

Міністерство освіти і науки України

Луцький національний технічний університет

(повне найменування закладу вищої освіти)

Факультет бізнесу та права

(повне найменування факультету)

Кафедра обліку і аудиту

(повне найменування кафедри)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»
ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗ ВИТРАТ РЕКРЕАЦІЙНОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ НАЦІОНАЛЬНИХ ПРИРОДНИХ ПАРКІВ
спеціальність 071 Облік і оподаткування
освітня програма «Облік і оподаткування»

Виконала: здобувач вищої освіти
групи ОПмз-21
Левчук Наталія Олександрівна

(підпис)

Керівник: к.е.н., доцент
Московчук Алла Тимофіївна

(підпис)

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

(підпис)

Луцьк – 2023

ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права

Кафедра обліку і аудиту

Ступінь вищої освіти: магістр

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

В.о. завідувача кафедри

_____ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА

«___» _____ 2023 року

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

ЛЕВЧУК Наталії Олександрівні

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи. Організація обліку та аналіз витрат рекреаційної діяльності національних природних парків

Керівник роботи: Московчук Алла Тимофіївна, к.е.н., доцент,

затверджені наказом закладу вищої освіти від «10» січня 2023 року № 24/01-02

2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 09 грудня 2023 року

3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова і статистична звітність за 2020-2022 роки.

4. Зміст пояснювальної записки (перелік питань, що потрібно розробити):

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ

1.1. Економічна суть витрат та їх класифікація

1.2. Нормативне забезпечення бухгалтерського обліку витрат на підприємстві

1.3. Оцінка наукових досліджень з організації бухгалтерського обліку і аналізу витрат

РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ РЕКРЕАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Статистичний аналіз діяльності національних природних парків

2.2. Організація бухгалтерського обліку витрат рекреаційної діяльності

2.3. Аналітичне дослідження витрат рекреаційної діяльності

РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ РЕКРЕАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НАЦІОНАЛЬНИХ ПРИРОДНИХ ПАРКІВ

3.1. Шляхи вдосконалення організації обліку витрат рекреаційної діяльності національних природних парків

3.2. Вдосконалення аналітичного дослідження витрат рекреаційної діяльності на основі багатofакторних моделей

ВИСНОВКИ

5. Перелік графічного матеріалу:

1. Мета, об'єкт, предмет та наукова новизна магістерської кваліфікаційної роботи.
2. Аналіз сутності поняття «витрати».
3. Класифікація витрат.
4. Нормативне забезпечення організації бухгалтерського обліку витрат.
5. Оцінка стану висвітлення проблемних питань обліку та аналізу витрат у наукових статтях.
6. Загальна характеристика діяльності національних природних парків.
7. Відображення в системі обліку витрат рекреаційної діяльності парків.
8. Аналітичне дослідження витрат національного природного парку.
9. Шляхи вдосконалення організації обліку та аналізу витрат.
10. Використання багатofакторних моделей в аналізі витрат рекреаційної діяльності.

6. Консультанти розділів роботи

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

7. Дата видачі завдання 11 жовтня 2022 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

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

Здобувач вищої освіти

_____ (підпис)

(Левчук Н.О.)
(прізвище, ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи

_____ (підпис)

(Московчук А.Т.)
(прізвище, ініціали)

АНОТАЦІЯ

Левчук Н.О. Організація обліку та аналіз витрат рекреаційної діяльності національних природних парків. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2023. 92 с.

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

У першому розділі зроблено огляд теоретичних основ обліку та аналізу витрат, проаналізовано нормативну базу та визначено проблемні питання щодо організації обліку витрат.

У другому розділі проведено статистичний аналіз діяльності національних природних парків, розглянуто особливості організації бухгалтерського обліку та проаналізовано витрати рекреаційної діяльності на прикладі національного природного парку «Прип'ять-Стохід».

У третьому розділі розкрито пропозиції щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку та аналізу витрат рекреаційної діяльності на досліджуваному підприємстві.

Основний зміст роботи викладено на 62 сторінках. Робота містить 17 таблиць, 1 рисунок, перелік джерел посилання із 38 найменувань та 8 додатків.

Результати розробок можуть бути використані в практичній діяльності національних природних парків.

Ключові слова: витрати, організація обліку, облік витрат рекреаційної діяльності, аналітичний облік, аналіз витрат, національні природні парки, детермінована факторна модель.

ANNOTATION

Levchuk N.O. Organization of accounting and cost analysis of recreational activities of national nature parks. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2023. 92 p.

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

In the first section, an overview of the theoretical foundations of accounting and cost analysis is made, the regulatory framework is analyzed, and problematic issues related to the organization of cost accounting are identified.

In the second section, a statistical analysis of the activity of national natural parks was carried out, the peculiarities of the accounting organization were considered, and the costs of recreational activities were analyzed using the example of the National natural park «Pripyat-Stokhid».

In the third section, proposals for improving the organization of accounting and analysis of the costs of recreational activities at the researched enterprise are revealed.

The main content of the work is laid out on 62 pages. The work contains 20 tables, 1 figure, list of reference sources 38 items and 8 appendices.

The results of the development can be used in the practical activities of national nature parks.

Keywords: costs, organization of accounting, accounting of costs of recreational activities, analytical accounting, analysis of costs, national natural parks, deterministic factor model.

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

НПП	–	Національний природний парк
НП(С)БО	–	Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку
МСБО	–	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
МСФЗ	–	Міжнародні стандарти фінансової звітності
ЄСВ	–	Єдиний соціальний внесок
МНМА	–	Малоцінні необоротні матеріальні активи

ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ.....	12
1.1. Економічна суть витрат та їх класифікація.....	12
1.2. Нормативне забезпечення організації бухгалтерського обліку витрат на підприємстві.....	20
1.3. Оцінка наукових досліджень з організації бухгалтерського обліку та аналізу витрат.....	22
Висновки до розділу 1.....	24
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ РЕКРЕАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	26
2.1. Статистичний аналіз діяльності національних природних парків.....	26
2.2. Організація бухгалтерського обліку витрат рекреаційної діяльності.....	30
2.3. Аналітичне дослідження витрат рекреаційної діяльності... Висновки до розділу 2.....	36 46
РОЗДІЛ 3. ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ РЕКРЕАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НАЦІОНАЛЬНИХ ПРИРОДНИХ ПАРКІВ.....	48
3.1. Шляхи вдосконалення організації обліку витрат рекреаційної діяльності національних природних парків... 3.2. Вдосконалення аналітичного дослідження витрат рекреаційної діяльності на основі багатofакторних моделей..... Висновки до розділу 3.....	48 53 59
ВИСНОВКИ.....	60
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ.....	63
ДОДАТКИ.....	68

ВСТУП

Актуальність теми. Передумовою ефективного управління та функціонування підприємства є наявність достовірної та об'єктивної інформації про фактичні результати діяльності. Оцінити ефективність роботи підприємства можна за рахунок дослідження витрат. Без правильно організованого бухгалтерського обліку не можлива діяльність суб'єктів господарювання, оскільки це суперечить чинному законодавству України.

Відповідно до розділу I ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. наведено визначення бухгалтерського обліку як процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Кожна господарська операція на підприємстві повинна бути заздалегідь зареєстрована в документах, які є основним джерелом даних бухгалтерського обліку. Господарська операція, яка не зафіксована у відповідному документі, вважається незаконною.

Питання бухгалтерського обліку і аналізу витрат та відображення їх у звітності підприємств є важливим для суб'єктів господарювання постійно досліджується науковцями та практиками. Саме тому тема даної кваліфікаційної роботи є досить актуальною в наш складний для економіки держави час.

Дослідженню проблем організації обліку і аналізу витрат на підприємстві присвячені праці провідних вітчизняних та зарубіжних економістів, таких як, Мних Є.В., Голов С.В., Хонгрєн Ч.Т., Дж. Фостер, Педченко Н.С., Родіна О.В., Бутинець Ф.Ф., Кравченко О.В., Баглай Л.Л., Швець Т., Якименко-Терещенко Н.В., Головенко М.О., Бессонова Г.П., Максименко Д.В., Перевузнєк Т.М., Чуприна О.О., Холод З.М., Бачик А.Я., Єршова Н.Ю., Майкова Ю.Д., Терещенко Е.Ю., Стояненко І.В., Варава В.С., Московчук А.Т. Однак облік витрат підприємства має безліч проблемних аспектів, тому потребує постійного дослідження та комплексного вдосконалення.

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

Мета і завдання дослідження. Мета кваліфікаційної роботи полягає в обґрунтуванні теоретичних і методичних положень, а також в розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення організації обліку та аналізу витрат рекреаційної діяльності національних природних парків.

Виходячи з поставленої мети перед нами виникає необхідність вирішення конкретних завдань:

- розкрити економічну сутність витрат, підходи щодо їх класифікації;
- дослідити нормативне забезпечення організації бухгалтерського обліку витрат на підприємстві;
- систематизувати дослідження науковців з питань обліку і аналізу витрат;
- провести статистичну оцінку діяльності національних природних парків України;
- вивчити порядок формування та основні елементи облікової політики щодо витрат НПП;
- визначити особливості обліку витрат національних природних парків;
- дослідити основні економічні показники діяльності Національного природного парку «Прип'ять-Стохід»;
- обґрунтувати шляхи удосконалення організації бухгалтерського обліку та аналізу витрат рекреаційної діяльності Національного природного парку «Прип'ять-Стохід».

Об'єктом дослідження є організація бухгалтерського обліку та аналіз витрат рекреаційної діяльності національних природних парків.

Предметом дослідження є комплекс теоретичних, методичних і практичних аспектів, пов'язаних з організацією бухгалтерського обліку та аналізом витрат рекреаційної діяльності національних природних парків.

Методи дослідження. У процесі дослідження методики організації бухгалтерського обліку та аналізу витрат застосовувалися загальнонаукові методи: наукової абстракції, індукції та дедукції, синтезу та аналізу, порівняння.

Інформаційною базою дослідження були наукові статті з питань обліку і аналізу витрат, монографії, матеріали науково-практичних конференцій та семінарів, нормативні документи України, фінансова та статистична звітність Національного природного парку «Прип'ять-Стохід».

Наукова новизна отриманих результатів полягає у розробці рекомендацій з удосконалення обліку та аналізу витрат рекреаційної діяльності національних природних парків, зокрема:

набуло подальшого розвитку:

- зміст наказу про облікову політику Національного природного парку «Прип'ять-Стохід»;
- організація аналітичного обліку витрат національних природних парків;
- підходи до аналітичного дослідження витрат рекреаційної діяльності на основі багатофакторних моделей.

Практичне значення одержаних результатів. Результати дослідження отримані у кваліфікаційній роботі магістра, можуть бути використані для подальшого розвитку теоретичних досліджень з обліку і аналізу витрат рекреаційної діяльності. Представлені в роботі пропозиції та рекомендації, направлені на вдосконалення практичних аспектів обліку витрат рекреаційної діяльності, можуть бути використанні в діяльності національних природних парків.

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

Апробація результатів дослідження. Основні результати дослідження пройшли апробацію на: XV Міжнародній науково-практичній конференції молодих учених та здобувачів освіти «Сучасні проблеми і перспективи розвитку

обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 4 листопада 2023 р.).

Публікації. Основні положення кваліфікаційної роботи магістра висвітлено автором в опублікованих тезах доповіді на конференції.

Структура роботи. Кваліфікаційна робота складається із вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи 67 сторінок друкованого тексту, в тому числі 17 таблиць і 1 рисунок. Робота містить 8 додатків на 25 сторінках, перелік джерел посилення включає 38 найменувань на 5 сторінках.

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету та завдання, предмет і об'єкт дослідження, методи дослідження та інформаційну базу.

У розділі 1 «Науково-теоретичні основи організації обліку та аналізу витрат» зроблено огляд теоретичних основ обліку та аналізу витрат, проаналізовано нормативну базу та визначено проблемні питання організації обліку витрат.

У розділі 2 «Організація бухгалтерського обліку та аналізу витрат рекреаційної діяльності» проведено статистичний аналіз діяльності національних природних парків, розглянуто особливості організації бухгалтерського обліку та проаналізовано витрати рекреаційної діяльності на прикладі національного природного парку «Прип'ять-Стохід».

У 3 розділі «Вдосконалення обліку і аналізу витрат рекреаційної діяльності національних природних парків» розкрито пропозиції щодо удосконалення організації бухгалтерського обліку та аналізу витрат на досліджуваному підприємстві.

РОЗДІЛ 1

НАУКОВО-ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ВИТРАТ

1.1. Економічна суть витрат та їх класифікація

Функціонування будь-якого підприємства передбачає створення і доведення до споживачів певних благ. Даний процес неможливий без одночасного споживання засобів і предметів праці та робочої сили. Результатом цілеспрямованих затрат живої праці людей та минулої (уречевленої у засобах виробництва) є послуги підприємства. Проте частина вартості продукту, що втілює в собі вартість засобів виробництва, існує ще до процесу виробництва. Вона лише переноситься на нього у вигляді вартості матеріальних витрат, а жива праця робітника створює чистий продукт.

Витрати виробництва - це те, у що обходиться створення продукту підприємству. Водночас суспільні витрати на створення продукту включають також додаткову працю, втілену в додатковому продукті. Витрати виробництва – це загальноекономічна категорія. Процес виробництва являє собою продуктивне споживання факторів виробництва, заміщення яких є необхідною умовою процесу відтворення [1, с. 219]. Вчені по-різному трактують поняття витрат (таблиця 1.1.).

Таблиця 1.1. – Визначення поняття «витрати»

№ з/п	Автори	Визначення
1	2	3
1.	НП(С)БО 16 «Витрати»	«Зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно визначені» [2].
2.	Голов С.В.	«Витрати – це кошти підприємства, пов'язані з формуванням потрібних ресурсів та їх використанням» [3].

Продовження таблиці 1.1

1	2	3
3.	Мних Є.В.	«За конкретно-економічним значенням витрати діяльності підприємства — це вартість спожитих ресурсів діяльності у процесі продукування суспільних благ та їх визнання» [4].
4.	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	«Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [5].
5.	Сук Л.К.	«Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками)» [6].
6.	Турило А.М., Кравчук Ю.Б	«Витрати – це вартісне вираження абсолютної величини застосовано- споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничогосподарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети» [7].
7.	Фаріон В. Я.	«...сукупність використаних у процесі основної та іншої діяльності ресурсів, виражених у вартісних вимірниках, обрахованих за прийнятими в галузі правилами і мотивованих цілями отримання прибутку, а також зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками та іншими кредиторами» [8].
8.	Родіна О. В.	«Витрати – це усі спожиті ресурси і використані фактори виробництва, що перебувають на обліку, виражені у грошовому еквіваленті, а також використані в процесі фінансово- господарської діяльності для отримання бажаного ефекту і потрібні для його аналізу, прийняття управлінського рішення на його основі, та є внутрішнім ціноутворюючим чинником» [9].
9.	Бутинець Ф.Ф.	«Витрати виробництва – це грошове відображення обсягів ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких безпосередньо відноситься на конкретний вид продукції» [10].
10.	МСФЗ	«Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу» [11].
11.	Педченко Н.С., Тітенко Л.В., Мілька А.І. та ін.	«...витратами є кількість використаних ресурсів, що були задіяні у процесі діяльності підприємства та відтворені в грошовому вимірнику для отримання прибутку, а також нарощення зобов'язань перед кредиторами та бюджетом» [12].
12.	Кундеус О.М.	«Витрати – це сукупність грошових, матеріальних та моральних ресурсів, що використовують господарські підрозділи в процесі їх функціонування для досягнення певної мети» [13].

Джерело: систематизовано автором.

Розглянувши та проаналізувавши дані літературних джерел, можна зробити висновок, що поняття витрат не містить суттєвих розбіжностей, хоч і різні вчені по-різному висвітлюють це поняття.

Класифікація витрат – поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними. Через ускладненість господарської діяльності різних підприємств виникла необхідність і в різних класифікаціях витрат та використання різних методів їх збирання і розподілу. Виділяють три напрями класифікації витрат (рисунок 1.1).

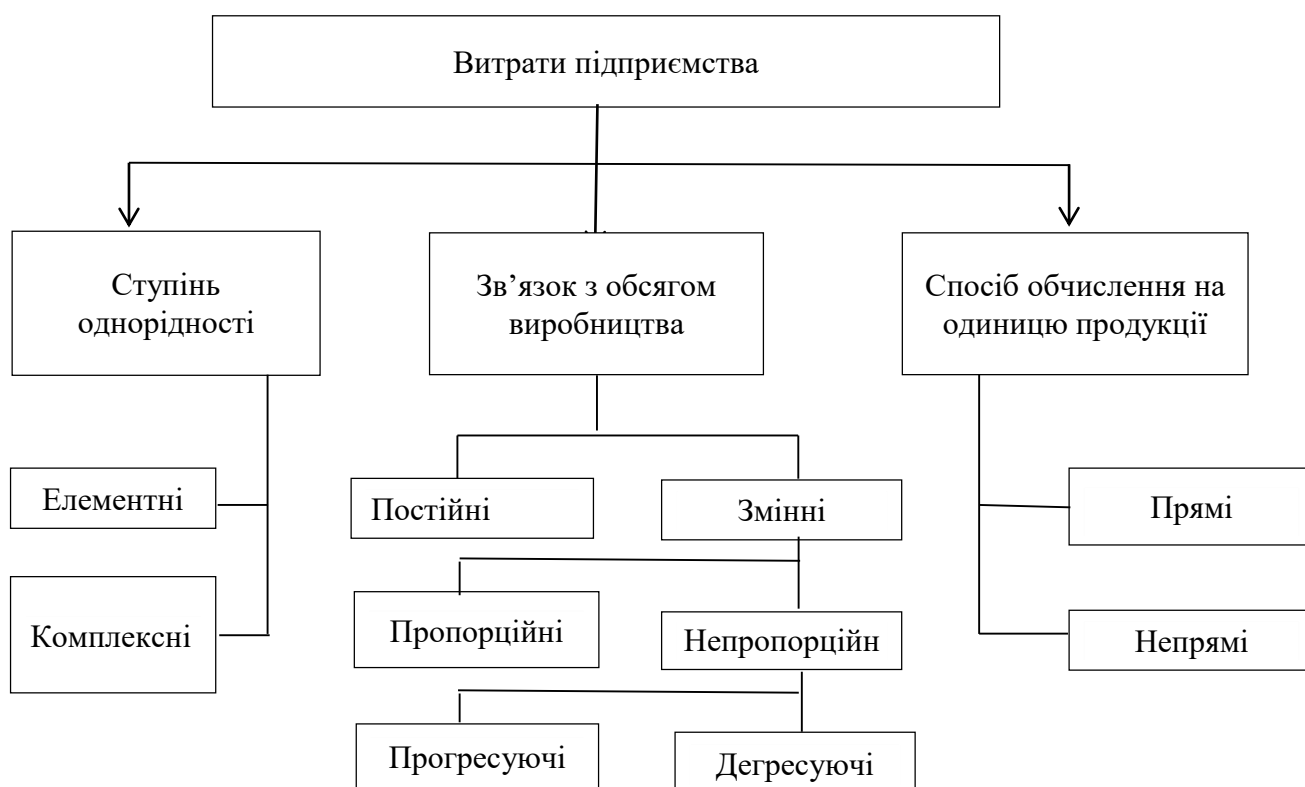


Рисунок 1.1 Класифікація витрат

Джерело: [14]

Отже, за ступенем однорідності витрати поділяються на елементні й комплексні. Елементні витрати однорідні за складом та мають єдиний економічний зміст. До них відносяться матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні потреби, амортизаційні відрахування та інші витрати. Комплексні витрати різнорідні за складом та охоплюють декілька елементів витрат, вони групуються за економічним призначенням при

калькулюванні, до них належать витрати на утримання і експлуатацію устаткування, загальновиробничі витрати, загальногосподарські витрати та витрати від браку.

Залежно від зв'язку з обсягом виробництва витрати поділяються на постійні й змінні. Постійні витрати при зміні обсягу виробництва не змінюються. До постійних належать витрати на орендну плату, утримання і експлуатацію будівель та споруд, організацію виробництва та управління. Постійні витрати поділяють на обов'язкові (ті, що залежать від виробничої потужності підприємства) та необов'язкові – витрати, які не мають прямого відношення до поточної діяльності підприємства і розмір яких визначається керівництвом. Особливістю цих витрат є те, що їх величина може вільно корегуватися без зміни обсягів діяльності підприємства.

До обов'язкових постійних витрат відносять амортизацію основних засобів, витрати на утримання апарату управління, а до необов'язкових - витрати на підготовку та перепідготовку кадрів, на наукові дослідження та розробки, на придбання, будівництво та реконструкцію виробничих потужностей тощо.

Змінні витрати – це витрати, які безпосередньо залежать від обсягу виготовленої продукції. Це витрати на сировину та матеріали, напівфабрикати, паливо та енергію, оплату праці працівникам, що зайняті у виробництві (наданні послуг). В свою чергу змінні витрати поділяються на непропорційні та пропорційні. Пропорційними витратами є витрати, що залежать та змінюються прямо пропорційно обсягу виробництва. Це витрати на сировину, основні матеріали, комплектуючі вироби, відрядну зарплату робітників. Непропорційні витрати поділяються на прогресуючі та дегресуючі. Прогресуючі витрати - це, наприклад, витрати на відрядно-прогресивну оплату праці, додаткові рекламні та торгові витрати (виникають тоді, коли збільшення обсягу виробництва вимагає більших затрат на одиницю продукції). В свою чергу, дегресуючими витратами є витрати, зростають менше, ніж обсяг виробництва, до них відносять витрати на експлуатацію машин та устаткування, їх ремонт та інструменти.

За способом обчислення на окремі різновиди продукції витрати поділяються на прямі й непрямі. Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виготовленням певного виду продукції (витрати на сировину та основні матеріали). Непрямі витрати не можна безпосередньо віднести на певний вид продукції, сюди відносять зарплату для обслуговуючого і управлінського персоналу, витрати на утримання і експлуатацію будівель, споруд, машин.

Групування витрат на виробництво за економічними елементами наведено в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2. – Групування витрат за економічними елементами

Елемент витрат	Витрати, що включаються до складу відповідного елемента
Матеріальні витрати	1) сировина й матеріали; 2) купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби ; 3) товари, які використані для виробничо-господарських потреб; 4) тара і тарні матеріали; 5) паливо та енергія; 6) будівельні матеріали 7) запасні частини; 8) малоцінні-швидкозношувальні предмети 9) роботи та послуги, виконані для підприємства сторонніми організаціями; 10) втрати внаслідок нестачі матеріальних цінностей.
Витрати на оплату праці	1) витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати; 2) гарантійні та компенсаційні виплати; 3) виплати за невідпрацьований час; 4) інші витрати на оплату праці;
Відрахування на соціальні заходи	1) відрахування сум ЄСВ; 2) відрахування на індивідуальне страхування робітників; 3) відрахування на інші соціальні заходи.
Амортизація	1) амортизація основних засобів; 2) амортизація інших необоротних матеріальних активів; 3) амортизація нематеріальних активів
Інші операційні витрати	1) витрати, пов'язані з управлінням виробництвом; 2) витрати на перевезення працівників; 3) витрати зі страхування ризиків, пов'язаних з виробничим процесом; 4) податки, збори та інші обов'язкові платежі, що включаються до виробничої собівартості послуг; 5) витрати, пов'язані з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення; 6) витрати на оплату робіт і послуг сторонніх підприємств та організацій; 7) витрати, пов'язані з випробуваннями, контролем за відповідністю якості виробів, деталей, вузлів установленим стандартам або технічним умовам.

Джерело: [15].

Проаналізувавши дані з таблиці можна зробити такі висновки, соціально-економічна сутність витрат полягає в тому, що вони відображають виробничі відносини з приводу витрат власне капіталу, а не праці на виробництво продукції. В умовах розвитку соціально орієнтованого ринкового господарства відносини між працівниками та підприємцем поступово набувають характеру співробітництва.

Проте не усі витрати безпосередньо зв'язані з виробництвом, придбанням товарів чи наданням послуг, тому для визначення собівартості продукції розрізняють витрати на продукцію(виконання робіт, надання послуг) і витрати періоду.

Витрати на продукцію – це витрати, що пов'язані з виробництвом продукції. До таких витрат відносять матеріали, заробітну плату, амортизацію основних засобів, відрахування на соціальні заходи.

Витрати періоду – це витрати, що не включаються в собівартість та розглядаються як витрати того періоду, у якому вони були здійснені. До таких витрат відносять витрати на управління, маркетинг, дослідження та розробку. У звіті про прибуток витрати періоду включають до складу операційних витрат.

У підприємствах виробничої сфери витрати на продукцію називають виробничими витратами, а витрати періоду – невиробничими витратами.

Витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) поділяються за календарними періодами на поточні й одноразові.

Поточні витрати – це витрати з періодичністю менше місяця. Одноразові витрати – це витрати, які здійснюються з періодичністю більше місяця та спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

Виробничі витрати поділяють на основні і накладні витрати.

Основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. В свою чергу, основні витрати поділяють на три групи:

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

Прямі матеріальні витрати – це вартість витрачених матеріалів на виготовлення продукції, суми цих витрат безпосередньо відносяться на собівартість продукції. Прямими матеріальними витратами є, наприклад, глина на виробництві цегли, тканина, що використовується для пошиття одягу, і т.д. Але на виробництві є випадки, коли певні види матеріалів, що не включають до складу прямих витрат, прикладом таких матеріалів є нитки у виробництві одягу. Ці матеріали розглядаються як непрямі (допоміжні) витрати і, включаються до складу виробничих накладних витрат.

Прямі витрати на оплату праці – це витрати на зарплату для робітників, що може бути включена в собівартість конкретного виду продукції економічно доцільним шляхом. Витрати на оплату праці інших категорій виробничого персоналу таких, як майстра чи допоміжного персоналу і розглядають як непрямую зарплату та включають до складу виробничих накладних витрат.

Інші прямі витрати – це всі інші прямі витрати, окрім прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці. Такими витратами є амортизація, оренда спеціального устаткування, оплата послуг контрагентів, придбання спеціального інструменту, виплати за отриману ліцензію на виробництво продукції.

Виробничі накладні витрати – це витрати, що пов'язані з процесом виробництва, але не можуть бути прямо віднесені до конкретних виробів. Такими витратами є додаткові матеріали, непрямая зарплата, витрати на утримання і ремонт приміщень, устаткування, амортизація та страхування основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг. Пропорційно обраній базі виробничі накладні витрати розподіляються між виробами.

Прямі витрати на оплату праці і виробничі накладні витрати в сумі складають конверсійні витрати.

Конверсійні витрати – це витрати на обробку сировини для перетворення її в готовий продукт.

На таких підприємствах виробничі витрати складаються з прямих матеріальних витрат і виробничих накладних витрат.

Невиробничі витрати включають: витрати на управління, дослідження і розробку, збут продукції й витрати на інші функції бізнесу.

Найчастіше вони представлені витратами на управління підприємством (загальні й адміністративні витрати).

До витрат на збут відносяться:

- оплата і комісійні продавцям, торговим агентам, водіям і ін.;
- витрати на рекламу і дослідження ринку;
- витрати на відрядження;
- оренда, податки, страхування, амортизація, ремонт і утримання приміщень і устаткування відділу збуту, складів, демонстраційних залів і ін.;
- пакувальні матеріали та ремонт тари;
- інші виплати, що пов'язані з транспортуванням продукції;
- надання знижок (дисконт) покупцям;
- післяпродажне обслуговування клієнтів.

Загальновиробничі й адміністративні витрати включають:

- загальні і корпоративні витрати (реєстрація акцій, щорічні збори, винагорода директорам, добровільні внески);
- витрати на персонал офісу (зарплата, страхування, додаткові виплати, оплата навчання персоналу);
- витрати на утримання приміщень і устаткування офісу (оренда, податки, страхування, амортизація, ремонт, комунальні послуги);
- оплата за професійні послуги (юридичні, аудиторські, медичні й ін.);
- витрати на зв'язок (поштовий, телефонні, факс та ін.);
- амортизація нематеріальних активів;
- інші загальні витрати.

Розглядаючи різні альтернативні варіанти рішень, варто враховувати не лише реальні (дійсні), але і можливі витрати (утрати).

Дійсними – є витрати, що вимагають виплати грошей чи витрати інших активів. Ці витрати відображаються в бухгалтерських регістрах у міру їхнього виникнення.

Можливі витрати (втрати) – це вигода, що втрачається, коли потрібно відмовитися від альтернативного рішення задля вибору іншого напрямку дії.

Маржинальні витрати – це витрати на виробництво (чи реалізацію) однієї додаткової одиниці продукції (товару).

Для контролю діяльності окремих підрозділів і оцінки роботи їхніх керівників виділяють контрольовані і неконтрольовані витрати. Контрольовані витрати- це витрати, що можна безпосередньо контролювати або можна робити на них значний вплив. Відповідно, неконтрольовані витрати - це витрати, які менеджер не може контролювати чи не може робити на них значний вплив.

Отже, витрати підприємства об'єктивно виникають у процесі діяльності і пов'язані з тим, що процес виробництва нерозривно пов'язаний з процесом споживання. Витрати підприємства є досить складною і дуже важливою категорією, що і зумовлює наявність досить складної системи класифікації витрат, залежно від різних аспектів управління ними.

Класифікація витрат призначена допомогти у вирішенні його завдань: організації поточного аналізу виробничих витрат за місцями їх виникнення з метою встановлення причин відхилень та їх винуватців, використання облікової інформації для прийняття ефективних управлінських рішень, прогнозування та регулювання витрат.

1.2. Нормативне забезпечення організації бухгалтерського обліку витрат на підприємстві

Сучасні підприємства не можуть повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення обліку.

Нормативне забезпечення бухгалтерського обліку – це сукупність нормативно-правових актів вищих державних міністерств (законодавчої і виконавчої), Міністерства фінансів України, інших міністерств і відомств, фактично кожного підприємства, що забезпечує належне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності та економічного забезпечення контролю в нашій країні.

В Україні до основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємства відносяться: Закони України, зокрема Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Укази Президента України; постанови Кабінету Міністрів України; накази, розпорядження, листи, Постанови та роз'яснення міністерств та відомств; НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 9 «Запаси» (списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати», 31 «Фінансові витрати», зокрема, МСБО 1 «Подання фінансових звітів», де наводиться класифікація витрат за характером, МСБО 2 «Запаси» та МСБО 23 «Витрати на позики»; Податковий кодекс України; Бюджетний кодекс України; Господарський кодекс України; Міжнародні стандарти аудиту; методичні рекомендації; вказівки; інструкції; положення; план рахунків бухгалтерського обліку; форми фінансової звітності; облікова політика, що затверджується директором підприємства; реєстри бухгалтерського обліку тощо (Додаток А).

Основним нормативно-правовим документом, який регулює облік в Україні, є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей Закон є основою системи регулювання та створює єдину правову та методологічну базу бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, він встановлює основний принцип формування облікової інформації щодо витрат – нарахування та відповідність доходів з витратами.

Також, декларується, що НП(С)БО обов'язково базується на Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку (МСБО), та «не суперечить міжнародним стандартам» (ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»).

Бухгалтерська діяльність в Україні регулюється достатньою кількістю законодавчих та нормативно-правових актів, які в свою чергу дозволяють фіксувати всі господарські операції, пов'язані з витратами та здійснювати ефективний контроль у кожній сфері.

1.3. Оцінка наукових досліджень з організації бухгалтерського обліку та аналізу витрат

Сучасні економічні відносини потребують постійного вдосконалення та глибоких перетворень, зокрема перетворень у системі обліку. Система бухгалтерського обліку є важливим елементом для всіх суб'єктів господарювання та держави загалом. Чільне місце в цій системі відводиться обліку витрат. Формування достовірної та оперативної інформації про них є важливим та одночасно складним елементом системи організації обліку на підприємстві. Саме від цього буде залежати рівень управління ними, рентабельність виробництва, виявлення резервів зниження собівартості продукції, визначення цін на продукцію, а також прийняття необхідних управлінських рішень.

Дослідженню проблем організації бухгалтерського обліку витрат на підприємстві присвячені праці провідних вітчизняних та зарубіжних економістів, таких як, О.В. Карпенко, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, С.А. Котлярова, Я.В. Соколова. Однак облік витрат підприємства має багато проблемних аспектів, тому потребує постійного дослідження та комплексного вдосконалення (Додаток Б).

Таким чином, проаналізувавши дані наведені в Додатку А можна зробити такі висновки: найпоширенішими проблемами обліку витрат на підприємствах України є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку, достовірного та повного висвітлення в управлінській, фінансовій та статистичній звітності інформації про витрати понесені під час здійснення діяльності,

визначення бази розподілу витрат. Ще однією важливою проблемою обліку витрат і доходів підприємства є проблема рівня відповідальності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат і доходів чинному законодавству з обліку та контролю й меті та завданням самого підприємства.

Сучасний стан обліку витрат на підприємствах України потребує використання нових шляхів та методів у вирішенні широкого кола проблем, що існують в організації обліку витрат. Для вдосконалення обліку витрат на підприємстві та вирішення даних проблем варто вести правильний облік витрат, своєчасний контроль за їх формуванням та потрібно удосконалити класифікацію загальновиробничих витрат, а також деталізувати план рахунків бухгалтерського обліку. Також необхідною умовою в удосконаленні організації обліку витрат є узгодження національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними, а для забезпечення достатньої аналітичності інформації про витрати підприємства її потрібно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, однозначності тлумачення, достовірності, дохідливості, доречності.

Важливого стратегічного значення набуває аналіз витрат, адже саме за допомогою його можна забезпечити високий рівень економічної діяльності підприємства, тому саме цій темі присвячено багато статей та досліджень (Додаток В).

Отже, найважливіший показник економічної діяльності будь-якого підприємства – прибуток, який залежить, в основному, від ціни продукції і витрат на її виробництво. На сьогоднішній день кожне підприємство намагається не тільки вижити на ринку, але й бути процвітаючим і отримувати високі прибутки. Найкращий спосіб збільшити прибутки - це знизити витрати на виробництво продукції (робіт, послуг). Собівартість продукції є одним з найважливіших показників діяльності підприємства.

В сучасних економічних умовах дозволити собі певною мірою ігнорувати облік, аналіз, планування та контроль витрат виробництва може лише

підприємство-монополіст, доходи якого значно перевищують затрати, і для якого не має значення питання розробки цінової політики.

Мета управління витратами і калькулювання собівартості продукції, робіт полягає в своєчасному, повному і достовірному визначенні фактичних витрат, пов'язаних з виробництвом і збутом продукції, виконання робіт, визначенні фактичної собівартості окремих видів і всієї продукції, робіт, контролі за використанням ресурсів і грошових коштів. Виявлення можливих відхилень від встановлених норм, причин, винуватців цих відхилень повинно задовольнити потреби оперативного управління виробництвом.

Отже, досліджуване питання аналізу витрат досить широко розкривається в наукових-практичних статтях. В даних статтях розглядаються проблеми та шляхи удосконалення аналізу витрат на підприємстві.

Висновки до розділу 1

1) Проаналізувавши різноманітність підходів до трактування поняття «витрат» можна виділити два підходи до цієї категорії: економічний та бухгалтерський. За економічним підходом увага акцентується на грошовому характері витрат, а в рамках бухгалтерського підходу до витрат відносять фактичні витрати, що здійснюються в процесі виробництва. Це витрати на оплату праці, плата за оренду приміщень чи обладнання, матеріальні витрати, транспортні витрати, оплата послуг банку, страхових та охоронних компаній.

2) Розкрито найпоширеніші підходи до класифікації витрат. Представлено групування витрат за ступенем однорідності, зв'язком з обсягом виробництва, способом обчислення на одиницю та економічними елементами.

3) У законодавчо-нормативній базі України виявлено недосконалості та встановлено, що однією з найбільш складних проблем є узгодження національних стандартів бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, а для забезпечення достатньої аналітичності

інформації про витрати підприємства її потрібно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, однозначності тлумачення, достовірності, дохідливості, доречності.

4) Аналіз наукових публікацій з організації бухгалтерського обліку та аналізу витрат дозволив встановити основні проблеми та пропозиції з їх вирішення. Для вдосконалення обліку витрат на підприємстві та вирішення проблем варто вести правильний облік витрат, своєчасний контроль за їх формуванням та потрібно удосконалити класифікацію загальновиробничих витрат, а також деталізувати план рахунків бухгалтерського обліку.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ РЕКРЕАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1 Статистичний аналіз діяльності національних природних парків Північно-Західного регіону

Національні природні парки – це заповідні території, що є частиною природно-заповідного фонду України та складають 30,92% загальної структури ПЗФ (за площею).

В Україні станом на 2023 рік налічується 53 національних природних парки, загальна площа яких 1 111 600 га (11 116 км²), або 1,84% площі держави. З них 11 в Північно-Західному регіоні (Львівська, Волинська та Рівненська області) (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1. – Перелік національних природних парків Північно-Західного
регіону

№ з/п	Назва	Область	Рік створення	Площа, га
1.	Бойківщина	Львівська	2019	12240
2.	Дермансько-Острозький	Рівненська	2009	1647,6
3.	Королівські Бескиди	Львівська	2020	8997
4.	Нобельський	Рівненська	2019	25318,81
5.	Північне Поділля	Львівська	2010	15588
6.	Прип'ять-Стохід	Волинська	2007	39315,5
7.	Сколівські Бескиди	Львівська	1999	35684
8.	Цуманська Пуща	Волинська	2010	33475,34
9.	Шацький	Волинська	1983	32515
10.	Яворівський	Львівська	1998	7079
11.	Пуща Радзвіла	Рівненська	2022	24265,307

Джерело: [36].

Отже, найбільше національних природних парків створено у Львівській області, а найбільшим за площею є парк «Цуманська Пуща» (33475,34 га). Відповідно найменшим за площею є «Дермансько-Острозьким» (1647,6 га), що знаходиться в Рівненській області.

Таблиця 2.2. – Рейтинг адміністративно-територіальних одиниць за величиною територій природно-заповідного фонду у відсотках від їхньої загальної площі

Назва АТО	Площа АТО, га	Фактична площа НПП, га	%
Волинська область	2 014 470	105305,84	5,23
Львівська область	2 183 100	79588	3,65
Рівненська область	2 005 100	51231,717	2,56

Джерело: [36].

Найбільший відсоток територій національних природних парків Північно-Західного регіону – у Волинській області (5,23% - 105305,84 га), на другому місці Львівська область (3,65% - 79588 га), Рівненська область (2,56% - 51231,717 га).

Одиницею обліку в рекреаційній діяльності вважається мандрівник, тобто особа, що подорожує по країні, або між двома чи більше країнами незалежно від мети мандрівки. Мандрівники поділяються на одноденних відвідувачів та відвідувачів, які ночують (туристів).

На основі статистичних даних з різних джерел можна аналізувати стан розвитку туризму як виїзного, так і внутрішнього, що буде характеризувати зацікавленість у діяльності НПП (таблиця 2.3).

Таблиця 2.3. – Динаміка туристичних потоків у національних природних парках за 2015-2022 роки

Рік	В'їзні (іноземні) туристи	Внутрішні туристи
2015	15153	157020
2016	35071	157655
2017	39605	402009
2018	55545	215895
2019	66840	243678
2020	2578	96528
2021	11578	158799
2022	1852	13724

Джерело: [36].

Оже, аналізуючи статистичні дані з офіційного сайту Державної служби статистики можна зробити наступні висновки:

– найменшу кількість іноземних туристів було зафіксовано у 2022 році (1852 чол.), пов'язано це з Російським вторгненням в Україну;

– найбільшу кількість в'їзних туристів у період з 2015 по 2022 роки, було зафіксовано у 2019 році (66840 чол.);

– найбільшу кількість внутрішніх туристів було зареєстровано у 2017 році (402009 чол.), це було пов'язано з регатами, що проводились;

– найменшу кількість внутрішніх туристів зафіксовано у 2022 році (13724 чол.), на нашу думку, все це пов'язано з масовим виїздом українців за кордон через повномасштабну війну.

Національні природні парки створені з метою збереження, відтворення та раціонального використання типових і унікальних природних поліських комплексів, які мають важливе природоохоронне, наукове, естетичне, рекреаційне та оздоровче значення; розвиток занедбаних видів господарства; підвищення рівня екологічної свідомості населення.

Основні напрями діяльності національних природних парків:

- 1) міжнародне співробітництво;
- 2) екологічно-освітня діяльність;
- 3) масові заходи;
- 4) дослідження.

Також національні природні парки Північно-Західного регіону надають платні послуги (таблиця 2.4).

Таблиця 2.4. – Перелік платних послуг, що надають національні природні парки

Назва НПП	Послуги, що надаються
1	2
«Бойківщина»	– Ескурсія лісорозсадником; – екскурсії маркованими маршрутами, екологічними стежками Парку.
«Королівські Бескиди»	– Веломаршрути; – екостежки; – пішохідні маршрути; – автомобільні маршрути.
«Прип'ять-Стохід»	– Велосипедна туристична подорож; – пішохідна туристична подорож; – «сільський зелений туризм»; – агротуризм; – екологічний туризм; – риболовний туризм; – водний туризм;

Продовження таблиці 2.4

1	2
	– науковий туризм.
«Дермансько-Острозький»	– Екскурсії екологічними стежками.
«Нобельський»	– Риболовний туризм; – сплави на каяках; – поліський круїз на катамарані.
«Північне Поділля»	– Веломандрівки; – майстер-клас із встановлення намету, в'язання туристичних вузлів, користування компасом для визначення азимутів; – проведення етнічних заходів з метою відродження місцевих обрядів, звичаїв і традицій українського народу.
«Пуца Радзвіла»	– Веломаршрути; – екостежки.
«Сколівські Бескиди»	– Рекреаційні ділянки (готелі, сауни, чани, екскурсії по екологічних стежках); – велосипедні туристичні подорожі.
«Цуманська Пуца»	– Велосипедні подорожі; – зони відпочинку (альтанки, мангали, чани, лежачки, печі).
«Шацький»	– Бази відпочинку; – водний туризм; – наметові містечка; – рекреаційні пункти (альтанки, спеціальні місця для розведення багаття, дитячі майданчики з гойдалками та пісочницями.
«Яворівський»	– Еколого-пізнавальні стежки; – автобусні маршрути; – екозаходи та екскурсії; – майстер-класи із яворівського розпису, виготовлення ляльки-мотанки, воскової свічки; – подієвий туризм.

Джерело: [36].

Аналізуючи, дані з таблиці можна зробити наступні висновки: найбільший спектр платних послуг надає Національний природний парк «Прип'ять-Стохід» та Національний природний парк «Яворівський», найпоширенішою послугою є екскурсії екологічними стежками.

Відповідно до інформації, наданої облдержадміністраціями, в Західно-Північному регіоні планується створити ще 2 національні природні парки загальнодержавного значення загальною площею 24423,4 га у Волинській та

Львівській областях, що дозволить збільшити природно-заповідний фонд країни (таблиця 2.5).

Таблиця 2.5. – План створення нових національних природних парків

Назва об'єкта	Орієнтовна площа, га	Місце розташування (район та область)	Наявність клопотання та стан схвалення (дати)	Наявність наукового обґрунтування/проект у створення (дата розроблення)
НПП «Західне Побужжя»	17423,4	Володимир-Волинський район Волинської області	Ініціативу обласної державної адміністрації щодо створення НПП підтримано Указом Президента України від 01.12.2008 № 1129/2008	Розроблено пояснювальну записку до Проекту створення. Триває погодження з власниками та користувачами земельних ділянок.
НПП «Надбужжя»	7000	Червоноградський район Львівської області	Клопотання ініціативної групи погоджено листом Мінприроди від 04.06.2018 № 5/4.1-8/5527- 18	Проект створення розроблено на замовлення Сокальської районної державної адміністрації.

Джерело: [36].

Отже, проаналізувавши дані наведені вище, можемо зробити наступні висновки: у Львівській та Волинській області планується створити ще два національні природні парки загальною площею 24423,4 га, але на жаль, ці проекти ще досі є в розробці, тобто клопотання погоджено, але фінансування ще немає. В Рівненській області поки що не планується відкриття нових національних природних парків.

2.2. Організація бухгалтерського обліку витрат рекреаційної діяльності

Організацію бухгалтерського обліку витрат рекреаційної діяльності розглянемо на прикладі НПП «Прип'ять-Стохід».

Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що ураховуються Парком при розробленні облікової політики, викладено у ст. 4

Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 № 996-XIV.

Облікова політика НПП «Прип’ять-Стохід» – це сукупність визначених в межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються установою для складання і подання звітності. Вона базується на основних принципах бухгалтерського обліку (Додаток Д).

Облікова політика Парку має забезпечувати:

- повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх факторів діяльності;
- своєчасність відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- відображення в бухгалтерському обліку факторів господарської діяльності, не лише виходячи з їх правової форми, а з урахуванням їх економічного змісту;
- відображення доходів і видатків у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення незалежно від надходження чи сплати грошових коштів;
- тотожність даних аналітичного обліку з оборотами і залишками по рахунках синтетичного обліку на останній календарний день кожного місяця;
- раціональне ведення бухгалтерського обліку, виходячи з умов діяльності установи та її величини;
- дотримання вимог бюджетного законодавства про економне та ефективне витрачання бюджетних коштів.

В Наказі про облікову політику Національного природного парку «Прип’ять-Стохід» йдеться: «Ведення бухгалтерського обліку в Парку покласти на фінансово-економічний відділ на чолі з начальником відділу-головним бухгалтером. Встановити, що відповідальність працівників відділу за ведення бухгалтерського обліку врегульовується посадовими інструкціями».

В національному природному парку бухгалтерський облік ведеться за балансовими рахунками згідно з Планом рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від

31.12.2013 р. № 1203, Порядком застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в державному секторі, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 № 1219, Типовою кореспонденцією субрахунків бухгалтерського обліку для відображення операцій з активами, капіталом та зобов'язаннями розпорядниками бюджетних коштів та державними цільовими фондами, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2015 р. № 1219;

- кодами функціональної та економічної класифікації видатків Державного бюджету України;
- структурними підрозділами Парку;
- для повної та реальної картини здійснюваних господарських операцій та їх результатів дозволити начальнику-відділу головному бухгалтеру своїм розпорядженням затверджувати додаткову систему субрахунків і реєстрів аналітичного обліку.

Бухгалтерський облік витрат в національних природних парках є одним із найбільш специфічних та трудомістких об'єктів обліку за контролем, рухом та наявністю бюджетних та позабюджетних коштів. Раціональна організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах, передбачає застосування й дотримання загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

У національному природному парку «Прип'ять-Стохід» бухгалтерський облік та складання звітності про виконання бюджетів, кошторисів ведеться відповідно інструкцій та правил Міністерства фінансів України органу, який здійснює функції з державного регулювання методології бухгалтерського обліку і фінансової звітності розпорядників бюджетних коштів.

На даному підприємстві витрати поділяються на:

- видатки загального фонду Державного бюджету України;
- видатки за спеціальними коштами.

Якщо фактичні видатки здійснюються за рахунок коштів загального фонду державного бюджету України, їх облік ведеться на рахунку 80 «Витрати на виконання бюджетних програм», наприкінці кварталу фактичні видатки

списують з кредиту субрахунку 80 у дебет субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду».

Якщо фактичні видатки здійснюються за рахунок коштів спеціального фонду державного бюджету України, їх облік ведеться на рахунку 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)». Наприкінці кварталу фактичні видатки спеціального фонду списуються з кредиту рахунку 81 до дебету субрахунку 5511 «Фінансові результати виконання кошторису звітнього періоду».

Витрачання коштів загального та спеціального фондів проводиться згідно з кошторисом доходів та видатків, планами фінансування, місячними планами асигнувань та лімітними довідками, планом природоохоронних заходів збереження природно-заповідного фонду НПП «Прип'ять-Стохід».

Основним нормативним документом, що визначає склад та структуру видатків Парку, є наказ Міністерства фінансів України від 12.03.2012 № 333 «Про затвердження Інструкції щодо застосування економічної класифікації видатків бюджету та Інструкції щодо застосування класифікації кредитування бюджету» (із змінами).

Усі видатки Парку поділяються на касові та фактичні.

Касовими видатками в НПП «Прип'ять-Стохід» є усі суми, що проведені органом Державного казначейства з реєстраційного рахунку як готівкою, так і у формі безготівкової оплати рахунків. Бухгалтерські записи щодо збільшення чи відновлення касових видатків робляться на підставі виписок з реєстраційних рахунків і доданих до них документів у накопичувальних відомостях-меморіальних ордерах. Облік касових видатків Парку ведеться в Картці аналітичного обліку касових видатків. Картка відкривається щомісяця і заповнюється щоденно на підставі виписок з реєстраційного рахунку Управління Державної казначейської служби України. Суму відшкодованих касових видатків записується на зворотньому боці картки.

Фактичні видатки – це дійсні витрати коштів Парку, оформлені відповідними первинними документами і здійснені за рахунок коштів загального

та спеціального фондів бюджету, а також нараховані або проведені, але не сплачені. Облік фактичних видатків ведеться щомісячно в Картках аналітичного обліку фактичних видатків, за статтями кошторису та кодами економічної класифікації видатків. Записи в картку здійснюються на підставі меморіальних ордерів. Суми відшкодованих фактичних видатків зазначається на зворотньому боці картки. Усі видатки в картці накопичуються і підсумовуються з початку року, в останній день грудня видатки списуються на результат виконання кошторису.

Кореспонденція рахунків, що пов'язані з витратами рекреаційної діяльності національних природних парків представлена у таблиці 2.6.

Таблиця 2.6. – Облік витрат рекреаційної діяльності
НПП «Прип'ять-Стохід» за 2022 рік

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція субрахунків		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5
1.	Нараховано зарплату працівникам	8011 «Витрати на оплату праці»	6511 «Розрахунки із заробітної плати»	327627,30
2.	Нараховано ЄСВ на зарплату	8012 «Відрахування на соціальні заходи»	6313 «Розрахунки із соціального страхування»	72078,00
3.	Списано запаси, використані для створення інших активів власними силами	8013 «Матеріальні витрати»	151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів»	6236,00
4.	Нараховано знос на основні засоби	8014 «Амортизація»	1411 «Знос основних засобів»	3216,10
5.	Нараховано зарплату працівникам, які займаються організацією та наданням послуг	8111 «Витрати на оплату праці»	6511 «Розрахунки із заробітної плати»	139803,00
6.	Нараховано ЄСВ на зарплату	8112 «Відрахування на соціальні заходи»	6313 «Розрахунки із соціального страхування»	30756,00

Продовження таблиці 2.6

1	2	3	4	5
7.	Списано запаси та інші виробничі витрати, пов'язані з організацією та наданням послуг	8113 «Матеріальні витрати»	151 «Виробничі запаси розпорядників бюджетних коштів», 6415 «Розрахунки з іншими кредиторами»	2604,00
8.	Нараховано суму зносу на основні засоби, що використовуються при наданні послуг	8114 «Амортизація»	1411 «Знос основних засобів»	700,00
9.	Відображено втрати від зменшення корисності об'єктів основних засобів	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	1411 «Знос основних засобів» 1412 «Знос інших необоротних матеріальних активів»	145,00
10.	Затверджено звіт про використання коштів, виданих під звіт	8411 «Інші витрати за обмінними операціями»	2116 «Дебіторська боргованість за розрахунками з підзвітними особами»	743,00
11.	Списано використані МШП	8013 «Матеріальні витрати»	1812 «Малоцінні та швидкозношувані предмети»	1300,00
12.	Нараховано плату за електроенергію «Волиньобленерго»	8013 «Матеріальні витрати»	6211 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	1150,00
13.	Проведено витрати у звітному періоді, які підлягають віднесенню до витрат майбутніх періодів	2911 «Витрати айбутніх періодів»	2117 «Інша поточна дебіторська заборгованість»	1990,00
14.	Списано витрати майбутніх періодів і віднесено їх суму до витрат звітного періоду	8113 «Матеріальні витрати»	2911 «Витрати майбутніх періодів розпорядників бюджетних коштів»	1990,00
15.	Відображено безплатну передачу продуктів харчування	8511 «Витрати за необмінними операціями»	1511 «Продукти харчування»	3750,00

Як бачимо, з даних таблиці найбільші суми витрат йдуть на оплату праці працівників та на нарахування ЄСВ на зарплату. Найменшими сумами витрат є

втрати на від зменшення корисності об'єктів основних засобів та кошти надані під звіт.

2.3. Аналітичне дослідження витрат рекреаційної діяльності

Одним із основних об'єктів економічного аналізу на рівні суб'єктів господарювання є витрати підприємства.

Методичні підходи до аналізу витрат базуються на їх економічній сутності і функціональній ролі в процесі діяльності установи. Використання аналітичного інструментарію допомагає отримати корисну інформацію для прийняття рішень в сфері управління витратами, зокрема:

- здійснення контролю за додержанням плану зниження витрат та оцінювання їх динаміки;
- вивчення впливу чинників на величину витрат;
- виявлення резервів зниження рівня витрат й економії ресурсів;
- розробка заходів для підвищення ефективності роботи.

Основними напрямками аналізу витрат національного природного парку «Прип'ять-Стохід» є:

- 1) аналіз витрат на виконання бюджетних програм, витрат на надання послуг, інших витрат за обмінними операціями, інших витрат за необмінними операціями;
- 2) аналіз витрат в розрізі економічних елементів витрат.

Аналіз витрат підприємства включає вивчення рівня та структури витрат у звітному періоді, порівняння рівня та структури витрат у звітному і попередньому періодах, оцінку зміни структури витрат і виявлення її причин, дослідження можливостей раціонального використання усіх видів ресурсів підприємства, здійснення ефективного управління ними.

Для характеристики особливостей діяльності Національного природного парку «Прип'ять-Стохід» проаналізуємо доходи і витрати парку на основі даних

«Звіту про фінансові результати» за 2020-2022 рр. (додатки Ж, З). Дані зведемо у таблицю 2.7.

Таблиця 2.7. – Аналіз доходів і витрат НПП «Прип'ять-Стокід»
за 2020–2022 рр.

Показник	Значення показників			Відхилення	
	2020 р.	2021 р.	2022 р.	2022/2020 тис. грн, +/-	2022/2020, %
Доходи від надання послуг, тис. грн	110,3	75,5	81,5	-28,8	-26,1
Бюджетні асигнування, тис. грн	11853,9	14314,9	16630,8	4776,9	40,3
Інші доходи від необмінних операцій, тис. грн	-	-	64,9	-	-
Всього доходів, тис. грн	11964,2	14390,3	16777,2	4813,0	40,2
Витрати на виконання бюджетних програм, тис. грн	6465,1	8510,6	9503,8	3038,7	53
Витрати на надання послуг, тис. грн	200,9	348,4	409,0	208,0	103,5
Інші витрати за обмінними операціями, тис. грн	6,0	3,6	1,6	-4,4	-73,3
Інші витрати за необмінними операціями, тис. грн	5392,6	5878,7	7177,2	1784,6	33,1
Всього витрат, тис. грн	12064,5	14741,3	17091,5	5027,1	41,7
Профіцит/дефіцит за звітний період, тис. грн	-100,3	-351,0	-314,3	214,0	213,4

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності НПП «Прип'ять-Стокід».

Дохід від надання послуг у 2022 році збільшився на 6,0 тис. грн (7,4% у відношенні до 2021 року), але в порівнянні з 2020р. зменшився на 26,1%, на 28,8 тис. грн. У 2022 році збільшилися бюджетні асигнування в порівнянні з попереднім звітним періодом на 16,17 %, тобто на 5233,1 тис. грн. а з 2020р. на 40 % (4776,9 тис. грн).

Витрати на виконання бюджетних програм у 2022 році збільшилися на 53% (3038,7 тис. грн). Також збільшилися витрати на надання послуг у 2022 році на 103,6% (на суму 2008,0 тис. грн).

У 2020-2022 роках у бюджеті Національного природного парку спостерігався дефіцит за звітний період, у 2022 році він склав 314,3 тис. грн, що на 214,0 тис. грн більше за 2020 звітний рік.

У рядку 2020 «Доходи від надання послуг (виконання робіт) частина I Фінансовий результат діяльності Звіту про фінансові результати (Форма 2-дс) відображається сума за мінусом вилучених з доходів звітного періоду асигнувань на суму поточних витрат, що включаються до первісної вартості необоротних активів (надходження коштів цільового фінансування).

У рядку 2010 «Бюджетні асигнування» частина I Фінансовий результат діяльності Звіту про фінансові результати (Форма 2-дс) відображена сума отриманих асигнувань для здійснення видатків по загальному фонду.

У рядку 2130 «Інші доходи від необмінних операцій» частина I Фінансовий результат діяльності Звіту про фінансові результати (Форма 2-дс) відображаються суми – доходи від безоплатно отриманих активів (робіт, послуг).

У рядку 2250 «Інші витрати за обмінними операціями» відображаються витрати на відрядження (КЕКВ 2250).

У рядку 2340 «Інші витрати за необмінними операціями» складаються з плати за земельний податок, відшкодування податку на нерухомість об'єкта оренди, адміністративних послуг, сплати грошових зобов'язань по акту перевірки та пені.

У рядках 2210 «Витрати на виконання бюджетних програм» та 2220 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)» відображаються витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, матеріальні витрати, амортизація та інші витрати.

У рядку 2390 «Профіцит/дефіцит за звітний період» відображається фінансовий результат виконання кошторису за звітний період.

Протягом 2020-2022 рр. спостерігався дефіцит, виник він внаслідок корегування показника накопиченого фінансового результату за попередній звітний період та списання МНМА у звітному періоді. Зміна накопиченого

фінансового результату виконання кошторису у звітному періоді відбувається внаслідок:

- збільшення - надходження запасів;
- зменшення - списання запасів придбаних у попередньому звітному періоді;
- відображення нарахованої суми зносу за звітний період;
- відображення нарахованої суми зносу на придбані та списані МНМА;
- поточної кредиторської заборгованості за бюджетними коштами, занесеної на фактичні витрати поточного звітного періоду (податок на нерухомість, послуги оренди, придбання бухгалтерських бланків);
- списання дебіторської заборгованості в сумі;
- зменшення залишку грошових коштів на поточному рахунку на кінець звітного періоду.

Як бачимо з даних таблиці 2.7 значну питому вагу у складі витрат має стаття «Інші витрати за необмінними операціями», проаналізуємо їх структуру (таблиця 2.8.).

Таблиця 2.8. – Склад і структура статті «Інші витрати за необмінними операціями» НПП «Прип'ять-Стохід» за 2020-2022 рр.

Видатки	2020 рік		2021 рік		2022 рік		Відхилення	
	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	тис. грн +/-	%
Плата за земельний податок	5391,8	99,99	5876,4	99,96	7175,0	99,97	1783,2	-0,02
Адміністративні послуги	0,8	0,01	0,5	0,008	0,6	0,008	-0,2	-0,002
Відшкодування податку на нерухомість об'єкта оренди			0,7	0,01	0,7	0,009	0	0
Сплата грошових зобов'язань по акту перевірки	-	-	1,1	0,02	1,0	0,01	-0,1	-0,01
Пеня	-	-	-	-	0,002	0,003	-	-
Загалом	5392,6	100	5878,7	100	7177,2	100	1784,6	-

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності НПП «Прип'ять-Стохід».

У 2022 році на 33,1% (1783, 2 тис. грн) збільшилася сума видатку «Плата за земельний податок» в порівнянні з 2020 роком та 22% (1298,4 тис. грн) в порівнянні з 2021 роком.

Витрати на відшкодування податку на нерухомість об'єкта оренди були понесені у 2021-2022 рр. у сумі 0.7 тис. грн.

Адміністративні витрати у 2022 році збільшилися на 0,1 тис. грн в порівнянні з 2021 роком та зменшилися на 0,2 тис. грн (-20%) в порівнянні з 2020 роком.

Також, були понесені видатки на статтю «Сплата грошових зобов'язань по акту перевірки» у 2021 році це 1,1 тис. грн, у 2022 році сума зменшилася на 9,09% (0,1 тис. грн).

У 2022 році були понесені витрати на «Пеню» в сумі 0,002 тис. грн, у 2020-2021 рр. цих витрат не було.

Отже, найбільшу питому вагу має стаття «Плата за земельний податок» загальна сума за 2020-2022 рр. становила 18443,2 тис. грн.

Проаналізуємо основні елементи витрат за обмінними операціями (таблиця 2.9).

Абсолютне значення витрат на оплату праці у досліджуваному періоді зросло на 2470,0 тис. грн. в порівнянні з 2020 роком та 870,7 тис. грн в порівнянні з 2021 роком.

Таблиця 2.9. – Аналіз витрат за обмінними операціями в розрізі економічних елементів НПП «Прип'ять-Стохід» за 2020-2022 рр.

Стаття	2020 рік		2021 рік		2022 рік		Відхилення 2022/2020	
	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	суми, тис. грн	%
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Витрати на оплату праці	5323,6	79,8	6922,9	78,1	7793,6	78,6	2470,0	-1,2
Відрахування на соціальні заходи	1018,9	15,3	1358,3	15,3	1549,3	15,6	530,4	0,3
Матеріальні витрати	149,6	2,2	262,1	2,95	309,8	3,1	160,2	0,9
Амортизація	173,8	2,6	315,7	3,6	260,1	2,6	86,3	0

Продовження таблиці 2.9

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Інші витрати	6,0	0,09	3,6	0,05	1,6	0,02	-4,4	-0,07
Усього	6671,9	100	8862,6	100	9914,4	100	3242,5	-

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності НПП «Прип'ять-Стохід»

Другим за величиною елементом витрат є відрахування на соціальні заходи, динаміка цього показника аналогічна до динаміки показника витрат на оплату праці та становить 1018,9 грн у 2020 році, у 2021 році він зріс на 33,3% та становив 1358,3 тис. грн, відповідно у 2022 році цей показник теж зріс та становив 1549,3 тис. грн, а це на 52,1% більше, ніж у 2020 році.

Абсолютне значення матеріальних витрат за період 2020-2022 рр. зросло, у 2022 році ця стаття становила 309,8 тис. грн, а це на 107% більше, ніж у 2020 році (149,6 тис. грн) та на 18% більше, ніж у 2021 році (262,1 тис. грн).

Аналогічно до попередніх показників у 2022 році зросла і стаття витрат «Амортизація» на 49,7% (86,3 тис. грн) в порівнянні з 2020 роком та зменшилася на 17,6% (55,6 тис. грн) в порівнянні з 2021 роком.

Найменшою статтею витрат є інші витрати, що складають 0,09% у 2020 році, в 2022 році ці витрати зменшилися на 0,074% і склали 1,6 тис. грн.

Витрати в НПП «Прип'ять-Стохід» поділяються на видатки загального фонду Державного бюджету України та видатки за спеціальними коштами (таблиці 2.10, 2.11). У таблиці 2.10 проаналізуємо витрати загального фонду.

Таблиця 2.10. – Склад і структура використання коштів загального фонду НПП «Прип'ять-Стохід» за 2020-2022 рр.

Видатки	2020 рік		2021 рік		2022 рік		Відхилення 2022/2020	
	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	суми, тис. грн	структури, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Оплата праці	4764,6	40,56	6922,9	48,02	7793,6	46,86	3029,0	6,3
Нарахування на оплату праці	914,6	7,8	1358,3	9,4	1549,3	9,3	634,7	1,5

Продовження таблиці 2.10

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Використання товарів і послуг	136,8	1,2	257,9	1,8	112,1	0,7	-24,7	-0,5
Предмети, матеріали, обладнання інвентар	67,7	0,6	187,6	1,3	21,4	0,1	-46,3	-0,5
Оплата послуг (крім комунальних)	38,1	0,3	40,0	0,3	13,1	0,08	-25,0	-0,2
Видатки на відрядження	9,5	0,08	-	-	1,6	0,009	-7,9	-0,07
Оплата комунальн. Послуг та енергоносіїв	21,5	0,2	30,3	0,2	75,9	0,5	54,5	0,3
Оплата водопоста-чання та водовідведення	0,5	0,004	0,9	0,006	0,7	0,004	0,2	0
Оплата електроенергії	20,9	0,2	28,1	0,2	72,3	0,4	51,4	0,2
Оплата інших енергоносіїв та інших комунальних послуг	-	-	1,3	0,009	2,9	0,02	1,6	0,01
Інші поточні видатки	5928,6	50,5	5878,7	40,7	7175,8	43,15	1247,2	-7,4
Загалом	11744,6	100	14417,8	100	16630,8	100	4886,2	-

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності НПП «Прип'ять-Стокід»

Найбільшою статтею витрат з загального фонду НПП «Прип'ять-Стокід» за 2020-2022 рр. є «Оплата праці і нарахування на заробітну плату». У 2022 році ця стаття склала 7793,6 тис. грн, а це на 12% (870,7 тис. грн) більше, ніж у 2021 році та на 63,6% (3029 тис. грн) більше, аніж у 2020 році.

Найменшою за обсягом видатків є стаття «Використання товарів і послуг» у 2020 році вона становила 136,8 тис. грн, у 2021 році вона збільшилася на 88,5 % (121,1 тис. грн), але в 2022 році спостерігається позитивна динаміка, ці витрати зменшилися на 18% (24,7 тис. грн). До цих витрат належать витрати на

придбання предметів, матеріалів, обладнання та інвентарю у 2021 році вони склали 187,6 тис. грн, а це на 77% (119,9 тис. грн) більше, ніж у 2020 році та 776,63% (166,2 тис. грн) більше, ніж 2022 році. Інші поточні видатки з загального фонду склали 7175,8 тис. грн, а це на 1247,2 тис. грн (12%) більше, ніж у 2020 році та на 1297,1 тис. грн (22%) більше, аніж у 2021 році.

Таблиця 2.11. – Склад і структура використання коштів спеціального фонду
НПП «Прип'ять-Стокід» за 2020-2022 рр.

Статті витрат	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення 2022/2020	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	Суми, тис. грн	Струк- тури%
<i>Використання товарів і послуг</i>	94,7	98,7	83,4	55,6	90,5	98,7	-4,2	0
Предмети, матеріали, обладнання та інвентар	65,7	68,5	67,9	45,3	63,1	68,8	-2,6	0,3
Оплата послуг (крім комунальних)	25,8	26,9	11,9	7,9	27,3	29,8	1,5	2,9
Видатки на відрядження	3,2	3,3	3,6	2,4	-	-	-	-
<i>Інші поточні видатки</i>	1,2	1,3	-	-	1,2	1,3	0	0
<i>Капітальні видатки</i>	-	-	66,6	44,4	-	-	-	-
Придбання обладнання і предметів довгострокового користування	-	-	66,6	44,4	-	-	-	-
Всього витрат	95,9	100	150,0	100	91,7	100	-4,2	-

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності НПП «Прип'ять-Стокід»

Абсолютне значення використання товарів і послуг у досліджуваному періоді впало на 4,2 тис. грн. в порівнянні з 2020 роком та зросло на 7,1 тис. грн в порівнянні з 2021 роком. Ця стаття витрат складається з витрат на предмети, матеріали, обладнання та інвентар (у 2022 році 63,1 тис. грн, а це на 2,6 тис. грн менше, ніж у 2020 році та 4,8 тис. грн менше, ніж у 2021 році), оплати послуг ((крім комунальних) ці витрати зросли у 2022 році на 15,4 тис. грн в порівнянні з 2021 роком та на 1,5 тис. грн в порівнянні з 2020 роком) та видатки на

відрядження (у 2021 році це була сума 3,6 тис. грн, а це на 0,4 тис. грн більше, ніж у 2020 році, а у 2022 році цих видатків не було).

Аналіз складу та структури послуг, що надаються підприємством слід проводити з метою визначення перспективи наданих послуг та визначення послуги на яку є більший попит, та від якої найбільший дохід (таблиця 2.12).

Таблиця 2.12. – Види та структура витрат на послуги, що надаються
НПП «Прип'ять-Стохід»

Вид послуг	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення 2022/2020	
	Витрати, тис. грн	%	Витрати, грн	%	Витрати, грн	%	Суми, грн	%
Велосипедна туристична подорож	47,8	23,8	66,7	19,2	77,2	18,9	29,4	-4,9
Пішохідна туристична подорож	21,0	10,5	42,9	12,3	67,9	16,6	46,9	6,1
«Сільський зелений туризм»	5,8	2,9	22,3	6,4	92,8	22,7	87,0	19,8
– агротуризм	-	-	-	-	57,6	14,1	-	-
– екологічний туризм	5,8	2,9	22,3		35,2	8,6	29,4	5,7
Риболовний туризм	69,9	34,8	75,0	21,5	65,8	16,1	-4,1	-18,7
Водний туризм	47,5	23,6	130,2	37,4	89,4	21,9	41,9	-1,7
Науковий туризм	8,9	4,4	11,3	3,2	15,8	3,8	6,9	-0,6
Разом	200,9	100	348,4	100	409,0	100	208,1	-

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності НПП «Прип'ять-Стохід»

Отже, як видно з таблиці у 2021-2022 рр. збільшилися витрати на надання послуг в порівнянні з 2020 роком. Найбільшу питому вагу у структурі витрат на послуги, що надаються за 2020-2022 рр. займає послуга «Сільський зелений туризм» – 22,7% у 2022 році, послуга «Водний туризм» – 37,4% у 2021 році та «Риболовний туризм» у 2020 році – 34,8%.

Найменша частка припадає на послугу «Науковий туризм» у 2020 році вона становить лише 4,4 % від загальної структури, у 2021-2022 рр. частка у загальній структурі зменшилася, але сума збільшилася на 6,9 тис. грн.

Для того щоб детальніше визначити причини збільшення витрат, що були понесені на надання послуг Національним природним парком «Прип'ять-Стохід», проведемо аналіз складу та структури витрат (таблиця 2.13).

Таблиця 2.13. – Склад і структура витрат на послуги, що надаються
НПП «Прип'ять-Стокід»

Статті витрат	2020 р.		2021 р.		2022 р.		Відхилення 2022/2020	
	тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн	%	Суми, тис. грн	Струк- тури, %
Витрати на оплату праці	51,3	25,5	104,5	30,0	118,0	28,9	66,7	3,4
Відрахування на соціальні заходи	18,7	9,3	20,4	5,9	23,6	5,8	4,9	-3,5
Інші витрати	98,5	49,0	124,5	35,7	170,9	41,8	72,5	-7,2
Матеріальні витрати	26,0	13,0	92,1	26,4	89,5	21,9	86,9	8,9
Амортизація	6,4	3,2	6,9	2	6,9	1,6	0,5	-1,6
Всього витрат	200,9	100	348,4	100	409,0	100	208,1	-

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності НПП «Прип'ять-Стокід».

Із даних таблиці бачимо, що у 2020-2022рр. найбільшу питому вагу займає стаття «Інші витрати» (41,8% у 2022 році, у 2021 році 35,7% та 49,03% у 2020 році) (це витрати на тимчасову оренду велосипедів, палаток; плата за проживання у громадян (послуга «Сільський зелений туризм»), захисні пристрої, і т.д). На другому місці знаходиться стаття «Витрати на оплату праці» (25,53 % у 2020 році, 30 % у 2021 році та 28,85% у 2022 році), як бачимо з таблиці ці витрати на 130% збільшилися у порівнянні з 2020 роком. Найменшу питому вагу у 2020 році займає стаття «Амортизація» 3,17 %, в 2021 році зменшилась до 1,98% та відповідно 1,69% у 2022 році. В таблиці 2.14 проведемо аналіз складу та структури статті витрат «Оплата праці».

Таблиця 2.14. – Склад і структура статті витрат «Оплата праці»

Статті витрат	2020 рік		2021 рік		2022 рік		Відхилення 2022/2020	
	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	сума, тис. грн	%	Суми, тис. грн	Струк- тури, %
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Заробітна плата за окладами й тарифами	34.2	66,7	70,9	67,8	75,4	63,9	41,2	4,2

Продовження таблиці 2.14

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Премії та заохочення	-	-	7,3	7,0	6,5	5,5	-	-
Матеріальні допомога	10,0	19,5	3,2	3,1	6,7	5,7	-3,3	2,5
Компенсаційні витрати	0,9	1,8	0,8	0,7	-	-		49,7
Оплата відпусток	6,2	12,1	22,3	21,3	28,5	24,2	22,3	12,1
Інші витрати на оплату праці	-	-	-	-	0,9	0,8	-	-
Усього	51,3	100	104,5	100	118,0	100	66,7	-

Джерело: розраховано автором на основі фінансової звітності НПП «Прип'ять-Стохід».

Із даних таблиці бачимо, що у 2020-2022рр. найбільшу питому вагу займає стаття «Заробітна плата за окладами й тарифами», у 2022 році вона склала 75,4 тис. грн, а це на 120% (41,2 тис. грн) більше, аніж у 2020 році та на 6,3% (4,5 тис. грн) більше, ніж у 2021 році.

Аналогічно до попереднього показника зросла і стаття «Оплата відпусток», у 2022 році це 28,5 тис. грн, що на 22,3 тис. грн (359,7%) більше, аніж у 2020 році та на 6,2 тис. грн (27,8%) більше, ніж у 2021 році.

Висновки до розділу 2

1) Національні природні парки – це заповідні території, що є частиною природно-заповідного фонду України та складають 30,92% загальної структури ПЗФ (за площею).

Провівши статистичний аналіз діяльності національних природних парків Північно-Західного регіону, як видно, з даних таблиці 2.3, послуги національних природних парків мають значний попит як у внутрішніх, так і в'їзних туристів, але в 2022 році зафіксовано зменшення цього показника, що пов'язано з ситуацією в країні.

2) Облікова політика НПП «Прип'ять-Стохід» розроблена за основними принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Облікова політика НПП «Прип'ять-Стохід» – це сукупність визначених в межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються установою для складання і подання звітності. Вона базується на основних принципах бухгалтерського обліку

3) Парк складає фінансову звітність, яка включає показники фінансово-господарської діяльності всіх видів діяльності. За даними цієї звітності ми провели аналіз, за результатами якого ми бачимо, що за 2021/2022 рр. зменшився дохід від надання послуг, але збільшилися витрати на надання послуг, що є негативним показником. У 2020-2022 роках у бюджеті Національного природного парку спостерігався дефіцит за звітний період, у 2022 році він склав 314346 грн, що на 214070 грн більше за 2020 звітний рік.

Проаналізувавши види та структуру послуг, що надаються ми можемо зробити наступні висновки: найбільшу питому вагу у структурі послуг, що надаються за 2020 та 2022 рр. займає послуга «Пішохідна туристична подорож», а у 2021 рр. послуга «Водний туризм», а послуга «Науковий туризм» взагалі немає попиту.

РОЗДІЛ 3

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ РЕКРЕАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НАЦІОНАЛЬНИХ ПРИРОДНИХ ПАРКІВ

3.1. Шляхи вдосконалення організації обліку витрат рекреаційної діяльності національних природних парків

Прийняття управлінських рішень потребує виваженого планування, обліку, контролю та аналізу витрат. Наразі облікова інформація не повною мірою відповідає сучасним вимогам управління. Облік витрат займає визначальне місце в економіці підприємства, адже, саме від цього залежить рівень управління ними, правильність визначення собівартості послуг та виявлення резервів зниження ціни.

Однією з найбільших проблем є – відсутність чіткого розуміння правильності організації обліку. Цього можна було б уникнути якби була створена єдина методика та наявність на підприємстві працівників відповідної кваліфікації. На підприємстві організація бухгалтерського обліку покладена на керівника та бухгалтера. Адже, саме керівник здійснює поточний контроль за витратами і доходами діяльності підприємства, і за результатами цієї перевірки приймає управлінські рішення. Організація бухгалтерського обліку витрат рекреаційної діяльності передбачає правильність та достовірність обліку проведених господарських операцій в первинних документах та відображення в облікових регістрах.

Порядок ведення обліку витрат має здійснюватися у повній відповідності до планових завдань (бюджетів витрат) з дотриманням вимог нормативних документів.

Стосовно шляхів вдосконалення обліку витрат у Національному природному парку «Прип'ять-Стохід», можна виокремити наступні:

– у статті 8 Наказу про облікову політику більш детально висвітлити інформацію про витрати;

– забезпечити ведення обліку витрат рекреаційної діяльності по кожній послугі окремо на субрахунках.

Основними витратами досліджуваного підприємства є:

– витрати на оплату праці працівників, які безпосередньо надають послуги;

– відрахування на соціальні заходи;

– матеріальні витрати;

– інші витрати (придбання матеріалів, медикаментів; оренда палаток та велосипедів; тимчасова оренда велосипедів, палаток; плата за проживання у громадян, захисні пристрої, оплата послуг зв'язку);

– амортизація.

Всі ці витрати підприємство несе під час здійснення рекреаційної діяльності. Але витрати веде не окремо по статтях витрат на кожен вид послуг, а в загальному, що є не доцільним. Для обліку витрат на надання послуг в установі використовується рахунок 81 «Витрати на виготовлення продукції (надання послуг, виконання робіт)», що має такі субрахунки:

– 8111 «Витрати на оплату праці»;

– 8112 «Відрахування на соціальні заходи»;

– 8113 «Матеріальні витрати»;

– 8114 «Амортизація»;

– 8115 «Інші витрати».

Пропонується в аналітичному обліку деталізувати інформацію у розрізі кожної наданої послуги, це дозволить правильно визначати та контролювати витрати, понесені на надання послуг, проводити факторний аналіз та знаходити шляхи зниження собівартості тої чи іншої послуги. За необхідністю можна провести деталізацію рахунків наступним чином:

8111 – перші чотири знаки – це код субрахунку»;

8111.1 – п'ятий знак ідентифікує надану послугу.

Тобто, велосипедна туристична подорож – 1, знак, що ідентифікує надану послугу; пішохідна туристична подорож – 2; «Сільський зелений туризм» – 3; риболовний туризм – 4; водний туризм – 5; науковий туризм – 6.

На субрахунках 8111 «Витрати на оплату праці» ведеться облік витрат на оплату праці працівників, що безпосередньо пов'язані з організацією та наданням рекреаційних послуг. Пропонуємо деталізувати ці витрати в розрізі окремих видів послуг:

8111.1 – витрати на оплату праці працівників, що задіяні в наданні послуги «Велосипедна туристична подорож»;

8111.2 – витрати на оплату праці працівників, що задіяні в наданні послуги «Пішохідна туристична подорож»;

8111.3 – витрати на оплату праці працівників, що задіяні в наданні послуги «Сільський зелений туризм»;

8111.4 – витрати на оплату праці працівників, що задіяні в наданні послуги «Риболовний туризм»;

8111.5 – витрати на оплату праці працівників, що задіяні в наданні послуги «Водний туризм»;

8111.6 – витрати на оплату праці працівників, що задіяні в наданні послуги «Науковий туризм».

На субрахунку 8112 «Відрахування на соціальні заходи» ведеться облік витрат та відрахувань на соціальні заходи. Для належного їх відображення пропонуємо використовувати наступні субрахунки:

8112.1 – відрахування на соціальні заходи, що пов'язані з наданням послуги «Велосипедна туристична подорож»;

8112.2 – відрахування на соціальні заходи, що пов'язані з наданням послуги «Пішохідна туристична подорож»;

8112.3 – відрахування на соціальні заходи, що пов'язані з наданням послуги «Сільський зелений туризм»;

8112.4 – відрахування на соціальні заходи, що пов'язані з наданням послуги «Риболовний туризм»;

8112.5 – відрахування на соціальні заходи, що пов'язані з наданням послуги «Водний туризм»;

8112.6 – відрахування на соціальні заходи, що пов'язані з наданням послуги «Науковий туризм».

На субрахунках 8113 «Матеріальні витрати» ведеться облік матеріальних витрат, що виникають в процесі надання послуг, витрати на паливо, придбання сировини та матеріалів, захисні пристрої, витрати за отримані послуги від сторонніх підприємств (банківські послуги, послуги з оренди, поточного ремонту, послуг зв'язку). Облік матеріальних витрат також доцільно вести за видами наданих послуг:

8113.1 – матеріальні витрати понесені на надання послуги «Велосипедна туристична подорож»;

8113.2 – матеріальні витрати понесені на надання послуги «Пішохідна туристична подорож»;

8113.3 – матеріальні витрати понесені на надання послуги «Сільський зелений туризм»;

8113.4 – матеріальні витрати понесені на надання послуги «Риболовний туризм»;

8113.5 – матеріальні витрати понесені на надання послуги «Водний туризм»;

8113.6 – матеріальні витрати понесені на надання послуги «Науковий туризм».

На субрахунку 8114 «Амортизація» ведеться облік сум нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання послуг. Для обліку сум нарахованої амортизації основних засобів за видами наданих послуг пропонуємо використовувати такі субрахунки:

8114.1 – нарахована сума амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання послуги «Велосипедна туристична подорож»;

8114.2 – нарахована сума амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання послуги «Пішохідна туристична подорож»;

8114.3 – нарахована сума амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання послуги «Сільський зелений туризм»;

8114.4 – нарахована сума амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання послуги «Риболовний туризм»;

8114.5 – нарахована сума амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання послуги «Водний туризм»;

8114.6 – нарахована сума амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів, що використовуються в процесі організації та надання послуги «Науковий туризм».

На субрахункУ 8115 «Інші витрати» ведеться облік витрат, які не відображені на субрахунках 8111 – 8114. Для виокремлення витрат за видами наданих послуг пропонуємо відкрити такі субрахунки:

8115.1 – інші витрати понесені на надання послуги «Велосипедна туристична подорож»;

8115.2 – інші витрати понесені на надання послуги «Пішохідна туристична подорож»;

8115.3 – інші витрати понесені на надання послуги «Сільський зелений туризм»;

8115.4 – інші витрати понесені на надання послуги «Риболовний туризм»;

8115.5 – інші витрати понесені на надання послуги «Водний туризм»;

8115.6 – інші витрати понесені на надання послуги «Науковий туризм».

Ведення обліку витрат по субрахунках сприятиме проведенню повного аналізу витрат, понесених на надання послуг окремо по кожній послугі, що дозволить знайти шляхи зниження витрат.

3.2. Вдосконалення аналітичного дослідження витрат рекреаційної діяльності на основі багатофакторних моделей

Національний природний парк «Прип'ять-Стохід» – це природоохоронна, рекреаційна, культурно-освітня, науково-дослідна установа загальнодержавного значення, що утримується за рахунок коштів державного бюджету. Кошти, виділені з державного бюджету повинні витратитись з дотриманням принципів цільового використання, економії, ефективності, що мають забезпечуватись менеджментом НПП в процесі управління витратами. Важливою складовою управлінського процесу є проведення аналізу, який надає необхідну інформацію для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Проведене аналітичне дослідження діяльності НПП «Прип'ять-Стохід» (п.2.3) показало, що у досліджуваному періоді в установі суттєво зростають витрати. Тому вважаємо за доцільне провести поглиблений аналіз витрат з використанням методів математичної статистики.

«Важливим етапом аналітичного дослідження є факторний аналіз, оскільки його проведення дає можливість виявити, які чинники і в якій мірі впливають на динаміку показника та визначити величину резервів.

Спосіб факторного аналізу вибирають залежно від виду факторної моделі: мультиплікативна, адитивна, кратна чи комбінована» [39, с.75].

Проведемо факторний аналіз витрат за обмінними операціями НПП «Прип'ять-Стохід» в цілому та витрат на оплату праці, зокрема, оскільки ця складова має суттєву питому вагу в загальній величині витрат і менеджмент підприємства має можливість впливати на їх динаміку. Такий підхід забезпечить визначення міри впливу факторів першого і наступних порядків на величину витрат за обмінними операціями. Вихідні дані для аналізу представлено у таблиці 3.1.

Таблиця 3.1. – Вихідні дані для факторного аналізу витрат за обмінними операціями НПП «Прип'ять-Стохід» у 2021-2022 рр.

1	Показники	Умовні позначення	Роки		Відхилення 2022/2021
			2021 рік	2022 рік	
1		2	3	4	5
1.	Витрати на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, тис. грн	ВОП	8281,20	9342,90	1061,70
	Питома вага, %		93,44	94,24	0,8
	у тому числі:				
1.1.	Заробітна плата за окладами й тарифами, тис. грн	ЗПо	5614,85	5964,77	349,92
	Питома вага, %		63,41	60,23	-3,18
1.2.	Премії та заохочення, тис. грн	ПР	583,68	513,86	-69,82
	Питома вага, %		6,54	5,18	-1,36
1.3.	Матеріальна допомога, тис. грн	МД	256,81	530,55	273,74
	Питома вага, %		2,89	5,38	2,49
1.4.	Оплата відпусток, тис. грн	ОВ	1763,89	2258,98	495,09
	Питома вага, %		19,94	22,71	2,77
1.5.	Компенсаційні та інші витрати на оплату праці, тис. грн	КІВ	61,97	74,74	12,77
	Питома вага, %		0,66	0,74	0,08
2.	Матеріальні витрати, тис. грн	МВ	262,11	309,81	47,70
	Питома вага, %		2,96	3,12	0,16
3.	Амортизація, тис. грн	А	315,70	260,10	-55,6
	Питома вага, %		3,56	2,62	-0,94
4.	Інші витрати, тис. грн	ІВ	3,60	1,60	-2,0
	Питома вага, %		0,04	0,02	-0,02
5.	Усього витрат за обмінними операціями, тис. грн	ВОоп	8862,60	9914,40	3242,50
	Питома вага, %		100,0	100,0	-
6.	Чисельність працівників, осіб	ЧП	75	74	-1
7.	Середні витрати на оплату праці працівника з відрахуваннями, тис. грн	ЗПс	110,42	126,26	15,84

Джерело: розраховано автором за даними звітності НПП «Прип'ять-Стохід»

Для факторного аналізу витрат за обмінними операціями побудуємо адитивну модель і визначимо вплив факторів на динаміку витрат У 2022 р. порівняно з 2021 р., використовуючи спосіб пропорційного ділення.

$$VO_{op} = VO_{P} + MB + A + IB, \quad (3.1)$$

Розрахунок впливу факторів на величину витрат за обмінними операціями:

$$\Delta BO_{оп}(BOП) = \frac{\Delta BO_{оп}}{\Delta BOП + \Delta MB + \Delta A + \Delta IB} * \Delta BOП, \quad (3.2)$$

$$\Delta BO_{оп}(MB) = \frac{\Delta BO_{оп}}{\Delta BOП + \Delta MB + \Delta A + \Delta IB} * \Delta MB, \quad (3.3)$$

$$\Delta BO_{оп}(A) = \frac{\Delta BO_{оп}}{\Delta BOП + \Delta MB + \Delta A + \Delta IB} * \Delta A, \quad (3.4)$$

$$\Delta BO_{оп}(IB) = \frac{\Delta BO_{оп}}{\Delta BOП + \Delta MB + \Delta A + \Delta IB} * \Delta IB. \quad (3.5)$$

де $\Delta BO_{оп}(BOП)$ – вплив зміни витрат на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, тис. грн;

$\Delta BO_{оп}(MB)$ – вплив зміни матеріальних витрат, тис. грн;

$\Delta BO_{оп}(A)$ – вплив зміни амортизації, тис. грн;

$\Delta BO_{оп}(IOB)$ – вплив зміни інших витрат, тис. грн;

$\Delta BOП, \Delta MB, \Delta A, \Delta IB$ – зміна (абсолютне відхилення) витрат на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, матеріальних витрат, амортизації, інших витрат, відповідно, тис. грн;

Визначимо міру впливу факторів на показник витрат за обмінними операціями НПП «Прип'ять-Стокід» у досліджуваному періоді:

$$\Delta BO_{оп}(BOП) = \frac{3242,5}{1061,7+47,7-55,6-2} * 1061,7 = 3273,01 \quad (3.6)$$

$$\Delta BO_{оп}(MB) = \frac{3242,5}{1061,7+47,7-55,6-2} * 47,7 = 147,06 \quad (3.7)$$

$$\Delta BO_{оп}(A) = \frac{3242,5}{1061,7+47,7-55,6-2} * -55,6 = -171,40 \quad (3.8)$$

$$\Delta BO_{оп}(IB) = \frac{3242,5}{1061,7+47,7-55,6-2} * -2,0 = -6,17 \quad (3.9)$$

Витрати за обмінними операціями НПП «Прип'ять-Стокід» у 2022 р. порівняно з 2021 р. зросли на 3242, 5 тис грн. В найбільшій мірі на зростання витрат вплинуло зростання витрат на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи – на 3273, 01 тис. грн та незначне зростання матеріальних витрат – на 147,06 тис. грн. У цьому ж періоді знизилась амортизаційні витрати на 171,40 тис. грн та інші витрати - на 6,17 тис. грн.

Проведений факторний аналіз показав, що для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, реалізація яких забезпечить зниження витрат за обмінними операціями НПП «Прип'ять-Стохід», необхідно визначити вплив факторів другого порядку (чисельності працівників і середньої заробітної плати) та третього порядку (складових фонду оплати праці) на величину витрат на оплату праці.

Для визначення впливу факторів другого порядку на витрати за обмінними операціями побудуємо мультиплікативну детерміновану факторну модель:

$$\text{ВОП} = \text{ЧП} * \text{ВОПс}, \quad (3.10)$$

Розрахунок впливу факторів на величину витрат на оплату праці проведемо способом абсолютних різниць:

$$\Delta \text{ВОП}(\text{ЧП}) = \Delta \text{ЧП} * \text{ВОПс}_{21}, \quad (3.11)$$

$$\Delta \text{ВОП}(\text{ВОПс}) = \text{ЧП}_{22} * \Delta \text{ВОПс}, \quad (3.12)$$

де $\Delta \text{ВОП}(\text{ЧП})$ – вплив зміни чисельності працівників на величину витрат на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, тис. грн;

$\Delta \text{ВОП}(\text{ВОПс})$ – вплив зміни середньої заробітної плати на величину витрат на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, тис. грн;

$\Delta \text{ЧП}$, $\Delta \text{ВОПс}$ – зміна (абсолютне відхилення) чисельності працівників та середніх витрат на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, відповідно, тис. грн;

ЗПс_{21} , ЧП_{22} – середні витрати на оплату праці працівника установи у 2021 р. та чисельність працівників у 2022 р.;

Визначимо міру впливу факторів другого порядку на величину витрат на оплату праці НПП «Прип'ять-Стохід» у досліджуваному періоді:

$$\Delta \text{ВОП}(\text{ЧП}) = -1 * 110,42 = -110,42 \quad (3.13)$$

$$\Delta \text{ВОП}(\text{ВОПс}) = 74 * 15,84 = 1172,16 \quad (3.14)$$

Отже, за рахунок скорочення чисельності працівників витрати на оплату праці зменшились на 110,42 тис. грн, а зростання середніх витрат на оплату праці призвело до зростання витрат на оплату праці працівників на 1172,16 тис. грн.

Для управління витратами за обмінними операціями менеджменту установи доцільно мати інформацію про вплив факторів третього порядку на витрати обмінних операцій. Для цього використаємо спосіб пропорційного ділення. Побудуємо адитивну детерміновану факторну модель:

$$\text{ВОПс} = \text{ЗПо} + \text{ПР} + \text{МД} + \text{ОВ} + \text{КІВ} \quad (3.15)$$

Розрахунок впливу факторів на величину витрат на оплату праці проведемо за такими залежностями:

$$\Delta \text{ВОП}(\text{ЗПо}) = \frac{\Delta \text{ВОП}(\text{ВОПс})}{\Delta \text{ЗПо} + \Delta \text{ПР} + \Delta \text{МД} + \Delta \text{ОВ} + \text{КІВ}} * \Delta \text{ЗПо}, \quad (3.16)$$

$$\Delta \text{ВОП}(\text{ПР}) = \frac{\Delta \text{ВОП}(\text{ВОПс})}{\Delta \text{ЗПо} + \Delta \text{ПР} + \Delta \text{МД} + \Delta \text{ОВ} + \text{КІВ}} * \Delta \text{ПР}, \quad (3.17)$$

$$\Delta \text{ВОП}(\text{МД}) = \frac{\Delta \text{ВОП}(\text{ВОПс})}{\Delta \text{ЗПо} + \Delta \text{ПР} + \Delta \text{МД} + \Delta \text{ОВ} + \text{КІВ}} * \Delta \text{МД}, \quad (3.18)$$

$$\Delta \text{ВОП}(\text{ОВ}) = \frac{\Delta \text{ВОП}(\text{ВОПс})}{\Delta \text{ЗПо} + \Delta \text{ПР} + \Delta \text{МД} + \Delta \text{ОВ} + \text{КІВ}} * \Delta \text{ОВ}, \quad (3.19)$$

$$\Delta \text{ВОП}(\text{КІВ}) = \frac{\Delta \text{ВОП}(\text{ВОПс})}{\Delta \text{ЗПо} + \Delta \text{ПР} + \Delta \text{МД} + \Delta \text{ОВ} + \text{КІВ}} * \Delta \text{КІВ}, \quad (3.20)$$

де $\Delta \text{ВОП}(\text{ЗПо})$ – вплив зміни витрат на оплату праці за окладами і тарифами на величину витрат на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, тис. грн;

$\Delta \text{ВОП}(\text{ПР})$ – вплив зміни розміру премій на величину витрат на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, тис. грн;

$\Delta \text{ВОП}(\text{МД})$ – вплив зміни розміру матеріальної допомоги на величину витрат на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, тис. грн;

$\Delta\text{ВОП(ОВ)}$ – вплив зміни оплати відпускних на величину витрат на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, тис. грн;

$\Delta\text{ВОП(КІВ)}$ – вплив зміни компенсаційних та інших виплат на величину витрат на оплату праці з відрахуваннями на соціальні заходи, тис. грн;

$\Delta\text{ЗПо}$, $\Delta\text{ПР}$, $\Delta\text{МД}$, $\Delta\text{ОВ}$, $\Delta\text{КІВ}$ – зміна (абсолютне відхилення) витрат за окладами і тарифами, премій, матеріальної допомоги, оплати відпусток, компенсаційних та інших виплат, тис. грн;

$$\Delta\text{ВОП(ЗПо)} = \frac{1172,16}{349,92 - 69,82 + 273,74 + 495,09 + 12,77} * 349,92 = 386,34 \quad (3.21)$$

$$\Delta\text{ВОП(ПР)} = \frac{1172,16}{349,92 - 69,82 + 273,74 + 495,09 + 12,77} * -69,82 = -77,08 \quad (3.22)$$

$$\Delta\text{ВОП(МД)} = \frac{1172,16}{349,92 - 69,82 + 273,74 + 495,09 + 12,77} * 273,74 = 302,21 \quad (3.23)$$

$$\Delta\text{ВОП(ОВ)} = \frac{1172,16}{349,92 - 69,82 + 273,74 + 495,09 + 12,77} * 495,09 = 546,58 \quad (3.24)$$

$$\Delta\text{ВОП(КІВ)} = \frac{1172,16}{349,92 - 69,82 + 273,74 + 495,09 + 12,77} * 12,77 = 14,11 \quad (3.25)$$

Проведене аналітичне дослідження показало, що на динаміку величини витрат на оплату праці з відрахуваннями впливає зростання виплат за окладами і тарифами (386,43 тис. грн), матеріальної допомоги (302,21 тис. грн), оплати відпускних (546,58 тис. грн), компенсаційних та інших виплат (14,11 тис. грн) і зниження виплати премій (77,08 тис. грн).

Загалом результати проведеного факторного аналізу надають достатньо інформації менеджменту НПП «Прип'ять-Стохід» для управління витратами і підвищення раціональності використання бюджетних коштів.

Висновки до розділу 3

1. Результативність діяльності Національного природного парку «Прип'ять-Стохід» залежить від ефективності організації бухгалтерського обліку. Відповідно все це потребує удосконалення, в тому числі і облік витрат рекреаційної діяльності підприємства.

2. Пропонується в аналітичному обліку деталізувати інформацію у розрізі кожної наданої послуги, це дозволить правильно визначати та контролювати витрати, понесені на надання послуг, проводити факторний аналіз та знаходити шляхи зниження собівартості тої чи іншої послуги.

3. Проведений факторний аналіз витрат за обмінними операціями НПП «Прип'ять-Стохід» в цілому та витрат на оплату праці, зокрема, показав, що для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, необхідно визначити вплив факторів другого порядку (чисельності працівників і середньої заробітної плати) та третього порядку (складових фонду оплати праці) на величину витрат на оплату праці. В свою чергу на динаміку величини витрат на оплату праці з відрахуваннями впливає зростання виплат за окладами і тарифами (386,43 тис. грн), матеріальної допомоги (302,21 тис. грн), оплати відпускних (546,58 тис. грн), компенсаційних та інших виплат (14,11 тис. грн) і зниження виплати премій (77,08 тис. грн).

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження щодо організації обліку та аналізу витрат рекреаційної діяльності національних природних парків можна зробити такі висновки.

Функціонування будь-якого підприємства передбачає створення і доведення до споживачів певних благ. Даний процес неможливий без одночасного споживання засобів і предметів праці та робочої сили. Результатом цілеспрямованих затрат живої праці людей та минулої (уречевленої у засобах виробництва) є послуги підприємства. Проте частина вартості продукту, що втілює в собі вартість засобів виробництва, існує ще до процесу виробництва. Вона лише переноситься на нього у вигляді вартості матеріальних витрат, а жива праця робітника створює чистий продукт.

Витрати виробництва – це те, у що обходиться створення продукту підприємству. Водночас суспільні витрати на створення продукту включають також додаткову працю, втілену в додатковому продукті. Витрати виробництва – це загальноекономічна категорія. Процес виробництва являє собою продуктивне споживання факторів виробництва, заміщення яких є необхідною умовою процесу відтворення.

Сучасні підприємства не можуть повноцінно існувати без належного нормативно-правового забезпечення обліку. В Україні до основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємства відносяться: Закони України, зокрема Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; Укази Президента України; постанови Кабінету Міністрів України; накази, розпорядження, листи, Постанови та роз'яснення міністерств та відомств; НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», НП(С)БО 9 «Запаси» (списання запасів на витрати виробництва), НП(С)БО 16 «Витрати», 31 «Фінансові витрати», МСФЗ 2 «Запаси» та 9 «Витрати на дослідження і розробки» - це для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і зобов'язанні публічно розміщувати свою річну фінансову

звітність; Податковий Кодекс України; Бюджетний Кодекс України; Господарський Кодекс України; Міжнародні стандарти аудиту; методичні рекомендації; вказівки; інструкції; положення; план рахунків бухгалтерського обліку; форми фінансової звітності; облікова політика, що затверджується директором підприємства; реєстри бухгалтерського обліку тощо.

Найпоширенішими проблемами обліку витрат на підприємствах України є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку, достовірного та повного висвітлення в управлінській, фінансовій та статистичній звітності інформації про витрати понесені під час здійснення діяльності, визначення бази розподілу витрат. Ще однією важливою проблемою обліку витрат і доходів підприємства є проблема рівня відповідальності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат і доходів чинному законодавству з обліку та контролю й меті та завданням самого підприємства.

Облікова політика НПП «Прип'ять-Стокід» – це сукупність визначених в межах чинного законодавства принципів, методів і процедур, що використовуються установою для складання і подання звітності. Вона базується на основних принципах бухгалтерського обліку.

Сучасний стан обліку витрат на підприємствах України потребує використання нових шляхів та методів у вирішенні широкого кола проблем, що існують в організації обліку витрат. Для вдосконалення обліку витрат на підприємстві та вирішення даних проблем варто вести правильний облік витрат, своєчасний контроль за їх формуванням та потрібно удосконалити класифікацію загальновиробничих витрат, а також деталізувати план рахунків бухгалтерського обліку. Також необхідною умовою в удосконаленні організації обліку витрат є узгодження національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними, а для забезпечення достатньої аналітичності інформації про витрати підприємства її потрібно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, однозначності тлумачення, достовірності, дохідливості, доречності.

Отже, можна зробити висновок, що система обліку витрат потребує значного удосконалення та опрацювання, а вирішення ряду проблем дозволить державі в повній мірі регулювати та контролювати діяльність підприємств, установ та організацій.

Стосовно шляхів вдосконалення обліку та аналізу витрат на досліджуваному підприємстві, можна виокремити наступні:

- організація аналітичного обліку витрат національних природних парків;
- підходи до аналітичного дослідження витрат рекреаційної діяльності на основі багатофакторних моделей.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій : монографія. Київ : УБС НБУ, 2008. 219 с.
2. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ МФУ від 19.01.2000 р. № 27/4248 (із змінами та доповненнями). *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 10.02.2023).
3. Голов С. Ф. Класифікація витрат для прийняття управлінських рішень. *Податкове планування*. 2016. № 4. С. 27-34.
4. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. К. : Знання, 2011. 630 с.
5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ МФУ від 07.02.2013 № 73. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 15.01.2023).
6. Сук Л.К. Фінансовий облік : навч. посіб. вид. 3-тє, переробл. і доповн. К.: Знання, 2016. 664 с.
7. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства. К. : Центр навчальної літератури. 2016. 120 с.
8. Фаріон В.Я. Сутність витрат як економічної категорії. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. Вип. 1 (49). 2013. С. 44-47.
9. Родіна О.В. Сучасні підходи до визначення сутності категорії «витрати». *Економіка і суспільство*. 2017. Вип. 9. С. 1181-1186.
10. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Серія «Бухгалтерський облік, контроль і аналіз»*. 2012. № 1 (22). С. 11-18.
11. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards). *Законодавство України*. URL:

https://mof.gov.ua/uk/translation_of_international_financial_reporting_standards_2022_updated-576 (дата звернення: 15.03.2023).

12. Педченко Н.С., Тітенко Л.В., Мілька А.І., Артюх-Пасюта О.В., Тітенко Ю.А. Сутність та економічний зміст витрат підприємства: сучасний погляд. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі. Серія «Економічні науки»*. № 1 (107). 2023. С. 29-36.

13. Кундеус О.М. Використання наукових підходів вчених-економістів до трактування витрат в обліковій практиці. *Облік і контроль в управлінні підприємницькою діяльністю*: матеріали VI Міжнародної науково-практичної конференції (19-20 жовтня 2018 р.). Кропивницький : Ексклюзив-Систем, 2018. С. 62-65.

14. Собівартість як комплексний економічний показник. URL: https://osvita.ua/vnz/reports/econom_pidpr/19422/ (дата звернення: 29.10.2023).

15. Maksym Myroshnyk. Аудит витрат підприємства. URL: <https://audit-vutrat.blogspot.com/2016/06/clasific.html> (дата звернення: 29.10.2023).

16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996 (зі змінами та доповненнями). *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 10.04.2023).

17. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ МФУ від 07.02.2013 № 73. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 10.04.2023).

18. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій : Наказ МФУ від 30.11.99 № 291. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 10.04.2023).

19. Інструкція Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій : Наказ МФУ від 30.11.99 № 291. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 10.04.2023).

20. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати» : Наказ МФУ від 28.04.2006 № 415. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text> (дата звернення: 10.04.2023).

21. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : Наказ МФУ від 24.05.95 № 88 (зі змінами і доповненнями). *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 10.04.2023).

22. Кравченко О.В., Леоненко Е.О. Проблеми організації обліку витрат виробництва. *Інфраструктура ринку*. Вип. 25. 2018. С. 841-846.

23. Баглай Л.Л. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах. *Збірник наукових праць студентів кафедри економічної експертизи та аудиту бізнесу*. Вип. 1. 2018. С. 13-16.

24. Малецька О.І., Салука І.Я. Проблеми, перспективи та шляхи вдосконалення обліку доходів і витрат підприємства. *Обліково-аналітичне забезпечення інноваційного розвитку економіки* : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. молодих науковців (14-15 березня 2018 р.). Львів: Львівський національний аграрний університет, 2018. С. 243-245.

25. Іщенко Я.П. Особливості організації обліку витрат органічного сільськогосподарського виробництва. *Економіка. Фінанси. Менеджмент: актуальні питання науки і практики*. № 7. 2019. С. 123-131.

26. Швець Т. Проблеми та перспективи вирішення обліку витрат підприємства. *Актуальні проблеми функціонування господарської системи України* : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. молодих науковців (18-19 травня 2018 р.). Львів: Львівський національний університет ім. Івана Франка, 2018. С. 128-129.

27. Якименко-Терещенко Н.В., Головенко М.О. Проблеми обліку і контролю витрат у сучасних наукових дослідженнях. *Дослідження та*

оптимізація економічних процесів «Оптимум-2021» : результати наукових конференцій Навчально-наукового інституту економіки, менеджменту та міжнародного бізнесу НТУ «ХП» за 2021 рік в 2 т. Харків : НТУ «ХП», 2021. С. 62-65.

28. Бессонова Г.П. Проблеми організації бухгалтерського обліку на підприємствах України. *Підприємництво і торгівля*. Вип. 29. 2021. С. 10-14.

29. Максименко Д.В., Перевузник Т.М. Аналіз витрат підприємства на виробництво продукції. *Науковий вісник Мукачівського державного університету*. 2017. Вип. 23 (18). С. 204-209.

30. Волинець Л. Методика проведення аналізу операційних витрат. URL: <http://www.vtei.com.ua/doc/24032021/5/2.pdf> (дата звернення: 15.08.2023).

31. Чуприна О.О. Основні проблеми аналізу витрат підприємства на виробництво та шляхи їх вирішення. *Облік і оподаткування: реалії та перспективи* : матеріали Всеукраїнської науково-практичної інтернет-конференції (м. Ірпінь, 29-31 березня 2016 р.). 2016. С. 100-104.

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

33. Єршова Н.Ю., Майкова Ю.Д. Удосконалення методичних засад обліку та аналізу виробничих витрат. *Дослідження та оптимізація економічних процесів «Оптимум-2012»* : твори VIII-ої Міжнародної науково-практичної конференції (6-7 грудня 2012 р.). Х.: НТУ «ХП», 2012. С. 76-78.

34. Терещенко Е.Ю., Стояненко І.В., Варава В.С. Особливості методичного підходу до аналізу витрат підприємства. *Проблеми сучасних трансформацій. Серія: економіка та управління*. № 6. 2022. <https://reicst.com.ua/pmt/article/view/2022-6-04-02/2022-6-04-02> (дата звернення: 15.08.2023).

35. Інформаційно-аналітичні матеріали Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України. *Департамент природнозаповідного фонду*

Міндовкілля України. URL: <https://wownature.in.ua/wp-content/uploads/2021/05/Dovidka-PZF-2020-V3.0-.pdf> (дата звернення: 20.10.2023).

36. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 135 «Витрати»: наказ МФУ від 18.05.2012 № 568. *Законодавство України.* URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0903-12> (дата звернення: 19.10.2023).

37. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності»: наказ МФУ від 24.12.2010 № 1629. *Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0095-11#Text> (дата звернення: 19.10.2023).

38. Московчук А.Т., Дорош В.Ю. Ретроспективна аналітична оцінка результативності діяльності підприємницьких структур. *Економічний форум.* Луцьк: ВІП ЛНТУ, 2023. № 2. С. 72-80.