

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Обліково-аналітичні аспекти управління витратами діяльності

ПП «Сатурн-Аквіта»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0719-з
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньо-професійної програми «Облік і аудит»
спеціалізації облік і аудит у підприємстві

Д.О. Юдіна

Керівник: _____ к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.

Рецензент: _____ к.е.н., професор Рибалко О.М.

Запоріжжя – 2020

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»
Спеціалізація облік і аудит у підприємстві

ЗАТВЕРДЖУЮ

Зав. кафедри _____ Н.М. Проскуріна
« ____ » _____ 2020 р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТЦІ

Юдіній Дар'ї Олександрівні

1. Тема роботи: Обліково-аналітичні аспекти управління витратами діяльності ПП «Сатурн-Аквіта»
керівник роботи Скорнякова Юлія Борисівна, к.е.н., доцент,
затвержені наказом ЗНУ від 18.06.2020 р., № 810-с.
2. Строк подання студентом роботи: 02 грудня 2020 р.
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): розглянути економічну та облікову сутність категорії «витрати» та питання класифікації витрат у системі їх управління, систематизувати нормативні та методичні питання організації обліку витрат підприємства, дослідити наявну систему обліку витрат діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» та розробити пропозиції щодо її вдосконалення, виконати аналіз витрат діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» та розробити пропозиції щодо їх оптимізації та підвищення таким чином ефективності діяльності підприємства.
5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень):
13 рис., 31 табл. та 4 формули.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	19.08.2020	19.08.2020
2	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	16.09.2020	16.09.2020
3	к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.	07.10.2020	07.10.2020

7. Дата видачі завдання 08 липня 2020 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2020	виконано
2.	Написання вступу	липень 2020	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2020	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2020	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2020	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2020	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2020	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	грудень 2020	виконано

Студент _____

(підпис)

Д.О. Юдіна

(ініціали та прізвище)

Керівник роботи _____

(підпис)

Ю.Б. Скорнякова

(ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____

(підпис)

В.В. Сьомченко

(ініціали та прізвище)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 116 с., 3 розділи, 13 рис., 31 табл., 1 додаток, 76 джерел.

ВИТРАТИ, ПРИБУТОК, ОБЛІК, АНАЛІЗ, ПРЯМІ ВИТРАТИ, ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ, БАЗА РОЗПОДІЛУ ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧИХ ВИТРАТ, РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ ВИТРАТ, ОПТИМІЗАЦІЯ ВИТРАТ, ЕФЕКТИВНІСТЬ

Об'єкт дослідження – процес обліку та методи аналізу витрат діяльності ПП «Сатурн-Аквіта».

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку витрат, а також проведення аналізу витрат діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» з метою формування пропозицій щодо оптимізації витрат і підвищення ефективності діяльності підприємства.

Методи дослідження: системний підхід до вивчення економічних явищ і процесів. Під час виконання дослідження використано загальнонаукові методи пізнання: методи наукового узагальнення, діалектичний метод, методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, синтезу, моделювання.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку витрат та оптимізацією рівня витрат і підвищенням ефективності діяльності та конкурентоспроможності підприємства. У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення організації обліку витрат на виробництво за рахунок систематизації основних елементів організації обліку витрат на виробництво та формування виробничої собівартості продукції, практична реалізація яких є важливим етапом впровадження облікової політики підприємств, що здійснюють виробничу діяльність;

– інформаційне забезпечення процесу управління витратами підприємства за рахунок впровадження в практику управління презентованої форми внутрішньої фінансової звітності – Звіту про фінансові результати у розрізі окремих видів діяльності.

За підсумками проведеного дослідження розроблені та обґрунтовані пропозиції щодо оптимізації витрат ПП «Сатурн-Аквіта» за рахунок впровадження автономної системи електрозабезпечення шляхом встановлення сонячних фотоелектричних комплексів (батареї), а також розроблені пропозиції щодо реформування наявного порядку обліку витрат на вирощування квітів та декоративних рослин та витрат на надання ландшафтних послуг з метою формування якісної інформаційної бази для прийняття управлінських рішень та адекватного формування окремих показників фінансової звітності.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити якісне відображення в обліку витрат діяльності, підвищити якісний рівень інформаційного забезпечення аналітичних процедур, досягти зменшення рівня витрат шляхом впровадження автономного електрозабезпечення та підвищити таким чином ефективність діяльності підприємства. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня обліку витрат діяльності, а також на оптимізацію рівня таких витрат і підвищення ефективності функціонування та конкурентоспроможності підприємства.

SUMMARY

Qualifying work contains 116 pp., 3 sections, 13 fig., 31 tab., 1 annex, 76 references.

COSTS, PROFIT, ACCOUNTING, ANALYSIS, DIRECT COSTS, TOTAL PRODUCTION COSTS, DISTRIBUTION BASE OF TOTAL PRODUCTION COSTS, COSTS PROFITABILITY, COSTS OPTIMIZATION, EFFICIENCY

The object of study is accounting process and methods of analysis of the cost of the activities on the PE «Saturn-Aquita».

The purpose of the qualification work is to justify of the theoretical regulations and work out practical recommendations to improve accounting of the cost of doing works and analysis of the level of the cost of activities on the PE «Saturn-Aquita» in order to formulate proposals for optimizing costs and improving the efficiency of the enterprise.

Methods of research: a systematic approach to the study of economic events and processes. During the research was used scientific methods of cognition such as: methods of scientific analysis, the dialectical method, methods of induction and deduction, classification, comparison, abstraction, systematic and comprehensive analysis, synthesis, simulation.

Scientific novelty of the results is theoretical and methodical substantiation and solving complex issues related to improving accounting of the cost of activities and optimization of the cost level and increasing the efficiency of the enterprise. The study yielded the following scientific results, which are characterized by scientific innovation:

Got further development:

– methodical support of the accounting organization for production costs by systematizing the main elements of the accounting organization for production

costs and the formation of production ownership of products, the practical implementation of which is one stage of implementation of accounting policies of enterprises providing production activities;

– information support of the process of cost management of the enterprise due to the introduction into the practice of management of the presented form of internal financial reporting – the Report on financial results in terms of individual activities.

Based on the results of the research, proposals for optimizing the costs of PE «Saturn-Aquita» through the introduction of an autonomous power supply system by installing solar photovoltaic systems (batteries) were developed and substantiated, as well as proposals for reforming the existing procedure for accounting for the cost of growing flowers and ornamental plants for the provision of landscape services in order to form a quality information base for management decisions and correct formation of individual indicators of financial reporting.

The practical application of the recommendations proposed by the author will ensure high-quality reflection in the accounting of the cost of activities, increase the quality of information support of analytical procedures, reduce costs by implementing autonomous power supply and thus increase the efficiency of the enterprise. The results of the study are aimed at improving the quality of accounting for operating costs, as well as optimizing the level of such costs and improving the efficiency and competitiveness of the enterprise.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

РЕФЕРАТ

SUMMARY

ВСТУП..... 9

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічна та облікова сутність категорії «витрати»..... 14

1.2 Класифікація витрат у системі їх управління 24

1.3 Нормативно-методичні засади організації обліку витрат 32

РОЗДІЛ 2 ОБЛІК В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПП «САТУРН-АКВІТА»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства..... 45

2.2 Характеристика наявної системи обліку витрат діяльності 56

2.3 Проблемні питання та вдосконалення обліку витрат
підприємства..... 70

РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПП «САТУРН-АКВІТА»

3.1 Інформаційно-організаційне забезпечення аналізу витрат 77

3.2 Методика аналізу рівня витрат діяльності..... 81

3.3 Шляхи оптимізації витрат та підвищення ефективності
функціонування підприємства..... 94

ВИСНОВКИ..... 102

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ..... 109

ДОДАТОК А Схема оптимізації витрат діяльності ПП «Сатурн-
Аквіта» за рахунок впровадження автономного електрозабезпечення 116

ВСТУП

Управління витратами є важливою складовою управління будь-яким сучасним підприємством, адже метою функціонування суб'єкта підприємницької діяльності є отримання прибутку, розмір якого принципово залежить від рівня витрат. Стратегічним завданням такого управління є оптимізація рівня витрат. Реалізація зазначеного завдання на практиці дозволяє підприємству підтримувати конкурентоспроможність, успішно функціонувати, стабільно отримувати прибуток і відповідно розвиватися.

Облік є невід'ємним елементом управління, адже саме облік забезпечує інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень. Від якісного рівня облікової інформації принципово залежить ефективність прийнятих управлінських рішень. Важливою ділянкою обліку кожного підприємства є первинний облік і систематизація інформації щодо витрат господарської діяльності. Організація на конкретному підприємстві якісної системи обліку витрат принципово потребує врахування організаційної структури та особливостей діяльності підприємства. Якщо підприємство здійснює господарську діяльність за кількома різними галузевими напрямками, то особливої актуальності набуває систематизація витрат за окремими напрямками з метою управління витратами такої диверсифікованої діяльності.

Важливою складовою управління підприємством є також економічний аналіз рівня витрат, адже саме за підсумками такого аналізу можуть бути прийняті обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на оптимізацію рівня витрат і підвищення ефективності функціонування та конкурентоспроможності підприємства.

Таким чином, питання обліково-аналітичного забезпечення управління витратами діяльності є важливими для будь-якого сучасного підприємства, що підкреслює актуальність та важливість обраного напрямку дослідження.

Різним аспектам обліку та аналізу витрат діяльності підприємств присвячені наукові дослідження багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених-економістів, таких, як М. Алексєєва, П. Безруких, Ф. Бутинець, Б. Валуєв, С. Голов, К. Друрі, Я. Крупка, А. Кузьмінський, Л. Нападовська, В. Палій, М. Пушкар, Дж. Сідел, Ю. Цал-Цалко, А. Череп, А. Шеремет, Дж. Шим та багатьох інших. В той же час проблематика організації та методики обліку і аналізу витрат підприємств є достатньо багатогранною, а підприємницька практика постійно актуалізує нові запити щодо інформаційно-аналітичного забезпечення процесу управління витратами. Це і обґрунтовує доцільність подальших наукових досліджень організації та методики обліку та аналізу витрат діяльності підприємств, адже багато дискусійних питань не є остаточно вирішеними, потребує уточнень та розвитку.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку витрат, а також проведення аналізу витрат діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» з метою формування пропозицій щодо оптимізації витрат і підвищення ефективності діяльності підприємства.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені і вирішувалися такі завдання:

- розглянути економічну та облікову сутність категорії «витрати»;
- систематизувати питання щодо організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу витрат діяльності підприємства;
- на основі проведеного дослідження виявити існуючі проблеми організації обліку витрат діяльності підприємства та розробити пропозиції щодо їх вирішення;
- виконати аналіз рівня витрат діяльності підприємства;
- розробити пропозиції щодо оптимізації рівня витрат і підвищення таким чином ефективності функціонування та конкурентоспроможності підприємства.

Об'єкт дослідження – процес обліку та методи аналізу витрат

діяльності ПП «Сатурн-Аквіта».

Предмет дослідження – сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємства.

Для досягнення поставленої мети були використані наукові методи, які застосовуються при вивченні соціально-економічних процесів і явищ, а саме: методи наукового узагальнення (при дослідженні економічної та облікової сутності категорії «витрати»), діалектичний метод (при дослідженні теоретико-методичних питань обліку та аналізу витрат діяльності), методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу (при дослідженні наявної на підприємстві системи обліку витрат і розробці пропозицій щодо її вдосконалення, при проведенні аналізу рівня витрат діяльності підприємства), методи синтезу і моделювання (при розробці форми внутрішньої звітності щодо доходів, витрат та фінансових результатів у розрізі окремих видів діяльності та при розробці пропозицій щодо оптимізації рівня витрат за рахунок впровадження автономного електрозабезпечення) та ін.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку витрат та оптимізацією рівня витрат і підвищенням ефективності діяльності та конкурентоспроможності підприємства.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– розроблені пропозиції щодо вдосконалення наявного в ПП «Сатурн-Аквіта» порядку обліку витрат на вирощування квітів та декоративних рослин шляхом організації обліку таких витрат на субрахунку 23.1 «Вирощування квітів та декоративних рослин», а також за рахунок проведеного розмежування прямих та загальновиробничих витрат даного напрямку діяльності, визначення порядку обліку та розподілу

загальновиробничих витрат, обґрунтування у якості бази розподілу загальновиробничих витрат площ під окремими партіями квітів та декоративних рослин;

– обґрунтований порядок обліку витрат ПП «Сатурн-Аквіта» на здійснення ландшафтних послуг із застосуванням субрахунку 23.2 «Ландшафтні послуги», визначений склад таких витрат та розроблений порядок їх обліку як на рівні синтетичного, так і на рівні аналітичного обліку;

– систематизовані основні напрямки оптимізації витрат торгової діяльності і діяльності, пов'язаної із виробництвом та реалізацією продукції;

– розроблені та обґрунтовані пропозиції щодо оптимізації витрат ПП «Сатурн-Аквіта» за рахунок впровадження автономної системи електрозабезпечення шляхом встановлення сонячних фотоелектричних комплексів (батарей);

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення організації обліку витрат на виробництво за рахунок систематизації основних елементів організації обліку витрат на виробництво та формування виробничої собівартості продукції, практична реалізація яких є важливим етапом впровадження облікової політики підприємств, що здійснюють виробничу діяльність;

– інформаційне забезпечення процесу управління витратами підприємства за рахунок впровадження в практику управління презентованої форми внутрішньої фінансової звітності – Звіту про фінансові результати у розрізі окремих видів діяльності.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з питань ідентифікації, класифікації, обліку, аналізу та управління витратами підприємств, законодавчі та нормативні акти з питань бухгалтерського обліку, зокрема з обліку витрат діяльності.

Застосування на практиці запропонованих автором рекомендацій дозволить забезпечити якісне відображення в обліку витрат діяльності,

підвищити якісний рівень інформаційного забезпечення аналітичних процедур, досягти зменшення рівня витрат шляхом впровадження автономного електрозабезпечення та підвищити таким чином ефективність діяльності підприємства. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення якісного рівня обліку витрат діяльності, а також на оптимізацію рівня таких витрат і підвищення ефективності функціонування та конкурентоспроможності підприємства.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом обговорення та отримали позитивну оцінку науковців на двох міжнародних науково-практичних конференціях. Окрім того за підсумками проведеного дослідження була надрукована наукова стаття «Витрати підприємства: питання ідентифікація та організації обліку».

Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 116 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Економічна та облікова сутність категорії «витрати»

Актуальні економічні відносини вимагають безперервного покращення та глибоких перетворень, зокрема у системі обліку, яка є важливим елементом для всіх суб'єктів господарювання та держави в цілому. Важливе місце в цій системі посідає облік витрат. Створення достовірної та оперативної інформації про витрати є вагомим та водночас складним елементом системи організації обліку на підприємстві. Саме від цього буде залежати рівень управління витратами, рентабельність виробництва, виявлення резервів зниження собівартості продукції, визначення цін на продукцію, а також прийняття необхідних управлінських рішень.

Витрати є одним з ключових елементів діяльності будь-якого сучасного підприємства, адже метою функціонування кожного суб'єкта підприємницької діяльності є отримання прибутку, розмір якого принципово залежить від рівня витрат. Саме тому оптимізація витрат є стратегічним завданням процесу управління, успішна реалізація якого дозволить підприємству стабільно отримувати прибуток та збільшувати таким чином вартість власних активів, інвестувати у розвиток та забезпечувати конкурентоспроможність.

Управління є процесом прийняття управлінських рішень, від якісного рівня яких суттєво залежать результати діяльності підприємства. Враховуючи, що прийняття дієвих управлінських рішень потребує відповідної інформаційної підтримки, важливою складовою управління витратами варто визнати облік витрат. Організація якісної системи

відображення в обліку витрат підприємства та формування собівартості продукції або робіт, послуг потребує ретельного врахування особливостей діяльності та організаційної структури підприємства, що й пояснює наявність надзвичайно широкого кола питань, пов'язаних із організацією обліку витрат на підприємствах.

Разом з еволюцією економічної науки, яка пройшла тривалий шлях формування та розвитку, творили свою історію і знання про витрати. Згідно з системою періодизації розвитку економіки, історичний розвиток знань про витрати, можна поділити на 5 основних етапів, які представлено на рисунку 1.1.

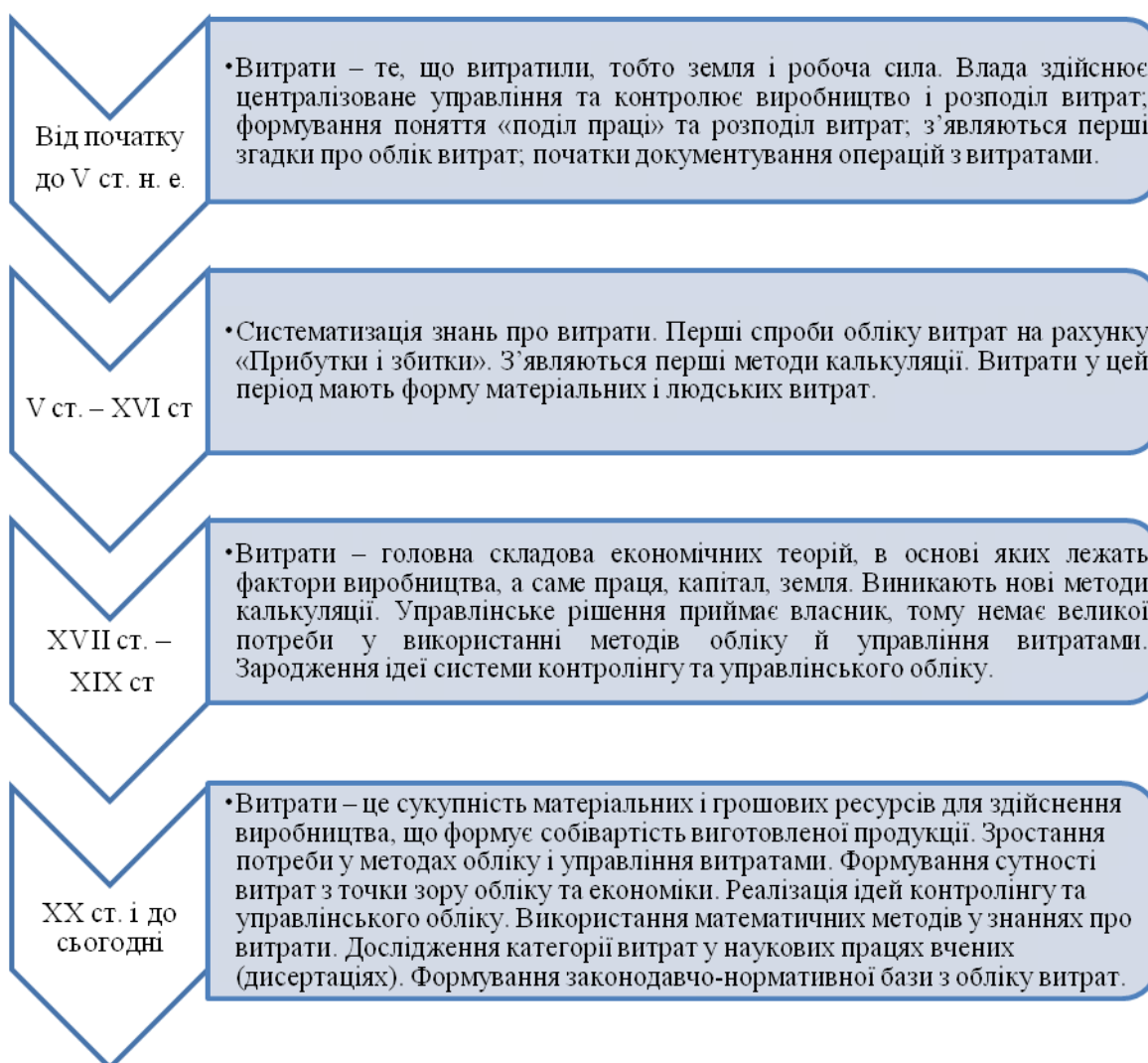


Рисунок 1.1 – Етапи розвитку знань про витрати

Складено за джерелом [47, С. 420-424]

Питання, пов'язані з розглядом витрат, займають значне місце в економічній теорії. Античні автори неодноразово звертали увагу на витрати і доходи господарства. Зокрема, у працях Ксенофонта можна знайти міркування про вигідність чи збитковість землеробства і рекомендації щодо ведення господарства таким чином, щоб воно приносило доходи [26, с. 317]. На відміну від Ксенофонта, Аристотель намагався здійснити більш широкий аналіз обміну, вартості і грошей. Він доводив, що обмінювані товари повинні бути рівними в якомусь відношенні і обмін повинен відшкодовувати збитки, яких завдає продавцю втрата проданої речі.

Окремі елементи поняття витрат виробництва зустрічаються в період середньовіччя. Так, один з найбільш значущих авторів цього періоду Фома Аквінський розвинув доктрину «справедливої ціни», рівень якої раніше пояснювали посиланнями на трудові і матеріальні витрати в процесі товарного виробництва.

Лише з появою основ розвитку капіталізму погляди на витрати виробництва починають набувати більш-менш розгорнутий вид. Зокрема, в роботах одного з представників буржуазної класичної політичної економії У. Петті. При характеристиці ренти і інших економічних процесів він неодноразово звертав увагу на витрати виробництва, визначаючи ренту «як різницю між вартістю продукту і витрат на виробництво». До складу останніх У. Петті відносив «вартість утримання домашнього господарства хлібороба і витрати на насіння» [69, с. 61].

Певний розвиток поглядів на витрати виробництва мало місце у вченні фізіократів, представлене насамперед поглядами Ф. Кене. Розглядаючи дане поняття, вони пов'язували його з «витратами на капітал, який було витрачено на засоби виробництва і робочу силу» [20, с. 390]. Надлишок продукту понад витрат його виробництва фізіократи розглядали як «чистий продукт», але вважали, що такий продукт створюється лише в сільському господарстві. Що стосується промислового виробництва, то тут, «чистий продукт» не створюється, а вартість продукту визначається лише витратами його

виробництва.

Значним внеском в дослідження витрат виробництва стали погляди класиків буржуазної політичної економії – А. Сміта і Д. Рікардо. Однак є деякі суперечності в їх розумінні витрат. Так, у А. Сміта «заробітна плата в ряді випадків була єдиною складовою частиною витрат виробництва, хоча він розумів, що величина вартості визначається не фактичними витратами праці окремого товаровиробника, а тими витратами, які в середньому необхідні при даному стані суспільства» [75, с. 643]. Д. Рікардо, виходячи зі свого трактування закону вартості, заперечував вплив заробітної плати на вартість товарів. Він вважав, що вона «залежить від відносної кількості праці, яка необхідна для його виробництва, а не від більшої або меншої винагороди, яка сплачується за цю працю» [74, с. 322].

Теорія витрат виробництва, висунута англійськими економістами Р. Торренс, Д. Мак-Куллохом і Д. Миллем, визначає величину вартості товарів сумою грошових витрат на його виготовлення. При цьому самі витрати або витрати виробництва вони зводять до цін товарів, витрачених у виробництві. Таким чином, ця теорія пояснює ціни одного товару цінами інших товарів.

Узагальненням розробок класичної школи економічної теорії в області витрат виробництва стала марксистська теорія. К. Маркс створив теорію трудової вартості і на її основі дав наукове пояснення різних значень витрат виробництва, кожне з яких характеризує сутність явищ і процесів в різних площинах дослідження, на різних щаблях теоретичного узагальнення.

На відміну від марксистської моделі витрат виробництва, можна виділити найпоширеніші течії економічної думки з питання витрат, які представлені неокласичною та інституційною теоріями.

Необхідно, в першу чергу, звернути увагу на неокласичні погляди на витрати виробництва (А. Маршалл, Дж. Б. Кларк, В. Парето та інші). оскільки витрати виробництва аналізуються саме з позиції фірми і розглядаються як взаємозв'язок між об'ємом виробництва і ціною товару. При цьому витрати залежать від обсягу виробленої продукції у

короткостроковому періоді. Серед інших, найбільш типових підходів неокласиків, – «характеристика рівноваги фірми через співвідношення постійних, змінних і валових витрат з доходом, а також трактування витрат як економічних і бухгалтерських. Для характеристики витрат неокласична школа широко використовувала математичні підходи, щоб показати, як змінюються ті чи інші функції під впливом різних факторів» [32, С. 401-405].

Що стосується поглядів на витрати виробництва представників інституціоналізму, то вони з інших позицій розглядали цю проблему. Ідеї цього напрямку в більшості своїй протилежні ідеям неокласичного підходу. Відображенням цих поглядів можуть служити, зокрема, роботи Е. Чемберліна, Т. Веблена та інших авторів. Е. Чемберлін, зокрема, показував необхідність розмежування витрат виробництва і відпускної ціни виробника, а також витрат виробництва і витрат на збут.

У сучасній літературі зустрічається безліч визначень поняття «витрати», що одночасно акцентує увагу на існуванні різних груп користувачів інформації щодо витрат підприємства, для задоволення інформаційних потреб яких формуються різні показники витрат діяльності.

Проблема організації обліку і контролю витрат та їх інформаційне забезпечення в системі управління організацією завжди була об'єктом пильної уваги вітчизняних і зарубіжних дослідників. Галузеве дослідження витрат як об'єкту управління та їх класифікація мають істотне значення не тільки для вимірювання їх рівня, але й розглядаються як підсистема системи управління організації в цілому та по структурним підрозділам.

Зміст поняття «витрати» в бухгалтерському обліку не є однозначним. Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [36] та П(С)БО 16 «Витрати» [42], витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені. Закон України «Про

бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» пропонує аналогічне визначення поняття «витрати» [43].

У системі Міжнародних стандартів фінансової звітності існує принцип підготовки та складання фінансової звітності. Дані стандарти виділяють поняття «витрати», яке трактується як «зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається в формі відпливу чи виснаження активів або збільшення зобов'язань, що спричиняють зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу» [19, с. 37].

Як стверджує Дерій В.А., «витратами доречно називати повністю або частково використані у 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» [11, с. 43].

На думку дослідниць Ткаченко Н.М. і Гуріної Н. В., «витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировина матеріали, паливо тощо), і засоби праці (будівлі, споруди, машини та устаткування) у формі амортизації, що переносять свою вартість на заново створений продукт» [54, с. 215].

Хорнгрен Ч. вважає, що «витрати, які впливають на управлінські рішення, розглядаються в системі управлінського обліку, оскільки лише в ній формуються релевантні витрати». Для прийняття управлінських рішень потрібна інформація про витрати на «щось» (продукцію, обладнання, послуги, процес тощо). Автор визначає це «щось», як об'єкт обліку витрат або об'єкт калькулювання собівартості, згідно з яким і відбувається групування та вартісне вимірювання витрат [71, с. 263].

А Сидоров І.І. характеризує витрати як «трату енергії і тільки енергії, зокрема інтелектуальної і фізичної енергії людини». На практиці ці витрати виявляються у вигляді цілеспрямованого й упорядкованого руху і використання деяких обмежених ресурсів: капіталовкладень, основних і

оборотних фондів, природних багатств [50, с. 18].

З іншими дефініціями категорії «витрати», представленими різними науковцями, можна ознайомитися в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Визначення поняття «витрати» в економічній літературі

№ з/п	Автор	Визначення витрат
1	2	3
1.	Осовська Г.В., Юшкевич О.О., Завадський Й.С.	Витрати підприємства – формуються в процесі використання ресурсів при здійсненні певної його діяльності. Вони мають цільову спрямованість. Витрати підприємства визначаються як сума зменшення вартості активів або зменшення власного капіталу (збиток).
2.	Череп А.В.	Витрати – економічна категорія, що відображає вартість матеріальних, трудових, інформаційних ресурсів та технологічного обслуговування процесу виробництва при створенні продукції.
3.	Бланк І.А.	Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних, фінансових і інших видів ресурсів на виробництво продукції.
4.	Глен А. Велш, Деніел Г. Шор	Витрати – це визначена в доларах сума ресурсів, які були використані чи витрачені підприємством протягом певного часу з метою отримання доходу.
5.	Онисько С.М., Марич П.М.	Виробничі витрати – це спожиті у процесі виробництва засоби виробництва, які втілюють у собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю робітників, зайнятих у процесі виробництва).
6.	Цал-Цалко Ю.С.	Витратами визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.
7.	Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А.	Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення ним поставленої мети.
8.	Бутинець Ф.Ф.	Спожиті ресурси або гроші, які необхідно заплатити за товари, роботи і послуги.
9.	Волкова І.А.	Важливий елемент відтворювального процесу первинної ланки, що відтворює у собі витрати підприємства на всі спожиті ресурси на виробництво продукції.
10.	Пушкар М.С.	Сума спожитих на виробництві товарів, робіт і послуг факторів виробництва (ресурсів).
11.	Климко В.П., Нестеренко Л.О., Поддєрьогін А. М.	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для здійснення господарської діяльності.
12.	Козак В.Г.	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 тощо).

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
13.	Циган Р.М., Савченко О.С.	Фінансовий результат діяльності будь-якого підприємства визначається шляхом порівняння витрат і доходів підприємства. Дані автори зазначають, що для збільшення ефективності роботи кожне підприємство повинно контролювати витрати (проводити політику оптимізації витрат) з метою недопущення перевищення їх над доходами.

Складено на підставі [11, с. 20], [3, с. 19], [9, с. 37], [37, с. 123], [55, с. 17], [54, с. 32], [45, с. 389], [38, с. 129].

Узагальнюючи наведені в таблиці дефініції поняття витрат, можна зробити висновок, що в економічній літературі немає єдиного підходу щодо визначення сутності поняття витрат, воно є неоднозначним. Інтерпретація категорії «витрати» залежить в основному від наукового підходу.

Виділяють два основних підходи до ідентифікації категорії «витрати» – економічний та бухгалтерський (рис. 1.2). Економічні витрати, вони ж «альтернативні витрати», «витрати втрачених можливостей», такі витрати носять прихований характер, але їх облік дозволяє прийняти ефективні економічні рішення.

Досліджуючи питання ідентифікації витрат варто звернути увагу на те, що витрати у обліковому сенсі прийнято відрізнити від витрат у економічному сенсі, який досліджується більшістю науковців. Саме на це звертають увагу американські вчених-економісти С.Л. Брю і К.Р. Макконнел, стверджуючи, що «економісти вважають витратами усі платежі – зовнішні та внутрішні (включаючи до останніх і нормальний прибуток (тобто мінімальну плату, необхідну, щоб утримати підприємницькі здібності підприємця в межах даного підприємства), – необхідні для того, щоб залучити та утримати ресурси у межах даного напряму діяльності», а «бухгалтерські витрати – це виключно зовнішні витрати» [4, с. 46].

У бухгалтерському сенсі витрати включають в себе фактичні витрати факторів для виробництва певної кількості продукції за цінами їх придбання, тобто реальні витрати. Бухгалтерські витрати складаються тільки з явних витрат або зовнішніх, представлених у вигляді платежів за придбані ресурси і

являють собою собівартість продукції.

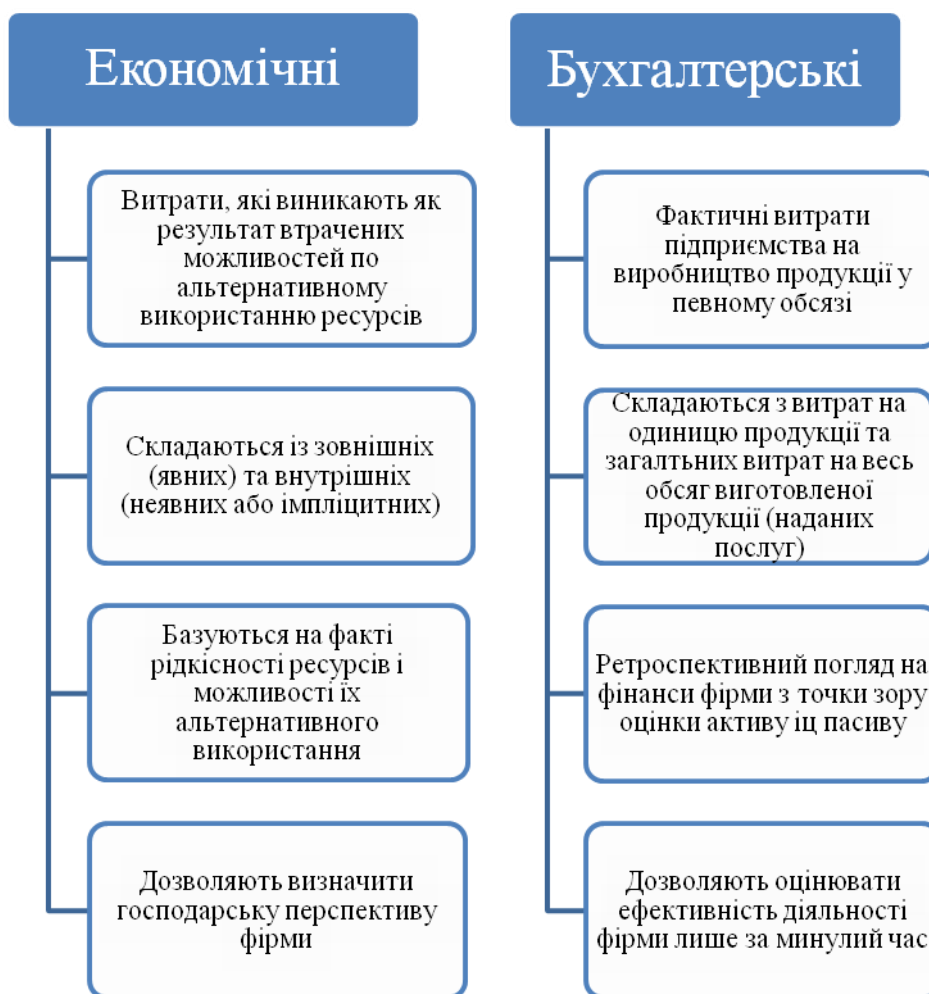


Рисунок 1.2 – Характеристика економічних та бухгалтерських витрат

Незважаючи на важливість і значення економічних витрат велике поширення на практиці отримав бухгалтерський підхід до визначення витрат виробництва, що відповідає собівартості.

Таким чином, бачимо, що витрати являють собою спожиті сировинні, матеріальні, трудові та інші ресурси, які оцінені у вартісному (грошовому) вираженні і визнані в балансі доти, поки не будуть визнані доходи, пов'язані з ними. Накопичення витрат, які несе організація, спрямоване на обчислення собівартості продукції, яка стає витратою в момент отримання доходу від реалізації продукції.

Важливо тут правильно визначити поняття собівартості, яка на думку

Дорман В.Н. представляє собою «грошовий вираз витрат виробничих факторів, необхідних для здійснення підприємством виробничої і комерційної діяльності, пов'язаної з випуском і реалізацією продукції і наданням послуг, тобто все те, у що обходиться підприємству виробництво і реалізація продукту» [12, с. 34] (рис. 1.3).



Рисунок 1.3 – Повна собівартість

Пласкова Н.С. вважає, що «собівартість – це обсяг ресурсів в грошовому вираженні, які використовуються на виробництво і збут продукції за певний період і трансформуються в системі облікової інформації організації в економічний показник» [40, с. 25].

Собівартість продукції, робіт, послуг являє собою один з найважливіших узагальнюючих показників діяльності організації, що відображає ефективність використання нею ресурсів, результатів інноваційної діяльності в області техніки, технології, організації праці, виробництва і управління. Будучи основою ціноутворення і конкурентоспроможності продукції, собівартість постійно підвищується в силу наступних причин:

- збільшення цін на матеріальні ресурси;
- підвищення заробітної плати;
- переоцінки основних фондів і в зв'язку з цим підвищення амортизаційних відрахувань;
- переоцінки оборотних коштів у зв'язку з інфляційними процесами тощо [48, с. 53].

Величина собівартості впливає на кінцеві результати діяльності підприємства і його фінансовий стан.

Отже, задля забезпечення фінансової стабільності та запобіганню банкрутства, потрібно робити дуже ретельний аналіз показників внутрішньогосподарської діяльності підприємства, враховуючи можливий вплив різних факторів для встановлення оптимальних пропорційних співвідношень обсягів результатів діяльності. Одним із найголовніших чинників, які мають вплив на результати фінансово-господарської діяльності фірми є витрати.

1.2 Класифікація витрат у системі їх управління

Склад та значення витрат підприємства зумовлює їх неоднорідність. Саме тому провідну роль в організації обліку витрат має їх наукова класифікація. Вона необхідна для встановлення вартості продукції та відповідно для ціноутворення, а також для визначення собівартості продукції, тобто локальних затрат. Важливе значення класифікація витрат має в управлінні ними і, перш за все, для встановлення собівартості продукції. Вагомий внесок до вивчення поняття класифікації витрат внесли вітчизняні та зарубіжні дослідники, серед яких Вархушина М.А., Івашкевич В.Б., Друрі К., Керимов В.Е., Хорнгерн Ч.Т., Ентоні Р. та інші.

Класифікація витрат трактується як поділ їх на економічно однорідні

групи з метою планування, обліку й аналізу. Крім того класифікація – це метод пізнання об'єкта, тому існування великої кількості ознак класифікації дозволяє збільшити ступінь вивченості об'єкта. Класифікація витрат за різними ознаками дозволяє глибше вивчити склад та характер витрат, допомагає керівництву підприємства ретельно проаналізувати витрати за різноманітними класифікаційними ознаками та визначити джерела економії, дає змогу краще зрозуміти призначення витрат, їх економічну ролі у процесах, що відбуваються на підприємстві.

До основних принципів класифікації витрат Матюшина Ю.І. відносить: «відтворення галузевих особливостей; орієнтація на визначений клас (групу) управлінських задач; врахування характеру, організаційної і фінансової структури виробництва та управління; єдність класифікацій для цілей планування, обліку, аналізу і контролю витрат; комплексне використання в управлінні витратами всіх класифікаційних рис; зв'язок класифікаційних ознак між собою. Зasadниче правило: різні витрати – для різних цілей, тобто ціль, з якою здійснюють класифікацію, визначає її методику і склад окремих груп витрат» [33, с. 100].

Вітчизняні та зарубіжні науковці визначають цілі класифікації витрат по-різному. Кожарська Н.В. вважає, що «мета класифікації витрат – вирізнити із загальної маси ту релевантну частину, на яку можна вплинути в даний момент» [24]. Радіонова Н.Й. пише, що «за допомогою класифікації витрат можна визначити найбільш значимі риси витрат, які мають свої особливості, а тому заслуговують спеціалізації. Більш того класифікація витрат дозволяє розглянути, в якій мірі ці виділені характеристики властиві іншим класам витрат, покращити розуміння процесу управління витратами» [46, с. 75].

У науковій літературі зустрічаються різні класифікації витрат, кожна з яких залежить від призначення інформації: для різних цілей управління; для зовнішніх або внутрішніх користувачів; для окремих напрямів управління витратами; для структурних підрозділів підприємства. Кожне групування

витрат залежить від таких характеристик витрат:

- характер формування та способи зміни;
- характер впливу на фінансовий результат;
- зв'язок з виробничим процесом;
- ступінь керованості;
- еластичність щодо внутрішніх та зовнішніх умов та ін.

Критерії та підходи до класифікації витрат на основі проаналізованих наукових публікацій представлено у таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Критерії класифікації витрат за різними науковцями

№ з/п	Критерії класифікації	Автори
1.	–з метою оподаткування і складання фінансової звітності; –з метою обчислення собівартості;	Атамас П.Й.
2.	–для оцінки запасів і визначення фінансового результату; –для прийняття управлінських рішень і планування; –для контролю виконання.	Бутинець Ф.Ф., Корецький М.Х., Партич Г.О., Атамас П.Й., Друрі К, Власова О.Є., Трубочкіна М.І., Вахрушина М.А., Голов С.Ф.
3.	–організаційно-управлінський; –обліково-аналітичний; –фінансово-економічний; –маркетинговий; –інвестиційний.	Когут У.І.
4.	–для визначення собівартості та фінансового результату; –для стратегічного і поточного планування діяльності підприємства; –для планування поточних витрат; –для контролю поточних витрат.	Меренкова Л.О.
5.	–для визначення собівартості продукції (робіт, послуг) і розрахунку фінансових результатів; –для раціоналізації витрат та їх планування; –для контролю і регулювання витрат за центрами відповідальності.	Мних Є.В.
6.	–для прийняття управлінських рішень; –для прогнозування; –для планування; –для нормування; –для організації; –для обліку; –для контролю; –для регулювання; –для стимулювання; –для аналізу.	Керімов В.Е., Мініна Є.В.

Складено за джерелом [60, С. 203-208]

Отже, з таблиці 1.2 бачимо, що переважна більшість науковців дотримується класифікації, за якою всі зібрані витрати розподіляються за трьома напрямками обліку: для калькулювання і оцінки собівартості продукції; для планування і прийняття управлінських рішень; для здійснення процесу контролю і регулювання.

Класифікація витрат покликана вирішити переважно аналогічні завдання управління, при цьому акцентується увага тільки на окремих видах витрат та залишаються поза увагою інші види витрат та їхня роль в ефективному управлінні підприємством. В управлінні використовується групування витрат при прийнятті управлінських рішень, при аналізуванні витрат з метою інформаційного забезпечення та контролю за витратами в системі їх управління, при визначенні собівартості одиниці продукції, фінансових результатів та ефективності діяльності, тощо. В маркетинговій діяльності підприємства класифікація витрат потрібна при формуванні цінової політики, вкладанні коштів у різноманітні проекти і т.п. Це зумовлює необхідність групування видів витрат за такими критеріями, які якнайповніше відобразатимуть та характеризуватимуть різні сторони діяльності підприємства.

Базуючись на визначенні сфери, цілей, характерних ознак проведення управлінського й бухгалтерського обліку та узагальнення проаналізованих літературних джерел, розглянемо класифікацію видів витрат за організаційно-управлінським критерієм, запропоновану в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Класифікація видів витрат за організаційно-управлінським критерієм та ознаками

Критерій	Ознаки класифікації	Види витрат
1	2	3
Організаційно-управлінський	За центрами відповідальності	Витрати виробництва, цеху, технологічного переділу
	За місцем виникнення	Витрати виробництва, цеху, підрозділу, служби
	За доцільністю витрачання	Продуктивні, непродуктивні

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
	За рівнем контрольованості	Контрольовані, неконтрольовані
	Залежно від прийняття рішення	Релевантні, нерелевантні
	За терміном генерування прибутку	Спрямовані на розвиток підприємства, пов'язані з поточною виробничо-господарською діяльністю підприємства
	За видами діяльності	Витрати виробничої, невиробничої, промислової, непромислової діяльності, а також основне і допоміжне виробництво, матеріально-технічне забезпечення, розроблення нових технологій, маркетинг, управління
	За спрямуванням для забезпечення цілей бюджетування	Витрати на мотивування, інновації, маркетингові дослідження та комунікації, амортизаційні відрахування, фіскальні та інші витрати на забезпечення поточної виробничо-господарської діяльності
	За сферами діяльності підприємства	Операційні, інвестиційні, фінансові
	За можливістю (ступенем) охоплення планом	Плановані, неплановані

Не варто теж ігнорувати класифікацію витрат в системі їх управління за обліково-аналітичним критерієм, що представлено у таблиці 1.4.

Таблиця 1.4 – Класифікація видів витрат за обліково-аналітичним критерієм та ознаками

Критерій 1	Ознаки класифікації 2	Види витрат 3
Обліково-аналітичний	За порядком віднесення витрат на період генерування прибутку	Витрати на продукт, витрати на період
	За відношенням до діючих норм	Нормовані і ненормовані або по нормах, відхиленням від норм, змінами норм
	За порядком обчислення (складом)	Фактичні, планові (бюджетні) або прогнозовані, нормативні
	За відношенням до звітного періоду	Витрати поточного, минулого і майбутнього періодів
	За призначенням	Технологічні, організаційні
	За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати

Продовження таблиці 1.4

1	2	3
	За цільовим призначенням (статтями калькуляції)	Прямі виробничі витрати, витрати на утримання і експлуатацію машин, загальновиробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут
	За способом перенесення вартості на собівартість продукції	Прямі, непрямі
	За відношенням до технологічного процесу	Основні, накладні
	За відношенням до собівартості продукції	Ті, що включаються і ті, що не включаються до собівартості продукції
	За відношенням до готового продукту	Витрати на незавершене виробництво, на готовий продукт
	За складом	Прості (одноеlementні), комплексні

Складено за джерелом [22, С. 43-49]

Не менш важливою є класифікація витрат за фінансово-економічним, маркетинговим та інвестиційним критеріями, яка дозволяє ще детальніше згрупувати витрати. Поділ витрат діяльності за цими критеріями представлено в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Класифікація видів витрат за фінансово-економічним, маркетинговим та інвестиційним критеріями та ознаками

Фінансово-економічний	За видами продукції	Витрати на вироби
	За відношенням до обсягу виробництва	Змінні, постійні, змішані
	За відношенням до форм праці	Витрати живої і уречевленої праці
	За відношенням до форм вартості	Трудові, матеріальні, грошові
	За споживанням ресурсів	Вхідні, спожиті
	За порядком обчислення	Середні, граничні
Маркетинговий	Залежно від функціональних видів діяльності, з якими пов'язані витрати	Виробничі, невиробничі (загальнофірмові)
	Залежно від можливості простежити витрати до конкретного товару	Прямі, непрямі
	Залежно від ступеня усереднення витрат	Повні витрати; витрати, які входять до середньої собівартості
	Залежно від динаміки, яка відповідає функціональним змінам	Змінні, постійні (фіксовані), валові, змішані
Інвестиційний	За періодичністю виникнення (вкладень) або за календарним періодом	Поточні, одноразові, довгострокові
	За терміном обчислення	Капітальні, поточні

Розглянемо основні види витрат більш детально.

Так, до витрат, пов'язаних з операційною діяльністю підприємств належать витрати на продукцію (прямі матеріали, пряма заробітна плата, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати); витрати періоду (витрати на збут, адміністративні витрати, інші операційні витрати); основні та накладні витрати [1, с. 102].

Змінні (умовно-змінні) витрати – це витрати, сума яких змінюється разом з обсягом виробництва. Постійні (умовно-постійні) – це витрати, сума яких відносно стабільна, або незначно змінюється при зміні обсягів виробництва в короткостроковому періоді.

Деякі витрати не можна класифікувати ні як змінні, ні як постійні. Змішані витрати, як правило, мають у своєму складі і постійні і змінні компоненти витрат. Це означає, що одна їх частина змінюється при зміні обсягу виробництва, а інша – залишається незмінною. На думку Маркар'ян Е.А «прикладом можуть служити витрати на оплату телефонних послуг, де одна частина включає в себе абонентську плату (постійні витрати), а інша – кількість і тривалість міжміських і міжнародних розмов (змінні витрати). Для цілей управлінського обліку змішані витрати аналізують по їх компонентам в складі змінних і постійних витрат» [30, с. 102].

До прямих належать витрати, що пов'язані з виробництвом конкретного типу продукції, безпосередньо включаються в його собівартість на основі норм витрат, що діють на підприємстві. Непрямі витрати в свою чергу пов'язані з процесами організації, обслуговування виробництва, утримання та експлуатацію обладнання, тощо.

Основні витрати мають безпосереднє відношення до технологічного процесу. До основних витрат відносяться всі види ресурсів (предмети праці у вигляді сировини, основних матеріалів, покупних напівфабрикатів; амортизація основних виробничих фондів; заробітна плата основних виробничих робітників з нарахуванням на неї та ін.), споживання якої пов'язане з випуском продукції (наданням послуг). На будь-якому

підприємстві вони складають важливу частину витрат [21, с. 102].

Накладні витрати стосуються обслуговування виробничої лінії і здійснення управлінської функції. Відповідно до методу віднесення витрат на носій (об'єкт калькулювання) накладні витрати є непрямими.

Згадані вище підходи до класифікації витрат є схожими та скеровані на вирішення одних і тих самих завдань. Групування витрат за цими підходами відбувається з метою реалізації окремих цілей та завдань управління, вирізняючи при цьому тільки окремі види витрат та залишаючи поза увагою інші. Представлена класифікація видів витрат дає змогу глибше зрозуміти місію та функціональну роль в керуванні діяльністю фірми різних видів витрат, дозволяючи розглядати ці види витрат з точки зору системного підходу для їх цілісного розуміння.

Важливо зазначити, що не існує єдиної класифікації витрат, яка б задовольняла потреби усіх суб'єктів господарювання. Саме тому важливо підібрати таку класифікацію, методи обліку і розрахунку витрат, яка б найбільш точно відповідала завданням підприємства та напрямам його діяльності. Об'єктивно визначитися та створити власну класифікацію витрат можна за допомогою алгоритму, представленому на рисунку 1.4.

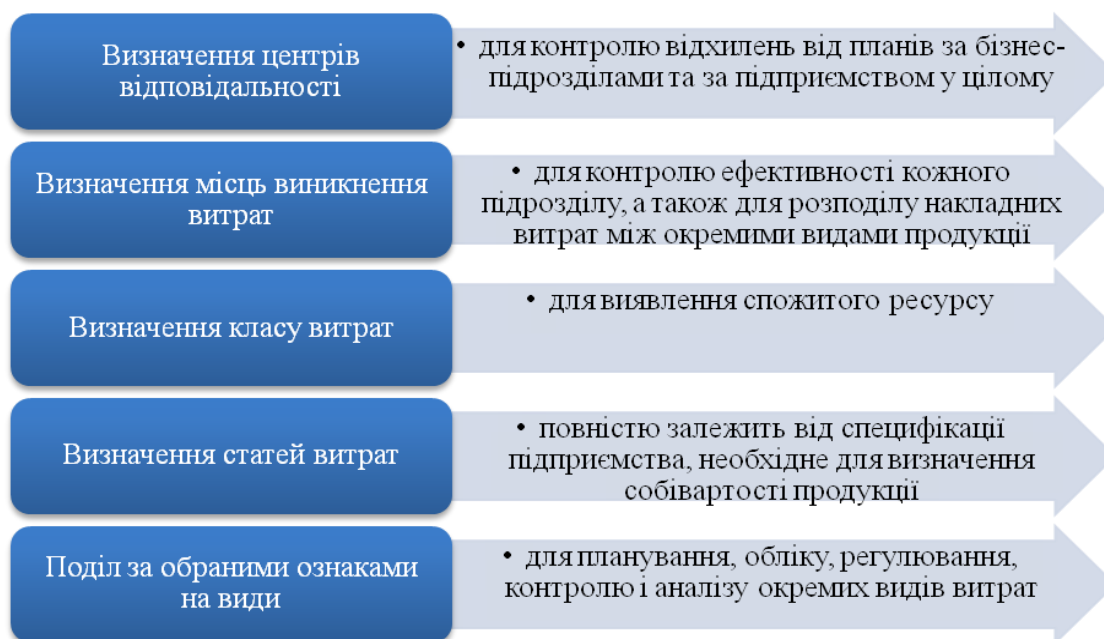


Рисунок 1.4 – Механізм класифікації витрат

Отже, за допомогою цього механізму підприємства можуть розробляти власні класифікатори затрат, що дозволить їм ефективно аналізувати та розпоряджатися своїми коштами.

Підбиваючи підсумок, варто зазначити, що провідне місце в управлінні витратами посідає обґрунтована класифікація витрат, яка є дуже важливою для розуміння того, як ними управляти. Потрібно базуватися на такому групуванні витрат, яке б найточніше відповідало специфіці діяльності підприємства та корелювало б з його цілями й потребами. За таких обставин найбільш точною є класифікація за організаційно-управлінським, обліково-аналітичним, фінансово-економічним, маркетинговим та інвестиційним критеріями.

1.3 Нормативно-методичні засади організації обліку витрат

Сучасні економічні відносини зазнають динамічних перетворень відповідно до змін в нормативно-правових актах, органах, що їх регулюють, а також відповідно до загальної економіко-політичної ситуації в світі. Тому на передній план у життєдіяльності економічних суб'єктів виходить необхідність оптимізації витрат і їх калькулювання, оскільки від цього залежить не тільки фінансовий результат, а й грамотність складання бухгалтерської звітності в цілому. Підприємство самостійно, відповідно до чинного законодавства, повинно організувати систему обліку в тому числі управлінського, враховуючи низку організаційно-правових, технологічних та інших особливостей.

В Україні нормативне регулювання бухгалтерського обліку виконується уповноваженими органами, наприклад: Верховною Радою України – через ухвалення законів і постанов, Президентом України – здебільшого у вигляді указів, які стосуються інвестиційної політики та

Кабінетом Міністрів України – шляхом прийняття постанов, а також іншими уповноваженими органами країни (рисунок 1.5).

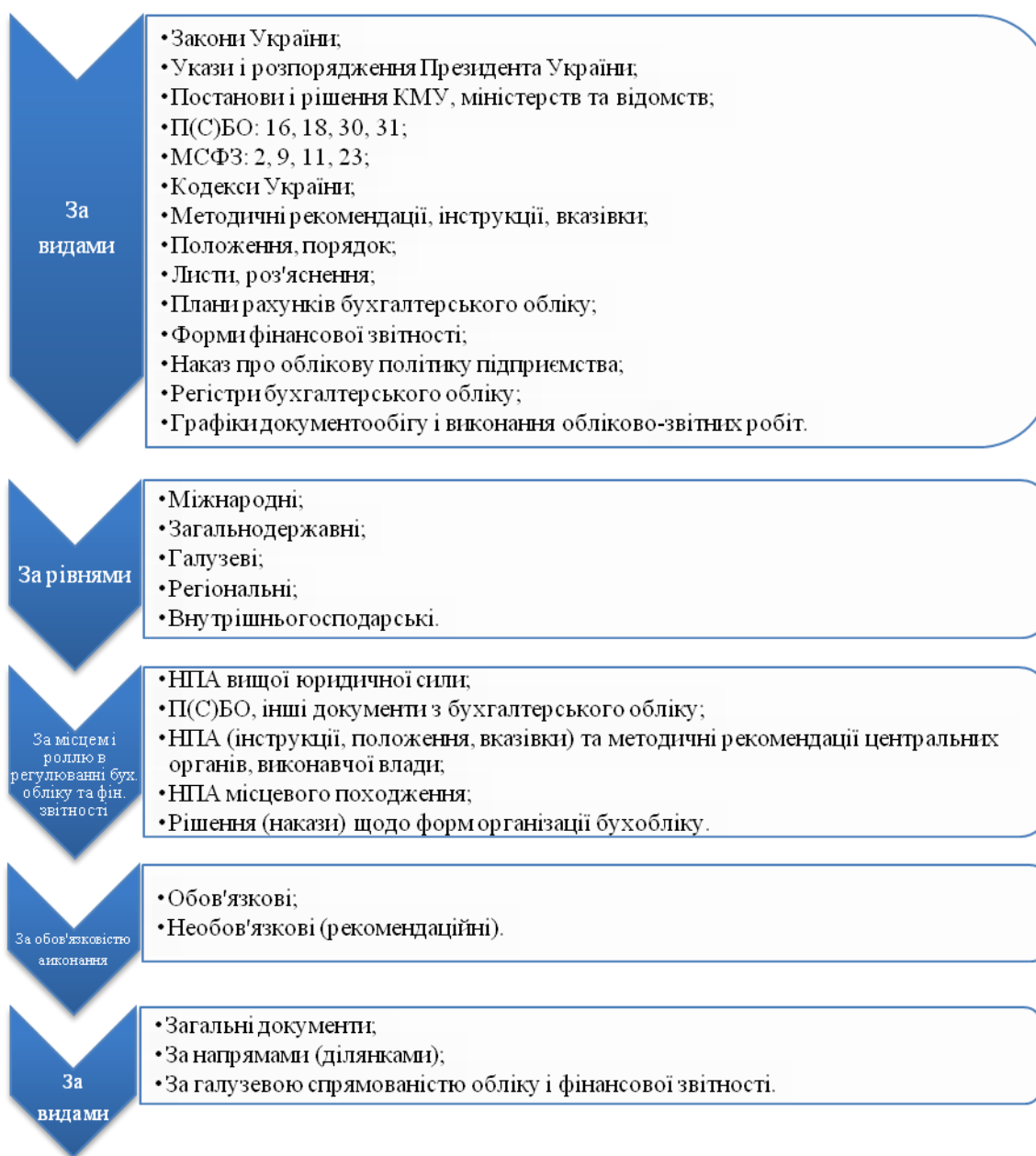


Рисунок 1.5 – Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку витрат виробництва

Система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на сучасних підприємствах не в змозі повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення, яке в свою чергу постійно формується та перебуває в процесі політичних, економічних, інтеграційних, соціальних

змін та інших чинників. Відповідні зміни в системі обліку зумовлені зокрема конкуренцією на зовнішньому й внутрішньому ринках, наявністю різних форм власності, нестабільністю середовища.

Існує ряд нормативних та законодавчих актів, який регулює організацію бухгалтерського обліку на підприємствах. Вагомим є Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», який дозволив підприємствам самостійно формувати внутрішню облікову політику. Це створило суттєві труднощі при узагальненні звітної інформації в цілому по Україні, оскільки на підприємствах існують істотні відмінності в обліку, які неможливо врахувати при зведеній звітності. Він окреслює правила регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Відповідно до вищезгаданого документу, бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, що ведеться на підприємстві. Це зумовлено тим, що податкова, фінансова, статистична та інші різновиди звітності, базуються на даних бухгалтерського обліку. Відповідальним за організацію бухгалтерського обліку на підприємстві є власник або уповноважений орган, що керує підприємством згідно з законодавством та установчими документами [43].

Також варто приділити увагу Інструкції «Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій», яка дає змогу встановити призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку та правильної його організації на підприємстві [17].

У свою чергу Наказ міністерства статистики України «Про затвердження типових форм первинного обліку» дозволяє впровадити типові форми первинного обліку та визначає правильність оформлення первинних документів, які перш за все відображають витрати.

Підбиваючи підсумки проаналізованих літературних джерел, зокрема праць Вигівської І.М. та Скрипник М.І., було систематизовано нормативно-правові акти, що регулюють облік витрат виробництва. Результати

представлено в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6 – Нормативно-правове забезпечення обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості

Нормативно-правовий акт	Орган, що затвердив	Дата прийняття	Чинність
Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг підприємств	Кабінет Міністрів України	23 квітня 1996 року	Не чинний з 16.05.02
Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції робіт, послуг у промисловості	Кабінет Міністрів України	26 квітня 1996 року	Не чинний з 16.05.02
П(С)БО 9 «Запаси»	Міністерство фінансів України	20 жовтня 1999 року	Чинний
П(С)БО 16 «Витрати»	Міністерство фінансів України	31 грудня 1999 року	Чинний
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Державний комітет промислової політики України	2 лютого 2001 року	Не чинний з 09.09.07
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) підприємств	Міністерство аграрної політики України	18 травня 2001 року	Чинний
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Міністерство промислової політики України	9 липня 2007 року	Чинний

Головним нормативним документом країни, який визначає механізм організації обліку витрат на виробництво, є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Таким чином, у даному нормативному документі зазначено, що до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються [42]:

- прямі матеріальні витрати,
- прямі витрати на оплату праці,
- інші прямі витрати,
- змінні загальновиробничі,

- постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Положення також включає базовий реєстр загальновиробничих витрат і регламентує організацію їх розподілу з класифікацією на змінні та постійні та порядком розподілу постійних в межах ставки розподілу за нормальної потужності.

Детальна реалізація принципу нарахування в частині організації обліку витрат передбачена Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» такими правилами визнання витрат стосовно періоду часу:

- «витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань»;
- «витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені»;
- «витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені»
- «якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами» [42].

Окремо варто відзначити, що до складу витрат не відносяться попередня оплата запасів, робіт, послуг, що фактично унеможлиблює застосування в обліковій практиці вітчизняних підприємств касового підходу щодо обліку витрат.

Більш детально механізм визнання витрат можна побачити на рисунку 1.6.

Для підприємств, що здійснюють виробництво продукції, а також для підприємств, що надають послуги, визначальною складовою витрат є витрати виробництва. Облік таких витрат і відповідне формування виробничої собівартості продукції або робіт є для такого підприємства однією із найважливіших задач, що має бути вирішена у межах організації

бухгалтерського обліку.

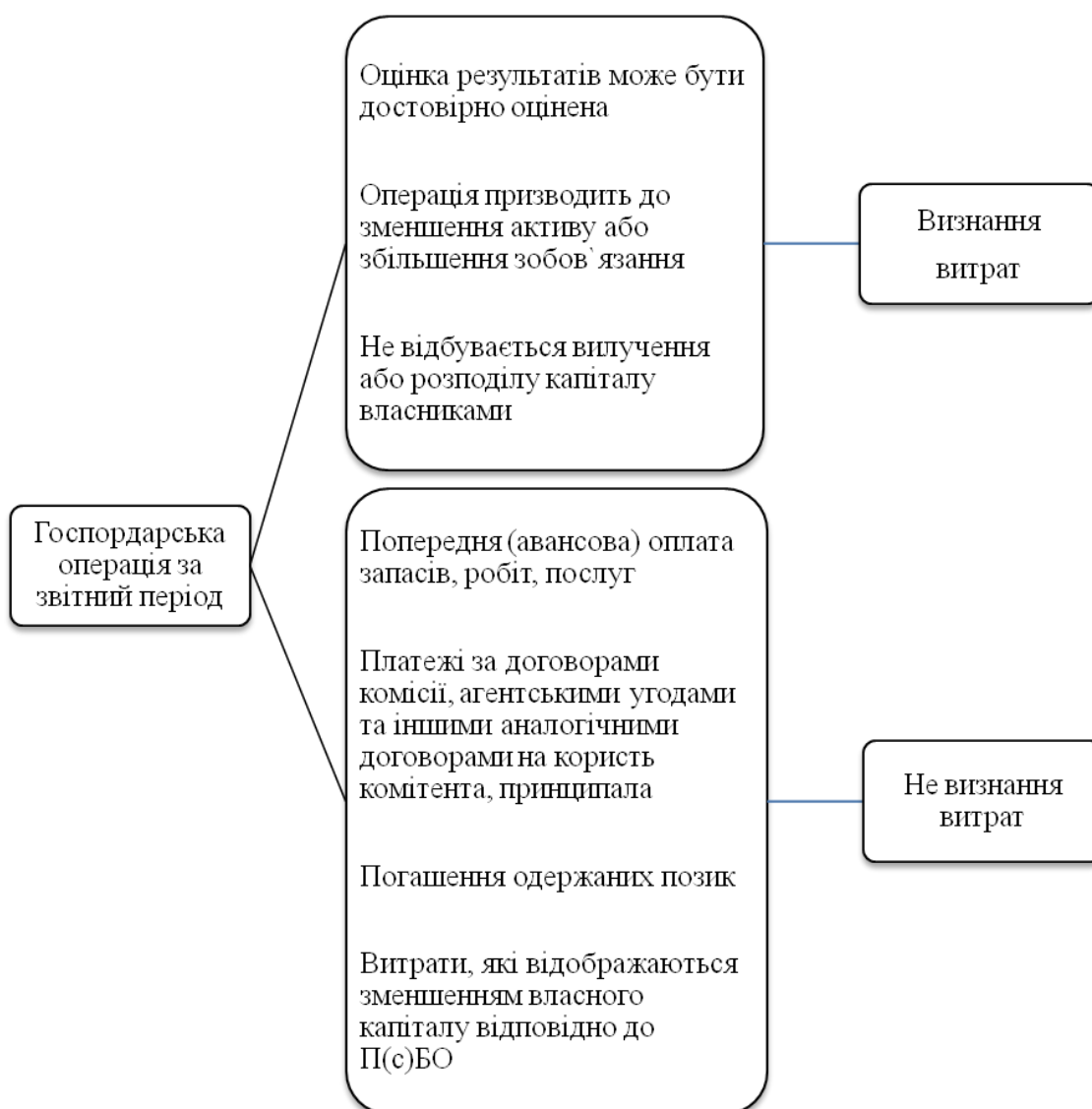


Рисунок 1.6 – Механізм визнання витрат за П(с)БО 16 «Витрати»

Процес виробництва – це сукупність господарських операцій, пов'язаних з випуском продукції виробничо-технічного призначення або товарів народного споживання, або наданням послуг, виконання робіт. У бухгалтерському обліку відображаються операції по використанню ресурсів підприємства, споживаних в процесі виробництва, визначається загальна сума витрат на випуск продукції, виконаних робіт або послуг.

Для обліку процесу виробництва використовуються синтетичні рахунки 23 «Виробництво» і 91 «Загальновиробничі витрати».

По відношенню до балансу рахунок 23 «Виробництво» активний. За призначенням він – калькуляційний, так як на ньому визначається собівартість виготовленої продукції (робіт, послуг). Залишок відображає так зване незавершене виробництво - суму витрат на виробництво продукції, яка залишилася в виробничих підрозділах як незавершена на кінець (початок) місяця.

Аналітичний облік на рахунку 23 «Виробництво» ведеться за виробничими підрозділами, за видами виробництва, за видами продукції, яка виробляється. Прямі витрати відносяться безпосередньо в дебет рахунку 23 «Виробництво», а непрямі спочатку збираються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а потім розподіляються між видами продукції і списуються з кредиту цього рахунку в дебет рахунку 23 «Виробництво».

У загальному вигляді рахунок 23 «Виробництво» можна представити схемою, представленою на рисунку 1.7.

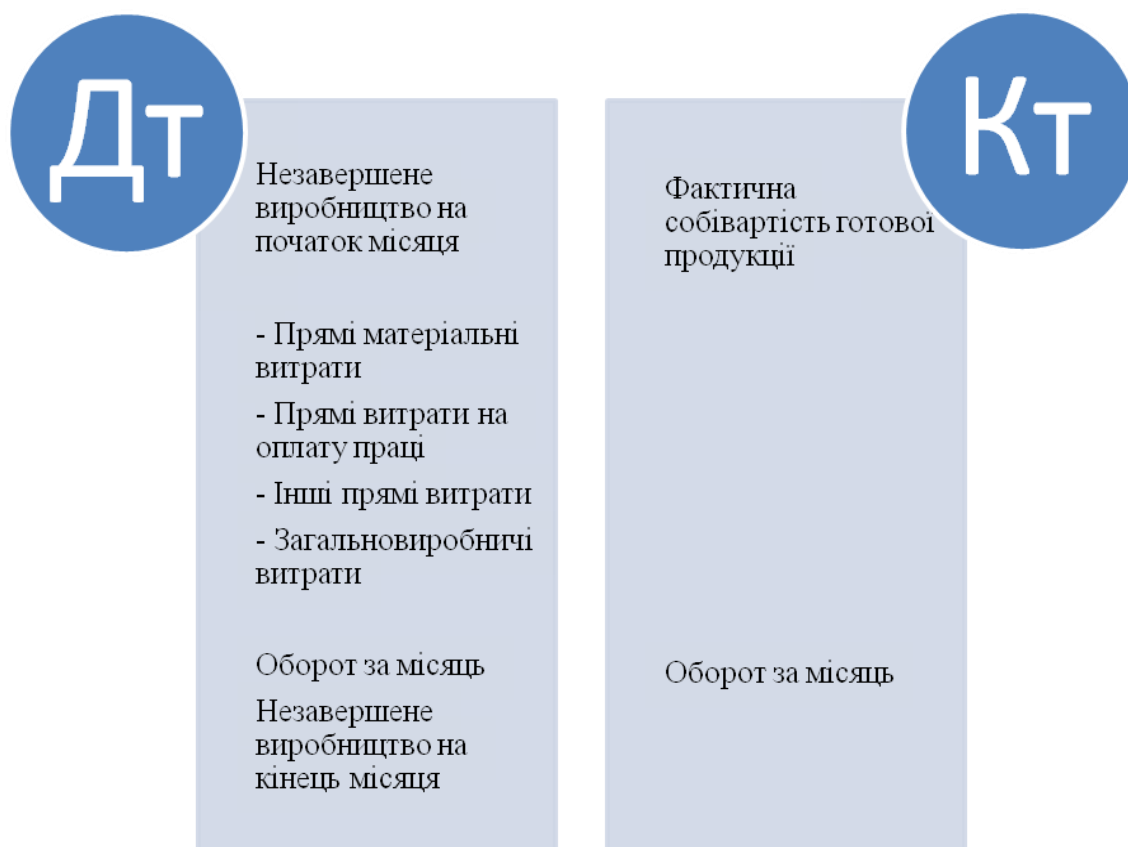


Рисунок 1.7 – Загальний вигляд рахунку 23 «Виробництво»

Для рахунку 23 «Витрати» кореспондуючими є переважно рахунок 20 «Виробничі запаси», рахунок 22 «Малоцінні та швидкозношувані предмети», рахунок 25 «Напівфабрикати», рахунок 26 «Готова продукція», рахунок 661 «Розрахунки за заробітною платою», рахунок 651 «За розрахунками із загальнообов'язкового державного соціального страхування», рахунок 631 «Розрахунки із вітчизняними постачальниками».

Загальновиробничі витрати поділяються на:

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

б) змінні. До змінних загальновиробничих витрат відносять витрати з обслуговування та управління цехом, ділянкою, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу виробництва. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (зарплати, обсягу, прямих витрат тощо, виходячи з фактичної потужності звітного періоду. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат встановлюються підприємством.

Рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» – активний. За своїм призначенням він збірно-розподільний, так як на дебеті рахунку збираються суми витрат, які в кінці кожного місяця списуються:

- до дебету рахунку 23 «Виробництво» – розподілені витрати;
- до дебету рахунку 90 «Собівартість реалізованої продукції» – нерозподілені витрати.

На кінець місяця залишку на даному рахунку не формується. Кореспондуючі рахунки представлено в таблиці 1.7.

Таблиця 1.7 – Типова кореспонденція за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати»

За дебетом з кредитом рахунків				За кредитом з дебетом рахунків	
13	«Знос (амортизація) необоротних активів»	63	«Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	23	«Виробництво»
20	«Виробничі запаси»	64	«Розрахунки за податками й платежами»	39	«Витрати майбутніх періодів»
22	«Малоцінні та швидкозношувані предмети»	65	«Розрахунки за страхуванням»	90	«Собівартість реалізації»
23	«Виробництво»	66	«Розрахунки за виплатами працівникам»		
30	«Готівка»	68	«Розрахунки за іншими операціями»		
31	«Рахунки в банках»	80	«Матеріальні витрати»		
37	«Розрахунки з різними дебіторами»	81	«Витрати на оплату праці»		
39	«Витрати майбутніх періодів»	82	«Відрахування на соціальні заходи»		
47	«Забезпечення майбутніх витрат і платежів»	83	«Амортизація»		
50	«Довгострокові позики»	84	«Інші операційні витрати»		
60	«Короткострокові позики»				

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться за виробничими підрозділами, за статтями витрат, які відображають їх зміст і напрям, наприклад:

- витрати на утримання апарату управління цеху,
- витрати на оплату службових відряджень,

– амортизація основних засобів цехового призначення та інші.

Також П(с)БО 16 «Витрати» містить стандартний перелік загальновиробничих витрат та регламентує організацію їх розподілу із класифікацією на змінні та постійні та порядком розподілу постійних в межах ставки розподілу за нормальної потужності.

В той же час варто відзначити, що незважаючи на нормативне регулювання зазначених питань, побудова якісної системи обліку витрат виробництва має враховувати особливості діяльності кожного окремого підприємства. Саме це й актуалізує питання щодо визначення основних елементів організації обліку витрат виробництва та формування виробничої собівартості продукції, які схематично представлені на рисунку 1.8.

Визначення системи об'єктів обліку витрат є важливим етапом організації обліку витрат виробництва, який суттєво впливає на подальше розмежування витрат на прямі та загальновиробничі, а також на організацію документообороту обліку витрат та руху предметів незавершеного виробництва. Відповідно до визначення П(с)БО 16 «Витрати» об'єктом витрат визнається «продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат» [42].

Варто також відзначити, що об'єктами витрат можуть бути як об'єкти, що в підсумку реалізуються, так й проміжні об'єкти, які в подальшому стають складовими інших об'єктів витрат.

Нормативно питання вибору та обґрунтування бази розподілу загально виробничих витрат практично не регламентується, адже нормами П(с)БО 16 «Витрати» лише передбачене застосування таких баз розподілу загальновиробничих витрат як години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати [42], але жодних принципів щодо вибору бази розподілу для конкретного виду діяльності не вказується. В площині наукових досліджень це проблемне питання розглядається досить активно, але висновки та рекомендації варто визнати суперечливим, а питання таким

чином остаточно не вирішеним.

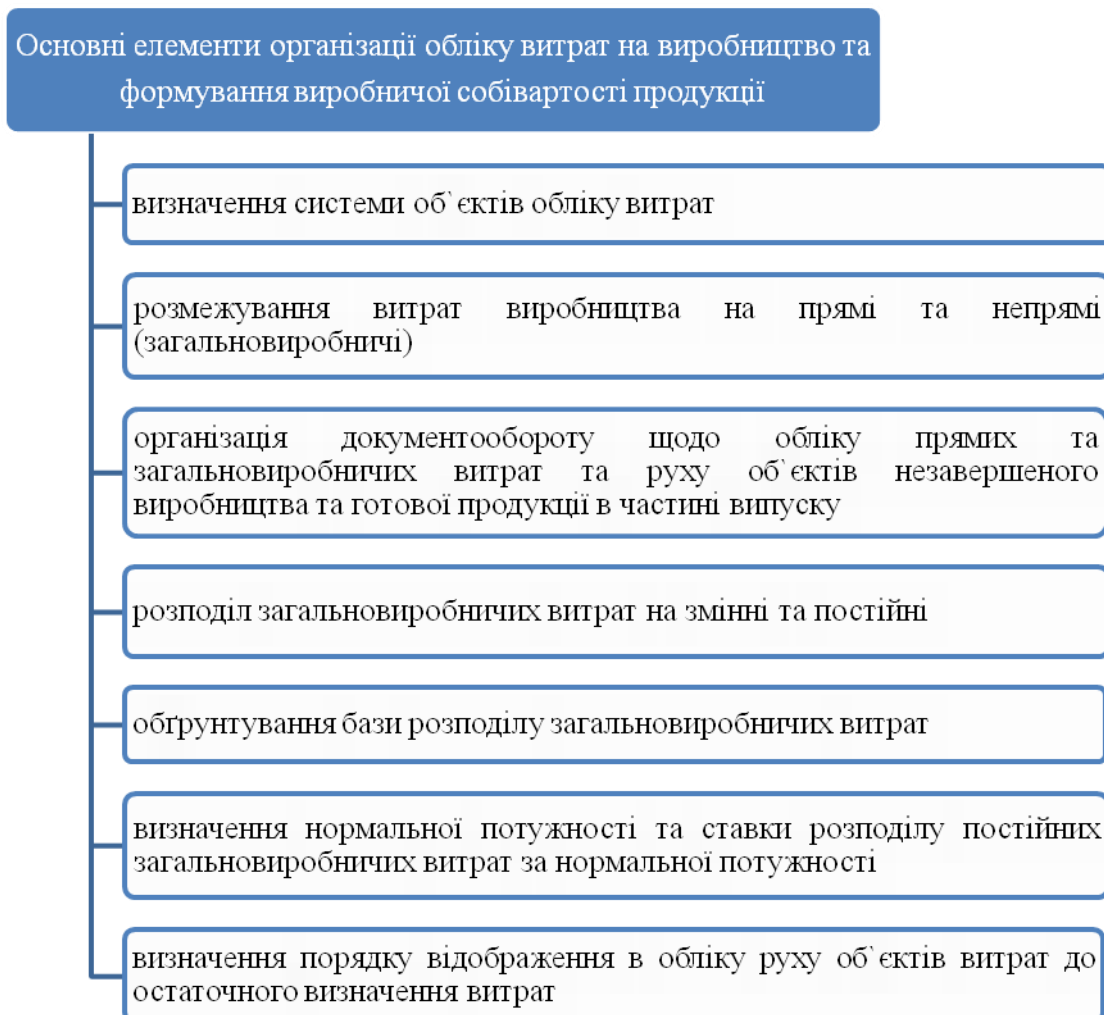


Рисунок 1.8 – Елементи організації обліку витрат на виробництво та формування виробничої собівартості продукції

Способи розподілу і методи обліку загальновиробничих витрат кожен економічний суб'єкт обирає самостійно. Для цього береться до уваги специфіка діяльності, рівень автоматизації виробництва, рівень кваліфікації працівників бухгалтерії і багато інших чинників. В управлінському обліку використовуються різні методи обліку витрат і різні способи калькулювання. В основі їх диференціації лежать особливості технологічних виробничих процесів підприємства. Калькуляція дозволяє відобразити наявну величину собівартості за окремими видами витрат, є інструментом контролю рівня собівартості, а також допомагає зробити оцінку прогресивності фактичних і

планових норм витрат виробничих ресурсів, а також ефективність їх використання. Основними методами обліку загальновиробничих витрат є метод обліку витрат за статтями калькуляції, нормативний, позамовний та попередільний методи. У нормативно-правових актах та інших джерелах, враховуючи галузеві особливості виробничої діяльності підприємства, виділяються також позамовний, попередільний і попроцесний методи [16, с. 202].

Дискусія, присвячена обговоренню способів обліку загальновиробничих витрат, не припиняється й донині. Все частіше в практиці бухгалтерського та управлінського обліку використовуються комбінації декількох методів. Фінансовий результат діяльності підприємства буде різним в залежності від того, який підхід до розподілу загальновиробничих витрат обере компанія [18, с. 72].

Таким чином, особливості застосування тих чи інших методів обліку і розподілу загальновиробничих витрат потребують підвищеної уваги з боку підприємства, оскільки вони впливають безпосередньо на його фінансові результати та є невід'ємним елементом системи управління витратами.

Рахунок 24 «Брак у виробництві» – активний. У дебеті відображається собівартість браку, виявленого у виробництві, яка не підлягає виправленню, а також витрати на виправлення браку, в кредиті – суми оприбуткованих відходів від браку, суми, які відшкодовують винні в браку продукції, а також списання сум остаточних збитків від браку на собівартість продукції – в дебет рахунку 23 «Виробництво».

Отже, класифікація витрат, які формують собівартість продукції, є найважливішим багатofакторним компонентом, що визначає величину прибутку фірми. При класифікації видатків варто враховувати різні категорії витрат.

Соціально орієнтовані ринкові відносини господарювання створили об'єктивні умови для управління процесами формування складу витрат господарюючих суб'єктів і процесами достовірного і прозорого визначення

ресурсів, інвестованих в підприємницьку діяльність. Тим самим забезпечується своєчасна оцінка величини та ефективності використання капіталу, авансованого в господарський оборот.

РОЗДІЛ 2

ОБЛІК В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

ПП «САТУРН-АКВІТА»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Приватне підприємство «Сатурн-Аквіта» було засновано в 2007 році. Засновниками даного підприємства є фізичні особи – громадяни України. Станом на 1 січня 2020 року розмір статутного капіталу даного підприємства дорівнював 9000,00 грн. Підприємство розташоване в Запорізькій області – місто Бердянськ, вулиця Комунарів, будинок 75 П.

Основним видом діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» є роздрібна торгівля живими квітами, букетами з квітів та декоративними рослинами, в тому числі у горщиках, насінням квітів та рослин, добривами, засобами захисту рослин, горщиками для квітів, сувенірами та іншими супутніми товарами. Торгівля здійснюється у роздрібному магазині, який розташований на території підприємства. Площа магазину становить 45 квадратних метрів, з яких 20 квадратних метрів є площею безпосередньо торгового залу, а інші площі є підсобними та адміністративними приміщеннями. Реалізація квітів, декоративних рослин, насіння квітів та рослин, добрив, засобів захисту рослин, горщиків для квітів, сувенірів та інших супутніх товарів в залежності від сезону року здійснюється населенню за готівку. В окремих випадках реалізація товарів зазначеного асортименту здійснюється також оптовим покупцям – іншим підприємствам та фізичним особам підприємцям оптом на умовах безготівкового розрахунку.

Окрім роздрібною торгівлі ПП «Сатурн-Аквіта» здійснює послуги ландшафтного дизайну та висадки для замовників дерев, кущів, квітів, декоративних рослин з метою організації зон відпочинку для замовників.

Замовниками послуг ландшафтного дизайну та послуг щодо висадки дерев, кущів, квітів, декоративних рослин є приватні домогосподарства, підприємства ресторанного господарства, готелі, бази відпочинку, підприємства, які таким чином облаштовують територію біля офісних та інших приміщень. Працівники ПП «Сатурн-Аквіта» надають також зазначеним замовникам послуги щодо догляду за деревами, кущами, декоративними рослинами, квітами, впорядковують відповідні території навесні та здійснюють підготовку рослин до зимового періоду. Для надання послуг ландшафтного дизайну використовується переважно посадковий матеріал – дерева, кущі, квіти, декоративні рослини, спеціально придбані для конкретних замовників, але в окремих випадках також залучається товар, наявний у роздрібному магазині. Оплата ландшафтних послуг здійснюється замовниками переважно безготівково, шляхом перерахування коштів на поточний рахунок підприємства.

В останні роки Приватне підприємство «Сатурн-Аквіта» також активно розвиває новий вид діяльності, логічно пов'язаний із торгівлею квітами та декоративними рослинами та відповідно послугами ландшафтного дизайну. Йдеться про самостійне вирощування квітів та декоративних рослин, а також про певне дорощування квітів до стану цвітіння. Для організації даного виду діяльності на території підприємства організовано дві теплиці, а також ділянка для вирощування квітів та декоративних рослин від відкритим небом, яка використовується на весні, влітку та частково в осені. На території підприємства побудовані дві теплиці – одна площею 80 квадратних метрів, інша – площею 124 квадратних метри. За низьких температур теплиці опалюються, а також додатково освітлюються. Окрім того для дорощування квітів та декоративних рослин використовується відкрита ділянка на території підприємства площею 320 квадратних метрів. Квіти та декоративні рослини, вирощені на підприємстві, частково реалізуються оптом, частково у роздріб у магазині, а також використовуються як матеріал в ході надання ландшафтних послуг.

Основними принципами роботи Приватного підприємства «Сатурн-Аквіта» є реалізація покупцям високоякісного товару – квітів, декоративних рослин, насіння та посадкового матеріалу квітів та інших супутніх товарів, а також надання широкого профілю ландшафтних послуг високої якості за помірними цінами із подальшим обслуговування та доглядом за висадженими рослинами. Основним ресурсом підприємства є його працівники – здатні запропонувати високоякісний товар, забезпечити догляд за рослинами та виростити якісні квіти та декоративні рослини та надати якісні послуги ландшафтного дизайну в короткі терміни за помірну плату.

Діяльність ПП «Сатурн-Аквіта» є різноманітною, що і вимагають сучасні умови господарювання від малих підприємств, адже в іншому випадку підприємство не буде здатне забезпечувати працівників роботою, а також прибуткову діяльність та конкурентоспроможність в цілому .

Організаційна структура підприємства наведена на рис. 2.1. та складається з адміністрації, ділянки роздрібної торгівлі, ділянки вирощування квітів та декоративних рослин і ділянки ландшафтних послуг.



Рисунок 2.1 – Організаційна схема ПП «Сатурн-Аквіта»

Постійний штат підприємства складається з керівника, який самостійно розробляє креативні ландшафтні дизайнерські проекти та керує їх практичною реалізацією на ділянках замовників, з бухгалтера, який здійснює облік та частково організаційну роботу, з чотирьох продавців-консультантів – торгових працівників, що забезпечують торгівлю у роздрібному магазині, а також з трьох майстрів-озеленювачів, які доглядають за квітами та декоративними рослинами в теплицях та на відкритій ділянці для квітів. За наявності замовлень з ландшафтного дизайну, замовлень на висадку дерев, кущів, квітів, декоративних рослин та догляд за рослинами на ділянках замовників до відповідних робіт залучаються майстри-озеленювачі, а також додаткові особи на підставі разових цивільно-правових договорів на виконання робіт з озеленення.

Середньооблікова чисельність штатних найманих працівників ПП «Сатурн-Аквіта» склала у 2019 році дев'ять осіб. Практично усі працівники підприємства залучені до того чи іншого виду продуктивної діяльності, у чистому вигляді адміністративним працівником є лише бухгалтер підприємства. В цілому на підприємстві працює дружний злагоджений колектив, плинність кадрів практично відсутня. У 2018 році лише один працівник – продавець-консультант – звільнився у зв'язку із виходом на пенсію. У 2019 році випадків звільнення працівників взагалі не було.

Оплата праці організована на підприємстві погодинно відповідно до штатного розкладу, затвердженого наказом керівника підприємства. Відповідно до норм даного внутрішнього документа заробітна плата керівника та бухгалтера здійснюється за місячними окладами, а оплата праці продавців-консультантів та майстрів-озеленювачів за годинними тарифними ставками. Оплата праці осіб, що залучені за разовими договорами цивільно-правового характеру, визначається індивідуально при укладанні договорів в залежності від обсягів та складності робіт.

Підприємство постійно нарощує обсяги реалізації, впевнитися в цьому

можна, звернувшись до даних таблиці 2.1., де проаналізована динаміка обсягів діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» в розрізі окремих видів діяльності в 2019 році в порівнянні з 2018 роком.

Таблиця 2.1 – Динаміка обсягів діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» в розрізі окремих напрямків діяльності в 2019 році в порівнянні з 2018 роком

Показник	2018 рік		2019 рік		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолют-не, тис. грн.	віднос-не, %	структур-не, %
1. Обсяг реалізації квітів, букетів, декоративних рослин, насіння, посадкового матеріалу, добрив, засобів захисту рослин та інших покупних товарів	1457,4	37,9	1604,8	35,8	147,4	10,1	- 2,1
2. Обсяг реалізації вирощених квітів та декоративних рослин	1251,4	32,5	1559,9	34,8	308,5	24,7	+ 2,3
3. Обсяг виконаних робіт щодо ландшафтного дизайну та догляду за рослинами замовників	1136,9	29,6	1316,7	29,4	179,8	15,8	- 0,2
Загальний обсяг реалізації	3845,7	100,0	4481,4	100,0	635,7	16,5	0,0

Аналіз динаміки обсягів реалізації за основними напрямками господарської діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» свідчить про те, що підприємство активно розвивається, адже обсяг реалізації в 2019 році в порівнянні з минулим 2018 роком збільшився на 635,7 тис. грн. або на 16,5 % і становив 4481,4 тис. грн.

Варто також звернути увагу на те, що за всіма структурними складовими реалізації підприємства наявна позитивна динаміка. Максимальні темпи зростання в 2019 році в порівнянні з 2018 роком мали місце за обсягами реалізації квітів та декоративних рослин, які були

вирощені підприємством самостійно (або утримувалися підприємством до стану цвітіння), – обсяг такої реалізації збільшився у 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 308,5 тис. грн. або на 24,7 %. Обсяг виконаних робіт щодо ландшафтного дизайну, висадки дерев, кущів, квітів та декоративних рослин та догляду за рослинами замовників збільшився у 2019 році в порівнянні з минулим 2018 роком на 179,8 тис. грн. або на 15,8 %. Мінімальні темпи зростання наявні за реалізацією покупних квітів, букетів, декоративних рослин, насіння, посадкового матеріалу, добрив, засобів захисту рослин та інших покупних товарів, адже така реалізація збільшилась на 147,4 тис. грн. або на 10,1 %.

Істотні зрушення в структурі обсягів реалізації ПП «Сатурн-Аквіта» за окремими напрямками діяльності відсутні, хоча можна відзначити незначне скорочення питомої ваги обсягу реалізації покупних квітів, букетів, декоративних рослин, насіння, посадкового матеріалу, добрив, засобів захисту рослин та інших покупних товарів і відповідне збільшення питомої ваги обсягу реалізації самостійно вирощених квітів та декоративних рослин. Таким чином варто відзначити, що новий вид діяльності для підприємства – самостійне вирощування (а також дорощування) квітів та декоративних рослин розвивається активніше, ніж діяльність підприємства в цілому. Питома вага даного нового для ПП «Сатурн-Аквіта» виду діяльності збільшилась у 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 2,3 %.

Окремо варто відзначити позитивну динаміку продуктивності праці, адже на тлі збільшення обсягів діяльності підприємства у 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 16,5 % чисельність працюючих за той же період не змінилась – кількість штатних працівників залишилась на рівні дев'яти осіб.

Основні економічні показники діяльності ПП «Сатурн-Аквіта», в тому числі розмір чистого прибутку та показники рентабельності, представлені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2 – Основні економічні показники діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» в 2019 році в порівнянні з 2018 роком

Показник	2018 рік	2019 рік	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Обсяг реалізація продукції, товарів та робіт без врахування ПДВ, тис. грн.	3845,7	4481,4	635,7	16,5
2. Чистий прибуток, тис. грн.	201,4	217,1	15,7	7,8
3. Середньорічна кількість працюючих, осіб	9	9	0	-
4. Обсяг реалізації в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	427,3	497,9	70,6	16,5
5. Прибуток в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	22,4	24,1	1,7	7,8
6. Рентабельність продажів, %	5,2	4,8	- 0,4	x
7. Рентабельність власного капіталу, %	7,1	7,4	0,3	x

Розраховані показники свідчать про позитивну динаміку розвитку ПП «Сатурн-Аквіта», адже чистий прибуток підприємства збільшився у 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 15,7 тис. грн. або на 7,8 % і становив 217,1 тис. грн. Позитивну динаміку також мають показники обсягу реалізації в розрахунку на одного працюючого і прибутку в розрахунку на одного працюючого. Рентабельність власного капіталу збільшилась в 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 0,3 % з 7,1 % до 7,4 %.

В той же час варто звернути особливу увагу на наявне скорочення рівня рентабельності продажів, адже у 2019 році в порівнянні з 2018 роком рентабельність продажів зменшилась на 0,4 % з 5,2 % до 4,8 %. Виявлена динаміка рентабельності продажів пов'язана певним чином з тим, що обсяги реалізації зростаються швидше, ніж обсяги чистого прибутку, адже прибуток збільшився у 2019 році порівнянні з минулим роком на 7,8 %, в той час як обсяги реалізації збільшилися на 16,5 %. Така динаміка свідчить про певне відносне зростання рівня витрат ПП «Сатурн-Аквіта», що має бути предметом ретельного аналізу на наступних етапах дослідження.

Для здійснення безготівкових розрахунків ПП «Сатурн-Аквіта» використовує поточні рахунки в ПАТ «ПриватБанк» і у АКІБ «УкрСибБанк». Оптові покупці розраховуються із підприємством безготівково. У

роздрібному магазині для реєстрації готівкових розрахунків із покупцями наявний реєстратор розрахункових операцій (касовий апарат), відповідним чином опломбований і поставлений на облік у органах Державної податкової служби. Для забезпечення розрахунків із покупцями за допомогою платіжних карток у роздрібному магазині наявний також платіжний термінал. За послуги щодо ландшафтного дизайну, висадки дерев, кущів, квітів та декоративних рослин та догляду за рослинами замовників переважна більшість замовників розраховується безготівково, але за бажанням такі замовники можуть також розрахуватися готівкою в роздрібному магазині або через платіжний термінал в роздрібному магазині.

Відповідно до норм статті 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ПП «Сатурн-Аквіта» визнається мікропідприємством, адже середня вартість активів не перевищує суми, еквівалентної 350 тис. євро, чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує суми, еквівалентної 700 тис. євро, а середня кількість працюючих не перевищує 10 осіб. Відповідно як юридична особа, що належить до мікропідприємств, ПП «Сатурн-Аквіта» формує свою фінансову звітність у формі Фінансової звітності мікропідприємства, передбаченої нормами Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність». Фінансова звітність мікропідприємства формується для задоволення потреб користувачів в інформації щодо фінансового стану та результатів діяльності підприємства. В ПП «Сатурн-Аквіта» фінансова звітність формується для керівника та власників, а також у встановлені терміни подається до органів Державної служби статистики. До органів Державної податкової служби підприємство фінансову звітність не подає, адже не є платником податку на прибуток і не подає Податкову декларацію з податку на прибуток.

Як платник податків Приватне підприємство «Сатурн-Аквіта» знаходиться на спрощеній системі оподаткування, обліку та звітності відповідно до норм глави 1 Розділу XIV «Спеціальні податкові режими»

Податкового Кодексу України. Підприємство є платником єдиного податку III групи за ставкою 5 %. Як платник єдиного податку ПП «Сатурн-Аквіта» звільняється від сплати податку на прибуток підприємств, а також від сплати податку на майно в частині земельного податку, адже земельна ділянка підприємства застосовується у господарській діяльності підприємства. Також підприємство як платник єдиного податку за ставкою 5 % звільняється від сплати податку на додану вартість та відповідно не є платником податку на додану вартість. Варто відзначити, що звільнення від податку на додану вартість для ПП «Сатурн-Аквіта» пов'язане виключно із статусом платника єдиного податку за ставкою 5 %, адже за умови відмови від спрощеної системи оподаткування та переходу на загальну систему оподаткування, маючи обсяги продажу за останні дванадцять місяців більше як 1 млн. грн., підприємство буде підлягати обов'язковій реєстрації у якості платника податку на додану вартість.

Зобов'язання ПП «Сатурн-Аквіта» щодо єдиного податку визначаються щокварталу в розмірі 5 % від доходу платника єдиного податку, який розраховується касовим методом. До доходу платника єдиного податку включається виручка, тобто кошти, які надходять на поточні рахунки або до каси підприємства від покупців та замовників від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг. Податкова декларація платника єдиного податку – юридичної особи подається до органів Державної податкової служби щокварталу протягом 40 календарних днів після закінчення податкового (звітного) кварталу, а узгоджена сума податкового зобов'язання щодо єдиного податку сплачується до бюджету протягом 50 календарних днів після закінчення податкового (звітного) кварталу.

Окрім єдиного податку за ставкою 5 % ПП «Сатурн-Аквіта» є також платником податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки за приміщення роздрібного магазину, а також здійснює як роботодавець сплату єдиного соціального внеску виходячи з витрат на оплату праці найманих працівників, а також утримує із заробітної плати найманих працівників та

здійснює перерахування до бюджету податку на доходи фізичних осіб та військового збору.

Найвищим органом управління ПП «Сатурн-Аквіта» згідно із нормами чинного законодавства і статутних документів підприємства є загальні збори власників. Даний орган здійснює стратегічне управління підприємством, а також має право приймати рішення щодо використання прибутку, отриманого підприємством. Поточне управління підприємством здійснюється керівником, який є одночасно одним із власників підприємства.

Облік діяльності підприємства здійснюється штатним бухгалтером підприємства. Даний працівник підприємства самостійно здійснює бухгалтерський облік діяльності підприємства, формує фінансову та податкову звітність, а також виконує обов'язки інспектора з кадрів, тобто здійснює на підприємстві кадрове діловодство.

Облік господарської діяльності підприємства організований згідно із нормами діючого законодавства відповідно до встановлених принципів облікової політики. Основним внутрішнім документом, що встановлює складові облікової політики ПП «Сатурн-Аквіта» є Наказ керівника підприємства про облікову політику підприємства, який за потреби щорічно оновлюється. Основні елементи даного внутрішнього документа ПП «Сатурн-Аквіта» представлені на рис. 2.2.

Облік господарських операцій підприємства здійснюється на підставі відповідним чином складених первинних документів, що відповідає сучасним правилам ведення бухгалтерського обліку. Інформація первинних документів систематизується та відображається в обліку на рахунках бухгалтерського обліку із дотриманням принципу подвійного запису.

Технічно бухгалтерський облік здійснюється за допомогою комп'ютерної програми для автоматизації бухгалтерського обліку «1 С Бухгалтерія 7.7». Дана програма дозволяє складати відповідні первинні документи та автоматично на підставі введеної з первинних документів інформації формувати реєстри аналітичного та синтетичного обліку, в тому

числі зведений реєстр синтетичного обліку – Головну Книгу, на підставі якої бухгалтер підприємства складає Фінансову звітність мікропідприємства.

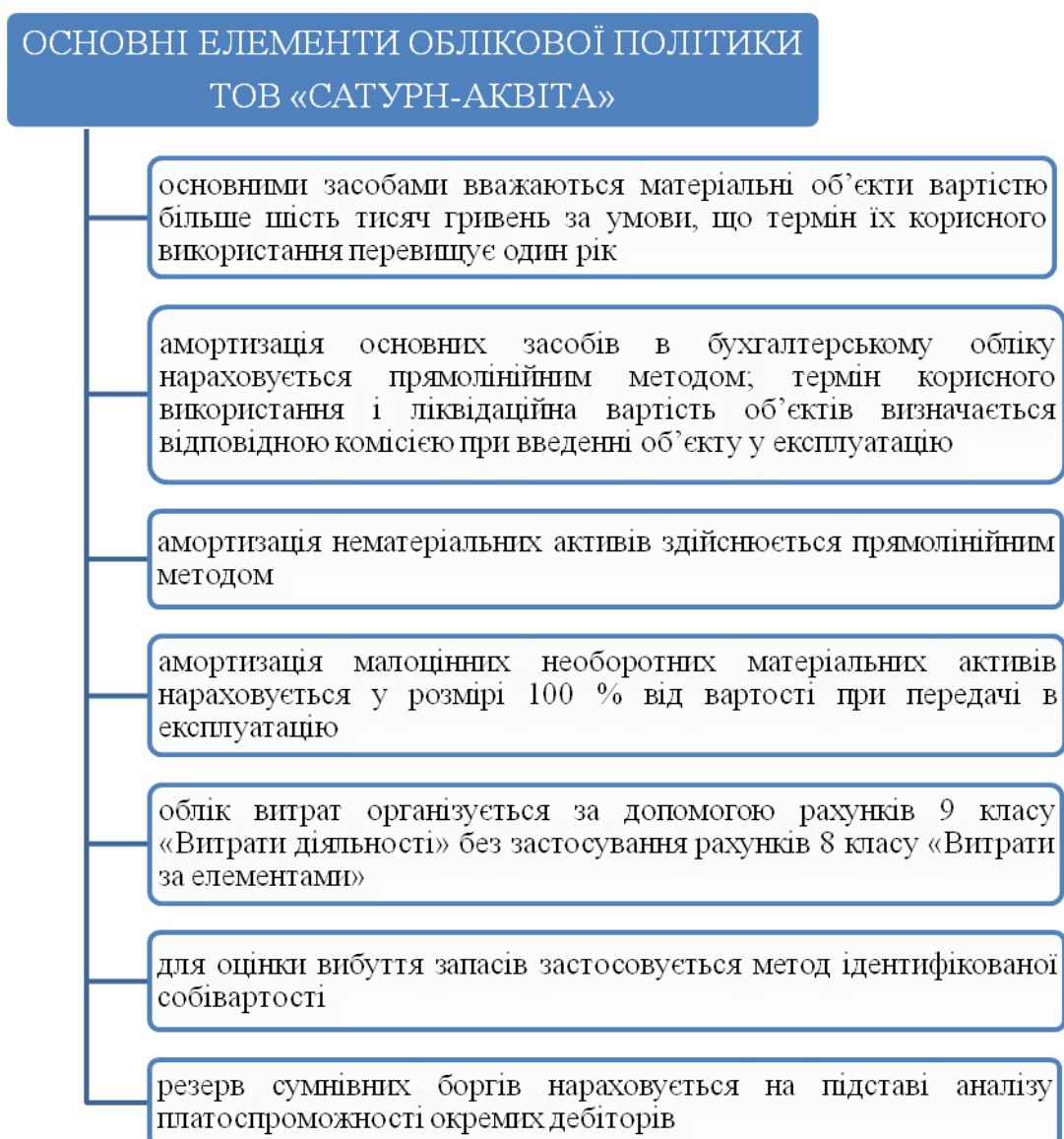


Рисунок 2.2 – Основні елементи облікової політики ПП «Сатурн-Аквіта»

Податкова звітність формується та подається електронними каналами зв'язку за допомогою спеціальної програми «М.Е.doc» із використанням електронних цифрових підписів.

Відповідальність за своєчасне формування та подання фінансової та податкової звітності несе бухгалтер ПП «Сатурн-Аквіта».

2.2 Характеристика наявної системи обліку витрат діяльності

Система бухгалтерського обліку витрат діяльності являє собою якісну основу формування підсумкових фінансових результатів роботи підприємства, є відправною точкою, з якої вибудовується стратегія і тактика управління підприємством. Від того, наскільки правильно спланована робота з обліку витрат, залежить ефективність прийнятих управлінських рішень, якість планування на перспективу і його ефективність.

Організація обліку витрат здійснюється вітчизняними підприємствами відповідно до вимог діючого законодавства. Так, Законом України від 16.07.1999. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у якості основного організаційного принципу обліку витрат передбачений принцип нарахування, відповідно до якого «доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [15]. Практична реалізація даного принципу нарахування передбачена нормами Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Для підприємств, що здійснюють виробництво продукції, а також для підприємств, що виконують різноманітні роботи та послуги, у тому числі послуги ландшафтного дизайну, важливою складовою витрат є витрати виробництва. Облік таких витрат і відповідне формування виробничої собівартості продукції або робіт (послуг) є для такого підприємства однією із найважливіших організаційних облікових задач.

Синтетичний облік витрат – це облік узагальненої інформації про витрати підприємства в процесі виробництва продукції (виконання робіт, надання послуг). Облік витрат на синтетичних рахунках ведеться виключно у грошовому вимірі. Синтетичний облік витрат на підприємстві ведеться з метою визначення фактичної собівартості продукції. Синтетичний облік витрат на виробництво має здійснюватися на рахунку 23 «Виробництво».

Аналітичний облік на рахунку 23 «Виробництво» має здійснюватися в обов'язковому порядку у розрізі окремих об'єктів витрат.

Окремі напрямки діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» достатньо специфічні. Розглянемо як організований облік витрат цих основних напрямків діяльності.

Так, одним з напрямків діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» є самостійне вирощування квітів та декоративних рослин, а також дорощування квітів до стану цвітіння, що здійснюється в теплицях та на відкритій ділянці. Такі квіти та декоративні рослини в подальшому переважно реалізуються покупцям, а також використовуються для надання послуг щодо ландшафтного дизайну. Фактично йдеться про процес виробництва, відповідно витрати даного напрямку діяльності мають бути систематизовані в обліку як витрати процесу виробництва. Важливим елементом обліку на даному етапі має бути визначення виробничої собівартості вирощених квітів та декоративних рослин. В той же час наявна система обліку в ПП «Сатурн-Аквіта» дозволяє лише систематизувати прямі матеріальні витрати на виробництво.

Придбання насіння, розсади, квітів та рослин для подальшого дорощування, а також ґрунтів, добрив, засобів захисту рослин та горщиків, необхідних для вирощування рослин, здійснюється переважно у постійних постачальників на підставі договорів поставки або купівлі-продажу. Оприбутковуються такі матеріальні цінності до спеціальної кладової під відповідальність старшого майстра-озеленювача, який є матеріально-відповідальною особою. Безпосереднє оприбуткування здійснюється на підставі накладних постачальників. За необхідності бухгалтер ПП «Сатурн-Аквіта» оформлює старшому майстру-озеленювачу довіреність, яка підтверджує його право на отримання матеріальних цінностей від імені підприємства. Довіреність оформлюється в одному екземплярі, реєструється в журналі обліку довіреностей та передається під підпис працівнику підприємства, який при отриманні зазначених матеріалів передає її

представнику постачальника.

Оприбутковані для ділянки вирощування квітів та декоративних рослин насіння, розсада, квіти та рослини для подальшого дорощування, а також ґрунт, добрива, засоби захисту рослин та горщики, необхідні для вирощування рослин, визнаються матеріалами та у синтетичному обліку відображаються на синтетичному субрахунку 201 «Сировина та матеріали» рахунку 20 «Виробничі запаси».

Оприбуткування отриманих від постачальників матеріалів відображається в обліку бухгалтерською проводкою:

Дт 201 «Сировина та матеріали»

Кт 631 «Розрахунки із вітчизняними постачальниками».

Варто відзначити, що така бухгалтерська проводка складається на всю вартість придбання матеріалів, навіть якщо у вартість придбаних матеріалів включений податок на додану вартість, адже ПП «Сатурн-Аквіта» не є платником податку на додану вартість та відповідно не має права на врахування податкового кредиту. Таким чином до первісної вартості придбаних матеріалів потрапляє уся сума із врахуванням податку на додану вартість, якщо постачальник є платником податку на додану вартість.

Далі за потреби такі матеріальні цінності відпускаються у виробництво на підставі актів на використання матеріалів. За такими актами відображається використання матеріалів та формуються матеріальні витрати на виробництво. Такі матеріальні витрати на виробництво систематизуються за дебетом рахунку 23 «Виробництво». На даному синтетичному рахунку в ПП «Сатурн-Аквіта» організований аналітичний облік за окремими об'єктами витрат. Об'єктом витрат визнається партія декоративних рослин або квітів, яка вирощується або здійснюється дорощування до стану цвітінні. Кожній такій партії надається спеціальний кодовий номер, який зазначається у актах на списання матеріалів. На наступному етапі коли визнається, що відповідна партія квітів або декоративних рослин готова до реалізації, фактично в обліку відображається випуск готової продукції, яку

оприбутковуюють за дебетом рахунку 26 «Готова продукція». Первинним документом для такого випуску є накладна на випуск готової продукції.

Синтетичний облік матеріальних витрат на вирощування квітів та декоративних рослин та відповідний випуск готової продукції в ПП «Сатурн-Аквіта» представлений в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Синтетичний облік матеріальних витрат на вирощування квітів та декоративних рослин та випуск готової продукції в ПП «Сатурн-Аквіта»

Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума
	Дт	Кт	
1. Передані з кладової придбані цибулини для вирощування квітів на продаж	23	201	35400,50
2. Передані з кладової горщики для квітів для вирощування квітів на продаж	23	201	4250,40
3. Передані з кладової ґрунт та добрива для вирощування квітів на продаж	23	201	815,75
4. Оприбутковані вирощені квіти, готові для продажу	26	23	40466,65

Основна проблема в наявній схемі обліку витрат на вирощування декоративних рослин та квітів в ПП «Сатурн-Аквіта» полягає, на нашу думку, в тому, що виробнича собівартість, визначена в обліку, не є адекватною, адже складається лише з прямих матеріальних витрат. Всі інші витрати, які за своєю суттю належать на витрат на вирощування квітів, фактично до виробничої собівартості не потрапляють. Йдеться насамперед про витрати на оплату праці майстрів-озеленювачів, про витрати на утримання теплиць, у тому числі знос приміщень, а також полив та опалення та додаткове освітлення в холодний період року, про витрати на інвентар та деякі інші додаткові витрати. Всі такі витрати, що буде розглянуто нижче, відображаються в обліку ПП «Сатурн-Аквіта» як витрати на збут.

Таким чином, наявна система обліку витрат на вирощування квітів в ПП «Сатурн-Аквіта» фактично не дозволяє визначити собівартість окремих видів вирощеної продукції, а також в цілому визначити витрати і в

подальшому фінансовий результат даного напрямку діяльності. Саме тому варто реформувати облік за даною ділянкою обліку, що дозволить якісно визначати собівартість окремих видів вирощених квітів та декоративних рослин, а також оцінити фінансовий результат даного напрямку діяльності.

Іншим напрямком діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» є надання ландшафтних послуг, послуг з висадки дерев, кущів, декоративних рослин та квітів та догляду за рослинами на територіях замовників.

Виконання ландшафтних послуг для замовників здійснюється на підставі догорів про надання послуг. З окремими постійними замовниками підприємство укладає договори про надання послуг на певний період. У таких договорах передбачені загальні умови виконання робіт та порядок їх оплати. Зазвичай виконання послуг для постійних замовників здійснюється на умовах часткової попередньої оплати. В інших випадках договори на надання послуг укладаються на виконання окремого замовлення. Такі договори передбачають повну попередню оплату. Попередня оплата здійснюється замовником на підставі рахунку. Вартість послуг щодо ландшафтного дизайну, послуг з висадки дерев, кущів, декоративних рослин та квітів та догляду за рослинами на територіях замовників визначається індивідуально керівником підприємства.

Факт реалізації наданих ландшафтних та супутніх послуг відображається в обліку на підставі акта наданих послуг. Представник сторони замовника, підписуючи такий акт, приймає результати наданих послуг. За фактом підписання акта наданих послуг в обліку відповідно до принципу нарахування визнається дохід від реалізації послуг. Акти наданих послуг складаються в ПП «Сатурн-Аквіта» за допомогою облікової комп'ютерної програми, роздруковуються в двох екземплярах. Перший екземпляр передається представнику замовника, другий екземпляр із підписом такого представника залишається в ПП «Сатурн-Аквіта» на підтвердження наданих послуг.

Одночасно із визнанням доходом від реалізації ландшафтних послуг за

принципом нарахування та відповідності доходів та витрат в обліку мають бути визначені витрати на надані послуги, але в обліковій практиці ПП «Сатурн-Аквіта» така систематизація не здійснюється. Фактично до витрат на виконання ландшафтних послуг належать витрати на відповідні матеріали – дерева, кущі, декоративні рослини, квіти, насіння, добрива, засоби захисту рослин, а також оплата праці майстрів-озеленювачів і додаткових осіб, яких залучають до окремих робіт на підставі окремих разових договорів цивільно-правового характеру. Але в практиці обліку ПП «Сатурн-Аквіта» такі витрати практично не систематизуються, що фактично не дозволяє визначити витрати на виконання окремих замовлень, а також витрати та відповідно фінансові результати напрямку діяльності.

В таблиці 2.4. систематизовані операції щодо обліку доходів від надання ландшафтних послуг та витрат, які за суттю належать до відповідних замовлень, хоча і не систематизовані в обліку підприємства належним чином.

Таблиця 2.4 – Синтетичний облік доходів ПП «Сатурн-Аквіта» від надання ландшафтних послуг та витрат, що за суттю належать до таких послуг

Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума
	Дт	Кт	
1. На поточний рахунок отримана попередня оплата за ландшафтне облаштування території, висадку дерев, декоративних рослин і квітів	311	361	45800,00
2. Підписаний із замовником акт наданих послуг щодо ландшафтного облаштування території	361	703	45800,00
3. Списана собівартість витратних матеріалів для здійснення послуг щодо ландшафтного облаштування території	902	281	28970,50
4. Нарахована заробітна плата майстрам-озеленювачам пропорційно годинам роботи за даним замовленням	93	661	1500,00
5. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату майстрів-озеленювачів за даним замовленням	93	651	330,00
6. Нараховані винагороди за договорами цивільно-правового характеру за виконання робіт за даним замовленням	93	685	3000,00
7. Нарахований єдиний соціальний внесок на винагороди за цивільно-правовими договорами за даним замовленням	93	651	660,00

Витратні матеріали, придбані для надання послуг ландшафтного

дизайну та послуг щодо висадки рослин, відображаються в обліку як придбані товари на синтетичному субрахунку 281 «Товари на складі». За фактом підписання замовником акту наданих послуг такі товари відповідно до внутрішньої накладної вважаються реалізованими, а їх собівартість перетворюється на собівартість реалізованих товарів, що в обліку відображається на субрахунку 902 «Собівартість реалізованих товарів». Витрати на оплату праці майстрів-озеленювачів відображаються в обліку ПП «Сатурн-Аквіта» як витрати на збут. Аналогічно витрати на винагороди за договорами цивільно-правового характеру за виконання разових робіт щодо озеленення відображаються в обліку ПП «Сатурн-Аквіта» як витрати на збут.

Окремо варто звернути увагу на той факт, що виплата винагород за цивільно-правовими договорами здійснюється фізичним особам без статусу підприємця, відповідно ПП «Сатурн-Аквіта» визнається джерелом виплати доходу і на нараховану винагороду за рахунок підприємства нараховується єдиний соціальний внесок за ставкою 22,0 %. Сума нарахованого єдиного соціального внеску також є витратами підприємства – у розглянутій обліковій практиці ПП «Сатурн-Аквіта» такі витрати відображаються у складі витрат на збут. З винагород за цивільно-правовими договорами також утримується податок на доходи фізичних осіб за ставкою 18,0 % і військовий збір за ставкою 1,5 %, але утримання здійснюються за рахунок фізичної особи, що виконує роботу, а тому до витрат ПП «Сатурн-Аквіта» не потрапляють.

Підсумовуючи варто зазначити, що облік витрат на надання ландшафтних послуг також потребує впорядкування та систематизації витрати за кожним окремим замовленням, що дозволить оцінювати ефективність окремих замовлень, а також витрати та фінансовий результат даного напрямку діяльності в цілому.

Розглянемо також коротко організацію обліку та відповідний облік витрат діяльності ділянки роздрібною торгівлі – магазину ПП «Сатурн-Аквіта», де здійснюється торгівля квітами, букетами з квітів, декоративними

рослинами, посадковим матеріалом, насінням, добривами, засобами захисту рослин, горщиками для квітів, сувенірними та іншими супутніми товарами.

Оприбуткування товарів до роздрібного магазину підприємства здійснюється безпосередньо від постачальників на підставі накладних постачальників. За необхідності бухгалтер ПП «Сатурн-Аквіта» оформлює продавцю-консультанту довіреність, яка підтверджує його право на отримання товарів від імені підприємства. Довіреність оформлюється в одному екземплярі, реєструється в журналі обліку довіреностей та передається під підпис продавцю-консультанту, який при отриманні зазначених товарів передає її представнику постачальника. Продавці-консультанти несуть повну бригадну матеріальну відповідальність за збереження товарів, що знаходяться у роздрібному магазині.

Облік придбаних товарів, які знаходяться у торгівлі, здійснюється за цінами придбання на субрахунку 282 «Товари в торгівлі» синтетичного рахунку 28 «Товари». ПП «Сатурн-Аквіта» не є платником податку на додану вартість і не має права на податковий кредит, відповідно первісна вартість придбаних товарів включає і податок на додану вартість, якщо товар отриманий від постачальника – платника ПДВ.

Аналітичний облік товарів здійснюється за кожною окремою партією придбаних товарів. Вартість продажу товарів визначається керівником підприємства, який самостійно займається ціноутворенням.

Реалізація товарів у роздріб здійснюється в магазині за готівку, а також на умовах розрахунку платіжними картками, для чого в магазині є платіжний термінал. Кошти, отримані від покупців готівкою реєструються реєстратором розрахункових операцій – фіскальним касовим апаратом. Щоденно кошти з касового апарату інкасуються і на підставі прибуткових касових ордерів здаються до каси ПП «Сатурн-Аквіта».

Синтетичний облік товарних операцій ПП «Сатурн-Аквіта» представлений в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Синтетичний облік торгових операцій ПП «Сатурн-Аквіта»

Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума
	Дт	Кт	
1. Оприбутковані у торгівлю товари, отримані від постачальників за цінами придбання	282	631	95450,00
2. З поточного рахунку підприємства перераховано постачальникам за отримані товари	631	311	95450,00
3. Квіти та декоративні рослини, самостійно вирощені підприємством, передані до магазину та переведені до категорії товарів	282	26	31540,00
4. Оприбуткований готівковий торговий виторг, отриманий від реалізації товарів у роздріб	301	702	125460,20
5. На поточний рахунок зараховані кошти, отримані за реалізовані в магазині товари за розрахунком через платіжний термінал	311	702	21460,90
6. Списана собівартість реалізованих у роздріб товарів, визначена методом ідентифікованої собівартості	902	282	91520,50
7. Дохід від реалізації товарів списується на рахунок фінансових результатів	702	79	146921,10
8. Собівартість реалізованих товарів списується на рахунок фінансових результатів	79	902	91520,50

Витрати торгової діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» систематизуються в обліку на синтетичному рахунку 93 «Витрати на збут», але варто відзначити, що такі витрати відображені на даному рахунку разом за підприємством, відповідно в обліку відсутня інформація окремо щодо витрат торгового підрозділу підприємства, що в подальшому не дає можливості оцінити ефективність торгової діяльності ПП «Сатурн-Аквіта».

Як же зазначалось вище, переважна більшість витрат діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» систематизується в обліку як витрати на збут, для чого використовується синтетичний рахунок 93 «Витрати на збут». Окрім витрат на збут на підприємстві також систематизуються матеріальні витрати на вирощування декоративних рослин та квітів, які формують виробничу собівартість вирощеної продукції, а також окремо систематизуються адміністративні витрати.

Розглянемо наявну схему обліку витрат на збут, яка безперечно в

подальшому потребує реформування.

Так, до витрат на збут в ПП «Сатурн-Аквіта» за наявної схеми обліку відносять:

- витрати на оплату праці продавців-консультантів та майстрів-озеленювачів;
- витрати за цивільно-правовими договорами, що передбачають залучення фізичних осіб до виконання ландшафтних послуг;
- витрати на амортизацію приміщення роздрібного магазину і торгового обладнання магазину;
- витрати на амортизацію теплиць;
- витрати на інвентар, що використовується майстрами-озеленювачами;
- витрати на допоміжні матеріали, що використовуються у торговій діяльності – касова стрічка, пакувальні матеріали, миючі засоби тощо;
- витрати на допоміжні матеріали, що використовуються у вирощуванні квітів та декоративних рослин, та не обліковуються за окремими партіями як об'єктами обліку витрат;
- витрати на оплату електроенергії;
- витрати на оплату водопостачання;
- витрати за податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за приміщення роздрібного магазину.

Облік витрат на збут здійснюється в ПП «Сатурн-Аквіта» або на підставі відповідним чином оформлених первинних документів, або на підставі відповідних розрахунків бухгалтера.

Так, на підставі розрахунків бухгалтера до витрат на збут долучають відповідні суми заробітної плати та інших виплат працівникам, а також суми єдиного соціального внеску, нараховані на заробітну плату працівників, витрати на винагороди за цивільно-правовими договорами і відповідні суми єдиного соціального внеску, витрати на амортизацію основних засобів і інших необоротних матеріальних активів, витрати за податком на нерухоме майно,

відмінне від земельної ділянки, за приміщення роздрібного магазину.

Витрати на допоміжні матеріали, що використовуються у торговій діяльності, а також витратні матеріали для вирощування квітів та декоративних рослин долучаються на витрат відповідно до актів на списання.

Витрати на електроенергію та водопостачання відображаються в обліку на підставі відповідних актів підрядників. Тут варто відзначити, що до вартості електроенергії і водопостачання підрядниками платниками податку на додану вартість включаються суми даного податку, але ПП «Сатурн-Аквіта» не є платником податку на додану вартість і відповідно не має права на податковий кредит. Таким чином до витрат на збут включається вся вартість спожитої електроенергії і послуг з водопостачання, тобто із врахуванням податку на додану вартість.

Загальна документальна схема обліку витрат на збут в ПП «Сатурн-Аквіта» представлена на рис. 2.3.

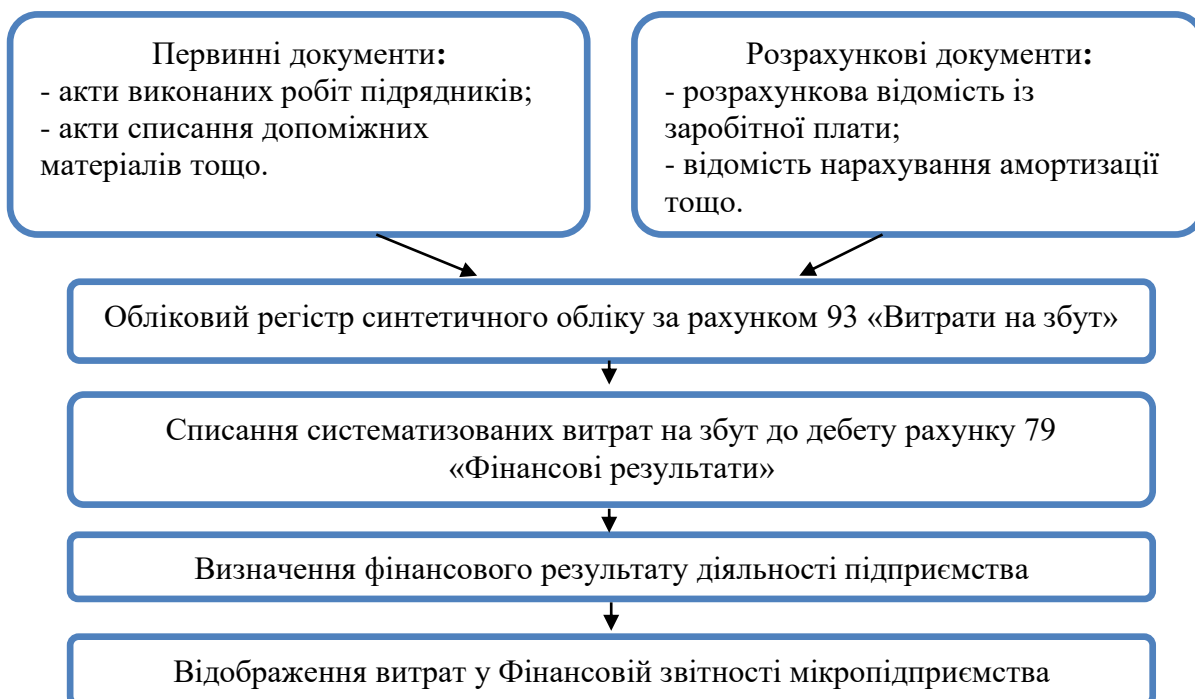


Рисунок 2.3 – Організаційна схема відображення в обліку ПП «Сатурн-Аквіта» витрат на збут

Синтетичний облік витрат, що віднесені за наявної практики до витрат

на збут, здійснюється ПП «Сатурн-Аквіта» на рахунку 93 «Витрати на збут». Відповідна кореспонденція синтетичних рахунків представлена в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Наявна практика синтетичного обліку витрат на збут ПП «Сатурн-Аквіта»

Зміст господарської операції	Бухгалтерська проводка	
	Дт	Кт
1. Нарахована заробітна плата та інші виплати за рахунок роботодавця продавцям-консультантам і майстрам-озеленювачам	93	661
2. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату та інші виплати продавцям-консультантам і майстрам-озеленювачам	93	651
3. Нараховані винагороди за цивільно-правовими договорами, що передбачають залучення фізичних осіб до виконання ландшафтних послуг	93	685
4. Нарахований єдиний соціальний внесок на винагороди за цивільно-правовими договорами	93	651
5. Нарахований знос приміщення роздрібного магазину і торгового обладнання магазину	93	131
6. Нарахований знос приміщень теплиць, що використовуються для вирощування квітів і декоративних рослин	93	131
7. Нарахований знос інвентарю, що використовується майстрами-озеленювачами	93	132
8. Списані згідно із актами матеріали, використані для утримання торгового приміщення та ведення торгівлі	93	209
9. Списані згідно із актами допоміжні матеріали, що використовуються у вирощуванні квітів та декоративних рослин, та не обліковуються за окремими партіями як об'єктами обліку витрат	93	201
10. Прийнятий до сплати рахунок та акт за спожиту електроенергію (на усю суму із врахуванням податку на додану вартість)	93	685
11. Прийнятий до сплати рахунок та акт за водопостачання (на усю суму із врахуванням податку на додану вартість)	93	685
12. Нарахований податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за приміщення роздрібного магазину	93	641.3
13. В кінці місяця врахована сума витрат на збут списується на рахунок фінансових результатів	79	93

Окрім витрат на збут, до яких за наявної в ПП «Сатурн-Аквіта» практики, зараховують фактично основні витрати окремих напрямків діяльності, в обліку даного підприємства також відображаються витрати на управління та обслуговування підприємства в цілому – адміністративні

витрати.

Облік адміністративних витрат здійснюється в ПП «Сатурн-Аквіта» на підставі первинних документів – актів на списання матеріалів або малоцінних швидкозношуваних предметів, виписок банку в частині плати за розрахунково-касове обслуговування, актів підрядників тощо або на підставі відповідних розрахунків бухгалтера.

Враховані протягом місяця адміністративні витрати ПП «Сатурн-Аквіта» систематизуються за синтетичним рахунком 92 «Адміністративні витрати», а в кінці місяця списуються до дебету рахунку 79 «Фінансові результати». Синтетичний облік таких витрат наведений в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7 – Синтетичний облік адміністративних витрат ПП «Сатурн-Аквіта»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1. Нарахована заробітна плата та інші виплати за рахунок роботодавця директору та бухгалтеру	92	661
2. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату адміністративного персоналу	92	651
3. Списані згідно акту використані в адміністративних цілях канцелярські та господарські товари	92	209
4. Передані до експлуатації МШП адміністративного призначення	92	22
5. Відповідно до виписок банку списана плата за розрахунково-касове обслуговування, у тому числі плата за еквайрінг	92	311
6. Відображені в складі витрат поточного періоду витрати, пов'язані із користування електронними цифровими підписами і комп'ютерними програмами адміністративного призначення	92	39
7. Нарахований єдиний податок до сплати за ставкою 5 %	92	641.2
8. В кінці місяця враховані адміністративні витрати списані на рахунок фінансових результатів	79	92

Окремо варто звернути увагу на те, що в обліковій практиці ПП «Сатурн-Аквіта» до складу адміністративних витрат прийнято відносити суми нарахованого до сплати за нормами податкового законодавства єдиного податку. Таке нарахування відображається в обліку за підсумками кожного

податкового (звітнього) кварталу.

Певним підсумком обліку витрат діяльності підприємства є визначення фінансового результату діяльності. Відповідно для визначення фінансового результату Планом рахунків передбачений рахунок 79 «Фінансові результати», за кредитом якого щомісяця систематизують суми врахованих за рахунками 7 класу доходів, а за дебетом – суми врахованих за рахунками 9 класу витрат.

Синтетичний облік визначення фінансового результату ПП «Сатурн-Аквіта» представлений в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8 – Синтетичний облік визначення фінансових результатів діяльності ПП «Сатурн-Аквіта»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
1. В кінці місяця дохід від реалізації вирощеної продукції списується на рахунок фінансових результатів	701	79
2. В кінці місяця дохід від реалізації товарів списується на рахунок фінансових результатів	702	79
3. В кінці місяця дохід від реалізації послуг ландшафтного дизайну списується на рахунок фінансових результатів	703	79
4. В кінці місяця собівартість (в частині прямих матеріальних витрат) вирощених квітів та декоративних рослин списується на рахунок фінансових результатів	79	901
5. В кінці місяця собівартість реалізованих товарів списується на рахунок фінансових результатів	79	902
6. В кінці місяця враховані адміністративні витрати списуються на рахунок фінансових результатів	79	92
7. В кінці місяця враховані витрати на збут списуються на рахунок фінансових результатів	79	93
8. Отриманий прибуток за підсумками кварталу перенесений на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»	79	441

Підсумовуючи, зазначимо, що досліджена система обліку витрат діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» потребує, на нашу думку, реформування, насамперед в частині обліку витрат на вирощування квітів та декоративних рослин, а також витрат на виконання ландшафтних послуг.

2.3 Проблемні питання та вдосконалення обліку витрат підприємства

Формування якісної системи обліку витрат є важливим завданням, адже відповідна інформація щодо витрат є необхідною для прийняття рішень щодо управління підприємством.

Для підприємств, які здійснюють господарську діяльність за різними напрямками, особливої актуальності набуває адекватна систематизація витрат за окремими видами діяльності та окремими об'єктами обліку витрат.

Дослідження наявної схеми обліку витрат діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» дозволяє сформулювати висновок щодо доцільності її суттєвого реформування в частині організації обліку витрат на вирощування квітів та декоративних рослин, а також в частині організації обліку витрат на здійснення ландшафтних послуг.

За підсумками проведеного дослідження пропонується змінити організацію обліку витрат за зазначеними напрямками діяльності підприємства таким чином.

Для організації обліку витрат на вирощування квітів та декоративних рослин пропонується передбачити в робочому плані рахунків ПП «Сатурн-Аквіта» субрахунок 23.1 «Вирощування квітів та декоративних рослин». Аналітичний облік здійснювати в розрізі окремих партій квітів та декоративних рослин на вирощуванні або дощухуванні до стану цвітіння. Прямими витратами варто вважати матеріальні витрати, що можуть бути на підставі відповідних актів, віднесені до кожної окремої партії, – витрати на посадковий матеріал, насіння, горщики для квітів та рослин, добрива, засоби догляду та захисту рослин.

Всі інші витрати на вирощування квітів та рослин за своєю суттю є в ПП «Сатурн-Аквіта» загальновиробничими витратами. Систематизувати такі витрати пропонується на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» із їх подальшим розподілом між окремими партіями квітів та рослин на

вирощуванні. Враховуючи, що витрати на утримання теплиць, принципово відрізняються від витрат, пов'язаних із вирощуванням рослин на відкритій ділянці, пропонується запровадження двох окремих субрахунків на синтетичному рахунку 91 «Загальновиробничі витрати»:

91.1 «Загальновиробничі витрати на вирощування рослин»,

91.2 «Загальновиробничі витрати на утримання теплиць».

За дебетом синтетичного субрахунку 91.1 «Загальновиробничі витрати на вирощування рослин» пропонується систематизувати такі витрати як:

– витрати на оплату праці майстрів-озеленювачів в частині годин, витрачених на догляд за квітами та декоративними рослинами;

– витрати на інвентар, що використовується майстрами-озеленювачами;

– витрати на допоміжні матеріали, що використовуються у вирощуванні квітів та декоративних рослин, та не обліковуються за окремими партіями як об'єктами обліку витрат;

– витрати на оплату водопостачання.

Після систематизації такі витрати пропонується розподіляти на всі партії квітів та декоративних рослин, які вирощуються як в теплицях, так й на відкритій ділянці. У якості бази розподілу пропонується використовувати розмір площ під окремими партіями квітів та декоративних рослин.

За дебетом синтетичного субрахунку 91.2 «Загальновиробничі витрати на утримання теплиць» пропонується систематизувати такі витрати як:

– витрати на амортизацію теплиць;

– витрати утримання та поточний ремонт теплиць;

– витрати на оплату електроенергії, що використовується для опалення теплиць та додаткове освітлення квітів та декоративних рослин.

Після систематизації такі витрати пропонується розподіляти лише на ті партії квітів та декоративних рослин, які вирощуються в теплицях. У якості бази розподілу пропонується використовувати розмір площ під окремими партіями квітів та декоративних рослин.

В таблиці 2.9. представлений розроблений порядок синтетичного обліку витрат на вирощування квітів та декоративних рослин, розроблений для ПП «Сатурн-Аквіта».

Таблиця 2.9 – Запропонований порядок синтетичного обліку витрат на вирощування квітів та декоративних рослин для ПП «Сатурн-Аквіта»

Зміст господарської операції	Бухгалтерська проводка	
	Дт	Кт
1. Передані з кладової для вирощування квітів або декоративних рослин посадковий матеріал, насіння, горщики для квітів та рослин, добрива, засоби догляду та захисту рослин тощо	23	201
2. Нарахована заробітна плата майстрам-озеленювачам за години, витрачені на догляд за рослинами	91.1	661
3. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату майстрів-озеленювачів	91.1	651
4. Нарахований знос інвентарю, що використовується майстрами-озеленювачами	91.1	132
5. Списані згідно із актами допоміжні матеріали, що використовуються у вирощуванні квітів та декоративних рослин, та не обліковуються за окремими партіями як об'єктами обліку витрат	91.1	201
6. Прийнятий до сплати рахунок та акт за водопостачання (на уся суму із врахуванням податку на додану вартість)	91.1	685
7. Нарахований знос приміщень теплиць, що використовуються для вирощування квітів і декоративних рослин	91.2	131
8. Списані згідно з актами витратні матеріали на утримання та поточний ремонт теплиць	91.2	209
9. Прийнятий до сплати рахунок та акт за спожиту електроенергію (на уся суму із врахуванням податку на додану вартість)	91.2	685
10. Розподілені враховані протягом місяця загальновиробничі витрати на вирощування рослин (розподіл здійснюється на всі партії рослин пропорційно розміру площ під окремими партіями)	23	91.1
11. Розподілені враховані протягом місяця загальновиробничі витрати на утримання теплиць (розподіл здійснюється лише на ті квіти та рослини, що вирощуються в теплицях, пропорційно розміру площ під окремими партіями)	23	91.2
12. Оприбутковані партії квітів або декоративних рослин, готові для продажу	26	23

Застосування в практиці обліку ПП «Сатурн-Аквіта» розробленого порядку обліку витрат на вирощування квітів та декоративних рослин

дозволить адекватно, в повному обсязі визначати виробничу собівартість вирощеної продукції, а також створити інформаційну базу для аналізу витрат та фінансових результатів даного напрямку діяльності підприємства.

Змін також потребує схема обліку витрат, пов'язаних із наданням ландшафтних послуг, адже такі витрати в обліковій практиці ПП «Сатурн-Аквіта» практично не систематизуються.

Для систематизації витрат на здійснення ландшафтних послуг пропонується передбачити в робочому плані рахунків ПП «Сатурн-Аквіта» субрахунок 23.2 «Ландшафтні послуги». Аналітичний облік здійснювати в розрізі кожного окремого замовлення, шифр якого передбачати у відповідних первинних документах щодо обліку витрат. Враховуючи, що витрати на здійснення ландшафтних послуг, можуть бути враховані як прямі витрати – всі вони в момент їх визнання можуть бути відображені за дебетом рахунку 23.2 «Ландшафтні послуги».

На наступному етапі обліку за фактом підписання замовником акта наданих послуг враховується дохід від надання ландшафтних послуг. Одночасно із врахуванням доходу від реалізації послуг всі систематизовані за даним замовленням витрати мають бути списані за кредитом рахунку 23.2 «Ландшафтні послуги» до дебету рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

В таблиці 2.10. представлений порядок синтетичного обліку доходів та витрат, пов'язаних із наданням ландшафтних послуг, розроблений для ПП «Сатурн-Аквіта».

Застосування в практиці обліку ПП «Сатурн-Аквіта» розробленого порядку обліку доходів та витрат, пов'язаних із наданням ландшафтних послуг, дозволить систематизувати витрати за кожним окремих замовленням, що в свою чергу дозволить створити інформаційну базу для аналізу рентабельності кожного окремого замовлення, а також для аналізу витрат та фінансових результатів даного напрямку діяльності підприємства.

Таблиця 2.10 – Запропонований порядок синтетичного обліку витрат, пов'язаних із наданням ландшафтних послуг, для ПП «Сатурн-Аквіта»

Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума
	Дт	Кт	
1. На поточний рахунок отримана попередня оплата за ландшафтне облаштування території, висадку дерев, декоративних рослин і квітів	311	361	45800,00
2. Списана собівартість витратних матеріалів для здійснення послуг щодо ландшафтного облаштування території	23.2	201	28970,50
3. Нарахована заробітна плата майстрам-озеленювачам пропорційно годинам роботи за даним замовленням	23.2	661	1500,00
4. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату майстрів-озеленювачів за даним замовленням	23.2	651	330,00
5. Нараховані винагороди за договорами цивільно-правового характеру за виконання робіт за даним замовленням	23.2	685	3000,00
6. Нарахований єдиний соціальний внесок на винагороди за цивільно-правовими договорами за даним замовленням	23.2	651	660,00
7. Підписаний із замовником акт наданих послуг щодо ландшафтного облаштування території	361	703	45800,00
8. Списані витрати на реалізовані послуги щодо ландшафтного облаштування території	903	23.2	34460,50

Окремо варто відзначити, що запровадження в облікову практику ПП «Сатурн-Аквіта» розроблених змін щодо обліку витрат на вирощування квітів та декоративних рослин, а також розробленого порядку обліку витрат на ландшафтні послуги, дозволить в адекватному порядку здійснювати за дебетом рахунку 93 «Витрати на збут» облік витрат на здійснення торгової діяльності підприємства, що в свою чергу дозволить створити якісну інформаційну базу для аналізу таких витрат та фінансових результатів даного напрямку діяльності підприємства.

Для підприємств, які здійснюють кілька окремих напрямків господарської діяльності, інформація щодо доходів, витрат та фінансових результатів окремих напрямків діяльності є надзвичайно важливою для внутрішніх користувачів облікової інформації підприємства. Задовольнити

відповідні вимоги користувачів можна шляхом запровадження внутрішньої звітності.

Так, вважаємо за доцільне запровадити в облікову практику ПП «Сатурн-Аквіта» у якості форми внутрішньої звітності щодо фінансових результатів щомісячний Звіт за формою, представленою в таблиці 2.11. Використання даної форми внутрішньої звітності дозволить надати внутрішнім користувачам адекватну інформацію щодо фінансових результатів підприємства в розрізі окремих видів діяльності і дозволить інформаційно обґрунтувати прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності діяльності підприємства.

Таблиця 2.11 – Порядок формування Звіту про фінансові результати ПП «Сатурн-Аквіта» у розрізі окремих видів діяльності

Показник	Порядок формування за даними бухгалтерського обліку
1.1. Дохід від реалізації покупних товарів	Дт 702 Кт 79
1.2. Собівартість реалізованих товарів	Дт 79 Кт 902
1.3. Витрати торгової діяльності	Дт 79 Кт 93
1.4. Фінансовий результат торгової діяльності	рядок 1.1 – рядок 1.2 – рядок 1.3
2.1. Дохід від реалізації вирощених квітів та декоративних рослин	Дт 701 Кт 79
2.2. Собівартість вирощених квітів та декоративних рослин	Дт 79 Кт 901
2.3. Фінансовий результат ділянки вирощування квітів та декоративних рослин	рядок 2.1 – рядок 2.2
3.1. Дохід від реалізації ландшафтних послуг	Дт 703 Кт 79
3.2. Собівартість реалізованих ландшафтних послуг	Дт 79 Кт 903
3.3. Фінансовий результат ділянки ландшафтних послуг	рядок 3.1 – рядок 3.2
4. Адміністративні витрати	Дт 79 Кт 92 (без ЄП)
5. Фінансовий результат від усіх видів діяльності до оподаткування	рядок 1.4 + рядок 2.3 + рядок 3.3 – рядок 4
6. Єдиний податок 5 %	Дт 92 Кт 641.3
7. Чистий прибуток (збиток)	рядок 5 – рядок 6

Порядок, представлений в таблиці 2.11, свідчить про те, що за умови впровадження запропонованих вище змін в облікову практику ПП «Сатурн-Аквіта» щодо організації обліку витрат формування розробленої форми

внутрішньої звітності щодо фінансових результатів не потребуватиме суттєвих витрат часу, адже формування окремих показників здійснюється на підставі вже згрупованих даних бухгалтерського обліку.

Використання даної звітної форми дозволяє також проаналізувати долю фінансових результатів від окремих видів діяльності у загальній сумі фінансових результатів діяльності підприємства. Такі розрахунки є корисними для прийняття управлінських рішень щодо інвестування коштів у розширення окремих видів діяльності підприємства.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ДІЯЛЬНОСТІ ПП «САТУРН-АКВІТА»

3.1 Інформаційно-організаційне забезпечення аналізу витрат

Витрати на підприємстві можна назвати одним з основних чинників, що впливають на обсяг пропозиції, а отже і на виручку в цілому. Важко переоцінити процес формування собівартості продукції, так як зниження собівартості виробленої продукції сприяє підвищенню конкурентоспроможності підприємства, підвищенню доступності продукції для споживача, що робить більш відчутним економічний ефект від її продажу. Для аналізу економічної сутності управління витратами, важливо дослідити деякі аспекти управління підприємством. Управління – це діяльність підприємства, яка спрямована на реалізацію цілей об'єкту управління за умови оптимального використання наявних ресурсів.

За кордоном процес управління витратами включає систему контролінгу, який містить методи стратегічного та оперативного управління, планування, обліку, аналізу та контролю витрат виробництва. В умовах сучасної економіки залишається актуальною проблема управління витратами підприємства, так як саме їх рівень визначає кінцевий результат його діяльності, ефективність функціонування всіх рівнів управління.

Необхідність управління та аналізу витрат виникає в зв'язку з такими причинами:

- невизначеність (оцінка випадкових факторів і коригувати політики підприємства щодо витрат);
- попередження виникнення кризових ситуацій;
- підтримка успішної діяльності підприємства;

– складність і децентралізованого сучасних підприємств.

Велика роль відводиться економічному аналізу у визначенні і використанні резервів підвищення ефективності виробництва, сприянню раціоналізації, ощадливому використанню ресурсів, виявленню і впровадженню передового досвіду, наукової організації праці, нової техніки і технології виробництва, попередженню зайвих витрат, недоліків в роботі і т.д. В результаті цього зміцнюється економіка підприємства, підвищується ефективність його діяльності.

До основних завдань економічного аналізу належать:

- загальна оцінка господарської діяльності (процесу);
- виявлення факторів, що впливають на господарську діяльність;
- виявлення причин, що викликали вплив тих чи інших факторів;
- вирішення питання наявності резервів (підрахунок їх величини);
- розробка заходів, спрямованих на використання виявлених резервів.

Предметом аналізу є зв'язок між явищами і процесами господарської діяльності, представлені відповідними взаємопов'язаними показниками.

У свою чергу аналіз витрат підприємства полягає в розрахунку показників динаміки і структури витрат, ресурсоемності, оцінці впливу витрат на фінансовий результат діяльності підприємства [68, с. 216].

Метою аналізу витрат на думку Грузинова В.П. є «вивчення складу та структури витрат та виявлення резервів збільшення ефективності роботи підприємства» [10, с. 38]. Філіп Л.В. в свою чергу вважає, що «метою обліку витрат діяльності підприємства є документальне, своєчасне, повне і достовірне відображення фактичних витрат за їх видами та видами діяльності для здійснення контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів» [56, с. 207].

Серед завдань аналізу витрат можна виділити: оцінку динаміки і ступеня виконання плану витрат, їх економії чи перевитрати; аналіз складу, структури та динаміки витрат за статтями, елементами витрат за періодами та структурними підрозділами; факторний аналіз; оцінку ефективності витрат;

розробку заходів зі зменшення витрат. Реалізація мети аналізу витрат виробництва передбачає виконання певного переліку елементів такого аналізу, що представлені на рисунку 3.1.

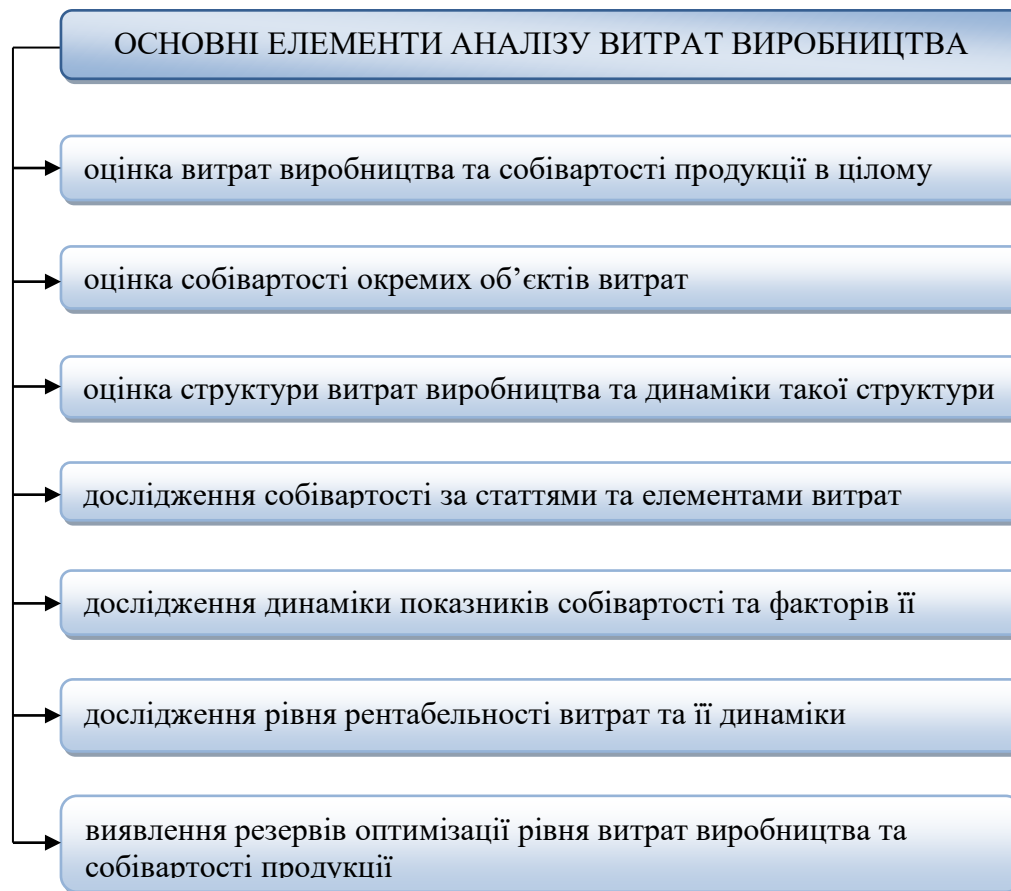


Рисунок 3.1 – Основні елементи аналізу витрат виробництва

До об'єктів аналізу витрат зараховують: собівартість окремих замовлень, загальна собівартість виконаних робіт, окремі елементи та статті калькуляції, суму витрат на 1 гривню реалізованих робіт та резерви зниження витрат на виконання робіт.

Аналіз витрат на підприємстві починається з вивчення їх складу та структури. Далі зіставляють дані звітного періоду з даними попередніх періодів за всіма статтями витрат. В результаті такого аналізу можна виявити зміни величини витрат і причин їх збільшення або зменшення. Більш детально етапи аналізу витрат представлено на рисунку 3.2.

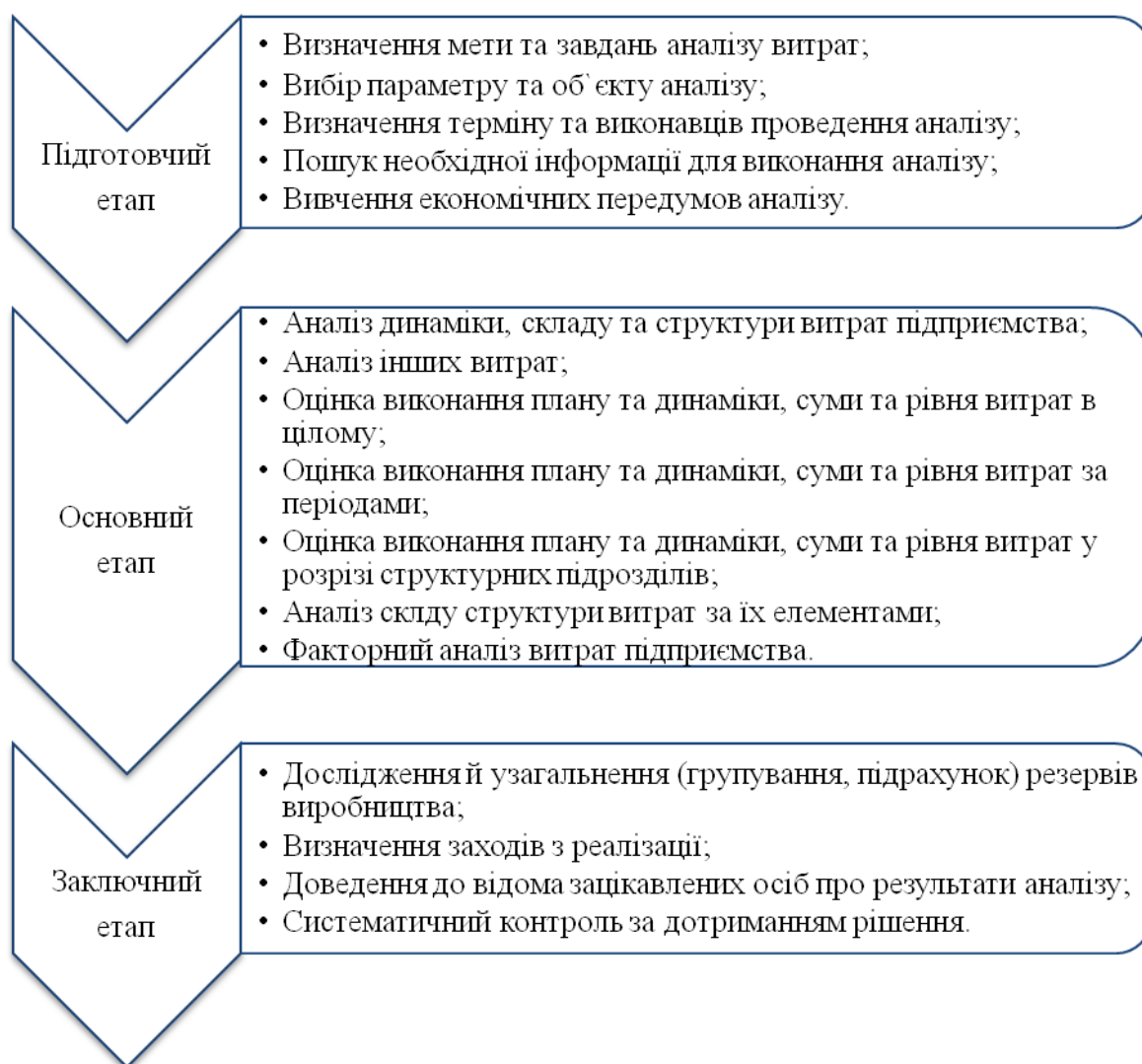


Рисунок 3.2 – Етапи аналізу витрат діяльності підприємства

Основними джерелами інформації, що використовується під час аналізу витрат підприємства, є бухгалтерські і статистичні дані та дані оперативного обліку.

Основними методами аналізу витрат прийнято вважати:

а) горизонтальний аналіз, який зводиться до побудови сукупності аналітичних таблиць, в яких на підставі абсолютних величин проводиться розрахунок відносних темпів їх зростання;

б) вертикальний аналіз, що дає можливість провести оцінку діяльності організації за відносними показниками, що, в свою чергу, дозволяє оцінити структуру активу і пасиву балансу, а також визначити частки окремих статей звітності в валюті балансу;

в) порівняльний аналіз, сутність якого полягає в процесі розрахунку величини абсолютних і відносних відхилень порівнюваних показників. Дає можливість отримати інформацію не тільки про справи підприємства в порівнянні з його минулим становищем, а й в порівнянні з іншими аналогічними підприємствами;

г) факторний аналіз, який ґрунтується на оцінці впливу окремих факторів на результативний показник господарської діяльності організації;

д) коефіцієнтний аналіз – базується на аналізі рівня динаміки відносних показників фінансового становища, яке розраховується як відносини величин балансових статей чи інших абсолютних показників, одержаних на основі фінансової звітності та/або бухгалтерського обліку;

е) трендовий аналіз являє собою частину перспективного аналізу майбутнього стану підприємства. Даний аналіз необхідний в управлінні для фінансового прогнозування діяльності господарюючого суб'єкта.

Отже, аналіз витрат підприємства є важливим інструментом управління, який дає можливість цілеспрямовано здійснювати формування витрат за їх видами, місцем виникнення і носіями при умови постійного контролю за рівнем витрат і стимулювання їх зниження. Методологічною основою аналізу доходів і витрат в умовах ринкових відносин за Куприяною Л.М. та Осиповою И.В. є «прийнятна для всіх підприємств, незалежно від організаційно-правової форми та форми власності, модель формування і використання витрат» [28, с. 113].

3.2 Методика аналізу рівня витрат діяльності

Важливим джерелом інформаційного забезпечення аналізу витрат прийнято вважати фінансову звітність, адже саме фінансова звітність надає інформацію не лише про фінансовий стан, а й про фінансові результати

діяльності, які прямо залежать від рівня витрат. Саме тому у фінансовій звітності представлена інформація щодо витрат діяльності підприємства.

Як мікропідприємство, ПП «Сатурн-Аквіта» у якості фінансової звітності формує Фінансову звітність мікропідприємства за нормами НП(с)БО 25 «Спрощена фінансова звітність». У відповідній частині даної звітності форми – Звіті про фінансові результати за формою № 2-мс наводиться інформація щодо «собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», а також щодо «інших витрат», до яких насамперед належать визнані в обліку адміністративні витрати, витрати на збут, фінансові витрати за наявності та інші види витрат.

Аналізувати витрати варто в поєднанні із доходами та відповідно фінансовим результатом діяльності. Виконаємо аналіз доходів, витрат та фінансових результатів діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» у 2019 році в порівнянні з 2018 роком за даними спрощеної фінансової звітності підприємства. Відповідні розрахунки представлені в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Показники доходів, витрат та фінансових результатів діяльності за даними фінансової звітності ПП «Сатурн-Аквіта» за 2018 та 2019 роки (тис. грн.)

Показник	2018 рік	2019 рік	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3845,7	4481,4	635,7	16,5
2. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	1587,5	1848,4	260,9	16,4
3. Інші витрати	2056,8	2415,9	359,1	17,5
4. Разом витрати	3644,3	4264,3	620,0	17,0
5. Фінансовий результат до оподаткування	201,4	217,1	15,7	7,8
6. Податок на прибуток	-	-	-	-
7. Чистий прибуток	201,4	217,1	15,7	7,8

Варто зазначити, що результати такого аналізу є не повними, адже фактично таким чином лише оцінюється динаміка загальної суми витрат, а

також двох окремих складових витрат, що виокремлюються у спрощеній фінансовій звітності. Корисним безперечно є порівнянні динаміки загальної суми витрат із динамікою доходів та відповідно фінансових результатів, адже якщо витрати збільшуються швидше за доходи, то це негативно впливає на динаміку прибутку, а навіть призводить до збитків і відповідно потребує окремого ретельного дослідження щодо конкретних причин і прийняття обґрунтованих управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію витрат.

Виконані розрахунки свідчать про збільшення абсолютних показників витрат діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» у 2019 році в порівнянні з 2018 роком. Так, загальна сума витрат діяльності збільшилась на 620,0 тис. грн. або на 17,0 %. Витрати, які у фінансовій звітності віднесені до статті «собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» збільшилися у 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 260,9 тис. грн. або на 16,4 %, а витрати, віднесені до категорії «інші витрати», – збільшилися за той же період на 359,1 тис. грн. або на 17,5 %.

Збільшення загальної суми витрат діяльності як таке не є негативним явищем, адже абсолютне збільшення відповідних показників може свідчити як про підвищення рівня витрат, так й про збільшення фізичного обсягу діяльності. Саме тому динаміку показників витрат варто порівнювати із динамікою показників доходів. Саме тому варто звернути увагу на показники табл. 3.1. і повірити рівень зростання доходів і витрат. Таким чином, негативною тенденцією, виявленою за рахунок виконаних розрахунків, варто визнати те, що на тлі зростання доходів діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» в 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 16,5 % витрати за той же період зросли на 17,0 %, тобто темпи зростання витрат випереджають темпи зростання доходів, що підтверджує зростання відносного рівня витрат ПП «Сатурн-Аквіта».

Для підприємств, діяльність яких складається із кількох різних напрямків, надзвичайно важливим етапом аналізу доходів, витрат і відповідно фінансових результатів є дослідження відповідних показників в

розрізі окремих видів діяльності. В другому розділі даної роботи була проаналізована наявна система обліку витрат діяльності ПП «Сатурн-Аквіта», сформовані пропозиції щодо її вдосконалення саме щодо впорядкування обліку витрат діяльності підприємства за окремими видами діяльності. Окрім того була запропонована форма внутрішньої звітності, яка містить інформацію щодо доходів, витрат та фінансових результатів діяльності даного підприємства. Дослідження показників даної форми внутрішньої звітності дозволить предметно та ґрунтовно проаналізувати витрати, а також фінансові результати окремих напрямків діяльності даного підприємства. Відповідні розрахунки за спеціально систематизованими даними ПП «Сатурн-Аквіта» представлені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2 – Показники доходів, витрат та фінансових результатів в розрізі окремих видів діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» в 2019 році в порівнянні з 2018 роком (тис. грн.)

Показник	2018 рік	2019 рік	Відхилення від попереднього року	
			абсолютне	відносне, %
1.1. Дохід від реалізації покупних товарів	1457,4	1604,8	147,4	10,1
1.2. Собівартість реалізованих товарів	850,7	923,4	72,7	8,5
1.3. Витрати торгової діяльності	418,4	482,9	64,5	15,4
1.4. Фінансовий результат торгової діяльності	188,3	198,5	10,2	5,4
2.1. Дохід від реалізації вирощених квітів та декоративних рослин	1251,4	1559,9	308,5	24,7
2.2. Собівартість вирощених квітів та декоративних рослин	1059,7	1353,6	293,9	27,7
2.3. Фінансовий результат ділянки вирощування квітів та декоративних рослин	191,7	206,3	14,6	7,6
3.1. Дохід від реалізації ландшафтних послуг	1136,9	1316,7	179,8	15,8
3.2. Собівартість реалізованих ландшафтних послуг	961,8	1107,8	146,0	15,2
3.3. Фінансовий результат ділянки ландшафтних послуг	175,1	208,9	33,8	19,3
4. Адміністративні витрати	161,4	172,5	11,1	6,9
5. Фінансовий результат від усіх видів діяльності до оподаткування	393,7	441,2	47,5	12,1
6. Єдиний податок 5 %	192,3	224,1	31,8	16,5
7. Чистий прибуток (збиток)	201,4	217,1	15,7	7,8

За результатом наведених розрахунків можна стверджувати про збільшення прибутку окремих напрямків діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» у 2019 році в порівнянні з 2018 роком. Максимальні темпи зростання наявні за показником прибутку ділянки ландшафтних послуг, який відповідно збільшився на 33,8 тис. грн. або на 19,3 %. Прибуток ділянки вирощування квітів та декоративних рослин збільшився в 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 14,6 тис. грн. або на 7,6 %, а прибуток від торгової діяльності квітами та іншими товарами збільшився за той же період на 10,2 тис. грн або на 5,4 %.

За підсумками дослідження витрат окремих видів діяльності варто звернути особливу увагу на те, що темпи зростання торгових витрат за 2019 рік склали 15,4 %, що суттєво перевищує темпи зростання доходів від реалізації товарів, які становлять за відповідний період 10,1 %. Аналогічно собівартість реалізованих вирощених квітів та декоративних рослин зросла у 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 27,7 % в той час, як дохід від реалізації вирощених квітів та декоративних рослин зріс за той же період лише на 24,7 %. Зазначені показники свідчать про негативні тенденції зростання відносного рівня витрат за даними напрямками діяльності, що в свою чергу негативно вплинуло на динаміку показників фінансових результатів.

Окремо варто відзначити позитивні результати аналізу динаміки адміністративних витрат, адже незважаючи на зростання таких витрат ПП «Сатурн-Аквіта» у 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 11,1 тис. грн. або на 6,9 %, відносні темпи такого зростання є меншими за темпи зростання фінансового результату за основними видами діяльності підприємства, що відповідно позитивно вплинуло на динаміку чистого прибутку.

Систематизація витрат за окремими видами діяльності, представлена в тому числі в табл. 3.2., дозволяє проаналізувати структуру витрат даного ПП «Сатурн-Аквіта» та виявити наявні структурні зрушення. Показники дослідження структури витрат у 2018 та 2019 роках представлені в табл. 3.3.

Таблиця 3.3 – Динаміка та структура витрат діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» в розрізі окремих напрямків діяльності в 2019 році в порівнянні з 2018 роком

Показник	2018 рік		2019 рік		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолют-не, тис. грн.	віднос-не, %	структур-не, %
1. Витрати торгової діяльності, у т.ч.	1269,1	34,8	1406,3	33,0	137,2	10,8	- 1,8
1.1. Собівартість реалізованих товарів	850,7	23,3	923,4	21,7	72,7	8,5	- 1,6
1.2. Витрати на збут	418,4	11,5	482,9	11,3	64,5	15,4	- 0,2
2. Собівартість вирощених квітів та декоративних рослин	1059,7	29,1	1353,6	31,7	293,9	27,7	2,6
3. Собівартість реалізованих ландшафтних послуг	961,8	26,4	1107,8	26,0	146,0	15,2	- 0,4
4. Адміністративні витрати	161,4	4,4	172,5	4,0	11,1	6,9	- 0,4
5. Витрати за єдиним податком	192,3	5,3	224,1	5,3	31,8	16,5	0,0
6. Загальна сума витрат діяльності	3644,3	100,0	4264,3	100,0	620,0	17,0	0,0

Проведені розрахунки не виявили суттєвих структурних зрушень у структурі витрат ПП «Сатурн-Аквіта» у 2019 році в порівнянні з 2018 роком. В той же час варто відзначити наявне збільшення питомої ваги витрат у вигляді собівартості реалізованих вирощених квітів та декоративних рослин, яка збільшилась на 2,6 %. Враховуючи, що питома вага доходів від даного виду діяльності у загальній сумі доходів підприємства збільшилась за відповідний період лише на 2,3 %, варто ще раз звернути увагу на фактичне збільшення рівня витрат даного виду діяльності, що є тенденцією негативною.

В той же час у якості позитивного моменту варто зазначити скорочення питомої ваги адміністративних витрат у загальній сумі витрат підприємства,

адже така доля зменшилась з 4,4 % у 2018 році до 4,0 % у 2019 році.

Розроблена в межах проведеного дослідження форма внутрішньої звітності щодо доходів, витрат та фінансових результатів окремих напрямків діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» дозволяє також проаналізувати питому вагу фінансових результатів від окремих видів діяльності у загальній сумі фінансових результатів діяльності підприємства. Такі розрахунки є корисними для прийняття управлінських рішень щодо інвестування коштів у розширення окремих видів діяльності підприємства.

Відповідний аналіз фінансових результатів ПП «Сатурн-Аквіта» у 2019 році в порівнянні з 2018 роком представлений в табл. 3.4.

Таблиця 3.4 – Динаміка та структура фінансових результатів окремих напрямків діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» в 2019 році в порівнянні з 2018 роком (тис. грн.)

Показник	2018 рік		2019 рік		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолют-не, тис. грн.	віднос-не, %	структур-не, %
1. Фінансовий результат торгової діяльності	188,3	33,9	198,5	32,3	10,2	5,4	- 1,6
2. Фінансовий результат ділянки вирощування квітів та декоративних рослин	191,7	34,5	206,3	33,6	14,6	7,6	- 0,9
3. Фінансовий результат ділянки ландшафтних послуг	175,1	31,6	208,9	34,1	33,8	19,3	+ 2,5
4. Фінансовий результатів від усіх видів діяльності до виключення адміністративних витрат	555,1	100,0	613,7	100,0	58,6	10,6	0,0

Прибуток ПП «Сатурн-Аквіта» у 2019 році забезпечується на 34,1 % за рахунок роботи ділянки ландшафтних послуг, на 33,6 % за рахунок роботи

ділянки вирощування квітів та декоративних рослин і 32,3 % за рахунок здійснення торгової діяльності квітами, декоративними рослинами, насіння та іншими товарами. Істотних структурних зрушень у 2019 році в порівнянні з 2018 роком не відбулось. Але варто відзначити збільшення питомої ваги прибутку від надання ландшафтних послуг на 2,5 % з 31,6 % до 34,1 %.

Наступним етапом аналітичного дослідження витрат ПП «Сатурн-Аквіта» доцільно здійснити аналіз рівня витрат за окремими видами діяльності.

Так, відповідно до розрахунків табл. 3.3. витрати ділянки вирощування квітів та декоративних рослин збільшилися. В той же час варто зазначити, що збільшення обсягу витрат та собівартості реалізованої продукції як таке не є негативним явищем, адже абсолютне збільшення таких показників може свідчити як про підвищення рівня витрат, так й про збільшення фізичного обсягу виробництва та реалізації. Саме тому аналіз динаміки показників витрат має бути здійснений в порівнянні із аналізом динаміки доходу від реалізації. Важливим відносним показником, який дозволяє проаналізувати відносну динаміку витрат підприємства, є показник витрат на 1 грн. реалізації квітів та декоративних рослин:

$$K_{\text{витрат}} = \frac{\text{Собівартість}_\text{реалізованої}_\text{продукції}}{\text{Дохід}_\text{від}_\text{реалізації}_\text{продукції}}. \quad (3.1)$$

Важливим відносним показником, що дозволяє оцінити відносний рівень витрат, є також рентабельність витрат на реалізовану продукцію:

$$R_{\text{витрат}} = \frac{\text{Валовий}_\text{дохід}_\text{від}_\text{реалізації}_\text{продукції}}{\text{Собівартість}_\text{реалізованої}_\text{продукції}}. \quad (3.2)$$

В таблиці 3.5. представлений розрахунок та аналіз динаміки показників витрат на 1 грн. реалізації квітів та декоративних рослин і рентабельності витрат на реалізовану продукцію.

Таблиця 3.5 – Порівняння показників доходів та витрат ділянки вирощування квітів та декоративних рослин ПП «Сатурн-Аквіта» за 2018 та 2019 роки

Показник	2018 рік	2019 рік	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Дохід від реалізації вирощених квітів та декоративних рослин, тис. грн.	1251,4	1559,9	308,5	24,7
2. Собівартість вирощених квітів та декоративних рослин, тис. грн.	1059,7	1353,6	293,9	27,7
3. Валовий дохід ділянки вирощування квітів та декоративних рослин, тис. грн.	191,7	206,3	14,6	7,6
4. Витрати на 1 грн. доходу від реалізації, грн.	0,8468	0,8677	0,0209	2,5
5. Рентабельність витрат на реалізовані квіти та декоративні рослини, %	18,1	15,2	- 2,9	x

Таким чином, порівняння динаміки доходу від ділянки вирощування квітів та декоративних рослин і собівартості реалізованої продукції дозволяє стверджувати про негативну динаміку рівня витрат даного напрямку діяльності ПП «Сатурн-Аквіта». Темпи зростання собівартості реалізованої продукції у 2019 році в порівнянні з 2018 роком становлять 27,7 %, в той час як дохід від реалізації продукції за той же період збільшився лише на 24,7 %. Відповідно негативною динамікою характеризується відносний показник, що оцінює рівень витрат, – витрати на 1 грн. реалізованої продукції. Даний показник збільшився в 2019 році в порівнянні з минулим роком на 0,0209 грн. або на 2,5 % і склав таким чином 0,8677 грн. на 1 грн. реалізованої продукції. Рентабельність витрат ділянки вирощування квітів та декоративних рослин навпаки зменшилась на 2,9 % – з 18,1 % у 2018 році до 15,2 % у 2019 році.

Враховуючи, що собівартість реалізованої продукції може бути представлена як добуток доходу від реалізації продукції і витрат на 1 грн. реалізованої продукції, виконаний вище аналіз може бути доповнений факторним аналізом, відповідні розрахунки якого представлені в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Дослідження динаміки собівартості реалізованої продукції ПП «Сатурн-Аквіта» за 2019 рік в порівнянні з 2018 роком

	Витрати 1 грн. реалізованої продукції, грн.	Дохід від реалізації продукції, тис. грн.	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	Вплив факторів, тис. грн.
2018 рік	0,8468	1251,4	1059,7	
За рівня витрат на 1 грн. реалізованої продукції 2018 р. та обсягів реалізації продукції 2019 р.	0,8468	1559,9	1320,9	+ 261,2
2019 рік	0,8677	1559,9	1353,6	+ 32,7
Загальна динаміка, тис. грн.				+ 293,9

За даними виконаних розрахунків собівартість реалізованої продукції збільшилась на 261,2 тис. грн. за рахунок збільшення обсягу реалізованої продукції та на 32,7 тис. грн за рахунок підвищення рівня витрат на 1 грн. реалізованої продукції. Останній факт є негативним, адже якщо б підвищення рівня витрат в порівнянні з минулим роком не відбулося, то собівартість реалізованої продукції була б меншою, а прибуток підприємства відповідно більшим на 32,7 тис. грн. Тут варто зазначити, що основною причиною підвищення витрат ділянки вирощування квітів та декоративних рослин є збільшення у 2019 році в порівнянні з 2018 роком витрат на електроенергію для опалення теплиць та додаткового освітлення квітів та рослин в наслідок підвищення тарифів на електроенергію. Відповідно реальні кроки щодо оптимізації витрат даного напрямку діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» мають бути здійснені саме в цьому напрямку.

Наступною ділянкою, витрати якої мають бути більш детально проаналізовані, є ділянка надання ландшафтних послуг ПП «Сатурн-Аквіта».

Йдеться про надання послуг, відповідно показником, який дозволяє проаналізувати відносну динаміку витрат за даної ділянкою, є показник витрат на 1 грн. реалізації послуг:

$$K_{\text{витрат}} = \frac{\text{Собівартість}_\text{реалізованих}_\text{послуг}}{\text{Дохід}_\text{від}_\text{реалізації}_\text{ландшафтних}_\text{послуг}}. \quad (3.3)$$

Окрім рівня витрат на 1 грн. реалізованих послуг важливим відносним показником, що дозволяє оцінити відносний рівень витрат на надання послуг, є також рентабельність витрат на реалізовані послуги:

$$R_{\text{витрат}} = \frac{\text{Валовий_дохід_від_реалізації_послуг}}{\text{Собівартість_реалізовані_ландшафтних_послуг}}. \quad (3.4)$$

В таблиці 3.7. представлений розрахунок та аналіз динаміки показників витрат на 1 грн. реалізації ландшафтних послуг і рентабельності витрат на реалізовані ландшафтні послуги.

Таблиця 3.7 – Порівняння показників доходів та витрат ділянки ландшафтних послуг ПП «Сатурн-Аквіта» за 2018 та 2019 роки

Показник	2018 рік	2019 рік	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Дохід від реалізації ландшафтних послуг, тис. грн.	1136,9	1316,7	179,8	15,8
2. Собівартість реалізованих ландшафтних послуг, тис. грн.	961,8	1107,8	146,0	15,2
3. Валовий дохід ділянки ландшафтних послуг, тис. грн.	175,1	208,9	33,8	19,3
4. Витрати на 1 грн. доходу від реалізації ландшафтних послуг, грн.	0,8460	0,8413	- 0,0047	- 0,6
5. Рентабельність витрат на реалізовані ландшафтні послуги, %	15,4	18,9	3,5	x

Порівняння динаміки доходу від реалізації ландшафтних послуг і собівартості таких послуг дозволяє стверджувати про позитивну динаміку рівня витрат за даним напрямком діяльності ПП «Сатурн-Аквіта». Темпи зростання доходу від реалізації ландшафтних послуг у 2019 році в порівнянні з 2018 роком становлять 15,8 %, що перевищує темпи зростання собівартості реалізованих послуг за той же період у розмірі 15,2 %. Відповідно позитивною динамікою характеризується відносний показник, що оцінює рівень витрат на реалізовані ландшафтні послуги, – витрати на 1 грн. реалізованих послуг. Даний показник зменшився в 2019 році в порівнянні з

2018 роком на 0,0047 грн. або на 0,6 % і склав 0,8413 грн. на 1 грн. реалізованих ландшафтних послуг. Варто також відзначити як позитивну складову збільшення рівня рентабельності витрат на реалізовані ландшафтні послуги на 3,5 % – з 15,4 % у 2018 році до 18,9 % у 2019 році відповідно.

Враховуючи, що собівартість реалізованих ландшафтних послуг може бути представлена як добуток доходу від реалізації послуг і витрат на 1 грн. реалізованих послуг, виконаний вище аналіз може бути доповнений факторним аналізом, відповідні розрахунки якого представлені в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Дослідження динаміки собівартості реалізованих ландшафтних послуг ПП «Сатурн-Аквіта» у 2019 році в порівнянні з 2018 роком

	Витрати 1 грн. реалізованих ландшафтних послуг, грн.	Дохід від реалізації послуг, тис. грн.	Собівартість реалізованих ландшафтних послуг, тис. грн.	Вплив факторів, тис. грн.
2018 рік	0,8460	1136,9	961,8	
За рівня витрат на 1 грн. реалізованих послуг 2018 р. та обсягів реалізованих послуг 2019 р.	0,8460	1316,7	1113,9	+ 152,1
2019 рік	0,8413	1316,7	1107,8	- 6,1
Загальна динаміка, тис. грн.				+ 146,0

За даними виконаних розрахунків собівартість реалізованих ландшафтних послуг збільшилась на 152,1 тис. грн. за рахунок обсягу реалізованих послуг і скоротилась 6,1 тис. грн. за рахунок зменшення рівня витрат 1 грн. реалізованих послуг. В цілому собівартість реалізованих ландшафтних послуг збільшилась таким чином на 146,0 тис. грн., але скорочення собівартості реалізованих послуг за рахунок відносного зменшення рівня витрат на 1 грн. реалізованих послуг є безперечно явищем позитивним.

З метою більш ґрунтовного аналізу рівня витрат ділянки торгової діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» варто розрахувати та дослідити динаміку

показника рентабельності витрат на здійснення торгової діяльності, а також рентабельності продажів. Відповідні розрахунки представлені в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9 – Порівняння показників доходів та витрат торгової діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» за 2018 та 2019 роки

Показник	2018 рік	2019 рік	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Дохід від реалізації покупних товарів, тис. грн.	1457,4	1604,8	147,4	10,1
2. Собівартість реалізованих товарів, тис. грн.	850,7	923,4	72,7	8,5
3. Витрати на збут, тис. грн.	418,4	482,9	64,5	15,4
4. Загальні витрати торгової діяльності, тис. грн.	1269,1	1406,3	137,2	10,8
5. Валовий дохід торгової діяльності, тис. грн.	188,3	198,5	10,2	5,4
6. Рентабельність реалізації товарів, %	12,9	12,4	- 0,5	x
5. Рентабельність витрат на здійснення торгової діяльності, %	14,8	14,1	- 0,7	x

Характеризуючи динаміку рівня витрат на здійснення торгової діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» у 2019 році в порівнянні з 2018 роком варто зазначити, що темпи зростання витрат торгової діяльності перевищують темпи зростання доходів від реалізації товарів, що свідчить про відносне зростання рівня витрат та відповідно про зменшення ефективності торгової діяльності, незважаючи на її прибутковість в цілому. Відповідно рентабельність реалізації товарів зменшилась за проаналізований період на 0,5 % – з 12,9 % у 2018 році до 12,4 % у 2019 році, а рентабельність витрат на здійснення торгової діяльності зменшилась за той же період на 0,7 % – з 14,8 % у 2018 році до 14,1 % у 2019 році.

Окрему увагу варто звернути на те, що причиною збільшення рівня витрат є фактично збільшення рівня витрат на збут, адже саме ця складова витрат торгової діяльності збільшилась у 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 15,4 %. Серед причин також негативної динаміки варто визнати підвищення тарифів на електричну енергію, яка використовується для

здійснення торгової діяльності, у тому числі для роботи холодильного обладнання для квітів і для опалення торгового приміщення взимку.

Підсумовуючи результати аналізу рівня витрат окремих напрямків діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» зазначимо, що основними негативними тенденціями, виявленими за підсумками проведеного аналітичного дослідження, варто визнати підвищення рівня витрат на вирощування квітів та декоративних рослин, а також підвищення рівня витрат на здійснення торгової діяльності. Саме за даними напрямками, незважаючи на в цілому прибуткову діяльність, варто розробити дієві заходи щодо оптимізації рівня витрат – інакше ситуація може і далі погіршуватися, рівень рентабельності зменшуватися і підприємство ризикує опинитися в зоні збитків.

3.3 Шляхи оптимізації витрат та підвищення ефективності функціонування підприємства

Одним з важливих елементів грамотного управління організації є оптимізація витрат. Підприємство не зможе вижити в умовах постійних змін економічного середовища, якщо не буде проводити оптимізацію витрат. Ефективність зниження витрат залежить від того, як ведеться облік доходів і витрат. Якщо керівнику організації вдається грамотно оптимізувати витрати своєї організації, то незалежно від специфіки та масштабів організації, вона буде успішно розвиватися і приносити дохід власнику.

Оптимізація – це модифікація системи для підвищення її ефективності, тобто для отримання найкращих результатів при відповідних умовах. Під оптимізацією витрат можна розуміти максимально можливе для юридичної особи зменшення витрат, бажано, щоб при цьому, доходи організації не тільки залишалися на належному рівні, а й збільшувалися.

Мета будь-якої оптимізації – підвищення ефективності роботи

організації, а не просто зниження витрат. Вибір пріоритетних напрямків управління витратами залежить від стратегічних цілей компанії.

Основні механізми оптимізації – це проведення аналізу витрат і визначення таких витрат, зниження яких мінімально позначиться на роботі організації. Для підготовки заходів по скороченню рівня витрат необхідно зрозуміти, яким чином формуються витрати по кожному напрямку, як проектують бізнес-процеси і що слід зробити для зниження витрат. Для цього складаються певні плани заходів щодо скорочення витрат. У ці плани зазвичай включаються статті витрат, які необхідно знизити. При складанні плану по зниженню витрат призначається відповідальна особа за його виконання.

У науковій практиці склалося три шляхи оптимізації витрат:

1. Планомірне скорочення витрат, яке передбачає поступове скорочення витрат, на протязі декількох років;
2. Швидке скорочення, яке здійснюється в перебігу декількох тижнів або місяців;
3. Експрес-скорочення, яке може здійснитися протягом декількох днів.

Розберемо детально кожне з шляхів оптимізації:

1. Планомірне скорочення – це таке скорочення витрат, яке пов'язане з поліпшенням трьох напрямків діяльності підприємства: інвестицій, закупівель, виробничих процесів. Всі ці три процеси утворюють найбільшу частку витрат підприємства. Через це керівники підприємств прагнуть знижувати їх поступово, щоб зменшити ступінь впливу на прибуток підприємства.

Інвестиції, які вкладаються в покупку нового обладнання, а також у впровадження новітніх сучасних технологій необхідно підприємству для вирішення і поліпшення завдань з виробництва продукції, що випускається продукції. У зв'язку з тим, що на такі інвестиційні проекти витрачається велика кількість грошових коштів, інвестиційні проекти повинні проходити серйозний відбір. Для цього потрібна повна обґрунтованість доцільності

такого інвестування. Керівник чітко і точно повинен розуміти, чи окупляться його витрати в майбутньому, і який буде при цьому прибуток.

Закупівлі є однією з основних часткою витрат підприємства. Воно передбачає пошук найбільш вигідних з економічної точки зору постачальників. Саме від постачальника залежить, наскільки ефективно будуть задоволені потреби в матеріалах, послугах, сировині тощо.

На деяких підприємствах для ефективного зниження витрат застосовується технологія «бережливого виробництва». Всі витрати оцінюються з точки зору клієнта. Тому підприємству доводиться або позбавлятися від тих процесів, які не схвалив покупець, або скорочувати витрати на них.

2. Швидке скорочення витрат передбачає зниження постійних і змінних витрат підприємства. При цьому відбувається скорочення витрат на закупівлю сировини і матеріалів. Найбільш ефективним рішенням по зниженню витрат є перегляд договорів з постачальниками. Потрібно шукати такі компанії, які можуть запропонувати більш вигідні ціни на сировину і матеріали, а також нададуть відстрочки по платежах.

Зниження кількості накладних витрат – сюди входять витрати на електроенергію, транспорт, опалення і т.д. Витрати на електроенергію можуть бути скорочені при належному контролі витрат енергії; слід обмежувати освітлення приміщення в темну пору доби, якщо це не заважає виробничому процесу; також можна перейти на більш економічне обладнання. Що стосується витрат на транспорт, то слід скоротити число службових машин, більш ретельно стежити за витрачанням палива для цих машин. Зменшення витрат на опалення приміщень можна зробити шляхом встановлення парогенераторів.

Ще один спосіб – це скорочення витрат на утримання персоналу та фонду оплати праці. Більш прийнятним способом зниження витрат є зменшення заробітної плати співробітників, але для того, щоб у працівників підприємства залишалася мотивація до роботи, необхідно надати їм соціальні

пільги: безкоштовне харчування, розширену медичну страховку і т.д.

3. При експрес-скороченні витрат, необхідно якомога швидше припинити оплачувати витрати по деяких статтях. За значущістю такі витрати підрозділяються на високопріоритетні, пріоритетні, допустимі і непотрібні. Необхідно відмовитися від непотрібних витрат, тому що вони не приносять підприємству ніякого прибутку (наприклад купівля квитків бізнес класу). Далі слід зменшити фінансування допустимих витрат (наприклад оплата санаторного лікування співробітників). В свою чергу скорочення високопріоритетних і пріоритетних витрат не рекомендується, так як при їх скороченні виникає загроза зупинки операційної діяльності підприємства та нанесення шкоди процесу нормального ведення бізнесу.

Підвищення ефективності витрат також є одним із способів їх скорочення. Гагарський В.А. виділяє три моделі ефективності [8, с. 16]:

1) «чисте» зниження витрат - зниження витрат за рахунок позбавлення від непродуктивних витрат. Основна економія йде за рахунок постійних витрат;

2) «інтенсифікація» витрат – відбувається навіть деяке збільшення витрат, але при цьому більш істотно збільшується і підвищується виручка. Як правило, це відбувається при впровадженні нового обладнання, технологій, які збільшують продуктивність обладнання, а, отже, і виручку;

3) «фіксація» витрат – коли при збільшенні виручки витрати не збільшуються. Як правило, це або збільшення ціни на продукцію, або рівноцінне збільшення продуктивних витрат і зниження непродуктивних.

Варто зазначити, що процес оптимізації витрат складається з трьох етапів:

I етап – Класифікація витрат за категоріями;

II етап – Визначення коректовуваних витрат;

III етап – Розробка плану та оптимізація витрат.

Приймаючи до уваги те, що ПП «Сатурн-Аквіта» виконує торгову діяльність, було проаналізовано літературні джерела та зроблено

характеристику основних напрямів оптимізації витрат підприємства (таблиця 3.10).

Таблиця 3.10 – Характеристика найважливіших напрямів оптимізації та економії витрат торговельного підприємства

Шляхи оптимізації	Заходи
Вдосконалення системи управління витратами	організація детального обліку витрат за місяцями їх виникнення, скорочення ланковості управління підприємством
	автоматизація управлінських процесів
	поглиблення госпрозрахункових відносин
Забезпечення зростання товарообороту і вдосконалення його складу і структури	збільшення питомої ваги роздрібної і оптової реалізації товарів та вдосконалення маркетингової діяльності
Підвищення використання основних фондів	збільшення коефіцієнта змінності і безперервності роботи устаткування
	збільшення питомої ваги активної частини основних фондів
	збільшення питомої ваги торговельної площі
Організація складу і структури обігових коштів	обґрунтоване нормування потреби в товарах, матеріалах, МШП, оптимізація джерел фінансування оборотних активів
	прискорення товарообігу і раціональне використання матеріальних оборотних активів
Підвищення продуктивності праці	оптимізація чисельності працівників окремих категорій і професій, підвищення їхньої кваліфікації
	механізація
Удосконалення торговельно-технологічного процесу	скорочення ланковості товарообігу і відстані перевезень
	упровадження прогресивних технологій транспортування, продажу товарів та обслуговування

Окрім торгової діяльності, ПП «Сатурн-Аквіта» займається теж дорощуванням квітів та декоративних рослин, тому варто розглянути також основні напрями оптимізації витрат на виробництво продукції

Підсумовуючи дослідження особливостей діяльності щодо діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» і відповідного аналізу рівня витрат на виконання робіт були розроблені та презентовані нижче пропозиції щодо оптимізації витрат підприємства і підвищення таким чином ефективності його роботи.

Таблиця 3.11 – Характеристика найважливіших напрямів оптимізації та економії витрат на виробництво

Заходи направлені на оптимізацію витрат
скорочення управлінського апарату
підвищення ефективності його діяльності та організації детального обліку витрат
автоматизація процесів виробництва та реалізації
вдосконалення організації праці
покращення використання робочого часу
впровадження в діяльність підприємства сучасних більш ефективних економічних методів управління виробництвом
вдосконалення системи ціноутворення на підприємстві та фінансового механізму підприємства
постійне підвищення кваліфікації працівників підприємства
оптимізація чисельності працівників на підприємстві
побудова ефективної системи мотивації персоналу підприємства
оптимізація собівартості продукції через впорядкування й організацію процесу закупівлі виробничих запасів
удосконалення роботи відділів постачальницької і збутової логістики
вивчення причин браку на підприємстві для своєчасного виявлення, усунення та запобігання браку з метою зниження собівартості продукції за рахунок скорочення витрат від браку та інших непродуктивних витрат
застосування сучасних технологій, які полягають в тому, що витрати оцінюються з позиції клієнта: чи погодиться він їх оплачувати
впровадження в стратегічну оцінку витрат підприємства концепцій ланцюжка цінностей, життєвого циклу продукту тощо

Складено за джерелом [2, с. 217].

Головною проблемною зоною підприємства є витрати на електроенергію, яка є основою для освітлення та опалення як магазину, так і теплиць. Фактичний стан витрат на електроенергію за періодами представлено в таблиці 3.12.

Таблиця 3.12 – Витрати на електроенергію для освітлення та опалення магазину загальною площею 45 квадратних метрів (грн.)

2018 рік	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	всього
	1942,70	2001,30	1630,60	810,50	600,10	592,80	
	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	
	417,30	466,70	671,90	1197,30	1834,70	1987,40	
2019 рік	січень	лютий	березень	квітень	травень	червень	всього
	2394,80	2437,30	2005,40	1400,00	801,30	713,30	
	липень	серпень	вересень	жовтень	листопад	грудень	
	595,60	606,40	813,60	1994,60	2128,40	2345,90	

Не дивлячись на те, що освітлення в теплиці використовується тільки з

жовтня по квітень, а обігрів частково здійснюється за допомогою твердотопливного котла, витрати на електроенергію залишаються дуже великими (таблиця 3.13.).

Вирішити дану проблему пропонується шляхом встановлення альтернативного джерела енергії, а саме сонячних батарей. Необхідні інвестиційні кошти складають 108,3 тис. грн. для встановлення сонячної установки для потреб магазину та відповідно близько 177,0 тис. грн. для освітлення теплиць. Становлення сонячних батарей дозволить не лише суттєво зменшити витрати на придбання електроенергії, а й значно підвищить продуктивність фірми, адже дасть змогу досвітлювати теплиці у нічний час у літній період. Це насамперед дозволить розширити асортимент вирощуваних рослин, а також прискорити процес вегетації окремих культур.

Таблиця 3.13 – Витрати на електроенергію для освітлення теплиць загальною площею 204 квадратних метри (грн.)

	січень	лютий	березень	квітень	жовтень	листопад	грудень	всього
2018 рік	11755,2	10886,4	11978,4	12024,0	12796,8	12384	12790,1	84614,9
	січень	лютий	березень	квітень	жовтень	листопад	грудень	всього
2019 рік	12201,6	11088	12350,4	12168,3	12948,0	12716,7	11886,4	85359,4

Виконавши відповідні розрахунки, було встановлено, що з метою забезпечення потреб магазину необхідною кількістю енергії, достатньо встановити електростанцію потужністю 5 кВт/год., яка буде складатися з 11 сонячних панелей, інвертора та додаткових деталей. Натомість для забезпечення електроенергією теплиць, пропонується встановити сонячну установку потужністю 10 кВт/год., яка буде складатися з 20 сонячних батарей, інвертора та комплектуючих.

Функціонування введеного в експлуатацію комплексу сонячних панелей за наявних у 2019 році обсягів діяльності та обсягів спожитої електроенергії, діючого станом на 1 жовтня 2020 року тарифу на електроенергію, а також середньорічних кліматичних умов у місті Бердянськ дозволить ПП «Сатурн-Аквіта» скоротити витрати діяльності в наслідок

впровадження автономного електропостачання приблизно на 100,0 тис. грн. на рік. Це дозволить фактично збільшити прибуток підприємства на 50 %. В цілому ж інвестовані кошти окупляться таким чином протягом трьох років.

Окрім того, як вже зазначалося вище, встановлення сонячних батарей дозволить краще використовувати потенціал фірми шляхом збільшення часу освітлення рослин в теплицях до 24 годин на добу навіть у весняно-літній період, а також збільшення асортименту вирощуваних квітів та декоративних рослин. За виконаними розрахунками, збільшивши освітлювальний період у теплицях, підприємство зможе збільшити обсяг реалізації вирощених квітів та декоративних рослин на 20 %, тобто приблизно на 310,0 тис. грн. на рік, що за наявної рентабельності даного напрямку діяльності дозволить збільшити прибуток на 40,0 тис. грн. на рік, що становить близько 18 % прибутку, отриманого підприємством за 2019 рік.

Отже, проаналізувавши показники фінансово-господарської діяльності підприємства та собівартості послуг ПП «Сатурн-Аквіта», можна зробити висновок, що підприємство потребує розробки комплексу заходів спрямованих на зниження витрат на електроенергію, шляхом встановлення альтернативного джерела енергії у вигляді сонячних батарей. Це дозволить не тільки значно економити витрати на опалення та освітлення магазину і теплиць, а й підвищити ефективність діючого бізнесу за рахунок розширення асортименту вирощуваних квітів та декоративних рослин та зменшення вегетаційного періоду.

ВИСНОВКИ

Управління витратами є одним з ключових завдань сучасної економічної науки та підприємницької практики, адже метою функціонування кожного суб'єкта підприємницької діяльності є отримання прибутку, розмір якого принципово залежить від рівня витрат. Оптимізація витрат є стратегічним завданням процесу управління, успішна реалізація якого дозволить підприємству стабільно отримувати прибуток та збільшувати таким чином вартість власних активів, інвестувати у розвиток та забезпечувати конкурентоспроможність.

Прийняття оперативних та дієвих управлінських рішень потребує якісної інформаційної підтримки, забезпечення якої є одним з основних завдань обліку як елемента системи управління. Саме тому систематизація шляхом обліку адекватної інформації щодо витрат підприємства як в цілому, так й у розрізі окремих об'єктів витрат є надзвичайно важливою в системі управління витратами та підприємством в цілому.

Важливою складовою управління витратами є також економічний аналіз рівня витрат, адже саме за підсумками аналітичного дослідження можуть бути обґрунтовані дієві управлінські рішення, спрямовані на оптимізацію витрат і підвищення таким чином ефективності функціонування та конкурентоспроможності підприємства.

Організація обліково-аналітичного забезпечення управління витратами суттєво залежить від особливостей господарської діяльності і організаційної структури підприємства. Для підприємств, що здійснюють підприємницьку діяльність за кількома різними галузевими напрямками, особливої актуальності набуває питання чіткого розмежування в обліку витрат за окремими напрямками діяльності з метою їх подальшого аналітичного дослідження та прийняття дієвих управлінських рішень щодо оптимізації витрат та забезпечення ефективності за кожним окремим напрямком

діяльності.

Таким чином, теоретичні та практичні питання обліково-аналітичного забезпечення управління витратами є важливими для будь-якого підприємства, у числі і для ПП «Сатурн-Аквіта», яке було залучено в якості інформаційної бази дослідження.

Результатом проведеного дослідження в теоретичній площині є здійснена систематизація основних елементів організації обліку витрат на виробництво та формування виробничої собівартості продукції. Найбільш складними в площині практичної реалізації варто визнати розмежування витрат на прямі та загальновиробничі, а також організаційні елементи розподілу загальновиробничих витрат між окремими об'єктами витрат – вибір бази розподілу загальновиробничих витрат, їх класифікацію на змінні та постійні, визначення розміру нормальної потужності. Саме практична реалізація даних елементів організації обліку витрат на виробництво суттєво впливає на процес визначення собівартості окремих видів продукції, яка є надзвичайно важливою інформацією для ціноутворення, планування обсягів та структури виробництва та прийняття інших важливих управлінських рішень.

За підсумками проведеного дослідження наявної в ПП «Сатурн-Аквіта» системи обліку витрат був сформований висновок про те, що така схема обліку витрат не дозволяє систематизувати адекватну інформацію для потреб управління і в певному сенсі викривлює облікову і звітну інформацію щодо витрат діяльності. Проблемними визнано наявний порядок обліку витрат на вирощування квітів та декоративних рослин, а також порядок обліку витрат на здійснення ландшафтних послуг.

Вирішити виявлені облікові проблеми пропонується шляхом реформування схеми обліку витрат за даними напрямками діяльності ПП «Сатурн-Аквіта».

По-перше, для організації обліку витрат на вирощування квітів та декоративних рослин пропонується передбачити в робочому плані рахунків

ПП «Сатурн-Аквіта» субрахунок 23.1 «Вирощування квітів та декоративних рослин». Аналітичний облік здійснювати в розрізі окремих партій квітів та декоративних рослин. Прямими витратами вважати матеріальні витрати, що можуть бути на підставі відповідних актів віднесені до кожної окремої партії. Всі інші витрати даного напрямку діяльності пропонується обліковувати як загальновиробничі на синтетичному субрахунку 91 «Загальновиробничі витрати» із виокремленням двох окремих субрахунків:

91.1 «Загальновиробничі витрати на вирощування рослин»,

91.2 «Загальновиробничі витрати на утримання теплиць».

Перелік відповідних загальновиробничих витрат і порядок їх синтетичного обліку визначено в ході розробки даної пропозиції щодо реформування порядку обліку витрат.

Після систематизації загальновиробничі витрати на вирощування рослин пропонується розподіляти на всі партії квітів та декоративних рослин, які вирощуються як в теплицях, так і на відкритій ділянці, а загальновиробничі витрати на утримання теплиць лише на ті партії квітів та декоративних рослин, які вирощуються у теплицях. У якості бази розподілу пропонується використовувати розмір площ під окремими партіями квітів та декоративних рослин.

Застосування в практиці обліку ПП «Сатурн-Аквіта» розробленого порядку обліку витрат на вирощування квітів та декоративних рослин дозволить адекватно, в повному обсязі визначати виробничу собівартість вирощеної продукції, а також створити інформаційну базу для аналізу витрат та фінансових результатів даного напрямку діяльності підприємства.

По-друге, для систематизації витрат на здійснення ландшафтних послуг пропонується передбачити в робочому плані рахунків ПП «Сатурн-Аквіта» субрахунок 23.2 «Ландшафтні послуги». Аналітичний облік варто здійснювати в розрізі кожного окремого замовлення. Враховуючи, що витрати на здійснення ландшафтних послуг, можуть бути враховані як прямі витрати – всі вони в момент їх визнання мають бути відображені за дебетом

рахунку 23.2 «Ландшафтні послуги». За фактом підписання акта наданих послуг замовником всі систематизовані за даним замовленням витрати мають бути списані за кредитом рахунку 23.2 «Ландшафтні послуги» до дебету рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Застосування в практиці обліку ПП «Сатурн-Аквіта» розробленого порядку обліку доходів та витрат, пов'язаних із наданням ландшафтних послуг, дозволить систематизувати витрати за кожним окремим замовленням, що в свою чергу дозволить створити інформаційну базу для аналізу рентабельності кожного окремого замовлення, а також для аналізу витрат та фінансових результатів даного напрямку діяльності підприємства.

В цілому провадження в облікову практику ПП «Сатурн-Аквіта» розроблених змін щодо порядку обліку витрат окремих напрямків діяльності дозволить систематизувати повну та відповідно якісну інформацію щодо витрат окремих напрямків діяльності та відповідно фінансових результатів таких напрямків.

З метою надання внутрішнім користувачам якісної інформації щодо доходів, витрат та фінансових результатів окремих напрямків діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» в межах проведеного дослідження була розроблена та презентована форма внутрішньої фінансової звітності – Звіту про фінансові результати у розрізі окремих видів діяльності, а також чітко прописаний порядок її формування за даними бухгалтерського обліку. Запропонована форма внутрішньої звітності дозволить суттєво підвищити рівень інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності діяльності підприємства, у тому числі щодо доцільності інвестування коштів у розвиток окремих видів діяльності.

Виконаний аналіз рівня витрат діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» дозволяє сформулювати неоднозначні висновки.

В цілому діяльність ПП «Сатурн-Аквіта» є прибутковою. У 2019 році підприємство отримало прибуток 217,1 тис. грн., що на 15,7 тис. грн. або на 7,8 % більше ніж у минулому році.

Загальна сума витрати діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» збільшилась у 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 620,0 тис. грн. або на 17,0 % і склала 4264,3 тис. грн. Збільшення загальної суми витрат діяльності як таке не є негативним явищем, адже абсолютне збільшення розміру витрат може свідчити як про підвищення рівня витрат, так й про збільшення фізичного обсягу діяльності. В той же час варто звернути увагу на негативну тенденцію щодо динаміки рівня витрат діяльності підприємства, адже на тлі зростання доходів діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» в 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 16,5 % витрати за той же період зросли на 17,0 %, тобто темпи зростання витрат випереджають темпи зростання доходів, що підтверджує зростання відносного рівня витрат ПП «Сатурн-Аквіта».

В межах проведеного дослідження були також проаналізовані витрати окремих напрямків діяльності підприємства.

Так, собівартість реалізованих вирощених квітів та декоративних рослин збільшилась у 2019 році в порівнянні з 2018 роком 293,9 тис. грн. або на 27,7 %, в той час як дохід від реалізації даної продукції збільшився лише на 24,7 %. Відповідно негативною є динаміка відносних показників рівня витрат – витрати на 1 грн. реалізованої продукції підвищилися в порівнянні з минулим роком на 0,0209 грн. або на 2,5 % і склали у 2019 році 0,8677 грн. на 1 грн. реалізованої продукції, а рентабельність витрат навпаки зменшилась на 2,9 % – з 18,1 % у 2018 році до 15,2 % у 2019 році. Таким чином відносний рівень витрат на вирощування квітів та декоративних рослин збільшився, що негативно вплинуло на розмір фінансових результатів даного напрямку діяльності, незважаючи на збільшення обсягів реалізації.

Собівартість реалізованих ландшафтних послуг збільшилась у 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 146,0 тис. грн. або на 15,2 %. В той же час варто відзначити, що причиною такого збільшення повністю є збільшення обсягу наданих послуг – відносний рівень витрат скоротився. Так, витрати на 1 грн. реалізованих послуг зменшились в 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 0,0047 грн. або на 0,6 % і склали 0,8413 грн. на

1 грн. реалізованих ландшафтних послуг, а рентабельність витрат на реалізовані ландшафтні послуги збільшилась на 3,5 % – з 15,4 % у 2018 році до 18,9 % у 2019 році відповідно.

Витрати торгової діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» збільшились у 2019 році в порівнянні з минулим роком на 137,2 тис. грн. або на 10,8 %. Варто звернути увагу на те, що відповідне збільшення наявне на тлі збільшення обсягів реалізації за той же період лише на 10,1 %. Відповідно рентабельність реалізації товарів зменшилась за проаналізований період на 0,5 % – з 12,9 % у 2018 році до 12,4 % у 2019 році, а рентабельність витрат на здійснення торгової діяльності зменшилась за той же період на 0,7 % – з 14,8 % у 2018 році до 14,1 % у 2019 році. Окрему увагу варто звернути на те, що причиною збільшення рівня витрат торгової діяльності є фактично збільшення рівня витрат на збут, адже саме ця складова витрат торгової діяльності збільшилась у 2019 році в порівнянні з 2018 роком на 15,4 %.

Таким чином, за підсумками аналізу динаміки рівня витрат окремих видів діяльності були виявлені негативні тенденції підвищення відносного рівня витрат ділянки вирощування квітів та декоративних рослин, а також витрат торгової діяльності в частині витрат на збут. Дослідження конкретних причин такої негативної динаміки дозволяє стверджувати, що основною причиною підвищення витрат ділянки вирощування квітів та декоративних рослин є збільшення у 2019 році в порівнянні з 2018 роком витрат на електроенергію для опалення теплиць та додаткового освітлення квітів та рослин в наслідок підвищення тарифів на електроенергію. Аналогічно однією з причин негативної динаміки витрат на збут варто визнати підвищення тарифів на електричну енергію, яка використовується для здійснення торгової діяльності, у тому числі для роботи холодильного обладнання для квітів і для опалення торгового приміщення взимку.

З метою вирішення проблеми постійного підвищення витрат підприємства на електропостачання і таким чином оптимізації витрат підприємства в межах проведеного дослідження розроблена та обґрунтована

пропозиція встановлення на приміщеннях ПП «Сатурн-Аквіта» – магазині та теплицях – сонячних фотоелектричних комплексів (батареї) для автономного забезпечення підприємства електроенергією.

Пропонується встановлення обладнання з 11 сонячних панелей, інвертора та додаткового обладнання на приміщенні магазину потужністю 5 кВт/годин. і вартістю близько 108,3 тис. грн., а також обладнання з 20 сонячних панелей, інвертора та додаткового обладнання на приміщеннях теплиць потужністю 10 кВт/годин. і вартістю приблизно 177,0 тис. грн. Таким чином загальна сума необхідних інвестиційних коштів складає 285,3 тис. грн. Функціонування введеного в експлуатацію комплексу сонячних панелей за наявних у 2019 році обсягів діяльності та обсягів спожитої електроенергії, діючого станом на 1 жовтня 2020 року тарифу на електроенергію, а також середньорічних кліматичних умов у місті Бердянськ дозволить ПП «Сатурн-Аквіта» скоротити витрати діяльності в наслідок впровадження автономного електропостачання приблизно на 100,0 тис. грн. на рік. Це дозволить фактично збільшити прибуток підприємства на 50 %. В цілому ж інвестовані кошти окупляться таким чином протягом трьох років.

Потенційно розроблена пропозиція дозволить також збільшити обсяги вирощування квітів та декоративних рослин за рахунок додаткового освітлення рослин в теплицях до 24 годин на добу навіть у весняно-літній період, що суттєво зменшить період вирощування, а також дозволить розширити асортимент вирощуваних рослин. За проведеною оцінкою це дозволить збільшити обсяг реалізації вирощених квітів та декоративних рослин на 20 %, тобто приблизно на 310,0 тис. грн. на рік, що за наявної рентабельності даного напрямку діяльності дозволить збільшити прибуток на 40,0 тис. грн. на рік, що становить близько 18 % прибутку, отриманого підприємством за 2019 рік.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Атамас П.Й. Управлінський облік : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 440 с.
2. Бенькович А.Є., Ломтєва І.М., Сначов М.П. Оптимізація витрат діяльності на підприємстві. *Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна «Проблеми економіки транспорту»*, 2017. № 13. С. 60-71.
3. Бланк И.А. Словарь-справочник финансового менеджера. Киев : Ника – Центр, 1998. 480 с.
4. Брю С.Л., Макконнелл К.Р. Экономикс: принципы, проблемы и политика Т. 2. Москва : Республика, 1992. 400 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Житомир : ЖІТІ, 2000. 640 с.
6. Васина А.Н. Проекты снижения затрат: описание альтернатив и расчет экономического эффекта. URL: <http://www.alt-invest.ru/library/invanalysis/costreduction.htm/> (дата звернення: 20.10.2020).
7. Волкова І.А. Фінансовий облік : навч. посіб. Київ : Центр навчальної учбової літератури, 2009. 224 с.
8. Гагарский В.А. Сокращение издержек компании. URL: <http://gagarskiy.narod.ru/> (дата звернення: 24.10.2020).
9. Велш А.Г, Шор Д.Г. Основы финансового обліку. Київ : Основи, 1997. 943 с.
10. Грузинов В. П. Экономика предприятия (предпринимательская) : учебник для ВУЗов. Минск : Нова економіка, 2012. 412 с.
11. Дерій В. Термін «витрати» та його трактування для потреб обліку і контролю, *Галицький економічний вісник*. 2010. № 1(26). С. 154-160.
12. Дорман В.Н. Коммерческая организация: доходы и расходы, финансовый результат : учеб. пособ. Минск : Издательство Минского

университета, 2016. 112 с.

13. Економічний словник. / під заг. ред. Й. С. Завадського, Г. В. Осовської, О. О. Юшкевич. Київ : Кондор, 2007. 358 с.

14. Житна І.П., Житний П.Є., Тацій І.В. Економічний аналіз : навч. посіб. Луганськ : Вид-во СНУ ім. В.Даля, 2006. 296 с.

15. Иванова Ж.А. Анализ поведения переменных и постоянных затрат. Улан-Удэ : *Вестник ТГТУ*, 2010. Том 16. № 4. с. 987.

16. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский управленческий учет : учебник. Минск : Новая экономика, 2011. 611 с.

17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення 18.10.2020).

18. Карпова Т.П. Управленческий учет : учебник. Харьков, 2011. 458 с.

19. Казак А.Ю., Веретенникова О.Б., Марамагин М.С., Ростовцев К.В. Денежное хозяйство предприятий : учебник для вузов, Одесса: Издательство АМБ, 2006. 464 с.

20. Кене Ф. Избранные экономические произведения. Минск : Соцэкгиз, 1960. С. 387-431.

21. Ковалева А.М., Лапуста М.Г. Финансы фирмы : учебник. Минск : Логос, 2013. 499 с.

22. Ковальчук С.В., Форкун І.В. Фінанси : навч. посіб. Львів : Новий Світ –2000, 2006. 568 с.

23. Когут У.І. Критерії класифікації витрат підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку.* 2008. № 624. С. 43-49.

24. Кожарская Н.В. Учет затрат организаций общественного питания. Минск : Современная Школа, 2007. 356 с.

25. Козак В.Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка: збірник матеріалів IV Міжнародної науково-практичної конференції. Київ, 2009. С. 129-131.
26. Ксенофонт. Сократические сочинения. Алмата : АО «Комплект», 1993. 317 с.
27. Купалова Г.І. Теорія економічного аналізу : навч. посіб. Київ : Знання, 2008. 639 с.
28. Куприянова Л.М., Осипова И.В. Бухгалтерский баланс – важнейший источник информации для оценки развития бизнеса. *Международный бухгалтерский учет*. 2015. № 3(175). С. 11-23.
29. Лень В.С. Управлінський облік : навч. посіб. Київ : Знання прес, 2003. 285 с.
30. Маркарьян Э.А. Экономический анализ хозяйственной деятельности : учеб. пособ. Минск : КНОРУС, 2014. 552 с.
31. Маркс К., Энгельс Ф. Капитал. Минск : Политиздат, 1961. 704 с.
32. Маршалл А. Принципы экономической науки. Гомель : Прогресс-Универс, 1993. С. 401-405.
33. Матюшина Ю.І. Класифікація витрат як передумова організації управління підприємством. *Економіка і регіон*. 2013. № 2 (39), С. 98-103.
34. Медвідь Л.Г., Харинович-Яворська Д.О. Економічний аналіз і контроль як інформаційне забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Випуск 9-1. Частина 1. С. 216-220.
35. Нападовська Л.В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука й освіта, 2000. 356 с.
36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. Дата оновлення: 31.05.19. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13/print1370326239541384> (дата звернення 09.09.20).

37. Онисько С.М. Фінанси підприємств : підручник. Львів: Магнолія Плюс, 2005. 366 с.

38. Основи економічної теорії: політекономічний аспект : підручник / за ред. Г.Н. Климка, В.П. Нестеренка. Київ : Знання, 1997. 743 с.

39. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій та Інструкція щодо його застосування: Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999. Дата оновлення: 29.10.2019. URL: <http://www.interbuh.com.ua/ru/documents/onemanuals/35092> (дата звернення 01.10.2020).

40. Пласкова Н.С. Экономический анализ. Одесса : Гермес, 2007. 704 с.

41. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств : підручник. Київ : КНЕУ, 2001. 460 с.

42. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення: 09.08.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення 04.10.2020).

43. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 16.11.2018. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 26.10.2020).

44. Про положення про державне регулювання цін (тарифів) на продукцію виробничо-технічного призначення, товари народного споживання, роботи і послуги монопольних утворень : Постанова Кабінету Міністрів України від 22.02.1995 р. № 135. Дата оновлення: 13.06.2002. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/135-95-%D0%BF#Text>. (дата звернення: 10.09.2020).

45. Пушкар М.С. Фінансовий облік : підручник. Тернопіль : Карт-бланш, 2002. 628 с.

46. Радіонова Н.Й. Класифікація витрат підприємства як інструмент управління. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2018. № 64. С. 74-80.

47. Родіна О.В. Історичний розвиток категорії «витрати». *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. Випуск 17. С. 420-424.
48. Рябова Р. И. Состав затрат, включаемых в себестоимость продукции, с комментариями и бухгалтерскими проводками : учеб. пособ. для вузов. Донецк : Прес-Принт, 2010. 122 с.
49. Сигел Дж., Шим Дж. Методы управления стоимостью и анализа затрат. Минск : Новая экономика, 1996. 344 с.
50. Сидоров И.И. Логистическая концепция управления предприятием, Актау : ДНТП «Знание». ИВЭСЭП, 2001. 168 с.
51. Скорнякова Ю.Б. Загальновиробничі витрати: вибір та обґрунтування бази розподілу. *Економіка та держава. Міжнародний науково-практичний журнал*. 2018. № 7. С. 39-43.
52. Степовая Т.Г. Бухгалтерский учет : учеб. пособ. Одесса : ОНЭУ. Ротапринт, 2014. 248 с.
53. Сытник О.Е. Экономическая сущность категорий «затраты», «расходы», «издержки» и их отраслевые особенности. Витебск : ФГОУ ВПО Витебский государственный аграрный университет, 2018. 25 с.
54. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік на підприємствах з різними формами власності : навч. посіб. Київ : А.С.К., 1997. 512 с.
55. Турило А.М. Управління витратами підприємства : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 120 с.
56. Філіп Л.В. Економічний зміст і класифікація витрат. *Вісник економіки транспорту і промисловості*. 2011. № 36. С. 206-211.
57. Череп А.В., Стеценко И.М. Особенности структуры и классификации затрат в рыночных условиях хозяйствования. *БизнесИнформ*. 2005. № 11-12. С. 27-32.
58. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2002. 656 с.
59. Циган Р.М. Проблеми формування прибутку підприємства в бухгалтерському обліку. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 2. С. 36–39.

60. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник. Київ : Знання, 2008. 535 с.
61. Юдіна Д.О., Скорнякова Ю.Б. Витрати підприємства: питання ідентифікація та організації обліку. *Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства: збірник статей молодих вчених* Випуск 5 / за ред. А.В. Череп. Запоріжжя : ЗНУ, 2020. С. 81-90.
62. Юдіна Д.О., Скорнякова Ю.Б. Мета та основні елементи аналізу витрат виробництва. Збірник матеріалів XV Міжнародної науково-практичної конференції «*Виклики та перспективи розвитку нової економіки на світовому, державному та регіональному рівнях*» / за ред. А.В. Череп. Запоріжжя : Видавництво ЗНУ, 2020. С. 148-149.
63. Юдіна Д.О., Скорнякова Ю.Б. Основні елементи організації обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції. Тези доповідей VII Міжнародної науково-практичної конференції «*Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки*» (м. Луцьк, 3 жовтня 2020 року). Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2020. С. 102-105.
64. Ющак Ж.М. Класифікація витрат, орієнтована на ефективне управління підприємством. *Вісник ЖДТУ*. № 3 (61) СЕРІЯ: Економічні науки, 2012. С. 203-208.
65. Annand D. Introduction to Financial Accounting. Canada, 2014. 922 p.
66. Barker R. Short Introduction to Accounting. Cambridge : Cambridge University Press, 2012. 171 p.
67. Vmeimans R. The capacity aspect of inventories : lecture notes in economics and mathematical systems. 2012. v. 267. 165 p.
68. Cost Accounting – Intermediate : study notes. The Institute of Cost Accountants of India. Mumbai : Jayant Printery LLP, 2016. 400 p.
69. Cost and management – management accounting, study material, executive programme. New Delhi : The Institute of company secretaries of India, 2017. 603 p.
70. Ferguson C. Seow P.-S. Accounting information systems research over

the past decade: Past and future trend. *Accounting & Finance*. 2011. № 51. pp. 235-251.

71. Horngren Ch., Littlefield E., Datar S., Foster G. *Cost Accounting*. London : Pearson, 2006. 500 p.

72. Kieso Donald E., Kimmel Paul D., Weygandt Jerry J. *Accounting – Tools for business decision making*. Wiley, 2011. 1458 p.

73. Petty W. *A Treatise of Taxes & Contributions, History of Economic Thought Books*, McMaster University Archive for the History of Economic Thought, 1899. 61 p.

74. Ricardo D. *The Principles of Political Economy and Taxation*. Dover Publications, 2012. 322 p.

75. Smith A. *The Wealth of Nations*. New York : Random House, 1937. p. 643.

76. Weil L. R., Schipper K., Francis J. *Financial Accounting: An Introduction to Concepts, Methods and Uses*. USA : South-Western Cengage Learning, 2012. 870 p.

ДОДАТОК А

Схема оптимізації витрат діяльності ПП «Сатурн-Аквіта» за рахунок
впровадження автономного електрозабезпечення