

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на
ПП «Промавтоматикасервіс»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0718
Спеціальності облік і оподаткування
Освітньої програми облік і аудит
Спеціалізації облік і аудит на підприємстві
малого бізнесу

Х.А.Топлакалцян

Керівник: _____ д.е.н., професор Проскуріна
Н.М.

Рецензент: _____ к.е.н, доцент Гринь В.П.

Запоріжжя 2019

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Освітній рівень магістр
Спеціальність 071 Облік і оподаткування
Освітня програма облік і аудит
Спеціалізація облік і аудит на підприємстві малого бізнесу

ЗАТВЕРДЖУЮ:

Завідувач кафедри _____ Н.М. Шмиголь
« ____ » _____ 2019 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Топлакалцян Христине Арсенівні

1. Тема роботи: Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами на ПП «Промавтоматикасервіс»
керівник роботи Проскуріна Н.М., д.е.н., процесор
затверджені наказом ЗНУ від 04.07.2019 р., № 1110-с.
2. Строк подання студентом роботи 16 грудня 2019 року.
3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, облікові дані та дані фінансової звітності підприємства.
4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити економічну сутність витрат та їх класифікацію; проаналізувати витрати досліджуваного підприємства; обґрунтувати напрями підвищення ефективності управління витратами на підприємстві.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):
37 рис., 36 табл.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	02.09.2019	02.09.2019
2	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	30.09.2019	30.09.2019
3	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	21.10.2019	21.10.2019

7. Дата видачі завдання 08 липня 2019 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної Роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	серпень 2019	виконано
2.	Написання вступу	серпень 2019	виконано
3.	Виконання першого розділу	вересень 2019	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2019	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2019	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2019	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	грудень 2019	виконано
8.	Подання роботи на кафедрі	грудень 2019	виконано

Студентка _____ Х.А. Топлакалцян
(підпис)

Керівник роботи _____ Н.М.Проскуріна
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В.Сьомченко
(підпис)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 132 с., 37 рис., 36 табл., 1 додаток, 83 джерела.

Об'єкт дослідження – процес обліку та аналізу витрат та методів їх оптимізації на підприємствах будівельної галузі.

Метою кваліфікаційної роботи наукове визначення теоретико-методичних положень та розроблення практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення системи обліку та управління витратами для підвищення ефективності діяльності будівельному підприємства.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи теоретичне узагальнення і порівняння; аналізу синтезу, індукція та дедукція, комплексно-системний підхід, структурно-логічний аналіз, економічний аналіз, факторний аналіз, абстрактно-логічний, графічний та табличний методи. До використаних в роботі інструментів аналізу відносяться: вертикальний і горизонтальний аналіз, аналіз за абсолютними і відносними показниками, факторний метод аналізу.

У роботі досліджено економічну сутність витрат, розглянуто вимоги нормативно-правового регулювання обліку витрат; вдосконалено класифікацію витрат підприємства для цілей управління, що містить оптимальну кількість ознак, розкриває цільове призначення та економічний зміст окремих видів витрат, обґрунтовано методику оцінки ефективності управління процесом формування витрат промислового підприємства, запропоновано для кращого управління витратами використати адміністративний метод премії за економію витрат та знаходження шляхів їх зниження для заохочення працівників бухгалтерської служби та професійно-технічного відділу, приймати рішення всіма існуючими відділами, а не лише директором, щоб уникнути єдиновладдя.

Обґрунтовано доцільність покупки власної техніки, запропоновано резерви зниження витрат, що складаються з зменшення трудових витрат, зниження продуктивності праці за рахунок збільшення перевиконання встановлених норм виробітку, своєчасної поставки матеріалів та довгострокових контрактів, зменшення витрат на транспортування та витрат паливно-мастильних матеріалів.

Отримані результати щодо удосконалення управління та аналізу витрат будівельних підприємств дозволять приймати ефективні управлінські рішення організаційного та фінансового характеру, що сприятиме результативності їх роботи та підвищення рентабельності реалізації.

ОБЛІК, АНАЛІЗ, ВИТРАТИ, КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ,
УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ, ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА, П(С)БО 16,
ФАКТОРНИЙ АНАЛІЗ

SUMMARY

Thesis: 132 pages, 37 drawings, 36 tables, 1 applications, 83 literary sources.

The object of study is the process of accounting and analysis of costs and methods of their optimization in the construction industry.

The purpose of qualification work is the scientific definition of theoretical and methodological provisions and the development of practical recommendations aimed at improving the accounting and cost management system to improve the efficiency of the construction company.

Research methods: a systematic approach to the study of economic phenomena and processes. General scientific methods of theoretical generalization and comparison were used during the study; synthesis analysis, induction and deduction, complex-system approach, structural-logical analysis, -economic analysis, factor analysis, abstract-logical, graphical and tabular methods. The tools used in the analysis include: vertical and horizontal analysis, analysis of absolute and relative indicators, factor analysis method.

The economic nature of expenditures is investigated, requirements of regulatory regulation of accounting of expenses are considered; improved classification of enterprise costs for management purposes, containing the optimal number of features, reveals the purpose and economic content of certain types of costs, substantiates the method of evaluating the efficiency of management of the process of formation of costs of industrial enterprises, proposed to better manage the costs to use the administrative method of cost savings and find ways reduce them to encourage accounting staff and the technical and technical department, make decisions all existing departments, not just the director, to avoid sole authority.

The expediency of purchasing your own equipment is substantiated, the reserves of cost reductions consisting of reduction of labor costs, reduction of labor

productivity due to increase of overfulfillment of established norms of production, timely delivery of materials and long-term contracts, reduction of transportation costs and costs of fuel and lubricants are offered.

The results obtained in improving the management and cost analysis of construction companies will allow them to make effective management decisions of an organizational and financial nature, which will contribute to the effectiveness of their work and increase the profitability of implementation.

ACCOUNTING, ANALYSIS, COSTS, COST CLASSIFICATION, COST
MANAGEMENT, ACCOUNTING POLICY, P (C) BO 16, FACTOR ANALYSIS

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ,
СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

ЗУ – Закон України

ПКУ – Податковий кодекс України

П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку

МСФЗ – Міжнародний стандарт фінансової звітності

тис. грн. – тисяч гривень

год. – годин

грн. – гривень

і т.д. – і так далі

% – відсотки

р. – рік

ПП «ПАС» - ПП «ПРОМАВТОМАТИКАСЕРВІС»

ФВА – функціонально- вартісний аналіз

СУВ – стратегічне управління витратами

Дт – дебет

Кт – кредит

табл. – таблиця

рис. - рисунок

ЗМІСТ

Завдання на кваліфікаційну роботу	
Реферат	
Summary	
Перелік умовних позначень, символів, одиниць, скорочень і термінів	
Вступ.....	10
1 Концептуальні основи обліку та аналізу ефективності управління витратами на підприємстві	
1.1 Економічна сутність витрат та їх класифікація.....	16
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку витрат.....	28
1.3 Науково-методичні підходи до аналізу та управління витратами на підприємстві	40
2 Облікове застосування витрат по підприємству	
ПП «Промавтоматикасервіс»	
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства	57
2.2 Облікова політика підприємства у контексті витрат	66
2.3 Методика обліку витрат	76
3 Напрями підвищення ефективності управління витратами на ПП «Промавтоматикасервіс»	
3.1 Аналіз витрат підприємства	85
3.2 Факторний аналіз витрат підприємства	98
3.3 Актуальні напрями підвищення ефективності управління витратами на досліджуваному підприємстві.....	108
Висновки.....	119
Перелік посилань.....	124
Додаток А Баланс за 2018 р.....	132

ВСТУП

Умови ринкової економіки потребують від підприємства підвищення ефективності виробництва, конкурентоздатності продукції і послуг на основі впровадження досягнень науково-технічного прогресу, ефективних форм господарювання і управління виробництвом, активізації підприємництва.

Будівництво, як галузь, є однією з найбільш пріоритетних в економіці будь-якої країни. Будівництво включає в себе багато напрямів, серед яких основними є будівництво доріг, житлове та капітальне будівництво. А в останні роки, коли Україна тримає курс на реформування, у будівельних підприємств стала проблема удосконалення методів та способів управління витратами, методами їх формування та вдосконалення системи обліку витрат.

З приведенням національної системи бухгалтерського обліку у відповідність до вимог ринкової економіки і міжнародних стандартів змінилися організаційні засади формування витрат діяльності і їх відображення в системі бухгалтерського обліку. Облік та аналіз витрат – це найважливіший інструмент управління підприємством. Дані обліку витрат є важливим засобом виявлення виробничих резервів, постійного контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів з метою підвищення рентабельності виробництва. Вивчення структури собівартості продукції дозволяє провести об'єктивну оцінку рівня показників прибутку і рентабельності, досягнутого підприємством.

Питанню обліку та аналізу витрат приділяється багато уваги в навчальній літературі, в періодичних й наукових виданнях, в законодавчо-нормативних актах. Зокрема цього питання присвячені праці таких українських вчених, як Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Задорожний, В.А. Дерій, Я.Д. Крупка, Х.З. Махмудов, Є. В. Мних, Л.В. Нападовська, В.М. Панасюк, В. Ф. Палий, Г.О. Партин, М.І. Скрипник, В.Г. Сопко, А.М. Турило та ін. Проблеми обліку та аналізу витрат, шляхів зниження собівартості

готової продукції були предметом дослідження в працях В.А. Аносова, А.С. Бакаєва, Н.П. Барішнікова, Т.Б. Бердникова, Н.А. Бреславцева, Н.Г. Волкова, П.П. Єфімцева, Н.П. Кондракова, О.П. Могіленських, В.В. Каращенко, Е.В. Микільської, Н.М. Платонова, Л.З. Шнейдемана та інших. Віддаючи належне значним досягненням названих науковців, вважаємо, що окремі питання організації та методики обліку й аналізу витрат діяльності підприємств потребують подальших досліджень. Вагомий внесок у формування системи ведення обліку витрат підприємств зробили відомі вітчизняні науковці: О.С. Бородкін, О.М. Брадул, А.М. Герасимович, Н.М. Грабова, Н.О. Гура, О.В. Зінченко, Т.О. Каменська, Р.О. Костирко, Т.Г. Маренич, Л.В. Нападовська, М.С. Пушкар, М.В. Реслер, В.В. Сопко, М.І. Скрипник, Н.М. Ткаченко, Ю.С. Цаль-Цалко, В.О. Шевчук та ін.

Але незважаючи на таке широке вивчення питання обліку та аналізу витрат в різних літературних джерелах, не всі проблеми ще вирішені. Вищевикладене підтверджує значущість даної проблеми, зумовило тему кваліфікаційного дослідження та зумовило актуальність розробки інструментів обліку та аналізу для підприємств будівельної галузі, а також практичних рекомендацій щодо становлення та розвитку обліку та аналізу в сфері будівництва.

Для вирішення зазначених проблем на рівні окремого підприємства виникає необхідність прийняття правильних і адекватних управлінських рішень, забезпечених достатньою інформаційною базою.

Метою кваліфікаційної роботи є наукове визначення теоретико-методичних положень та розроблення практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення системи обліку та управління витратами для підвищення ефективності діяльності будівельному підприємству.

Для досягнення поставленої мети в кваліфікаційній роботі визначені наступні завдання:

- дослідити економічну сутність витрат та їх класифікацію;
- розглянути вимоги нормативно-правового регулювання обліку

витрат;

- обґрунтувати методику оцінки ефективності управління процесом формування витрат промислового підприємства;
- охарактеризувати організаційно-економічну характеристику досліджуваного промислового підприємства;
- дослідити організацію документування витрат на підприємстві;
- розкрити методичні підходи до обліку витрат та відображенні інформації про них у звітності;
- проаналізувати витрати досліджуваного підприємства;
- оцінити систему управління витратами підприємства;
- обґрунтувати напрями підвищення ефективності управління витратами на підприємстві.

Об'єктом дослідження є процес обліку та аналізу витрат та методів їх оптимізації на підприємствах будівельної галузі.

Предметом дослідження є сукупність теоретико-методичних та практичних аспектів організації обліку та аналізу ефективності управління витратами на підприємстві.

В роботі використані загальнонаукові та спеціальні методи дослідження, що дозволило вирішити проблемні питання з обраного напрямку дослідження. Методичними засадами дослідження є системний підхід до аналізу економічних явищ і процесів, базові положення сучасної економічної теорії та теорії стратегії підприємства. Дослідження проводилось з використанням наступних методів дослідження: теоретичне узагальнення і порівняння (визначення сутності понять «витрати», «управління витратами»); аналізу синтезу, індукція та дедукція (при проведенні теоретичних досліджень, вивчення економічної та наукової літератури); комплексно-системний підхід – для вивчення положень національного законодавства та нормативів щодо бухгалтерського обліку витрат; структурно-логічний аналіз (при дослідженні методів управління витратами); фінансово-економічний аналіз (для дослідження організаційно-економічної

діяльності підприємства); факторний аналіз (для визначення впливу факторів на результуючий показник); абстрактно-логічний (використано в процесі теоретичних узагальнень і формулювання висновків); графічний та табличний методи (для наочного представлення результатів дослідження). До використаних в роботі інструментів аналізу відносяться: вертикальний і горизонтальний аналіз, аналіз за абсолютними і відносними показниками, факторний метод аналізу.

Для вивчення теоретичних і методичних основ обліку та аналізу витрат підприємства були використані законодавчі та нормативно-правові акти України з обліку витрат, вітчизняні та міжнародні стандарти обліку, методичні вказівки та інструкції, накази міністерств та відомств України, періодичні видання, матеріали науково-практичних конференцій, праці провідних зарубіжних і вітчизняних вчених, фахівців в області бухгалтерського обліку та аналізу щодо операцій з витратами та управління ними.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в удосконаленні теоретичних, методичних і організаційних положень щодо операцій з обліку витрат та управління ними на підприємстві У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

- уточнено понятійний апарат бухгалтерського обліку в частині визначення поняття «витрати» (показник ефективної діяльності господарюючого суб'єкта, який відображає зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що достовірно оцінені, виражені в грошовій формі та здійснені протягом року підприємством для досягнення поставленої ним мети);

- вдосконалено класифікацію витрат підприємства для цілей управління, що містить оптимальну кількість ознак, розкриває цільове призначення та економічний зміст окремих видів витрат. Відповідно, необхідно класифікувати витрати за такими напрямками: для визначення собівартості і фінансового результату, для прийняття управлінських рішень

та для контролю і регулювання;

– запропоновано повернути принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як «нарахування та відповідності доходів і витрат», який замінено на принцип «нарахування» у Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». На нашу думку, така зміна є недоцільною, оскільки за принципом відповідності побудований облік витрат основної діяльності.

– обґрунтовано доцільність покупки власної техніки, запропоновано резерви зниження витрат, що складаються з зменшення трудових витрат, зниження продуктивності праці за рахунок збільшення перевиконання встановлених норм виробітку, своєчасної поставки матеріалів та довгострокових контрактів, зменшення витрат на транспортування та витрат паливно-мастильних матеріалів.

– запропоновано для кращого управління витратами використати адміністративний метод премії за економію витрат та знаходження шляхів їх зниження для заохочення працівників бухгалтерської служби та професійно-технічного відділу, приймати рішення всіма існуючими відділами, а не лише директором, щоб уникнути єдиновладдя, обґрунтовано методи контролю витрачання сировини та матеріалів.

Отримані результати щодо удосконалення управління та аналізу витрат будівельних підприємств дозволять приймати ефективні управлінські рішення організаційного та фінансового характеру, що сприятиме результативності їх роботи та підвищення рентабельності реалізації.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на XIII Міжнародній науково-практичній конференції «Управління соціально-економічним розвитком регіонів та держави» (18-19 квітня 2019 р., м. Запоріжжя), та Міжнародній науково-практичній конференції «Стратегічні пріоритети розвитку економіки, фінансів, обліку та права в Україні та світі» (4 жовтня 2019 р., м. Полтава) . Опубліковано

статтю у електронному збірнику статей «Інфраструктура ринку» № 35(2019р., м. Одеса) та у збірнику статей молодих вчених «Актуальні питання обліку та аналізу: теорія та практика» (2019, м. Запоріжжя) та тези у збірнику наукових праць студентів, аспірантів і молодих вчених «МОЛОДА НАУКА-2019» (2019, м. Запоріжжя).

Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків; викладена на 132 сторінках, в тому числі містить 36 таблиць, 37 рисунків; список використаної літератури з 83 найменування й 1 додаток.

1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПІДПРИЄМСТВІ

1.1 Економічна сутність витрат та їх класифікація

Ефективна діяльність підприємства та його майбутній розвиток ґрунтується, в першу чергу, на правильному розумінні та значенні витрат, як однієї з важливих якісних характеристик його функціонування та є для підприємства ключовим у фундаменті його діяльності. Витрати є одним з найважливіших факторів, що визначають мір доходів підприємств, а відповідно і їх фінансовий стан, конкурентоспроможність та рентабельність. Витрати є головним ціноутворюючим чинником і одним з основних чинників формування прибутку, а отже, потребують пильної уваги керівництва підприємства і дієвої системи управління ними.

Проблеми визначення сутності витрат ґрунтовно досліджено у працях відомих вітчизняних учених. В економічній літературі немає єдиного погляду щодо визначення поняття «витрати» та їхнього економічного змісту.

У літературних джерелах та законодавчих актах «витрати» як категорія трактується різноманітно, що говорить про відсутність одного міркування науковців у цьому питанні. Зниження активів чи збільшення зобов'язань, які сприяють зменшенню власного капіталу підприємства (винятком є зниження власного капіталу через те, що його вилучають або розподіляють власниками) якщо ці витрати можливо оцінити достовірно [39, с.254].

Різні вчені-економісти дають різне визначення категорії «витрати». Більшість з них визначають категорію «витрати», в основному, як поточні витрати підприємства, представлені показником собівартості продукції.

Так, Череп А.В. наголошує, що під витратами варто розуміти явні (фактичні, розрахункові) витрати підприємства, а під затратами зменшення

засобів підприємства або збільшення його боргових зобов'язань у процесі господарської діяльності [6, с.4].

Скрипник М.І. пропонує наступне визначенням витрат – «витрати як економічна категорія – це грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб'єкта»[60].

Грещак М.Г. та Коцюба О.С. визначають витрати підприємства як обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети [62].

Колектив авторів Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. дають наступне визначення поняття «витрати»: витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети [4, с.10].

На думку Шваб Л.І. витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу в наслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Макконнелл К.Р. визначає витрати як виплати, які фірма повинна зробити, або ті доходи, які фірма повинна забезпечити постачальнику ресурсів для того, щоб відволікти ці ресурси від використання в альтернативних виробництвах [36].

Нападовська Л. В. говорить, що витрати – зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу. Тобто витрати підприємства повністю пов'язані з використанням (відтоком) грошових коштів [37, с.325].

Бутинець Ф.Ф. вважає, що витратами є тільки витрати виробничого процесу праці і засобів виробництва для виготовлення продукції [7, с. 53].

Тлумачення поняття «витрати» у працях провідних науковців з

економічної теорії та бухгалтерського обліку наведено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Визначення поняття «витрати» у працях провідних науковців
з економічної теорії та бухгалтерського обліку

Автор	Визначення
А.І. Алексєєва [1, с. 548]	Витрати – це зменшення активів (грошових коштів) або збільшення зобов'язань підприємства, що відносяться до конкретного звітного періоду
В.А. Дерій [15]	Витратами доцільно називати повністю або частково використані в процесі господарсько-фінансової діяльності підприємства запаси, необоротні активи, трудові й інтелектуальні ресурси, а також зменшення (погашення) зобов'язань підприємства перед бюджетом, кредиторами та іншими юридичними і фізичними особами
Г.В. Осовська [38, с. 286]	Витрати підприємства формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначають як суму зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток)
В.Г. Козак [21]	Витрати підприємства – одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт або його партію, послуги і тощо)
Л.Г. Мельник [33, с. 261]	Витрати – це прямі і непрямі, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах цього напрямку
О.А. Мошковська [36]	Під витратами слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності
М.С. Пушкар [52, с.461]	Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів)
Т.М. Тігова, Л.С. Селіверстова, Т.Б. Процюк [64, с.125]	Витрати – це сукупність переданих у грошовій формі витрачань підприємства, пов'язаних із виробництвом продукції, наданням послуг, виконанням робіт та їх реалізацією
П.І. Юхименко, В.М. Федосов [77, с.329]	Витрати – це сума платежів домогосподарств за товари та послуги, отримані у звітному періоді, сума коштів, направлених ними на купівлю акцій, сертифікатів, валюти, нерухомості, на будівництво, допомогу родичам і знайомим, на вклади до банківських установ, на податки (крім прибуткового) та інші внески
В.П. Савчук[55, с.462]	Витрати являють собою зменшення активів або збільшення зобов'язань (пасивів), або поєднання того чи іншого у зв'язку з виробництвом і постачанням товарів у рамках діяльності підприємства

З табл. 1.1 видно, що погляди вчених щодо сутності поняття «витрати» розділилися. Більшість дослідників дотримується думки, що витрати – це зменшення активів (ресурсів). Інша група вчених зазначає, що витрати мають вартісну оцінку.

Витрати, як економічна категорія, займає важливу роль в управлінні підприємством, так як витрати впливають на його фінансові результати, використовуються для формування цінової політики, показують технологічний рівень та рівень організації виробництва, використовуються з метою оцінки ефективності господарювання методом порівняння результатів діяльності та витрат.

Підсумовуючи наведені визначення можемо зазначити, що різні науковці трактують витрати як економічну категорію по різному, але ці визначення мають і спільні риси. Так, багато науковців пов'язують визначення витрат з витрачанням матеріальних та грошових коштів на виробництво та реалізацію, також підкреслюють, що витрати, це вартісне вираження витрачених ресурсів. На нашу думку, слід погодитись з Скрипник М.І., який на основі ретроспективного та глибокого вивчення даної категорії пропонує наступне визначення витрат – «витрати як економічна категорія – це грошові та матеріальні ресурси, які використані протягом певного періоду в господарському процесі підприємства, а також показник ефективності діяльності господарюючого суб'єкта» [57].

Формування та облік витрат значною мірою залежить від їх чіткої та функціональної класифікації. У загальному розумінні класифікація – це розподіл предметів, явищ та понять за класами, відділами залежно від їх загальних ознак.

Оскільки науково аргументована класифікація витрат згідно з виявленими однорідними особливостями є важливою для цілей обліку, аналізу, контролю, планування та прийняття управлінських рішень стосовно процесу виробництва продукції, то доцільно ознайомитися та проаналізувати підходи різних учених-дослідників до систематизації витрат.

Аналіз наукових робіт провідних дослідників щодо питання класифікації витрат дозволив виділити основні, на наш погляд, класифікаційні ознаки, зокрема було з'ясовано, що таких ознак існує багато, кожна з них застосовується для досягнення окремих цілей. Це пояснюється тим, що всі підприємства мають різні фінансові, маркетингові та технічні особливості. З одного боку, це лише ускладнює облік витрат підприємства, а з іншого – дозволяє максимально ефективно організувати їх облік з метою подальшого аналізу [26].

У практиці українських бухгалтерів основною вважається класифікація за економічними елементами та статтями калькуляції, оскільки вона є найбільш загальною, не відбиває конкретної інформації.

В свою чергу, Л.О. Меренкова групує витрати залежно від таких цілей надання інформації, що показані на рис. 1.1 [32, с. 158]:

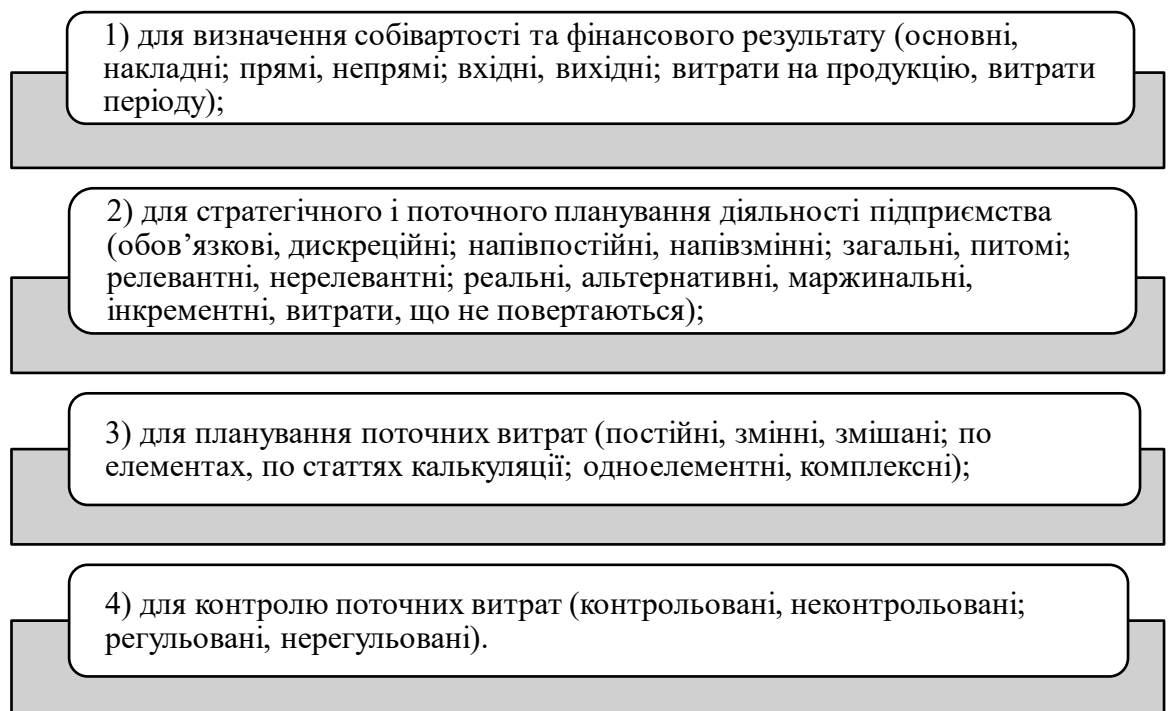


Рис. 1.1 Класифікація витрат за Л.О. Меренковою

На рис. 2.1 бачимо як Є.В. Мних класифікує витрати для досягнення цілей управління [16]:

1. Визначення собівартості продукції (робіт, послуг) і розрахунку фінансових результатів на: - вичерпані та невичерпані; на продукцію і витрати періоду; прямі та непрямі; основні та накладні.

2. Для раціоналізації витрат та їх планування на: - релевантні та нерелевантні; дійсні та можливі; маржинальні та середні; постійні та змінні.

3. Контролю і регулювання витрат за центрами відповідальності на: - контрольовані та неконтрольовані.

Рис. 1.2 Класифікація витрат за Мних Є.В.

По відношенню до виробничого процесу Г.О. Партин виділяє:

– витрати на продукцію (виробничі витрати) – витрати, пов’язані з виробництвом продукції, яка є головною метою створення підприємства, ці витрати включаються до собівартості [39, с. 38];

– витрати періоду (невиробничі витрати) – витрати, які згідно з чинними нормативно-правовими актами не включають у виробничу собівартість продукції і які пов’язані з діяльністю підприємства загалом у звітному періоді.

Іншими словами, Г.О. Партин ототожнює витрати на продукцію з виробничими, а витрати періоду з не виробничими витратами.

П.М. Гарасим, навпаки, їх розмежовує: поділ витрат на такі, що включаються до складу собівартості продукції, та витрати періоду він засновує на співвідношенні витрат до виробництва конкретного виду продукції, а поділ витрат на виробничі і не виробничі зумовлений їх відношенням до виробничого процесу [10, с. 156].

В.С. Лень, М.А. Вахрушина, О.Є. Власова, Ч.Т. Хорнгрен [32, с. 152]

витрати на продукцію ще називають запасомісткими витратами, оскільки вони розподіляються між поточними витратами, що враховуються при визначенні прибутку і запасами. Витрати на обліковий період називають не запасомісткими.

За способом віднесення до певних об'єктів обліку виділяють:

- прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом, наприклад, прямі витрати на оплату праці, прямі матеріальні витрати, інші прямі витрати тощо;
- непрямі витрати – це витрати, що не можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом, наприклад витрати, які пов'язані з виробництвом кількох видів продукції [25].

В.В. Сопко [61, с. 264] вважає за доцільне прямі витрати позначити терміном «індивідуальні», а непрямі – терміном «загальні».

За способом віднесення до певних видів продукції (товарів, робіт, послуг) [46] розрізняють:

- основні витрати – це витрати, які безпосередньо пов'язані з виробничим процесом;
- накладні витрати – це витрати, пов'язані з організацією та управлінням виробництвом на рівні спеціалістів-технологів.

На думку К. Друрі [17, с.326] в обліку накопичується інформація в розрізі таких витрат, як матеріальні витрати, витрати на робочу силу та накладні витрати. Узагальнені витрати розподіляються: для калькулювання та оцінки собівартості виробленої продукції, для планування і прийняття управлінських рішень та для здійснення процесу контролю і регулювання.

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» [5] подає класифікацію витрат за двома ознаками:

- за характером витрат;
- за призначенням витрат (за собівартістю реалізації).

За характером витрати можна поділити на групи: амортизація, витрати на придбання матеріалів, транспортні витрати, винагороди працівникам

тощо.

За аналогічним принципом здійснено класифікацію за елементами витрат, подану в П(С)БО 16 «Витрати» [43].

Слід звернути увагу, що поділ витрат на прямі і непрямі дещо подібний до поділу їх на основні та накладні. Тому в господарській практиці замість двох видів класифікації, зазвичай, застосовується одна спільна класифікація з поділом всіх затрат на прямі і непрямі, тобто прямі витрати ототожнюються з основними, а непрямі з накладними. Причиною ототожнення є недостатньо обґрунтоване розрізнення їх в науковій літературі, зокрема в теорії бухгалтерського обліку.

Л.І. Хоружий висловлює думку, що поділ затрат по відношенню до технологічного процесу виробництва на основні і накладні не зовсім точно характеризує їх цільовий характер і призначення. Тому більш доцільно називати їх відповідно до даної ознаки, а саме: технологічні і організаційно-управлінські [73, с. 394-395].

Таким чином, віднесення витрат до прямих чи непрямих залежить від вибору об'єкта затрат. Одні і ті ж затрати можуть бути одночасно прямими і непрямими по відношенню до різних об'єктів.

Найбільш широкою є класифікація витрат за наступними ознаками [16, С.102-104] (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація витрат

Ознака класифікації	Групування витрат
1	2
1. За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати Непрямі витрати
2. За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на вироби Витрати на групи виробів Витрати на замовлення
3. За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати Витрати на оплату праці

Продовження табл. 1.2

1	2
	Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші витрати
4. За статтями калькуляції	Сировина і матеріали (за мінусом зворотніх відходів) Куповані напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо і енергія на технологічні цілі Зарплата виробничих працівників (основна і додаткова) Відрахування на соціальні заходи Загальновиробничі витрати Підготовка і освоєння виробництва Інші виробничі витрати
5. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні витрати Умовно-постійні витрати Інші (змішані, альтернативні, незворотні)
6. За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва Витрати цеху Витрати дільниці Витрати функціональних служб
7. За календарними періодами	Поточні витрати Одноразові витрати
8. За функціями управління	Виробничі витрати Невиробничі витрати
9. В залежності від доцільності їх здійснення	Продуктивні витрати Непродуктивні витрати
10. За порядком обчислення (складом)	Фактичні витрати Планові (бюджетні) або прогнозовані витрати Нормативні витрати

На нашу думку найважливішими є класифікації за статтями калькуляції та за економічними елементами. Групування витрат за економічними елементами дає можливість одержати інформацію про витрачені ресурси та їх вартість. Проте можна стверджувати, що таке групування не дозволяє здійснити контроль та проаналізувати витрати за їх цільовим призначенням, зокрема за видами виробів.

Підприємства використовують групування витрат за статтями калькуляції, яке залежить від методу планування, технології виробництва та

виду продукції. Підприємствам надана можливість самостійно вносити зміни до переліку калькуляційних статей, враховуючи організаційно-технологічні особливості його діяльності, питомої ваги окремих витрат у собівартості продукції, об'єднувати кілька типових статей калькуляції в одну або виділяти з однієї статті кілька статей калькуляції, деталізуючи її [70].

Поточне управління витратами ґрунтується на їх класифікації, побудованої як функція одного визначального фактора – обсягу виробленої продукції (рис. 1.3).

Класифікація за фактором обсягу виробленої продукції	угруповання витрат на постійні та змінні, середні та граничні;
	використання методу зіставлення середніх витрат з граничними;
	аналіз маржинального прибутку;
	формування гнучких бюджетів, в яких планові витрати скореговані на фактичні обсяги продукції;
	визначення критичного (беззбиткового) обсягу виробництва;
	аналіз співвідношення витрат, обсягу і прибутку;
	використання методу зіставлення середніх витрат з граничними.

Рис. 1.3 Класифікація за фактором обсягу виробленої продукції
[складено автором]

Дана класифікація витрат заснована на базових моделях мікроекономіки. На величину витрат впливають різні фактори, які можна розділити на дві групи:

- зовнішні, що показують загальний рівень розвитку економіки країни і які не залежать від діяльності господарчого суб'єкта.
- внутрішні, безпосередньо пов'язані з діяльністю господарчого суб'єкта, з його підприємницькою активністю.

Необхідність в різних класифікаціях витрат розширюється з ускладненням господарської діяльності підприємства. Вона є передумовою успішної організації планування, обліку, контролю, аналізу, що є невід’ємними складовими системи управління витратами.

Загалом витрати класифікуються за трьома класами:

- для оцінки запасів та визначення фінансового результату;
- для прийняття управлінських рішень;
- для контролю і регулювання діяльності.

З урахуванням цих класів в ми пропонуємо витрати групувати за двома рівнями аналітичного забезпечення управління витратами: для поточного ретроспективного або оперативного аналізу витрачання запасів та прийняття оперативних рішень щодо собівартості реалізованої продукції, а також для стратегічного аналізу впливу функціональних факторів операційної діяльності та прийняття обґрунтованих стратегічних рішень щодо перспектив лідерства за витратами у галузі функціонування.

Систематизувавши підходи вчених до класифікації витрат, вважаємо за доцільне запропонувати класифікацію витрат підприємства для потреб управління.

Дана класифікація витрат містить оптимальну кількість ознак, у тому числі ознаку для контролю і регулювання (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Напрями класифікації витрат

Напрями класифікації	Види витрат
1. Витрати для визначення собівартості продукції і отриманого прибутку, оцінки запасів	Вхідні, спожиті; витрати на продукцію, витрати періоду; основні, накладні; прямі, непрямі; одноелементні, комплексні
2. Витрати для прийняття управлінських рішень і планування	Постійні, змінні; продуктивні, непродуктивні; релевантні, нерелевантні (безповоротні); середні, граничні
3. Витрати для здійснення процесу контролювання і регулювання	Регульовані, нерегульовані; постійні, змінні; нормовані, ненормовані; ті, що плануються, ті, що не плануються

Таким чином, головне призначення даної класифікації – підготовка інформації для аналізу витрат і прийняття управлінських рішень.

Класифікація витрат дає змогу ефективно керувати витратами та вести чіткий їх облік та досягати поставленої мети діяльності підприємства. Однак, доцільність зниження витрат потребує обґрунтування. Знижувати витрати на виробництво постійно неможливо, оскільки це призведе до зниження якості продукції й ефективності виробництва в цілому, а як наслідок, до втрати ринків збуту продукції і банкрутства [55, с. 284].

Багато науковців розглядають поняття «витрати». Це пов'язано з тим, що витрати відіграють важливу роль у функціонуванні підприємства. Досліджуючи думки багатьох науковців, ми дійшли висновку, що витрати – це показник ефективної діяльності господарюючого суб'єкта, який відображає зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що достовірно оцінені, виражені в грошовій формі та здійснені протягом року підприємством для досягнення поставленої ним мети.

Класифікація витрат стоїть в основі відображення їх в обліку та здійснення аналізу на підприємстві. Вона дає змогу оцінити понесені витрати, знайти можливі способи їх оптимізації та прийняти обґрунтовані рішення щодо управління ними.

Вдосконалено класифікацію витрат підприємства для цілей управління, що містить оптимальну кількість ознак, розкриває цільове призначення та економічний зміст окремих видів витрат. Систематизувавши підходи вчених до класифікації витрат, вважаємо за доцільне запропонувати класифікацію витрат підприємства для потреб управління. Дана класифікація витрат містить оптимальну кількість ознак, у тому числі ознаку для контролю і регулювання

Відповідно, необхідно класифікувати витрати за такими напрямками: для визначення собівартості і фінансового результату, для прийняття управлінських рішень та для контролю і регулювання.

1.2 Нормативно-правове регулювання обліку витрат

Господарська діяльність підприємств здійснюється та регулюється певними правилами та законами. Основою регулювання в економіці будь-якої країни є нормативно-правова база. Законодавче регулювання складає основу правової бази та визначає основні правила діяльності будь-яких підприємств, саме це регулювання відповідає за налагодженість відносин не лише між суб'єктами господарювання, але й між фізичними особами. Таким чином законодавче регулювання утворює фундамент та здійснює низку функцій які покладені на законодавчу систему та безпосередньо впливають на ведення підприємницької діяльності.

Конкурентні переваги на ринку можливо отримати лише за умови функціонування ефективної системи управління операційними витратами, які здійснюють відчутний вплив на фінансовий результат підприємства. Наявність адекватної нормативно-правої та методичної бази, її постійний моніторинг, є прерогативою формування достовірного та своєчасного інформаційного забезпечення системи управління про операційні витрати підприємства.

Основним нормативно-правовим документом, який регулює облік в Україні, а зокрема й облік витрат, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цим Законом встановлено основний принцип формування облікової інформації щодо витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами. Разом з тим, слід відзначити, що згідно чинної методики обліку витрат дана відповідність не підтверджена. Підприємства при веденні бухгалтерського обліку повинні дотримуватися принципів його ведення, які передбачаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зокрема, щодо бухгалтерського обліку витрат [46].

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»,

операційна діяльність – це «основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Основною діяльністю вважаються операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу»[41].

Порядок визнання і склад витрат операційної діяльності для усіх видів економічної діяльності, окрім банків та бюджетних установ, регламентуються П(С)БО 16 «Витрати». До складу поточних витрат входять витрати операційної діяльності. Згідно таких рекомендацій, витрати операційної діяльності підприємств поділяють на (рис 1.4) [43]:

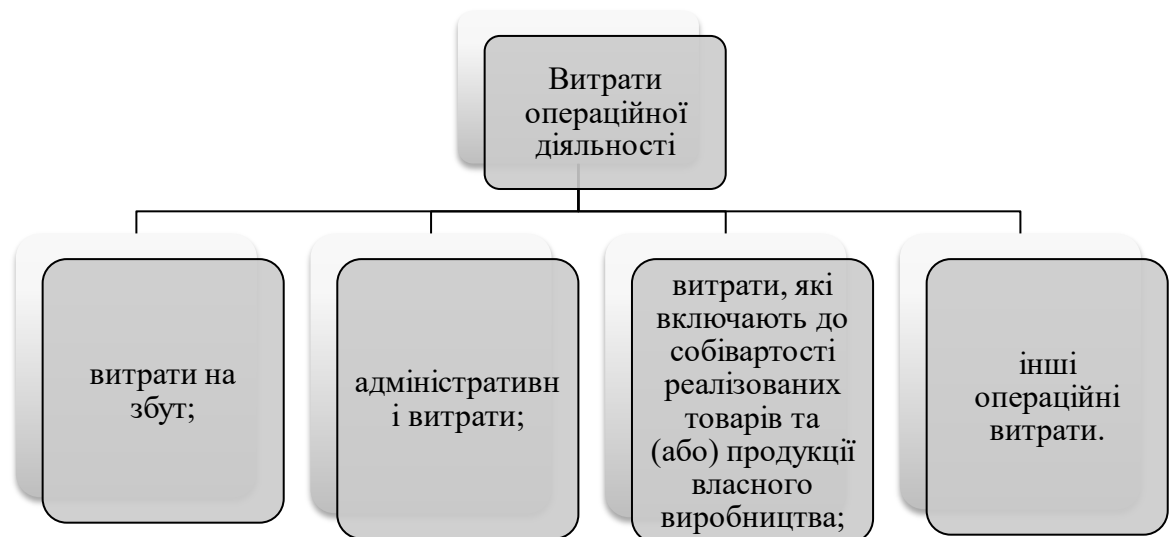


Рис. 1.4 Витрати операційної діяльності за П(С)БО 16

Окрім цього відомо, що витрати операційної діяльності підприємства торгівлі групують за економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати.

Відображення в обліку операцій, пов'язаних із визнанням витрат операційної діяльності, здійснюється із урахуванням вимог Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій[20].

Рахунки класу «Витрати діяльності» застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової та іншої діяльності підприємства. За дебетом рахунків 9 класу відображаються суми витрат, за кредитом – списання суми витрат у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

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

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

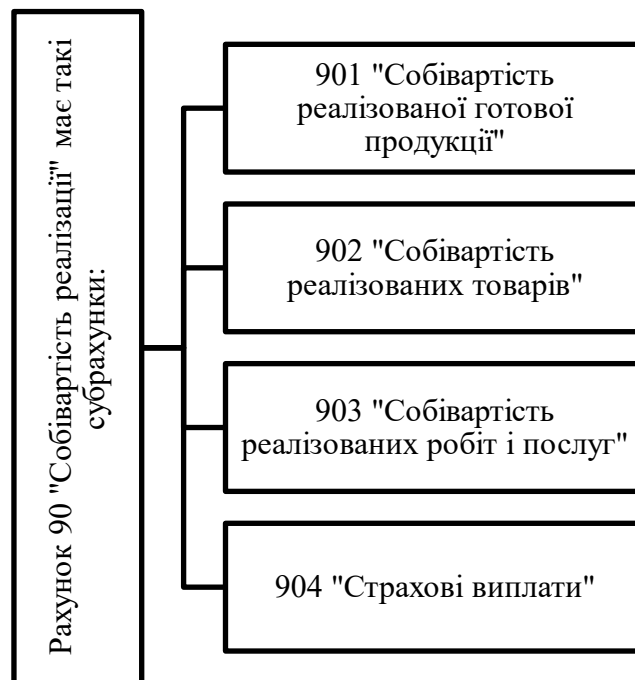


Рис. 1.5 Розкриття рахунку 90 «Собівартість реалізації»

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не

включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

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

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

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

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

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

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» (рис. 1.6.).

На рахунку 95 «Фінансові витрати» ведеться облік витрат на проценти та інших витрат підприємства, пов'язаних із запозиченнями.

На рахунку 96 «Втрати від участі в капіталі» ведеться облік втрат від

зменшення вартості інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі, що виникають в процесі інвестиційної діяльності підприємства. Основні вимоги до обліку інвестицій викладені в П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

На рахунку 97 «Інші витрати» ведеться облік витрат, що виникають в процесі діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг.

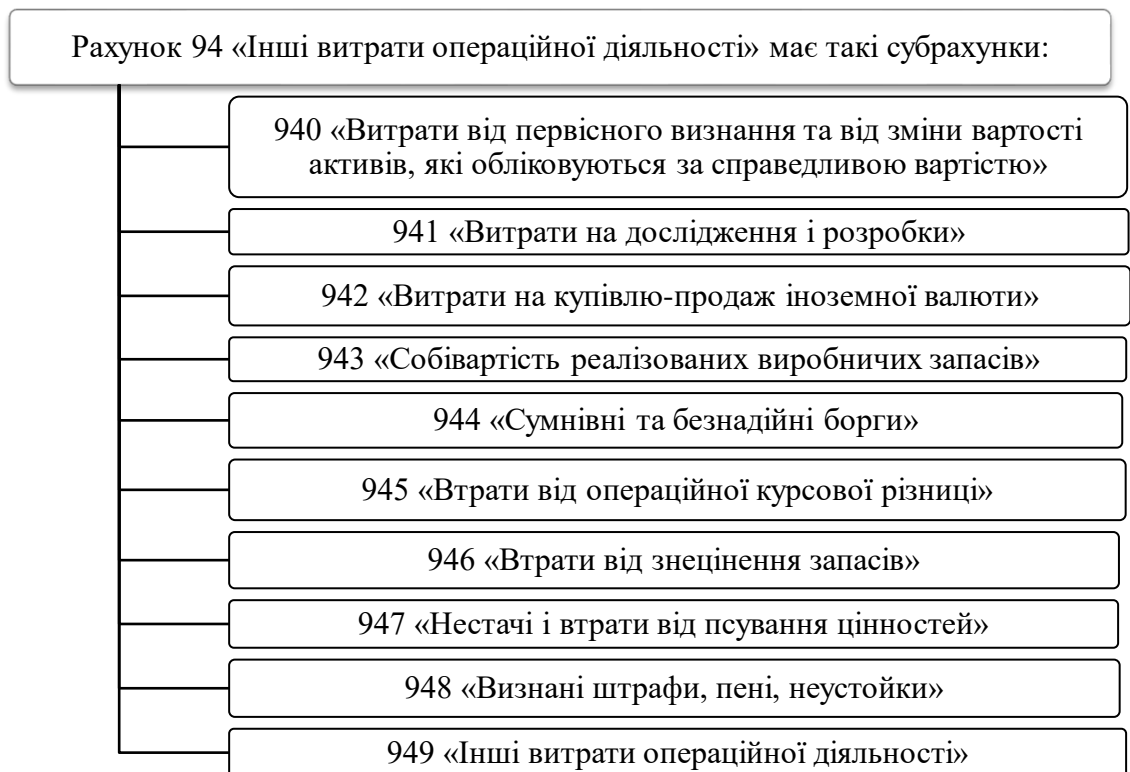


Рис. 1.6 Субрахунки 94 рахунку «Інші витрати операційної діяльності»

На рахунку 98 «Податок на прибуток» ведеться облік суми витрат з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу і визначається відповідно до П(С)БО 17 «Податок на прибуток».

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємств варто відносити: (рис. 1.7) [2, с. 235- 236]

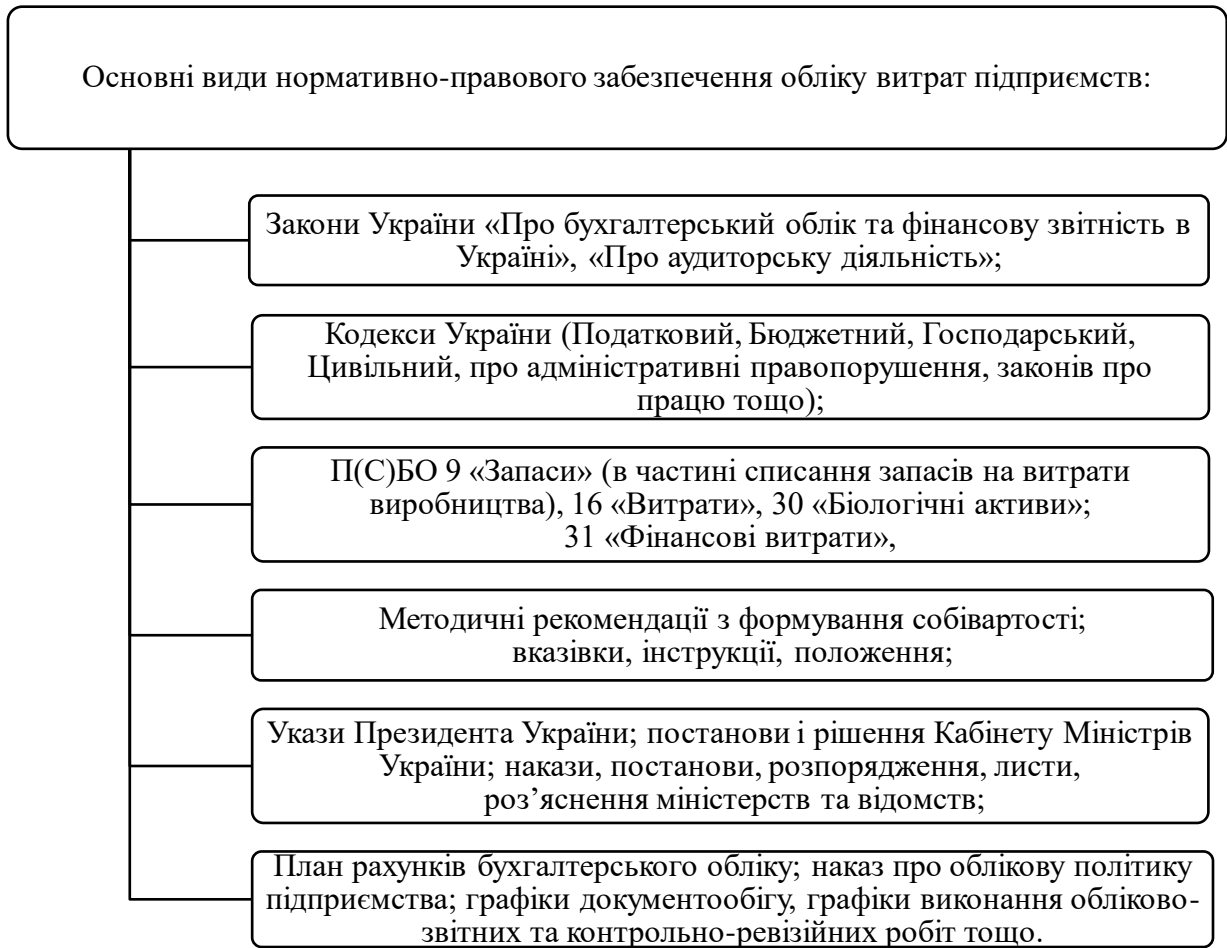


Рис. 1.7 Основні види нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємств

Згідно Податкового кодексу України витрати – це будь-яка сума платника податку у будь-якій формі, що здійснюється як компенсація вартості товарів, робіт чи послуг, котрі виробляються платником податку з метою подальшого використання у власній підприємницькій діяльності. Однак, спостерігається несуттєва відмінність у трактуваннях категорії «витрати» у бухгалтерському та податковому обліку [40].

Нормативно правове забезпечення для обліку витрат поділяється між собою за видами, рівнями, групами, місцем і роллю в регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю. Для узагальнення нами була сформована загальна класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат виробництва (рис. 1.8).

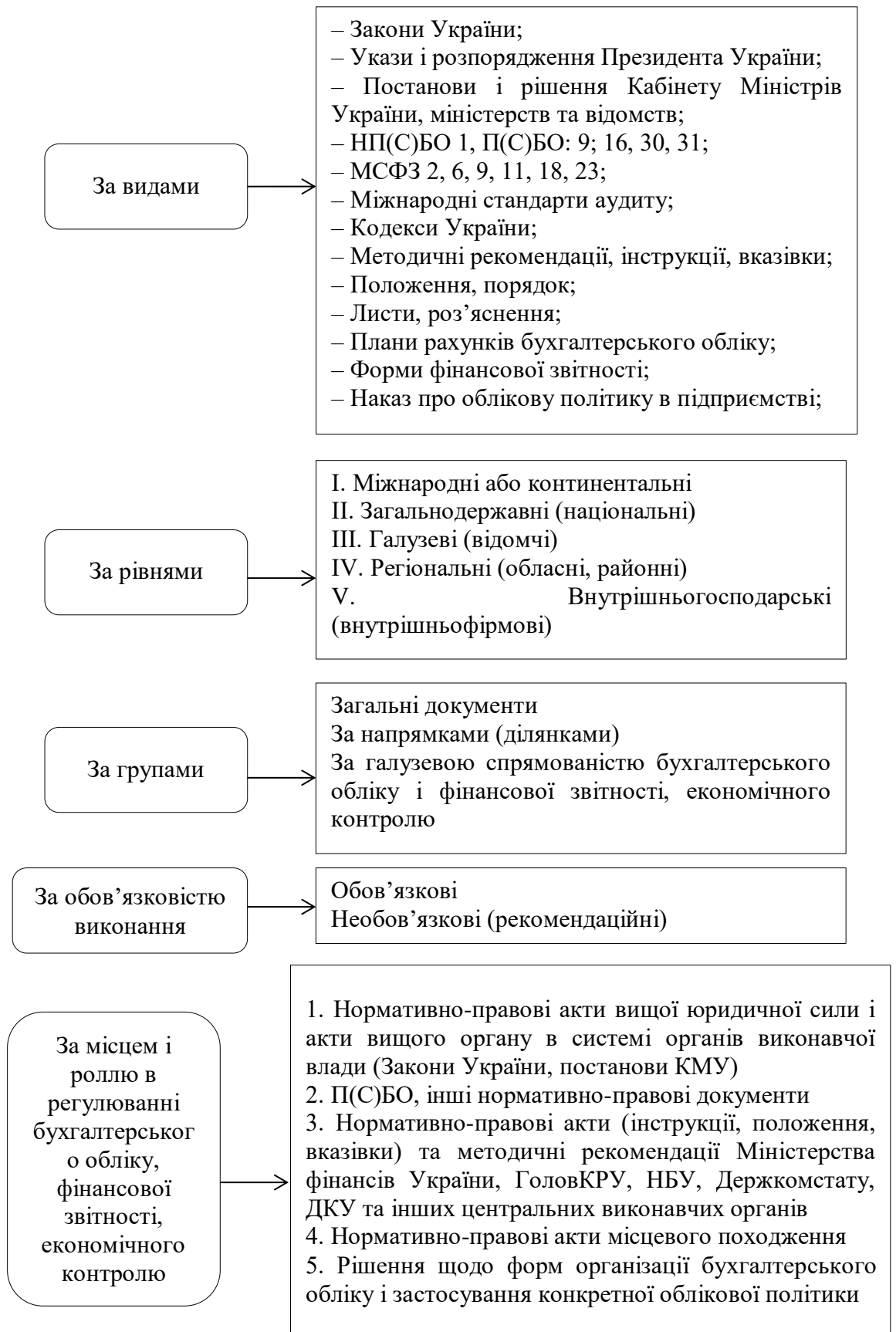


Рис.1.8 Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат виробництва

У сучасних умовах міжнародні стандарти є ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, що розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, надає можливість об'єктивно розкривати фінансові ризики підприємства та порівнювати результати діяльності.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [46] починаючи з 01.01.2019 р. підприємства які: підприємства, що становлять суспільний інтерес; публічні акціонерні товариства; підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення; підприємства, які проводять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабміном – відповідно до п. 2 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419 [47] мають складати проміжну, річну та консолідовану фінансову звітність за 2019 р. згідно з МСФЗ. При цьому як порівняльну інформацію в проміжній, річній та консолідованій фінансовій звітності за 2019 р. використовуються показники фінансової звітності за 2018 р., трансформованої відповідно до вимог МСФЗ. Тому МСФЗ набуває ще більшого значення в бухгалтерському обліку витрат.

Існує три основних принципи для прийняття рішення по обліку витрат в МСФЗ (рис. 1.9):



Рис. 1.9 Принципи для прийняття рішення по обліку витрат за МСФЗ

Згідно з принципом нарахування результати всіх операцій та інших подій повинні бути відображені за фактом їх здійснення. Тому будь-яка операція щодо витрачання того чи іншого ресурсу підприємства чи іншу подію, що не пов'язане з цим витрачанням, але призводить до зменшення капіталу компанії, повинні бути відображені в тому звітному періоді, в якому вони відбулися. Цей принцип визначає момент відображення витрат в обліку.

Принцип майбутньої вигоди. служить основним критерієм щодо визнання активів в МСФЗ. Якщо компанія витрачає ресурси і ця операція забезпечить надходження економічних вигод у майбутньому, то необхідно визнати актив. В іншому випадку потрібно визнати витрата. Тобто цей принцип визначає характер понесених витрат, спосіб відображення операцій і подій: як актив або відразу у вигляді витрати.

Принцип відповідності доходів і витрат. тісно пов'язаний з принципом майбутньої вигоди. Згідно з ним, витрати повинні визнаватися в тому звітному періоді, що і дохід, отриманий завдяки цим витратам.

Ромашко О.М. [54] вказує на суттєві відмінності відображення в обліку та звітності витрат, визначаючи важливою умовою удосконалення діючих національних стандартів конкретизацію певних понять та термінів, зближення діючих стандартів обліку витрат з податковим законодавством, розробку єдиного підходу до оцінки, визнання та відображення витрат суб'єктів господарювання.

Автори О.А. Боярова, Н.П. Кузик, Н.П. Венгерук [6] зазначають, що перехід вітчизняних підприємств на міжнародні стандарти зумовлює значний перелік практичних питань, однак система бухгалтерського обліку та звітності в Україні має розвиватися таким чином, щоб забезпечити поступову позитивну адаптацію МСФЗ шляхом вивчення, порівняння і прогнозування впливу невідповідностей національної та міжнародної облікових систем на інформаційне забезпечення користувачів звітності.

В Україні законодавці постійно здійснюють спроби гармонізації Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Міжнародних стандартів

фінансової звітності з національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Їх аналіз свідчить про наявність ряду відмінностей та розбіжностей, які наведені в таблиці 1.4:

Таблиця 1.4

Порівняльна характеристика визнання, оцінки та обліку операційних витрат підприємства за МСФЗ, МСБО та П(С)БО

№ п/п	Класифікацій на ознака	МСФЗ, МСБО	П(С)БО
1	2	3	4
1	Поняття витрат	Відсутній єдиний термін, натомість в окремих стандартах наведений перелік витрат, які включаються до операційних (МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 19 «Виплати працівникам», МСБО 23)	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [2].
2	Класифікація і склад витрат	МСБО передбачено поділ витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності підприємства та витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю. До витрат звичайної діяльності відносять: - собівартість реалізації; - витрати на збут; - адміністративні витрати; - інші витрати[2].	Класифікація витрат здійснюється за видами діяльності, за економічними елементами і статтями витрат. До витрат операційної діяльності відносять: - операційні витрати, що включаються до собівартості реалізованої продукції - собівартість реалізованої продукції, що містить в собі розподілені та недорозподілені загальновиробничі витрати; - витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг): а) адміністративні витрати; б) витрати на збут; в) інші операційні витрати.
3	Елементи витрат	Виділяють наступні елементи операційних витрат: - амортизація; - матеріальні витрати; - виплати працівникам; - інші витрати [2].	Операційні витрати групуються за такими елементами: - матеріальні затрати; - витрати на оплату праці; - відрахування на соціальні заходи; - амортизація; - інші операційні витрати[3].
4	Нормативний документ, що	Відсутній єдиний стандарт, натомість все прописано в	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4
	регламентує сутність та порядок відображення витрат	окремих стандартах (МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 19 «Виплати працівникам», МСБО 23 «Витрати на позики», тощо).	П(С)БО 16 «Витрати».
5	Оцінка витрат	Відсутні єдині правила, викладені в окремому стандарті відносно оцінки витрат, натомість все прописано в окремих стандартах (МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 19 «Виплати працівникам», МСБО 23 «Витрати на позики», тощо).	Витрати звітного періоду визнаються за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [3].
6	Визнання витрат	За МСБО витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій [4, с.129].	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди [3].

Відсутність єдиного нормативного документу, який регулює порядок формування, оцінки, визнання витрат та їх відображення в бухгалтерському обліку згідно МСБО не викликає проблем з їх подальшим відображенням в обліку, натомість враховані особливості здійснення витрат на різних ділянках обліку; головне – це наявність єдиного підходу до формування таких витрат.

МСФЗ 2 «Запаси» передбачає загальний підхід, відповідно якому виокремлюють дві категорії витрат:

- затрати на продукт;
- витрати періоду [35].

Вітчизняний П(С)БО 16 «Витрати» [43] не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Проте, категорії «витрати» і «затрати» мають різну природу і значення.

Так, під «витратами» слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які

підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності.

Затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов'язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

Визначення терміну «витрати» у П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим. Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, проте, ПКУ містить посилання на форму здійснення витрат.

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надано наступне визначення витрат. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками) [41].

Згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендується здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність) [34].

Отже, за МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій [34]. Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди [42].

У зв'язку зі змінами Закону України «Про бухгалтерський облік і

фінансову звітність в Україні», такий принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як «нарахування та відповідності доходів і витрат» замінено на принцип «нарахування». На нашу думку, така зміна є недоцільною, оскільки за принципом відповідності побудований облік витрат основної діяльності. У п. 7 П(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Тобто для обліку витрат принцип нарахування та відповідності доходів і витрат є ключовим і має бути зазначений в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

1.3 Науково-методичні підходи до аналізу та управління витратами на підприємстві

В сучасних умовах об'єктивно існує необхідність пошуку форм і методів підвищення ефективності промислового виробництва, дослідження та виявлення причин, які гальмують реформування економіки, знижують ефективність реформ і результатів господарювання. Однією з найважливіших умов забезпечення сталого економічного розвитку держави є формування ефективності системи управління витратами.

Термін «управління» знаходиться у взаємозв'язку з будь-якою системою на підприємстві, це впливає з неоднозначності визначення. Досліджування проблемами системного підходу до управління витратами підприємства набуває все більшого значення в сучасних умовах господарювання, тому економічна сутність витрат розглядається в працях таких учених: як зазначають

Г. В. Черевко, Ф. В. Горбонос, Г. Б. Іваницька, Н. Ф. Павленчик, управління витратами – це процес цілеспрямованого формування витрат за

видами, місцем і носіями за умови постійного контролю їх рівня і стимулювання зниження. Вчені вважають, що система управління витратами повинна охоплювати такі організаційні підсистеми: нормування і планування витрат за їх видами; облік та аналіз витрат; пошук і виявлення чинників економії ресурсів [67, с. 106].

Система управління витратами розглядається А. Г. Загороднім і Г. Л. Вознюк як сукупність процедур щодо планування, нормування відпуску матеріалів на виробництво, складання внутрішньої звітності, калькулювання собівартості продукції, економічного аналізу та контролю на підставі норм витрат [19, с. 681].

Функціонально це визначення означає постановку проблеми, пошук і прийняття нових рішень, розподіл відповідальності за ним здійснення рішень, контроль за виконанням і коригування. Таким чином управління витратами це «безперервний у часі процес комплексного впливу на витрати господарчого суб'єкта з метою забезпечення їх оптимального рівня, структури і динаміки». На рис. 1.10 зображена схема даного визначення.

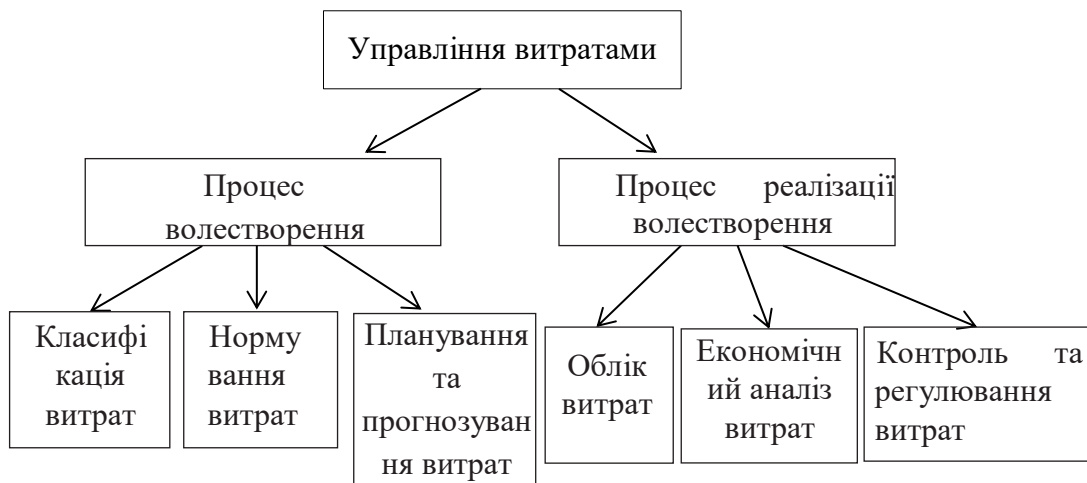


Рис. 1.10 Процес управління витратами підприємства [63, с. 328]

Інституційні аспекти можна розглядати як управління витратами, тобто основне питання полягає в наступному: створювати самостійну службу

управління витратами на кожному розглянутому рівні організаційної структури господарчого суб'єкта або наділяти додатковими повноваженнями у галузі управління витратами вже існуючих менеджерів. На рис. 1.11 представлена схема «Система управління витратами».

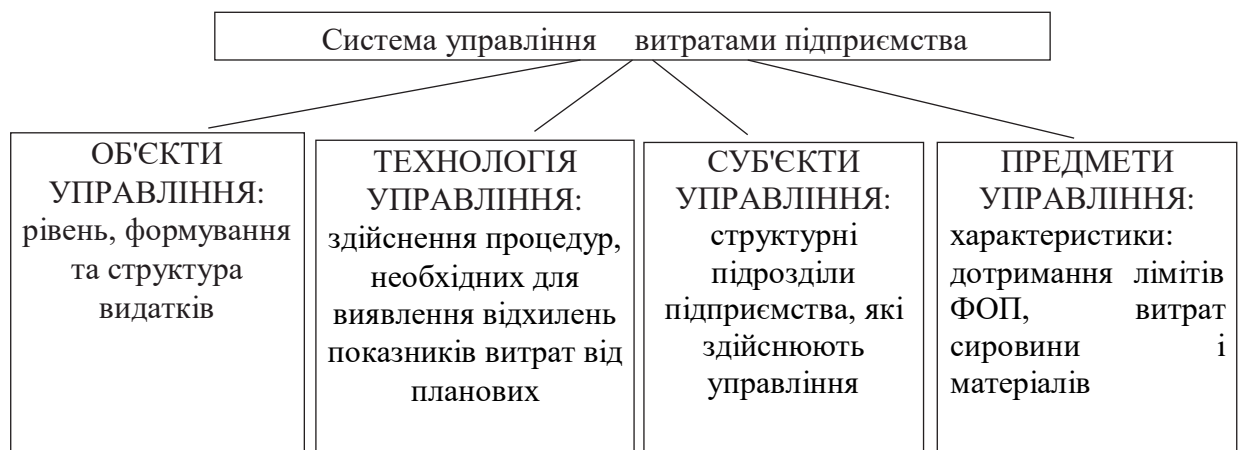


Рис. 1.11 Система управління витратами підприємств [складено автором]

Організація даної системи вимагає комбінованого застосування процесного і структурного підходів до організації, а також управління фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Процесний підхід можна розглядати як фінансово-господарську діяльність у двох категоріях: основні бізнес-процеси та допоміжні бізнес-процеси. Бізнес-процес – сукупність бізнес-функцій (видів діяльності), які існують на підприємстві та всі разом узяті дають результат, який має цінність для замовника.

Головна мета створення механізму управління витратами – визначення ціни, яку покупець погодився б платити за певний асортимент товарів і послуг.

Для досягнення зазначеної мети вирішуються наступні завдання (рис. 1.12):

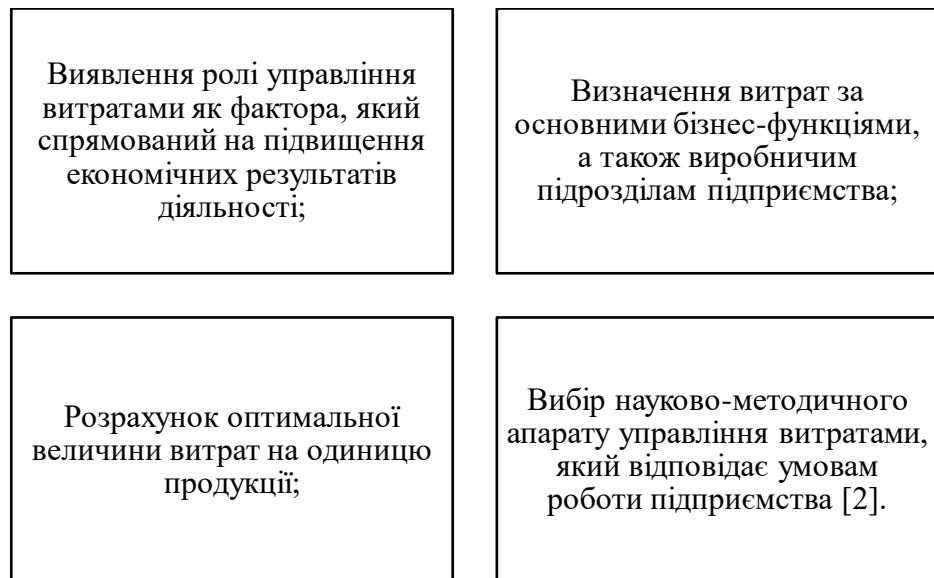


Рис. 1.12 Завдання для досягнення мети створення механізму управління витратами [складено автором]

Виходячи з цього, в сучасних умовах механізм управління витратами через свої функції виступає як головний інформаційний фундамент управління внутрішньою діяльністю підприємства, який лежить в основі стратегії і тактики діяльності підприємства.

В складі системи управління витратами підприємства дві важливі складові: стратегічний та оперативний рівні управління витратами.

Головною метою управління на стратегічному рівні є формування передумов для ефективного використання наявних у підприємства конкурентних переваг, а також створення нових для успішної діяльності. Управлінські рішення розглянутого рівня тісно не прив'язані до тимчасових рамок, але мова йде про середньостроковий і короткострокових періодах.

Існує причина необхідності створення ефективно функціонуючого на стратегічному рівні механізму управління, тому розглянемо вже існуючі методи управління витратами.

Першим є ФВА– інструмент управління, який будується на вивченні функцій об'єкта і подальшому їх аналізі, для мінімізації витрат. У дослідженнях закордонних і вітчизняних вчених можна виділити два

основних критерії класифікацій ФВА (рис.1.13.).



Рис. 1.13 Критерії класифікацій методу ФВА [48]

Процедуру проведення ФВА можна розділити на 5 стадій (рис. 1.14):

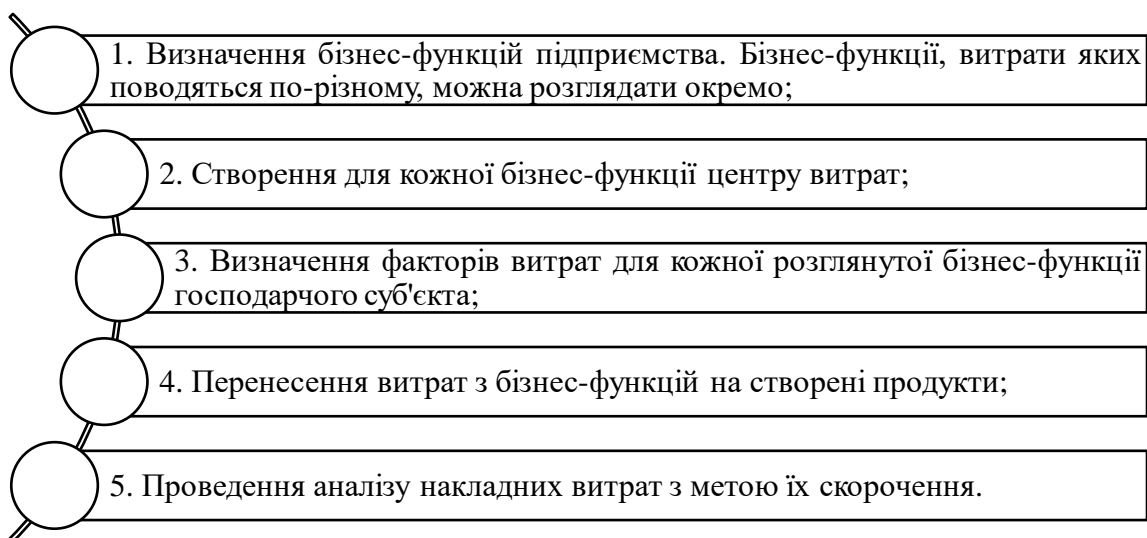


Рис. 1.14 Процедура проведення ФВА [48]

На підприємстві використання даного методу переслідує дві основні мети: зниження накладних витрат підприємства та вдосконалення виробничої діяльності.

Отже, можна зробити висновок, ФВА дозволяє керівництву підприємства найбільш об'єктивно управляти витратами на оперативному і на стратегічному рівні, де можна оцінювати не тільки їх величину, а й причини.

На думку Г.О. Партина схематичне зображення потоків діяльності та розрахунок витрат по бізнес-функціям дають керівництву уявлення про всі понесених витрат і про зайві витрати, які несе тепер підприємство [39, с. 267].

Другий метод управління витратами підприємства – планування на нульовому базисі. Ідеєю даної методики є обґрунтування заново всіх існуючих бізнес-процесів і бізнес-функцій. Так на відміну від традиційного підходу, планування на нульовому базисі абстрагується від старих даних і намагається по-новому досягти цілей.

Головними цілями даного методу, як зазначає Н.Г. Виговська:

- зниження накладних витрат господарчого суб'єкта завдяки скороченню або усуненню зайвих робіт;
- перерозподіл коштів у більш важливі області;
- ущільнення ходу робіт і поліпшення підсистем, наприклад, електронної обробки даних [6].

Найбільш перспективним методом з обліку витрат є СУВ. Даний метод являє собою важливу частину концепції стратегічного менеджменту, який містить у своїй основі процес прийняття і здійснення стратегічних рішень за витратами, в якому центральною ланкою є вибір, заснований на зіставленні власного ресурсного потенціалу підприємства з погрозами та можливостями зовнішнього оточення.

Етапи процесу планування на нульовому базисі, які сформувала І.В. Пустова, зображено на рис. 1.15:

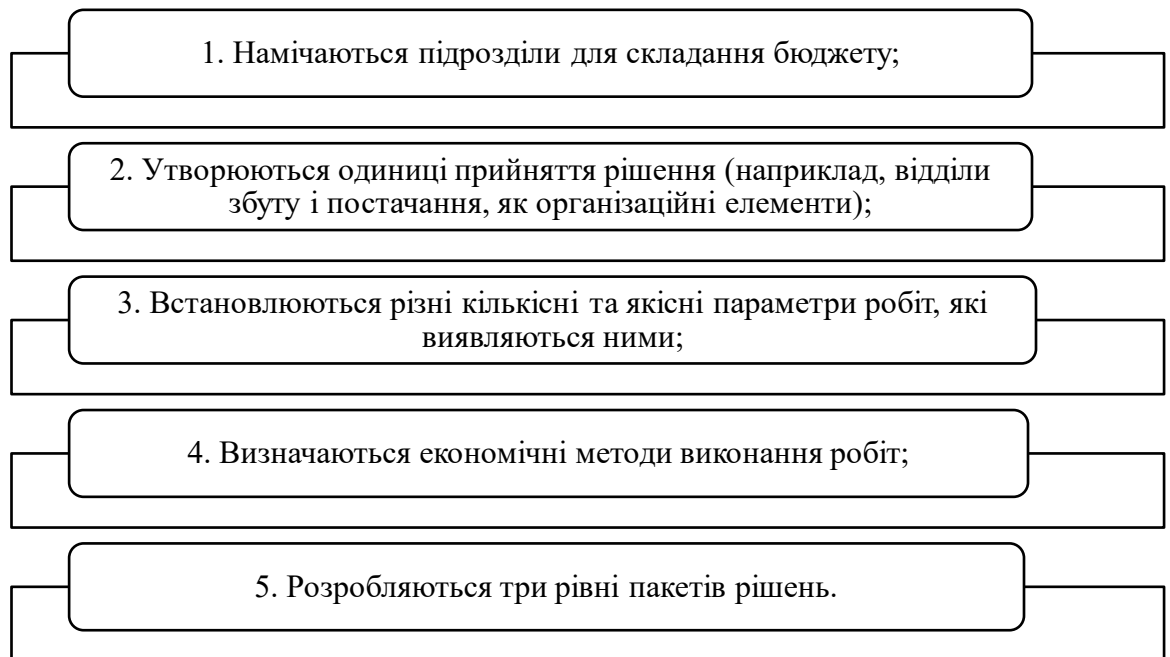


Рис 1.15 Етапи процесу планування [51]

Фактично проводиться діяльність, яка спрямована на створення конкурентної переваги – положення організації на ринку, що дозволяє долати сили конкуренції та приваблювати покупців. Часто стратегічне управління визначається як управління конкурентними перевагами.

Не зважаючи на всі позитивні сторони стратегічного управління витратами існують певні проблеми. Підприємства не завжди розуміють можливості поліпшення їх конкурентного статусу, що представляються їм при управлінні витратами. Проблеми підприємств у цій галузі дуже часто пов'язані з типовими помилками, що допускаються у ході поліпшення та оцінки своєї позиції за витратами.

Н.М. Ткаченко доводить, що найбільш часто поширеною помилкою є недостатня увага, яка приділяється менеджерами підприємств постачання. Аналіз витрат у відділах постачання зосереджений виключно на закупівельній ціні сировини та матеріалів, а існуючі зв'язки між якістю придбаних товарів і послуг та іншими видами діяльності ігноруються. Не зважаючи на це, робота з постачання довіряється людям, які мають занадто

низьку кваліфікацію, щоб вони могли сприяти зниженню витрат [65, с. 367].

Неправильна діагностика факторів поведінки витрат і закономірностей їх дії може привести до цілої групи проблем:

- по-перше, нерозуміння того, які фактори поведінки витрат лежать в основі переваги за витратами, може привести до погіршення конкурентної позиції підприємства;

- по-друге, підприємства часто намагаються знизити витрати різними способами, які суперечать одне одному;

- по-третє, можна мимоволі субсидувати один вид діяльності за рахунок іншого, якщо підприємство не розрізняє сегментів, в яких витрати поводяться по-різному [81].

Найчастіше цьому сприяє система нарахування витрат в бухгалтерському обліку, яка не враховує всіх відмінностей у витратах між товарами, покупцями, регіонами тощо.

В результаті попереднього аналізу підходів до управління витратами можна говорити про сформованому протиріччі в системі управління витратами промислового підприємства, суттю якого є, необхідність оптимізації управління витратами шляхом розробки та впровадження ефективного механізму управління витратами, з одного боку, і, недостатності адекватних, що враховують специфіку оборонних підприємств, принципів і методів управління витратами в постачальницько-збутовій системі, з іншого [5].

Проблеми обліку витрат приділяли увагу багато зарубіжних і вітчизняних науковців. Найбільш фундаментальними і такими, що охоплюють різні аспекти цієї проблеми, є праці авторів: Т. М. Давидова, Т.М. Серікова, Н.М. Ткаченка, Ф. Ф. Бутинця [7, с. 86].

В праці Т.М. Давидова висвітлено методологічні аспекти обліку витрат на збут та відображення їх у фінансовій звітності.[14]

Т.М. Серікова, Н.М. Ткаченка описали необхідність та економічну ефективність використання планового методу обліку витрат) [59] Ф. Ф.

Бутинець описав нерозривний зв'язок між методами обліку витрат та методами калькулювання собівартості продукції, що визначається технологічними особливостями виробництва) [7, с. 14].

Залежно від стану рівня витрат, конкретних завдань, поставлених керівництвом, аналіз можна проводити одночасно в усіх напрямках або їх частині, охоплювати весь цикл виробництва або окремі його стадії і процеси. Однак для досягнення мети – зменшення витрат – аналіз необхідно здійснювати систематично, внаслідок чого в результаті буде постійно нагромаджуватися інформація про зміни витрат, їх динаміку, що забезпечить якість аналізу і підвищить обґрунтованість інформації, яка використовуватиметься при прийнятті управлінських рішень.

Сьогодні, коли підприємства притримуються виробництва продукції з економією пронесення витрат, то постає необхідність суттєво підвищити межі аналітичних досліджень витрат ресурсів, доповнити їх новими аспектами, упорядкувати і, по можливості, опрацювати галузеві аналітичні програми, рекомендації, зробивши при цьому зміни на змістовному рівні в діючу методику [80].

В основу їх розробки та розробки типової методики повинна бути покладена ідея реалізації системного, комплексного підходу до аналізу витрат на виробництво продукції:



Рис. 1.16 Методика аналізу витрат

У процесі аналізу витрат підприємства вирішують такі основні завдання (рис.1.17):

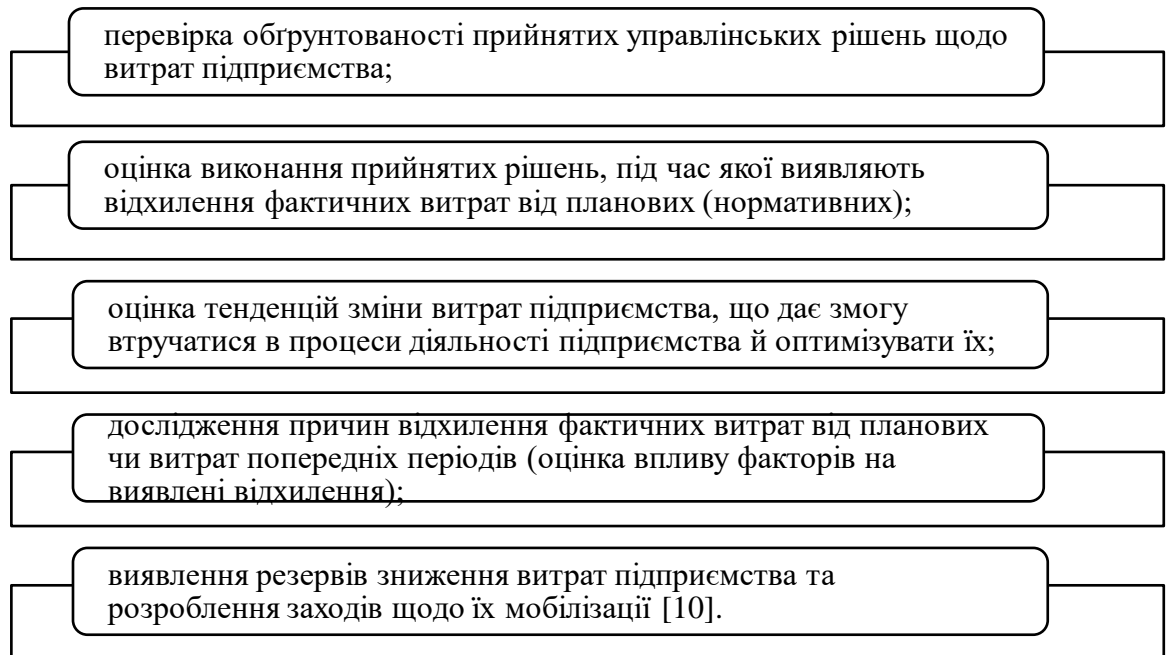


Рис. 1.17 Завдання аналізу витрат

В процесі проведення аналізу витрат необхідно:

- оцінити структуру витрат;
- абсолютні і відносні відхилення витрат у звітному періоді порівняно з попереднім, а для статей витрат – відхилення порівняно з плановим завданням;
- відносний вплив кожного елемента (статті) на загальну зміну витрат (собівартості).

Методика аналізу витрат за економічними елементами має деякі особливості. Спочатку визначається питома вага кожного виду витрат у всіх витратах, а потім порівнюється фактична питома вага з плановою, що дозволяє робити висновки щодо зміни структури витрат, встановлювати їх причини і давати якісну оцінку впливу цих причин на витрати виробництва.

Схема проведення аналізу за елементами і статтями витрат наведена в

табл. 1.5.

Таблиця 1.5

Аналіз витрат за елементами

Елементи витрат	Попередній період		Звітний період		Відхилення (+,-)	
	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн	питома вага, %	сума, тис. грн, (гр. 3-гр. 1)	питома вага (гр. 4-гр. 2)
А	1	2	3	4	5	6

Схема проведення аналізу витрат за калькуляційними статтями наведена в табл. 1.6.

Таблиця 1.6

Аналіз витрат за калькуляційними статтями

Статті витрат	Собівартість продукції за планом, тис. грн	Фактично виготовлено продукції						Вплив зміни витрат на загальну зміну собівартості, % (гр.7-гр.4)/100
		За плановою собівартістю, тис. грн	За фактичною собівартістю, тис. Грн	Питома вага витрат, %		Економія (-), перевитрати(+), порівняно з планом		
				Планова структура	Фактична структура	Абсолютна, тис грн (гр.3-гр.2)	Відносна, % (гр.6 / гр.2 * 100)	
А	1	2	3	4	5	6	7	8

Після узагальненого постатейного аналізу собівартості продукції потрібно приступити до ретельного поглибленого аналізу кожної статті, оскільки лише таким чином можна виявити причини економії (перевитрат) окремих витрат, вишукати резерви зниження собівартості продукції [77, с. 59].

В умовах науково-технічного прогресу проходить неперервний процес оновлення виготовленої продукції. Зниження питомої ваги порівнянної продукції, тобто такої, яка виготовлялася у звітному та попередньому періодах, у досліджуваних періодах звужує базу порівняння, що врешті-решт

знижує доцільність зіставлення фактичних значень собівартості виготовленої продукції з плановим завданням і рівнем попереднього періоду. Як наслідок ускладнюється процес аналізу собівартості продукції. Тому для загальної характеристики змін собівартості продукції на рівні підприємств і галузей промисловості використовується показник витрат на 1 грн продукції, який розраховується за формулою 1.1:

$$V = \frac{\sum zq}{\sum pq}, \quad (1.1)$$

де V – витрати на 1 грн продукції;

z – собівартість одиниці певного виду продукції;

p – ціна одиниці певного виду продукції;

q – обсяг виробництва певного виду продукції у натуральному вимірі.

Отже, у чисельнику формули (1.1) показано собівартість всієї виготовленої продукції, а у знаменнику – вартість цієї продукції [22, с.23].

Зіставляти абсолютні величини витрат за елементами з плановими не можна тому, що вони не є порівнювальними, оскільки в плані (кошторисі) надаються всі витрати на запланований обсяг продукції, а перерахунок фактичного обсягу виробництва продукції на планові норми та ціни не здійснюється тому, що не вся продукція має товарний вигляд (на підприємстві є залишки незавершеного виробництва) [72, с.126].

Адитивна модель функціонального зв'язку факторів, яка використовується згідно методики аналізу, має такий вигляд формула (1.2):

$$OB = MB + ВОП + СВ + АВ + ІВ, \quad (1.2)$$

де OB – операційні витрати, тис. грн.;

MB – матеріальні витрати, тис. грн.;

ВОП – витрати на оплату праці, тис. грн.;

СВ – соціальні відрахування, тис. грн.;

АВ – амортизаційні відрахування, тис. грн.;

ІВ – інші витрати, тис. грн.

Фактичні дані про витрати за економічними елементами використовуються для планування собівартості на майбутнє, для визначення розміру нормованих обігових засобів та прибутку. Цей аналіз дає змогу вивчити структуру витрат за окремими підприємствами та галузями промисловості, розкрити галузеві закономірності формування витрат, зміни валового національного доходу і тенденцію змін за кілько звітних періодів [15].

Тому визначення динаміки показників за ряд років буде сприяти підвищенню методичного забезпечення аналізу витрат підприємства, дозволить зробити аналіз дійсно діючим, системним та спрямованим на досягнення оптимальних управлінських рішень.

Прибуток підприємства залежить від величини витрат. Зменшення їх шляхом ефективного управління без заниження обсягів реалізації, валових доходів, якості торговельного обслуговування зумовлює можливість збільшення прибутку. Тому правильний облік витрат, своєчасний контроль за їх формуванням, оперативний аналіз мають важливе значення для ефективного управління витратами підприємства, а введення додаткових рахунків обліку загальнопромислових витрат для деталізації їх розподілу на постійні та змінні, а також прийняття чіткої класифікації та розмежування між ними дозволить удосконалити облік витрат на підприємстві.

Для прийняття управлінських рішень щодо витрат підприємства результатів загального аналізу недостатньо. Отож, в період розбудови ринкової економіки досить актуальними є результати факторного аналізу.

Під факторним аналізом розуміють методику комплексного системного вивчення і вимірювання впливу факторів на величину результативних

показників.

Вдаючись до зворотного факторного аналізу, проводять дослідження причинно-наслідкових зв'язків за методом логічної індукції — від окремих факторів до узагальнюючих, від причин до наслідків з метою визначення чутливості змін багатьох результативних показників до змін досліджуваного фактора [67].

Факторний аналіз може бути однорівневим і багаторівневим. Однорівневий факторний аналіз використовують для дослідження факторів тільки одного рівня підпорядкування без деталізації їх на складові.

В аналізі взаємопов'язаного дослідження впливу факторів на величину результативних показників досягають шляхом класифікації і систематизації їх, що дає можливість точніше оцінити місце і роль кожного фактора у формуванні величини результативних показників. Систематизації факторів досягають за допомогою побудови структурно-логічних моделей, в яких фактори розміщують у певному порядку з урахуванням їхнього взаємозв'язку і співвідпорядкованості [54, с.45].

В аналізі господарської діяльності для розрахунку впливу окремих факторів на приріст результативного показника застосовується метод елімінування (абстрагування), який складається з чотирьох способів (прийомів):

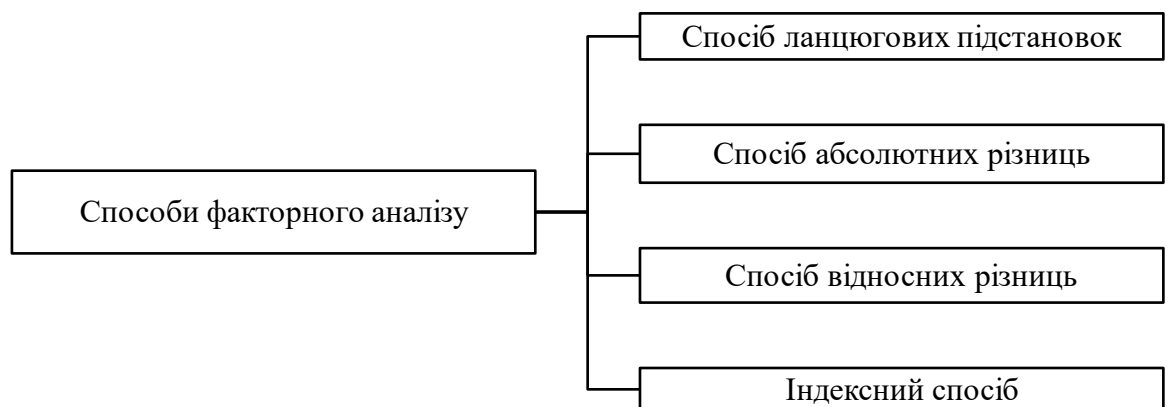


Рис.1.18 Способи факторного аналізу

Спосіб ланцюгових підстановок – послідовна заміна базової величини одних і тих самих факторів фактичного з подальшим відношення від результату кожної наступної підстановки попереднього результату. Кількість підстановок дорівнює кількості факторів, що впливають на результативний показник, плюс одиниця. Різниця результатів показує величину впливу окремого фактора на узагальнюючий показник.

Загальну схему прийому ланцюгових підстановок розглянемо на прикладі чотирьохфакторної мультиплікативної моделі формула (1.3):

$$T = a \times b \times c \times d, \quad (1.3)$$

де T – результативний показник;

a, b, c, d – факторні показники, причому a – якісний показник; b – структурний показник; c, d – об'ємні (кількісні) показники і показник d первинний щодо показника c .

Порівняємо фактичні значення показників (індекс "1") з плановими (індекс "0"). Повне відхилення показника T від плану становитиме:

$$\Delta T = T_1 - T_0, \quad (1.4)$$

$$T_1 = a_1 \times b_1 \times c_1 \times d_1, \quad (1.5)$$

$$T_0 = a_0 \times b_0 \times c_0 \times d_0, \quad (1.6)$$

Для проведення подальших розрахунків перебудуємо нашу аналітичну модель в порядку необхідному для здійснення заміни показників. Тоді:

$$T_1 = d_1 \times c_1 \times b_1 \times a_1; T_0 = d_0 \times c_0 \times b_0 \times a_0. \quad (1.7)$$

Визначимо варіацію результативного показника, обумовлену зміною

усіх факторів і кожного окремо формула. (1.8):

$$\begin{aligned} \Delta T &= d_1 \times c_0 \times b_0 \times a_0 - d_0 \times c_0 \times b_0 \times a_0 - \text{загальний вплив факторів}; \\ \Delta T_d &= d_1 \times c_0 \times b_0 \times a_0 - d_0 \times c_0 \times b_0 \times a_0 - \text{вплив фактора } d; \\ \Delta T_c &= d_1 \times c_1 \times b_0 \times a_0 - d_1 \times c_0 \times b_0 \times a_0 - \text{вплив фактора } c; \\ \Delta T_b &= d_1 \times c_1 \times b_1 \times a_0 - d_1 \times c_1 \times b_0 \times a_0 - \text{вплив фактора } b; \\ \Delta T_a &= d_1 \times c_1 \times b_1 \times a_1 - d_1 \times c_1 \times b_1 \times a_0 - \text{вплив фактора } a. \end{aligned} \quad (1.8)$$

Таким чином отримуємо формулу 1.9:

$$\Delta T = \Delta T_d + \Delta T_c + \Delta T_b + \Delta T_a, \quad (1.9)$$

Спосіб абсолютних різниць за своїм змістом зводиться до

Таким чином, управління витратами – це процес формування витрат відповідно до поставлених цілей для постійного контролю рівня витрат і стимулювання їхнього зниження. Варто зазначити, що управління витратами є процесом динамічним, який включає управлінські дії, метою яких повинно стати досягнення високих економічних результатів діяльності підприємства на основі організації ефективного використання його ресурсів і забезпечення оптимального рівня витрат.

Головною метою управління витратами підприємства є підвищення його конкурентоспроможності та ефективності діяльності за рахунок підвищення ефективності формування витрат. Досягнути такої мети у сучасних умовах господарювання можна за рахунок побудови раціональної системи управління витратами на підприємстві. Це, в свою чергу, повинно забезпечуватись детальним аналізом витрат, що передбачає глибоке розуміння сутності витрат, збору достовірної інформації про витрати та запровадження оптимальної методики аналізу. Управління витратами є важливим і одним із найскладніших питань у діяльності керівників підприємств. Від рівня та динаміки витрат залежать прибутки або збитки як

окремих суб'єктів господарювання, так і ефективність формування національного доходу держави.

Для досягнення і збереження належного рівня конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі підприємствам необхідно здійснювати ґрунтовний аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування. Дані цього аналізу використовуються у прогнозуванні собівартості продукції, пошуку можливостей зниження витрат, цін продукції.

2. ОБЛІКОВЕ ЗАСТОСУВАННЯ ВИТРАТ ПО ПІДПРИЄМСТВУ ПП «ПРОМАВТОМАТИКАСЕРВІС»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Приватне підприємство «ПРОМАВТОМАТИКАСЕРВІС» було створено 23.07.2007р. Основні відомості по ПП «ПАС» наведено в табл. 2.1:

Таблиця 2.1

Основні дані ПП «ПАС»

Ідентифікаційний код юридичної особи:	35300586.
Юридична адреса:	69089, Запорізька обл., м. Запоріжжя, вул. Алуштинська, будинок 37.
Фактична адреса:	69089, Запорізька обл., м. Запоріжжя, вул. Алуштинська, будинок 37.
Засновник юридичної особи:	Єрохін Борис Васильович
Контактний телефон:	+380979819108
Адреса електронної пошти:	annaerohina77794@gmail.com

ПП «ПАС» є платником єдиного податку за ставкою 5% та не є платником ПДВ.

Основною метою діяльності підприємства є одержання прибутку шляхом задоволення потреб громадян, організацій, підприємств, установ та надання послуг.

Основним видом діяльності ПП «ПАС» є:

- КВЕД 41.20 Будівництво житлових і нежитлових будівель;
- КВЕД 43.21 Електротехнічні і монтажні роботи;
- КВЕД 43.22 Монтаж систем водопостачання, опалення та кондиціонування повітря;
- КВЕД 42.21 Будівництво розподільних інженерних об'єктів;

– КВЕД 42.22 Будівництво розподільних об'єктів для забезпечення електроенергією і телекомунікаціями.

Предметом діяльності підприємства є: здійснення функцій замовника ремонту, реконструкції, будівництва житлових будинків та споруд, залучення в установленому порядку інвестицій для фінансування ремонту, реконструкції, будівництва житлового та нежитлового фонду, паркінгів тощо, утримання житлового фонду згідно з вимогами діючих правил і норм технічної експлуатації.

Організаційна структура ПП «ПАС» є лінійною структурою управління (рис. 2.1). До вищого рівня належить директор підприємства, основні обов'язки та функції якого визначені Статутом. До середнього рівня на ПП «ПАС» належать договірно-кошторисний відділ, головний бухгалтер, виробничий відділ, відділ кадрів. Управлінська ланка несе повну відповідальність за результати діяльності керованих ними об'єктів. До нижчого рівня управління відносяться працівники дільниці.

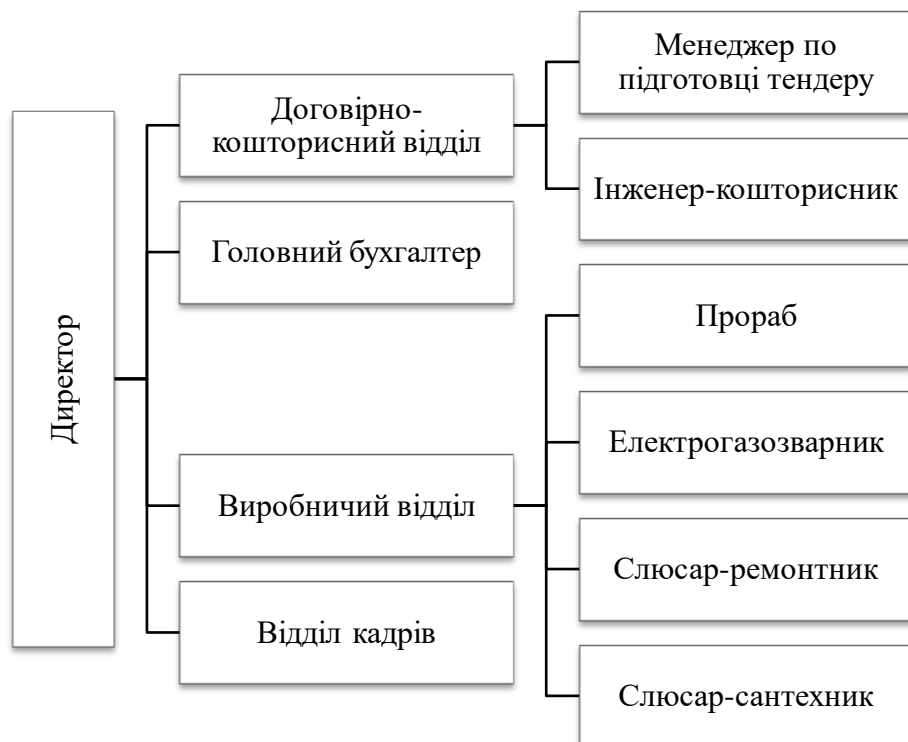


Рис. 2.1 Організаційна структура ПП «ПАС»

До кожного підрозділу на ПП «ПАС» визначено та затверджено перелік посад та кількість працівників та визначені їх посадові оклади, які повинні бути задіяні у роботі підприємства для забезпечення його функціонування та вчасного виконання будівельно-монтажних робіт.

На ПП «ПАС» затверджено посадові інструкції адміністративного персоналу та інженерно-технічних працівників. Ведеться кадровий облік працівників, наявності наказів, особових справ, трудових книжок, копій дипломів. Всі працівники обов'язково повинні бути ознайомлені з наказами підприємства.

Основні напрямки діяльності бухгалтерії ПП «ПАС» показані на рис. 2.2 [28]:

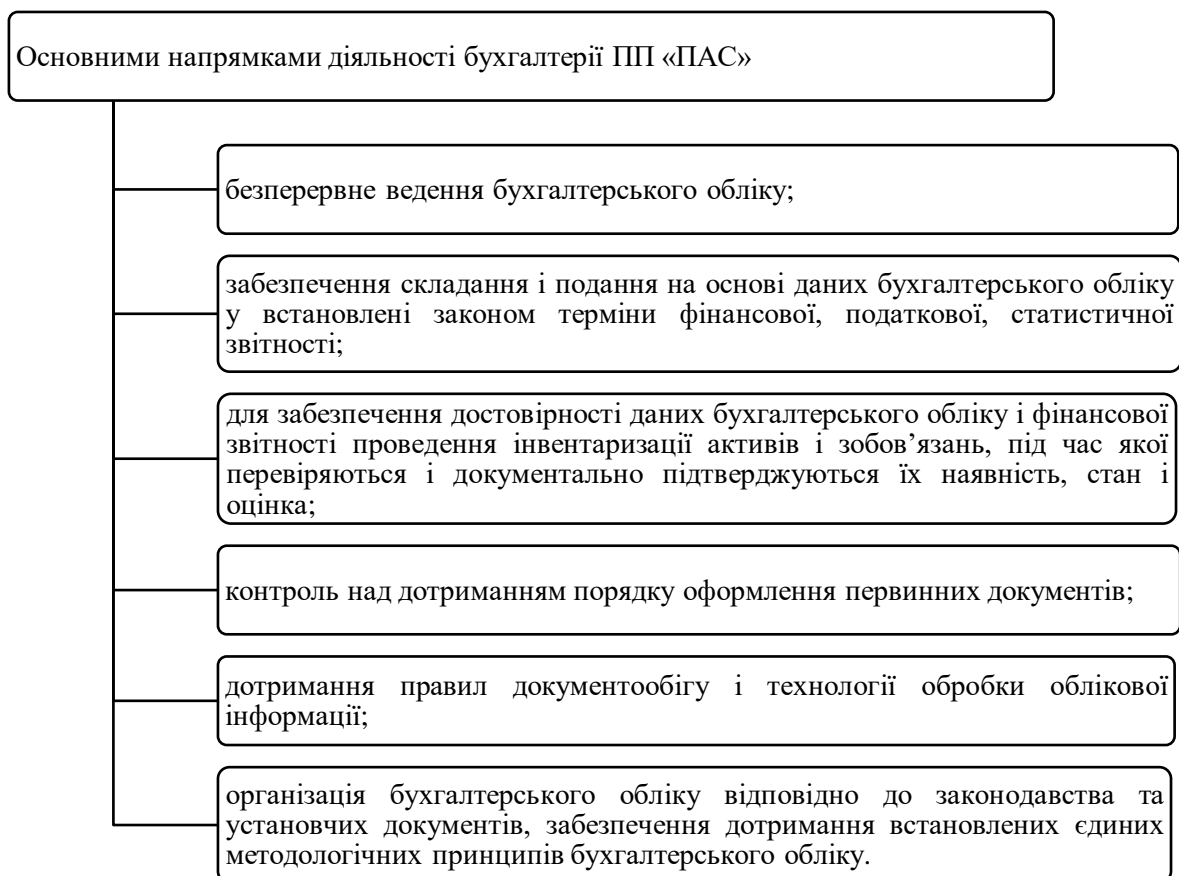


Рис. 2.2 Основні напрямки діяльності бухгалтерії ПП «ПАС»

На ПП «ПАС» організацію будівельних робіт покладено на договірно-кошторисний відділ. Він займається складанням кошторисів вартості будівельно-монтажних робіт.

Кошторис будівництва – це проектна документація, яка містить в собі всі витрати, які необхідні для виконання конкретних будівельно-монтажних робіт на конкретному будівельному об'єкті [72, с. 584].

Організація будівельно-монтажних робіт та будівельного виробництва на ПП «ПАС» повинна забезпечувати цілеспрямованість організаційних, технічних і технологічних рішень і заходів на виконання зобов'язань по контрактах на будівництво об'єктів (введення їх в дію з необхідною якістю і в обумовлені терміни) при дотриманні виробничо-господарських, економічних та інших інтересів учасників будівництва.

Майно підприємства складається з основних та оборотних коштів, що знаходиться на його самостійному балансі. Джерела формування майна ПП «ПАС» зображено на рис. 2.3:

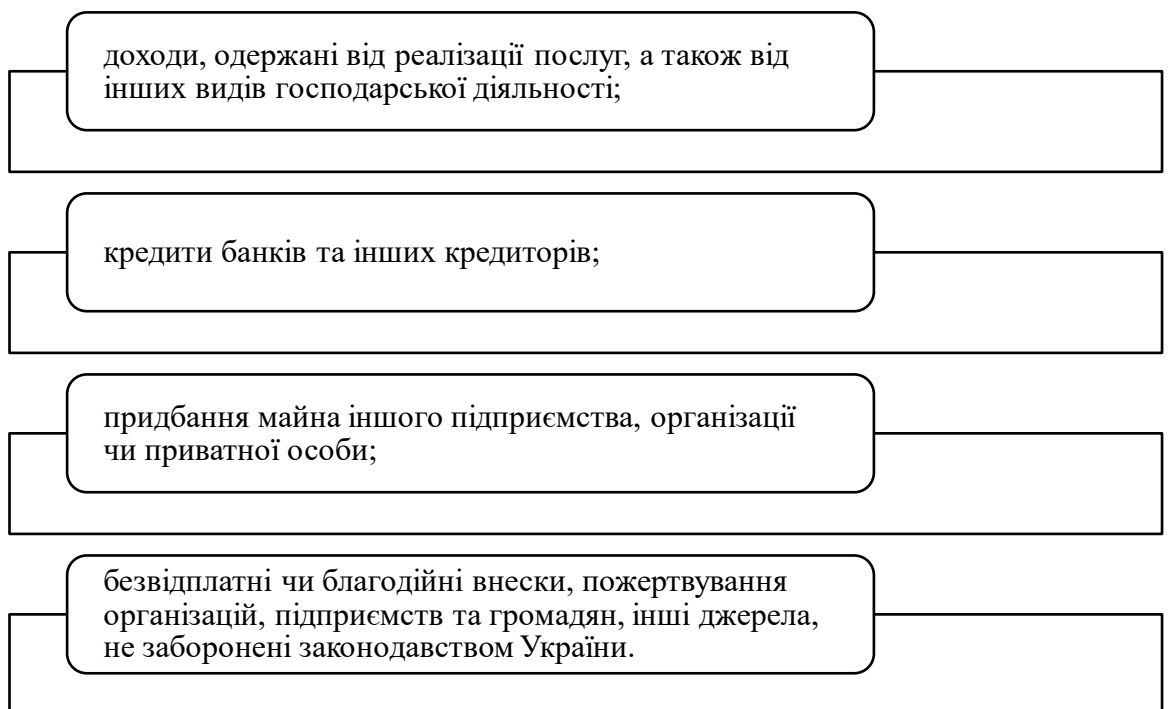


Рис. 2.3 Джерела формування майна на ПП «ПАС»

Статутний фонд (капітал) ПП «ПАС» складає 100,00 гривень. Майно підприємства може поповнюватися за рахунок матеріально-технічних та фінансових ресурсів, що надаються йому власником.

ПП «ПАС» на випадок необхідності може придбати необхідні ресурси безпосередньо виробників, оптовій та роздрібній торгівлі, на аукціонах та в організаціях матеріально-технічного постачання, через комерційні центри, оптові бази, громадян.

ПП «ПАС» здійснює роботи та надає послуги по цінам, встановленим самостійно або договірній основі, у випадках, передбачених діючим законодавством, по цінах, встановленим централізованому порядку.

Поточна дебіторська заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу), включається до підсумку балансу за чистою реалізаційною вартістю. Для визначення чистої реалізаційної вартості на дату балансу обчислюється величина резерву сумнівних боргів [18, с. 394].

Розрахунки ПП «ПАС» своїм зобов'язанням з іншими організаціями здійснюються у порядку, передбаченому чинним законодавством України.

Фонди, системи та розміри оплати праці працівників підприємства визначаються при укладанні трудових договорів із ними на основі законодавства України з урахуванням оплати праці та трудового внеску кожного працівника ПП «ПАС» .

Тривалість та розпорядок робочого часу на підприємстві, порядок надання вихідних днів, а також порядок надання та тривалість відпусток, включаючи додаткові, та інші умови праці визначаються правилами внутрішнього трудового розпорядку підприємства, затверджуються власником підприємства згідно з КЗпП України.

Працівники ПП «ПАС» підлягають соціальному страхуванню та соціальному забезпеченню у порядку та на умовах, встановлених для робочих та службовців державних підприємств.

У штаті підприємства зареєстрований 1 працівник. Інші співробітники

виконують роботу за договорами цивільно-правового характеру.

Таблиця 2.2

Довідка про наявність у Учасника працівників відповідної кваліфікації, які мають необхідні знання та досвід станом на 2018р.

№ з/п	ПІБ працівника	Посада/спеціальність	Стаж роботи за спеціальністю
1	Ісаков Олександр Євгенійович	Виконроб	8 років
2	Єгунов Костянтин Миколайович	Слюсар-ремонтник	4 роки
3	Моїсеєнко Андрій Володимирович	Слюсар-ремонтник	5 років
4	Луценко Олег Вікторович	Слюсар-сантехник	15 років
5	Швець Юрій Васильович	Слюсар-сантехник	3 роки
6	Ільїн Юрій Володимирович	Електрогазозварник	19 років

З даних таблиці 2.2 бачимо, що в ПП «ПАС» працюють висококваліфіковані працівники, які мають стаж в середньому 9 років.

Таблиця 2.3

Показники виробничого потенціалу ПП «ПАС» за 2016-2018 рр.

№ зп	Показник	2016 р.	2017 р.	2018 р.	Відхилення 2016 р. до 2018 р.	
					+/-	%
1	Статутний капітал, грн.	100	100	100	0	0
5	Основні засоби грн.:					
	- залишкова вартість		34500	30400	-4100	88
	- первісна вартість		34500	34500	0	100
	- знос			4100	4100	-
6	Виробничі запаси, грн.	81900	81900		-81900	83,3
7	Середньооблікова кількість працівників, осіб	7	10	12	5	171

З таблиці 2.3 бачимо що протягом 3 років розмір статутного капіталу не змінювався. У 2016 р. ПП «ПАС» ще не придбало основні засоби. У 2017р. вони були придбані на суму 34500 грн., та почали амортизуватись. До складу малоцінних необоротних матеріальних активів відносити матеріальні активи зі строком корисного використання понад 12 місяців і вартістю менше ніж 6000 грн.

Нарахування амортизації об'єктів ОЗ здійснювати прямолінійним методом.

Строк корисного використання кожного конкретного об'єкта ОЗ визначати спеціально створеною комісією.

Виробничі запаси вибули з підприємства у 2018 р. Хоча у 2016-2017 рр. вони склали 81900 грн. Середньооблікова кількість робітників зростала з кожним роком, в 2018 р. вже склали 12 робітників, що на 5 робітників більше ніж у 2016 р. Кількість робітників зростає через збільшення обсягів надання послуг.

Величина резерву сумнівних боргів визначається за методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості. Сумівною на ПП «ПАС» визнається заборгованість, якщо (рис. 2.4):

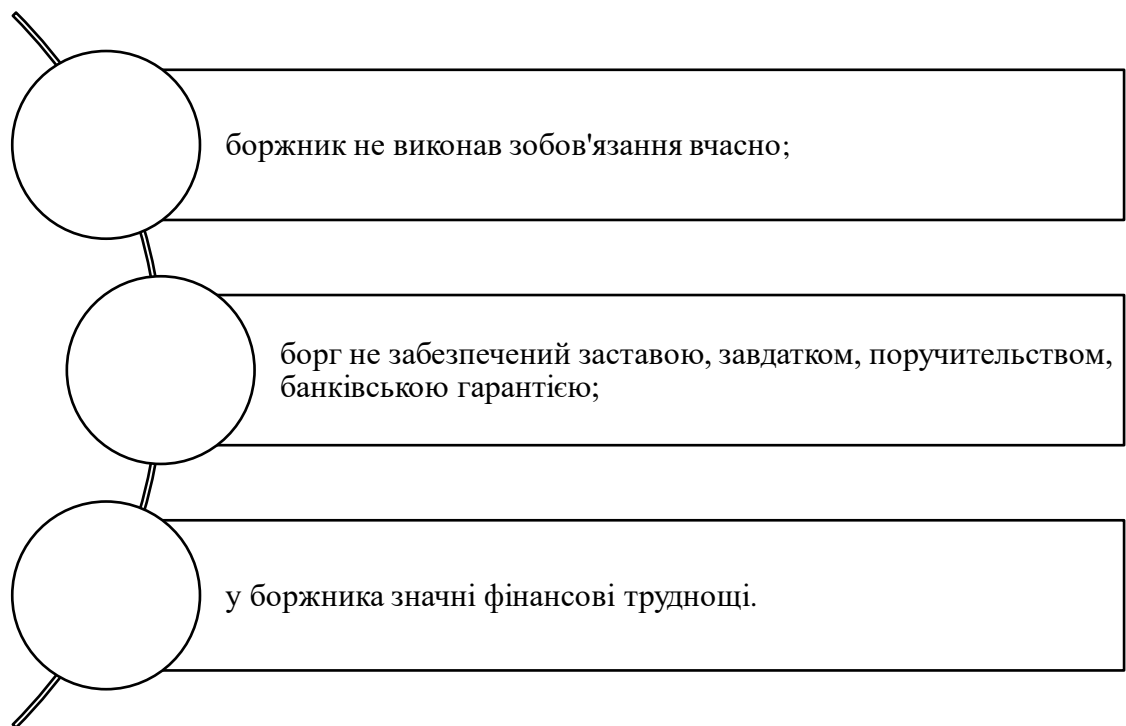


Рис. 2.4 Випадки сумнівної заборгованості на ПП «ПАС»

Для ПП «ПАС» Важливим етапом є дослідження динамічних змін фінансово-економічних показників, які наведено в таблиці 2.4:

Основні фінансові показники ПП «ПАС» за 2016-2018 рр.

Показник	2016	2017	2018	Абсолютне відхилення, грн.		Відносне відхилення, %	
	Сума	Сума	Сума	2016-2017	2017-2018	2016-2017	2017-2018
1. Чистий дохід від реалізації послуг, тис. грн.	2884,4	2726,2	2617,4	-158,2	-108,8	94,52	96,01
2. Собівартість реалізованих послуг, тис. грн.	2746,4	2040,5	1351,2	-706,0	-689,2	74,29	66,22
3. Адміністративні витрати, тис. грн.	108,7	80,7	513,1	-27,9	432,4	74,30	635,51
4. Витрати на збут, тис. грн.	10,7	20,1	15,0	9,4	-5,1	187,85	74,63
5. Повна собівартість реалізованих послуг, тис. грн.	2865,8	2655,1	2044,8	-210,7	-610,3	92,65	77,01
6. Прибуток від реалізації послуг, тис. грн.	18,6	71,1	572,6	52,5	501,5	382,26	805,34
7. Рентабельність реалізації, %	0,64	2,61	21,88	1,97	19,27	404,44	838,82
8. Рентабельність витрат, %	0,65	2,68	28,00	2,03	25,32	412,59	1045,71
9. Витрати на 1 грн. послуг, тис. грн.	0,95	0,94	0,58	-0,01	-0,36	98,40	61,85

Як видно із даних табл. 2.5, прибуток від надання послуг у 2017 р. зріс порівняно з попереднім періодом на 52500 грн. та становив 711000 грн. Це обумовлено зменшенням собівартості на 705970,47 грн. Адміністративні витрати зменшились на 27929,51 грн. та становили 80744,72 грн. Витрати на збут збільшились на 9400 грн. та становили 20100 грн.

У 2018 р. прибуток від надання послуг значно зріс та склав 572600 грн. Великий вплив зіграло зменшення собівартості від надання послуг на 689192,40 грн. Витрати на збут зменшились на 25,37% та склали 15000 грн. Значно зросли адміністративні витрати та склали 513137,12 грн.

Витрати, які несе підприємство на 1 грн. надаваних послуг становлять 95 коп. у 2016 р., що на 1 коп. більше, ніж у 2017 р.

У 2018 р. витрати на 1 грн. послуг зменшились на 36 коп., що на 39,15% менше, ніж у 2017 р. Це обумовлено зменшенням собівартості

продукції 2018 р. на 33,78% та значним збільшенням адміністративних витрат (на 432392,40 грн).

Рентабельність реалізації значно покращилась у 2018 р., у порівнянні з 2017 р. та 2016 р. У 2018 р. вона склала 21,88%.

Рентабельність витрат також зросла у 2018 р. порівняно з минулими періодами та склала 28%.

Підприємство ПП «ПАС» займає провідні позиції на ринку, але слід приймати більше до уваги конкурентний ринок та переорієнтувати стратегію на зростання, для того, щоб бути більш конкурентному на вітчизняному ринку.

ПП «ПАС» здійснює ремонтні та монтажні роботи будь-яким контрагентам.

Основними контрагентами підприємства є об'єднання співвласників багатоквартирних будинків (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Основні контрагенти ПП «ПАС» за 2016-2018 рр.

Назва	Загальна сума за здійснення робіт	Кількість робіт
ОСББ «МАГІСТРАЛЬ 88»	861 687.15 грн.	1
ОСББ «ЧУЙКОВА 38»	552 913.31 грн.	1
ОСББ «Сонячний будинок 2015»	424 624.00 грн.	2
ОСББ «Чуйкова 36»	228 214.28 грн.	1
Комунальне підприємство «Управління капітального будівництва»	674 834.22 грн.	3
ОСББ «Зерно2016»	604 000.00 грн.	1
ОСББ «Гончара 109»	214 627.00 грн.	1
ОСББ «Ушакова 105»	137 956.00 грн.	1
ОСББ «ЛАХТІНСЬКА, 7-А»	135 657.00 грн.	1
ОСББ «Республіканська 94»	121 420.00 грн.	1

З таблиці 2.5 бачимо, що ПП «ПАС» зробило капітальний ремонт багатьох будинків м. Запоріжжя. ОСББ «Магістраль 88» зроблено капітальний ремонт покрівлі за рахунок державних коштів. Також за рахунок коштів держави у 2018 р. було зроблено капітальних ремонтів у контрагентів

ОСББ «Чуйкова 36», ОСББ «Чуйкова 38», ОСББ «Сонячний будинок 2015», ОСББ «Зерно2016», Комунальне підприємство «Управління капітального будівництва». Інші контрагенти здійснювали ремонтні та монтажні роботи за власні кошти.

2.2 Облікова політика підприємства у контексті витрат

Процес формування облікової політики включає в себе вибір конкретного способу ведення бухгалтерського обліку із декількох, що допускаються загальновизнаними стандартами. Якщо стандарти не встановлюють способи ведення обліку за окремими об'єктами, то формування облікової політики полягає в розробці підприємством індивідуальних способів, виходячи із загальних вимог законодавства. Облікова політика, що є реалізацією одного і того самого методу бухгалтерського обліку, на різних підприємствах буде різною. Можливість вибору конкретних способів оцінки, калькулювання, складу та порядку ведення рахунків, форми бухгалтерського обліку тощо – все це в цілому складає ступінь свободи, що має підприємство. Обрані способи та процедури ведення бухгалтерського обліку підприємства мають бути підтвержені документально [51].

Згідно з обліковою політикою ПП «ПАС» ПП для визнання доходу та визначення його суми розрізняти дохід: від продажу товарів; від надання послуг (виконання робіт).

Бухгалтерський облік витрат діяльності ПП «ПАС» здійснюється за видами діяльності виходячи з їх функції з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності».

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі

витрати; змінні загальновиробничі витрати та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляють на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу – витрати на зарплату працівників, зайнятих у виробництві, виходячи із фактичної потужності звітного періоду.

Постійні загальновиробничі витрати розподіляють на кожний об'єкт витрат з урахуванням бази розподілу – витрати на зарплату працівників, зайнятих у виробництві, виходячи з нормальної потужності.

Витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, вважаються витратами того звітного періоду, у якому визнано доходи від реалізації таких товарів, робіт, послуг [73, с. 157].

Дебіторську заборгованість визнають активом, якщо існує ймовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід та її можна достовірно визначити. Показники дебіторської заборгованості відображаються у фінансовій звітності за чистою реалізаційною вартістю, що дорівнює сумі дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів. Витрати на поточний та капітальний ремонт майна включаються до витрат організації звітного періоду.

Витрати на придбання матеріалів, включаючи транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), відображаються на рахунку 201 «Матеріали».

Вартість спецодягу, термін експлуатації якої не перевищує 12 місяців, одноразово списується на матеріальні витрати в момент її передачі (відпустки) співробітникам [42].

Вартість спецодягу, термін експлуатації якої перевищує 12 місяців, а також вартість спеціального оснащення і спеціальних інструментів погашається лінійним способом. Передбачувані витрати, що відшкодовуються замовником за умовами договору будівельного підряду, приймаються до обліку на рахунку 23 «Виробництво» в міру їх виникнення.

До прямих витрат по зведенню об'єктів капітального будівництва в якості забудовника можна адресувати витрати на проведення будівельних

робіт та інші капітальні витрати, безпосередньо пов'язані зі зведенням об'єктів.

Витрати на проведення будівельних і монтажних робіт, витрати на придбання виробничого обладнання, інструменту та інвентарю, а також інші капітальні витрати, пов'язані одночасно до двох і більше об'єктів будівництва, що зводяться як в якості забудовника, так і за договором підряду (непрямі витрати) обліковуються на рахунку 23 «Виробництво»[20].

Загальні виробничі витрати, враховані на рахунку 91, щомісяця розподіляються за кожним договором будівельного підряду та по кожному об'єкту капітального будівництва, що зводиться в якості забудовника, пропорційно договірної вартості і списуються на рахунок 23 «Виробництво».

На ПП «ПАС» до складу загальновиробничих витрат включаються (рис. 2.5):



Рис. 2.5 Склад загальновиробничих витрат на ПП «ПАС»

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються виходячи з фактичної потужності на кожен будівельний об'єкт з використанням бази розподілу (заробітна плата робітників, зайнятих на будівельних об'єктах, прямі витрати по об'єкту).

Загальногосподарські витрати, що враховуються протягом звітного періоду на рахунку 23, включаються до вартості об'єктів будівництва, що зводяться в якості забудовника, тільки при наявності безпосереднього зв'язку з будівництвом конкретного об'єкта і включення в кошторис в складі інших капітальних витрат.

Відшкодовуються, за умовами договору будівельного підряду витрати загальногосподарського характеру списуються в кінці місяця з рахунку 23 «Виробництво» на рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» на аналітичну ознаку відповідного договору.

Відрахування в резерв по сумнівних боргах виробляються щоквартально.

Ступінь завершеності робіт для визначення виручки та витрат за договором способом «у міру готовності» визначається за часткою фактично понесених на звітну дату витрат в розрахунковій величині загальних витрат за договором. Розрахункова величина загальних витрат обчислюється як сума всіх фактично понесених витрат за цим договором і розрахункової величини витрат, які потрібно понести для завершення робіт за договором [68].

Витрати у вигляді вартості матеріалів, переданих для виконання робіт за договором, але ще не використаних для виконання договору, не враховуються при розрахунку ступеня готовності робіт. Дані витрати враховуються на рахунку 23 у складі НЗВ як понесені в рахунок майбутніх робіт за договором.

Витрати, понесені в рахунок майбутніх робіт по ще не укладеними договорами, враховуються на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». На ПП «ПАС» забезпечення створюються для відшкодування (майбутніх) операційних витрат, що зображено на рис. 2.6.

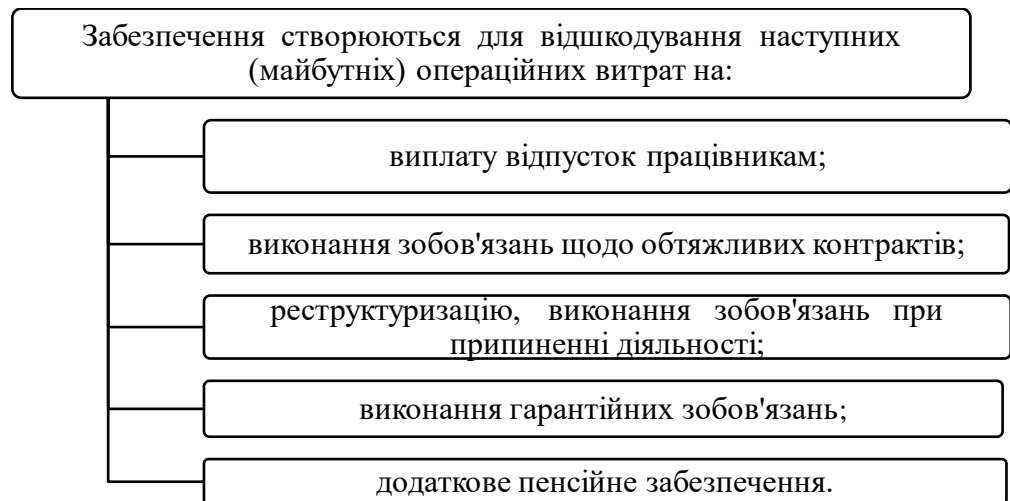


Рис. 2.6 Операційні витрати які відшкодовуються забезпеченням

Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби».

Калькуляція собівартості будівельно-монтажних робіт складається тільки після завершення робіт і здачі об'єкта замовнику.

На ПП «ПАС» прямі витрати діляться: на прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. Інші витрати не включаються в собівартість продукції, робіт, послуг.



Рис. 2.7 Склад прямих матеріальних витрат ПП «ПАС»

До будівельних матеріалів належать матеріали, що використовуються в процесі виконання будівельних і монтажних робіт для виготовлення будівельних деталей, зведення і обробки конструкцій, а також частин будівель і споруд.

Тобто це: металовироби (болти, залізні вироби, цвяхи, гайки); силікатні матеріали (пісок, цемент, гравій, вапно, цегла, камінь та ін.); лісові матеріали (фанера, пиломатеріали та ін.); санітарно-технічні матеріали.

Металеві, залізобетонні і дерев'яні конструкції, блоки і збірні частини будівель і споруд, обладнання для опалювальних, вентиляційних, санітарно-технічних систем – все це відноситься до конструкцій і деталей, готовим до установки.

До інших прямих витрат ще відносяться відрахування на соціальні заходи, амортизація та плата за оренду будівельних машин і устаткування [25].

Відображаються витрати на ремонт, поліпшення (дообладнання, реконструкцію, модернізацію, добудову тощо) за такими правилами:

- ремонти, що підтримують об'єкт у робочому стані та не призводять до росту майбутніх економічних вигід, відносяться до витрат періоду;

- вартість поліпшень, що призводять до росту економічних вигід – збільшують первісну вартість основного засобу.

Кількісний критерій істотності відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості, а також визначення подібності активів визначається в діапазоні 10%. Базою визначення кількісних критеріїв істотності інформації про господарські операції та події щодо доходів і витрат обрано суму чистого прибутку (збитку).

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційних витрат не включають до складу виробничої собівартості наданих послуг, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду – 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94

«Інші витрати операційної діяльності» (табл. 2.6).

Таблиця 2.6

Відображення в обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності ПП «ПАС»

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Відображено витрати на службове відрядження адміністративного персоналу	92	372	10500
2	Нараховано амортизація адміністративного обладнання	92	131	12300
3	Сплачено послуги за проведений аудит	92	311	21000
4	Нараховано заробітна плата адміністрації і соціальні внески (збори) на неї (22 %)	92 92	661 651	10500 2310
5	Списано на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92	56610
7	Сплачено послуги реклами	93	311	2000
8	Відображено витрати за договором купівлі-продажу	93	685	4500
9	Списано на фінансовий результати витрати на збут	791	93	6500
10	Відображено витрати від первісного визнання активів на дату балансу	940	23	12000
11	Відображено витрати з виконання досліджень та розробок	941	13	6000
12	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20	15420
13	Відображено зменшення первісної вартості виробничих запасів, МПП	946	20	7460
14	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791	94	47380

Транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів) [24].

Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця та сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць.

Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів.

Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітнього місяця та транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць.

При будівництві об'єктів власними силами в якості забудовника (випуск готової продукції на продаж), а також при реалізації СМР за договором підряду (Субпідряду) до складу прямих витрат включаються:

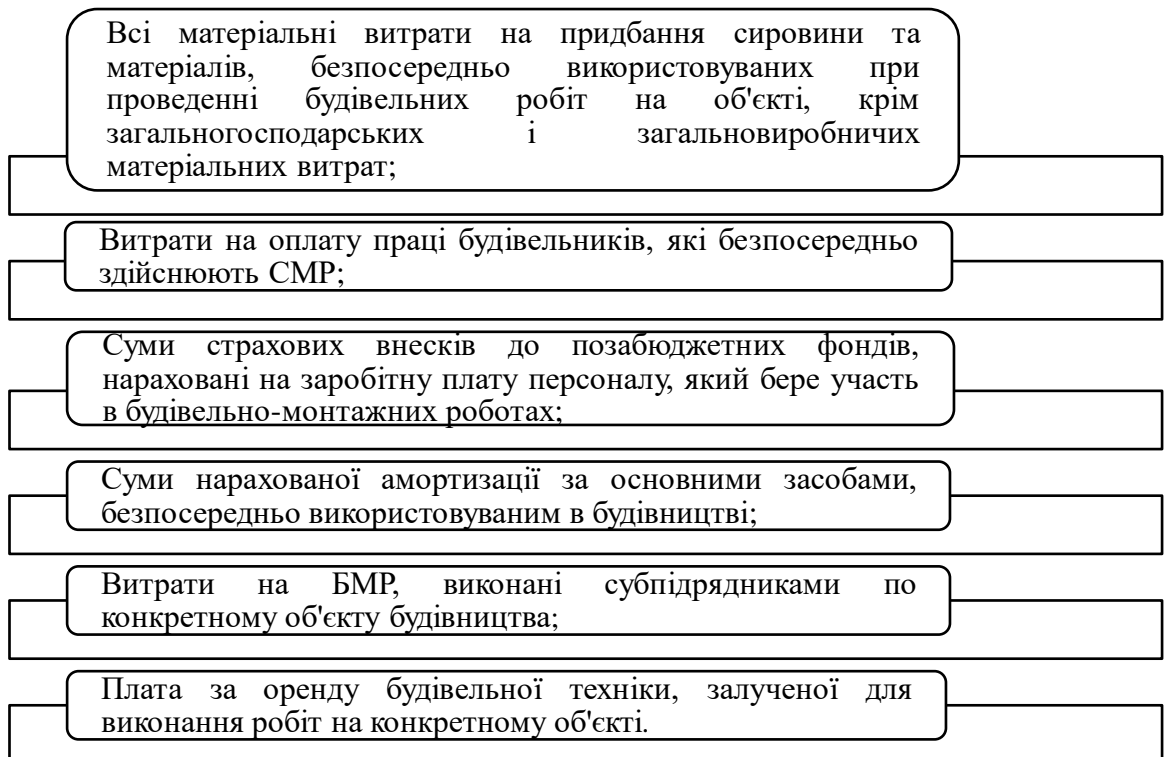


Рис. 2.8 Склад прямих витрат при будівництві об'єктів власними силами на ПП «ПАС»

Ступінь завершеності операцій з надання послуг розраховувати шляхом визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Витрати на ремонт ОЗ загального призначення на ПП «ПАС» (рис.2.9):



Рис.2.9 Витрати на ремонт ОЗ загального призначення

У разі, якщо прямі витрати відносяться до будівництва двох і більше об'єктів одночасно, то вони підлягають розподілу пропорційно кошторисної вартості об'єктів.

Облік прямих витрат на будівництво об'єктів в якості забудовника і виконання будівельно-монтажних робіт по підрядним договорами здійснюється в регістрах податкового обліку в розрізі договорів і об'єктів будівництва.

До непрямих витрат, який визнається в поточному звітному періоді, відносяться витрати загально-будівельного характеру, не віднесені до прямих справжньою Облікової політикою, а також витрати на утримання офісного приміщення, заробітну плату управлінського персоналу, відрядження та представницькі витрати [22, с. 48].

Фінансовий результат (прибуток) від будівництва в якості забудовника формується після закінчення будівництва за кожним договором пайового будівництва і (або) кожним договором купівлі-продажу приміщень на дату підписання документа про передачу об'єкта, що є предметом договору.

Прямі витрати на виконання будівельно-монтажних робіт по тривалим договорами підряду розподіляються між незавершеним виробництвом і витратами поточного звітного періоду пропорційно частці доходів, визнаних в поточному періоді, в загальному обсязі доходів за договором.

Витрати на придбання прав на укладення договору оренди земельних ділянок визнаються витратами звітного періоду в розмірі, що не перевищує 30 відсотків податкової бази попереднього податкового періоду, до повного визнання всієї суми зазначених витрат.

Резерв майбутніх витрат на оплату відпусток не створюється. Резерв майбутніх витрат на виплату щорічних винагород за вислугу років і за підсумками роботи за рік не створюється[29].

Відрахування в резерв по сумнівних боргах виробляються щоквартально. Інвентаризація дебіторської заборгованості з метою створення резерву проводиться за станом на останній день звітного кварталу. Максимальний розмір резерву по сумнівних боргах складає 10% від виручки. Облік операцій по нарахування і використання резерву здійснюється в реєстрі податкового обліку.

Резерв з гарантійного ремонту та гарантійного обслуговування створюється в розмірі, який визначається як добуток виручки від реалізації за звітний період і частки фактичних витрат з гарантійного ремонту та обслуговування в обсязі виручки від реалізації товарів за попередні три роки.

Облік витрат на резерв з гарантійного ремонту та гарантійного обслуговування ведеться в реєстрі податкового обліку [30].

Доходи від реалізації будівельно-монтажних робіт за договорами підряду та від надання послуг забудовника, вартість яких визначена договорами, які належать до окремих звітних періодів, розподіляються рівномірно протягом терміну дії договору, до якого вони належать. У разі якщо дату закінчення робіт (надання послуг) за договором визначити неможливо, період розподілу доходів встановлюється наказом керівника організації.

2.3 Методика обліку витрат

Для обліку ПП «ПАС» використовує програму 1С:Підприємство 8.3. Система програм «1С:Підприємство» призначена для вирішення широкого спектру задач автоматизації обліку і управління. «1С:Підприємство» являє собою систему прикладних рішень, побудованих по єдиних принципах і на єдиній технологічній платформі. Засоби роботи з документами дають змогу організувати введення документів, їх довільний розподіл по журналах і пошук будь-якого документу за різними критеріями: номер, дата, сума, контрагент. Ручне й автоматичне введення бухгалтерських операцій.

Вихідною інформацією в 1С:Підприємство 8.3 є операція, що відображає реальну господарську операцію, що відбулася на підприємстві. Кожна операція може містити бухгалтерські проводки для відображення зробленої господарської операції в бухгалтерському обліку. Операції можуть формуватися автоматично на підставі документів, що вводяться. Разом з операцією документ може створювати бухгалтерські проведення. Такий спосіб дозволяє швидко вводити велику кількість проведення. Для здачі звітів ПП «ПАС» використовує особистий кабінет платника.

У будівництві витрати матеріалів на технологічні цілі, основну заробітну плату робітників на будівництві (прямі) і загальновиробничі витрати легко співвідносити з виконанням будівельно-монтажних робіт, ПП «ПАС» використовує позамовний метод обліку.

ПП «ПАС» веде облік витрат по кожному замовленню. Кожному замовленню будівельних робіт присвоюється черговий номер, який надалі обов'язково вносять до всіх документів при оформленні отримання матеріалів на виконання робіт на замовлення і нарахування заробітної плати робітникам на виробництві. Це дає можливість всі витрати, які відносяться до конкретного будівельного об'єкту, виду робіт, збирати на індивідуальних картках і визначати фактичну собівартість кожного замовлення за прямими витратами.

Що стосується загальновиробничих витрат (витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням будівельних ділянок), то вони розподіляються між усіма замовленнями пропорційно, відповідно до прийнятої підприємством методикою.

Так, наприклад, постійні накладні витрати на кожен будівельний об'єкт розподіляються з використанням бази розподілу (заробітна плата будівельних робітників, обсяг будівельно-монтажних робіт, сума прямих витрат) при нормальній потужності[36].

Що стосується постійних загальновиробничих витрат, то на підприємстві до них відносяться витрати на обслуговування і управління будівельним виробництвом, які залишаються незмінними при зміні обсягу виконаних будівельно-монтажних робіт.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати, які змінюються пропорційно зміні обсягу будівельно-монтажних робіт. Вони розподіляються на кожен будівельний об'єкт, вид робіт з використанням бази розподілу, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. База розподілу – це заробітна плата будівельних робітників, обсяг будівельно-монтажних робіт, сума прямих витрат[53].

Виручка від продажу надлишків будівельних матеріалів, придбаних для виконання договору, в дохід від контракту не включається і враховується на рахунку 74 у складі інших доходів.

Облік витрат будівельне підприємство веде на наступних рахунках:

23 «Виробництво» – витрати на виробництво будівельно-монтажних робіт. Дебетове сальдо по рахунку на кінець періоду показує суму незавершеного виробництва. Групування витрат операційної діяльності підприємства за економічними елементами покажемо в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Склад витрат операційної діяльності ПП «ПАС»

Елементи витрат	Склад елементів витрат, витрачених на виконання будівельно-монтажних робіт
Матеріальні витрати	будівельні матеріали; інші матеріали
Витрати на оплату праці	заробітна плата за окладами і тарифами; компенсаційні виплати, оплата відпусток; заохочення; премії; інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальне страхування	відрахування на пенсійне забезпечення; відрахування на соціальне страхування; обов'язкове страхування на випадок безробіття; відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; інші відрахування
Амортизація	амортизація основних засобів; амортизація нематеріальних активів; амортизація інших необоротних активів
Інші операційні витрати	послуги зв'язку; витрати на відрядження; плата за РКО; інші

Рахунок 90 «Собівартість реалізації», субрахунок 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» використовується для обліку собівартості виконаних будівельно-монтажних робіт.

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» обліковуються накладні витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом і управлінням будівельними бригадами та іншими підрозділами будівельної організації.

Структуру загальновиробничих витрат, яка враховується в базисної кошторисної вартості будівництва, покажемо в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Структура загальновиробничих витрат у кошторисі

№ з/п	Статті витрат	Структура витрат, %
1.	Витрати на основну та додаткову зарплату	56,09
2.	Витрати на податки з зарплати	23,27
3.	Витрати на службові відрядження і роз'їзди	0,77
4.	Витрати з проектування виробництва робіт	0,54
5.	Послуги зв'язку і телефонізації	1,73
6.	Витрати на утримання будівель	0,84
7.	Теплова енергія	1,91
8.	Електроенергія	0,41
9.	Амортизаційні відрахування за основними засобами, зміст яких передбачено накладними витратами	0,6
10.	Знос спеціальних інструментів, пристосувань, інвентарю	4,51
12.	Охорона праці і техніки безпеки	0,88
13.	Утримання протипожежної охорони	1,58
14.	Витрати з підготовки об'єктів до введення в експлуатацію і благоустрою будівельного майданчика	2,56
15.	Інші витрати	3,39

92 «Адміністративні витрати» – загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням ПП «ПАС». В кінці місяця цей рахунок закривається на рахунок 79 «Фінансові результати».

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних зі збутом робіт з виконання замовлення, якщо такі витрати виникають. В кінці місяця цього приводу не розподіляється, а закривається на рахунок 79 «Фінансові результати».

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» підприємство веде облік витрат операційної діяльності, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92«Адміністративні витрати», 93«Витрати на збут».

При виставленні рахунку замовнику за виконані етапи робіт, їх сума відображається за дебетом субрахунку 238 «Незавершені будівельні контракти» і кредитом субрахунку 239 «Проміжні рахунки»(табл.2.9):

Таблиця 2.9

Використання проміжних рахунків на ПП «ПАС»

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік		
		Дт	Кт	Сума, грн.
1	Визнано розрахунковий дохід від виконання етапу будівельного контракту в сумі проміжного рахунку	36	703	546950
2	Відображена сума податкових зобов'язань з ПДВ	703	641	91158,33
3	Відображена сума фактично визнаного доходу в сумі проміжного рахунку	238	239	546950
4	Списаний дохід від виконання будівельного контракту на фінансовий результат	703	791	455791,67
5	Надійшла від замовника оплата за рахунком	31	36	546950
6	По закінченні виконання будівельного контракту списана сума проміжних рахунків	239	238	546950

Утім, на ПП «ПАС» визнаний дохід може і не збігатися із проміжними рахунками. У таких випадках виникають валові заборгованості: чи то замовників, чи то замовникам за будівельним контрактом[55, с. 423].

Валова заборгованість замовників – сума перевищення витрат підрядника і визнаного ним прибутку (за вирахуванням визнаних збитків) над сумою проміжних рахунків (без непрямих податків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту.

Валова заборгованість замовникам за роботи – сума перевищення проміжних рахунків (без непрямих податків) над витратами підрядника і визнаним ним прибутком (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу з початку виконання будівельного контракту[56].

У розрахунку валових заборгованостей беруть участь всі понесені витрати по виконанню будівельного контракту. Не визнані (відображені кореспонденцією рахунків Дт 903 Кт 231), а саме понесені витрати (відображені по дебету субрахунку 231). Інформація про валові заборгованості формується на рахунку 23 за допомогою вже згаданих вище спеціальних «будівельних» субрахунків 238 і 239 у такий спосіб (табл. 2.10).

Таблиця 2.10

Облік валової заборгованості ПП «ПАС»

№ з/п	Порядок відображення	Результат
1	Відображається сума визнаного доходу: Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	За умови, що визнано всі понесені витрати з виконання контракту (Дт 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» Кт 231 «Ремонтні роботи»), то
2	Одночасно така ж сума відображається по дебету субрахунка 238 «Завершені етапи за незавершеними будівельними контрактами» і кредиту субрахунку 239 «Проміжні рахунки»	різниця між сальдо субрахунків 238 «Завершені етапи за незавершеними будівельними контрактами» і 239 «Проміжні рахунки» буде являти собою
3	Сума дебіторської заборгованості замовника по дебету рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» і кредитове сальдо субрахунка 239 «Проміжні рахунки» коригуються до суми проміжного рахунку без ПДВ, виставленого замовнику до оплати: якщо сума визнаного доходу перевищує суму проміжного рахунка – методом «сторно»: Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт 239 «Проміжні рахунки»; якщо сума проміжного рахунка перевищує суму визнаного доходу – «прямою» проводкою: Дт 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кт 239 «Проміжні рахунки»	безпосередньо розмір валової заборгованості: позитивна різниця між Дт 238 «Завершені етапи за незавершеними будівельними контрактами» і Кт 239 «Проміжні рахунки» («дебетова» різниця) – ВЗ замовників; негативна різниця між Дт 238 «Завершені етапи за незавершеними будівельними контрактами» і Кт 239 «Проміжні рахунки» («кредитова» різниця) – ВЗ замовникам. Якщо ж суми понесених (обороты по Дт 231 «Ремонтні роботи») і визнаних витрат (обороты Дт 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» Кт 231 «Ремонтні роботи») відрізняються, то до розміру валової заборгованості зі знаком "+" входить і залишок невизнаних витрат по дебету субрахунку 231 «Ремонтні роботи».

До загальногосподарських витрат на ПП «ПАС». належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх

службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги тощо), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів). Аналітичний облік ведеться за статтями витрат[22, с. 35].

Адміністративні витрати (рахунок 92), витрати на збут (рахунок 93) та інші операційні витрати (рахунок 94) не включаються до складу виробничої собівартості виконаних будівельно-монтажних робіт. Інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду.

Таблиця 2.11

Відображення в обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат операційної діяльності ПП «ПАС»

№	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	Відображено витрати на службове відрядження адміністративного персоналу	92	372	10500
2	Нараховано амортизація адміністративного обладнання	92	131	12300
3	Сплачено послуги за проведений аудит	92	311	21000
4	Нараховано заробітна плата адміністрації і соціальні внески (збори) на неї (22 %)	92 92	661 651	10500 2310
5	Списано на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92	56610
7	Сплачено послуги реклами	93	311	2000
8	Відображено витрати за договором купівлі-продажу	93	685	4500
9	Списано на фінансовий результати витрати на збут	791	93	6500
10	Відображено витрати від первісного визнання активів на дату балансу	940	23	12000
11	Відображено витрати з виконання досліджень та розробок	941	13	6000
12	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів	943	20	15420
13	Відображено зменшення первісної вартості виробничих запасів, МШП	946	20	7460
14	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791	94	47380

Для відображення виручки від реалізації будівельне підприємство використовує рахунок 703 «Доходи від реалізації», субрахунок 3 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Цей дохід списується в кредит рахунку 79 «Фінансові результати», субрахунок 791 «Результат основної діяльності».

Зіставленням чистого доходу від виконання будівельно-монтажних робіт і їх собівартості підприємство визначає валовий прибуток або збиток. Для визначення операційного прибутку враховуються обороти по інших рахунках класів 7 і 9.

Таблиця 2.12

Облік доходів, витрат, визначення собівартості будівельно-монтажних робіт і фінансового результату

№ з/п	Зміст операції	Дт	Кт	Сума, грн.
1	2	3	4	5
1	Перераховано з поточного рахунку в національній валюті за будівельні матеріали (передплата)	631	311	45210
2	Передано будівельні матеріали на об'єкти для виконання будівельно-монтажних робіт	23	201	45210
3	Передано паливо для будівельних машин, що працюють на об'єктах	91	203	3450
4	Нарахована заробітна плата: а) робітникам, зайнятим на виконанні будівельно-монтажних робіт б) інженерно-технічного персоналу ділянок в) дирекції підприємства	23	661	23510
		91	661	15420
		92	661	10500
5	Утримано із зарплати Податок на доходи фізичних осіб Військовий збір	661	641	9391,70
		661	642	741,45
6	Зроблено відрахування в Пенсійний фонд: а) від ФОП робітників, зайнятих на виконанні будівельно-монтажних робіт б) від ФОП інженерно-технічного персоналу ділянок в) від ФОП дирекції підприємства	23	651	5172,20
		91	651	3392,40
		92	651	2310
7	Нараховано амортизацію основних засобів, що використовуються: а) на будівельних об'єктах б) дирекцією підприємства	91	131	1200
		92	131	12300

Продовження табл.2.12

1	2	3	4	5
8	Нараховано амортизацію нематеріальних активів, що використовуються бухгалтерією підприємства	92	133	2600
9	Списуються загальновиробничі витрати і включаються в собівартість робіт	23	91	23462,40
10	Списуються адміністративні витрати	791	92	27710
11	Замовником підписується акт виконаних будівельно-монтажних робіт договірна вартість	361	703	128480
12	Списується фактична собівартість робіт	903	23	97354,60
13	Списується чистий дохід від реалізації	703	791	128480
14	Списується собівартість на фінансові результати	791	903	97354,60
15	Нараховано єдиний податок (ставка 5%)	981	641 єд.	1556,27
16	Надійшли і зараховані кошти	311	361	128480

Таким чином, до підвищення ролі обліку на підприємстві як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попередження ризику у виробничо-фінансовій діяльності підприємства належить правильна організація. Організація обліку витрат та основні її положення закріплені в Обліковій політиці підприємства і є підставою для оформлення витрат та надання послуг. Дослідження організації обліку на підприємстві продемонструвало нам, що як первинний, так і синтетичний та аналітичний облік витрат здійснюється чітко, якісно, своєчасно, згідно з планами та документами, а також у відповідності до чинного законодавства.

3 НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ПП «ПРОМАВТОМАТИКАСЕРВІС»

3.1 Аналіз витрат підприємства

Ефективність діяльності будівельної організації багато в чому визначається рівнем вироблених нею витрат. Важливим інструментом розробки напрямків оптимізації витрат, є їх аналіз.

В процесі проведення аналізу необхідно:

- оцінити структуру витрат;
- абсолютні і відносні відхилення витрат у звітному періоді порівняно з попереднім, а для статей витрат – відхилення порівняно з плановим завданням;
- відносний вплив кожного елемента (статті) на загальну зміну витрат (собівартості)[60].

Таблиця 3.1

Аналіз динаміки витрат підприємства(загальні витрати)

№ п/п	Показники	2016	2017	2018	Абсолютне відхилення, (+,-)		Відносне відхилення (%)	
					2016-2017	2017-2018	2016-2017	2017-2018
1	Адміністративні витрати	108674,2	80744,72	513137,12	-27929,5	432392	74,30	635,51
2	Витрати на збут	10700	20100	15000	9400	-5100	187,85	74,63
3	Інші операційні витрати	-	513100	62700	513100	-450400	-	12,22
4	Собівартість наданих послуг	2746426	2040455	1351262,9	-705970	-689192	74,29	66,22
5	Інші витрати	-	700	102700	700	102000	-	14671,43
	Разом:	2865800	2655100	2044800	-210700	-610300	92,65	77,01

Результати аналізу, наведені в табл. 3.1, свідчать, що у 2018 р. порівняно з 2017 р. загальна сума витрат зменшилась на 610300 грн (23%). Така динаміка виникла за рахунок зменшення витрат на збут на 5100 грн, інших операційних витрат на 450400 грн та витрат на собівартість послуг на 689192 грн.

У 2017р. порівняно з 2016р. з'явилися інші операційні витрати та становили 513100 грн та інші витрати, та становили 700 грн. Не зважаючи на це, за рахунок зменшення адміністративних витрат на 25,7% та собівартості послуг на 25,69% загалом сума витрат зменшилась на 7,35% (210700 грн).

Визначимо питому вагу кожного виду витрат від загальної їх кількості.

Таблиця 3.2

Аналіз структури витрат підприємства(загальні витрати) ПП «ПАС» за 2016-2018рр.

№ з/п	Показники	2016	2017	2018	Аналіз по структурі		
					за 2016р	за 2017р	за 2018р
1	Адміністративні витрати	108674,2	80744,72	513137,12	3,79%	3,04%	25,09%
2	Витрати на збут	10700	20100	15000	0,37%	0,76%	0,73%
3	Інші операційні витрати	-	513100	62700	-	19,33%	3,07%
4	Собівартість наданих послуг	2746426	2040455	1351262,9	95,83%	76,85%	66,08%
5	Інші витрати	-	700	102700	-	0,03%	5,02%
	Разом:	2865800	2655100	2044800	100%	100,00%	100,00%

З даних таблиці 3.2 можна зробити висновок, що за 2016р. найбільший відсоток витрат у загальній сукупності становили витрати на собівартість наданих послуг (95,83%) та адміністративні витрати (3,79%). ПП «ПАС» не понесло інших операційних витрат та інших витрат.

За 2017р. найбільший відсоток витрат у загальній сукупності також становили витрати на собівартість наданих послуг (76,85%), але їх відсоток

значно зменшився за рахунок появи інших операційних витрат, що становили 19,33% до загальної структури витрат. З'явилися інші витрати, але вони займали незначну частку(0,03%).

У 2018р. значно зріс відсоток адміністративних витрат (25,09%). Через це зменшилась частка собівартості наданих послуг та інших операційних витрат та становила 66,08% та 3,07% відповідно. Інші витрати становили 5,02%.

За всі 3 роки витрати на збут не мали великого впливу на загальну вартість витрат наданих послуг.

Аналіз структури витрат за елементами дозволяє здійснити пошук резервів можливого зменшення витрат операційної діяльності[59].

Визначимо питому вагу кожного елемента.

Таблиця 3.3

Аналіз динаміки витрат підприємства (елементи операційних витрат) ПП «ПАС» за 2016-2018рр.

	Показники	2016	2017	2018	Абсолютне відхилення, (+,-)		Відносне відхилення (%)	
					2016-2017	2017-2018	2016-2017	2017-2018
1	Матеріальні витрати на надання послуг	2782397	2053495	1484043	-728902	-569451	73,80	72,27
2	Витрати на оплату праці	65420,20	69475,26	404872,73	4055,06	335397,47	106,20	582,76
3	Відрахування на соціальні заходи	14392,40	15284,56	89072,00	892,16	73787,44	106,20	582,76
4	Амортизація	3590,00	3745	4112,00	155,00	367,00	104,32	109,80
5	Інші операційні витрати	-	513100	62700,00	-	-450400	-	12,22
	Разом:	2865800	2655100	2044800	-210700	-610300	92,65	77,01

Результати аналізу, наведені в табл. 3.3, свідчать, що у 2017 р.

порівняно з 2016 р. з'явилися інші операційні витрати та становили 513100 грн. Не зважаючи на це, за рахунок зменшення матеріальних витрат на надання послуг на 26,20% загалом сума витрат зменшилась на 7,35% (210700 грн.). Збільшились витрати на оплату праці на 4055,06 грн та становили 69475,26 грн . Також збільшились витрати на відрахування на соціальні заходи на 892,16 грн та становили 15284,56 грн. У 2018 р. порівняно з 2017 р. загальна сума витрат зменшилась на 610300 грн (23%). Така динаміка виникла за рахунок зменшення матеріальних витрат на надання послуг на 190032 грн (27,72%), інших операційних витрат на 450400грн (87,78%).

Значно збільшились витрати на оплату праці та становили 404872,73 грн . Також збільшились витрати на відрахування на соціальні заходи на 73787,44 грн та становили 89072,00 грн.

Визначимо питому вагу кожного елемента.

Таблиця 3.4

Аналіз структури витрат підприємства (елементи операційних витрат)

ПП «ПАС» за 2016-2018рр.

№ п/п	Показники	2016	2017	2018	Аналіз по структурі		
					за 2016р	за 2017р	за 2018р
1	Матеріальні витрати на надання послуг	2782397,40	2053495,18	1484043,27	97,09	77,34	72,58
2	Витрати на оплату праці	65420,20	69475,26	404872,73	2,28	2,62	19,80
3	Відрахування на соціальні заходи	14392,40	15284,56	89072,00	0,50	0,58	4,36
4	Амортизація	3590,00	3745	4112,00	0,13	0,14	0,20
5	Інші операційні витрати	-	513100	62700,00	-	19,3%	3,07
	Разом:	2865800,00	2655100	2044800	100	100	100

З даних таблиці можна зробити висновок, що за 2016р. найбільший відсоток витрат у загальній сукупності становили матеріальні витрати на надання послуг (97,09%). Інші витрати не мали значного впливу на загальну структуру витрат. ПП «ПАС» не понесло інших операційних витрат.

За 2017р. найбільший відсоток витрат у загальній сукупності також становили матеріальні витрати на надання послуг (77,34%), але їх відсоток значно зменшився за рахунок появи інших операційних витрат, що становили 19,33% до загальної структури витрат. Збільшились витрати на оплату праці та становили 2,62% та витрати на відрахування на соціальні заходи та становили 0,58%.

У 2018р. значно зріс відсоток витрат на оплату праці (19,80%) та витрат на відрахування на соціальні заходи (4,36%). Через це зменшилась частка матеріальних витрат на надання послуг та інших операційних витрат та становила 72,58% та 3,07% відповідно. Витрати на амортизацію значно не змінилися.

Таблиця 3.5

Аналіз динаміки матеріальних витрат підприємства

ПП «ПАС» за 2016-2018рр.

№ п/п	Показники	2016	2017	2018	Абсолютне відхилення, (+,-)		Відносне відхилення, (%)	
					2016-2017	2017-2018	2016-2017	2017-2018
1	Сировина і матеріали	1598956	1139754,6	621991,3	-459201	-517763	71,3	54,57
2	Паливо	65420	54876	75486	-10544	20610	83,9	137,5
3	Інші матеріали	14392,4	17704,59	23072	3312,19	5367,41	123	130,3
4	Будівельні матеріали	848756	482196	475842	-366560	-6354	56,8	98,68
5	Інвентар та господарські речі	254873	358964	287652	104091	-71312	141	80,13
	Разом:	2782397,4	2053495,2	1484043	-728902	-569451	73,8	72,27

Результати аналізу, наведені в табл. 3.5, свідчать, що у 2017р. порівняно з 2016р. матеріальні витрати зменшились на 26,2% та становили 2053495,20 грн. Це обумовлено зменшенням витрат на будівельні матеріали на 43,19% (366560грн). Також зменшились витрати на сировину і матеріали на 459201,10 грн та становили 1139754,60 грн.

У 2018 р. порівняно з 2017 р. загальна сума матеріальних витрат зменшилась на 569451,90 грн (27,72%). Така динаміка виникла за рахунок зменшення витрат на сировину і матеріали на 517763,30 грн (45,43%), витрат на інвентар та господарські речі на 71312,00 грн (19,87%). Значно збільшились витрати на паливо, та в 2018 р. становили 75486 грн. Також збільшились витрати на інші матеріали на 5367,41, що на 30,32% більше, ніж у 2017 р.

Таблиця 3.6

Аналіз динаміки матеріальних витрат підприємства

ПП «ПАС» за 2016-2018рр.

№ п/п	Показники	2016	2017	2018	Аналіз по структурі		
					за 2016р	за 2017р	за 2018р
1	Сировина і матеріали	1598956	1139754,6	621991,27	57,47	55,50	41,91
2	Паливо	65420	54876	75486	2,35	2,67	5,09
3	Інші матеріали	14392,4	17704,59	23072	0,52	0,86	1,55
4	Будівельні матеріали	848756	482196	475842	30,50	23,48	32,06
5	Інвентар та господарські речі	254873	358964	287652	9,16	17,48	19,38
	Разом:	2782397,4	2053495,2	1484043,27	100	100	100

З даних таблиці 3.6 можна зробити висновок, що за 2016 р. найбільший відсоток матеріальних витрат у загальній сукупності становили витрати на сировину і матеріали (57,47%) та витрати на будівельні матеріали (30,50%).

Витрати на інвентар та господарські речі займали 9,16% всієї структури матеріальних витрат. Інші витрати не мали значного впливу на загальну структуру матеріальних витрат.

За 2017 р. найбільший відсоток матеріальних витрат у загальній сукупності також становили витрати на сировину і матеріали (55,50%). Значно зменшились витрати на будівельні матеріали та становили 23,48% від всієї структури. Збільшились витрати на інвентар та господарські речі становили 17,48%. Інші витрати не мали значного впливу на загальну структуру матеріальних витрат.

У 2018 р. значно зменшився відсоток витрат на сировину і матеріали (41,91%) . Через це збільшилась частка витрат на будівельні матеріали та становила 32,06% та на інвентар та господарські речі та становила 19,38% Витрати на паливо становили 5,09%. Витрати на інші матеріали збільшились незначно та становили 1,55%.

Таблиця 3.7

Аналіз структури витрат за видами робіт ПП «ПАС» за 2016-2018рр.

№ п/п	Показники	2016	2017	2018	Аналіз по структурі		
					за 2016р	за 2017р	за 2018р
1	Капітальний ремонт будівель і споруд	1351196	1010739	875955,57	48,56	49,54	47,35
2	Оздоблювальні роботи	45872	23150	59872,73	1,65	1,13	3,24
3	Покрівельні роботи	163925	197145	230721	5,89	9,66	12,47
4	Бетонні та залізобетонні роботи	865123	482196	395842	31,09	23,64	21,40
5	Роботи з монтажу тепломеханічного обладнання	356281	326845	287652	12,80	16,02	15,55
	Разом:	2782397	2040075	1850043,3	100,00	100,00	100,00

Структура витрат ПП «ПАС» за видами робіт в аналізованих роках

представлена на рис. 3.1, 3.2, 3.3.

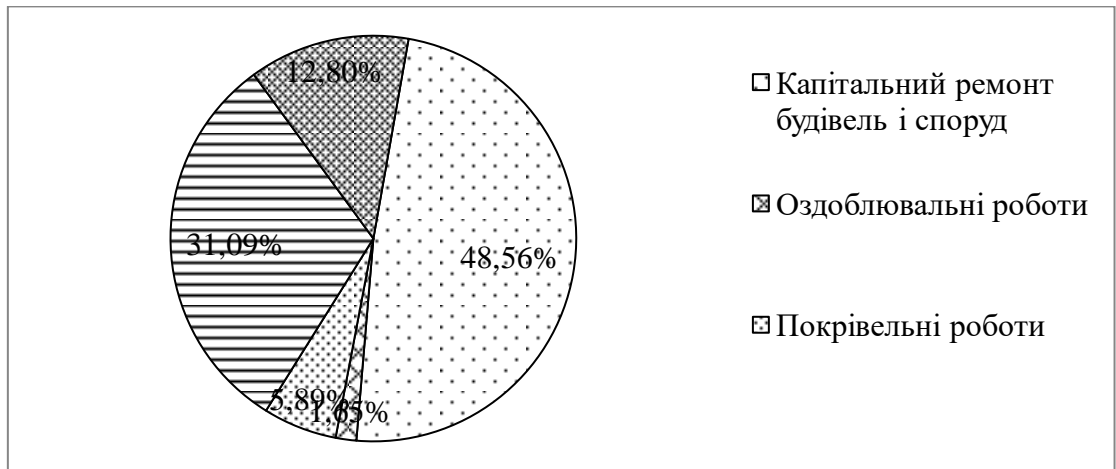


Рис. 3.1 Структура витрат за видами робіт за 2016р.

У ході аналізу видно, що у 2016 р. найбільшу частку витрат займали витрати на капітальний ремонт будівель і споруд (48,56%). Також значну частку займали бетонні та залізобетонні роботи (31,09%). Найменшу частку витрат за видами робіт займали роботи з монтажу тепломеханічного обладнання.

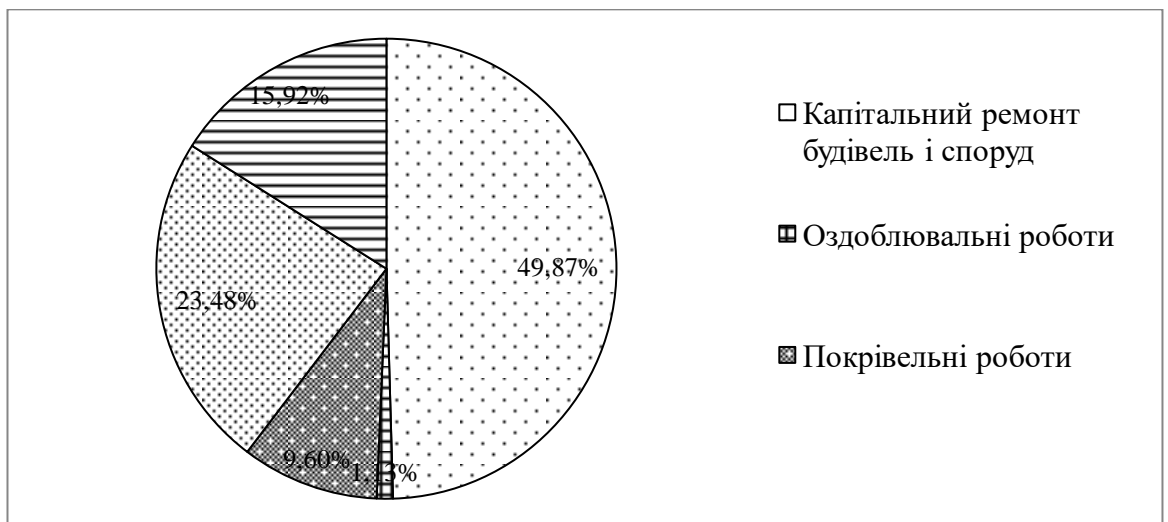


Рис. 3.2 Структура витрат за видами робіт за 2017р.

Як бачимо з рисунка 3.2, у 2017р. збільшилась частка витрат на капітальний ремонт будівель і споруд (49,87%). Це обумовлено зменшенням частки витрат на бетонні та залізобетонні роботи (23,48%). Зросла частка витрат на покрівельні роботи та становила 9,60%.

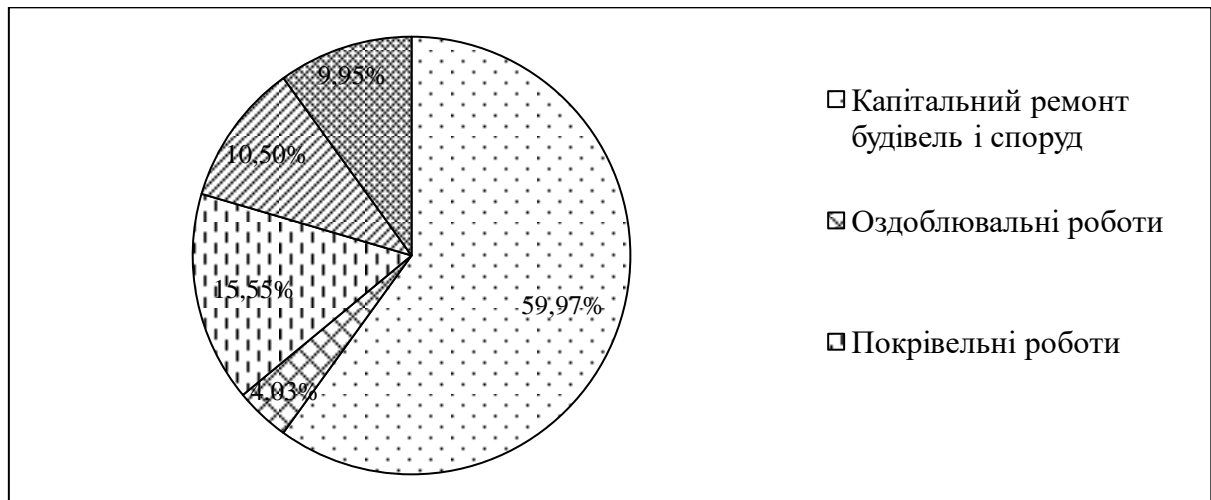


Рис. 3.3 Структура витрат за видами робіт за 2018р.

У 2018 р. значно збільшилась частка витрат на капітальний ремонт будівель і споруд (59,97%) та займала більшу частку усіх витрат за видами робіт. Значно зменшилась частка витрат на бетонні та залізобетонні роботи та становила 10,50%. Витрати на покрівельні роботи збільшились та становили 15,55%. Витрати на оздоблювальні роботи становили 4,03%.

Зниження питомої ваги порівнянної продукції звужує базу порівняння, що врешті-решт знижує доцільність зіставлення фактичних значень собівартості виготовленої продукції з плановим завданням і рівнем попереднього періоду. Як наслідок ускладнюється процес аналізу собівартості продукції.

Для загальної характеристики змін собівартості продукції на рівні підприємств і галузей промисловості використовується показник витрат на 1грн. продукції.

Для визначення витрат на 1 грн послуг потрібно собівартість наданих

послуг поділити на дохід від надання цих послуг (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Аналіз витрат на 1 грн послуг ПП «ПАС» за 2016-2018рр.

Показник	2016	2017	2018	Абсолютне відхилення		Відносне відхилення	
	Сума, грн	Сума, грн	Сума, грн	2016-2017	2017-2018	2016-2017	2017-2018
1. Чистий дохід від надання послуг, грн.	2884400	2726200	2617400	-158200	-108800	95	96,01
2. Собівартість наданих послуг, грн.	2746426	2040455,3	1351262,9	-705970	-689192	74,29	66,22
3. Адміністративні витрати, грн.	108674,2	80744,72	513137,12	-27929,5	432392,4	74,30	635,51
4. Витрати на збут, грн.	10700	20100	15000	9400	-5100	187,85	74,63
5. Повна собівартість наданих послуг, грн.	2865800	2655100	2044800	-210700	-610300	92,65	77,01
6. Витрати на 1 грн. послуг, грн.	0,99	0,97	0,78	-0,02	-0,19	98%	80%

Витрати, які несе ПП «ПАС» на 1 грн. надаваних послуг становлять 95 коп. у 2016 році, що на 1 коп. більше, ніж у 2017 р.

У 2018 р. витрати на 1 грн послуг зменшились на 36 коп., що на 39,15% менше, ніж у 2017 р. Це обумовлено зменшенням собівартості продукції 2018 р. на 33,78% та значним збільшенням адміністративних витрат (на 432392,40 грн).

Для досягнення конкурентоспроможності ПП «ПАС» має постійно працювати над скороченням собівартості своєї продукції.

В Україні собівартість формується за виробничим принципом і включає витрати безпосередньо пов'язані з наданням послуг. Витрати на управління, збут інші витрати операційної діяльності до собівартості не

включаються[54].

Таблиця 3.9

Аналіз прибутку від надання послуг (структура) ПП «ПАС» за 2016-2018рр.

Показник	2016		2017		2018	
	Сума, грн	Питома вага, %	Сума, грн	Питома вага, %	Сума, грн	Питома вага, %
1. Чистий дохід від наданих послуг, грн.	2884400	100%	2726200	100%	2617400	100%
2. Собівартість наданих послуг, грн.	2746426	95,22%	2040455,	74,85%	1351262,88	51,63%
3. Адміністративні витрати, грн.	108674,2	3,77%	80744,72	2,96%	513137,12	19,60%
4. Витрати на збут, грн.	10700	0,37%	20100	0,74%	15000	0,57%
5. Повна собівартість наданих послуг, грн.	2865800	99,36%	2655100	97,39%	2044800	78,12%
6. Прибуток від надання послуг, грн.	18600	0,64%	71100	2,61%	572600	21,88%

У 2016 р. частка прибутку була дуже низька та склала 0,64%. Це обумовлено тим, що собівартості наданих послуг займає 95,22% всього доходу.

Як видно із даних табл. 3.9, частка прибутку від надання послуг у 2017р. зросла порівняно з попереднім періодом та становила 2,61% всієї структури.

Це обумовлено зменшенням собівартості наданих послуг порівняно з доходами. У 2017 р. собівартість наданих послуг склала 74,85%.

У 2018 р. значно збільшилась частка прибутку та склала 21,88% всієї структури. Це також обумовлено зменшенням собівартості наданих послуг порівняно з доходами. У 2018р. собівартість наданих послуг склала 51,63%.

Аналіз прибутку від надання послуг (динаміка) ПП «ПАС» за 2016-
2018рр.

Показник	2016	2017	2018	Абсолютне відхилення		Відносне відхилення	
	Сума, грн	Сума, грн	Сума, грн	2016-2017	2017-2018	2016-2017	2017-2018
1. Чистий дохід від надання послуг, грн.	2884400	2726200	2617400	-158200	-108800	94	96
2. Собівартість наданих послуг, грн.	2746425	2040455	1351262	-705970	-689192	74	66
3. Адміністративні витрати, грн.	108674	80744	513137	-27929	432392	74	635
4. Витрати на збут, грн.	10700	20100	15000	9400	-5100	187	74
5. Повна собівартість наданих послуг, грн.	2865800	2655100	2044800	-210700	-610300	92	77
6. Прибуток від надання послуг, грн.	18600	71100	572600	52500	501500	382	805

Як видно із даних табл. 3.10, прибуток від надання послуг у 2017 р. зріс порівняно з попереднім періодом на 52500 грн та становив 711000 грн. Це обумовлено зменшенням собівартості на 705970,47 грн. Адміністративні витрати зменшились на 27929,51 грн та становили 80744,72 грн. Витрати на збут збільшились на 9400 грн та становили 20100 грн.

У 2018 р. прибуток від надання послуг значно зріс та склав 572600 грн. Великий вплив зіграло зменшення собівартості від надання послуг на 689192,40 грн. Витрати на збут зменшились на 25,37% та склали 15000 грн. Значно зросли адміністративні витрати та склали 513137,12 грн.

Аналіз беззбитковості діяльності (табл. 3.11) необхідний для виявлення залежності фінансових результатів від витрат і обсягів виробництва. Мета аналізу – знаходження точки беззбитковості, при якій організація повністю

компенсує свої постійні та змінні витрати, не маючи при цьому ні прибутку, ні збитку.

Для реалізації даного етапу аналізу в ПП «ПАС» витрати підприємства необхідно розділити на дві групи: змінні і постійні. До змінних витрат віднесено собівартість наданих послуг, а до постійних – управлінські витрати, тому в якості маржинального доходу виступив валовий прибуток [63, с. 259] .

Таблиця 3.11

Аналіз беззбитковості діяльності ПП «ПАС» за 2016-2018рр.

Показник	2016	2017	2018
	Сума, грн	Сума, грн	Сума, грн
1. Чистий дохід від надання послуг	2884400	2726200	2617400
2. Змінні витрати (VC)	2256845	2074876	1587456
3. Маржинальний дохід (МД)	627555	651324	1029944
4. Постійні витрати (FC)	608955	580224	457344
5. Прибуток	18600	71100	572600
6. МД в частках до виручки	0,22	0,24	0,39
7. Точка беззбитковості	2798910	2428602	1162250

З таблиці 3.11 видно, що в 2016 р. ПП «ПАС» могло повністю компенсувати свої витрати при доході 2798910 грн . В 2017 р. ця сума зменшилась та склала 2428602 грн. В 2018 р. ПП «ПАС» могло повністю компенсувати свої витрати при доході 1162250 грн що у 2 рази менше, ніж у 2017 р.

В цілому на ПП «ПАС» за 3 роки бачимо тенденцію покращення показників. Результати аналізу свідчать, що у 2018 р. порівняно з 2017 р. загальна сума витрат зменшилась на 610300 грн (23%). Така динаміка виникла за рахунок зменшення витрат на збут на 5100 грн, інших операційних витрат на 450400 грн та витрат на собівартість послуг на 689192

грн.

Значно зріс відсоток адміністративних витрат (25,09%). Через це зменшилась частка собівартості наданих послуг та інших операційних витрат та становила 66,08% та 3,07% відповідно. Інші витрати становили 5,02%. Також зріс відсоток витрат на оплату праці (19,80%) та витрат на відрахування на соціальні заходи (4,36%). Через це зменшилась частка матеріальних витрат на надання послуг та інших операційних витрат та становила 72,58% та 3,07% відповідно. Витрати на амортизацію значно не змінилися.

Значно збільшилась частка витрат на капітальний ремонт будівель і споруд (59,97%) та займала більшу частку усіх витрат за видами робіт. Зменшилась частка витрат на бетонні та залізобетонні роботи та становила 10,50%.

У 2018 р. прибуток від надання послуг значно зріс та склав 572600 грн. Великий вплив зіграло зменшення собівартості від надання послуг на 689192,40 грн. Витрати на збут зменшились на 25,37% та склали 15000 грн. Значно зросли адміністративні витрати та склали 513137,12 грн.

У 2018 р. витрати на 1 грн послуг зменшились на 36 коп., що на 39,15% менше, ніж у 2017 р.

Загалом збільшилась частка прибутку та склала 21,88% всієї структури. Це обумовлено зменшенням собівартості наданих послуг порівняно з доходами.

3.2 Факторний аналіз витрат підприємства

Аналіз динаміки витрат та фінансового стану ПП «ПАС» на сьогодні є невід'ємним компонентом ефективного управління. При цьому виникає необхідність використання потужного математичного апарату, який би

найбільш адекватно та повно описував його . В якості такого апарату може виступити факторний аналіз[30].

Для здійснення факторного аналізу витрат підприємства використаємо дані з таблиці:

Таблиця 3.12

Аналіз динаміки витрат ПП «ПАС» (загальні витрати) за 2016-2017рр.

№ п/п	Показники	2016	2017	Абсолютне відхилення, (+,-)	Відносне відхилення (%)
1	Адміністративні витрати	108674	80744,7	-27929,5	74,3
2	Витрати на збут	10700	20100	9400	187,85
3	Інші операційні витрати	-	513100	513100	-
4	Собівартість наданих послуг	2746426	2040455	-705970	74,29
5	Інші витрати	-	700	700	-
	Разом:	2865800	2655100	-210700	92,65

Спочатку знаходимо умовні загальні витрати:

$$\text{ум } C_1 = 108674 + 10700 + 2746426 = 2865800$$

$$\text{ум } C_2 = 80744,70 + 10700 + 2746426 = 2837870,70$$

$$\text{ум } C_3 = 80744,70 + 20100 + 2746426 = 2847270,70$$

$$\text{ум } C_4 = 80744,70 + 20100 + 513100 + 2746426 = 3360370,72$$

$$\text{ум } C_5 = 80744,70 + 20100 + 513100 + 2040455 = 2654399,72$$

$$\text{ум } C_6 = 80744,70 + 20100 + 513100 + 2040455 + 700 = 2655100$$

На другому етапі знаходимо зміну загальних витрат за рахунок таких факторів як адміністративні витрати (ΔC_1), витрати на збут (ΔC_2), інші операційні витрати(ΔC_3), собівартість наданих послуг(ΔC_4), інші витрати (ΔC_5):

$$\Delta C_1 = 2837870,70 - 2865800 = -27929$$

$$\Delta C_2 = 2847270,70 - 2837870,70 = 9400$$

$$\Delta C_3 = 3360370,72 - 2847270,70 = 513100$$

$$\Delta C_4 = 2654399,72 - 3360370,72 = -705971$$

$$\Delta C_5 = 2655100 - 2654399,72 = 700,28$$

Балансова перевірка:

$$C = 700 - 705971 + 513100 + 9400 - 27929 = -210700$$

Виходячи з розрахунків можна зробити висновок, що в 2017р. на ПП «ПАС» за рахунок зменшення адміністративних витрат, загальні витрати зменшились на 27929,28 грн.

За рахунок збільшення витрат на збут порівняно з 2016р. загальні витрати збільшились на 9400 грн. На ПП «ПАС» у 2017р. з'явилися інші операційні витрати, через це загальні витрати збільшились на 513100 грн. За рахунок зменшення витрат на собівартість продукції, загальні витрати зменшились на 705971 грн.

Загалом за рахунок усіх факторів загальні витрати ПП «ПАС» у 2017р. у порівнянні з 2016р. зменшились на 210700 грн (7,35%).

Таблиця 3.13

Аналіз динаміки витрат ПП «ПАС» (загальні витрати) за 2017-2018рр.

№ п/п	Показники	2017	2018	Абсолютне відхилення, (+,-)	Відносне відхилення (%)
1	Адміністративні витрати	80744,7	513137	432392	635,51
2	Витрати на збут	20100	15000	-5100	74,63
3	Інші операційні витрати	513100	62700	-450400	12,22
4	Собівартість наданих послуг	2040455	1351263	-689192	66,22
5	Інші витрати	700	102700	102000	14671,43
	Разом:	2655100	2044800	-610300	77,01

Спочатку знаходимо умовні загальні витрати:

$$\text{ум } C_1 = 80744,70 + 20100 + 513100 + 2040455 + 700 = 2655100$$

$$\text{ум } C_2 = 513137 + 20100 + 513100 + 2040455 + 700 = 3087492$$

$$\text{ум } C_3 = 513137 + 15000 + 513100 + 2040455 + 700 = 3082392$$

$$\text{ум } C_4 = 513137 + 15000 + 62700 + 2040455 + 700 = 2631992$$

$$\text{ум } C_5 = 513137 + 15000 + 62700 + 1351263 + 700 = 1942800$$

$$\text{ум } C_6 = 513137 + 15000 + 62700 + 1351263 + 102700 = 2044800$$

На другому етапі знаходимо зміну загальних витрат за рахунок таких факторів як адміністративні витрати (ΔC_1), витрати на збут (ΔC_2), інші операційні витрати (ΔC_3), собівартість наданих послуг (ΔC_4), інші витрати (ΔC_5):

$$\Delta C_1 = 3087492 - 2655100 = 432392$$

$$\Delta C_2 = 3082392 - 3087492 = -5100$$

$$\Delta C_3 = 2631992 - 3082392 = -450400$$

$$\Delta C_4 = 1942800 - 2631992 = -689192$$

$$\Delta C_5 = 2044800 - 1942800 = 102000$$

Балансова перевірка:

$$C = 432392 - 5100 - 450400 - 689192 + 102000 = -610300$$

Виходячи з розрахунків можна зробити висновок, що в 2018р. на ПП «ПАС» за рахунок збільшення адміністративних витрат, загальні витрати збільшились на 432392 грн.

За рахунок зменшення витрат на збут порівняно з 2017р. загальні витрати зменшились на 5100 грн. На ПП «ПАС» у 2018р. істотно зменшились інші операційні витрати, через це загальні витрати зменшились на 450400 грн.

За рахунок зменшення витрат на собівартість продукції, загальні витрати зменшились на 689192 грн. На ПП «ПАС» інші витрати істотно збільшились, що призвело до збільшення суми загальних витрат на 102000 грн.

Загалом за рахунок усіх факторів загальні витрати ПП «ПАС» у 2018р. у порівнянні з 2017р. зменшились на 610300 грн (22,99%).

Аналіз витрат на 1 грн послуг на ПП «ПАС» за 2016-2017рр.

Показник	2016	2017	Абсолютне відхилення, (+,-)	Відносне відхилення, (%)
	Сума, грн	Сума, грн		
1. Чистий дохід від надання послуг, грн.	2884400	2726200	-158200	95
2. Собівартість наданих послуг, грн.	2746426	2040455	-705970	74,29
3. Адміністративні витрати, грн.	108674,2	80744,72	-27929,51	74,3
4. Витрати на збут, грн.	10700	20100	9400	187,85
5. Повна собівартість наданих послуг, грн.	2865800	2655100	-210700	92,65
6. Витрати на 1 грн. послуг, грн.	0,99	0,97	-0,02	98

Спочатку знаходимо умовні витрати на 1 грн послуг:

$$\text{ум } C_1 = 2865800/2884400 = 0,99$$

$$\text{ум } C_2 = 2655100/2884400 = 0,92$$

$$\text{ум } C_3 = 2655100/2726200 = 0,97$$

На другому етапі знаходимо зміну витрат на 1 грн послуг за рахунок таких факторів як чистий прибуток (ΔC_1) та повну собівартість наданих послуг (ΔC_2):

$$\Delta C_1 = 0,92 - 0,99 = -0,07$$

$$\Delta C_2 = 0,97 - 0,92 = 0,05$$

Балансова перевірка:

$$C = -0,07 + 0,05 = -0,02$$

Виходячи з розрахунків можна зробити висновок, що в 2017р. на ПП «ПАС» за рахунок зменшення чистого прибутку, витрати на 1 грн послуг зменшились на 0,07 грн.

За рахунок збільшення повної собівартості наданих послуг порівняно з 2016р. витрати на 1 грн послуг збільшились на 0,02 грн.

Загалом за рахунок цих двох факторів витрати на 1 грн послуг на ПП «ПАС» у 2017р. у порівнянні з 2016р. зменшились на 0,02 грн (2%).

Таблиця 3.15

Аналіз витрат на 1 грн послуг на ПП «ПАС» за 2017-2018рр.

Показник	2017	2018	Абсолютне відхилення, (+,-)	Відносне відхилення (%)
	Сума, грн	Сума, грн		
1. Чистий дохід від надання послуг, грн.	2726200	2617400	-108800	96,01
2. Собівартість наданих послуг, грн.	2040455	1351263	-689192	66,22
3. Адміністративні витрати, грн.	80744,72	513137,1	432392,4	635,51
4. Витрати на збут, грн.	20100	15000	-5100	74,63
5. Повна собівартість наданих послуг, грн.	2655100	2044800	-610300	77,01
6. Витрати на 1 грн. послуг, грн	0,97	0,78	-0,19	80

Спочатку знаходимо умовні витрати на 1 грн послуг:

$$\text{ум } C_1 = 2655100 / 2726200 = 0,97$$

$$\text{ум } C_2 = 2044800 / 2726200 = 0,75$$

$$\text{ум } C_3 = 2044800 / 2617400 = 0,78$$

На другому етапі знаходимо зміну витрат на 1 грн послуг за рахунок таких факторів як чистий прибуток (ΔC_1) та повну собівартість наданих послуг (ΔC_2):

$$\Delta C_1 = 0,75 - 0,97 = -0,22$$

$$\Delta C_2 = 0,78 - 0,75 = 0,03$$

Балансова перевірка:

$$C = 0,22 - 0,03 = -0,19$$

Виходячи з розрахунків можна зробити висновок, що в 2018 р. на ПП «ПАС» за рахунок зменшення чистого прибутку на 108800 грн, витрати на 1 грн послуг зменшились на 0,22 грн. За рахунок зменшення повної собівартості наданих послуг порівняно з 2017 р. на 610300 грн витрати на 1 грн послуг збільшились на 0,03 грн.

Загалом за рахунок цих двох факторів витрати на 1 грн послуг на ПП

«ПАС» у 2018 р. у порівнянні з 2017 р. зменшились на 0,19 грн (20%).

Таблиця 3.16

Аналіз прибутку від надання послуг ПП «ПАС» за 2016-2017рр.

Показник	2016	2017	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення
	Сума, грн	Сума, грн		
1. Чистий дохід від надання послуг, грн.	2884400	2726200	-158200	94,52
2. Собівартість наданих послуг, грн.	2746426	2040455	-705970	74,29
3. Адміністративні витрати, грн.	108674	80744,7	-27930	74,3
4. Витрати на збут, грн.	10700	20100	9400	187,85
5. Повна собівартість наданих послуг, грн.	2865800	2655100	-210700	92,65
6. Прибуток від надання послуг, грн.	18600	71100	52500	382,26

Спочатку знаходимо умовні прибутки:

$$\text{ум } C_1 = 2884400 - 2865800 = 18600$$

$$\text{ум } C_2 = 2726200 - 2865800 = -139600$$

$$\text{ум } C_3 = 2726200 - 2655100 = 71100$$

На другому етапі знаходимо зміну прибутку за рахунок таких факторів як чистий прибуток (ΔC_1) та повна собівартість наданих послуг (ΔC_2):

$$\Delta C_1 = -139600 - 18600 = -158200$$

$$\Delta C_2 = 71100 + 139600 = 210700$$

Балансова перевірка:

$$C = 210700 - 158200 = 52500$$

Виходячи з розрахунків можна зробити висновок, що в 2017 р. за рахунок зменшення чистого доходу від надання послуг, прибуток зменшився на 158200 грн. За рахунок зменшення повної собівартості наданих послуг на ПП «ПАС» порівняно з 2016 р., прибуток збільшився на 210700 грн.

Загалом за рахунок цих двох факторів прибуток на ПП «ПАС» у 2017 р. у порівнянні з 2016 р. збільшився на 52500 грн.

Таблиця 3.17

Аналіз прибутку від надання послуг ПП «ПАС» за 2017-2018рр.

Показник	2017	2018	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення
	Сума, грн	Сума, грн		
1. Чистий дохід від надання послуг, грн.	2726200	2617400	-108800	96,01
2. Собівартість наданих послуг, грн.	2040455	1351263	-689192	66,22
3. Адміністративні витрати, грн.	80744,7	513137	432392	635,51
4. Витрати на збут, грн.	20100	15000	-5100	74,63
5. Повна собівартість наданих послуг, грн.	2655100	2044800	-610300	77,01
6. Прибуток від надання послуг, грн.	71100	572600	501500	805,34

Спочатку знаходимо умовні прибутки:

$$\text{ум } C_1 = 2726200 - 2655100 = 71100$$

$$\text{ум } C_2 = 2617400 - 2655100 = -37700$$

$$\text{ум } C_3 = 2617400 - 2044800 = 572600$$

На другому етапі знаходимо зміну прибутку за рахунок таких факторів як чистий прибуток (ΔC_1) та повної собівартості послуг (ΔC_2):

$$\Delta C_1 = -37700 - 71100 = -108800$$

$$\Delta C_2 = 572600 + 37700 = 610300$$

Балансова перевірка:

$$C = 610300 - 108800 = 501500$$

Виходячи з розрахунків можна зробити висновок, що в 2018 р. за рахунок зменшення чистого доходу від надання послуг, прибуток зменшився на 108800 грн. Як бачимо, на зміну прибутку істотно вплинула економія витрат. За рахунок зменшення повної собівартості наданих послуг на ПП «ПАС» порівняно з 2017 р., прибуток збільшився на 610300 грн.

Загалом за рахунок цих двох факторів прибуток на ПП «ПАС» у 2018 р. у порівнянні з 2017 р. збільшився на 501500 грн.

Аналіз беззбитковості діяльності ПП «ПАС»
за 2016-2017рр.

Показник	2016	2017	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення
	Сума, грн	Сума, грн		
1. Чистий дохід від надання послуг	2884400	2726200	-158200	95%
2. Змінні витрати (VC)	2256845	2074876	-181969	92%
3. Маржинальний дохід (МД)	627555	651324	23769	104%
4. Постійні витрати (FC)	608955	580224	-28731	95%
5. Прибуток	18600	71100	52500	382%
6. МД в частках до виручки	0,22	0,24	0,02	109%
7. Точка беззбитковості	2798910	2428602	-370308	87%

Спочатку знаходимо умовні точки беззбитковості:

$$\text{ум } C_1 = 2884400 \times 608955 / 627555 = 2798910$$

$$\text{ум } C_2 = 2726200 \times 608955 / 627555 = 2645398$$

$$\text{ум } C_3 = 2726200 \times 580244 / 627555 = 2520673,40$$

$$\text{ум } C_4 = 2726200 \times 580244 / 651324 = 2428602$$

На другому етапі знаходимо зміну точки беззбитковості за рахунок таких факторів як чистий дохід від надання послуг (ΔC_1), постійні витрати (ΔC_2), маржинальний дохід (ΔC_3):

$$\Delta C_1 = 2645398 - 2798910 = -153512$$

$$\Delta C_2 = 2520673,4 - 2645398 = -124724,60$$

$$\Delta C_3 = 2428602 - 2520673,4 = -92071,40$$

Балансова перевірка:

$$C = -153512 - 124724,60 - 92071,40 = -370308$$

Виходячи з розрахунків можна зробити висновок, що в 2017 р. на ПП «ПАС» за рахунок зменшення чистого доходу від надання послуг, значення точки беззбитковості знизилось на 153512 грн. За рахунок зменшення постійних витрат порівняно з 2016 р. значення точки беззбитковості знизилось на 124724,60 грн. За рахунок зниження маржинального доходу ,

значення точки беззбитковості знизилось на 92071,40 грн.

Загалом за рахунок усіх факторів значення точки беззбитковості ПП «ПАС» у 2017 р. у порівнянні з 2016 р. знизилось на 370308 грн (13%).

Таблиця 3.19

Аналіз беззбитковості діяльності ПП «ПАС»
за 2017-2018рр.

Показник	2017	2018	Абсолютне відхилення	Відносне відхилення
	Сума, грн	Сума, грн		
1	2	3	4	5
1. Чистий дохід від надання послуг	2726200	2617400	-108800	96%
2. Змінні витрати (VC)	2074876	1587456	-487420	77%
3. Маржинальний дохід (МД)	651324	1029944	378620	158%
4. Постійні витрати (FC)	580224	457344	-122880	79%
5. Прибуток	71100	572600	501500	805%
6. МД в частках до виручки	0,24	0,39	0,15	163%
7. Точка беззбитковості	2428602	1162250	-1266352	48%

Спочатку знаходимо умовні точки беззбитковості:

$$\text{ум } C_1 = 2726200 \times 580244 / 651324 = 2428602$$

$$\text{ум } C_2 = 2617400 \times 580244 / 651324 = 2331759,07$$

$$\text{ум } C_3 = 2617400 \times 457344 / 651324 = 1837875,14$$

$$\text{ум } C_4 = 2617400 \times 457344 / 1029944 = 1162250$$

На другому етапі знаходимо зміну точки беззбитковості за рахунок таких факторів як чистий дохід від надання послуг (ΔC_1), постійні витрати (ΔC_2), маржинальний дохід (ΔC_3):

$$\Delta C_1 = 2331759,07 - 2428602 = -96842,93$$

$$\Delta C_2 = 1837875,14 - 2331759,07 = -493883,93$$

$$\Delta C_3 = 1162250 - 1837875,14 = -675625,14$$

Балансова перевірка:

$$C = -675625,14 - 493883,93 - 96842,93 = -1266352$$

Виходячи з розрахунків можна зробити висновок, що в 2018 р. на ПП «ПАС» за рахунок зменшення чистого доходу від надання послуг, значення

точки беззбитковості знизилось на 96842,93 грн. За рахунок зменшення постійних витрат на 122880 грн порівняно з 2017р., значення точки беззбитковості знизилось на 493883,93 грн. За рахунок зниження маржинального доходу 378620 грн, значення точки беззбитковості знизилось на 675625,14грн. Загалом за рахунок усіх факторів значення точки беззбитковості ПП «ПАС» у 2018 р. у порівнянні з 2017 р. знизилось на 1266352 грн (52%).

Результати факторного аналізу свідчать, що на ПП «ПАС» у 2018 р. порівняно з 2017 р. загальна сума витрат зменшилась на 610300 грн (23%). Така динаміка виникла за рахунок зменшення витрат на збут на 5100 грн, інших операційних витрат на 450400 грн та витрат на собівартість послуг на 689192 грн. У 2018 р. на ПП «ПАС» за рахунок зменшення чистого прибутку та повної собівартості наданих послуг, витрати на 1 грн послуг зменшились на 0,19 грн (20%). За рахунок зменшення чистого доходу від надання послуг, прибуток зменшився на 108800 грн. Як бачимо, на зміну прибутку істотно вплинула економія витрат. За рахунок зменшення повної собівартості наданих послуг на ПП «ПАС» прибуток збільшився на 610300 грн. Загалом за рахунок цих двох факторів прибуток на ПП «ПАС» у 2018 р. у порівнянні з попереднім роком збільшився на 501500 грн.

3.3 Актуальні напрями підвищення ефективності управління витратами на досліджуваному підприємстві

Враховуючи стрімкий розвиток економіки та зростання конкуренції, всі підприємства без винятку знаходяться у постійній боротьбі за лідируючі позиції на ринку. Отримання прибутку та здобуття конкурентної переваги є першочерговою метою здійснення господарської діяльності будь-якого підприємства. Підвищенню рівня конкурентоспроможності та прибутковості

сприяє правильно налагоджена та організована система управління[24].

Важливою основою управління витратами є їх контроль.

Саме функція контролю витрат є однією з найголовніших проблем на будь-якому підприємстві. На досліджуваному підприємстві ПП «ПАС» функція контролю практично відсутня, тому доцільно запропонувати підприємству її впровадження.

Контроль витрат – перевірка всіх фактичних показників споживання ресурсів та витрат, що були понесені в процесі діяльності з їх за плановими значеннями.

Завдання функції контролю витрат узагальнено схематично на рис. 3.4.

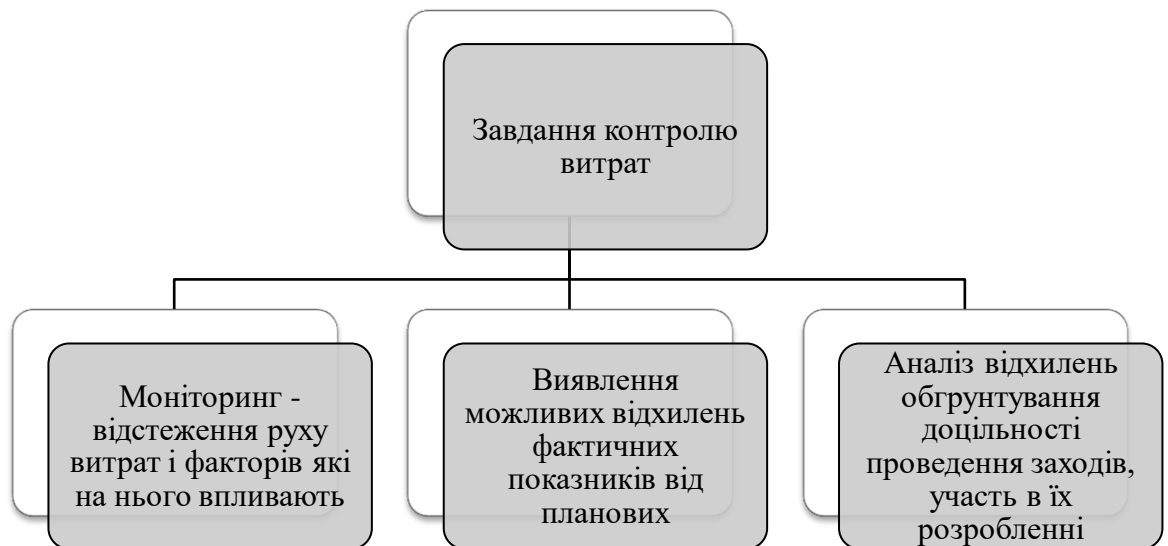


Рис. 3.4 Завдання функції контролю

Основну частину всіх витрат складають витрати на сировину , матеріали, роботи та послуги виробничого характеру.

Існують наступні методи контролю витрачання сировини та матеріалів, що узагальнено в таблиці 3.20

Методи контролю витрачання сировини та матеріалів

№	Методи	Характеристика методів
1	2	3
1	Метод сигнального документування	Використовується для фіксації відхилень, що виникли внаслідок заміни або витрачання сировини та матеріалів понад норми.
2	Метод розкрою партіями	Використовується коли з одного матеріалу виготовляється декілька деталей. Кожну партію матеріалів, що відпускається у виробництво супроводжує розкрійний лист, де міститься інформація про кількість матеріалу, та кількість продукції що має бути виготовлення.
3	Метод наступних розрахунків за даними інвентаризації	Використовується за недоцільності використання інших методів. Сутність полягає у визначенні фактичних витрат матеріалів на підставі даних про вхідні залишки на робочих місцях, надходження протягом періоду зі складу та також кількості матеріалів, що повернулися з робочих місць на кінець розрахункового періоду

Отже, управління витратами – складний економічний процес, що спрямований на формування оптимального рівня витрат підприємства. Налагоджена система управління витратами дає змогу доцільно використовувати та економити ресурси і отримувати максимальну віддачу від них[63, с. 195].

На ПП «ПАС» система контролю витрат знаходиться на низькому рівні. Тривалий час підприємство знаходилося практично в кризовому стані це пов'язано з відсутністю роботи, ситуацією в країні та розподілом бюджетних коштів.

Разом із появою будівельних об'єктів разом із тим з'явилися витрати, які є дуже високими. Тому підприємство потрібно знайти вирішення цього питання якнайшвидше[61].

Для заохочення працівників бухгалтерської служби та професійно-технічного відділу, які безпосередньо беруть участь у формуванні витрат, потрібно використати адміністративний метод премії за економію витрат та знаходження шляхів їх зниження.

Також ПП «ПАС» доцільно запропонувати приймати рішення всіма

існуючими відділами, а не лише директором, щоб уникнути єдиновладдя.

Прибуток (або збиток) від будівельно-монтажних робіт (або іншої економічної діяльності) визначається як різниця між виручкою від реалізації будівельної продукції в діючих цінах і витратами на її виробництво і реалізацію, тобто її собівартістю. Між величинами прибутку і собівартості існує зворотна функціональна залежність: чим нижче собівартість, тим вище прибуток, і навпаки [71].

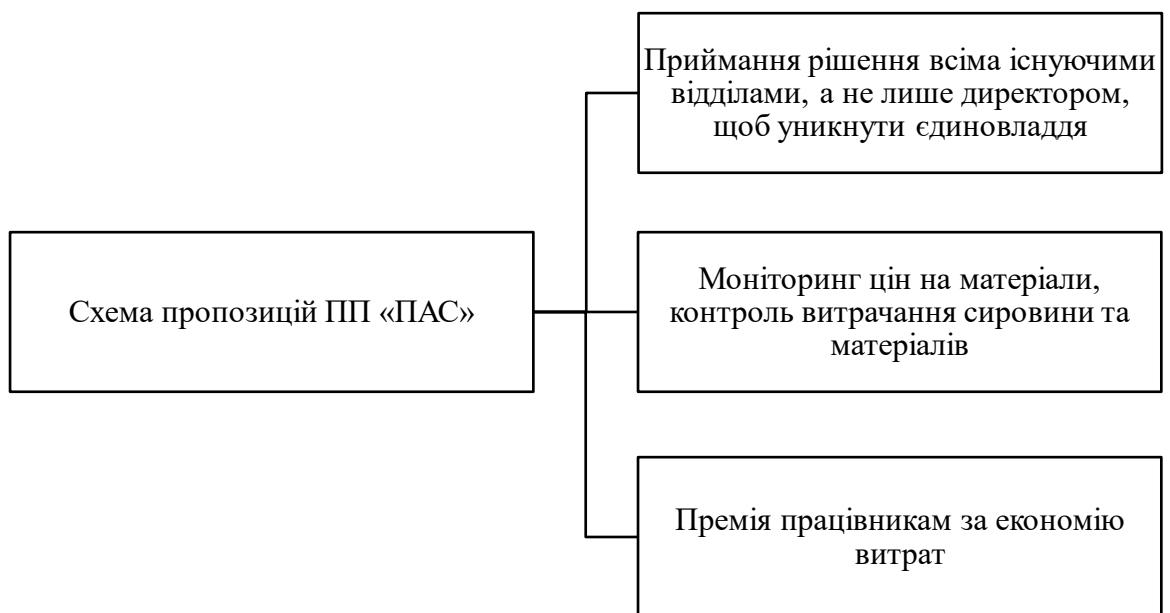


Рис. 3.5 Схема пропозицій ПП «ПАС»

Без введення системи економічної відповідальності в будівельних організаціях і створення системи управління витратами неможливо підвищити ефективність і рентабельність виробництва, розміри одержуваного прибутку.

ПП «ПАС» при виконанні будівельно-монтажних робіт прагне до вдосконалення ефективності технологічних процесів, професійної майстерності персоналу, поліпшення матеріально-технічної бази, методів і

засобів контролю та рівня якості в будівництві.

Для підвищення ефективності будівельного виробництва необхідно протягом всієї виробничої діяльності проводити організаційні заходи, які дозволяють знизити витрати і тим самим підвищити одержувану підприємством прибуток. До числа основних таких заходів можна віднести [65, с. 358]:

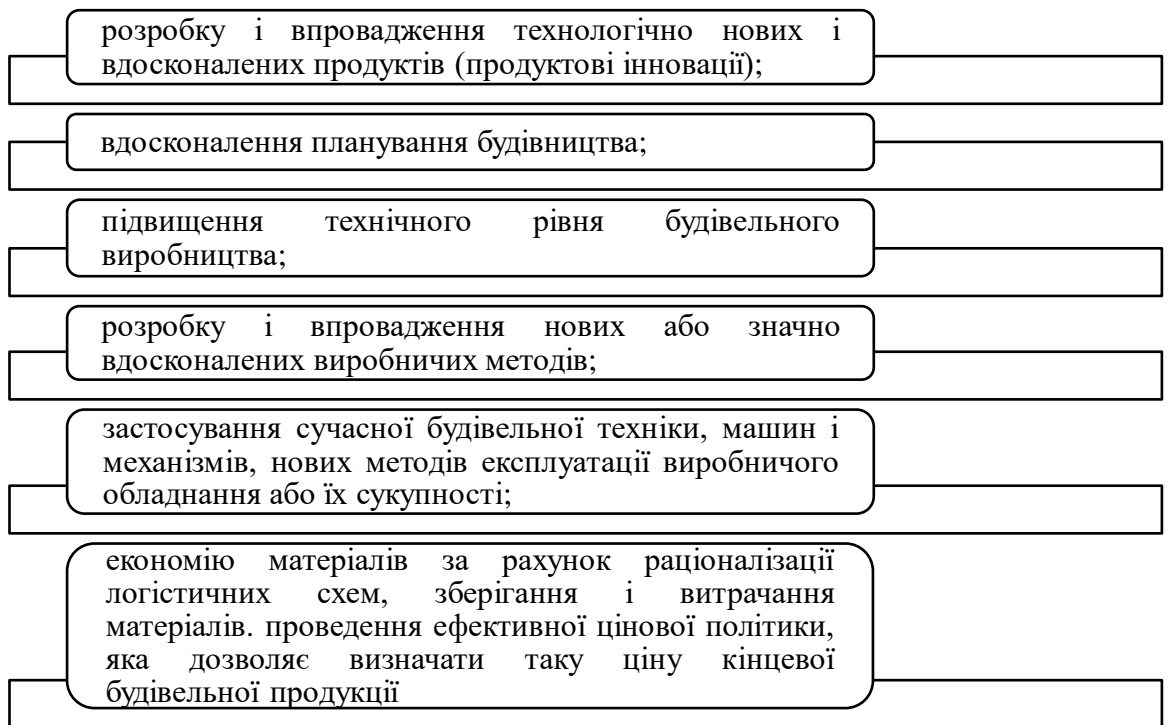


Рис. 3.6 Заходи для зниження витрат

Найбільшу увагу при пошуку резервів зниження собівартості слід приділити саме цій статті витрат, оскільки частка матеріальних витрат у загальній собівартості будівельно-монтажних робіт як і раніше висока, і на кінець 2018 року становить 73%.

Знизити витрати за статтею «Матеріали» можна за рахунок зниження транспортно-заготівельних витрат, придбання більш дешевих матеріалів, впровадження нових матеріалів і конструкцій, скорочення витрат на зберігання матеріалів на складах. При визначенні номенклатури

використовуваних матеріалів і постачальників необхідно враховувати основні тенденції попиту на ринку. Зусилля ПП «ПАС» повинні бути спрямовані на пошук довгострокових контрактів з партнерами, які постачають матеріали зі знижками і забезпечують їх чітку централізовану доставку на об'єкт[53].

Своєчасна поставка – важливий фактор у зниженні витрат, оскільки перебої в поставках призводять до простоїв робочих, збільшення часу проведення робіт і до додаткових витрат на всіх ділянках виробництва.

Особливу увагу керівництву ПП «ПАС» необхідно приділяти якості матеріалів, розглядаючи його не тільки як споживчу, а й як економічну характеристику, що сприяє зниженню вартості будівельно-монтажних робіт. Слід використовувати з'явилися на ринку нові матеріали, хоча часто ціни на них вище, ніж на традиційні, економія досягається завдяки зниженню трудовитрат (а отже, і частки заробітної плати), а також скорочення кількості супутніх матеріалів.

Крім того, скорочується час використання будівельної техніки, знижуються орендні платежі і досягається економія на перевезенні деяких матеріалів в зв'язку з меншою вагою і більшою завантаженням автотранспорту[70].

Також апарат управління ПП «ПАС» повинно вдосконалювати роботу з персоналом, зацікавити працівників в економії ресурсів організації шляхом додаткового заохочення і стимулювання.

Удосконалення організації виробництва і праці проявляється в економії трудовитрат і зростанні продуктивності праці, що веде до економії витрат на оплату праці робітників, накладних витрат і може призводити до економії управлінських витрат за всіма статтями при зростанні обсягів будівельно-монтажних робіт [30].

В результаті проведення організаційно-технічних заходів можливе збільшення виробітку на одного робітника і, отже, зниження розцінок на виконання цих робіт. Робочі при тих же витратах праці можуть виконати

більший обсяг робіт, при цьому середній рівень заробітної плати не знижується.

Отже, проведення організаційно-технічних заходів з відповідним переглядом норм виробітку дозволяє знижувати собівартість робіт за рахунок зменшення частки заробітної плати в одиниці продукції при збереженні середньої зарплати робітників.

Удосконалення організації виробництва і праці проявляється в економії трудовитрат і зростанні продуктивності праці, що веде до економії витрат на оплату праці робітників, накладних витрат і може призводити до економії управлінських витрат за всіма статтями при зростанні обсягів будівельно-монтажних робіт. Використовуючи виявлені в ході аналізу значення показників можна дати деякі рекомендації щодо покращення і оздоровлення ПП «ПАС»:



Рис. 3.7 Рекомендації щодо покращення і оздоровлення ПП «ПАС»

Дуже часто фактичні витрати набагато перевищують витрати, які передбачені кошторисом. На рис. 3.8 схематично показані резерви зниження витрат на ПП «ПАС».

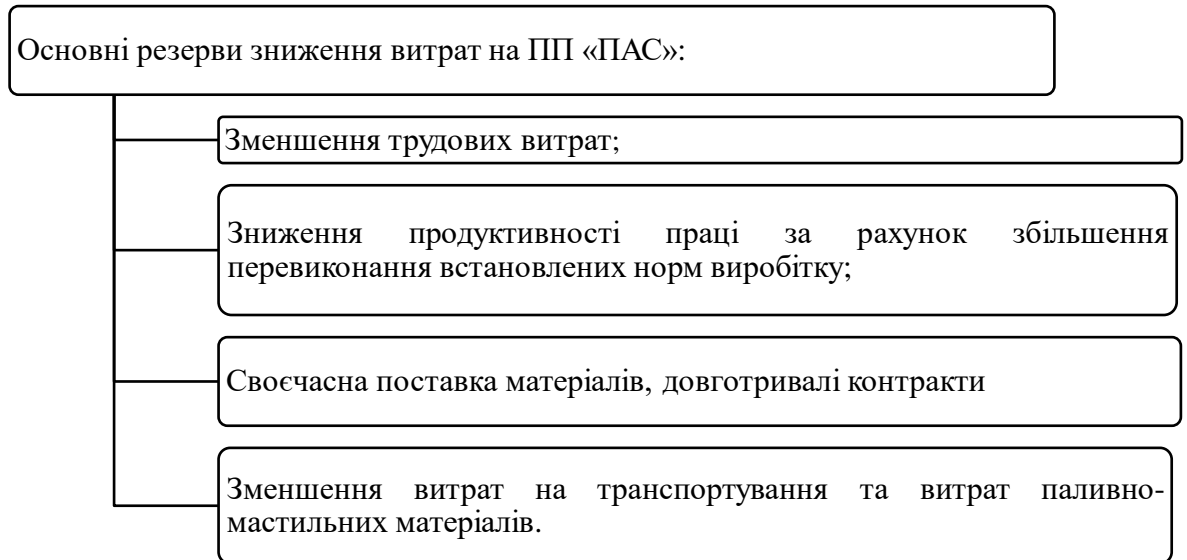


Рис. 3.8 Резерви зниження витрат на ПП «ПАС»

Удосконалення організації виробництва і праці проявляється в економії трудовитрат і зростанні продуктивності праці, що веде до економії витрат на оплату праці робітників, накладних витрат і може призводити до економії управлінських витрат за всіма статтями при зростанні обсягів будівельно-монтажних робіт.

В результаті проведення організаційно-технічних заходів можливе збільшення виробітку на одного робітника і, отже, зниження розцінок на виконання цих робіт. Робочі при тих же витратах праці можуть виконати більший обсяг робіт, при цьому середній рівень заробітної плати не знижується. Отже, проведення організаційно-технічних заходів з відповідним переглядом норм виробітку дозволяє знижувати собівартість робіт за рахунок зменшення частки заробітної плати в одиниці продукції при збереженні середньої зарплати робітників.

Зусилля ПП «ПАС» повинні бути спрямовані на пошук довгострокових

контрактів з партнерами, які постачають матеріали зі знижками і забезпечують їх чітку централізовану доставку на об'єкт. Своєчасна поставка - важливий фактор у зниженні витрат, оскільки перебої в поставках призводять до простоїв робочих, збільшення часу проведення робіт і до додаткових витрат на всіх ділянках виробництва.

Для зменшення витрат на транспортування та витрат паливно-мастильних матеріалів ПП «ПАС» може здійснювати ремонтні роботи на майданчиках, що знаходяться поблизу один одного або поруч з головним офісом. Крім витрат а транспортування, можна зекономити на часі та зробити більше роботи.

ПП «ПАС». несе значні витрати на оренду. У такому випадку підприємству доцільніше купити власну техніку, яка буде працювати на будівельних майданчиках. Розрахунок інвестиційного проекту на закупівлю нової техніки наведено у таблиці 3.21.

Таблиця 3.21

Розрахунок інвестиційних витрат

Назва	Обсяги фінансових витрат, грн.
Витрати на закупівлю механізмів	350000
Витрати на її перебазування від постачальника до місця знаходження	10000
Оформлення документів	3000
Страховання	7000
Зарплата механізаторів найнятих на роботу після закупівлі нової техніки	95650
Всього	465650

ПП «ПАС». планує отримати 900000 грн. прибутку. Період окупності – це час, який потрібен для того, щоб сума надходжень від реалізації проекту відшкодувала суму витрат на його впровадження. Період окупності вимірюється у роках або місяцях.

$$PBP = 465650 / 900000 = 0,517$$

ПП «ПАС» окупить свої витрати за 0,517 роки, тобто за 6,3 місяців.

Обґрунтування економічної ефективності запропонованих заходів наведено на рис. 3.9:

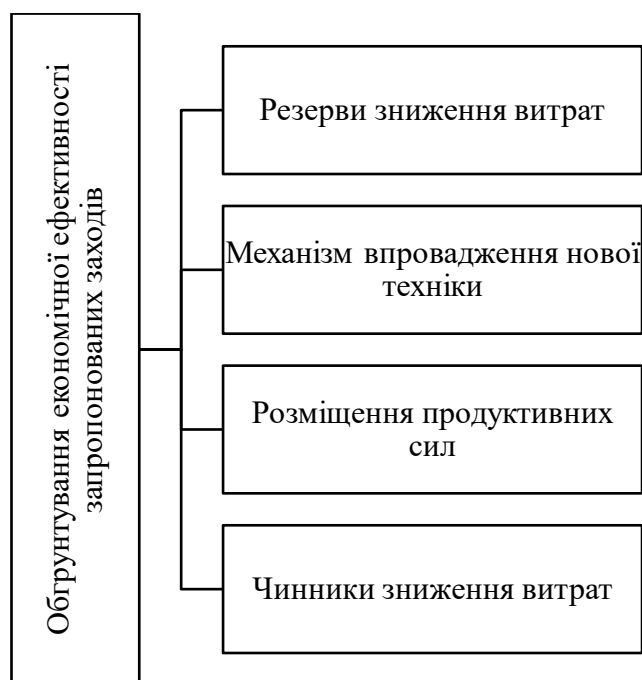


Рис. 3.9 Обґрунтування економічної ефективності запропонованих заходів на ПП «ПАС»

Отже, нами було запропоновано резерви зниження витрат, що складаються з зменшення трудових витрат, зниження продуктивності праці за рахунок збільшення перевиконання встановлених норм виробітку, своєчасної поставки матеріалів та довгострокових контрактів, зменшення витрат на транспортування та витрат паливно-мастильних матеріалів. Було запропоновано купити нову техніку, яка буде працювати на будівельних майданчиках. Ця техніка окупиться за 6 місяців та не потрібні будуть гроші на оренду майна.

Для кращого управління витратами було запропоновано використати адміністративний метод премії за економію витрат та знаходження шляхів їх зниження для заохочення працівників бухгалтерської служби та професійно-технічного відділу. Також ПП «ПАС» краще приймати рішення всіма

існуючими відділами, а не лише директором, щоб уникнути єдиновладдя. Нами обґрунтовано методи контролю витрачання сировини та матеріалів, що також допоможе в управлінні підприємством.

За допомогою цих заходів ПП «ПАС» зможе зменшити свої витрати, покращити якість робіт. За допомогою покращення робіт у ПП «ПАС» з'явиться більше клієнтів, що збільшить прибуток підприємства.

ВИСНОВКИ

Витрати є одним з найважливіших факторів, що визначають розмір прибутків підприємств, а відповідно і їх фінансовий стан, майновий стан, конкурентоспроможність, ліквідність, платоспроможність та рентабельність. Отже, посилення уваги до витрат підприємства має вагоме значення, оскільки від правильної організації обліку, визнання та оцінки витрат залежить ефективність управління виробництвом, що в підсумку вплине на фінансовий результат діяльності підприємства.

На кожному з напрямів розвитку економічної науки розуміння витрат не залишалось постійним, а змінювалось із загальним розвитком економічної теорії та теоретичних і практичних аспектів управління ними. Дослідження різних трактувань категорії «витрати» дозволило узагальнити сутність даного поняття. Методологічною базою обліку витрат є ціла низка нормативно-правових актів національного та міжнародного призначення, які охарактеризують економічну сутність витрат та класифікують їх. Основним із них є П(С)БО 16 «Витрати».

Багато науковців розглядають поняття «витрати». Це пов'язано з тим, що витрати відіграють важливу роль у функціонуванні підприємства. Досліджуючи думки багатьох науковців, ми дійшли висновку, що витрати – це показник ефективної діяльності господарюючого суб'єкта, який відображає зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що достовірно оцінені, виражені в грошовій формі та здійснені протягом року підприємством для досягнення поставленої ним мети.

На сьогоднішній день більшість науковців погоджується з поняттям витрат, що подано в П(С)БО №16 «Витрати». У зв'язку зі змінами Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», такий принцип бухгалтерського обліку та фінансової звітності, як «нарахування та

відповідності доходів і витрат» замінено на принцип «нарахування». На нашу думку, така зміна є недоцільною, оскільки за принципом відповідності побудований облік витрат основної діяльності. У п. 7 П(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Тобто для обліку витрат принцип нарахування та відповідності доходів і витрат є ключовим і має бути зазначений в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Класифікація витрат стоїть в основі відображення їх в обліку та здійснення аналізу на підприємстві. Вона дає змогу оцінити понесені витрати, знайти можливі способи їх оптимізації та прийняти обґрунтовані рішення щодо управління ними.

Вдосконалено класифікацію витрат підприємства для цілей управління, що містить оптимальну кількість ознак, розкриває цільове призначення та економічний зміст окремих видів витрат. Відповідно, необхідно класифікувати витрати за такими напрямками: для визначення собівартості і фінансового результату, для прийняття управлінських рішень та для контролю і регулювання.

Із розвитком новітніх методів і підходів до витрат підприємства, витрати піддаються все більшому управлінському впливу, оскільки з'являються можливості знайти більш ефективні шляхи їх оптимізації за допомогою використання методів та моделей обґрунтування як абсолютної та відносної величини, так і структури витрат, а також знизити витрати в цілому для успішного функціонування підприємства.

Головною метою управління витратами підприємства є підвищення його конкурентоспроможності та ефективності діяльності за рахунок підвищення ефективності формування витрат. Досягнути такої мети у сучасних умовах господарювання можна за рахунок побудови раціональної системи управління витратами на підприємстві.

Це, в свою чергу, повинно забезпечуватись детальним аналізом витрат,

що передбачає глибоке розуміння сутності витрат, збору достовірної інформації про витрати та запровадження оптимальної методики аналізу. Управління витратами є важливим і одним із найскладніших питань у діяльності керівників підприємств. Від рівня та динаміки витрат залежать прибутки або збитки як окремих суб'єктів господарювання, так і ефективність формування національного доходу держави.

Для досягнення і збереження належного рівня конкурентоспроможності в довгостроковій перспективі підприємствам необхідно здійснювати ґрунтовний аналіз зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування. Дані цього аналізу використовуються у прогнозуванні собівартості продукції, пошуку можливостей зниження витрат, цін продукції.

Об'єктом дослідження даної роботи було обрано ПП «ПАС».

Основним видом діяльності ПП «ПАС» є будівництво житлових і нежитлових будівель. Предметом діяльності підприємства є: здійснення функцій замовника ремонту, реконструкції, будівництва житлових будинків та споруд, залучення в установленому порядку інвестицій для фінансування ремонту, реконструкції, будівництва житлового та нежитлового фонду, паркінгів тощо, утримання житлового фонду згідно з вимогами діючих правил і норм технічної експлуатації.

Облікова політика ПП «ПАС» передбачає застосування для обліку витрат звітного періоду рахунки класу 9 «Витрати діяльності». За результатами роботи інформація про витрати підприємства ПП «ПАС» наводиться у Звіті про фінансові результати.

На ПП «ПАС» використання матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших запасів підприємства для потреб адміністративного, загальновиробничого персоналу, працівників відділу збуту відображається в бухгалтерському обліку лише на підставі належним чином оформлених відповідних документів на списання матеріалів (накладних, вимог тощо).

Витрати на оплату праці та соціального страхування оформлюються розрахунковими відомостями. Вартість наданих підприємству послуг, включається до складу витрат діяльності на підставі рахунків, рахунків-фактур. В кінці року всі витрати відображаються у Фінансовому звіті суб'єкта малого підприємства.

При аналізі фінансового стану ПП «ПАС» бачимо, що порівнюючи з 2016 роком, у 2018 році фінансові показники значно покращились. У 2016р. підприємство було майже в кризовому стані. А в 2018р. отримало прибуток 572000грн. Це пов'язано із значним зменшенням витрат на собівартість наданих послуг. Але ця стаття все одно займає більшу частку у структурі витрат.

При проведенні аналізу ми побачили, що на суму загальних витрат протягом трьох аналізованих років на ПП «ПАС» більше впливає саме ця стаття. При розгляді структури собівартості наданих послуг ми побачили, що найбільшу частку займають матеріали. Тому ПП «ПАС» має приділити увагу цій статті.

В цілому на ПП «ПАС» за 3 роки бачимо тенденцію покращення показників. Результати аналізу свідчать, що у 2018 р. порівняно з 2017 р. загальна сума витрат зменшилась на 610300 грн (23%). Така динаміка виникла за рахунок зменшення витрат на збут на 5100 грн, інших операційних витрат на 450400 грн та витрат на собівартість послуг на 689192 грн. Значно зріс відсоток адміністративних витрат (25,09%). Через це зменшилась частка собівартості наданих послуг та інших операційних витрат та становила 66,08% та 3,07% відповідно. Інші витрати становили 5,02%.

Також зріс відсоток витрат на оплату праці (19,80%) та витрат на відрахування на соціальні заходи (4,36%). Через це зменшилась частка матеріальних витрат на надання послуг та інших операційних витрат та становила 72,58% та 3,07% відповідно.

Витрати на амортизацію значно не змінились. У 2018 р. витрати на 1 грн послуг зменшились на 36 коп., що на 39,15% менше, ніж у 2017 р.

Загалом збільшилась частка прибутку та склала 21,88% всієї структури. Це обумовлено зменшенням собівартості наданих послуг порівняно з доходами.

Нами було запропоновано резерви зниження витрат, що складаються з зменшення трудових витрат, зниження продуктивності праці за рахунок збільшення перевиконання встановлених норм виробітку, своєчасної поставки матеріалів та довгострокових контрактів, зменшення витрат на транспортування та витрат паливно-мастильних матеріалів.

ПП «ПАС». несе дуже високі витрати на оренду. У такому випадку підприємству доцільніше купити власну техніку, яка буде працювати на будівельних майданчиках.

При придбанні власної техніки ПП «ПАС» окупить свої витрати за 0,517 роки, тобто за 6,3 місяців, та в подальшому буде отримувати більший прибуток.

Разом із появою будівельних об'єктів разом із тим з'явилися витрати, які є дуже високими. Тому підприємство потрібно знайти вирішення цього питання якнайшвидше.

Для заохочення працівників бухгалтерської служби та професійно-технічного відділу, які безпосередньо беруть участь у формуванні витрат, потрібно використати адміністративний метод премії за економію витрат та знаходження шляхів їх зниження.

Також ПП «ПАС» доцільно запропонувати приймати рішення всіма існуючими відділами, а не лише директором, щоб уникнути єдиновладдя.

При дотриманні наших рекомендацій ПП «ПАС» зможе зменшити свої витрати та в майбутньому отримати більший прибуток, що покращить фінансові показники підприємства.

ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Алексеева А. И., Васильев Ю. В. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности : учеб. пособ. Москва : Финансы и статистика, 2006. 672 с.
2. Белоусова І., Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції промисловості. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. №4. С.3-10.
3. Болюх М.А., Бурчевский В.З., Горбатюк М.І. Економічний аналіз : навч. посіб. 2-е вид., перероб. і доп. Київ : КНЕУ, 2003. 556 с.
4. Бондаренко Т.Ю. Облік і контроль загальновиробничих витрат (на прикладі гірничо-збагачувальних підприємств). автореф. дис. ... 08.00.09. Київ, 2009. 19 с.
5. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2005. №3. С.33- 41.
6. Боярова О.А. Щодо запровадження МСФЗ в Україні при формуванні балансу. URL : <http://ic.faaf.org.ua/pdf/130-schodo-zaprovadzhennya-msfz-vukraini-pri-formuvanni-balansu.pdf>
7. Бутинець Ф. Ф., Виговська Н. Г., Малюга Н. М., Петренко Н. І. Контроль і ревізія : підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит». Житомир : ПП «Рута», 2002. 376 с.
8. Бухгалтерський облік: історичний аспект. Результати 54 дисертаційних досліджень Житомирської наукової бухгалтерської школи : монографія. Житомир : ЖДТУ, 2006. 620 с.
9. Гавриленко К. Аутсорсинг як інструмент зниження витрат у системі стратегічного управління. *Актуальні проблеми економіки*, 2009. С. 104-109.
10. Герасим П.М. Курс управлінського обліку : навч. посіб. Київ, 2007. 314с.
11. Голуб Н.О. Методичні аспекти управління витратами на підприємствах.

- Економічні науки*. Сер. «Облік і фінанси», 2013. Вип. 10(4). С. 156-160.
12. Голов С.Ф. *Управлінський облік* : підручник. Київ: Лібра, 2003. 704 с
13. Грицай О.І. Застосування методів управління витратами в інноваційній діяльності підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*, 2011. № 720. С. 9-15.
14. Давидова Т. М. Методологічні аспекти обліку витрат на збут та відображення їх в фінансовій звітності. *Вісник податкової служби України*, 2009. №8. С. 14-19.
15. Дерій В.А. Термін «витрати» і його трактування для потреб обліку і контролю. *Галицький економічний вісник*, 2010. № 1(26). С. 154-160.
16. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет : учеб. пособ. для вузов. Москва : Аудит. ЮНИТИ, 2005. 783 с.
17. Друри К. *Управленческий и производственный учет*. Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2002. 528 с
18. *Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера* за ред. Р. Дяківа. Київ : Міжнародна економічна фундація, 2002. 706 с.
19. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л. *Фінансово-економічний словник* Київ : Знання, 2007. 1072 с.
20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 21.12.1999р. Дата оновлення: 16.09.2019р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99> (дата звернення 10.09.2019)
21. Козак В. Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка : зб. Мат. IV міжнар. наук.-практ. конф. «*Реформування економіки України: стан та перспективи*» Київ : МІБО КНЕУ, 2009. С. 129-131.
22. Козаченко Г.В. *Управління затратами підприємства* : монографія. Київ : Лібра, 2007. 320 с.
23. Кальєніна Н. В. *Методи управління витратами, їх переваги та недоліки. Держава та регіони*, 2007. С. 32-35.
24. Корінько М. Д., Титаренко Г.Б. *Концептуальні основи управління*

- витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин. *Актуальні проблеми економіки*, 2009. №9. С. 126-131.
25. Котенко Т. Ю. Аналіз витрат як складова управління на підприємствах будівельної галузі. *Актуальні проблеми економіки*, 2010. № 6. С. 118-121.
26. Кондрашова Т., Соболева О. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку : порівняльна характеристика. Київ, 2009. №4. С.16-20.
27. Концептуальна основа фінансової звітності : Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.09.2010 №929-009. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009 (дата звернення 15.10.2019)
28. Кравченко О.В. Проблеми організації обліку витрат виробництва. *Інфраструктура ринку*, Одеса, 2018, №25.
29. Кретова А.Ю. Характерні ознаки підприємства як соціально-економічного феномену. *Культура народів Причорномор'я*, 2011. № 215. С. 82-86.
30. Лігоненко Л. Концептуальні засади економічного управління підприємством. *Вісник КНТЕУ*. Серія «Підприємництво», 2013. № 3. С. 5-17.
31. Ластовецький В.О. Галузевий бухгалтерський облік: проблеми теорії і практики. Чернівці, 2005. 200с.
32. Лень В.С. Управлінський облік : навч. посіб. Знання. Київ, 2003. 285 с.
33. Мельник Л. Г. Економіка підприємства : навч. посіб. Університетська книга. Суми, 2004. 412 с.
34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів» : Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929-013. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929_013 (дата звернення 23.10.2019)
35. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» : Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку від 01.01.2012 №929-021. URL : http://zakon.rada.gov.ua/laws/card/929_021 (дата звернення

23.10.2019)

36. Мошковська О. А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно з вітчизняним законодавством : подальший розвиток і шляхи вдосконалення. Вісник Житомирського держ. тех. ун-ту. Сер. «Економічні науки», 2009. № 3 (49). С. 85-88.
37. Нападовська Л. В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : *Наука і освіта*, 2000. 450 с.
38. Осовська Г. В. Економічний словник. Київ. : Кондор, 2007. 358 с.
39. Партин Г.О. Управлінський облік: навч. посіб. Київ, 2007. 303с.
40. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. №2755-VI. Дата оновлення : 01.07.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/2755-17#n477> (дата звернення 15.08.2019).
41. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73. Дата оновлення : 31.05.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 25.08.2019).
42. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 №246. Дата оновлення : 16.09.2019. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99www.rada.gov.ua/> (дата звернення 20.10.2019)
43. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. Дата оновлення : 27.06.2013. URL : www.rada.gov.ua/ (дата звернення 06.08.2019)
44. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» : наказ Міністерства фінансів України від 25.02.2000 №39. Дата оновлення : 31.05.2019. URL : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00/ed20000225> (дата звернення 07.08.2019)

45. Про затвердження Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» від 28.04.2001р. №205. Дата оновлення : 09.12.2011 №1591. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01> (дата звернення 07.08.2019)
46. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. Дата оновлення : 16.11.2018. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 14.09.2019).
47. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності Постанова КМУ від 28.02.2000 №419. Дата оновлення : 06.11.2019. URL : <https://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-п?lang=ru> (дата звернення 14.11.2019).
48. Проскуріна Н.М., Топлакалцян Х.А. Науково-методичний апарат управління витратами підприємств. Одеса. *Інфраструктура ринку*, 2019. №35. С.466-473.
49. Проскуріна Н.М., Топлакалцян Х.А., Пругло Я.О. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку. Збірник матеріалів XIII міжнар. наук.-практ. конф. «*Управління соціально-економічним розвитком регіонів та держави*». Запоріжжя, 2019. С.158-159.
50. Проскуріна Н.М., Топлакалцян Х.А. Фактори, що визначають рівень витрат Збірник матеріалів міжнар. наук.-практ. конф. «*Стратегічні пріоритети розвитку економіки, фінансів, обліку та права в Україні та світі*». Полтава, 2019. С.28-29.
51. Пустова І.В. Методи управління витратами в сучасних умовах: ефективність застосування, переваги, недоліки. *Інвестиції: практика та досвід*, 2013. № 11. С. 39-42.
52. Пушкар М. С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 628 с.
53. Рибачук-Ярова Т.В. Управління витратами: сучасні підходи та необхідність вдосконалення. *Проблеми економіки України в сучасних умовах* : тези доп. Х ювіл. Міжнар. науково-практ. конф., присв. 130-

- річчю НУХТ (23-24 травня 2014 р.). Київ, НУХТ, 2014. С. 30-31.
54. Ромашко О.М. Проблеми оцінки та обліку витрат за міжнародними стандартами звітності. URL : http://sophus.at.ua/publ/2013_04_18_19_kampodilsk/sekcija_3_2013_04_18_19/problemi_ocinki_ta_obliku_vitrat_za_mizhnarodnimi_standartami_zvitnosti/23-1-0-510
55. Савчук В. П. Финансовый менеджмент предприятий: прикладные вопросы с анализом деловых ситуаций. *Максимум*. Киев, 2001. 600 с.
56. Серова И. А. Концептуальная схема управления затратами промышленного предприятия. *Проблеми економіки*, 2013. № 1. С. 237-243.
57. Свидло Г. І. Побудова системи збалансованих показників для управління витратами на підприємствах індустріальної групи «УПЕК». *Вісник Хмельницького національного університету*, 2013. № 3, Т. 3. С. 235-241.
58. Сльозко Т. М. Методи обліку витрат «Стандарт-кост» і нормативний : *Історія та сучасність. Бухгалтерський облік і аудит*. 2007. №7. С.3-8.
59. Скригун Н.Л. Економічна сутність категорії витрат виробництва. *Формування ринкових відносин в Україні*, 2007. №4. С. 6-13 .
60. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу* : міжнар. зб. наук. ,2009. №13. С. 163-165.
61. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. КНЕУ. Київ, 2006. 526 с
62. Сорока С. Сутність витрат: історичний аспект : *Економічний аналіз*. Київ, 2010. Вип. №6. С. 152-154.
63. Серікова Т. М., Понікаров В. Д., Облік, аналіз, аудит : навч. посіб. ВД «ІНЖЕК». Харків, 2003. 380 с.
64. Тігова Т.М., Селіверстова Л.С. Аналіз фінансової звітності : навч. посіб. Центр навчальної літератури. Київ, 2012. 268 с.
65. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський та фінансовий облік на підприємствах

- України : підручник для студентів вищих навчальних закладів. А.С.К. Київ, 2002. 542 с.
66. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат. Київ: Таксон, 2000. 520 с
67. Г. В. Черевко. Економіка підприємств : навч. посіб. Львів, 2004. 384с.
68. Череп А.В. Управління витрати суб'єктів господарювання : монографія. Харків : «ИНЖЕК», 2006. 368 с.
69. Череп А. В. Управління витратами підприємств харчової промисловості в ринкових умовах господарювання : автореферат. Київ, 2008. с.38.
70. Чічуліна К.В. Сучасні методи управління витратами підприємства. *Scientific journal «ECONOMICS AND FINANCE»*. Agenda Publishing House. United Kingdom, 2016. С. 154-158.
71. Цимбалюк Л. Г., Скригун Н.П. Чинники, резерви та шляхи зниження витрат виробництва як основа зменшення ціни товару : *Вісн. Бердян. ун-ту менеджменту і бізнесу*, 2011. № 3 (15). С. 88-95.
72. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж. Управленческий учет. пер. с англ. СПб, 2014. 1005 с.
73. Шатохіна О.І. Бухгалтерський облік і аудит затрат виробничої діяльності підприємств будівної промисловості. Автореферат дис. ... 08.00.08 : *Державна академія статистики, обліку та аудиту*. Київ, 2006. 20 с.
74. Шевчук О. Еволюція наукових підходів до управління витратами. *Вісник КНТЕУ*. Серія «Облік та аудит», 2009. № 3. С. 77-84.
75. Шоробура І.М. Менеджмент : навч. посіб. Хмельницький, 2014. 456 с.
76. Юхименко П. І. Теорія фінансів : навч. посіб. Центр учбової літератури Київ, 2010. 576 с
77. Яркіна Н.М. Управління підприємством як економічна категорія (теоретичні аспекти). *Держава та регіони*. Серія «Економіка та підприємництво», 2014. № 1(76). С. 130-136.
78. Marcuss R. (2013). Income taxes and compliance costs: how are they related? (*National Tax Journal*). 833-853. (in Eng.).
79. Merkert R. (2012). The Measurement of Transaction Costs. (*Journal of*

- Transport Economics and Policy). 3. 349–365. (in Eng.).
80. Raghavan M. (2008). Changing Pattern of Input Use and Cost of Cultivation. (Economic and Political Weekly), 26/27. pp.123-129. (in Eng.).
81. Tran-Nam B. (2000). Tax Compliance Costs: Research Methodology and Empirical Evidence from Australia. (National Tax Journal). 2. pp. 229-252. (in Eng.).
82. Lunt, H. Fundamentals of financial accounting: certificate in business accounting .Amsterdam: Elsevier ; Oxford ; Burlington : CIMA Publishing, 2010.241 p.
83. Nikolai, L. A. Intermediate Accounting. South–Western Cengage Learning, 2009. 1404 p.

ДОДАТОК А

Баланс

Додаток 1
до положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25
"Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва"

ФІНАНСОВИЙ ЗВІТ
суб'єкта малого підприємництва

Підприємство
ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО "ПРОМАВТОМАТИКАСЕРВІС" Дата (рік, місяць, число)
Територія м. Запоріжжя за СДРІОУ
Організаційно-правова форма господарювання ПРИВАТНЕ ПІДПРИЄМСТВО за КОАІУУ
Вид економічної діяльності Діяльність у сфері архітектури за КОПФГ
Середня кількість працівників, осіб за КВЕД
Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком
Адреса, телефон 69068 Запорізька обл. м. Запоріжжя вул. Алуштинська 37

КОДП		
2019	01	01
	35300586	
	2310100000	
	120	
	41.20	

I. Баланс на 31.12.2018 р.

Актив	Код рядка	На початок звітного року	1801006
			На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005		
Основні засоби	1010	34.5	30.4
первісна вартість	1011	34.5	34.5
знос	1012	()	(4.1)
Довгострокові біологічні активи	1020		
Довгострокові фінансові інвестиції	1030		
Інші необоротні активи	1090		
Усього за розділом I	1095	34.5	30.4
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	81.9	0.0
у тому числі готова продукція	1103		
Поточні біологічні активи	1110		
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125		
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135		
у тому числі з податку на прибуток	1136		
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	210.0	
Поточні фінансові інвестиції	1160		
І роки та їх еквіваленти	1165	1.0	0.6
Витрати майбутніх періодів	1170		
Інші оборотні активи	1190		610.8
Усього за розділом II	1195	292.9	611.4
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200		
Баланс	1300	327.4	641.8
Пасив			
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	0.1	0.1
Додатковий капітал	1410		
Резервний капітал	1415		
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	79.4	641.7
Неоплачений капітал	1425	()	()
Усього за розділом I	1495	79.5	641.8
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600		
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610		
товари, роботи, послуги	1615	234.7	
розрахунками з бюджетом	1620	12.9	
у тому числі з податку на прибуток	1621	12.9	
розрахунками зі страхування	1625		
розрахунками з оплати праці	1630		
Доходи майбутніх періодів	1665		
Інші поточні зобов'язання	1690	0.3	
Усього за розділом III	1695	247.9	
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700		
Баланс	1900	327.4	641.8

2. Звіт про фінансові результати

за Рік 2018

Стаття	Код рядка	За звітний період	1801007
			За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	2617.4	2726.2
Інші операційні доходи	2120		
Інші доходи	2240		
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	2617.4	2726.2
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(1429.0)	(2591.7)
Інші операційні витрати	2180	(513.1)	(62.7)
Інші витрати	2270	(102.7)	(0.7)
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(2044.8)	(2655.1)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	572.6	71.1
Податок на прибуток	2300	()	(3.3)
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300)	2350	572.6	67.8

Керівник _____ Срохін Г.І.
(підпис) (ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер _____
(підпис) (ініціали, прізвище)