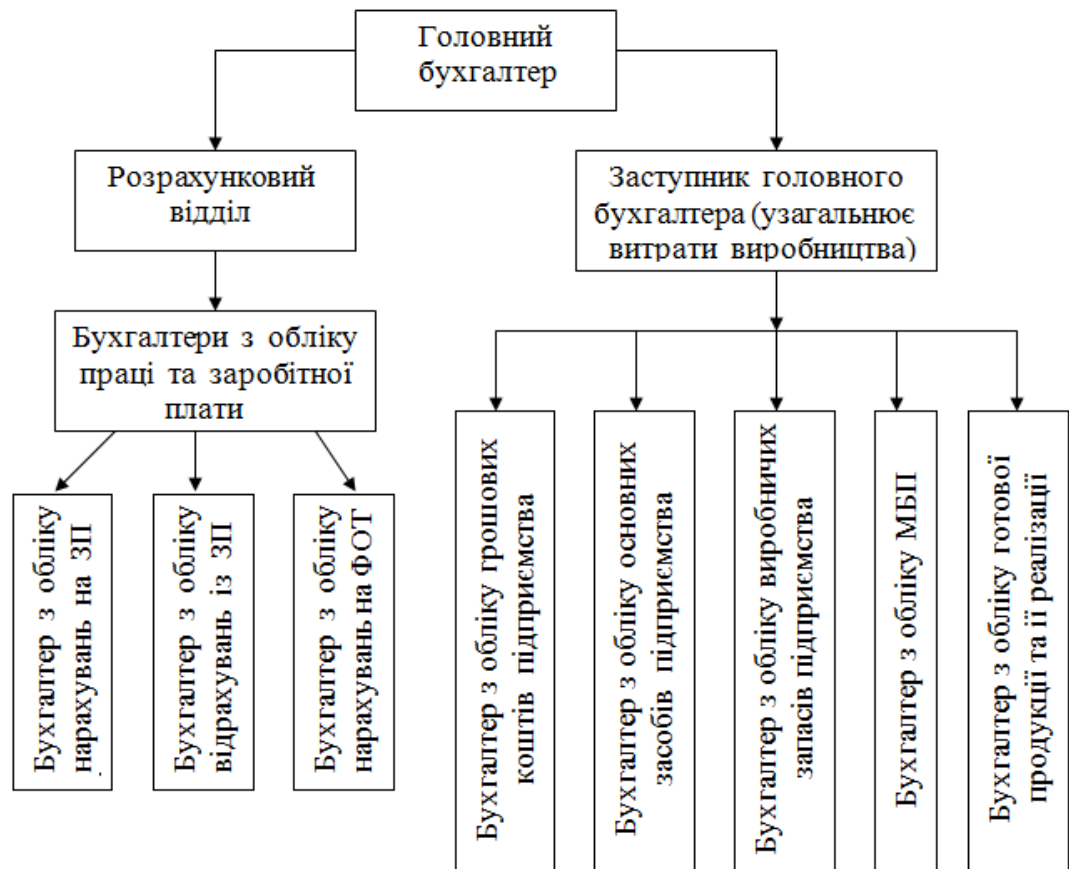


Рис. 3.1. Структура бухгалтерської служби ТОВ «ДРУЖБА СВК»

* узагальнено автором на підставі даних підприємства

Головний бухгалтер ТОВ «ДРУЖБА СВК»:

– забезпечує дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних засад ведення бухгалтерського обліку, складання та подання у встановлені строки фінансової звітності;

– організовує контроль за відображенням на рахунках бухгалтерського обліку всіх господарських операцій;

– бере участь в оформленні відповідних матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі і псування активів підприємства.

Бухгалтерський облік ґрунтується на первинній інформації. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що власник даного підприємства несе відповідальність за організацію обліку на ТОВ «ДРУЖБА СВК» таким чином, щоб всі господарські операції, які відбуваються в межах господарсько-фінансової діяльності підприємства були задокументовані.

Первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій, є основою для відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій.

Вони повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення на паперових або машинних носіях. Для контролю та впорядкування обробки даних на підставі первинних документів складають зведені облікові документи.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи.

Головний бухгалтер даного підприємства розробляє графік документообігу. Графік регламентує строки складання, подання, обробки первинних документів, визначає перелік таких документів та час їх обробки, перелік посадових осіб, відповідальних за складання документу, порядок передачі цих документів по інстанціям для обробки, строк надходження документів до бухгалтерії, порядок проходження та обробки документів в бухгалтерії до складання фінансової звітності, строк передачі документів в архів.

Графік складається в двох примірниках: перший передається структурному підрозділу, інший – зберігається у головного бухгалтера. Графік документообігу

складається в цілому за обліковою ділянкою. Контроль за дотримання графіка документообігу на підприємстві здійснюється головним бухгалтером.

Раціональна організація документообігу дозволяє забезпечити своєчасність, повноту та достовірність відображення витрат у бухгалтерському обліку. З метою оптимізації облікового процесу та посилення контролю за використанням ресурсів для ТОВ «ДРУЖБА СВК» розроблено наступний графік руху первинних документів обліку операційних витрат (табл. Д1 додатку Д).

Представлений у таблиці Д1 Графік документообігу адаптований до сучасних умов функціонування ТОВ «ДРУЖБА СВК» та враховує специфіку лінійно-функціональної структури управління підприємства. Його дотримання дозволяє чітко розмежувати відповідальність між технологічним персоналом (агрономи, бригадири, інженери) та обліковими працівниками.

Основним завданням даного графіку є ліквідація часових розривів між фактичним здійсненням витрат (наприклад, списанням дизельного пального чи нарахуванням відрядної оплати праці) та їх відображенням на рахунках бухгалтерського обліку. Оперативна передача первинних документів до бухгалтерії (наприклад, щотижневе надання облікових листів трактористів або щодекадне подання актів на списання добрив) є критично важливою для впровадження системи бюджетування та оперативних інновацій.

Автоматизація облікових процесів за допомогою сучасних програмних продуктів дозволяє більшість зазначених документів формувати в електронному вигляді, що суттєво прискорює їх обробку, знижує трудовитрати бухгалтерського апарату та мінімізує вплив «людського фактору» на формування собівартості сільськогосподарської продукції».

Для складання фінансової звітності відповідно до чинних нормативних актів і надання її користувачам керівництво ТОВ «ДРУЖБА СВК» формує облікову політику: обирає принципи, методи та процедури обліку таким чином,

щоб достовірно відобразити фінансовий стан і результати діяльності підприємства, забезпечити зіставність показників фінансових звітів.

Облікова політика являє собою сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються для складання і подання фінансової звітності. Основна мета – забезпечити одержання достовірної інформації про майновий і фінансовий стан підприємства, результати діяльності, які необхідні для користувачів фінансової звітності з метою прийняття відповідних рішень.

Документальне оформлення облікової політики ТОВ «ДРУЖБА СВК» здійснюється у вигляді наказу про облікову політику підприємства, який після затвердження набуває статусу юридичного документу. Наказ про облікову політику являється основним внутрішнім документом, яким регулюється організація облікового процесу на підприємстві та є обов'язковим для виконання всіма працівниками.

Для регламентації праці окремих облікових робітників головний бухгалтер складає посадові інструкції бухгалтерів. При складанні посадових інструкцій головний бухгалтер визначає склад робіт для кожного виконавця, при розподілі обов'язків та прав робітників визначає виконання тільки властивих їм функцій, забезпечує повний обсяг всього облікового процесу та визначає персональну відповідальність кожного робітника.

Відповідно чинному законодавству підприємство самостійно визначає форму обліку, про що зазначається в Наказі про облікову політику. На ТОВ «ДРУЖБА СВК» використовують автоматизовану форму ведення бухгалтерського обліку. При цьому синтетичними та аналітичними обліковими регістрами є машинограми.

Форма ведення бухгалтерського обліку у ТОВ «ДРУЖБА СВК» – автоматизована. На даний момент в бухгалтерії підприємства використовують програму «BAS Бухгалтерія АПК». Основним способом реєстрації господарських операцій в обліку є введення в програму документів, що

відповідають первинним документам бухгалтерського обліку – бухгалтерські проводки за документами, будь-які регістри аналітичного та синтетичного обліку, а також звітність формуються автоматично. Схема автоматизованої форми обліку на ТОВ «ДРУЖБА СВК» наведена на рис. 3.2. Ця програма дозволяє вести аналітичний облік рахунками в будь-якому розрізі та ступені деталізації (субконто).

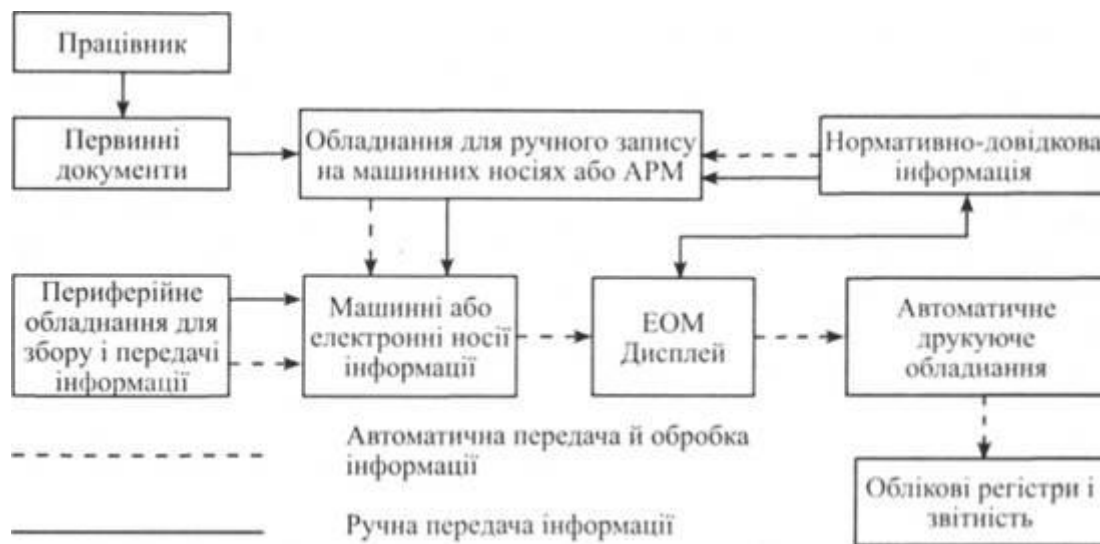


Рис. 3.2 – Схема автоматизованої форми обліку на ТОВ «ДРУЖБА СВК»

* узагальнено автором на підставі даних підприємства

Під час дослідження було виявлено, що при застосуванні програми «BAS Бухгалтерія АПК» можна обліковувати всі виробничі процеси, починаючи з купівлі сировини та матеріалів до реалізації готової продукції. При цьому всі виробничі операції будуть автоматично відображені і у бухгалтерському обліку і в податковому. Всі витрати, які буди протягом періоду будуть відображатися на рахунках обліку витрат.

На підставі даних бухгалтерського обліку складається фінансова звітність. Фінансову звітність підписує керівник та головний бухгалтер ТОВ «ДРУЖБА СВК». Фінансова звітність – це бухгалтерська звітність, яка містить інформацію

про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Заключним етапом бухгалтерського фінансового обліку є складання звітності. Річна фінансова звітність подається до відповідних органів у складі шести форм, наведених в табл.3.1.

Таблиця 3.1 – Форми фінансової звітності та їх характеристика

Форми звітності	Характеристика
№1 «Баланс»	Фінансовий стан підприємства, склад активів, зобов'язань і власного капіталу
№2 «Звіт про фінансові результати»	Доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства
№3 «Звіт про рух грошових коштів»	Надходження та витрати грошових коштів
№4 «Звіт про власний капітал»	Зміни власного капіталу підприємства
№5 «Примітки до фінансової звітності»	Доповнюють інформацію наведену в фінансових звітах
№6 «Додаток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами»	Інформація про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів

* узагальнено автором на підставі даних підприємства

Перед складанням річної фінансової звітності у ТОВ «ДРУЖБА СВК» обов'язково проводять інвентаризацію активів та зобов'язань підприємства.

Працівники відділу бухгалтерії також застосовують для обробки інформації наступні програми: MS Word, MS Excel.

У програмі MS Word в основному створюється і редагуються текстові документи та звіти. В цьому форматі працівники відділу отримують інформацію від інших підрозділів, керівництва та державних служб.

У програмі MS Excel складаються різноманітні таблиці для подальших обчислень, вона дозволяє спростити вирішення завдань і тому є поширеною програмою в усіх підрозділах ТОВ «ДРУЖБА СВК» .

Звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. При цьому проміжна звітність складається щоквартально зростаючим підсумком

з початку звітнього року в складі Балансу та Звіту про фінансові результати. Баланс підприємства складається на кінець останнього дня звітнього періоду.

Річну звітність подають не пізніше 20 лютого, наступного за звітним роком. Рух документів на підприємстві від моменту їх складання (або отримання від інших підприємств та організацій), періоду обробки та до передачі в архів становить документообіг.

3.2. Особливості організації обліку витрат операційної діяльності ТОВ «ДРУЖБА СВК»

Організація обліку операційних витрат у ТОВ «ДРУЖБА СВК» поєднує в собі вимоги національних стандартів (НП(С)БО 16, НП(С)БО 30), методичних вказівок Мінагрополітики та індивідуальних рішень, закріплених у Наказі про облікову політику підприємства [18, 21, 22, 42].

Згідно з Наказом про облікову політику, для детального контролю за витратами підприємство обрало комбінований варіант обліку. Для узагальнення інформації про витрати за економічними елементами (для заповнення Розділу II форми № 2) використовуються рахунки класу 8 («Матеріальні затрати», «Витрати на оплату праці» тощо). Для групування витрат за функціональним призначенням (формування собівартості) суми з класу 8 щомісячно переносяться на рахунки класу 9 (90, 92, 93, 94) та рахунок 23 [42].

Оскільки ТОВ «ДРУЖБА СВК» є багатoproфільним рослинницьким господарством, серцем обліку витрат є субрахунок 231 «Рослинництво». Особливість організації полягає в тому, що аналітичний облік у програмі «BAS Бухгалтерія АПК» ведеться у двох жорстких розрізах [18]:

– за об'єктами обліку (культурами): окремо накопичуються витрати під озиму пшеницю, соняшник, кукурудзу та ячмінь [42].

– за статтями витрат (відповідно до Методичних рекомендацій № 132): матеріали, оплата праці, ЄСВ, ПММ, насіння, добрива, ЗЗР, амортизація та послуги сторонніх організацій [18]. Це дозволяє бачити точну структуру витрат на кожний гектар та тонну отриманого зерна.

У сільському господарстві всі прямі витрати на вирощування культур акумулюються на рахунку 23 «Виробництво», субрахунок 231 «Рослинництво» (табл. 3.2.).

Таблиця 3.2 – Типові бухгалтерські проведення рахунка 231 «Рослинництво» у ТОВ «ДРУЖБА СВК»

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Первинний документ (інформаційна база)
1	Списано насіння власного виробництва (минулого врожаю) на посів	231	208	Акт про використання насіння і посадкового матеріалу
2	Списано придбані у постачальників мінеральні добрива та засоби захисту рослин (ЗЗР)	231	201	Акт про використання мінеральних, органічних добрив та ЗЗР
3	Списано дизельне паливо, використане тракторами та комбайнами на обробітку полів	231	203	Лімітно-забірні картки, Подорожній лист трактора
4	Нараховано заробітну плату трактористам, комбайнерам та сезонним працівникам за польові роботи	231	661	Обліковий лист тракториста-машиніста, Наряд на відрядну роботу
5	Нараховано єдиний соціальний внесок (ЄСВ) на заробітну плату виробничого персоналу	231	651	Розрахункова відомість нарахування заробітної плати та ЄСВ
6	Нараховано амортизацію сільськогосподарської техніки (тракторів, сівалок, комбайнів)	231	131	Відомість нарахування амортизації основних засобів

* узагальнено автором на підставі даних підприємства

Головною особливістю ТОВ «ДРУЖБА СВК» є багаторівнева структура субрахунку 231 «Рослинництво». Аналітичний облік ведеться в програмі у двох розрізах:

1. За об'єктами обліку (культурами):
 - 231/1 «Озима пшениця»;

- 231/2 «Соняшник»;
- 231/3 «Кукурудза».

2. За встановленими статтями витрат (відповідно до Методичних рекомендацій № 132) [18]:

- «Витрати на оплату праці» (механізатори, водії);
- «Відрахування на соціальні заходи» (ЄСВ);
- «Насіння та посадковий матеріал» (окремо виділяється власне та куповану насіння);
- «Мінеральні добрива»;
- «Засоби захисту рослин» (отрутохімікати, гербіциди);
- «Нафтопродукти (пально-мастильні матеріали)»;
- «Роботи та послуги, виконані сторонніми організаціями»;
- «Амортизація необоротних активів»;
- «Інші витрати» (включаючи витрати на оренду земельних паїв).

Особливістю побудови синтетичного обліку загальновиробничих витрат у ТОВ «ДРУЖБА СВК» є їх глибока диференціація за технологічними підгалузями та видами допоміжних виробництв. Відповідно до Наказу про облікову політику та робочого Плану рахунків підприємства, рахунок 91 розподілено на чотири ключові субрахунки, що дозволяє забезпечити точність калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції [21].

Згідно з Методичними рекомендаціями Мінагрополітики № 132 та внутрішнім робочим Планом рахунків, у ТОВ «ДРУЖБА СВК» до рахунку 91 використовуються такі специфічні галузеві субрахунки:

- 911 «Загальновиробничі витрати рослинництва» – для обліку витрат на управління та обслуговування галузі рослинництва в цілому [18]. Це зарплата головного агронома, агрономів відділень, бригадирів виробничих бригад, відрахування на ЄСВ з їхньої зарплати; витрати на охорону полів, токів та місць

зберігання зерна; амортизація та витрати на утримання основних засобів загальногалузевого призначення (будівлі бригадних будинків, польових станів, ваг тощо).

Наприкінці року накопичена сума розподіляється між конкретними культурами (пшениця, соняшник, кукурудза) пропорційно до суми прямих матеріальних витрат [18].

– 912 «Витрати на утримання та експлуатацію сільськогосподарської техніки (машинно-тракторного парку)» – для обліку витрат на утримання тракторів, комбайнів, сівалок та інших сільгоспмашин. Сюди включають: амортизацію техніки (тракторів John Deere чи комбайнів CLAAS); витрати на ремонт, технічне обслуговування, заміна шин та мастил; заробітну плату персоналу, який обслуговує техніку (наладчики, ремонтні робітники в майстернях).

Ці витрати розподіляються щомісячно або наприкінці року між об'єктами обліку (культурами) пропорційно до обсягу виконаних робіт в умовних еталонних гектарах (або кількості відпрацьованих машино-днів/мотогодин). [18]

– 913 «Загальновиробничі витрати автотранспорту» – для обліку витрат на утримання та експлуатацію власного вантажного автотранспорту, який обслуговує виробничий процес (підвезення насіння, добрив на поля, вивезення зерна від комбайнів на тік). Включає зарплату водіїв вантажівок, амортизацію автомобілів (наприклад, КАМАЗів, зерновозів), ремонт та ПММ.

Списуються пропорційно до тонно-кілометрів виконаних робіт на відповідні об'єкти (рослинництво, збут тощо). [18]

– 914 «Загальновиробничі витрати допоміжних виробництв (майстерень, електро- та водопостачання)» – для обліку витрат на утримання ремонтних майстерень підприємства, внутрішніх електромереж, водокачок, які забезпечують роботу виробничих підрозділів ТОВ «ДРУЖБА СВК».

Найбільшу питому вагу у структурі непрямих витрат займають субрахунки 911 та 912, оскільки на них накопичуються витрати на утримання дорогої іноземної техніки та управління польовими бригадами. Важливим аспектом організації обліку є те, що протягом року за дебетом цих субрахунків здійснюється лише накопичення фактичних витрат. Списання та розподіл за дебетом субрахунку 231 «Рослинництво» відбувається наприкінці звітнього періоду (у грудні) відповідно до затверджених баз розподілу, що повністю відповідає нормам Методичних рекомендацій Мінагрополітики № 132. [18]

Оскільки ТОВ «ДРУЖБА СВК» орендує землю у місцевих жителів-пайовиків, нарахування орендної плати є суттєвою частиною операційних витрат. Особливістю є те, що суми нарахованої орендної плати за паї (у грошовій або натуральній формі – зерном) у бухгалтерському обліку включаються безпосередньо до складу прямих виробничих витрат (стаття «Інші прямі витрати») за дебетом рахунку 231 тих культур, які фактично вирощувалися на орендованих земельних ділянках. [18]

Наприкінці року всі функціональні витрати списуються на фінансові результати: Дт 791 – Кт 90, 92, 93, 94 на загальну суму 168 461 тис. грн, що після співставлення з доходом (Дт 70 – Кт 791 на суму 251 006 тис. грн) сформувало чистий операційний прибуток.

Організація обліку підпорядкована природному циклу. Витрати здійснюються безперервно протягом року (оранка, посів, догляд), а дохід виникає лише в момент збору врожаю.

Протягом року вся зібрана продукція (зерно) оприбутковується на склад за дебетом рахунку 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва» за нормативно-плановою собівартістю або за справедливою ціною [18, 22].

Лише у грудні звітнього року, після збирання абсолютно всіх культур та зведення всіх первинних документів, бухгалтерська служба розраховує фактичну собівартість. Після цього автоматично здійснюється списання калькуляційних

різниць між плановою та фактичною вартістю, і рахунок 23 повністю закривається (його сальдо дорівнює нулю, крім витрат під урожай майбутнього року – озимини). [18]

Оприбуткування врожаю в агросекторі має специфіку: протягом року зерно оцінюють за справедливою ціною або плановою собівартістю, а наприкінці року, після закриття рахунку 231, виводять калькуляційні різниці (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 – Типова кореспонденція оприбуткування врожаю у ТОВ «ДРУЖБА СВК»

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Первинний документ (інформаційна база)
1	Оприбутковано зерно (пшениця, соняшник), отримане з поля від збирання врожаю (за плановою або справедливою вартістю)	27	231	Талон комбайнера, Відомість руху зерна та іншої продукції
2	<u>Наприкінці року (закриття рахунку 231):</u> Списано калькуляційну різницю (якщо фактичні витрати виявилися вищими за планові – перевитрата)	27	231	Бухгалтерська довідка-розрахунок собівартості продукції
	Списано калькуляційну різницю методом «сторно» (якщо фактичні витрати менші за планові)	(27)	(231)	Бухгалтерська довідка-розрахунок себевартості продукції

* узагальнено автором на підставі даних підприємства

Облік накладних, загальногосподарських витрат та збуту щодо формування сум адміністративних витрат та витрат на збут наведено в таблиці 3.4.

Списання витрат на фінансові результати (формування форми № 2) відображає, як усі накопичені за рік витрати ТОВ «ДРУЖБА СВК» закриваються на фінансовий результат для визначення прибутку (табл 3.5).

Отже, поєднання рахунків 8 та 9 класів, глибока аналітична структуризація субрахунку 231 за культурами і статтями, а також чітка диференціація непрямих витрат на рахунку 91 дозволяють підприємству формувати достовірну інформаційну базу для фінансової звітності. [18]

Таблиця 3.4 – Типова кореспонденція обліку витрат операційної діяльності у ТОВ «ДРУЖБА СВК»

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Первинний документ (інформаційна база)
1	Нараховано заробітну плату управлінському персоналу ТОВ «ДРУЖБА СВК» (директор, головний бухгалтер, агроном)	92	661	Табель обліку робочого часу, Розрахункова відомість
2	Відображено витрати на паливо для службового автомобіля керівництва кооперативу	92	203	Подорожній лист службового автомобіля
3	Нараховано витрати на транспортування зерна власними чи найнятими машинами на елеватор для продажу	93	203, 685	Товарно-транспортна накладна (ТТН), Акт виконаних робіт
4	Нараховано орендну плату селянам-пайовикам за використання їхніх земельних часток (паїв)	91 (або 231)	685	Відомість нарахування орендної плати за земельні паї

* узагальнено автором на підставі даних підприємства

Таблиця 3.5 – Типова кореспонденція обліку списання витрат на фінансові результати у ТОВ «ДРУЖБА СВК»

№ з/п	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума за 2024 рік, тис. грн
1	Списано собівартість реалізованого зерна та іншої продукції на фінансові результати	791	901	150 458
2	Списано адміністративні витрати кооперативу на фінансові результати періоду	791	92	6 715
3	Списано витрати на збут (маркетинг, доставка покупцям) на фінансові результати	791	93	7 168
4	Списано інші операційні витрати (штрафи, визнані втрати, курсові різниці)	791	94	2 857

* узагальнено автором на підставі даних підприємства

Основний документ, де відображаються дані витрат операційної діяльності за період – це Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід). У ньому операційні витрати знаходять своє відображення двома основними методами: за функціями (у першому розділі) та за елементами (у третьому розділі).

1. Відображення за функціональним призначенням (Розділ I Звіту про фінрезультати)

У цьому розділі витрати групуються за напрямками їх використання на підприємстві:

– Собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт чи послуг (рядок 2050) – включає прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, а також загальновиробничі витрати.

– Адміністративні витрати (рядок 2130) – витрати загальногосподарського спрямування, які не пов'язані безпосередньо з виробничим процесом (утримання апарату управління, юридичні послуги, оренда офісу, зв'язок).

– Витрати на збут (рядок 2150) – витрати, пов'язані з реалізацією продукції, її зберіганням, пакуванням, доставкою, рекламою та маркетингом.

– Інші операційні витрати (рядок 2180) – сюди входять витрати на дослідження і розробки (НДДКР), втрати від збесцінення запасів, сумнівні борги, втрати від курсових різниць за операційною діяльністю тощо.

Формула розрахунку: Шляхом вирахування цих витрат з чистого доходу формується ключовий показник – Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток або збиток).

2. Відображення за економічними елементами (Розділ III Звіту про фінрезультати)

Цей метод розкриває інформацію про те, *які саме* ресурси були використані в процесі операційної діяльності, незалежно від того, де вони були застосовані. Сюди включаються сумарні витрати як на виготовлену, так і на нереалізовану продукцію:

– Матеріальні витрати (рядок 2500) – вартість витраченої сировини, матеріалів, купівельних напівфабрикатів, палива, енергії.

– Витрати на оплату праці (рядок 2505) – усі види заробітних плат, премій та інших виплат персоналу.

– Відрахування на соціальні заходи (рядок 2510) – єдиний соціальний внесок (ЄСВ).

– Амортизація (рядок 2515) – сума нарахованого зносу основних засобів та нематеріальних активів.

– Інші операційні витрати (рядок 2520) – усі інші витрати, які не потрапили до вищезгаданих елементів.

Правильне відображення операційних витрат є ключем до прозорості та фінансово точної звітності підприємства.

Групування витрат за функціями дозволяє керівництву та інвесторам оцінити ефективність менеджменту, виробництва та збуту, а також визначити реальний фінансовий результат від основної діяльності. У свою чергу, розкриття витрат за елементами показує загальну структуру спожитих ресурсів підприємства, що є важливим для аналізу його ресурсомісткості та планування бюджетів.

Дотримання принципів нарахування та відповідності доходів і витрат забезпечує формування достовірного Звіту про фінансові результати, на основі якого приймаються стратегічні управлінські рішення.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У кваліфікаційній роботі бакалавра проведено комплексне дослідження теоретико-методологічних засад та практичних аспектів організації бухгалтерського обліку й аналізу витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства на прикладі ТОВ «ДРУЖБА СВК». Отримані результати дозволили сформулювати такі ключові висновки та пропозиції відповідно до визначених завдань:

1. Досліджено економічну сутність операційних витрат та встановлено, що в аграрному секторі ця категорія набуває специфічних рис. На відміну від промислових підприємств, в агробізнесі витрати безпосередньо пов'язані з процесами біологічних перетворень живих організмів (рослин, тварин) та використанням землі як головного засобу виробництва. На основі аналізу праць провідних вітчизняних вчених (зокрема В. М. Жука та О. В. Олійник) обґрунтовано, що для ТОВ «ДРУЖБА СВК» операційні витрати слід розглядати як вартість спожитих матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, залучених у тривалий та сезонний технологічний кругообіг.

2. Систематизовано класифікаційні ознаки витрат для потреб фінансового та управлінського обліку. З'ясовано, що функціональний поділ (собівартість, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати) відповідно до НП(С)БО 16 забезпечує коректне формування офіційної фінансової звітності. Водночас для прийняття оперативних рішень менеджменту необхідне управлінське розмежування витрат за способом віднесення на собівартість (прямі та непрямі) та залежно від зміни обсягів виробництва (змінні та постійні), що є базою для проведення маржинального аналізу.

3. Охарактеризовано нормативно-правове регулювання та інформаційну базу дослідження. Облік операційних витрат у ТОВ «ДРУЖБА СВК» регламентується багаторівневою системою, ядром якої є Закон України «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 30 «Біологічні активи» та галузеві Методичні рекомендації Мінагрополітики № 132. Джерелами інформації для аналізу слугують первинні документи аграрної специфіки (лімітно-забірні картки, акти списання насіння/добрив), Журнал-ордер № 5-Г, а також форма № 2 «Звіт про фінансові результати» та спеціалізована статистична звітність (форма № 50-сг).

4. Дослідження елементів операційних витрат підтвердило, що ТОВ «ДРУЖБА СВК» зберігає чітко виражений матеріаломісткий характер діяльності, притаманний багатопрофільним підприємствам АПК із замкненим циклом переробки. Матеріальні затрати стабільно домінують у структурі (53,72% у 2024 р.). Водночас спостерігається тенденція до загального зростання операційних витрат за елементами (на 33,44% у 2024 р. порівняно з 2023 р., до 243 280 тис. грн), що відображає значний інфляційний тиск, подорожчання ресурсного забезпечення та специфіку формування незавершеного виробництва під урожай наступних періодів.

5. Функціональний аналіз витрат (за класифікацією НП(С)БО 16) виявив серйозну дестабілізацію фінансового стану підприємства у 2023 році. Випереджаюче зростання виробничої собівартості (+40,87%) та витрат над чистим доходом (+10,40%) призвело до стрімкого падіння операційного прибутку (до 27 443 тис. грн) та зниження рентабельності операційних витрат до критичних 16,41%. Це свідчило про високу уразливість підприємства до зовнішніх макроекономічних шоків та воєнних ризиків у той період.

6. Показники 2024 року продемонстрували високий рівень адаптації та зразкову якість управління витратами. Підприємство здійснило масштабний фінансовий прорив, наростивши чистий дохід на 32,66% аюо на 61 799 тис. грн і при цьому фактично заморозивши сукупні операційні витрати на рівні минулого року (приріст лише 0,76%). Більше того, унікальне для ринкових умов абсолютне зниження собівартості реалізації на 1,58% дозволило ТОВ «ДРУЖБА СВК»

максимізувати валовий прибуток (102 928 тис. грн) та відновити коефіцієнт рентабельності операційних витрат до рекордних 59,08%, а рентабельність продажів – до 39,65%.

7. Додатковим стабілізуючим фактором формування кінцевої ефективності виступила інша операційна діяльність. Як наслідок, синергетичний ефект основної та іншої операційної діяльності дозволив підприємству отримати найвищий за три роки чистий прибуток у сумі 96 914 тис. грн та знизити загальну витратомісткість продукції до 67 копійок на 1 гривню виручки.

8. Попри оптимістичні фінальні результати, аналіз зафіксував стійку негативну тенденцію випереджаючого зростання накладних витрат. Найбільш критичною зоною є витрати на збут, які безперервно збільшувалися протягом усього періоду (абсолютне зростання у 2,5 раза у 2024 р.), а також адміністративні витрати (на 25,05% у 2024 р.).

9. Проведене дослідження особливостей організації обліку в ТОВ «ДРУЖБА СВК» підтверджує, що облікова політика підприємства повністю адаптована до вимог чинного законодавства та специфіки агробізнесу. Використання спеціалізованого програмного комплексу «BAS Бухгалтерія АПК» та деталізована побудова аналітичного обліку за статтями на субрахунку 231 дозволяють накопичувати точну інформацію про витратомісткість кожної культури.

10. Підприємство використовує комбінований підхід із одночасним застосуванням рахунків класу 8 та класу 9, що дозволяє детально аналізувати витрати як за економічними елементами (для заповнення розділу II форми № 2), так і за функціональним призначенням (для калькулювання собівартості продукції рослинництва).

11. Основним операційним рахунком є субрахунок 231 «Рослинництво», на якому накопичуються прямі витрати в розрізі окремих культур (пшениця, соняшник, кукурудза). Закриття цього рахунку та коригування планової

собівартості до рівня фактичної здійснюється один раз на рік – у грудні, після завершення всіх технологічних етапів збирання та доробки врожаю, що повністю відповідає вимогам Методичних рекомендацій Мінагрополітики № 132.

12. Проте, орієнтація облікової системи виключно на ретроспективне калькулювання собівартості наприкінці року обмежує можливості менеджменту щодо оперативного контролю витрат у період проведення польових робіт. Це підтверджує доцільність впровадження системи щомісячного управлінського бюджетування.

На основі проведеного структурно-динамічного та коефіцієнтного аналізу фінансових показників ТОВ «ДРУЖБА СВК» за 2022-2024 роки запропоновано конкретні, практико-орієнтовані пропозиції щодо оптимізації операційних витрат. Фокус рекомендацій спрямовано на найбільш критичні та динамічні статті: витрати на збут (зросли у 2,5 раза за 3 роки), інші операційні витрати (стрибок на 84,9% у 2024 році) та матеріальні затрати.

I. Оптимізація та реструктуризація витрат на збут (комерційних витрат). Витрати на збут ТОВ «ДРУЖБА СВК» невпинно зростає за проаналізований період. Для стримування цього тренду пропонується:

- диверсифікація та оптимізація логістичних каналів. Агропідприємству Одеської області доцільно укласти довгострокові форвардні контракти з логістичними операторами або спільно з іншими регіональними виробниками використовувати кооперативний транспорт. Це дозволить знизити питому вагу паливних витрат та фрахту у структурі збуту.

- перехід на прямі контракти з торговельними мережами та переробниками. Зменшення кількості посередників під час реалізації продукції рослинництва і тваринництва дозволить скоротити супутні комерційні витрати на передпродажне зберігання на сторонніх елеваторах.

- впровадження CRM-системи для управління продажами. Це автоматизує процеси обробки замовлень власної пекарні та м'ясо-молочного цеху, оптимізує

маршрути доставки готової продукції у фірмові або партнерські торгові точки, зменшуючи холості пробіги автотранспорту.

II. Оптимізація «Інших операційних витрат». Ця стаття продемонструвала аномальне зростання у 2024 році (майже 30% у структурі елементів).

Рекомендується:

– трансформація форми виплати орендної плати за земельні паї. Оскільки значна частина цієї статті – виплати пайовикам, підприємству вигідно пропонувати гнучку систему: часткову видачу орендної плати в натурі (зерном, борошном, кормами власного виробництва). Це знижує потребу в «живих» оборотних коштах і зменшує витрати на утилізацію чи сторонній збут залишків продукції.

– аудит сторонніх послуг та аутсорсингу. Необхідно провести жорсткий тендерний відбір постачальників юридичних, охоронних та консультаційних послуг, оскільки їхня вартість суттєво зросла у воєнний період.

III. Зниження матеріаломісткості (управління матеріальними затратами). Матеріальні затрати залишаються найбільшим елементом, знизити їх без втрати врожайності можна через:

– використання GPS-навігації на тракторах та комбайнах для уникнення перекриттів під час посіву, а також диференційоване (точкове) внесення добрив та засобів захисту рослин (ЗЗР) на основі супутникових знімків полів та карт врожайності (індекс NDVI). Економічний ефект: добрива вносяться лише на ті ділянки поля, де є дефіцит поживних речовин. Це дозволяє скоротити витрати на міндобрива до 15-20%. Також встановлення датчиків рівня пального (ДРП) у паливні баки для усунення ризиків несанкціонованого зливу пального, контроль за фактичним часом роботи техніки на полі, оптимізація маршрутів руху.

– енергомодернізація переробних потужностей. Встановлення твердопаливних котлів (що працюють на відходах власного рослинництва – соломі, лушпинні соняшника) на млині, пекарні та тваринницьких фермах. Це

дозволить замінити дорогий газ та електроенергію, суттєво знижуючи собівартість переробки.

Інвестиції в цифровізацію (GPS-контроль пального та диференційоване внесення добрив) створюють жорстку документальну базу для обліку, що унеможлиблює перевитрати ресурсів та забезпечує системне зниження собівартості аграрної продукції.

Отже, впровадження запропонованого комплексу заходів у ТОВ «ДРУЖБА СВК» дозволить оптимізувати структуру операційних витрат і забезпечити додатковий приріст фінансових результатів.

За умови зниження витрат на збут лише на 10% за рахунок оптимізації логістики (економія близько 900 тис. грн) та скорочення матеріаломісткості на 5% завдяки технологіям точного землеробства (економія понад 6,5 млн грн), підприємство зможе вивільнити з обороту близько 7,4 млн грн. Це дозволить знизити загальний рівень витратомісткості продукції з 0,67 грн до 0,64 грн на одну гривню доходу, забезпечивши зростання коефіцієнта рентабельності операційних витрат понад рівень 60% у перспективному періоді.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Абрамчук М. Ю. Фінансовий облік. конспект лекцій. Суми. Сумський державний університет. 2018. 395 с.
2. Адамик О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу / Оксана Василівна Адамик // Наука молода. Збірник наукових праць Ради молодих вчених Тернопільського національного економічного університету. Тернопіль: Видавничо-поліграфічний центр Тернопільського національного економічного університету «Економічна думка», 2013. Випуск 20. С. 203-209.
3. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит». 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2016. 832с.
4. Гудзь Н. В. Денчук П. Н., Романів Р. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб., 2-ге вид., переробл. і доповн. К.: ЦУЛ, 2016. 424 с.
5. Державна служба статистики України. *Ukrstat.gov.ua*: веб-сайт. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua> (дата звернення: 07.04.2026).
6. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посіб. Київ: Центр учбової літератури. 2017. 368 с.
7. Жук В. М., Бездушна Ю. С. Обліково-аналітичне забезпечення сталого розвитку сільськогосподарських підприємств в умовах глобалізаційних викликів. *Економіка АПК*. 2021. № 8. С. 45-54.
8. Жук В. М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: монографія. Київ: ННЦ «ІАЕ», 2009. 648 с.
9. Жук В. М. Реформування обліку аграрного сектору економіки: теорія, методологія, практика: монографія. Київ: Вид-во ННЦ «ІАЕ», 2012. 512 с.
10. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств та

організацій: затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291 *Zakon.rada*: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 19.02.2026).

11. Кемарська Л. Г., Спекова О. Р. Поняття витрат і видатків бюджетних установ. *Economy-confer.com.ua*: веб-сайт. URL: <https://www.economy-confer.com.ua/full-article/2736/> (дата звернення: 23.02.2026).

12. Кірейцев Г. Г. Глобалізація розвитку спроможності системи бухгалтерського обліку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2012. 440 с.

13. Класифікація витрат в управлінському обліку: терміни та їх угруповання. *Finacademy.net*: веб-сайт. URL: <https://finacademy.net/ua/materials/article/klassifikaciya-raskhodov-v-upravlencheskom-uchete> (дата звернення: 21.02.2026).

14. Конспект лекцій з курсу «Аналіз господарської діяльності» для студентів ступеню «Бакалавр» спеціальності 071 «Облік і оподаткування», денної та заочної форми навчання / Укл. О.П. Антонюк Одеса: ОНАХТ, 2018. 89 с.

15. Лозинський Д.Л. «Витрати» та «затрати»: узгодження понять в бухгалтерському обліку. *Ven.ztu.edu.ua*: веб-сайт. URL: <https://ven.ztu.edu.ua/article/view/82787/86097> (дата звернення: 21.02.2026).

16. Маренич Т. Г., Кононенко О. В. Автоматизація обліку операційних витрат аграрних підприємств на базі програмних продуктів лінійки BAS. *Фінанси, облік і аудит*. 2022. № 2 (40). С. 112-120.

17. Месель-Веселяк В. Е. Формування витрат і собівартості продукції в сільському господарстві. *Економіка АПК*. 2015. № 4. С. 15-22.

18. Методичні рекомендації з планування, обліку і формування собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. *Офіційний сайт Міністерства аграрної політики та продовольства України*. URL: minagro.gov.ua (дата звернення: 04.06.2026).

19. Методичні рекомендації щодо застосування регістрів бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах: затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390. *Все про бухгалтерський облік*. 2009. № 68.

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 07.02.2013 № 73. *Zakon.rada*: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 05.02.2026).

21. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства Фінансів України від 31.12.1999 № 318. *Zakon.rada*: веб-сайт. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0269-1025> (дата звернення: 05.02.2026).

22. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи» : затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. *Офіційний вісник України*. 2005. № 49. Стаття 3074. (зі змінами та допов.).

23. Огійчук М. Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник. 4-те вид., перероб. і допов. Київ: Алерта, 2018. 864 с.

24. Олійник О. В. Бухгалтерський облік в управлінні витратами сільськогосподарських підприємств: монографія. Харків: ХНАУ, 2013. 312 с.

25. Олійник О. В., Литвин Ю. Я. Організаційно-методичні аспекти контролю та аналізу операційних витрат підприємства. *Вісник Харківського національного аграрного університету імені В. В. Докучаєва. Серія: Економічні науки*. 2019. № 3. С. 124-135.

26. Олійник О. В., Цяцька К. В. Управлінський облік та бюджетування витрат у рослинництві: інноваційні підходи. *Вісник Харківського національного економічного університету*. 2023. № 4. С. 89-97.

27. Пересунько З.М. «Затрати» і «витрати»: проблема визначення понять. URL: https://www.nauka.com/36_PWMN_2010/Economics/76707.doc.htm (дата звернення: 21.02.2026).

28. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Наказ № 291 від 30.11.99 р. зареєстрований в Міністерстві юстиції України 21.12.99р. за № 892/4185 (зі змінами).

29. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-V. *Zakon.rada*: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 10.02.2026).

30. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 24.05.1995 № 88. *Zakon.rada.gov.ua*: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 01.03.2026).

31. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996/XIV (зі змінами). *Zakon.rada*: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 08.02.2026). 1

32. Про внесення змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України від 15.01.2025 р. № 14. *Офіційний вісник України*. 2025. № 10.

33. Радченко О. Д. Трансформація системи витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств в умовах цифровізації економіки. *Агросвіт*. 2024. № 3. С. 34-41.

34. Розмежування понять витрати, затрати і видатки. Та проблеми їх використання у державному секторі. *Buhgalter.com.ua*: веб-сайт. URL: <https://buhgalter.com.ua/articles/buhgalterskiy-oblik/rozmezhuvannya-ponyat-vitrati-zatrati-i-vidatki-ta-problemi-yih/> (дата звернення: 21.02.2026).

35. Савченко Н. М. Облік і калькулювання собівартості продукції рослинництва: вітчизняна практика та європейський досвід. *Економічний простір*. 2023. № 185. С. 142-148.
36. Сільське господарство України за 2024 рік: Статистичний збірник / Державна служба статистики України. Київ, 2025. 165 с.
37. Синтетичний та аналітичний обліки, їх значення. *Studfile.net*: веб-сайт. URL: <https://studfile.net/preview/2414683/page:8/> (дата звернення: 27.02.2026).
38. Ситник Н.С., Ясіновська І.Ф. Фінансовий аналіз: навч. посіб. Львів: ЛНУ імені Івана Франка. 2025. 300 с.
39. Стратегічний управлінський облік і аналіз: навч. посіб. / Л.Ю. Шевців. Львів: ГАЛИЧ-ПРЕС. 2025. 504 с.
40. Сук Л. К., Сук П. Л. Організація обліку витрат у рослинництві. *Бухгалтерія в сільському господарстві*. 2017. № 10. С. 14-21.
41. Томашевська О. А. Ризики та специфіка формування витрат операційної діяльності агроформувань Півдня України. *Причорноморські економічні студії*. 2022. № 74. С. 105-111.
42. Фінансова та статистична звітність ТОВ «ДРУЖБА СВК» за 2023-2024 рр.
43. Фінансовий аналіз: основні види та коефіцієнти. *Finacademy.net*: веб-сайт. URL: <https://finacademy.net/ua/materials/article/finansovij-analiz-osnovni-vidi-ta-koeficiyenti> (дата звернення: 07.03.2026).
44. Шевченко О. І. Методичні підходи до маржинального аналізу витрат в системі прийняття управлінських рішень в АПК. *Економіка та суспільство*. 2024. № 59. URL: economyandsociety.in.ua (дата звернення: 04.06.2026).
45. Шевчук І. «Дружба»: як стати мільйонером. *Ukurier.gov.ua*: веб-сайт. URL: <https://ukurier.gov.ua/uk/articles/druzhba-yak-stati-miljonerom/> (дата звернення: 15.03.2026).

46. Щодо відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій. Державне Казначейство України. Лист від 31.03.2010 №15-04/712-5704. *Zakon.rada.gov.ua*: веб-сайт. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v5704506-10#Text> (дата звернення: 01.03.2026).
47. Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2024). *Management and Cost Accounting* (8th ed.). Pearson Education.
48. Jan, A., & Marimuthu, M. (2021). Strategic cost management and business sustainability: A study of agro-industrial sector. *Sustainability*, 13(11), 6041.
49. Noreen, E. W., Brewer, P. C., & Garrison, R. H. (2023). *Managerial Accounting for Managers* (6th ed.). McGraw-Hill Education.
50. Ometsinska, Iryna. Features of Operational Activity Expenses Formation by Elements. // *Herald of Economics*, no. 4, Jan. 2023, pp. 159-174.
51. Smith, J., & Jones, L. (2025). Digital twin and GPS tracking integration in supply chain and operational cost reduction. *International Journal of Production Economics*, 281, 109-118.
52. <https://iplex.kiev.ua/edrpou/03766139> (дата звернення: 15.03.2026).
53. <https://oblikbudget.com.ua/article/1047-rahunok-84-nsh-operatsyn-vitrati> (дата звернення: 03.03.2026).
54. <https://opendatabot.ua/c/03766139> (дата звернення: 15.03.2026).
55. <https://www.ukraine.com.ua/egrpou/03766139/> (дата звернення: 16.03.26).
56. https://youcontrol.com.ua/catalog/company_details/03766139/ (дата звернення: 15.03.2026).
57. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/3558> (дата звернення: 23.02.2026).

ДОДАТОК А

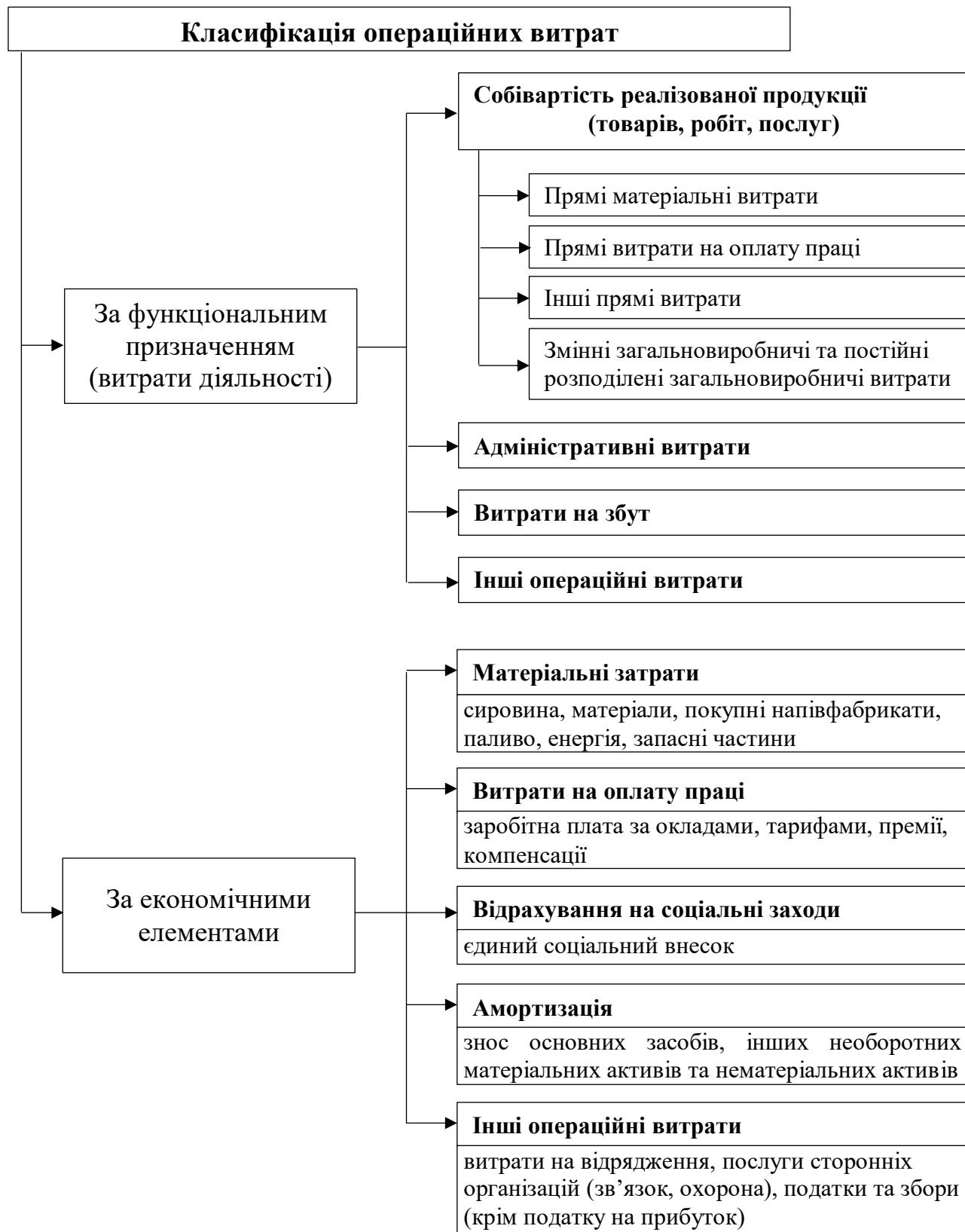


Рис. А1. Класифікація операційних витрат відповідно до НП(С)БО 16

* узагальнено автором на підставі [ПСБО16]

ДОДАТОК Б

Таблиця Б1 – Кореспондуючі бухгалтерські рахунки з обліку рахунку 93
«Витрати на збут»

Рахунок 93 «Витрати на збут» кореспондує			
за дебетом:		за кредитом:	
13	«Знос (амортизація) необоротних активів»	79	«Фінансові результати»
20	«Виробничі запаси»	-	-
22	«Малоцінні та швидкозношувані предмети»	-	-
23	«Виробництво»	-	-
25	«Напівфабрикати»	-	-
26	«Готова продукція»	-	-
27	«Продукція сільськогосподарського виробництва»	-	-
28	«Товари»	-	-
30	«Готівка»	-	-
31	«Рахунки в банках»	-	-
33	«Інші кошти»	-	-
36	«Розрахунки з покупцями та замовниками»	-	-
37	«Розрахунки з різними дебіторами»	-	-
38	Позицію виключено	-	-
39	«Витрати майбутніх періодів»	-	-
47	«Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	-	-
50	«Довгострокові позики»	-	-
60	«Короткострокові позики»	-	-
63	«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	-	-
64	«Розрахунки за податками й платежами»	-	-
65	«Розрахунки за страхуванням»	-	-
66	«Розрахунки за виплатами працівникам»	-	-
68	«Розрахунки за іншими операціями»	-	-
80	«Матеріальні витрати»	-	-
81	«Витрати на оплату праці»	-	-
82	«Відрахування на соціальні заходи»	-	-
83	«Амортизація»	-	-
84	«Інші операційні витрати»	-	-

* складено автором на підставі джерела [10]

Таблиця Б2 – Кореспондуючі бухгалтерські рахунки з обліку рахунку 94
«Інші витрати операційної діяльності»

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» кореспондує			
за дебетом:		за кредитом:	
10	«Основні засоби»	79	«Фінансові результати»
11	«Інші необоротні матеріальні активи»	-	-
12	«Нематеріальні активи»	-	-
13	«Знос (амортизація) необоротних активів»	-	-
16	«Довгострокові біологічні активи»	-	-
20	«Виробничі запаси»	-	-
21	«Поточні біологічні активи»	-	-
22	«Малоцінні та швидкозношувані предмети»	-	-
23	«Виробництво»	-	-
24	«Брак у виробництві»	-	-
25	«Напівфабрикати»	-	-
26	«Готова продукція»	-	-
27	«Продукція сільськогосподарського виробництва»	-	-
28	«Товари»	-	-
30	«Готівка»	-	-
31	«Рахунки в банках»	-	-
33	«Інші кошти»	-	-
34	«Короткострокові векселі одержані»	-	-
36	«Розрахунки з покупцями та замовниками»	-	-
37	«Розрахунки з різними дебіторами»	-	-
38	Позицію виключено	-	-
39	«Витрати майбутніх періодів»	-	-
47	«Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	-	-
49	«Страхові резерви»	-	-
50	«Довгострокові позики»	-	-
51	«Довгострокові векселі видані»	-	-
60	«Короткострокові позики»	-	-
62	«Короткострокові векселі видані»	-	-
63	«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	-	-
64	«Розрахунки за податками й платежами»	-	-
65	«Розрахунки за страхуванням»	-	-
66	«Розрахунки за виплатами працівникам»	-	-

Продовження табл. Б2

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» кореспондує			
за дебетом:		за кредитом:	
68	«Розрахунки за іншими операціями»	-	-
80	«Матеріальні витрати»	-	-
81	«Витрати на оплату праці»	-	-
82	«Відрахування на соціальні заходи»	-	-
83	«Амортизація»	-	-
84	«Інші операційні витрати»	-	-

* складено автором на підставі джерела [10]

Таблиця Б3 – Кореспондуючі бухгалтерські рахунки з обліку рахунку 84

«Інші операційні витрати»

Рахунок 84 «Інші операційні витрати» кореспондує			
за дебетом:		за кредитом:	
20	«Виробничі запаси»	23	«Виробництво»
21	«Поточні біологічні активи»	91	«Загальновиробничі витрати»
22	«Малоцінні та швидкозношувані предмети»	92	«Адміністративні витрати»
23	«Виробництво»	93	«Витрати на збут»
24	«Брак у виробництві»	94	«Інші витрати операційної діяльності»
25	«Напівфабрикати»	-	-
26	«Готова продукція»	-	-
27	«Продукція сільськогосподарського виробництва»	-	-
28	«Товари»	-	-
30	«Готівка»	-	-
31	«Рахунки в банках»	-	-
33	«Інші кошти»	-	-
34	«Короткострокові векселі одержані»	-	-
36	«Розрахунки з покупцями та замовниками»	-	-
37	«Розрахунки з різними дебіторами»	-	-
38	Позицію виключено	-	-
39	«Витрати майбутніх періодів»	-	-
47	«Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	-	-
50	«Довгострокові позики»	-	-
51	«Довгострокові векселі видані»	-	-
60	«Короткострокові позики»	-	-
62	«Короткострокові векселі видані»	-	-
63	«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	-	-
64	«Розрахунки за податками й платежами»	-	-
65	«Розрахунки за страхуванням»	-	-
68	«Розрахунки за іншими операціями»	-	-

* складено автором на підставі джерела [10]

ДОДАТОК В

Таблиця В1 – Основні фінансово-економічні показники діяльності
ТОВ «ДРУЖБА СВК» за 2023-2024 рр.

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			абс.	%
1. Обсяг продукції в натуральному виразі, т	816,3	996,4	180,1	22,1
2. Обсяг продукції без ПДВ та акцизного збору*, тис. грн				
– у діючих оптових цінах	17855,5	21851,4	3995,9	22,4
– у порівнянних оптових цінах	16762,3	21851,4	5089,1	30,4
3. Середня оптова ціна за 1 тону продукції, грн	21873,7	21930,35	56,65	0,26
4. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), тис. грн	189207	251006	61799	32,7
5. Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	150458	148078	-2380	-1,58
6. Адміністративні витрати, тис. грн	6715	8397	1682	25,05
7. Витрати на збут, тис. грн	7168	9059	1891	26,38
8. Валовий прибуток, тис. грн	38749	102928	64179	в 1,7 р
9. Повна собівартість реалізованої продукції, тис. грн	164341	165534	1193	0,73
10. Витрати на 1 гривню реалізованої продукції, коп.	87	66	-21	-24,1
11. Фінансовий результат до оподаткування, тис. грн	25130	96914	71784	в 2,9р
в тому числі:				
- від основної операційної діяльності	24866	85472	60606	в 2,4р
- від іншої операційної діяльності	2577	14056	11479	в 4,5р
- від фінансової діяльності	-2091	-2603	-512	24,49
- від іншої діяльності	-222	-11	211	-95,05
12. Податок на прибуток, тис. грн	–	–	–	–
13. Чистий прибуток, тис. грн	25130	96914	71784	в 2,9р
14. Матеріальні витрати, тис. грн	111851	130693	18842	16,85
15. Матеріаловіддача, грн/грн	0,16	0,17	0,01	4,38
16. Матеріаломісткість продукції, грн	6,26	5,98	-0,28	-4,52
17. Середня облікова кількість працівників підприємства, осіб	127	124	-3	-2,4
18. Продуктивність праці одного працівника підприємства, грн/особу	131986,6	176221,0	44234,4	33,51
19. Фонд оплати праці працівників підприємства, тис. грн	19183	24457	5274	27,49
20. Середня річна заробітна плата одного працівника підприємства, грн	151047,24	197233,87	46186,63	30,58
21. Середня річна вартість основних засобів підприємства, тис. грн	135716,5	152315,5	16599	12,23
22. Фондовіддача, грн/грн	0,12	0,14	0,02	16,7
23. Фондорентабельність, %	18,51	63,63	45,11	x

Продовження табл. В1

Показники	Попередній рік	Звітний рік	Відхилення	
			абс.	%
24. Середня річна вартість оборотних активів, тис. грн	232202	285609,5	53407,5	23,0
25. Коефіцієнт оборотності оборотних активів	0,81	0,88	0,07	8,64
26. Рентабельність продукції, %	20,48	41,01	20,53	x
27. Рентабельність виробництва, %	6,83	22,13	15,3	x
28. Середня річна сума дебіторської заборгованості	7624,5	13298	5673,5	74,41
29. Середня річна сума кредиторської заборгованості	6205	5825,5	-379,5	-6,12
30. Коефіцієнти ліквідності балансу				
- коефіцієнт поточної ліквідності	18,29	69,59	44,3	x
- коефіцієнт швидкої ліквідності	7,92	28,56	20,64	x
- коефіцієнт абсолютної ліквідності	7,17	25,39	18,22	x

*розраховано за даними форм фінансової та статистичної звітності підприємства

Таблиця В2 – Структурно-динамічний аналіз операційних витрат ТОВ «ДРУЖБА СВК» за економічними елементами

Елементи витрат	2022 рік, тис.грн	Структура 2022, %	2023 рік, тис.грн	Структура 2023, %	2024 рік, тис.грн	Структура 2024, %	Відхил. 23/22, тис.грн	Темп росту 23/22, %	Відхил. 24/23, тис.грн	Темп росту 24/23, %
Матеріальні затрати	102 914	61,14	111 851	61,35	130 693	53,72	8 937	108,68	18 842	116,85
Витрати на оплату праці	17 414	10,34	19 183	10,52	24 457	10,05	1 769	110,16	5 274	127,49
Відрахування на соц. заходи	3 774	2,24	4 127	2,26	5 243	2,16	353	109,35	1 116	127,04
Амортизація	8 971	5,33	7 968	4,37	10 440	4,29	-1 003	88,82	2 472	131,02
Інші операційні витрати	35 264	20,95	39 181	21,49	72 447	29,78	3 917	111,11	33 266	184,90
РАЗОМ	168 337	100,0	182 310	100,0	243 280	100,0	13 973	108,30	60 970	133,44

*розраховано за даними форм фінансової та статистичної звітності підприємства

Таблиця В3 – Структурно-динамічний аналіз операційних витрат ТОВ «ДРУЖБА СВК» за функціональним призначенням (НП(С)БО 16)

Показники	2022 р., тис.грн	Струк- тура, %	2023 р., тис.грн	Струк- тура, %	2024 р., тис.грн	Струк- тура, %	Абс. відхил. 23/22, тис.грн	Темп росту 23/22, %	Абс. відхил. 24/23, тис.грн	Темп росту 24/23, %
Собівартість реалізації	106 807	90,89	150 458	89,99	148 078	87,90	43 651	140,87	-2 380	98,42
Адміністративні витрати	4 849	4,13	6 715	4,02	8 397	4,98	1 866	138,48	1 682	125,05
Витрати на збут	3 660	3,11	7 168	4,29	9 059	5,38	3 508	195,85	1 891	126,38
Інші операційні витрати	2 200	1,87	2 857	1,71	2 927	1,74	657	129,86	70	102,45
РАЗОМ операційні витрати	117 516	100,0	167 198	100,0	168 461	100,0	49 682	142,28	1 263	100,76
Чистий дохід (виручка)	171 390	-	189 207	-	251 006	-	17 817	110,40	61 799	132,66
Операційний прибуток	67 022	-	27 443	-	99 528	-	-39 579	40,95	72 085	362,67
Чистий прибуток року	66 181	-	25 130	-	96 914	-	-41 051	37,97	71 784	385,65

*розраховано за даними форм фінансової та статистичної звітності підприємства

Таблиця В4 – Динаміка формування фінансових результатів ТОВ «ДРУЖБА СВК» від операційної діяльності

Показники	2022 р., тис.грн	2023 р., тис.грн	2024 р., тис.грн	Абс. відхил. 23/22, тис.грн	Темп росту 23/22, %	Абс. відхил. 24/23, тис.грн	Темп росту 24/23, %
Чистий дохід від реалізації (ряд. 2000)	171 390	189 207	251 006	17 817	110,40	61 799	132,66
Собівартість реалізації (ряд. 2050)	106 807	150 458	148 078	43 651	140,87	-2 380	98,42
Валовий прибуток (ряд. 2090)	64 583	38 749	102 928	-25 834	60,00	64 179	265,63
Адміністративні витрати (ряд. 2130)	4 849	6 715	8 397	1 866	138,48	1 682	125,05
Витрати на збут (ряд. 2150)	3 660	7 168	9 059	3 508	195,85	1 891	126,38
Інші операційні витрати (ряд. 2180)	2 200	2 857	2 927	657	129,86	70	102,45
Прибуток від операційної діяльності (ряд. 2190)	67 022	27 443	99 528	-39 579	40,95	72 085	362,67
Чистий фінансовий результат (ряд. 2350)	66 181	25 130	96 914	-41 051	37,97	71 784	385,65

*розраховано за даними форм фінансової та статистичної звітності підприємства

ДОДАТОК Д

Таблиця Д1 – Графік документообігу з обліку операційних витрат ТОВ «ДРУЖБА СВК»

Назва первинного документа	Хто складає та підписує	Строк складання (виписки)	Кому та в який строк передається	Відповідальний за обробку в бухгалтерії	Куди підшивається (регістр обліку)
Лімітно-забірний картка (ф. № ВЗСГ-1)	Головний агроном, завідувач складу	На початку місяця (або перед початком робіт)	Бухгалтерія, до 3-го числа наступного місяця	Бухгалтер з обліку виробничих запасів	Журнал-ордер № 5-Г, Відомість 5.1
Акт про використання насіння і посадкового матеріалу (ф. № ВЗСГ-4)	Бригадир, головний агроном	Протягом 3 днів після завершення сівби на полі	Бухгалтерія, протягом 5 днів після завершення робіт	Бухгалтер з обліку виробництва	Рахунок 231 «Рослинництво», Журнал-ордер № 5-Г
Акт про використання добрив та ЗЗР (ф. № ВЗСГ-3)	Бригадир, головний агроном	Протягом 3 днів після внесення в ґрунт	Бухгалтерія, щодакдно (кожні 10 днів)	Бухгалтер з обліку виробництва	Рахунок 231 «Рослинництво», Журнал-ордер № 5-Г
Обліковий лист тракториста-машиніста (ф. № 67)	Бригадир, тракторист-машиніст	Щоденно (за результатами зміни)	Бухгалтерія, щовівторка (щотижнево)	Бухгалтер з обліку оплати праці	Рахунки 231, 91, Журнал-ордер № 5-Г, Відомість 5.2
Подорожній лист вантажного автомобіля	Диспетчер, водій, механік	Щоденно перед виїздом та при поверненні	Бухгалтерія, щоденно або раз на 3 дні	Бухгалтер з обліку пального	Рахунки 231, 93, Накопичувальна відомість
Відомість нарахування амортизації ОЗ	Бухгалтер з обліку необоротних активів	Щомісячно, до 5-го числа	Головний бухгалтер, до 7-го числа	Бухгалтер з обліку необоротних активів	Рахунки 231, 91, 92, 93, Журнал-ордер № 5-Г
Акт приймання-передачі виконаних робіт (послуг)	Стороння організація, головний інженер / директор	У день завершення надання послуг (ремонті тощо)	Бухгалтерія, протягом 3 днів після підписання	Бухгалтер з обліку розрахунків з постачальниками	Рахунки 91, 92, 93, 94, Журнал-ордер № 3

* узагальнено автором на підставі даних підприємства

ДОДАТОК Е

Апробація результатів наукового дослідження кваліфікаційної роботи на науковому колоквіумі кафедри фінансів, обліку та аудиту «Дослідження сучасних аспектів та інструментів: фінансів, банкінгу, фінансового обліку, аналізу та аудиту в системі управління діяльністю суб'єктів національної економіки»

Витяг

з протоколу № 12

засідання кафедри фінансів, обліку та аудиту

від 23.04.2026р.

Голова засідання кафедри: в.о. завідувача кафедри фінансів, обліку та аудиту проф.Мельник Ю.М.

БУЛИ ПРИСУТНІМИ: професори: Іванченкова Л.В, НемченкоВ.В.; доценти: Антонюк О.П., БаранюкХ.О. (докторант), Васьковська К.О., Євтушевська О.О., МарковаТ.Д., Скляр Л.Б., Ступницька Т.М., Тарасова О.В.; старші викладачі та асистенти: Пчелянська Г.Б., Гребейникова Н.А.; ст. лаборант: Золотухіна С.А.

СЛУХАЛИ: в.о. завідувача кафедри фінансів, обліку та аудиту проф. Мельника Ю.М. про результати наукового колоквіуму: **«Дослідження сучасних аспектів та інструментів: фінансів, банкінгу, фінансового обліку, аналізу та аудиту в системі управління діяльністю суб'єктів національної економіки»**, який проводився 17 квітня 2026 року в рамках наукової школи «Забезпечення конкурентоспроможності та ефективності функціонування національної економіки та її суб'єктів»кафедри фінансів, обліку та аудиту Одеського національного технологічного університету.

УХВАЛИЛИ:

1. Затвердити результати наукового колоквіуму **«Дослідження сучасних аспектів та інструментів: фінансів, банкінгу, фінансового обліку, аналізу та аудиту в системі управління діяльністю суб'єктів національної економіки»** з наряду наукової школи кафедри фінансів, обліку та аудиту **«Забезпечення конкурентоспроможності та ефективності функціонування національної економіки та її суб'єктів»**, який проводився 17.04.2026 р.

2. Здобувачам вищої освіти СВО «Бакалавр» та СВО «Магістр» спеціальностей 071(D1) «Облік і оподаткування», ОПП «Облік і аудит» та 072 (D2) «Фінанси, банківська права, страхування та фондовий ринок», ОПП «Фінанси, банківська права, страхування та фондовий ринок», докторантам та аспірантам, які підготували доповіді на науковий колоквіум 17.04.2026р. в рамках дослідження за темами КРМ, КРБ та дисертацій, що виконуються відповідно до затверджених тем на підставі наказів ОНТУ, надати апробацію наукових досліджень, а саме:

2.42. Здобувачці СВО «Бакалавр», ННІЕУіБ ім. Г.Е. Вейнштейна, спеціальності 071 «Облік і оподаткування», ОПП «Облік і аудит» Сінгх (Семенюк) В.О., тема доповіді **«ВПЛИВ ІНФЛЯЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ НА ФОРМУВАННЯ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ СВК: МЕТОДИ АНАЛІЗУ ТА НІВЕЛЮВАННЯ РИЗИКІВ»**, науковий керівник – к.е.н., доц. ВаськовськаК.О.

В.о. завідувача кафедри фінансів,
обліку та аудиту, д.е.н., проф.

/ПІДПИСАНО/

Юрій МЕЛЬНИК

В.о. секретаря

/ПІДПИСАНО/

Світлана ЗОЛОТУХІНА