Міністерство освіти і науки України

Луцький національний технічний університет

(повне найменування вищого навчального закладу)

Факультет бізнесу та права

(повне найменування факультету)

Кафедра обліку і аудиту

(повна найменування кафедри)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»

ОБЛІК І АНАЛІЗ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

спеціальність 071 Облік і оподаткування
(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»
(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти
групи ОПмз-21
Никитюк Надія Василівна

_____
(підпис)

Керівник:
к.е.н., доцент
Нужна Оксана Анатоліївна

_____
(підпис)

Кваліфікаційну роботу
допущено до захисту
«___» _____ 2023 р.
к.е.н., доцент
Гарант освітньої програми:
Жураковська Ірина Володимирівна

_____
(підпис)

Луцьк – 2023 року

ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права
Кафедра обліку і аудиту
Ступінь вищої освіти: магістр
Галузь знань: 07 Управління та адміністрування
Спеціальність: 071 Облік і оподаткування
Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ
В.о. завідувача кафедри
_____ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА
«___» _____ 2023 року

З А В Д А Н Н Я
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ ЗДОБУВАЧУ ВИЩОЇ ОСВІТИ

НИКИТЮК Надії Василівни
(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи Облік і аналіз непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах
Керівник роботи: Нужна Оксана Анатоліївна, к.е.н., доцент
затверджені наказом закладу вищої освіти від «10» січня 2023 року № 24/01-02
2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 09 грудня 2023 року
3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку і аналізу за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова звітність за 2020-2022 роки.
4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, що потрібно розробити)

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ

1.1. Систематизація наукових досліджень з обліку і аналізу непрямих витрат

1.2. Нормативне регулювання обліку непрямих витрат

1.3. Огляд методик аналізу непрямих витрат

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І АНАЛІЗ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Статистична оцінка діяльності сільськогосподарських підприємств України в галузі тваринництва

2.2. Облік непрямих витрат

2.3. Аналіз непрямих витрат

РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

3.1. Вдосконалення обліку і розподілу непрямих витрат

3.2. Визначення резервів зростання ефективності непрямих витрат на основі факторного аналізу

ВИСНОВКИ

5. Перелік графічного матеріалу.

1. *Актуальність, мета і завдання кваліфікаційної роботи магістра*
2. *Наукова новизна одержаних результатів кваліфікаційної роботи магістра*
3. *Систематизація наукових праць щодо визначення поняття «непрямі витрати» і щодо проблем обліку, контролю і розподілу непрямих витрат в сільському господарстві*
4. *Класифікація непрямих витрат. Характеристика НП(С)БО 16 «Витрати» щодо обліку непрямих витрат*
5. *Показники ефективності непрямих витрат*
6. *Статистична оцінка діяльності сільськогосподарських підприємств України в галузі тваринництва*
7. *Облікова політика щодо непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах. Первинний і аналітичний облік непрямих витрат*
8. *Відображення непрямих витрат у звітності сільськогосподарських підприємств*
9. *Аналіз динаміки, структури і показників рентабельності непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки*
10. *Аналіз коефіцієнтів витрат, які використовуються при ціноутворенні, на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки*
11. *Елементи облікової політики щодо непрямих витрат, склад загальновиробничих витрат на сільськогосподарських підприємствах*
12. *Визначення резервів зростання ефективності непрямих витрат на основі факторного аналізу*

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	*Нужна О.А., доцент*		
Розділ 2	*Нужна О.А., доцент*		
Розділ 3	*Нужна О.А., доцент*		
Нормоконтроль	*Сидоренко Р.В., доцент*		
Консультант з ЕОМ	*Нужна О.А., доцент*		

7. Дата видачі завдання 11 жовтня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	*Обґрунтування теми*	*до 11.10.2022 р.*	*виконано*
2	*Огляд літератури із досліджуваної проблеми*	*до 20.12.2022 р.*	*виконано*
3	*Розділ 1*	*до 03.03.2023 р.*	*виконано*
4	*Розділ 2*	*до 27.06.2023 р.*	*виконано*
5	*Розділ 3*	*до 08.11.2023 р.*	*виконано*
6	*Висновки*	*до 18.11.2023 р.*	*виконано*
7	*Формування переліку джерел посилання*	*до 21.11.2023 р.*	*виконано*
8	*Формування додатків*	*до 24.11.2023 р.*	*виконано*
9	*Оформлення ілюстративного матеріалу*	*до 28.11.2023 р.*	*виконано*
10	*Нормоконтроль*	*до 02.12.2023 р.*	*виконано*
11	*Інструментальна перевірка на академічний плагіат*	*до 07.12.2023 р.*	*виконано*
12	*Представлення кваліфікаційної роботи до захисту*	*до 09.12.2023 р.*	*виконано*

Здобувач вищої освіти _____ (Никитюк Н.В.)
(підпис) *(прізвище, ініціали)*

Керівник кваліфікаційної роботи _____ (Нужна О.А.)
(підпис) *(прізвище, ініціали)*

АНОТАЦІЯ

Никитюк Н.В. Облік і аналіз непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2023. 94 с.

Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання, додатків.

У першому розділі розкрито теоретичні аспекти обліку і аналізу непрямих витрат. Проведено систематизацію наукових досліджень з обліку і аналізу непрямих витрат. Розглянуто нормативне регулювання обліку непрямих витрат. Здійснено огляд методик аналізу непрямих витрат.

У другому розділі розглянуто облік і аналіз непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах. Подано статистичну оцінку діяльності сільськогосподарських підприємств України в галузі тваринництва. Розглянуто порядок обліку непрямих витрат. Проведено аналіз динаміки, структури та рентабельності непрямих витрат.

У третьому розділі розглянуто напрямки вдосконалення обліку і аналізу непрямих витрат на сільськогосподарських підприємства: вдосконалено облік і розподіл непрямих витрат, визначено резерви зростання ефективності непрямих витрат на основі факторного аналізу.

Основний зміст роботи викладено на 78 сторінках. Робота містить 21 таблицю, 7 рисунків, список використаних джерел із 55 найменувань та 2 додатки.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств.

Ключові слова: аналіз, динаміка, методика, непрямі витрати, облік, рентабельність, структура.

ANNOTATION

Nikityuk N.V. Accounting and analysis of indirect costs at agricultural enterprises. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2023. 94 p.

The qualification work consists of an introduction, three sections, conclusions, a list of reference sources, appendices.

In the first section, theoretical aspects of accounting and analysis of indirect costs are revealed. Systematization of scientific research on accounting and analysis of indirect costs has been carried out. The normative regulation of accounting of indirect costs is considered. An overview of indirect cost analysis techniques was carried out.

The second section accounting and analysis of indirect costs at agricultural enterprises are considered. A statistical assessment of the activity of agricultural enterprises is presented. The procedure for accounting for indirect costs is considered. An analysis of the dynamics, structure and profitability of indirect costs was carried out.

In the third section, directions for improving accounting and analysis of indirect costs for agricultural enterprises are considered: improved accounting and distribution of indirect costs, reserves for increasing the effectiveness of indirect costs are determined based on factor analysis.

The main content of the work is presented on 78 pages. The work contains 21 tables, 7 figures, a list of used sources with 55 items and 2 appendics.

The results of the development can be applied in the practical activities of agricultural enterprises.

Key words: analysis, dynamics, methodology, indirect costs, accounting, profitability, structure.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

КВЕД	–	Класифікатор видів економічної діяльності
КМУ	–	Кабінет міністрів України
НП(С)БО	–	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
ПКУ	–	Податковий кодекс України
ТОВ	–	Товариство з обмеженою відповідальністю

ЗМІСТ

ВСТУП 8

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ 12

1.1. Систематизація наукових досліджень з обліку і аналізу непрямих витрат 12

1.2. Нормативне регулювання обліку непрямих витрат 20

1.3. Огляд методик аналізу непрямих витрат 24

Висновки до розділу 1 32

РОЗДІЛ 2. ОБЛІК І АНАЛІЗ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ 34

2.1. Статистична оцінка діяльності сільськогосподарських підприємств України в галузі тваринництва 34

2.2. Облік непрямих витрат 42

2.3. Аналіз непрямих витрат 49

Висновки до розділу 2 58

РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ 60

3.1. Вдосконалення обліку і розподілу непрямих витрат 60

3.2. Визначення резервів зростання ефективності непрямих витрат на основі факторного аналізу 65

Висновки до розділу 3 73

ВИСНОВКИ 75

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ 79

ДОДАТКИ 86

ВСТУП

Актуальність теми. В процесі управління витратами в цілому і прийняття рішень щодо оптимізації витрат, ціноутворення, збільшення прибутків і рентабельності особливого значення набувають непрямі витрати. Незалежно від виду діяльності та галузі економіки, непрямі витрати виникають в усіх економічних суб'єктів і впливають на процес формування фінансових результатів.

Теоретичні та методичні аспекти обліку і аналізу непрямих витрат опрацьовані та набули подальшого розвитку в наукових працях таких авторів: Бехверхий К.В., Божко М.В., Бонарев В.В., Борович О.В., Волинець Л., Волковська Я.В., Гаврик О., Гришко Н.В., Грищук Г.В., Катречко М.О., Левіна М.В., Макаренко А.П., Матула Т., Миронова Ю.Ю., Московчук А.Т., Норд Г.Л., Нужна О.А., Остапенко Т.М., Писаренко Т.М., Свиноус І., Сироїд Н.П., Тлучкевич Н.В., Томчук О.Ф., Фокін О.К., Черевань К.Ю., Шевченко Н.О. та ін.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Кваліфікаційна робота магістра виконана відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри обліку і аудиту за темою «Інформаційний базис обґрунтування управлінських рішень: теорія, методика, практика» (№ д/р: 0123U101275) 2023-2025 рр.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної роботи магістра є виявлення передумов, теоретичне й практичне обґрунтування обліку і аналізу непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах в умовах господарської діяльності на основі опрацьованого законодавства та методичного матеріалу, діючої практики обліку та аналізу.

Досягнення поставленої мети передбачило формування і виконання наступних наукових і практичних завдань:

- систематизувати наукові дослідження з обліку і аналізу непрямих витрат;
- розглянути нормативне регулювання обліку непрямих витрат;
- критично оцінити діючі методики аналізу непрямих витрат;

- провести статистичну оцінку діяльності сільськогосподарських підприємств України в галузі тваринництва;

- розглянути порядок обліку непрямих витрат;

- провести аналіз непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах;

- розробити шляхи вдосконалення обліку і розподілу непрямих витрат;

- визначити резерви зростання ефективності непрямих витрат на основі факторного аналізу.

Об'єктом дослідження обрано облік і аналіз непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах.

Предметом дослідження є теоретичні, організаційні, методичні та практичні методи обліку і аналізу непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах.

Методи дослідження. У кваліфікаційній роботі магістра використовувались такі методи дослідження: аналіз – для деталізації і розчленування об'єкта дослідження на окремі важливі складові елементи; порівняння – для зіставлення даних у динаміці; групування – для визначення залежності одних показників від інших; табличний (графічний) – для наочного зображення результатів дослідження; моделювання – для вивчення впливу одних показників на інші та оцінки виявленого зв'язку.

Інформаційну базу дослідження становлять наукові праці вітчизняних та зарубіжних вчених економістів з питань теорії та практики обліку і аналіз непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах, матеріали періодичних видань і наукових конференцій, дані фінансової звітності сільськогосподарських підприємств, а також результати власних досліджень і розрахунків.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в наступному:

удосконалено:

– методику розподілу непрямих витрат – запропоновано розподіляти їх щомісяця на об'єкти обліку витрат застосовувати планову ставку розподілу

непрямих витрат;

– методику факторного аналізу коефіцієнта окупності непрямих витрат в частині трансформації початкової кратної моделі в адитивну модель шляхом розкладання чисельника на доданки і подальшого почленного ділення для отримання суми коефіцієнтів окупності складових непрямих витрат підприємства;

набуло подальшого розвитку:

– організація обліку непрямих витрат, зокрема, для узгодження облікової політики щодо обліку і розподілу непрямих витрат запропоновано в Наказі про облікову політику передбачити такі її елементи: перелік і склад витрат, класифікація витрат, база розподілу витрат, порядок включення в собівартість.

Практичне значення одержаних результатів. Висновки та пропозиції, отримані у процесі дослідження, сприятимуть вдосконаленню обліку і аналізу непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах.

Основні положення кваліфікаційної роботи магістра були використані у практичній діяльності ТОВ «Старий Порицьк», про що зазначено у рецензії із підприємства.

Особистий внесок. Кваліфікаційна робота магістра є самостійно виконаним науковим дослідженням. Всі розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору.

Апробація результатів кваліфікаційної роботи магістра. Основні положення дослідження доповідалися та обговорювалися на науково-практичних конференціях: XV Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 4 листопада 2023 р.); IX Міжнародній науково-практичній конференції «Актуальні проблеми управління соціально-економічними системами» (м. Луцьк, 15 грудня 2023 р.).

Публікації. Основні положення кваліфікаційної роботи магістра висвітлено автором у 3 опублікованих наукових працях – тезах доповідей на конференціях.

Структура та обсяги кваліфікаційної роботи магістра. Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел, додатків. Загальний обсяг роботи становить 95 сторінок друкованого тексту, в тому числі 21 таблиця на 23 сторінках і 7 рисунків на 7 сторінках. Робота містить 2 додатки на 8 сторінках, перелік джерел посилання включає 55 найменувань на 7 сторінках.

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, предмет і об’єкт дослідження, сформульовано практичне значення дослідження.

У розділі 1 «Теоретичні аспекти обліку і аналізу непрямих витрат» систематизовано наукові дослідження з обліку і аналізу непрямих витрат, розглянуто нормативне регулювання обліку непрямих витрат, проведено критичну оцінку діючих методик аналізу непрямих витрат.

У розділі 2 «Облік і аналіз непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах» проведено статистичну оцінку діяльності сільськогосподарських підприємств України в галузі тваринництва, розглянуто порядок обліку непрямих витрат і проведено аналіз непрямих витрат.

У розділі 3 «Вдосконалення обліку і аналізу непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах» розроблено шляхи вдосконалення організації обліку непрямих витрат і методику розподілу непрямих витрат, визначено резерви зростання ефективності непрямих витрат на основі факторного аналізу.

Висновки узагальнюють результати роботи.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ

1.1. Систематизація наукових досліджень з обліку і аналізу непрямих витрат

Непрямі витрати виникають в діяльності усіх суб'єктів господарювання. Їх величина впливає на фінансові результати та рентабельність.

Непрямі витрати впливають і на формування собівартості продукції та методику її обліку. Як зауважує Остапенко Т.М., «…від правильного розподілу непрямих витрат залежить точність визначення собівартості різних видів виробів (продукції, робіт, послуг) за численними процесами. Тому важливою передумовою розподілу непрямих витрат є впровадження належного порядку їх ведення (визнання)» [1].

Методика обліку витрат впливає на економічну суть та класифікацію непрямих витрат. Поняття непрямих витрат, їх види і порядок розподілу розглядаються у наукових працях при вирішенні проблем управління витратами в цілому, а також обліку, аналізу і контролю непрямих витрат. Систематизація наукових праць за темою дослідження подана в додатку А.

Трактування поняття «непрямі витрати» не наведене у нормативних актах України. Підходи науковців до визначення поняття «непрямі витрати» подані в таблиці 1.1. Так, у всіх підходах до трактування даного поняття зауважують на тому, що основою при віднесенні до непрямих витрат є саме об'єкт їх обліку, а також що дані витрати обов'язково підлягають розподілу. Досить часто непрямі витрати називають ще накладними витратами або ж витратами обігу.

Безверхий К.В. у своїй монографії «Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект» систематизувавши підходи до визначення поняття «непрямі витрати» стверджує, що «…первинним є визначення непрямих витрат за відношенням до об'єкта обліку витрат, а

вторинним – до продукту; непрямі витрати в контексті операційного циклу діяльності підприємства - це витрати, які пов'язані з виробництвом продукту та його реалізацією й управлінням підприємства в цілому і які в момент їх виникнення безпосередньо не можна віднести до об'єкта обліку витрат. При цьому непрямі витрати по відношенню їх до процесу виробництва можна розглядати як сукупність виробничих і невиробничих непрямих витрат: виробничі – загальновиробничі витрати, невиробничі - адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати» [2].

Таблиця 1.1. – Визначення поняття «непрямі витрати» у наукових працях

Автор	Визначення
Остапенко Т.М.	«…непрямі витрати – це загальні витрати, які підлягають накопиченню та подальшому віднесенню на різні об'єкти витрат (методом причинно-наслідкового розподілу або умовного розподілу) з метою визначення собівартості виробленої або реалізованої продукції. Розмір таких витрати в момент віднесення до певного об'єкту витрат безпосередньо залежить від бази розподілу (обсягу діяльності). Вони визнаються непрямими тільки тоді, коли немає реальної можливості віднести їх до прямих витрат» [1].
Бехверхий К.В.	«...непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо в момент їх виникнення до об'єкта обліку витрат та/або до об'єкта калькулювання. При цьому первинним є визначення непрямих витрат за відношенням до об'єкта обліку витрат, а вторинним - до продукту»[2].
Катречко М.О., Черевань К.Ю.	«…непрямі витрати пов'язані з виробництвом різних виробів» [3].
Гришко Н.В.	«…непрямі витрати – не можуть безпосередньо доведені до кожної цільової витрати, тому що мають відношення одночасно до декількох напрямів використання. Непрямі витрати відносяться до цільових за допомогою розподілу понесених витрат певного типу» [4].
Шевченко Н.О., Панкратова Л.А.	Непрямі витрати – це витрати, які відносяться на об'єкт опосередковано (з використанням певної бази розподілу)» [5].
Борович О.В.	«…непрямі витрати - витрати, що розподіляються між об'єктами обліку витрат опосередковано через вибрані бази розподілу» [6].

Джерело: сформовано автором на основі [1-6].

На нашу думку, непрямі витрати – це витрати, які не можуть прямо відноситись до об'єкта обліку витрат (не є прямими витратами) і підлягають розподілу при включенні до собівартості продукції.

Разом з тим, при дослідженні проблем обліку непрямих витрат увагу приділяють і їх складу та розподілу непрямих витрат. На думку науковців, до непрямих витрат відносяться витрати операційної діяльності (транспортно-заготівельні витрати, загальновиробничі витрати, витрати на збут, адміністративні і інші витрати) або ж до них ще включають і інші витрати (фінансові витрати, інші витрати).

Крім того, зауважують і на віднесенні непрямих витрат для потреб фінансового і управлінського обліку. Так, Тлучкевич Н.В. та Нужна О.А. визначені відмінності при формуванні виробничої собівартості продукції саме за рахунок включення виробничих непрямих витрат у фінансовому, податковому та управлінському обліку [7].

У своїх дослідження Остапенко Т.М. пропонує для сільськогосподарських підприємств розширити склад непрямих витрат – накопичувати їх автономними групами, та відносить до них всі витрати підприємства, окрім виробничих прямих. Так, запропоновано «…розподіляти непрямі витрати на дійсно непрямі та умовно непрямі (з урахуванням потреб калькулювання). Обґрунтовано потребу встановлення дійсної вартості виробленої та реалізованої продукції (робіт, послуг) через обрахунок виробничої та повної собівартості» [1]. Автор стверджує, що «…окремі витрати трансформуються в непрямі витрати за потребою їх розподілу та фактом калькулювання різних видів собівартості продукції (робіт, послуг) – виробничої та повної» [1]. Для цього автором: розроблено модель формування та розподілу непрямих виробничих і позавиробничих витрат, зокрема запропоновано формувати непрямі виробничі витратами за центрами витрат і об’єктами їх обліку, а також для фінансових результатів і визначення повної собівартості формувати невиробничі непрямі витрати; визначено конкретні бази розподілу для кожного виду непрямих витрат.

З поміж проаналізованих праць можна виділити ті, в яких досліджені найпоширеніші проблеми з обліку, контролю і розподілу непрямих витрат в сільському господарстві (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2. – Систематизація наукових праць щодо проблем обліку, контролю і розподілу непрямих витрат в сільському господарстві

Автор	Рік	Пропозиції представлені автором
Томчук О.Ф.	2017	Автор пропонує меодику розподілу та віднесення непрямих витрат на фінансовий результат [8].
Макаренко А.П.	2019	Удосконалено методику ведення обліку біологічних активів рослинництва по рахунках 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», що дозволить вести облік та розподіляти витрати не тільки в розрізі видів виробництва, а й по окремих видах культур [9].
Свиноус І., Гаврик О., Матула Т.	2021	Автором для обліку і аналізу витрат обґрунтовано, застосування саме методу АВС, так як він дозволяє виявити в складі непрямих витрат зв'язок між ресурсами, спожитими при формуванні непрямих витрат, і окремими видами продукції [10].
Тлучкевич Н.В., Нужна О.А., Писаренко Т.М.	2020	Автори пропонують загальновиробничі витрати щомісяця відносити до собівартості певного виду продукції тваринництва розрахунковим методом. «Протягом поточного року розрахункові загальновиробничі витрати щомісяця визначатимуться як добуток їх питомої ваги у загальній сумі виробничих витрат минулого року (за місяцями і видами продукції) та фактичної суми прямих витрат за місяць поточного року» [11].
Тлучкевич Н.В.	2021	Автор пропонує «…здійснювати і щомісячний розподіл невиробничих витрат по видах сільськогосподарської продукції, що сприятиме своєчасному розрахунку повної собівартості продукції, маржинального прибутку та фінансового результату» [12].
Миронова Ю.Ю.	2018	Запропоновано можливі бази розподілу загальновиробничих витрат в рослинництві з використанням коефіцієнту розподілу [13].
Остапенко Т.М.	2013	Запропоновано розширити склад непрямих витрат та накопичувати їх за автономними групами. Розроблено модель формування та розподілу непрямих витрат в сільському господарстві [1].

Джерело: сформовано автором на основі [1; 8-13].

Отже, науковці приділяють увагу таким проблемам як розподіл непрямих витрат за різними базами розподілу та для різних потреб, формування виробничої і повної собівартості продукції, склад непрямих витрат, розподіл витрат допоміжних виробництв.

За рахунок розподілу непрямих витрат можуть формуватися і різні дані про собівартість – база розподілу впливає на величину розподілених непрямих витрат. З цього приводу, Свиноус І. та Гаврик О. стверджують, що в сільському господарстві для управління витратами слід застосовувати АВС-метод, при якому «…в поле зору дослідження потрапляють окремі стадії виробництва, тому цей метод дозволяє виявити в складі непрямих витрат зв'язок між ресурсами, спожитими при формуванні непрямих витрат, і окремими видами продукції;

метод найбільш результативний у тих випадках господарської практики, коли у складі витрат найбільшу питому вагу займають саме непрямі витрати» [10].

При дослідженні процесу формування собівартості в тваринництві Тлучкевич Н.В., Нужна О.А., Писаренко Т.М. пропонують розподіляти всі непрямі витрати за видами продукції щомісяця і формувати «…для потреб управлінського обліку проміжну (розрахунково-фактичну) собівартість, яка складатиметься на основі фактичних прямих витрат і виходу продукції за місяць та розрахункової величини загальновиробничих витрат в поточному місяці та повну собівартість» [11-12]. Такий підхід є відмінним від загальноприйнятої методики розподілу витрат в сільському господарстві, адже розподіляють загальновиробничі витрати в кінці року.

Менше уваги у наукових працях приділяється саме аналізу непрямих витрат, так як аналіз непрямих витрат є складовою аналізу витрат в цілому (додаток А). Разом з тим, в аналізі витрат увагу звертають саме на аналіз виробничих витрат та вплив непрямих витрат на структуру витрат в цілому і собівартості зокрема [14-15], оптимізацію витрат та резерви їх зменшення [15-16]. При удосконаленні методичного забезпечення аналізу витрат виробництва Норд Г.Л. та Фокін О.К. наголошують, що «…аналіз структури витрат виробництва є важливим етапом, який впливає на вибір методу розподілу непрямих витрат виробництва» [14]. Проблеми оптимізації витрат операційної діяльності та максимізації фінансового результату розглядає Томчук О.Ф. Автором для сільськогосподарських підприємств представлено «…узагальнену модель аналізу витрат операційної діяльності за перспективним і ретроспективним напрямами» [15].

Питання обліку і розподілу непрямих витрат, порядку їх включення до собівартості продукції у різних галузях економіки досліджувалися і в дисертаційних роботах (додаток А). При цьому, суто непрямі витрати є предметом дослідження декількох праць (Борович О.В., 2010). Як правило, їх розглядають в цілому з витратами і собівартістю. В дисертаційних працях наукова новизна характеризується удосконаленням собівартості продукції в частині загальновиробничих витрат та інших видів собівартості в частині

невиробничих витрат, складу і класифікації непрямих витрат, відображення процесу формування і розподілу непрямих витрат в первинних і зведених документах, управлінській звітності та на рахунках обліку, а також контролю, аналізу і бюджетування непрямих витрат.

Так, у дисертаційному дослідженні «Облік та аналіз непрямих витрат сільськогосподарських підприємств» Борович О.В. удосконалено облік непрямих витрат процесу постачання «…шляхом введення рахунку 29 «Непрямі витрати процесу постачання», введення нових аналітичних рахунків до рахунків 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»; організацію економічного аналізу непрямих витрат суб'єктів аграрного сектору економіки, що, на відміну від існуючої, будується на трирівневому аналізі таких витрат і комплексному системному підході до вивчення їх впливу на собівартість продукції й одночасному обчисленні системи якісних показників ефективності непрямих витрат. Такий аналіз дає змогу не тільки фіксувати відхилення за непрямими витратами, але й оперативно виявити резерви їх зниження» [6].

Сироїд Н.П. при дослідженні обліку і контролю витрат на забезпечення екологічної якості продукції удосконалено процес калькулювання собівартості саме в частині вибору баз розподілу непрямих витрат на забезпечення екологічної якості продукції за кожним етапом здійснення господарської діяльності, що «…сприяє достовірності та повноті включення витрат на забезпечення екологічної якості продукції до її собівартості. Запропоновано застосовувати нормативно-функціональний метод калькулювання собівартості продукції з врахуванням витрат на якість продукції, що полягає у поетапному розподілі непрямих і накладних витрат та можливості застосування різних баз розподілу для різних груп витрат та їх включення до собівартості продукції на всіх стадіях життєвого циклу такої продукції» [17].

В цілому проблемами удосконаленням витрат і собівартості продукції в частині загальновиробничих витрат займалися у дисертаційних працях:

- Миронова Ю.Ю. «…удосконалено номенклатуру загальновиробничих витрат та обгрунтовано доцільність використання методики взаємного розподілу послуг допоміжних виробництв» [18];

- Тлучкевич Н.В. «…розроблено методику калькулювання собівартості у сільському господарстві, в якій враховано основні етапи технологічних процесів виробництва та розподіл непрямих витрат для періодичного розрахунку собівартості» [19];

- Грищук Г.В. «…удосконалено склад виробничих і загальновиробничих витрат та собівартості в рослинництві, об'єкти їх обліку, групування за центрами виникнення» [20];

- Божко М.В. «…удосконалено оцінку структури витрат через розрахунок запропонованого коефіцієнта структури постійних витрат» [21];

- Волковська Я.В. «…запропоновані нові наукові підходи до управлінського обліку витрат операційної діяльності» [22].

Водночас, все частіше до непрямих витрат відносять нові їх види, наприклад такі, як трансакційні витрати (філософсько-теоретичне визначення - витрати обігу), дослідження яких набуло популяризації останніми роками. Зокрема, обліком, контролем та аналізом трансакційних витрат, а також моделюванням їх облікового процесу займалися у дисертаціях Левіна М.В. [24] та Бонарев В.В. [25].

Як зауважують Тлучкевич Н.В. та Нужна О.А. «…починаючи з 2017 року кількість досліджень з обліку суто витрат значно скоротилася, а тематика досліджень все більше стосується управління витратами в цілому, зокрема і їх управлінському обліку. З 2020 року і на даний час спостерігається зменшення кількості публікацій за такою тематикою. Багато досліджень стосується в цілому системи управління економічними суб'єктами і витрати розглядаюся як об'єкт управління» [25].

Види непрямих витрат визначаються їх складом і порядком віднесення до виробничого процесу або ж до собівартості. Більшість науковців до непрямих витрат відносить лише витрати операційної діяльності [3; 6; 8; 15], тоді як деякі

вважають, що непрямі витрати складаються з усіх витрат, що не є прямими [1; 2; 7; 11; 21]. Тобто, в класі рахунків 9 «Витрати діяльності», непрямими є всі витрати за винятком рахунку 90 «Собівартість реалізації».

Основні види непрямих витрат та порядок їх відображення у собівартості подані на рис. 1.1.

Рисунок 1.1 Класифікація непрямих витрат.

Джерело: сформовано автором на основі власних досліджень.

Отже, непрямі витрати відображають витрати, які не можуть бути прямо віднесені до об’єкта обліку, а також інші невиробничі витрати, пов’язані з господарською діяльністю. Класифікація непрямих витрат залежить від їх складу та методики відображенні в обліку і звітності.

1.2. Нормативне регулювання обліку непрямих витрат

Порядок відображення в обліку і звітності непрямих витрат регулюється чинними правовими актами України: Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [25], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [26], ПКУ [27], НП(С)БО 16 «Витрати» [28], положеннями та інструкціями [29,30,31,32], методичними рекомендаціями [33,34,35] й іншими документами.

Безпосередньо методика обліку непрямих витрат та включення їх до собівартості в сільському господарстві визначена на галузевому рівні методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств [36], методичними рекомендаціями з бухгалтерського обліку біологічних активів [38], методичними рекомендаціями по спец формах [38].

Для усіх економічних суб'єктів Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначені «…основні принципи ведення бухгалтерського обліку і складання звіності; порядок організації та ведення бухгалтерського обліку, докуменообігу» [25]. Так, в обліку і звітності застосовується принцип нарахування «…доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [25].

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначено «…мету, склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів, зміст і форми звітності, поняття витрат» [26]. Непрямі витрати підлягають відображенню у Звіті про фінансові результати «…собівартість реалізованої продукції, витрати діяльності, елементи витрат операційної діяльності» [26].

Порядок визнання витрат в цілях оподаткування визначає ПКУ [27], згідно якого «…при визначенні об'єкта оподаткування, для визнання витрат

застосовується методика визначення собівартості продукції (робіт, послуг) й обліку витрат відповідно до НП(С)БО» [27].

Зауважимо, що до 01.01.2015 року у ПКУ при визначенні собівартості реалізованої продукції витрати поділялися на прямі і непрямі витрати. «Витрати, що враховувалися при визначенні об'єкта оподаткування, поділялися на: витрати операційної діяльності (прямі витрати); інші витрати (непрямі): загальновиробничі витрати; адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати; фінансові витрати; інші витрати звичайної діяльності. Так, до собівартості реалізованої продукції включалися лише прямі витрати і відносилися до інших витрат загальновиробничі витрати» [7]. Починаючи з 2015 року основою для податкового обліку є бухгалтерський облік.

Основним документом, що визначає склад непрямих витрат і регулює їх облік є НП(С)БО 16 «Витрати» [28] (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3. – Характеристика НП(С)БО 16 «Витрати» щодо обліку непрямих витрат

Документ	Характеристика
НП(С)БО 16 «Витрати»	Об'єкт витрат «продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат» [28]. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються «…прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати» [28].

Джерело: побудовано на основі [28].

Склад непрямих витрат згідно НП(С)БО 16 «Витрати» (п. 16-20, 27-29) [28] та їх відображення на рахунках обліку згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [29] та Інструкції щодо його застосування [30] подано в додатку Б.

Відповідно до Плану рахунків [29] та Інструкції про застосування плану рахунків [30] непрямі витрати обліковуються на рахунках класу 9 «Витрати діяльності».

У сільському господарстві всі витрати формуються за центрами відповідальності, об'єктами обліку, планування та калькулювання [31].

У сільському господарстві для формування собівартості продукції (робіт, послуг) використовують Методичні рекомендації №132 [31], якими визначений склад непрямих витрат такий самий, як і згідно НП(С)БО 16 «Витрати» (п. 16-20, 27-29) [28].

Є деякі відмінності в методиці розрахунку собівартості та розподілу загальновиробничих витрат, що зумовлені галузевими особливостями. Зокрема, до складу загальновиробничих витрат ще включаються «…плата за оренду землі і майна виробничого призначення; сума нарахованого (внесеного) фіксованого сільськогосподарського податку. В кінці звітного періоду (року) цю суму розподіляють між об'єктами обліку витрат продукції рослинництва пропорційно до площ сільськогосподарських угідь (ріллі, сіножатей, пасовищ, багаторічних насаджень та перелогів), зайнятих відповідними культурами, а в рибницьких, рибальських та риболовецьких господарствах - відповідно до площ земель водного фонду, які використовуються такими господарствами для розведення, вирощування та вилову риби у внутрішніх водоймах (озерах, ставках та водосховищах)» [31]. Сьогодні сільськогосподарські підприємства є платниками єдиного податку 4 групи (не сплачують фіксований сільськогосподарський податок).

Згідно п. 2.21 Методичних рекомендацій №132 [31], до складу загальновиробничих витрат ще входять окремі види витрат, що стосуються всіх напрямків діяльності господарства, зокрема «…витрати на утримання основних засобів (включаючи орендну плату), які обслуговують виробничі процеси в різних напрямках діяльності господарства; витрати на утримання складів для зберігання виробничих запасів (крім складів для зберігання продукції та витрат на реалізацію); витрат на пожежну охорону; поточні витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією засобів природоохоронного призначення (очисних споруд, уловлювачів, фільтрів тощо); витрати на захоронення екологічно небезпечних відходів; оплата послуг сторонніх організацій щодо приймання, зберігання та знищення екологічно небезпечних відходів та очищення стічних вод; інші види поточних витрат на збереження природи; витрати, пов'язані з

добуванням та використанням природної сировини, в частині відрахувань для покриття витрат на геологічну розвідку та пошуки корисних копалин, на рекультивацію земель; плата за воду, що забирається з водогосподарських систем у межах затверджених лімітів, а також платежі за використання інших природних ресурсів; за викиди і скиди забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище; розміщення відходів та інших видів шкідливого впливу в межах лімітів. Ці витрати розподіляються між основними галузями та об'єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат (без витрат основних матеріалів: кормів, насіння, сировини)» [31].

Для формування виробничих витрат при вирощуванні біологічних активів використовую положення Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку біологічних активів» [32].

Непрямі витрати відображаються в обліку на основі первинних документів згідно Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [31] та зведених регістрах обліку згідно до Методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку [33].

Крім того, в сільськогосподарських підприємствах застосовуються типові спеціалізовані форми первинних документів з обліку виробничих запасів, які визначені Методичними рекомендаціями щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах № 929 [38].

У фінансовій звітності непрямі витрати відображаються згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [26] та Методичних рекомендацій щодо заповнення форм фінансової звітності [35], зокрема:

– загальновиробничі витрати, як складова собівартості частково відображаюся балансі в складі незавершеного виробництва або ж у звіті про фінансові результати у складі собівартості реалізації;

– невиробничі витрати відображаюся у звіті про фінансові результати у розділі 1 «Фінансові результати», елементи операційних витрат наводяться у розділі 3 звіту про фінансові результати [26,35].

При проведенні річної інвентаризації і узгодженні суми витрат сільськогосподарські підприємства використовують Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [32]. Особливості обліку непрямих витрат безпосередньо на підприємстві відображають в обліковій політиці (Наказі про облікову політику), яка формується згідно Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства [34]. Питання правового регулювання обліку непрямих витрат розглянуті автором у праці [39].

1.3. Огляд методик аналізу непрямих витрат

Опрацювання навчально-методичної літератури з економічного аналізу, аналізу господарської діяльності [40-46], а також наукових публікацій [7; 14-16; 47-50] показало що окремої методики аналізу саме для непрямих витрат не розроблено. Тому, оскільки непрямі витрати відносяться до операційних витрат, адаптуємо методику аналізу витрат загалом і витрат операційної діяльності зокрема для аналізу непрямих витрат з урахуванням їх особливостей. Для початку визначимось із метою аналізу непрямих витрат.

Єгорова О.В., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник Ю.М. вважають, що «мета аналізу витрат на виробництво та собівартості продукції – формування оптимальної величини собівартості продукції, її складових та пошук резервів зниження собівартості одиниці продукції» [46].

Як стверджують Московчук А.Т. і Писаренко Т.М., «мета аналізу витрат виробництва та собівартості продукції полягає в комплексній оцінці досягнутих результатів оптимізації витрат, а також в інформаційному забезпеченні прийняття обґрунтованих управлінських рішень» [16]. На нашу думку, такої мети прагнуть досягнути і при аналізі непрямих витрат як складової загальних витрат виробництва.

Отже, погоджуючись із вищезазначеним і розділяючи погляди Л. Волинець, зазначимо: аналіз непрямих витрат «проводиться з метою визначення обґрунтованості понесених витрат та оцінки впливу окремих факторів на їх

величину. Результати аналізу дають змогу виявити резерви зниження витрат підприємства та причини перевитрат, а також визначити базу для планування витрат» [47].

Визначимо основні завдання аналізу витрат підприємства. Єгорова О.В., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник Ю.М. визначають такий їх перелік:

– «оцінка загальної суми витрат, їх окремих видів за аналізований період та змін порівняно з попереднім періодом (горизонтальний аналіз);

– дослідження структури витрат та собівартості продукції (вертикальний або структурний аналіз);

– аналіз дотримання планів за показниками витрат і собівартості, факторний аналіз відхилень

– виявлення можливостей зниження собівартості одиниці продукції; оптимізації витрат;

– оцінка ефективності витрат підприємства» [46].

На нашу думку, сформульований вище перелік завдань аналізу витрат швидше є переліком етапів проведення аналізу витрат, що буде розглядатись нижче. Більш ґрунтовний підхід до визначення основних завдань аналізу непрямих витрат виявлено нами в дисертаційних дослідженнях.

Так, основні завдання аналізу непрямих витрат сформульовано в авторефераті дисертації Борович О.В.:

– «надання інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень;

– вивчення інформації про непрямі витрати за рівнями управління та різними структурними підрозділами одного рівня з метою оперативного контролю таких витрат та оцінки результатів діяльності як підприємства в цілому, так і центрів відповідальності, зокрема;

– зменшення нераціонального використання ресурсів та непродуктивних витрат;

– пошук внутрішньовиробничих резервів зменшення непрямих витрат з метою перспективного їх планування» [6].

Автор також акцентує увагу на тому, що «аналітичні показники, одержані у процесі аналізу непрямих витрат, повинні бути дієвими» [6]. Продовжуючи висловлену думку, зазначимо, що перелік показників аналізу непрямих витрат має відповідати тим завданням, які перелічено вище.

Об'єктами аналізу непрямих витрат власне є саме непрямі витрати в розрізі їх складових. Борович О.В. подає уточнений склад об'єктів аналізу непрямих витрат:

– «витрати на транспортування та зберігання цінностей;

– бригадні, фермські, цехові та галузеві загальновиробничі витрати;

– адмінуправлінські та загальногосподарські витрати;

– витрати на утримання техніки та комбайнів, зокрема;

– маркетингові витрати, внутрішньогосподарські витрати на збут, витрати координації операцій» [6].

Джерелом інформації для проведення аналізу непрямих витрат є фінансова звітність підприємства, зокрема, форма 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», на сільськогосподарських підприємствах форма державного статистичного спостереження №2-ферм (річна) «Звіт про витрати на виробництво продукції (товарів, послуг)», калькуляції окремих видів продукції.

Розглянемо підходи вчених до визначення етапів проведення аналізу витрат загалом і непрямих витрат зокрема.

Зокрема, Московчук А.Т. і Писаренко Т.М., досліджуючи питання використання аналітичної оцінки для оптимізації витрат і собівартості продукції, пропонують проводити аналіз непрямих витрат у декілька етапів:

– «на першому етапі вивчають динаміку загальної суми непрямих витрат, їх складу та структури, визначають відхилення значень цих показників у звітному періоді порівняно з попереднім (базовим) періодом або кошторисом;

– наступний етап аналізу передбачає дослідження причин, що зумовили абсолютне та відносне відхилення непрямих витрат на підприємстві загалом і за кожною статтею витрат;

– на заключному етапі аналізу здійснюють підрахунок резервів можливого скорочення непрямих витрат і розробляють заходи щодо використання цих резервів як однієї з передумов зниження виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), загальної суми витрат виробництва» [16].

Волинець Л. досліджує питання «методики проведення аналізу операційних витрат підприємства з метою їх оптимізації, що, у підсумку, призведе до максимізації прибутку і підвищення на цій основі рівня рентабельності» [47]. Науковиця пропонує проводити аналіз операційних витрат в певній послідовності з урахуванням управлінського аспекту, на основі чого ми виділили такі етапи проведення аналізу непрямих витрат:

– аналіз динаміки непрямих витрат;

– аналіз структури непрямих витрат;

– аналіз ефективності непрямих витрат;

– факторний аналіз непрямих витрат.

Погоджуючись із Л. Волинець, зазначимо, що в цілому, «аналіз витрат передбачає порівняння фактичних і прогнозованих показників у звітному періоді, фактичних – за низку звітних періодів, визначення факторів, що впливають на рівень показника та міри їх впливу. Аналіз динаміки витрат надає можливість виявити тенденції зміни витрат, розробити заходи для їх оптимізації та недопущення зайвих витрат і втрат на виробництві» [47].

Таким чином, аналіз динаміки непрямих витрат дозволяє виявити вплив зміни складових цих витрат на їх загальну суму і зробити висновки про позитивні чи негативні зміни, що є підґрунтям для прийняття виважених управлінських рішень в напрямку мінімізації витрат.

В свою чергу, Волинець Л. зазначає: «дослідження складу і структури витрат підприємства необхідно проводити для того, щоб виявити ті витрати, які мають найбільшу питому вагу, а отже й спричиняють найбільший вплив на динаміку витрат та щоб вивчити причини зміни витрат і визначити шляхи їх зниження» [47].

Тобто, аналізуючи структуру непрямих витрат, аналітик встановлює ті складові, які мають найбільший вплив на зміну загальної суми таких витрат через значну частку у структурі, і на дослідженні яких слід зосередити найбільшу увагу.

Узагальнюючи підходи науковців до визначення етапів проведення аналізу непрямих витрат, зазначимо, що незважаючи на те, що Волинець Л. виділяє таких етапів чотири, а Московчук А.Т. і Писаренко Т.М. – три, фактично вчені мають спільний підхід до переліку напрямків аналізу і по-різному їх групують.

Важливими показниками при проведенні аналізу витрат загалом і непрямих витрат зокрема є показники ефективності понесення таких витрат.

На думку Волинець Л., «важливим аспектом аналізу витрат підприємства є оцінка ефективності формування витрат, яка характеризується співвідношенням прибутку та витрат, понесених для його отримання, тобто рентабельністю або оберненням показником – періодом окупності витрат» [47].

На основі системи показників ефективності витрат операційної діяльності, згрупованої та запропонованої Волинець Л, нами сформовано таку систему показників для аналізу ефективності непрямих витрат (рис. 1.2).

В цій системі нами розширено перелік показників ефективності витрат такими показниками: рентабельність і коефіцієнт окупності для загальновиробничих витрат, інших операційних витрат, фінансових витрат, інших витрат і непрямих витрат загалом.

Розглянемо порядок розрахунку та економічний зміст названих показників. Зазначимо, що напрямок позитивних змін показника рентабельності відповідного виду витрат – збільшення, а коефіцієнта окупності відповідного виду витрат – зменшення.

Зокрема, рентабельність транспортно-заготівельних витрат – це відношення прибутку (прибутку від операційної діяльності або чистого прибутку) до суми транспортно-заготівельних витрат. Економічний зміст показника в тому, що він характеризує суму відповідного виду прибутку на 1 гривню транспортно-заготівельних витрат.

Порядок розрахунку на основі прибутку від операційної діяльності	Показник	Порядок розрахунку на основі чистого прибутку
ПОД / АВ	Рентабельність адміністративних витрат	ЧП / АВ
АВ / ПОД	Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	АВ / ЧП
ПОД / ВЗб	Рентабельність витрат на збут	ЧП / ВЗб
ВЗб / ПОД	Коефіцієнт окупності витрат на збут	ВЗб / ЧП
ПОД / ЗВВ	*Рентабельність загальновиробничих витрат**	*ЧП / ЗВВ*
ЗВВ / ПОД	*Коефіцієнт окупності загальновиробничих витрат**	*ЗВВ / ЧП*
ПОД / ІОВ	*Рентабельність інших операційних витрат**	*ЧП / ІОВ*
ІОВ / ПОД	*Коефіцієнт окупності інших операційних витрат**	*ІОВ / ЧП*
ПОД / ФВ	*Рентабельність фінансових витрат**	*ЧП / ФВ*
ФВ / ПОД	*Коефіцієнт окупності фінансових витрат**	*ФВ / ЧП*
ПОД / ІВ	*Рентабельність інших витрат**	*ЧП / ІВ*
ІВ / ПОД	*Коефіцієнт окупності інших витрат**	*ІВ / ЧП*
ПОД / НВ	*Рентабельність непрямих витрат**	*ЧП / НВ*
НВ / ПОД	*Коефіцієнт окупності непрямих витрат**	*НВ / ЧП*

Рисунок 1.2 Показники ефективності непрямих витрат

Джерело: складено автором на основі [47].
** доповнено автором.*
Умовні позначення:
ПОД – прибуток від операційної діяльності;
ЧП – чистий прибуток;
АВ – адміністративні витрати;
ВЗб – витрати на збут;
ЗВВ – загальновиробничі витрати;
ІОВ – інші операційні витрати;
ФВ – фінансові витрати;
ІВ – інші витрати;
НВ – непрямі витрати.

Коефіцієнт окупності транспортно-заготівельних витрат – показник, обернений до рентабельності транспортно-заготівельних витрат, який показує,

за який період часу (в роках) транспортно-заготівельні витрати окупляться за рахунок відповідного виду прибутку.

Відповідно, рентабельність загальновиробничих витрат – це відношення прибутку (прибутку від операційної діяльності або чистого прибутку) до суми загальновиробничих витрат. Економічний зміст показника в тому, що він характеризує суму відповідного виду прибутку на 1 гривню загальновиробничих витрат.

Коефіцієнт окупності загальновиробничих витрат – показник, обернений до рентабельності загальновиробничих витрат, який показує, за який період часу (в роках) загальновиробничі витрати окупляться за рахунок відповідного виду прибутку.

Рентабельність непрямих витрат – це відношення прибутку (прибутку від операційної діяльності або чистого прибутку) до суми непрямих витрат. Економічний зміст показника в тому, що він характеризує суму відповідного виду прибутку на 1 гривню непрямих витрат.

Коефіцієнт окупності непрямих витрат – показник, обернений до рентабельності непрямих витрат, який показує, за який період часу (в роках) непрямі витрати окупляться за рахунок відповідного виду прибутку.

Завершальним етапом аналізу непрямих витрат є факторний аналіз, який «дає можливість прийняти обґрунтовані управлінські рішення щодо шляхів підвищення кінцевих результатів роботи підприємства» [47].

Єгорова О.В., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник Ю.М. визначають етапи проведення факторного аналізу витрат:

а) «визначення факторів, що впливають на витрати;

б) побудова факторної системи, створення факторної моделі;

в) розрахунок розміру впливу факторів;

г) формулювання висновків та рекомендацій щодо оптимізації витрат» [46].

Додатково на основі завдань факторного аналізу витрат операційної діяльності визначимо основні завдання факторного аналізу непрямих витрат:

– відбір факторів, які мають вплив на непрямі витрати;

– класифікацій та систематизація факторів впливу з поділом їх на фактори прямого впливу і фактори оберненого впливу;

– визначення аналітичної форми залежності між факторами і результативним показником;

– побудова моделі для дослідження зв’язку між факторами і результативним показником;

– визначення впливу кожного фактора на результативний показник та інтерпретація отриманих результатів;

– визначення резервів на основі факторного аналізу.

Узагальнюючи вищевикладене, перелічимо основні етапи факторного аналізу непрямих витрат: визначення факторів впливу на непрямі витрати; побудова моделі для проведення факторного аналізу непрямих витрат; обчислення міри впливу факторів на результативний показник; узагальнення результатів аналізу з метою мінімізації непрямих витрат.

На важливості факторного аналізу для прийняття виважених управлінських рішень наголошує також Борович О.В. Автором з метою «обчислення впливу різних груп непрямих витрат на собівартість продукції як підприємства в цілому, так і відповідних структурних підрозділів, запропоновано застосовувати відомий спосіб ланцюгових підстановок, суть якого полягає в послідовній заміні планової величини кожного фактору на фактичну» [6].

Автори дисертацій поглиблюють знання про досліджувані поняття і розробляють напрямки вдосконалення теорії, методики, практики об’єкта дослідження. Зокрема, Борович О.В. вказує, що «існуюча методика аналізу непрямих витрат не дозволяє обчислити вплив загальновиробничих, адміністративних та збутових витрат на собівартість продукції» [6] і пропонує запровадити у практику використання на сільськогосподарських підприємствах таких показників, щоб усунути зазначені недоліки: «сума й питома вага окремо загальновиробничих, адміністративних і збутових витрат у собівартості продукції та у чистому доході відповідної галузі та структурного підрозділу» [6].

Таким чином, нами визначено основні методичні аспекти аналізу непрямих витрат, сформовані на основі опрацювання методичної та наукової літератури. В своїх висновках стосовно мети, завдань, об’єктів аналізу непрямих витрат, а також етапів його проведення ми використовували існуючі методики, а у випадку їх відсутності керувались методичними розробками для витрат загалом і для операційних витрат зокрема. Також розглянуто напрямки вдосконалення методики аналізу непрямих витрат в дисертаційних дослідженнях, спрямовані на усунення виявлених недоліків щодо складнощів визначення впливу на собівартість таких видів витрат, як загальновиробничі, адміністративні витрати та витрати на збут.

Висновки до розділу 1

1. Непрямі витрати відображають усі витрати господарської діяльності, в тому числі і частково виробничі. Методика їх обліку впливає на економічну суть та класифікацію непрямих витрат. Актуальними на сьогодні є дослідження проблемних питань обліку і розподілу непрямих витрат та управління витратами в цілому. У всіх підходах до трактування даного поняття зауважують на тому, що основою при віднесенні до непрямих витрат є саме об’єкт їх обліку, а також що дані витрати обов’язково підлягають розподілу. Класифікація непрямих витрат залежить від їх складу та методики відображення в обліку і звітності.

2. Правове забезпечення обліку і розподілу непрямих витрат характеризується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 16 «Витрати», інструкціями і методичними рекомендаціями, положеннями та іншими. Відповідно до галузевих особливостей методика обліку непрямих витрат та включення їх до собівартості визначена Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції

(робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств та Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів.

3. Проведено оцінку діючих методик аналізу витрат загалом і витрат операційної діяльності зокрема, а також розглянуто методичні аспекти аналізу непрямих витрат. Визначено мету, основні завдання, об’єкти та основні етапи проведення аналізу непрямих витрат, а також основні етапи проведення факторного аналізу для визначення чинників та міри їх впливу на непрямі витрати чи показники їх ефективності.

РОЗДІЛ 2
ОБЛІК І АНАЛІЗ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

2.1. Статистична оцінка діяльності сільськогосподарських підприємств України в галузі тваринництва

Однією з важливих галузей сільського господарства є тваринництво, яке займається розведенням та використанням сільськогосподарських тварин. Основні завдання підприємств тваринництва – забезпечення населення харчовими продуктами, постачання сировини для легкої, харчової та фармацевтичної промисловості тощо.

Згідно КВЕД підприємства тваринництва мають код 01.4 і поділяються за такими напрямками: розведення великої рогатої худоби молочних порід (01.41), розведення іншої великої рогатої худоби та буйволів (01.42), розведення коней тв інших тварин родини конячих (01.43), розведення верблюдів та інших тварин родини верблюдячих (01.44), розведення овець і кіз (01.45), розведення свиней (01.46), розведення свійської птиці (01.47), розведення інших тварин (01.49).

Розведенням та використанням великої рогатої худоби займаються підприємства скотарства, які постачають харчові продукти тваринного походження (молоко, м’ясо, масло, сир), а також шкіру, органічні добрива і робочу тяглову силу.

Розглянемо стан тваринництва та діяльність підприємств з розведення великої рогатої худоби молочних порід в динаміці за даними Державної служби статистики України. У таблиці 2.1 наведено дані про кількість голів великої рогатої худоби та виробництва м’яса та молока за період 1990-2023 роки.

За результатами розрахунків, кількість сільськогосподарських тварин на 1 січня у 2023 році зменшилась, а саме великої рогатої худоби на 22887,9 тис. голів або на 90,8% (у 10,9 разів).

Таблиця 2.1. – Аналіз даних по тваринництву в Україні за 1990-2022 роки

Рік	Кількість сільськогосподарських тварин на 1 січня, тис голів		Виробництво видів продукції	
	велика рогата худоба	у т.ч. корови	м'ясо (у забійній вазі), тис. т.	молоко, тис. т
1990	25194,8	8527,6	4357,8	24508,3
1991	24623,4	8378,2	4029,1	22408,6
1992	23727,6	8262,6	3400,9	19113,7
1993	22456,8	8057,2	2814,5	18376,5
1994	21607,3	8077,7	2677,4	18137,5
1995	19624,3	7818,3	2293,7	17274,3
1996	17557,3	7531,3	2112,7	15821,2
1997	15313,2	6971,9	1874,9	13767,6
1998	12758,5	6264,8	1706,4	13752,7
1999	11721,6	5840,8	1695,3	13362,2
2000	10626,5	5431,0	1662,8	12657,9
2001	9423,7	4958,3	1517,4	13444,2
2002	9421,1	4918,1	1647,9	14142,4
2003	9108,4	4715,6	1724,7	13661,4
2004	7712,1	4283,5	1599,6	13709,5
2005	6902,9	3926,0	1597,0	13714,4
2006	6514,1	3635,1	1723,2	13286,9
2007	6175,4	3346,7	1911,7	12262,1
2008	5490,9	3095,9	1905,9	11761,3
2009	5079,0	2856,3	1917,4	11609,6
2010	4826,7	2736,5	2059,0	11248,5
2011	4494,4	2631,2	2143,8	11086,0
2012	4425,8	2582,2	2209,6	11377,6
2013	4645,9	2554,3	2389,4	11488,2
2014	4534,0	2508,8	2359,6	11132,8
2015	3884,0	2262,7	2322,6	10615,4
2016	3750,3	2166,6	2323,6	10381,5
2017	3682,3	2108,9	2318,2	10280,5
2018	3530,8	2017,8	2354,9	10064,0
2019	3332,9	1919,4	2492,4	9663,2
2020	3092,0	1788,5	2477,5	9263,6
2021	2874,0	1673,0	2438,3	8713,9
2022	2644,0	1544,0	2206,7	7767,7
2023	2307,1	1352,8	*н/д*	*н/д*
Абс. приріст, +/-	-22887,7	-7174,8	-2151,1	-16740,6
Відн. приріст, %	-90,8	-84,1	-49,4	-68,3

Джерело: розрахунки автора за даними [52].

Дані за 2014-2021 рр. наведено без урахування тимчасово окупованої території Автономної Республіки Крим, м. Севастополя та частини тимчасово окупованих територій у Донецькій та Луганській областях, на 01 січня 2023 року та за 2022р. − без урахування тимчасово окупованих російською федерацією територій та частини територій, на яких ведуться (велися) бойові дії.

Кількість корів за цей же період зменшилась на 7174,8 тис. голів або на 84,1% (у 6,3 рази).

Значне зменшення також спостерігається в обсягах виробництва м’яса у забійній вазі (на 2151,1 тис. т або на 49,4%, або у 2,0 рази) і молока (на 16740,6 тис. т або на 68,3%, або у 3,2 рази).

Таким чином, нами встановлено негативну динаміку щодо значного зменшення за показниками кількості сільськогосподарських тварин, а саме голів великої рогатої худоби і в тому числі корів, а також виробництва м’яса (у забійній вазі) і молока в натуральних одиницях.

Динаміку виробництва окремих видів продукції тваринництва в Україні, а саме м’яса у забійній вазі і молока, за період 1990-2022 роки наведено на рис. 2.1.

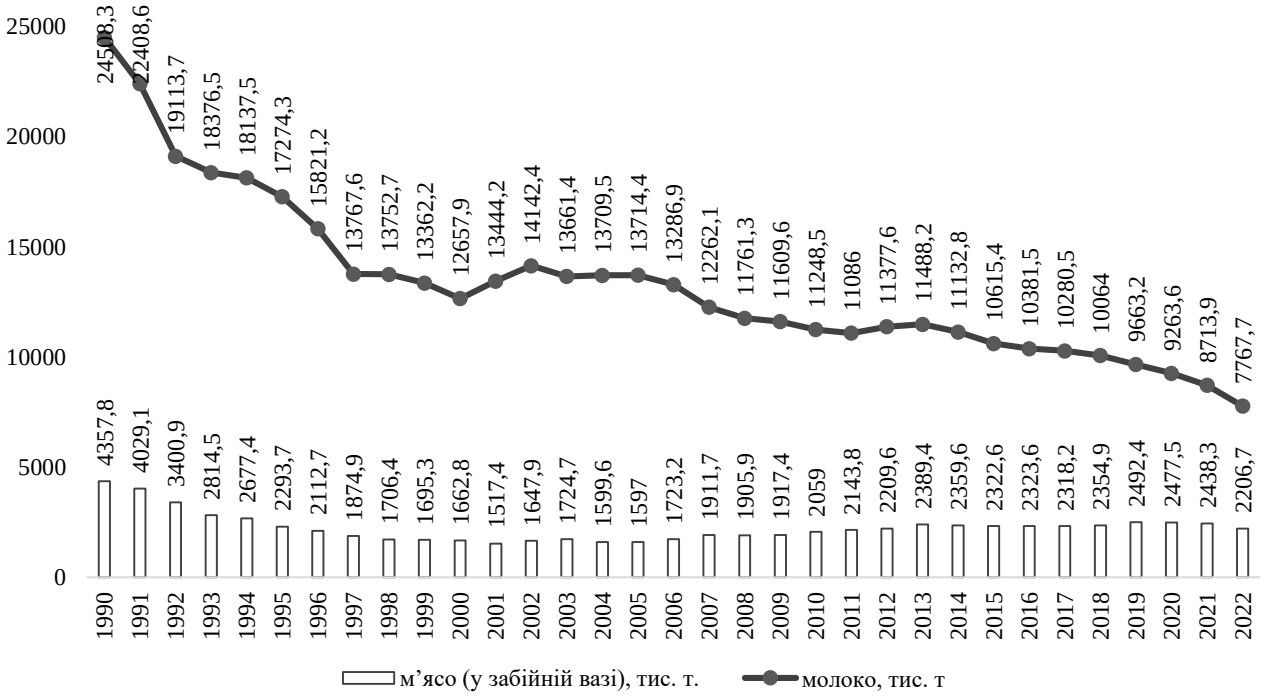

Рисунок 2.1 Виробництво окремих видів продукції тваринництва в Україні за 1990-2022 роки, тис. т

Джерело: складено автором на основі [52].

Порівняємо показники по Україні та по Волинській області за кількістю великої рогатої худоби за 2022-2023 роки станом на 1 січня (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2. – Аналіз динаміки кількості голів великої рогатої худоби в Україні та у Волинській області за 2022-2023 роки (станом на 1 січня), тис. голів

Показник	Господарства всіх категорій			Підприємства			Господарства населення		
	2022	2023	2023 у % до 2022	2022	2023	2023 у % до 2022	2022	2023	2023 у % до 2022
Велика рогата худоба									
Україна	2644,0	2307,1	87,3	1003,4	942,1	93,9	1640,6	1365,0	83,2
Волинська область	102,5	100,3	97,9	42,8	44,6	104,2	59,7	55,7	93,3
Питома вага Волинської області, %	3,9	4,3	х	4,3	4,7	х	3,6	4,1	х
Корови									
Україна	1544	1352,8	87,6	424,6	394,2	92,8	1119,4	958,6	85,6
Волинська область	69,9	66,9	95,7	18,4	18,3	99,5	51,5	48,6	94,4
Питома вага Волинської області, %	4,5	4,9	х	4,3	4,6	х	4,6	5,1	х

Джерело: розрахунки автора за даними [53].

Дані наведено без урахування тимчасово окупованих російською федерацією територій та частини територій, на яких ведуться (велися) бойові дії.

За результатами розрахунків, кількість голів великої рогатої худоби у господарствах всіх категорій у 2023 році порівняно з 2022 роком зменшилась як по Україні (на 336,9 тис. голів або на 13,7%), так і по Волинській області (на 2,2 тис. голів або на 2,1%). На підприємствах загалом по Україні кількість голів великої рогатої худоби за цей же період зменшилась (на 61,3 тис. голів або на 6,1%), в той час у Волинській області спостерігається збільшення показника на 1,8 тис. голів або на 4,2%). Кількість голів великої рогатої худоби у господарствах населення у 2023 році порівняно з 2022 роком зменшилась як по Україні (на 275,6 тис. голів або на 16,8%), так і по Волинській області (на 4,0 тис. голів або на 6,7%).

Відзначимо, що питома вага Волинської області за кількістю голів великої рогатої худоби у 2023 році порівняно з 2022 роком збільшилась: з 3,9% до 4,3% (на 0,5 відсоткових пункти) у господарствах всіх категорій, з 4,3% до 4,7% (на 0,4 відсоткових пункти) на підприємствах, з 3,6% до 4,1% (на 0,5 відсоткових

пункти) у господарствах населення. Це свідчить про те, що динаміка за показником кількості голів великої рогатої худоби у Волинській області є кращою порівняно з країною загалом.

За результатами розрахунків, кількість голів корів у господарствах всіх категорій у 2023 році порівняно з 2022 роком зменшилась як по Україні (на 191,2 тис. голів або на 12,4%), так і по Волинській області (на 3,0 тис. голів або на 4,3%). На підприємствах загалом кількість голів корів за цей же період зменшилась по Україні (на 30,4 тис. голів або на 7,2%) і по Волинській області (на 0,1 тис. голів або на 0,5%). Кількість голів корів у господарствах населення у 2023 році порівняно з 2022 роком зменшилась як по Україні (на 160,8 тис. голів або на 14,4%), так і по Волинській області (на 2,9 тис. голів або на 5,6%).

Питома вага Волинської області за кількістю голів корів у 2023 році порівняно з 2022 роком збільшилась: з 4,5% до 4,9% (на 0,4 відсоткових пункти) у господарствах всіх категорій, з 4,3% до 4,6% (на 0,3 відсоткових пункти) на підприємствах, з 4,6% до 5,1% (на 0,5 відсоткових пункти) у господарствах населення. Це свідчить про те, що динаміка за показником кількості голів корів у Волинській області є кращою порівняно з країною загалом.

Порівняємо показники виробництва продукції тваринництва по Україні та по Волинській області за 2021-2022 роки (таблиця 2.3).

За результатами розрахунків, жива маса вирощування сільськогосподарських тварин у господарствах всіх категорій у 2022 році порівняно з 2021 роком зменшилась як по Україні (на 375,0 тис. т або на 11,3%), так і по Волинській області (на 16,6 тис. т або на 11,0%). На підприємствах жива маса вирощування сільськогосподарських тварин за цей же період зменшилась як загалом по Україні (на 176,9 тис. т або на 6,5%), так і по Волинській області (на 14,6 тис. т або на 13,5%). Жива маса вирощування сільськогосподарських тварин з у господарствах населення у 2022 році порівняно з 2021 роком зменшилась як по Україні (на 198,1 тис. т або на 20,4%), так і по Волинській області (на 2,0 тис. т або на 4,8%).

Таблиця 2.3. – Аналіз показників виробництва продукції тваринництва в Україні та Волинській області за 2021-2022 роки, тис. т

Показник	Господарства всіх категорій			Підприємства			Господарства населення		
	2021	2022	2022 у % до 2021	2021	2022	2022 у % до 2021	2021	2022	2022 у % до 2021
Жива маса вирощування сільськогосподарських тварин									
Україна	3329,8	2954,8	88,7	2359,3	2182,4	92,5	970,5	772,4	79,6
Волинська область	150,2	133,6	89,0	108,5	93,9	86,5	41,7	39,7	95,2
Питома вага Волинської області, %	4,51	4,52	х	4,60	4,30	х	4,30	5,14	х
Жива маса сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій									
Україна	3391,2	3059,1	90,2	2318,5	2166,0	93,4	1072,7	893,1	83,3
Волинська область	157,4	140,8	89,5	107,6	96,0	89,2	49,5	44,8	90,0
Питома вага Волинської області, %	4,64	4,60	х	4,64	4,43	х	4,61	5,02	х
Забійна маса сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій									
Україна	2438,3	2206,7	90,5	1720,4	1608,1	93,5	717,9	598,6	83,4
Волинська область	116,5	108,3	93,0	82,4	77,1	93,6	34,1	31,2	91,5
Питома вага Волинської області, %	4,78	4,91	х	4,79	4,79	х	4,75	5,21	х
Обсяг виробництва (валовий надій) молока									
Україна	8713,9	7767,7	89,1	2767,7	2644,2	95,5	5946,2	5123,5	86,2
Волинська область	338,0	323,5	95,7	101,5	111,1	109,5	236,5	212,4	89,8
Питома вага Волинської області, %	3,88	4,16	х	3,67	4,20	х	3,98	4,15	х

Джерело: розрахунки автора за даними [54].

Дані наведено без урахування тимчасово окупованих російською федерацією територій та частини територій, на яких ведуться (велися) бойові дії.

Питома вага Волинської області за живою масою вирощування сільськогосподарських тварин у 2022 році порівняно з 2021 роком збільшилась з 4,51% до 4,52% (на 0,01 відсоткових пункти) у господарствах всіх категорій, з 4,30% до 5,14% (на 0,84 відсоткових пункти) у господарствах населення. Водночас на підприємствах спостерігається зменшення питомої ваги Волинської

області за живою масою вирощування сільськогосподарських тварин з 4,60% до 4,30% (на 0,30 відсоткових пункти) за цей період.

Жива маса сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій, у господарствах всіх категорій у 2022 році порівняно з 2021 роком зменшилась як по Україні (на 332,1 тис. т або на 9,8%), так і по Волинській області (на 16,6 тис. т або на 10,5%). На підприємствах жива маса сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій, за цей же період зменшилась як загалом по Україні (на 152,5 тис. т або на 6,6%), так і по Волинській області (на 11,6 тис. т або на 10,8%). Жива маса сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій, у господарствах населення у 2022 році порівняно з 2021 роком зменшилась як по Україні (на 179,6 тис. т або на 16,7%), так і по Волинській області (на 4,7 тис. т або на 10,0%).

Питома вага Волинської області за живою масою сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій, у 2022 році порівняно з 2021 роком зменшилась з 4,64% до 4,60% (на 0,04 відсоткових пункти) у господарствах всіх категорій, з 4,64% до 4,43% (на 0,21 відсоткових пункти) на підприємствах. Водночас у господарствах населення спостерігається збільшення питомої ваги Волинської області за живою масою сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій, з 4,61% до 5,02% (на 0,41 відсоткових пункти) за цей період.

Забійна маса сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій, у господарствах всіх категорій у 2022 році порівняно з 2021 роком зменшилась як по Україні (на 231,6 тис. т або на 9,5%), так і по Волинській області (на 8,2 тис. т або на 7,0%). На підприємствах забійна маса сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій, за цей же період зменшилась як загалом по Україні (на 112,3 тис. т або на 6,5%), так і по Волинській області (на 5,3 тис. т або на 6,4%). Забійна маса сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій, у господарствах населення у 2022 році порівняно з 2021 роком зменшилась як по Україні (на 119,3 тис. т або на 16,6%), так і по Волинській області (на 2,9 тис. т або на 8,5%).

Питома вага Волинської області за забійною масою сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій, у 2022 році порівняно з 2021 роком збільшилась з

4,78% до 4,91% (на 0,13 відсоткових пункти) у господарствах всіх категорій, з 4,75% до 5,21% (на 0,46 відсоткових пункти) у господарствах населення. Водночас на підприємствах за цей період спостерігається сталий показник питомої ваги Волинської області за забійною масою сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій, який становить 4,79%.

Обсяг виробництва (валовий надій) молока у господарствах всіх категорій у 2022 році порівняно з 2021 роком зменшився як по Україні (на 946,2 тис. т або на 10,9%), так і по Волинській області (на 14,5 тис. т або на 4,3%). На підприємствах обсяг виробництва (валовий надій) молока за цей же період по Україні зменшився (на 123,5 тис. т або на 4,5%), в той час як по Волинській області спостерігається зростання (на 9,6 тис. т або на 11,1%). Обсяг виробництва (валовий надій) молока у господарствах населення у 2022 році порівняно з 2021 роком зменшилась як по Україні (на 822,7 тис. т або на 13,8%), так і по Волинській області (на 24,1 тис. т або на 10,2%).

Питома вага Волинської області за обсягом виробництва (валовим надоєм) молока у 2022 році порівняно з 2021 роком збільшилась з 3,88% до 4,16% (на 0,28 відсоткових пункти) у господарствах всіх категорій, з 3,67% до 4,20% (на 0,53 відсоткових пункти) на підприємствах і з 3,98% до 4,15% (на 0,17 відсоткових пункти) у господарствах населення.

Таким чином, нами проведено статистичну оцінку стану тваринництва в Україні за період 1990-2022 роки за такими показниками: кількість сільськогосподарських тварин, а саме голів великої рогатої худоби та корів, виробництво м’яса (у забійній вазі) і молока. Аналіз показав значне зниження за період дослідження кількості голів великої рогатої худоби (в 10,9 рази) і в тому числі голів корів (у 6,3 рази). Також зафіксовано значне зменшення обсягів виробництва м’яса (у забійній вазі) (у 2,0 рази) і молока (у 3,2 рази).

Аналіз обсягів виробництва продукції тваринництва в Україні та у Волинській області за 2021-2022 роки також показав їх зменшення за незначними винятками. Хоча відзначимо, що по Волинській області темпи зниження обсягів виробництва м’яса і молока є нижчими порівняно з показниками по Україні.

2.2. Облік непрямих витрат

Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах ведуть згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [25] та затвердженої облікової політики, яка є індивідуально для кожного підприємства.

Облікова політика досліджуваних підприємств відображається у Наказі про організацію обліку і облікову політику, який формується згідно Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства [34].

Бухгалтерський облік ведуть у бухгалтерії. На досліджуваному нами сільськогосподарському підприємстві ТОВ «Старий Порицьк» до складу бухгалтерії входять п’ять бухгалтерів (таблиця 2.4). Посадові обов’язки працівників бухгалтерії затверджені у посадових інструкціях ТОВ «Старий Порицьк».

Таблиця 2.4. – Структура бухгалтерії та обов’язки бухгалтерів ТОВ «Старий Порицьк»

Посада	Обов’язки	Форми звітності, які складає	Рахунки, які веде
1	2	3	4
Головний бухгалтер	Організація бухгалтерського обліку. контролю та звітності. Контроль розрахунків з бюджетом, з дебіторами й кредиторами. Облік капіталу. доходів, витрат і фінансових результатів	Фінансова і податкова звітність	Рахунки 4, 7 і 9 класів, 64
Бухгалтер з обліку виробництва готової продукції	Облік виробництва, готової продукції, облік розрахунків з постачальниками. Ведення аналітичного обліку виробництва і готової продукції	№ 50-сг (річна) «Звіт про основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств»	21, 23, 27, 63, 90, 91
Бухгалтер з обліку необоротних активів та розрахунків з покупцями	Облік необоротних активів, поточних зобов’язань, розрахунків з покупцями, грошових коштів	Статистична звітність	Рахунки 1, 3, 6 класів

Продовження таблиці 2.4

1	2	3	4
Бухгалтер з обліку заробітної плати	Облік нарахування і виплати заробітної плати, облік довгострокових зобов'язань	Об'єднана звітність з ПДФО,ЄСВ та ВС	Рахунки 5 класу, 66, 65, 64, 91, 92, 93
Бухгалтер з обліку запасів	Облік руху запасів, списання у виробництво, контроль запасів	-	20, 22, 25, 26

Джерело: побудовано за даними підприємства.

Бухгалтерський облік на ТОВ «Старий Порицьк» ведеться у автоматизованій формі із застосуванням програмного продукту «1С Бухгалтерія» (версія 8). Для подання податкової і статистичної звітності застосовують програмний продукт «M.E.Doc».

Для забезпечення достовірності даних обліку і звітності досліджувані підприємства перед формуванням річної звітності проводять інвентаризацію активів і зобов'язань відповідно до Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [32]. Так, в обліковій політиці ТОВ «Старий Порицьк» передбачено проведення інвентаризації для:

– запасів – не рідше 1 разу в квартал;

– основних засобів та нематеріальних активів – 1 раз на рік.

ТОВ «Старий Порицьк» перебуває на спрощеній системі оподаткування – платник єдиного податку четвертої групи.

На ТОВ «Старий Порицьк» складають усі форми фінансової звітності згідно положень НП(С)БО України. Крім того, складають податкову і статистичну звітність та не складають внутрішню звітність.

– Непрямі витрати виникають в процесі вирощування біологічних активів (загальновиробничі витрати) та в процесі господарської діяльності в цілому (невиробничі витрати). Діючий Наказ про облікову політику ТОВ «Старий Порицьк» містить лише загальні відомості щодо обліку витрат (таблиця 2.5), а саме:

– облік ведуть згідно НП(С)БО 16 «Витрати»;

– калькулювання виробничої собівартості здійснюють за об’єктами обліку витрат;

– склад статей собівартості наводиться в додатку до облікової політики.

Таблиця 2.5. – Облікова політика щодо непрямих витрат на ТОВ «Старий Порицьк»

Елемент облікової політики	Наявність	Елемент, що наводиться
Метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції	Ні	Не передбачено
Перелік і склад статей калькулювання собівартості продукції	Так	Самостійно встановлюється підприємством. Наведено в окремому додатку.
Перелік і склад загальновиробничих витрат	Ні	Не передбачено
Класифікація загальновиробничих витрат на змінні і постійні	Ні	Не передбачено
База розподілу загальновиробничих витрат	Ні	Не передбачено
Склад невиробничих непрямих витрат та їх розподіл	Ні	Не передбачено

Джерело: побудовано за даними облікової політики підприємства.

При обліку непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах застосовують НП(С)БО 16 «Витрати» [28] та Методичні рекомендації № 132 [36]. Всі витрати формуються за центрами відповідальності, об’єктами обліку, планування та калькулювання [36].

На ТОВ «Старий Порицьк» загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості продукції рослинництва і тваринництва. Так, їх фактичну величину в кінці року розподіляють на продукцію рослинництва і тваринництва за обраною базою розподілу:

– «…розподіляються між основними галузями та об’єктами витрат пропорційно до суми прямих витрат (без витрат основних матеріалів: кормів, насіння, сировини)» [36];

– «…розподіляюся на собівартість окремих культур та тварин в кінці року, розподіляються пропорційно загальній сумі витрат за вирахування вартості насіння і кормів, а також їх поділяються на змінні пропорційні (визначаються обсягом одержаного врожаю/продукції) і змінні непропорційні (залежать від обсягу виконаних садово-польових робіт) та постійні» [36].

На ТОВ «Старий Порицьк» загальновиробничі витрати поділяються на такі, що виникають безпосередньо в рослинництві, і такі, що виникають у виробничому процесі в цілому, а саме витрати на утримання сільськогосподарської техніки: «…оплата праці працівників, що займаються обслуговуванням конкретних машин (без оплати праці трактористів, які працюють на цих машинах), амортизацію, витрати на ремонт тощо. В кінці року ці витрати відносять на окремі об'єкти витрат прямо (по спеціальних машинах) або розподіляють пропорційно обсягу виконаних робіт у фізичних обсягах, а по тракторах - в умовних еталонних гектарах (між сільськогосподарськими, транспортними та будівельними роботами)» [36].

Невиробничі непрямі витрати не включаються до собівартості продукції рослинництва і тваринництва. При цьому, недоліком в роботі бухгалтерії є те, що не розподіляють невиробничі витрати для формування повної собівартості.

Підставою для відображення в обліку непрямих витрат є первинні документи, інформація з яких зводиться у регістрах обліку (таблиця 2.6).

Таблиця 2.6. – Первинний облік непрямих витрат на ТОВ «Старий Порицьк»

Витрати	Документ
Загальновиробничі витрати	Табель обліку робочого часу, дорожні листи, обліковий лист тракториста-машиніста, праці та виконаних робіт; книга бригадира з обліку праці і виконаних робіт, реєстр використаного пального, лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей, накладна, акти на списання запасів, акти на списання виробничого і господарського інвентаря, МШП, реєстр використаного пального, акт виконаних робіт та наданих послуг, розрахунок нарахування амортизації, відомість нарахування амортизації, відомість розподілу витрат, розрахунок бухгалтерії
Невиробничі витрати (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, інші витрати)	Табель обліку робочого часу, дорожні листи, облікові листи, накладна, рахунок, акти на списання запасів, лімітно-забірна картка, розрахунок нарахування амортизації, відомість нарахування амортизації, акт проведення уцінки тварин, платіжне доручення, виписка банку, рахунок, рахунок-фактура, акт виконаних робіт та наданих послуг, розрахунок бухгалтерії

Джерело: побудовано за даними підприємства.

На сільськогосподарських підприємствах для обліку непрямих витрат застосовують такі рахунки обліку:

– 91 «Загальновиробничі витрати» – ведуть облік виробничих непрямих витрат, які включаються до собівартості; «…по дебету відображають суми визнаних витрат, по кредиту - щомісячне, за відповідним розподілом, списання» [29; 30];

– 92 «Адміністративні витрати» – ведуть облік загальногосподарських витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства; «…по дебету відображають суми визнаних витрат, по кредиту – списання» [29; 30];

– 93 «Витрати на збут» – ведуть облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг; «…по дебету відображають суми визнаних витрат, по кредиту – списання» [29; 30];

– 94 «Інші витрати операційної діяльності» – ведуть облік інших витрат, операційної діяльності підприємства; «…по дебету відображають суми визнаних витрат, по кредиту – списання» [29; 30];

– 95 «Фінансові витрати» – ведуть облік витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями; «…по дебету відображають суми визнаних витрат, по кредиту – списання» [29; 30];

– 96 «Втрати від участі в капіталі» – ведуть облік втрат від зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства; «…по дебету відображають суми визнаних витрат, по кредиту – списання» [29; 30];

– 97 «Інші витрати» – ведуть облік витрат, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг; «…по дебету відображають суми визнаних витрат, по кредиту – списання» [29; 30].

Усі непрямі витрати в кінці звітного періоду (року) списуються на відповідні рахунки:

– загальновиробничі витрати розподіляються на рахунок 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації» [29; 30];

– невиробничі непрямі витрати списуються на рахунок 79 «Фінансові результати».

Усі рахунки непрямих витрат не є балансовими рахунками і мають нульові залишки на кінець періоду.

Аналітичний облік ведуть лише по загальновиробничих витратах. Так на ТОВ «Старий Порицьк» відкривають такі аналітичні рахунки до рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»:

– 911 «Загальновиробничі витрати в рослинництві»;

– -912 «Загальновиробничі витрати в тваринництві»;

– 913 «Загальновиробничі витрати машинного і тракторного парку» - аналітичні рахунки відкривають в розрізі видів машин (трактори, зернові комбайни, спеціальні комбайни, ґрунтообробні, посівні машини тощо)» [36].

В кінці року по загальновиробничих витратах складають зведений регістр – Виробничий звіт по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Відображення на рахунках обліку непрямих витрат на ТОВ «Старий Порицьк» за жовтень 2023 року подано в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7. – Кореспонденції рахунків з обліку непрямих витрат на ТОВ «Старий Порицьк» за жовтень 2023 року

Зміст операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Списані на посів насіння паливо	913	203	2450256,00
Нараховано оплату праці трактористам, задіяним у:			
- рослинництві	911	661	570000,00
- тваринництві	912	661	612000,00
Загальновиробничому процесі	913	661	428250,00
Проведені відрахування ЄСВ:			
- рослинництво	911	651	125400,00
- тваринництво	912	651	134640,00
Загальновиробничий процес	913	651	9421500
Нараховано оплату праці адміністративному персоналу	92	661	136500,00
Проведені відрахування ЄСВ	95	651	30030,00
Списано запасні частини на ремонт тракторів	913	207	61000,00
Списано МШП на адміністративні потреби	92	22	8500,00
Нараховано амортизацію на основні засоби:			
- загальновиробничого призначення в рослинництві	911	131	160820,00
- загальновиробничого призначення в тваринництві	912	131	156800,00
Машини і обладнання загальновиробничого призначення	913	131	110256,00
Нараховано відсотки за кредит (місяць)	95	68	2453,00
Надано послуги сторонніми організаціями по ремонту тракторів	913	685	41600,00

Джерело: побудовано за даними підприємства.

На ТОВ «Старий Порицьк» непрямі витрати відображаються у фінансовій і статистичні звітності (таблиця 2.8). Основною формою статистичної звітності є форма 50 СГ ««Основні економічні показники роботи сільгосппідприємств».

Таблиця 2.8. – Відображення непрямих витрат у звітності на ТОВ «Старий Порицьк»

Витрати	Фінансова звітність	Статистична звітність (форма 50 СГ)
Загальновиробничі витрати	Звіт про фінансові результати – в складі собівартості реалізованої продукції (рядок 2050) [35]	Розділ 1 « Структура собівартості за видами продукції сільського господарства» (продукція рослинництва графа 8,12; продукція тваринництва графа 7, 11) Розділ 2 « Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) сільського господарства» (рядок 2017, 2018) [55]
Адміністративні витрати	Звіт про фінансові результати – рядок 2130 [35]	-
Витрати на збут	Звіт про фінансові результати – рядок 2150 [35]	Розділ 1 « Структура собівартості за видами продукції сільського господарства» (продукція рослинництва графа 13; продукція тваринництва графа 14) [55]
Інші операційні витрати	Звіт про фінансові результати – рядок 2180 [35]. Примітки до річної фінансової звітності – розділ 5 «Доходи і витрати» рядок 440-492 [35]	-
Фінансові витрати	Звіт про фінансові результати – рядок 2250 [35]. Примітки до річної фінансової звітності – розділ 5 «Доходи і витрати» рядок 530-560 [35]	-
Втрати від участі в капіталі	Звіт про фінансові результати – рядок 2255 [35]. Примітки до річної фінансової звітності – розділ 5 «Доходи і витрати» рядок 500-520 [35]	-
Інші витрати	Звіт про фінансові результати - рядок 2270 [35]. Примітки до річної фінансової звітності – розділ 5 «Доходи і витрати» рядок 570-630 [35].	-

Джерело: побудовано за даними підприємства та [35; 55].

Отже, галузеві особливості обліку в сільському господарстві впливають на порядок обліку, формування і розподілу непрямих витрат.

2.3. Аналіз непрямих витрат

Для того, щоб обґрунтувати актуальність проведення аналізу непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах, визначимо спочатку, яку частку займають ці витрати в загальній сумі витрат. Розрахунки проведемо на матеріалах сільськогосподарського підприємства у формі товариства з обмеженою відповідальністю «Старий Порицьк» (ТОВ «Старий Порицьк»), основним видом діяльності якого є розведення великої рогатої худоби молочних порід (код 01.41 згідно КВЕД-2010).

Для розрахунків нами використовувалась фінансова звітність підприємства, зокрема, форма 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» за 2020-2022 роки, а також внутрішня звітність підприємства (калькуляції основних видів продукції і т.д.).

Аналіз динаміки питомої ваги непрямих витрат у загальній їх сумі на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки наведено у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9. – Аналіз динаміки питомої ваги непрямих витрат у загальній сумі витрат на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки

Показник	Значення показника						Відхилення, відсоткові пункти	
	2020		2021		2022			
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	2021/ 2020	2022/ 2021
Непрямі витрати	11832	40,1	16790	49,5	21699	52,5	9,4	3,0
Загальна сума витрат	29496	100	33895	100	41341	100	х	х

Джерело: розрахунки за даними фінансової звітності підприємства.

За результатами розрахунків, непрямі витрати в структурі витрат на ТОВ «Старий Порицьк» займають вагому частку, адже їх питома вага складає 40,1% у 2020 році, 49,5% у 2021 році і 52,5% у 2022 році. Таким чином, спостерігається збільшення питомої ваги непрямих витрат у їх структурі на 9,4

відсоткових пункти у 2021 році у порівнянні з 2020 роком і на 3,0 відсоткових пункти у 2022 році у порівнянні з 2021 роком.

Отже, значні показники питомої ваги непрямих витрат в загальній їх сумі на сільськогосподарських підприємствах є підставою для того, щоб вважати аналіз таких витрат актуальним.

Згідно з методикою, визначеною нами в першому розділі роботи, проведемо аналіз непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки.

Розпочнемо з аналізу динаміки непрямих витрат підприємства за 2020-2022 роки (таблиця 2.10). Зазначимо, що до складу непрямих витрат підприємства ми віднесли такі складові: загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати та інші витрати.

Таблиця 2.10. – Аналіз динаміки непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки

Складові непрямих витрат	Сума, тис. грн.			Відхилення			
				2021/2020		2022/2021	
	2020	2021	2022	Абс., тис. грн.	Відн., %	Абс., тис. грн.	Відн., %
Загальновиробничі витрати	6869	7331	9243	462	6,7	1912	26,1
Адміністративні витрати	2360	2823	2932	463	19,6	109	3,9
Витрати на збут	1614	3270	6094	1656	102,6	2824	86,4
Інші операційні витрати	752	3263	3371	2511	333,9	108	3,3
Фінансові витрати	166	67	30	-99	-59,6	-37	-55,2
Інші витрати	71	36	29	-35	-49,3	-7	-19,4
Разом непрямі витрати	11832	16790	21699	4958	41,9	4909	29,2

Джерело: розрахунки за даними фінансової звітності підприємства.

За результатами розрахунків, загальна сума непрямих витрат на ТОВ «Старий Порицьк» у 2021 році у порівнянні з 2020 роком збільшилась на 4958 тис. грн., що становить 41,9%. Така динаміка пояснюється збільшенням суми загальновиробничих витрат на 462 тис. грн. або на 6,7%, адміністративних витрат на 463 тис. грн. або на 19,6%, витрат на збут на 1656 тис. грн. або на 102,6%, інших операційних витрат на 2511 тис. грн. або на 333,9%. Водночас

спостерігається зменшення фінансових витрат на 99 тис. грн. або на 59,6% і інших витрат на 35 тис. грн. або на 49,3%.

У 2022 році у порівнянні з 2021 роком загальна сума непрямих витрат на ТОВ «Старий Порицьк» збільшилась на 4909 тис. грн., що становить 29,2%. Така динаміка пояснюється збільшенням суми загальновиробничих витрат на 1912 тис. грн. або на 26,1%, адміністративних витрат на 109 тис. грн. або на 3,9%, витрат на збут на 2824 тис. грн. або на 86,4%, інших операційних витрат на 108 тис. грн. або на 3,3%. Водночас спостерігається зменшення фінансових витрат на 37 тис. грн. або на 55,2% і інших витрат на 7 тис. грн. або на 19,4%.

На наступному етапі проведемо аналіз структури непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки (таблиця 2.11).

Таблиця 2.11. – Аналіз структури непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки

Складові непрямих витрат	Питома вага, %			Відхилення, відсоткові пункти	
	2020	2021	2022	2021/2020	2022/2021
Загальновиробничі витрати	58,1	43,7	42,6	-14,4	-1,1
Адміністративні витрати	19,9	16,8	13,5	-3,1	-3,3
Витрати на збут	13,6	19,5	28,1	5,9	8,6
Інші операційні витрати	6,4	19,4	15,5	13,0	-3,9
Фінансові витрати	1,4	0,4	0,1	-1,0	-0,3
Інші витрати	0,6	0,2	0,1	-0,4	-0,1
Разом непрямі витрати	100	100	100	x	x

Джерело: розрахунки за даними фінансової звітності підприємства.

За результатами розрахунків, найбільшу питому вагу в структурі непрямих витрат підприємства займають загальновиробничі витрати з показниками 58,1% у 2020 році, 43,7% у 2021 році і 42,6% у 2022 році. Отже, питома вага загальновиробничих витрат у структурі непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» зменшилась у 2021 році у порівнянні з 2020 роком на 14,4 відсоткових пунктів, а у 2022 році на 1,1 відсоткових пунктів.

Значну питому вагу в структурі непрямих витрат підприємства займають адміністративні витрати з показниками 19,9% у 2020 році, 16,8% у 2021 році і 13,5% у 2022 році. Отже, питома вага адміністративних витрат у структурі

непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» зменшилась у 2021 році у порівнянні з 2020 роком на 3,1 відсоткових пунктів, а у 2022 році на 3,3 відсоткових пунктів.

Значну питому вагу в структурі непрямих витрат підприємства займають також витрати на збут з показниками 13,6% у 2020 році, 19,5% у 2021 році і 28,1% у 2022 році. Отже, питома вага витрат на збут у структурі непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» збільшилась у 2021 році у порівнянні з 2020 роком на 5,9 відсоткових пунктів, а у 2022 році на 8,6 відсоткових пунктів.

Дещо меншу питому вагу в структурі непрямих витрат підприємства займають інші операційні витрати з показниками 6,4% у 2020 році, 19,4% у 2021 році і 15,5% у 2022 році. Отже, у 2021 році у порівнянні з 2020 роком питома вага інших операційних витрат у структурі непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» збільшилась на 13,0 відсоткових пунктів. А у 2022 році питома вага інших операційних витрат у структурі непрямих витрат підприємства зменшилась на 3,9 відсоткових пунктів.

Незначну питому вагу в структурі непрямих витрат підприємства займають фінансові витрати з показниками 1,4% у 2020 році, 0,4% у 2021 році і 0,1% у 2022 році. Отже, питома вага фінансових витрат у структурі непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» зменшилась у 2021 році у порівнянні з 2020 роком на 1,0 відсоткових пунктів, а у 2022 році на 0,1 відсоткових пунктів

І найменшу питому вагу в структурі непрямих витрат підприємства займають інші витрати з показниками 0,6% у 2020 році, 0,2% у 2021 році і 0,1% у 2022 році. Отже, питома вага у структурі непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» зменшилась у 2021 році у порівнянні з 2020 роком на 0,4 відсоткових пунктів, а у 2022 році на 0,1 відсоткових пунктів.

Зважаючи на досить значну частку непрямих витрат у загальній сумі витрат досліджуваного сільськогосподарського підприємства, проведемо аналіз показників рентабельності непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки (таблиця 2.12).

Подамо економічну інтерпретацію отриманих результатів розрахунку рентабельності непрямих витрат.

Таблиця 2.12. – Аналіз показників рентабельності непрямих витрат на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки

Показник	Од. вим.	Значення показника			Відхилення			
					2021/2020		2022/2021	
		2020	2021	2022	Абс., +/-	Відн., %	Абс., +/-	Відн., %
Непрямі витрати	Тис. грн.	11832	16790	21699	4958	41,9	4909	29,2
Прибуток від операційної діяльності	Тис. грн.	5058	7477	12062	2419	47,8	4585	61,3
Прибуток до оподаткування	Тис. грн.	4944	7376	12054	2432	49,2	4678	63,4
Чистий прибуток	Тис. грн.	4944	7376	12054	2432	49,2	4678	63,4
Рентабельність непрямих витрат за прибутком від операційної діяльності	-	0,43	0,45	0,56	0,02	4,2	0,11	24,8
Рентабельність непрямих витрат за прибутком до оподаткування	-	0,42	0,44	0,56	0,02	5,1	0,12	26,4
Рентабельність непрямих витрат за чистим прибутком	-	0,42	0,44	0,56	0,02	5,1	0,12	26,4

Джерело: розрахунки за даними фінансової звітності підприємства.

Рентабельність непрямих витрат за прибутком від операційної діяльності розраховується як відношення суми прибутку від операційної діяльності до суми непрямих витрат і показує, скільки прибутку від операційної діяльності приносить кожна гривня непрямих витрат.

Отже, кожна гривня непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» приносить підприємству 43 коп. прибутку від операційної діяльності у 2020 році, 45 коп. у 2021 році і 56 коп. у 2022 році. Таким чином, спостерігаємо позитивну тенденцію до збільшення рентабельності непрямих витрат за прибутком від операційної діяльності у 2021 році у порівнянні з 2020 роком (на 0,02) і у 2022 році у порівнянні з 2021 роком (на 0,11).

Рентабельність непрямих витрат за прибутком до оподаткування розраховується як відношення суми прибутку до оподаткування до суми непрямих витрат і показує, скільки прибутку до оподаткування приносить кожна гривня непрямих витрат.

Отже, кожна гривня непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» приносить підприємству 42 коп. прибутку до оподаткування у 2020 році, 44 коп. у 2021 році і 56 коп. у 2022 році. Таким чином, спостерігаємо позитивну тенденцію до збільшення рентабельності непрямих витрат за прибутком до оподаткування у 2021 році у порівнянні з 2020 роком (на 0,02) і у 2022 році у порівнянні з 2021 роком (на 0,12).

Рентабельність непрямих витрат за чистим прибутком розраховується як відношення суми чистого прибутку до суми непрямих витрат і показує, скільки чистого прибутку приносить кожна гривня непрямих витрат.

Отже, кожна гривня непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» приносить підприємству 42 коп. чистого прибутку у 2020 році, 44 коп. у 2021 році і 56 коп. у 2022 році. Таким чином, спостерігаємо позитивну тенденцію до збільшення рентабельності непрямих витрат за чистим прибутком у 2021 році у порівнянні з 2020 роком (на 0,02) і у 2022 році у порівнянні з 2021 роком (на 0,12).

Відобразимо графічно динаміку показників рентабельності непрямих витрат за різними видами прибутку на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки (рис. 2.2).

Враховуючи те, що чистий прибуток на ТОВ «Старий Порицьк» протягом періоду дослідження дорівнює прибутку до оподаткування, показники рентабельності за цими двома видами прибутку однакові і відображаються на графіку однією ламаною.

Важливими витратними показниками рентабельності є коефіцієнти адміністративних витрат і витрат на збут, які застосовуються на підприємствах в процесі ціноутворення.

Зокрема, коефіцієнт адміністративних витрат розраховується як відношення суми адміністративних витрат до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і показує, відповідно, скільки адміністративних витрат припадає на одну гривню собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

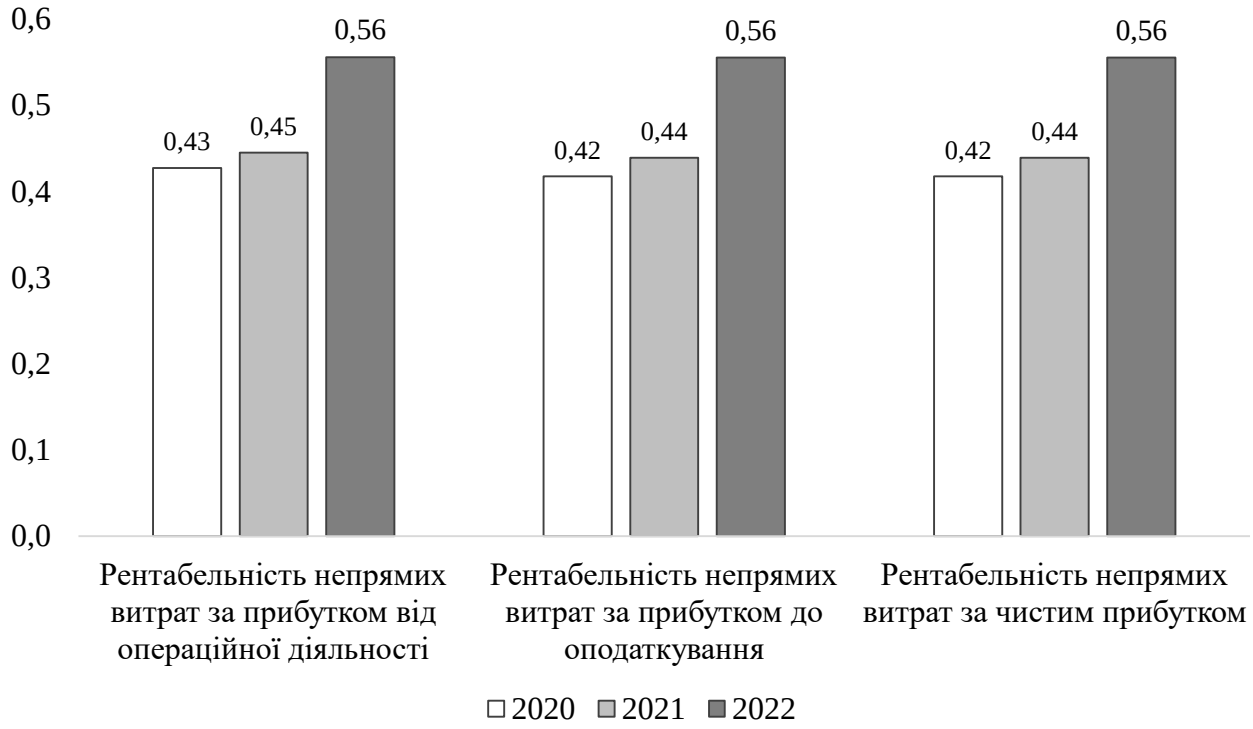

Рисунок 2.2 – Динаміка показників рентабельності непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки

Джерело: побудовано автором на основі власних розрахунків.

Коефіцієнт витрат на збут розраховується як відношення суми витрат на збут до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і показує, відповідно, скільки витрат на збут припадає на одну гривню собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

За аналогією розрахуємо коефіцієнт непрямих витрат як відношення суми непрямих витрат до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) і показує, відповідно, скільки непрямих витрат припадає на одну гривню собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг).

Позитивна динаміка перших двох показників (коефіцієнти адміністративних витрат і витрат на збут) – зменшення. Стосовно третього показника (коефіцієнт непрямих витрат) не можна однозначно відповісти на питання щодо напрямку його позитивних змін, оскільки це залежить від галузевої приналежності підприємства та специфіки організації обліку на ньому.

В таблиці 2.13 проведено аналіз зазначених показників на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки.

Таблиця 2.13. – Аналіз коефіцієнтів витрат, які використовуються при ціноутворенні, на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки

Показник	Од. вим.	Значення показника			Відхилення			
					2021/2020		2022/2021	
		2020	2021	2022	Абс., +/-	Відн., %	Абс., +/-	Відн., %
Адміністративні витрати	Тис. грн.	2360	2823	2932	463	19,6	109	3,9
Витрати на збут	Тис. грн.	1614	3270	6094	1656	102,6	2824	86,4
Непрямі витрати	Тис. грн.	11832	16790	21699	4958	41,9	4909	29,2
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	Тис. грн.	24533	24436	28885	-97	-0,4	4449	18,2
Коефіцієнт адміністративних витрат	-	0,10	0,12	0,10	0,02	20,1	-0,02	-12,1
Коефіцієнт витрат на збут	-	0,07	0,13	0,21	0,06	103,4	0,08	57,7
Коефіцієнт непрямих витрат	-	0,48	0,69	0,75	0,21	42,5	0,06	9,3

Джерело: розрахунки за даними фінансової звітності підприємства.

Подамо економічну інтерпретацію отриманих результатів розрахунку коефіцієнтів витрат, які використовуються при ціноутворенні.

Зокрема, аналіз коефіцієнта адміністративних витрат показав, що на кожну гривню собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) ТОВ «Старий Порицьк» припадає 10 коп. адміністративних витрат у 2020 році, 12 коп. у 2021 році і 10 коп. у 2022 році. Таким чином, відзначимо негативну динаміку щодо збільшення коефіцієнта адміністративних витрат підприємства на 0,02 у 2021 році у порівнянні з 2020 роком і позитивну динаміку щодо зменшення коефіцієнта адміністративних витрат підприємства на 0,02 у 2022 році у порівнянні з 2021 роком.

Аналіз коефіцієнта витрат на збут показав, що на кожну гривню собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) ТОВ «Старий Порицьк» припадає 7 коп. витрат на збут у 2020 році, 13 коп. у 2021 році і 21 коп. у 2022 році. Таким чином, відзначимо негативну динаміку щодо збільшення коефіцієнта витрат на

збут підприємства на 0,06 у 2021 році у порівнянні з 2020 роком і на 0,08 у 2022 році у порівнянні з 2021 роком.

Аналіз коефіцієнта непрямих витрат показав, що на кожну гривню собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) ТОВ «Старий Порицьк» припадає 48 коп. непрямих витрат у 2020 році, 69 коп. у 2021 році і 75 коп. у 2022 році. Таким чином, відзначимо негативну динаміку щодо збільшення коефіцієнта непрямих витрат підприємства на 0,21 у 2021 році у порівнянні з 2020 роком і на 0,06 у 2022 році у порівнянні з 2021 роком.

Відобразимо графічно динаміку коефіцієнтів витрат, які використовуються при ціноутворенні, на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки (рис. 2.3).

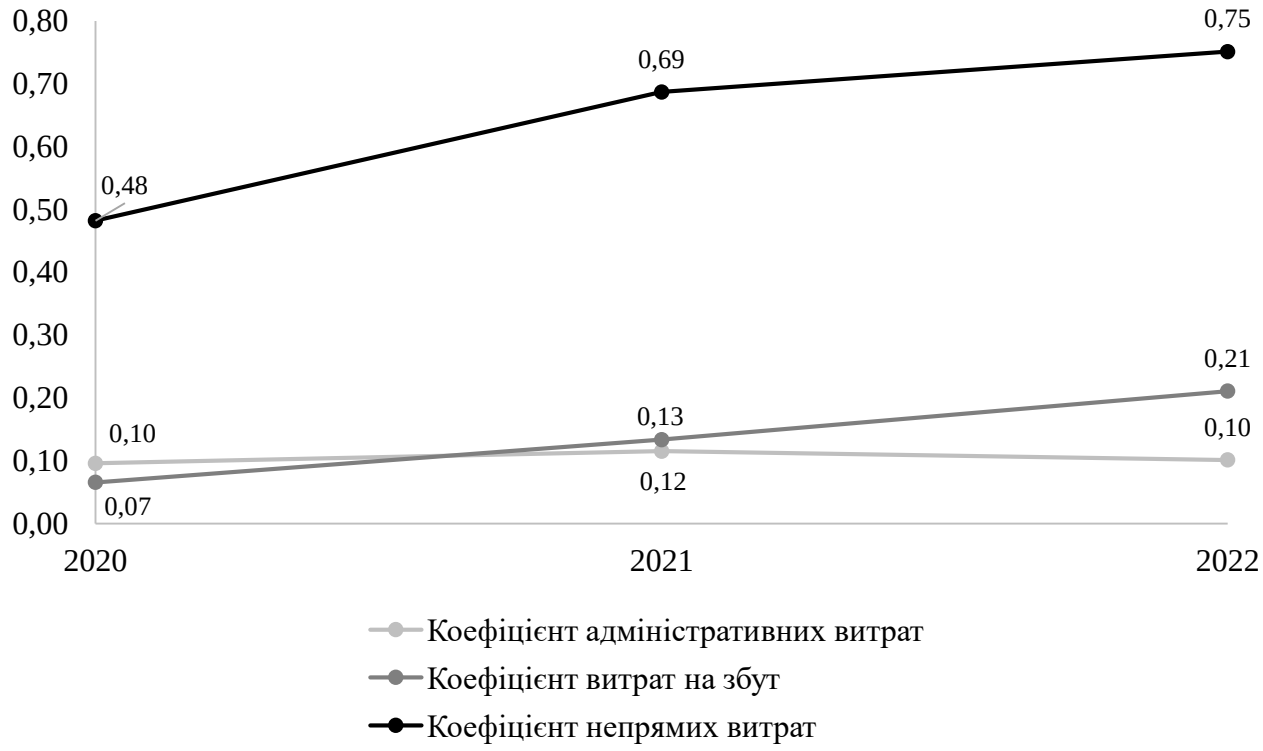

Рисунок 2.3 Динаміка коефіцієнтів витрат, які використовуються при ціноутворенні, на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки

Джерело: побудовано автором на основі власних розрахунків.

Таким чином, проведений аналіз непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки показав значну їх питому вагу в структурі витрат підприємства загалом. Проведено аналіз динаміки і структури непрямих витрат, показників рентабельності непрямих витрат, а також аналіз коефіцієнтів, які

використовуються при ціноутворенні (коефіцієнти адміністративних витрат і витрат на збут) за період 2020-2022 роки.

Висновки до розділу 2

1. За результатами аналізу статистичної інформації встановлено наявність таких негативних тенденцій в галузі тваринництва в Україні протягом 1990-2023 років: зниження кількості голів великої рогатої худоби (в 10,9 рази) і в тому числі корів (в 6,3 рази) станом на 1 січня; зменшення обсягів виробництва м'яса (у забійній вазі) (у 2,0 рази) і молока (у 3,2 рази). Проведений порівняльний аналіз по Україні і по Волинській області за 2021-2022 роки за кількістю голів великої рогатої худоби, за кількістю корів, за живою масою вирощування сільськогосподарських тварин, за живою масою сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій, за забійною масою сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій, за обсягами виробництва молока показав зменшення за період дослідження. Хоча по Волинській області темпи зниження названих показників є нижчими порівняно з показниками по Україні.

2. На сільськогосподарських підприємствах облік ведуть згідно Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». На ТОВ «Старий Порицьк» до складу бухгалтерії входять п'ять бухгалтерів, обов'язки яких визначені посадовими інструкціями. Бухгалтерський облік на ТОВ «Старий Порицьк» ведеться у автоматизованій формі із застосуванням програмного продукту «1С Бухгалтерія». Для подання податкової і статистичної звітності застосовують програмний продукт «M.E.Doc». Сільськогосподарські підприємства є платниками єдиного податку четвертої групи.

3. Облік непрямих витрат на досліджуваному підприємстві ведуть згідно Наказу про облікову політику, який є недосконалим і містить лише загальні відомості щодо обліку витрат в цілому. До виробничих непрямих витрат відносяться загальновиробничі витрати, що обліковуються на рахунку 91

«Загальновиробничі витрати». До невиробничих непрямих витрат відносять інші витрати дев’ятого класу рахунків «Витрати діяльності». Загальновиробничі витрати в кінці року розподіляють на продукцію рослинництва і тваринництва за обраною базою розподілу. Підставою для відображення в обліку непрямих витрат є первинні документи, інформація з яких зводиться у регістрах обліку.

4. Аналіз непрямих витрат на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки було проведено за такими напрямками: аналіз динаміки питомої ваги непрямих витрат у загальній сумі витрат, аналіз динаміки і структури непрямих витрат, аналіз показників рентабельності непрямих витрат і аналіз коефіцієнтів витрат, які використовуються при ціноутворенні. За результатами аналізу встановлено значну питому вагу непрямих витрат в структурі витрат, яка до того ж зростає від 40,1% у 2020 році до 52,5% у 2022 році. Протягом періоду дослідження сума непрямих витрат підприємства зросла в 1,8 рази в основному за рахунок значного зростання витрат на збут (в 3,8 рази), інших операційних витрат (в 4,5 рази). Найбільшу питому вагу в структурі непрямих витрат підприємства займають загальновиробничі витрати, однак їх питома вага зменшується від 58,1% у 2020 році до 42,6% у 2022 році. Зафіксовано також позитивну динаміку щодо зростання показників рентабельності непрямих витрат.

РОЗДІЛ 3
ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ НЕПРЯМИХ ВИТРАТ НА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

3.1. Вдосконалення обліку і розподілу непрямих витрат

Для збільшення прибутковості сільськогосподарських виробників та підвищення їх конкурентоздатності важливим є формування у них ефективного менеджменту. Це вимагає створення ефективної системи управління витратами підприємства, в тому числі і непрямими витратами.

Особливості формування, обліку і розподілу непрямих витрат та порядок їх віднесення до собівартості повинні розкриватися у обліковій політиці.

За результатами дослідження діючої облікової політики ТОВ «Старий Порицьк» (таблиця 2.5) нами встановлено, що у ній наявні лише загальні відомості щодо обліку витрат в цілому без розподілу на прямі і непрямі, а також виробничі і невиробничі.

Також у обліковій політиці досліджуваного підприємства відсутні такі її складові:

– склад загальновиробничих і непрямих витрат;

– методика розподілу загальновиробничих витрат, база їх розподілу;

– методика розподілу невиробничих витрат для формування повної собівартості, база їх розподілу.

Тому, на нашу думку, для формування ефективної облікової політика на сільськогосподарських підприємствах необхідно в Наказі про облікову політику передбачити такі її елементи, що стосуються саме обліку і розподілу непрямих витрат (таблиця 3.1).

Нами запропоновані складові облікової політики саме для ТОВ «Старий Порицьк», але вони можуть бути використані і на інших сільськогосподарських підприємствах.

Таблиця 3.1. – Елементи облікової політики щодо непрямих витрат на ТОВ «Старий Порицьк»

Елемент облікової політики	Розкриття інформації	Суть	Класифікація витрат
1	2	3	4
Перелік і склад загальновиробничих витрат	Згідно Методичних рекомендацій № 132 Склад витрат за їх статтями Склад в розрізі змінних і постійних витрат	Склад витрат за їх статтями, а також статті змінних і постійних загальновиробничих витрат слід навести в окремому додатку до Наказу про облікову політику	Виробничі – включаються до собівартості виготовленої продукції Непрямі – включаються до собівартості методом розподілу Змінні і постійні Постійні витрати не змінюються від обсягів продукції чи робіт. Змінні витрати поділяються на: - пропорційні - залежать від обсягу одержаної продукції; - непропорційні, які залежать від обсягів виконаних робіт.
База розподілу загальновиробничих витрат	Сукупні прямі витрати без вартості насіння і кормів	Розподіляти щомісяця за плановою ставкою, в кінці року порівнювати з фактичними загальновиробничими витратами	Виникають в основному виробництві (рослинництво, тваринництво) – рахунки 911, 912
	Обсяг виконаних робіт у фізичних обсягах, в умовних еталонних гектарах		Виникають в цілому по виробництву – рахунок 913
Порядок включення загальновиробничих витрат до собівартості продукції	Щомісяця при визначенні розрахункової величини собівартості В кінці року при визначенні фактичної собівартості	Відносяться на окремі на окремі об’єкти обліку витрат (культури, тварини, роботи і послуги)	-
Склад невиробничих непрямих витрат та їх розподіл	Згідно Методичних рекомендацій № 132 Склад витрат за їх статтями	Склад витрат за їх статтями слід навести в окремому додатку до Наказу про облікову політику	Невиробничі – не включаються до собівартості виготовленої продукції Непрямі – включаються до повної собівартості методом розподілу Постійні витрати - не змінюються від обсягів продукції чи робіт.

Продовження таблиці 3.1

1	2	3	4
База розподілу невиробничих витрат	Сукупні прямі витрати без вартості насіння і кормів Собівартість виготовленої продукції	Розподіляти щомісяця за плановою ставкою, в кінці року порівнювати з фактичними невиробничими витратами	-
Порядок включення невиробничих витрат до повної собівартості продукції	Щомісяця при визначенні розрахункової величини повної собівартості В кінці року при визначенні повної собівартості	Відносяться на окремі на окремі об'єкти обліку витрат (культури, тварини, роботи і послуги)	-
Розрахунок повної собівартості	Окремо для кожного об'єкта обліку (культури, тварини, роботи і послуги)	Об'єкти обліку витрат слід навести в окремому додатку до Наказу про облікову політику	-

Джерело: розробка автора.

Склад загальновиробничих витрат, які виникають в рослинництві, тваринництві і в цілому по виробництву на ТОВ «Старий Порицьк», який пропонуємо наводити в окремому додатку до облікової політики наведено в таблиці 3.2.

В наказі про облікову політику слід зазначити бази розподілу для загальновиробничих витрат, які виникають при вирощуванні продукції рослинництва і тваринництва (прямі виробничі витрати) та для тих загальновиробничих витрат, які виникають в цілому по виробництву при наданні робіт і послуг основному виробництву (обсяг виконаних робіт).

На сьогодні досліджувані підприємства застосовують існуючу методику обліку загальновиробничих витрат згідно Методичних рекомендацій № 132 [36] – розподіляють їх в кінці року при визначенні фактичної собівартості. При цьому, протягом року керівництво підприємства не може володіти інформацією про величину собівартості і витрати по об'єктах обліку, а саме по окремих культурах і видах тварин та приймати відповідні рішення щодо ціноутворення. Адже щомісяця є відображені лише прямі витрати по об'єктах.

Таблиця 3.2. – Склад загальновиробничих витрат на ТОВ «Старий Порицьк»

Витрати	Склад витрат
Загальновиробничі витрати в рослинництві і тваринництві	1) витрати на управління виробництвом (оплата праці, відрахування на соціальні заходи та витрати на оплату службових відряджень апарату управління (бригадами, фермами, дільницями тощо) 2) амортизація основних засобів та нематеріальних активів усього виробничого та загальновиробничого (рільничого, бригадного, фермерського) призначення 3) витрати на утримання, експлуатацію та ремонт основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення 4) витрати на утримання складів для зберігання виробничих запасів 5) оплата послуг сторонніх організацій 6) витрати на освітлення, опалення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень 7) витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, витрати на здійснення технологічного контролю за якістю продукції) 8) плата за оренду землі і майна виробничого призначення 9) витрати, пов'язані з утриманням пожежної та сторожової охорони 10) витрати на охорону праці, техніку безпеки і інші витрати.
Загальновиробничі витрати в цілому по виробництву	Витрати на утримання сільськогосподарської техніки: оплата праці працівників, що займаються обслуговуванням конкретних машин, амортизація, витрати на ремонт тощо.

Джерело: розробка автора на основі [28; 36].

Для внутрішніх потреб управління витратами і формування величини собівартості щомісяця пропонуємо здійснювати розподіл загальновиробничих витрат на об'єкти обліку не один раз у кінці року, а щомісяця. Це дозволить відображати достовірну інформацію про виробничі витрати продукції в момент її вирощування та оприбуткування, і відповідно, забезпечить відображення достовірної інформації про фінансові результати від реалізації відповідних об'єктів обліку витрат. Крім того, це дозволить приймати поточні рішення щодо виробничого процесу в сільському господарстві, управління витратами і їх оптимізації та цінової політики.

При цьому, слід визначитися із базою розподілу витрат об'єкти обліку щомісяця.

Пропонуємо для щомісячного розподілу загальновиробничих витрат застосовувати планову ставку їх розподілу, яка визначатиметься на основі планових виробничих прямих витрат (чи іншої бази їх розподілу) та

загальновиробничих витрат, або ж цих витрат минулого року за умови, що не передбачається суттєвих змін в обсягах та структурі виробництва продукції.

Пропонуємо планову ставку розподілу на сільськогосподарських підприємствах визначати наступним чином:

$$СР_{91} = ЗВВ_{план(мин.року)} / ПВ_{план(мин.року)}, \quad (3.1)$$

де $СР_{91}$ – ставка розподілу загальновиробничих витрат;

$ЗВВ_{план(мин.року)}$ – планові загальновиробничі витрати (за попередній рік);

$ПВ_{план(мин.року)}$ – планові виробничі прямі витрати без вартості насіння і кормів (за попередній рік) / або планового обсягу виконаних робіт.

Отже, розподілені таким чином загальновиробничі витрати протягом року відноситимуться на рахунок 23 «Виробництво» на кожен об’єкт обліку витрат (культури, групи тварин, тощо). Розподілені витрати відображатимуться в кредиті рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і в кінці року порівнюватимуться з їх фактичною сумою, яка відображається по дебету рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

В кінці року при визначенні фактичної собівартості сільськогосподарської продукції розподілені загальновиробничі витрати порівнюватимуться з фактичними і різниця між ними коригуватиметься додатковим записом в обліку по відповідних аналітичних рахунках (планові витрати доводяться до їх рівня фактичних).

Так само пропонуємо в Наказі про облікову політику наводити склад невиробничих витрат відповідно до особливостей діяльності кожного підприємства та відповідно до НП(С)БО № 16 «Витрати» [28], а також базу їх розподілу для визначення повної собівартості продукції.

Рекомендуємо на сільськогосподарських підприємствах для управлінських потреб визначати повну собівартість продукції рослинництва і тваринництва:

– щомісяця за розподіленими невиробничими витратами по плановій ставці розподілу;

– в кінці року за фактичними невиробничими витратами.

Пропонуємо планову ставку розподілу невиробничих витрат визначати наступним чином:

$$СР_{НВ} = НВ_{план(мин.року)} / ПВ_{план(мин.року)}, \quad (3.2)$$

де $СР_{НВ}$ – ставка розподілу невиробничих витрат;

$НВ_{план(мин.року)}$ – планові невиробничі витрати (за попередній рік);

$ПВ_{план(мин.року)}$ – планові виробничі прямі витрати без вартості насіння і кормів (за попередній рік) / або планова величина іншої бази розподілу.

При розподілі невиробничих витрат не потрібно визначати ставку за кожним їх видом, а відображати усією сумою невиробничі витрати.

В кінці року при розподілі невиробничих витрат можна за базу розподілу застосовувати фактичну собівартість виготовленої продукції.

Розрахунок повної собівартості дозволить визначати фінансові результати в розрізі видів продукції та проводити аналітичну оцінку цінової політики, яка застосовувалася протягом року, і за результатами аналізу приймати відповідні рішення на наступний період.

3.2. Визначення резервів зростання ефективності непрямих витрат на основі факторного аналізу

Як зазначено в теоретичні частині роботи, на основі системи показників ефективності витрат операційної діяльності, згрупованої та запропонованої Волинець Л, нами сформовано аналогічну систему показників для аналізу ефективності непрямих витрат. В цій системі нами розширено перелік показників ефективності витрат такими показниками: рентабельність і коефіцієнт окупності для загальновиробничих витрат, інших операційних витрат, фінансових витрат, інших витрат і для непрямих витрат загалом.

Проведемо аналіз розширеного нами переліку показників ефективності непрямих витрат. В таблиці 3.3 наведено аналіз показників ефективності непрямих витрат на основі прибутку від операційної діяльності на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки.

Таблиця 3.3. – Аналіз показників ефективності непрямих витрат на основі прибутку від операційної діяльності на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки

Показник	Значення показника			Відхилення			
				2021/2020		2022/2021	
	2020	2021	2022	Абс., +/-	Відн., %	Абс., +/-	Відн., %
Рентабельність загальновиробничих витрат	0,736	1,020	1,305	0,284	38,5	0,285	27,9
Коефіцієнт окупності загальновиробничих витрат	1,358	0,980	0,766	-0,378	-27,8	-0,214	-21,8
Рентабельність адміністративних витрат	2,143	2,649	4,114	0,505	23,6	1,465	55,3
Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	0,467	0,378	0,243	-0,089	-19,1	-0,134	-35,6
Рентабельність витрат на збут	3,134	2,287	1,979	-0,847	-27,0	-0,307	-13,4
Коефіцієнт окупності витрат на збут	0,319	0,437	0,505	0,118	37,1	0,068	15,5
Рентабельність інших операційних витрат	6,726	2,291	3,578	-4,435	-65,9	1,287	56,2
Коефіцієнт окупності інших операційних витрат	0,149	0,436	0,279	0,288	193,5	-0,157	-36,0
Рентабельність фінансових витрат	30,470	111,597	402,067	81,127	266,3	290,470	260,3
Коефіцієнт окупності фінансових витрат	0,033	0,009	0,002	-0,024	-72,7	-0,006	-72,2
Рентабельність інших витрат	71,239	207,694	415,931	136,455	191,5	208,237	100,3
Коефіцієнт окупності інших витрат	0,014	0,005	0,002	-0,009	-65,7	-0,002	-50,1
Рентабельність непрямих витрат	0,427	0,445	0,556	0,018	4,2	0,111	24,8
Коефіцієнт окупності непрямих витрат	2,339	2,246	1,799	-0,094	-4,0	-0,447	-19,9

Джерело: розрахунки за даними фінансової звітності підприємства.

На основі проведених розрахунків встановлено позитивну динаміку в напрямку зростання рентабельності загальновиробничих, адміністративних,

фінансових та інших витрат, а також непрямих витрат загалом. Відповідно позитивна динаміка в напрямку зменшення стосується і коефіцієнтів окупності наведеного переліку непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк».

В той же час показник рентабельності витрат на збут має негативну динаміку і зменшується протягом періоду дослідження від 0,47 до 0,24. Саме стільки прибутку від операційної діяльності припадає на кожну гривню витрат на збут. Відповідно негативна динаміка в напрямку збільшення стосується коефіцієнта окупності витрат на збут.

Рентабельність інших операційних витрат не має постійної динаміки і зменшується від 6,73 у 2020 році до 2,29 у 2021 році, а у 2022 році знову збільшується до рівня 3,58.

Графічно динаміку показників рентабельності непрямих витрат на основі прибутку від операційної діяльності на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки подано на рис. 3.1.

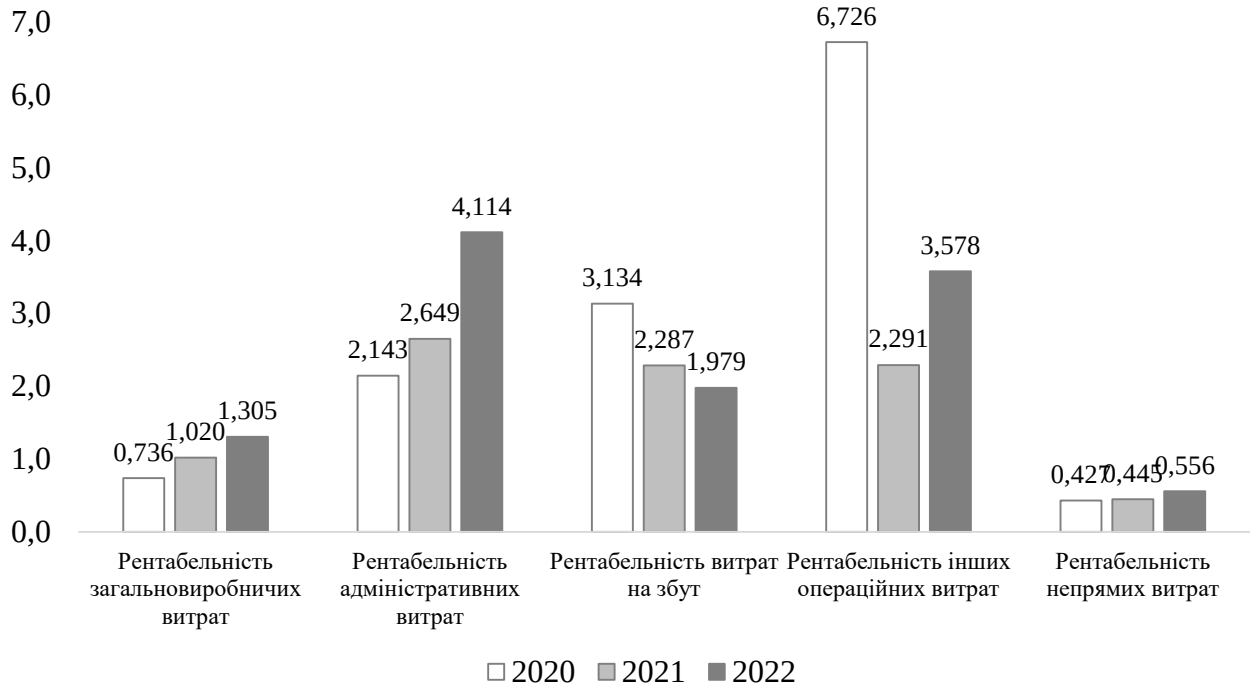

Рисунок 3.1 Динаміка коефіцієнтів окупності непрямих витрат на основі прибутку від операційної діяльності на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки

Джерело: побудовано автором на основі власних розрахунків.

В таблиці 3.4 наведено аналіз показників ефективності непрямих витрат на основі чистого прибутку на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки.

Таблиця 3.4. – Аналіз показників ефективності непрямих витрат на основі чистого прибутку на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки

Показник	Значення показника			Відхилення			
				2021/2020		2022/2021	
	2020	2021	2022	Абс., +/-	Відн., %	Абс., +/-	Відн., %
Рентабельність загальновиробничих витрат	0,720	1,006	1,304	0,286	39,8	0,298	29,6
Коефіцієнт окупності загальновиробничих витрат	1,389	0,994	0,767	-0,396	-28,5	-0,227	-22,8
Рентабельність адміністративних витрат	2,095	2,613	4,111	0,518	24,7	1,498	57,3
Рентабельність витрат на збут	0,477	0,383	0,243	-0,095	-19,8	-0,139	-36,4
Коефіцієнт окупності витрат на збут	3,063	2,256	1,978	-0,808	-26,4	-0,278	-12,3
Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	0,326	0,443	0,506	0,117	35,8	0,062	14,0
Рентабельність інших операційних витрат	6,574	2,260	3,576	-4,314	-65,6	1,315	58,2
Коефіцієнт окупності інших операційних витрат	0,152	0,442	0,280	0,290	190,8	-0,163	-36,8
Рентабельність фінансових витрат	29,783	110,090	401,800	80,306	269,6	291,710	265,0
Коефіцієнт окупності фінансових витрат	0,034	0,009	0,002	-0,024	-72,9	-0,007	-72,6
Рентабельність інших витрат	69,634	204,889	415,655	135,255	194,2	210,766	102,9
Коефіцієнт окупності інших витрат	0,014	0,005	0,002	-0,009	-66,0	-0,002	-50,7
Рентабельність непрямих витрат	0,418	0,439	0,556	0,021	5,1	0,116	26,4
Коефіцієнт окупності непрямих витрат	2,393	2,276	1,800	-0,117	-4,9	-0,476	-20,9

Джерело: розрахунки за даними фінансової звітності підприємства.

Враховуючи те, що сума чистого прибутку підприємства дещо менша порівняно з сумою прибутку від операційної діяльності, то показники рентабельності в таблиці 3.2 є меншими порівняно з показниками рентабельності в таблиці 3.1, а коефіцієнти окупності, навпаки, більшими. Однак на оцінку динаміки показників ефективності непрямих витрат це не вплинуло.

Графічно динаміку коефіцієнтів окупності непрямих витрат на основі чистого прибутку на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки подано на рис. 3.2.

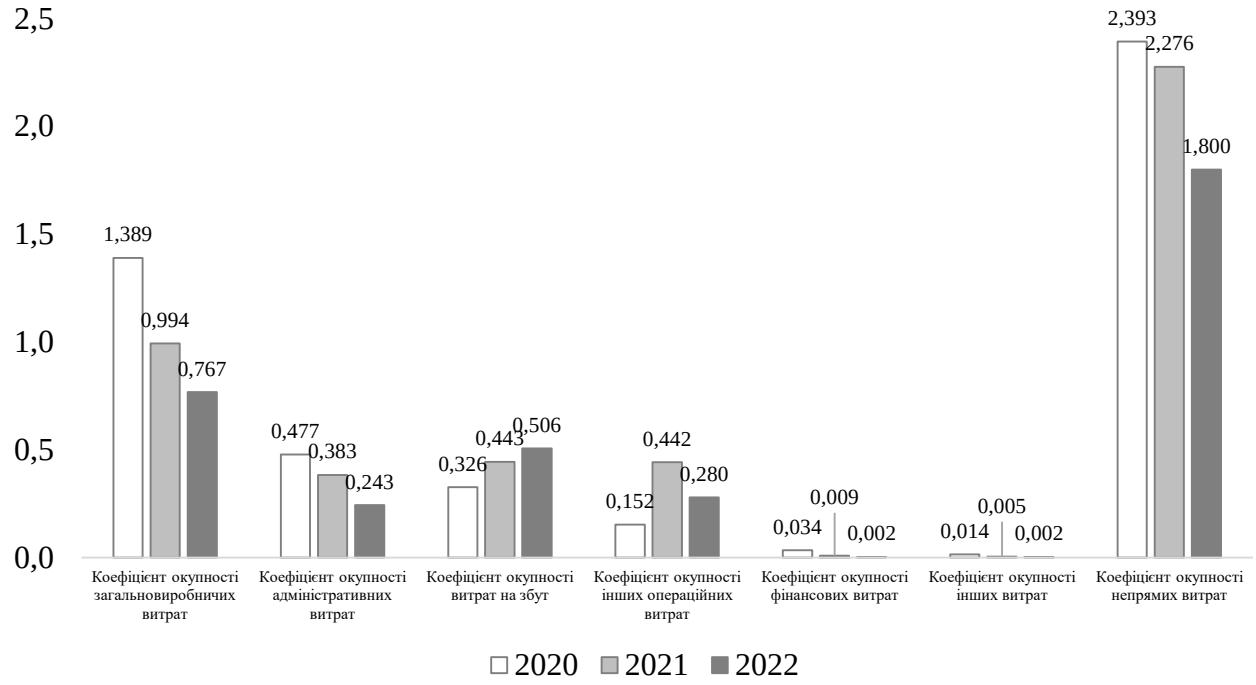

Рисунок 3.2 Динаміка коефіцієнтів окупності непрямих витрат на основі чистого прибутку на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки

Джерело: побудовано автором на основі власних розрахунків.

Проведемо факторний аналіз і визначимо вплив факторів на коефіцієнт окупності непрямих витрат, розрахований на основі чистого прибутку, для ТОВ «Старий Порицьк» за 2022 рік.

Коефіцієнт окупності непрямих витрат показує період часу, який необхідний для того, щоб непрямі витрати підприємства окупились за рахунок чистого прибутку, і обчислюється за формулою:

$$КО_{НВ} = \frac{НВ}{ЧП}, \quad (3.1)$$

де $КО_{НВ}$ – коефіцієнт окупності непрямих витрат;

НВ – сума непрямих витрат, тис. грн.;

ЧП – чистий прибуток, тис. грн.

Виконаємо перетворення формули (3.1), подавши чисельник дробу у вигляді суми складових непрямих витрат і виконавши почленне ділення:

$$КО_{НВ} = \frac{ЗВВ+АВ+ВЗб+ІОВ+ФВ+ІВ}{ЧП} = \frac{ЗВВ}{ЧП} + \frac{АВ}{ЧП} + \frac{ВЗб}{ЧП} + \frac{ІОВ}{ЧП} + \frac{ФВ}{ЧП} + \frac{ІВ}{ЧП}, \quad (3.2)$$

де *ЗВВ* – загальновиробничі витрати, тис. грн.;

АВ – адміністративні витрати, тис. грн.;

ВЗб – витрати на збут, тис. грн.;

ІОВ – інші операційні витрати, тис. грн.;

ФВ – фінансові витрати, тис. грн.;

ІВ – інші витрати, тис. грн.;

Враховуючи, що відношення суми загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат, інших витрат до чистого прибутку є коефіцієнтом окупності названих видів витрат, отримаємо адитивну факторну модель:

$$КО_{НВ} = КО_{ЗВВ} + КО_{АВ} + КО_{ВЗб} + КО_{ІОВ} + +КО_{ФВ} + +КО_{ІВ}, \quad (3.3)$$

де $КО_{ЗВВ}$ – коефіцієнт окупності загальновиробничих витрат;

$КО_{АВ}$ – коефіцієнт окупності адміністративних витрат;

$КО_{ВЗб}$ – коефіцієнт окупності витрат на збут;

$КО_{ІОВ}$ – коефіцієнт окупності інших операційних витрат;

$КО_{ФВ}$ – коефіцієнт окупності фінансових витрат;

$КО_{ІВ}$ – коефіцієнт окупності інших витрат.

Таким чином, в результаті математичних перетворень нами отримано результат, який свідчить про те, що коефіцієнт окупності непрямих витрат дорівнює сумі коефіцієнтів окупності складових таких витрат, а саме загальновиробничих, адміністративних, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат і інших витрат.

Отримана шестифакторна адитивна модель дозволить визначити, яка саме із складових непрямих витрат підприємства сповільнює окупність непрямих витрат, що надасть відповідним службам необхідне інформацію для прийняття рішень щодо оптимізації витрат.

Вихідні дані для проведення факторного аналізу коефіцієнта окупності непрямих витрат, розрахованого на основі чистого прибутку, для ТОВ «Старий Порицьк» за 2022 рік наведено у таблиці 3.4.

Факторний аналізу коефіцієнта окупності непрямих витрат, розрахованого на основі чистого прибутку, для ТОВ «Старий Порицьк» за 2022 рік наведено у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5. – Факторний аналіз коефіцієнта окупності непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» за 2022 рік

Фактор	Номер підстановки і назва факторів		Фактор						Коефіцієнт окупності непрямих витрат	Вплив фактора
			1	2	3	4	5	6		
			$КО_{ЗВВ}$	$КО_{АВ}$	$КО_{ВЗб}$	$КО_{ІОВ}$	$КО_{ФВ}$	$КО_{ІВ}$		
	Нульова підстановка		0,994	0,383	0,443	0,442	0,009	0,005	2,276	-
1	Коефіцієнт окупності загально-виробничих витрат	$КО_{ЗВВ}$	0,767	0,383	0,443	0,442	0,009	0,005	2,049	-0,227
2	Коефіцієнт окупності адміністративних витрат	$КО_{АВ}$	0,767	0,243	0,443	0,442	0,009	0,005	1,910	-0,139
3	Коефіцієнт окупності витрат на збут	$КО_{ВЗб}$	0,767	0,243	0,506	0,442	0,009	0,005	1,972	0,062
4	Коефіцієнт окупності інших операційних витрат	$КО_{ІОВ}$	0,767	0,243	0,506	0,280	0,009	0,005	1,809	-0,163
5	Коефіцієнт окупності фінансових витрат	$КО_{ФВ}$	0,767	0,243	0,506	0,280	0,002	0,005	1,803	-0,007
6	Коефіцієнт окупності інших витрат	$КО_{ІВ}$	0,767	0,243	0,506	0,280	0,002	0,002	1,800	-0,002
Всього										-0.476

Джерело: розрахунки автора за даними звітності підприємства.

Як ми вже зазначали, коефіцієнт окупності непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» у 2022 році порівняно з 2021 роком зменшився на 0,476, і ця зміна є

позитивною, адже зменшився період часу, протягом якого непрямі витрати будуть окуплені за рахунок чистого прибутку.

Факторний аналіз показав, що з шести факторів моделі переважна більшість факторів, а саме п’ять факторів мали позитивний вплив на показник і сприяли його зменшенню. І лише один фактор, а саме коефіцієнт окупності непрямих витрат, має негативний вплив на показник і спричинив його збільшення на 0,062.

Таким чином, саме динаміка витрат на збут на ТОВ «Старий Порицьк», їх зростання в 1,8 рази у 2022 році порівняно з 2021 роком сповільнили спричинила зменшення рентабельності витрат на збут і збільшення коефіцієнта їх окупності. До того ж, темпи росту витрат на збут (86,4%) значно перевищують темпи росту чистого прибутку (63,4%) за цей період.

Отже, єдиним виявленим нами резервом зростання ефективності непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» у 2022 році порівняно з 2021 роком, а саме збільшення коефіцієнта їх окупності, є коефіцієнт окупності витрат на збут.

За умови, що значення цього показника залишалось б на рівні 2021 року, а саме становило 2,256, коефіцієнт окупності непрямих витрат був би на 0,062 меншим і становив би не 1,800, а 1,738.

В такому випадку на кожну гривню чистого прибутку ТОВ «Старий Порицьк» у 2022 році припадало б не 1,800 грн. непрямих витрат, а 1,738 грн. Це означає, що непрямі витрати підприємства були б швидше окуплені за рахунок чистого прибутку.

Таким чином, нами здійснено розрахунок розширеного нами переліку показників ефективності непрямих витрат, а саме показників рентабельності і коефіцієнтів окупності непрямих витрат загалом і в розрізі їх складових на основі прибутку від операційної діяльності та на основі чистого прибутку. Також за результатами факторного аналізу визначено резерви зростання ефективності непрямих витрат ТОВ «Старий Порицьк» у 2022 році, якими є сповільнення темпів зростання витрат на збут. Дана інформація може бути використана для прийняття управлінських рішень щодо оптимізації витрат підприємства.

Висновки до розділу 3

1. Запропоновано в Наказі про облікову політику сільськогосподарських підприємств передбачити такі її елементи, що стосуються саме обліку і розподілу непрямих витрат: перелік і склад витрат, класифікація витрат, база розподілу витрат, порядок включення в собівартість. Склад непрямих витрат, й пропонуємо наводити в окремому додатку до облікової політики.

2. Для управління витратами і формування реальної величини собівартості пропонуємо здійснювати розподіл загальновиробничих і невиробничих витрат на об’єкти обліку щомісяця, що дозволить приймати управлінські рішення щодо цінової політики, управління витратами і їх оптимізації. Запропоновано застосовувати планову ставку розподілу непрямих витрат, яка визначатиметься на основі планової величини бази розподілу і планових непрямих витрат.

3. Рекомендуємо на сільськогосподарських підприємствах для управлінських потреб визначати повну собівартість продукції рослинництва і тваринництва: щомісяця за розподіленими невиробничими витратами по плановій ставці розподілу; в кінці року за фактичними невиробничими витратами. Це дозволить визначати фінансові результати в розрізі видів продукції здійснювати аналітичну оцінку цінової політики.

4. Визначено динаміку показників ефективності непрямих витрат загалом і в розрізі їх складових за такими показниками, як рентабельність і коефіцієнт окупності, розрахованих на основі прибутку від операційної діяльності та чистого прибутку. Аналіз показав позитивну зміну зазначених показників для загальновиробничих, адміністративних, фінансових та інших витрат, а також непрямих витрат загалом – зростання рентабельності та, відповідно, зменшення коефіцієнта окупності. Виняток становлять лише витрати на збут з цілком протилежною динамікою показників і інших операційних витрат, для яких зафіксовано позитивну динаміку показників лише у 2022 році порівняно з 2021 роком.

5. Побудована шестифакторна адитивна модель коефіцієнта окупності непрямих витрат шляхом трансформації початкової кратної моделі через розкладання чисельника на доданки і подальшого почленного ділення для отримання суми коефіцієнтів окупності складових непрямих витрат підприємства. За результатами проведеного факторного аналізу з'ясовано, що лише один з шести факторів (а саме коефіцієнт окупності витрат на збут) у 2022 році мав негативний вплив і спричинив збільшення коефіцієнта окупності непрямих витрат. Визначено величину резерву зменшення результативного показника (0,062) і його можливе значення (1,738) за умови, що значення коефіцієнта окупності витрат на збут залишилось би на рівні 2021 року.

ВИСНОВКИ

1. Встановлено, що непрямі витрати відображають витрати, які не можуть бути прямо віднесені до об’єкта обліку, а також інші невиробничі витрати, пов’язані з господарською діяльністю. Досить часто непрямі витрати називають ще накладними витратами або ж витратами обігу. Визначення непрямих витрат не наведене у нормативних актах України. До непрямих витрат відносяться витрати операційної діяльності (транспортно-заготівельні витрати, загальновиробничі витрати, витрати на збут, адміністративні і інші витрати) та інші витрати (фінансові витрати, інші витрати). До собівартості продукції відносяться лише виробничі непрямі витрати – загальновиробничі витрати.

2. Правове регулювання організації обліку і розподілу непрямих витрат характеризується діючими нормативними документами України. Склад непрямих витрат за їх видами та порядок розподілу для потреб фінансової звітності визначено НП(С)БО 16 «Витрати». На сільськогосподарських підприємствах для обліку непрямих витрат, їх розподілу і включення до собівартості продукції використовують Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, у яких склад загальновиробничих витрат є значно ширшим від інших галузей економки, а порядок їх розподілу відрізняться галузевими особливостями вирощування біологічних активів.

3. На основі проведеної критичної оцінки діючих методик аналізу витрат з’ясовано, що у навчально-методичній та науковій літературі розглянуто окремі методичні аспекти аналізу непрямих витрат. Тому, спираючись на методики аналізу витрат загалом і витрат операційної діяльності зокрема, нами визначено мету, основні завдання, об’єкти та основні етапи проведення аналізу непрямих витрат, а також основні етапи проведення факторного аналізу для визначення чинників та міри їх впливу на непрямі витрати чи показники їх ефективності.

4. Аналітичне дослідження статистичних даних по галузі тваринництва в Україні за період 1990-2022 роки показало наявність таких негативних тенденцій

в галузі: зменшення кількості голів великої рогатої худоби (в 10,9 рази) і в тому числі корів (в 6,3 рази); зниження обсягів виробництва м'яса (у забійній вазі) (у 2,0 рази) і молока (у 3,2 рази). Аналіз, проведений за 2021-2022 роки, показав зменшення досліджених показників по Україні і по Волинській області (кількість голів великої рогатої худоби, кількість корів, жива маса вирощування сільськогосподарських тварин, жива маса сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій, забійна маса сільськогосподарських тварин, реалізованих на забій, обсяги виробництва молока), однак встановлено, що у Волинській області темпи зниження перелічених показників нижчі порівняно з показниками по Україні.

5. На сільськогосподарських підприємствах облік організовано відповідно до затвердженої облікової політики, яка є індивідуально для кожного підприємства. Досліджувані підприємства застосовують автоматизовану форму обліку та є платниками єдиного податку. Непрямі витрати на сільськогосподарських підприємствах складаються з загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат, фінансових витрат, втрат від участі в капіталі та інших витрат і поділяються на виробничі та невиробничі. Загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості продукції рослинництва і тваринництва на основі їх розподілу за обраною базою. Невиробничі непрямі витрати не включаються до собівартості продукції рослинництва і тваринництва. При формуванні непрямих витрат складають відповідні первинні документи. В кінці звітного періоду (року) непрямі витрати списуються на відповідні рахунки: загальновиробничі витрати на рахунок 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації», невиробничі непрямі витрати – на рахунок 79 «Фінансові результати» та відображаються у фінансовій і статистичні звітності.

6. Обґрунтована актуальність проведення аналізу непрямих витрат на ТОВ «Старий Порицьк» на основі значної їх питомої ваги в структурі витрат, яка до того ж зростає від 40,1% у 2020 році до 52,5% у 2022 році. Аналіз динаміки непрямих витрат на ТОВ «Старий Порицьк» за 2020-2022 роки показав їх

збільшення в 1,8 рази в основному за рахунок значного зростання витрат на збут (в 3,8 рази) та інших операційних витрат (в 4,5 рази). На основі аналізу структури непрямих витрат встановлено, що найбільшу питому вагу в їх структурі на ТОВ «Старий Порицьк» займають загальновиробничі витрати, однак їх питома вага зменшується від 58,1% у 2020 році до 42,6% у 2022 році. Аналіз також показав позитивну динаміку до збільшення показників рентабельності непрямих витрат, розрахованих на основі різних видів прибутку.

7. Для вдосконалення організації обліку непрямих витрат запропоновано в обліковій політиці сільськогосподарських підприємств, а саме окремому додатку до неї, наводити перелік, склад і класифікацію непрямих витрат, базу розподілу загальновиробничих і невиробничих витрат, порядок включення в виробничу і повну собівартість. Для потреб управління та визначення фінансових результатів в розрізі видів продукції рекомендуємо на досліджуваних підприємствах визначати повну собівартість продукції за розподіленими невиробничими витратами.

8. З метою удосконалення порядку включення непрямих витрат до виробничої і повної собівартості продукції автором запропоновано здійснювати розподіл непрямих витрат щомісяця на об’єкти обліку, застосовуючи планову ставку розподілу непрямих витрат, що дозволить формувати реальну величину собівартості В кінці року розподілені загальновиробничі витрати порівнюватимуться з фактичними і різниця між ними коригуватиметься додатковим записом в обліку по відповідних аналітичних рахунках.

9. Досліджено динаміку показників ефективності (рентабельність і коефіцієнт окупності) непрямих витрат загалом і в розрізі їх складових, розрахованих на основі прибутку від операційної діяльності та чистого прибутку ТОВ «Старий Порицьк». Встановлено позитивні зміни (зростання рентабельності та, відповідно, зменшення коефіцієнта окупності) зазначених показників для загальновиробничих, адміністративних, фінансових та інших витрат, а також непрямих витрат загалом. Однак для витрат на збут спостерігається цілком протилежна динаміка показників, а для інших

операційних витрат зафіксовано позитивну динаміку показників лише у 2022 році порівняно з 2021 роком.

10. З метою вивчення впливу факторів на коефіцієнт окупності непрямих витрат нами шляхом математичних перетворень побудована шестифакторна адитивна модель, в якій коефіцієнт окупності непрямих витрат дорівнює сумі коефіцієнтів окупності складових цих витрат. Факторний аналіз за даними ТОВ «Старий Порицьк» дозволив встановити позитивний вплив у 2022 році п’яти факторів і негативний вплив одного фактора – коефіцієнта окупності витрат на збут, який спричинив збільшення коефіцієнта окупності непрямих витрат. Визначено величину резерву зменшення коефіцієнта окупності непрямих витрат (0,062) і його можливе значення (1,738) за умови, що значення коефіцієнта окупності витрат на збут залишилось би на рівні 2021 року.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Остапенко Т.М. Інтерпретація прямих та непрямих витрат для цілей калькулювання. *Економіка. Управління. Інновації.* 2013. № 2(10). URL: https://dspace.pdau.edu.ua/server/api/core/bitstreams/20c93811-64d8-49da-8f40-247c9a8aa310/content (дата звернення 15.10.2023).

2. Безверхий К.В. Непрямі витрати в системі управління промислових підприємств: обліково-контрольний аспект: монографія. Київ: ЦУЛ, 2013. 276 с.

3. Катречко М.О., Черевань К.Ю. Багатокритеріальна класифікація витрат за принципом «різні витрати для різних цілей». *Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики.* № 2(7). 2009. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Fkd/2009_2/index.html (дата звернення 30.10.2023).

4. Гришко Н.В. Сучасні концепції управління витратами промислових підприємств. URL: http://www.lukyanenko.at.ua/_ld/2/208_.pdf (дата звернення 29.09.2023).

5. Шевченко Н.О. Теоретичні проблеми обліку витрат виробництва. *Інноваційна економіка*. 2012. № 9. С. 276–279.

6. Борович О.В. Облік та аналіз непрямих витрат сільськогосподарських підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2010. 20 с.

7. Тлучкевич Н.В., Нужна О.А. Методика обліку витрат: фінансовий, податковий та управлінський аспект. *Економічні науки: Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Сер.: Облік і фінанси.* Вип. 14(53). Луцьк, 2017. С. 207-216.

8. Томчук О.Ф. Інтерпретація непрямих витрат та їх вплив на фінансові результати підприємства. *Економічна теорія та історія економічної думки.* 2017. Вип. 3. С. 16-20.

9. Макаренко А.П. Удосконалення обліку загальновиробничих витрат на КП «Декоративні культури дор». *Агросвіт*. 2019. № 3. С. 11-18.

10. Свиноус І., Гаврик О., Матула Т. Обліково-аналітичні аспекти управління витратами в сільськогосподарських підприємствах. *Економічний дискурс*. 2021. Вип. 1-2. С. 29-39.

11. Тлучкевич Н.В., Нужна О.А., Писаренко Т.М. Формування собівартості продукції тваринництва для прийняття управлінських рішень. *Економічний форум.* 2020. № 2. С. 134-142.

12. Тлучкевич Н.В. Управлінські орієнтири собівартості продукції в аграрному менеджменті. *Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством:* матеріали XIII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 25-26 червня 2021р.) / відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 13.Луцьк: ІВВ ЛНТУ, 2021. 88 с. С. 70-72.

13. Миронова Ю.Ю. Проблеми обліку та розподілу загальновиробничих витрат у рослинництві. *Причорноморські економічні студії.* 2018. Вип. 25. С. 192-196.

14. Норд Г.Л., Фокін О.К. Передумови удосконалення методичного забезпечення аналізу витрат виробництва. *Ефективна економіка*. № 8. 2017. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7241 (дата звернення 04.09.2023).

15. Томчук О.Ф. Методика аналізу витрат операційної діяльності сільськогосподарського підприємства та напрями його удосконалення. *The scientific heritage*. № 47. 2020. С. 74-86.

16. Московчук А.Т., Писаренко Т.М. Використання аналітичної оцінки для оптимізації витрат і собівартості продукції. *Механізми забезпечення ефективної діяльності підприємств: контрольно-аналітичний аспект: монографія.* Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2019. С. 94-113.

17. Сироїд Н.П. Бухгалтерський облік і контроль витрат на забезпечення екологічної якості продукції: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир. 2019. 23 с.

18. Миронова Ю.Ю. Облік і аналіз витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції на підприємствах машинобудування: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2011. 20 с.

19. Тлучкевич Н.В. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2007. 20 с.

20. Грищук Г.В. Облік витрат і контроль собівартості продукції рослинництва: дис. док. філософії: 071. Київ, 2023. 230 с.

21. Божко М.В. Управління витратами виробництва продукції рослинництва на сільськогосподарських підприємствах: дис. канд. екон. наук: 08.00.04. Мелітополь, 2019. 216 с.

22. Волковська Я.В. Управлінський облік витрат операційної діяльності підприємств готельно-ресторанного комплексу: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Харків, 2018. 22 с.

23. Левіна М.В. Облік і внутрішній контроль трансакційних витрат підприємств готельного господарства: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2016. 22 с.

24. Бонарев В.В. Моделювання облікового процесу трансакційних витрат та їх аналіз: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2016. 20 с.

25. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення 15.09.2023).

26. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1, затв. Наказом МФУ від 07.02.2013р. № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/z0336-13#n17 (дата звернення 23.09.2023).

27. Податковий кодекс України від 02.12.2010р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення 12.10.2023).

28. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16, затв. Наказом МФУ від 31.12.1999р. № 318. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text (дата звернення 27.09.2023).

29. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999р. № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text (дата звернення 11.10.2023).

30. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення 05.10.2023).

31. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995р. № 88. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text (дата звернення 07.11.2023).

32. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014р. № 879. Дата оновлення: 18.06.2018. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1365-14 (дата звернення 07.11.2023).

33. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку від 29.12.2000р. №356. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0422201-03#Text (дата звернення 21.09.2023).

34. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, від 27.06.2013р. № 635. URL: https://ips.ligazakon.net/document/FIN35116?ed=2007_12_21&an=254 (дата звернення 05.11.2023).

35. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. Наказом МФУ від 28.03.2013р. № 433. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text (дата звернення 23.09.2023).

36. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств від

18.05.2001р. № 132. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text (дата звернення 11.10.2023).

37. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів від 29.12.2006р. № 1315 URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text (дата звернення 03.11.2023).

38. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм первинних документів з обліку виробничих запасів в сільськогосподарських підприємствах від 21.12.2007р. № 929. URL: https://ips.ligazakon.net/document/FIN35116?ed=2007_12_21&an=254 (дата звернення 21.10.2023).

39. Никитюк Н.В. Правове регулювання обліку непрямих витрат в Україні. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки*: матеріали XV Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 4 листопада 2023 р.). / відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 17. Луцьк: ВІП ЛНТУ, 2023. 340 с. С. 210-213.

40. Адлер О. О., Лесько О.Й Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. Вінниця: ВНТУ, 2019. 118 с.

41. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. / Г.І. Кіндрацька, М.С. Білик, А.Г. Загородній. Львів: ЗУКЦ, 2017. 310 с.

42. Даценко Г.В., Коцеруба, Н.В., Крупельницька, І.Г., Кудирко О.М., Лобачева І.Ф. Аналіз господарської діяльності: навч. посіб. Вінниця: ВТЕІ КНТЕУ, 2021. 416 с.

43. Єршова Н. Ю., Портна О.В. Аналіз господарської діяльності: теорія та практикум: навч. посіб. Львів: «Магнолія-2006», 2021. 312 с.

44. Кіндрацька Г.І., Загородній А.Г., Кулиняк Ю.І. Аналіз господарської діяльності: підр. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2019. 320 с.

45. Мулик Т. О., Материнська О.А., Пльонсак О.Л. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2017. 288 с.

46. Єгорова О.В., Дорогань-Писаренко Л.О., Тютюнник Ю.М. Економічний аналіз: навч. посіб. Полтава: РВВД ПДАА, 2018. 290 с.

47. Волинець Л. Методика проведення аналізу операційних витрат підприємства. *Вісник Вінницького торговельно-економічного інституту ДТЕУ*. 2020. Вип. 3. С. 45-51.

48. Нужна О.А., Никитюк Н.В. Методичні аспекти аналізу непрямих витрат на сільськогосподарських підприємствах. *Актуальні проблеми управління соціально-економічними системами*: матеріали IX Міжн. наук.-практ. конф. (15 грудня 2023р., м. Луцьк). Луцьк: ЛНТУ, 2023.

49. Тлучкевич Н.В., Нужна О.А. Методологія наукових досліджень з обліку витрат. *Актуальні проблеми управління соціально-економічними системами*: матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 15 грудня 2022 р.). Луцьк: ЛНТУ, 2022. 476 с. С. 62-65.

50. Тлучкевич Н.В., Нужна О.А., Зеленко С.В. Стратегічне управління витратами за стадіями життєвого циклу продукції в тваринництві. *Актуальні проблеми розвитку обліку, аналізу, контролю і оподаткування у контексті Європейської інтеграції та сучасних викликів глобалізації*: матеріали IX Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 14-15 травня 2021 р.) [відповідальні за випуск: проф. Куцик П.О., проф. Воронко Р.М., доц. Марценюк Р.А.]. Львів: Видавництво Львівського торговельно-економічного університету, 2021. 540 с. С. 249-251.

51. Никитюк Н.В. Аналіз динаміки та структури витрат на підприємствах сільського, лісового та рибного господарства України. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю в умовах глобалізації економіки*: матеріали XV Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Луцьк, 4 листопада 2023 р.). / відп. ред. В.В. Чудовець. Вип. 17. Луцьк: ВІП ЛНТУ, 2023. 340 с. С. 208-210.

52. Тваринництво (1990-2022). Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/sg/sg_rik/tvar_1990-2020_ue.xls (дата звернення 15.10.2023).

53. Кількість сільськогосподарських тварин на 01 січня 2023 року. Державна служба статистики України. URL:

https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2023/sg/ksgt/ksgt0123.xls (дата звернення 15.10.2023).

54. Виробництво продукції тваринництва у 2022 році (остаточні дані). Державна служба статистики України. URL: https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/sg/vpt/vpt2022.xls (дата звернення 15.10.2023).

55. Інструкція щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 50-сг «Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств», затв. Наказом ДКСУ від 06.11.2007р. № 403. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1303-07#Text (дата звернення 21.10.2023).