

## ОСНОВИ ПЕРСПЕКТИВНОГО АНАЛІЗУ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКОГО ПІДПРИЄМСТВА

©2019 КОВАЛЬ Н. І., ГРИГОРАШ М. В.

УДК 657.62: 631.11  
JEL: Q10; Q14

### Коваль Н. І., Григораш М. В. Основи перспективного аналізу витрат діяльності сільськогосподарського підприємства

У статті розглянуто сутність витрат і специфіку перспективного аналізу на підприємстві, а також роль, що відіграє аналітична робота для побудови плану організації діяльності господарської одиниці. Досліджено природу виникнення витрат на сільськогосподарських підприємствах і виконано пошук можливих резервів зниження витрат діяльності. Обґрунтовано та поглиблено теоретико-методичні підходи до аналізу витрат; розроблено практичні рекомендації щодо формування аналітичного забезпечення як інформаційної системи управління діяльністю підприємств. Визначено мету аналізу ефективності використання витрат і послідовність їх повернення у вигляді доходу. Розглянуто та доповнено перелік показників, що використовуються для аналізу динаміки витрат і використання ресурсів підприємства.

**Ключові слова:** витрати, динаміка, аналіз, структура витрат, перспективний аналіз, витрати за елементами.

**DOI:**

**Рис.:** 3. **Табл.:** 5. **Формул:** 1. **Бібл.:** 9.

**Коваль Наталія Іванівна** – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки, Вінницький національний аграрний університет (вул. Сонячна, 3, Вінниця, 21008, Україна)

**Григораш Марина Василівна** – магістр, Вінницький національний аграрний університет (вул. Сонячна, 3, Вінниця, 21008, Україна)

**E-mail:** grigorashmarina63@gmail.com

УДК 657.62: 631.11  
JEL: Q10; Q14

UDC 657.62: 631.11  
JEL: Q10; Q14

### Коваль Н. И., Григораш М. В. Основы перспективного анализа расходов деятельности сельскохозяйственных предприятий

В статье рассмотрены сущность затрат и специфика перспективного анализа на предприятии, а также роль, которую играет аналитическая работа для построения плана организации деятельности подразделения. Исследована природа возникновения затрат на сельскохозяйственных предприятиях и выполнен поиск возможных резервов снижения затрат деятельности. Обоснованы и углублены теоретико-методические подходы к анализу затрат; разработаны практические рекомендации по формированию аналитического обеспечения как информационной системы управления деятельностью предприятий. Определены цели анализа эффективности использования затрат и последовательность их возвращения в виде дохода. Рассмотрен и дополнен перечень показателей, используемых для анализа динамики затрат и использования ресурсов предприятия.

**Ключевые слова:** расходы, динамика, анализ, структура затрат, перспективный анализ, расходы по элементам.

**Рис.:** 3. **Табл.:** 5. **Формул:** 1. **Библ.:** 9.

**Коваль Наталья Ивановна** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и налогообложения в отраслях экономики, Винницкий национальный аграрный университет (ул. Солнечная, 3, Винница, 21008, Украина)

**Григораш Марина Васильевна** – магистр, Винницкий национальный аграрный университет (ул. Солнечная, 3, Винница, 21008, Украина)

**E-mail:** grigorashmarina63@gmail.com

### Koval N. I., Grigorash M. V. Basics of the Perspective Cost Analysis of the Activities of Agricultural Enterprises

The article considers the essence of costs and specifics of the perspective analysis at enterprise, as well as the role of analytical work in order to compose a plan for the organization of a division's activity. The nature of emergence of costs in agricultural enterprises is studied and search for possible reserves for reducing the activity costs is conducted. The theoretical-methodical approaches to cost analysis are substantiated and deepened; practical recommendations as to formation of an analytical support represented by an information system of management of enterprise's activities are developed. The objectives of the cost efficiency analysis and the sequence of return of costs in the form of income are defined. The list of indicators applied for analyzing the dynamics of costs and use of the enterprise resources is examined and supplemented.

**Keywords:** costs, dynamics, analysis, cost structure, perspective analysis, costs by elements.

**Fig.:** 3. **Tabl.:** 5. **Formulae:** 1. **Bibl.:** 9.

**Koval Natalia I.** – PhD (Economics), Associate Professor, Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation in the Economy, Vinnytsia National Agrarian University (3 Soniachna Str., Vinnytsya, 21008, Ukraine)

**Grigorash Marina V.** – Master, Vinnytsia National Agrarian University (3 Soniachna Str., Vinnytsya, 21008, Ukraine)

**E-mail:** grigorashmarina63@gmail.com

На практиці у процесі виробництва та отримання продукції чи надання послуг використовуються різні ресурси. Формування цих ресурсів і забезпечення організацією їх використання визначається витратним процесом, тобто витратами діяльності [1]. Результат від понесених витрат обумовлюється особливостями здійснюваної підприємством діяльності, аналіз витрат кожного підприємства повинен бути індивідуальним, але базуватися на ґрунтовних засадах ведення процесу господарювання.

Виробництво галузі сільського господарства зараз переживає не найкращі часи, більшість керівників і спеціалістів усвідомили, що лише грамотне ставлення до всіх витрат, дослідження процесу калькулювання витрат і здійснення аналізу кожного етапу виробничого процесу дозволить виправити ситуацію.

Над розробкою послідовності проведення аналізу витрат і формування перспективних цілей для будь-якого підприємства працювало довгий час чимало науковців. Кожен з них зробив свій вклад у до-

сконалення та спрощення методики проведення аналізу структури та динаміки витрат. Можна виокремити структурне бачення основи перспективного аналізу для підприємства таких учених, як Камінська Т. Г. [1], Савчук В. К. [6], Попович П. Я. [7]. Разом з тим дані дослідження є недостатньо розкритими щодо даної теми і потребують додаткового вивчення.

Метою статті є чітка побудова схеми проведення перспективного аналізу витрат для будь-якого сільськогосподарського підприємства відповідно до змін, що відбуваються в його організації й техніці ведення; з'ясування ролі, яку в діяльності господарської одиниці відіграють аналітичні дані як основний засіб одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень.

**А**налітична діяльність підприємства спрямована на вивчення обліку попиту та вимог ринку для обґрунтованої орієнтації виробництва на випуск конкурентоздатних продуктів у раніше встановлених обсягах, що відповідають певній техніко-економічній характеристиці, та реалізації, яка може забезпечити підприємству отримання найвищого прибутку.

Для успішного аналізу витрат підприємства необхідно ретельне вивчення поняття «витрати». Тракткування поняття «витрати» в національних і зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку наведено в табл. 1.

Отже, у нормативній базі всі визначення «витрати» зводяться до форми своєрідних виплат і витрат, що формують вартість будь-якого товару.

Перспективний аналіз будь-якої ланки підприємства спрямований на дослідження та впровадження новітніх технологій, забезпечення подальшої діяльності, виявляє тенденції розвитку підприємства [6]. Філософія перспективного аналізу проста: вироб-

ник повинен випускати таку продукцію, що має збут і може досягнути запланованого рівня рентабельності та за реалізацію якої можна отримати прибуток [7]. Для досягнення таких цілей аналіз повинен бути структурованим і перспективним. Основою аналізу витрат є перевірка достовірності даних обліку і звітності щодо витрат підприємства, виявлення факторів, які впливають на їх формування.

Аналіз структури та динаміки витрат доцільно здійснювати по двох напрямках: за елементами та за статтями витрат – згідно з класифікаційними ознаками, наданими П(с)БО 16 (рис. 1).

Причому аналіз структури за елементами витрат може здійснюватись як по підприємству загалом, так і по окремих центрах відповідальності та по окремих видах продукції.

**А**ля прикладу проведемо аналіз зміни витрат діяльності приватного підприємства «Кургани», що знаходиться у Вінницькій області, с. Бандишівка. Першим кроком аналітичної роботи повинна стати оцінка динаміки загального обсягу витрат та їх структури, що можна зробити за результатами загального аналізу (табл. 2).

З даних табл. 2 видно таке: дохід від реалізації продукції у 2017 р. порівняно з 2015 р. збільшився на 6095 тис. грн; собівартість реалізованої продукції зросла на 3955 тис. грн; чистий прибуток у даному випадку збільшився на 2144 тис. грн.

Причиною таких змін стало зростання операційних витрат підприємства, як видно на графіку динаміки витрат за елементами на підприємстві (рис. 2).

Проаналізувавши дані рис. 2, можна зробити висновки про те, що протягом останніх років на підприємстві обсяг витрат виробництва поступово зростає. Ці зміни можуть бути спричинені збільшенням об-

Таблиця 1

**Тракткування поняття «витрати» в національних і зарубіжних стандартах з бухгалтерського обліку**

Стандарт	Визначення
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2]	Витрати – це зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)
П(С)БО 16 «Витрати» [3]	Витрати – або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
МСБО [4]	Витрати – зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду, що відбувається у формі вибуття або використання активів чи збільшення зобов'язань, що веде до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені
Податковий кодекс України [5]	Витрати – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній та нематеріальній формах. Такі витрати спрямовані на здійснення господарської діяльності платника податку (підприємця)

Джерело: складено за [2–5].



Рис 1. Класифікація витрат за П(с) БО 16

Джерело: розроблено за [3].

Таблиця 2

Динаміка витрат ПП «Кургани» за період 2015–2017 рр.

№ з/п	Показник	Фактичні дані			Відхилення	
		2015 р.	2016 р.	2017 р.	(+/-)	%
1	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів), без ПДВ, тис. грн	8245	18465	14340	6095	173,92
2	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн	9489	16424	13444	3955	141,68
3	Чистий прибуток(збиток), тис. грн	-1244	2041	896	2144	-0,007

Джерело: складено за даними фінансової звітності ПП «Кургани».

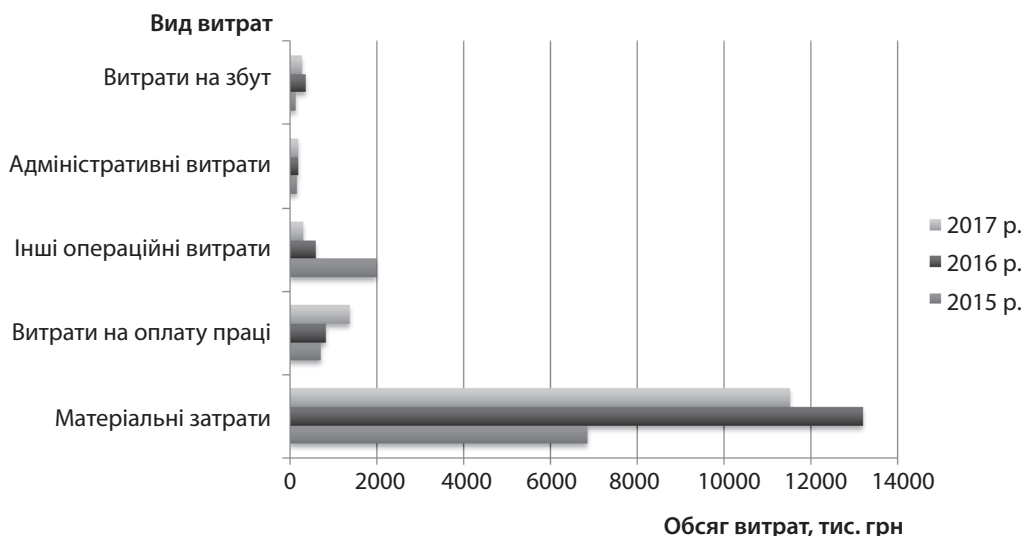


Рис. 2. Динаміка витрат операційної діяльності ПП «Кургани»

Джерело: розроблено за даними фінансової звітності ПП «Кургани».

сягів виробництва, для чого необхідне використання матеріальних ресурсів, та зростанням цін на них у зв'язку з валютними коливаннями.

На рівень прибутку від надання (реалізації) послуг також впливає такий чинник, як зміна показника собівартості продукції (робіт, послуг).

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт і наданням послуг. Для

об'єктивного обчислення та ефективного аналізу собівартості продукції потрібно правильно врахувати всі витрати, що відносяться до цього або іншого звітного періоду [8].

Витрати на гривню реалізованої продукції (роботи, послуги) є основним показником, який характеризує їх рівень і динаміку та ефективність використання трудових, матеріальних, грошових ресурсів на ПП «Кургани».

Витрати на 1 грн реалізованої продукції визначають таким чином (1):

$$\frac{\text{(Собівартість реалізованих послуг)}}{\text{(Чистий дохід(виручка) від реалізації продукції (товарів), без ПДВ)}} \quad (1)$$

Показник витрат на 1 грн реалізованої продукції на підприємстві у 2017 р. становить 0,94, що на 0,21 відрізняється від показника 1,15, який був у 2015 р. Зниження витрат на гривню продукції характеризує успішність роботи підприємства з упровадження нової техніки, підвищення продуктивності праці та кваліфікаційного рівня працівників, раціонального використання ресурсів.

Групування витрат на виробництво та реалізацію продукції за економічно однорідними елементами дає можливість визначити всі матеріальні, трудові та грошові витрати підприємства на виробництво продукції у звітному періоді. Таке групування є єдиним і обов'язковим для всіх підприємств незалежно від їх галузевої належності.

Для проведення аналізу структури витрат за елементами та вивчення розвитку їх динаміки на ПП «Кургани» за 2016–2017 рр. доцільно використовувати аналітичну табл. 3, з даними двох років для порівняння, що забезпечить точність проведеного дослідження.

вартості обов'язково приведе до збільшення чистого прибутку.

Витрати за статтями калькуляції включають поділ витрат на обслуговування апарату управління, апарату на збут і т. ін. У процесі перспективного аналізу вивчають динаміку і напрямок зміни витрат на обслуговування, виконання кошторису з кожного виду витрат, визначають відхилення від кошторису і причини відхилень, підраховують непродуктивні витрати і т. ін.

Ураховуючи принцип бухгалтерського обліку відповідності доходів і витрат, згідно з яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів, систему оцінних показників необхідно ввести для кожної групи [9]. Для оцінки ефективності управління витратами та дієвого їх контролю пропонується система показників, яку наведено в табл. 4.

Значення показників табл. 4 у межах до одиниці свідчить про позитивну рентабельність цього напряму діяльності та те, що витрати покриваються відповідним джерелом доходів.

З метою виявлення ефективності використання матеріальних ресурсів на ПП «Кургани» у 2015–2017 рр. необхідно провести розрахунок відповідних коефіцієнтів та проаналізувати їх у динаміці – для визна-

Таблиця 3

Структура витрат за елементами ПП «Кургани» за період 2016–2017 рр., тис. грн

№ з/п	Елементи витрат	2016 р.	2017 р.	Питома вага витрат, %		Відхилення	
				2016 р.	2017 р.	+/-	%
1	Матеріальні витрати	15204	11506	89,69	84,61	-3698	75,67
2	Витрати на оплату праці	841	1397	5	10,27	556	166,11
3	Відрахування на соціальні заходи	197	302	1,16	2,22	105	153,3
4	Амортизація	101	86	0,6	0,6	-15	85,15
5	Інші операційні витрати	609	308	3,6	2,26	-301	50,5
6	Разом витрат	16952	13599	100	100	-3353	X

Джерело: складено за даними фінансової звітності ПП «Кургани».

З даних табл. 3 видно, що найбільшу питому вагу серед витрат у 2017 р. займають матеріальні витрати – 84,61%, або 11506 тис. грн, також свої позиції вони не втрачали в попередньому році – 89,69%, або 15204 тис. грн; витрати на оплату праці протягом двох років зростали, що свідчить про перспективну діяльність підприємства; інші операційні витрати та амортизація зайняли найменший відсоток ваги серед витрат.

Проаналізувавши дані табл. 2 і табл. 3, можна зробити такий висновок: витрати за елементами в процесі фінансово-господарської діяльності ПП «Кургани» мають значний вплив на формування як собівартості наданих послуг, так і чистого прибутку. Проте не можна стверджувати, що зниження собі-

чення суми економії матеріалів завдяки зниженню матеріаломісткості або суми перевитрат в результаті підвищення матеріаломісткості; визначення резервів більш ефективного використання матеріалів (табл. 5).

Отже, при аналізі ефективності використання матеріальних ресурсів на ПП «Кургани» за 2015–2017 рр., виявлено, що показник матеріаломісткості знизився на 0,38 грн і, відповідно, зросла матеріаловіддача – на 0,82 грн. При цьому обсяг виробленої продукції у 2017 р., порівняно з 2015 р., зріс на 7443,2 тис. грн, тобто майже у 2 рази. Обсяг матеріальних витрат зріс з 8906 тис. грн у 2015 р. до 9014 тис. грн у 2017 р., тобто на 108 тис. грн., або у

Система оціночних показників, для оцінки ефективності витрат ПП «Кургани» за період 2016–2017 рр.

№ з/п	Показник	Фактичні дані		Відхилення (+/-)
		2016 р.	2017 р.	
1	Загальні операційні витрати на 1 грн операційних доходів	0,82	0,8	-0,02
2	Коефіцієнт питомої собівартості реалізованої продукції	0,79	0,79	-
3	Коефіцієнт питомих адміністративних витрат	0,01	0,01	-
4	Коефіцієнт питомих витрат на збут	0,02	0,02	-
5	Коефіцієнт питомих інших операційних витрат	0,002	0,002	-
6	Загальні витрати від звичайної діяльності на 1 грн загальних доходів від звичайної діяльності	0,18	0,19	0,01
7	Коефіцієнт питомих операційних витрат	-	-	-
8	Коефіцієнт питомих витрат від участі в капіталі	-	-	-
9	Частка постійних витрат у валовому прибутку	0,28	0,54	0,26

Джерело: складено за даними фінансової звітності ПП «Кургани».

Таблиця 5

Динаміка показників ефективності використання матеріальних ресурсів на виробництво продукції рослинництва на ПП «Кургани» за період 2015–2017 рр.

№ з/п	Показник	Фактичні дані			Відхилення (+/-) 2017/2015 рр.
		2015 р.	2016 р.	2017 р.	
1	Обсяг виробленої продукції, тис. грн	9932	12508	17375,2	7443,2
2	Матеріальні витрати, тис. грн	8906	11677	9014	108
3	Матеріаломісткість, грн	0,9	0,93	0,52	-0,38
4	Матеріаловіддача, грн	1,11	1,07	1,93	0,82
5	Питома вага матеріальних витрат у собівартості продукції, %	90	93	52	38

Джерело: складено за даними фінансової звітності ПП «Кургани».

1,2 разу, що пов'язано зі зростанням обсягів виробництва.

Загалом, ефективність використання матеріальних ресурсів на підприємстві знизилася, що свідчить про негативні явища в галузі сільськогосподарського виробництва, пов'язані з політичним становищем у державі.

Дослідивши взаємозв'язок між загальною сумою витрат та виручкою від обсягів продажу, можемо

зазначити, що при зниженні рівня витрат на підприємстві протягом п'яти років рівень рентабельності та прибуток зростуть пропорційно економії, як видно на представленому графіку (рис. 3).

Даний графік наочно зображує очікуваний зв'язок між загальною сумою витрат і виручкою від обсягів продажу за чотири роки. Отже, підприємство зможе отримувати більше прибутків та вийти на нові ринки збуту.

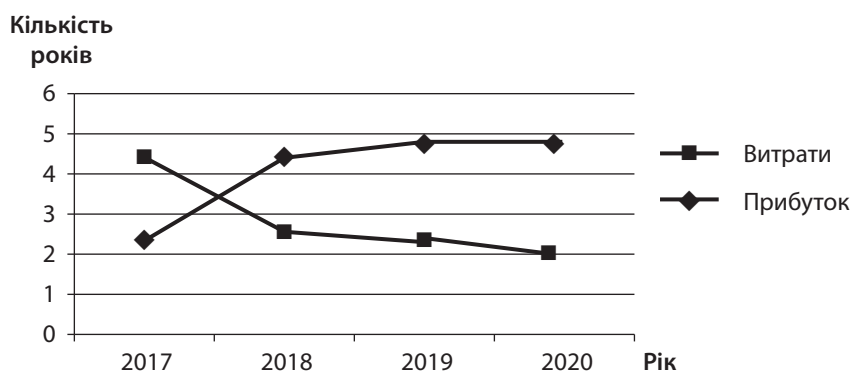


Рис 3. Перспективний графік прибутку ПП «Кургани»

Джерело: розроблено за даними фінансової звітності ПП «Кургани».



## ВИСНОВКИ

Як видно з даних проведеного дослідження, на ПП «Кургани» витрати є ефективною ланкою підприємства, вони не перевищують доходи. Для покращення діяльності та підвищення рентабельності виробництва, за висновками перспективного аналізу, підприємство повинно спрямувати зусилля на зростання рівня конкурентоспроможності власної продукції, мінімізацію витрат на її виробництво. Слід розробити план поступових дій для зменшення витрат, причому не економлячи на придбанні якісних матеріалів та заміні їх дешевшими, що може призвести до зниження якості кінцевого продукту та негативно позначитися на обсягах реалізації продукції та її конкурентоспроможності. Тому зниження ціни продукції має відбуватися не за рахунок погіршення її якості, а завдяки використанню інших виявлених резервів зниження витрат. ■

## ЛІТЕРАТУРА

- 1. Камінська Т. Г., Костенко О. М.** Обліково-інформаційний аспект калькулювання витрат операційної діяльності. *Ефективна економіка*. 2018. Вип. 7. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7\\_2018/9.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7_2018/9.pdf)
- 2.** Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
- 3.** Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати»: затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 (зі змінами і доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>
- 4. Партин Г. О.** Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія. Київ: УБС НБУ, 2008. 219 с.
- 5.** Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
- 6. Савчук В. К., Костенко О. М., Мискін Ю. В., Краєвський В. М.** Управління ефективністю сільськогосподар-

ського виробництва: інформаційно-аналітичний аспект. Київ: Видавництво «ВікПринт», 2013. 470 с.

**7. Попович П. Я.** Економічний аналіз діяльності суб'єктів господарювання: підручник. Тернопіль: Економічна думка, 2001. 365 с.

**8. Ткаченко Н. М.** Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: підручник. 6-те вид., допов. і перероб. Київ: А. С. К., 2013. 982 с.

**9.** Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

## REFERENCES

Kaminska, T. H., and Kostenko, O. M. "Oblikovo-informatsiyni aspekt kalkuliuvannia vytrat operatsiinoi diialnosti" [Accounting and information aspect of the calculation of operating costs]. *Efektivna ekonomika*. 2018. [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7\\_2018/9.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/7_2018/9.pdf)

[Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

[Legal Act of Ukraine] (1999). <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>

[Legal Act of Ukraine] (2010). <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

[Legal Act of Ukraine] (2013). <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

Partyn, H. O. *Upravlinnia vytratamy pidpriemstva: kontseptualni zasady, metody ta instrumentarii* [Management of enterprise expenses: conceptual foundations, methods and tools]. Kyiv: UBS NBU, 2008.

Popovych, P. Ya. *Ekonomichnyi analiz diialnosti subiektiv hospodariuvannia* [Economic analysis of business entities]. Ternopil: Ekonomichna dumka, 2001.

Savchuk, V. K. et al. *Upravlinnia efektyvnistiu silskohospodarskoho vyrobnytstva: informatsiino-analitychnyi aspekt* [Management of the efficiency of agricultural production: information and analytical aspect]. Kyiv: Vyd-vo «VikPrynt», 2013.

Tkachenko, N. M. *Bukhhalterskyi finansovyi oblik na pidpriemstvakh Ukrainy* [Accounting financial accounting at Ukrainian enterprises]. Kyiv: A.S.K., 2013.