

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА «ОБЛІК І АУДИТ»

галузь знань 07 Управління та адміністрування

спеціальність 071 Облік і оподаткування

Форма навчання: очна

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему

ОБЛІК І АНАЛІЗ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА: УПРАВЛІНСЬКИЙ АСПЕКТ

здобувача

Скринник Юлії Юріївни

Науковий керівник: к.е.н., доцент Коршикова Р.С.

Робота допущена до захисту перед екзаменаційною
комісією з атестації здобувачів вищої освіти (ЕК)

В.о. завідувача кафедри: к.е.н., доцент Степаненко О.І.

Київ 2023

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає 99 сторінок, основний текст кваліфікаційної роботи викладено на 93 сторінках друкованого тексту. Робота містить 21 таблицю, 9 рисунків, список використаних джерел з 54 найменувань, додатки.

«Облік і аналіз витрат підприємства: управлінський аспект»

Об'єктом дослідження є система обліку витрат підприємства та їх аналіз для цілей управління.

Предметом дослідження є сукупність методичних та організаційних особливостей побудови системи обліку витрат діяльності підприємства та їх аналіз в системі управління підприємства.

Мета і завдання дослідження. Мета дослідження полягає у вивченні організаційно-методичних засад обліку та аналізу витрат підприємства та наданні рекомендацій щодо використання інструментів обліку та аналізу для забезпечення інформаційних запитів менеджменту щодо підвищення ефективності управління витратами.

Відповідно до поставленої мети було визначено такі *завдання* дослідження:

- вивчити сутність витрат підприємства та здійснити їх класифікацію;
- охарактеризувати нормативно-правове регулювання обліку витрат підприємства;
- розглянути розвиток управлінського обліку в частині формування інформації про витрати діяльності підприємства;
- дослідити організаційні та технологічні особливості діяльності ТОВ «Конструкція»;
- розглянути порядок документування витрат на ТОВ «Конструкція»;
- критично оцінити особливості синтетичного та аналітичного обліку витрат ТОВ «Конструкція»;
- проаналізувати структуру та динаміку поточних витрат досліджуваного підприємства;
- провести факторний аналіз витрат підприємства;
- надати рекомендації щодо оптимізації витрат підприємства.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів полягає в тому, що рекомендації та пропозиції можуть бути використані підприємством для вдосконалення формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами та підвищення ефективності його діяльності.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2023. Рік захисту роботи – 2023.

Ключові слова: витрати, фінансові результати діяльності підприємства, аналіз витрат, управлінський аспект, облік, фінансовий стан, організація обліку.

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ВИТРАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА УПРАВЛІННЯ.....	6
1.1. Економічна сутність витрат підприємства.....	6
1.2. Класифікація витрат підприємства з метою управління ними.....	13
1.3. Виникнення та еволюція управлінського обліку.....	21
Висновки до розділу 1.....	34
РОЗДІЛ 2. ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА.....	36
2.1. Системи обліку витрат у вітчизняній та зарубіжній практиці.....	36
2.2. Документальне оформлення та облік витрат діяльності підприємства....	54
2.3. Зведений облік витрат.....	65
Висновки до розділу 2.....	76
РОЗДІЛ 3. АНАЛІЗ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА.....	78
3.1. Аналіз структури та динаміки витрат діяльності підприємства.....	78
3.2. Напрямки оптимізації витрат для підвищення результативності та ефективності діяльності підприємства.....	87
Висновки до розділу 3.....	92
ВИСНОВКИ.....	94
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	97
ДОДАТКИ.....	102

ВСТУП

Актуальність теми. Забезпечення ефективного та прибуткового функціонування підприємства не можливе без належної організації системи обліку і своєчасного аналізу витрат. Витрати підприємства є ключовими факторами, що визначають його фінансовий результат і впливають на такі аспекти як фінансовий стан, майновий стан, конкурентоспроможність, ліквідність, платоспроможність і рентабельність.

У сучасних умовах економічної нестабільності та інтеграційних процесів управління фінансовим станом підприємства стає викликом, що вимагає відповідного інформаційного забезпечення для управління витратами. Підприємства прагнуть до отримання максимального прибутку не лише шляхом продажу своєї продукції за оптимальною ціною, але й через раціональне зменшення витрат. Якщо збільшення доходів підприємства переважно залежить від зовнішніх умов, то зниження витрат обумовлене діями самого підприємства, такими як ефективна організація виробництва, правильна облікова політика, система відображення витрат, аналіз структури і динаміки витрат і прийняття відповідних управлінських рішень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Багато вчених в Україні і за кордоном вивчають методику обліку та аналізу витрат підприємств. Важливу роль в цьому відіграли такі вітчизняні науковці як М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Задорожний, Я.Д. Крупка, Ю.С. Ігуманов, К.Ф. Лученко, Г.О. Партин, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач, Т.В. Савицька, А.А. Турило, І.М. Яцків та інші. Зарубіжні автори, такі як М. Ван Бред, Е. Хендріксен, М. Метьюс, В. МакКензі, Дж. Ріс, Р. Витоні, К. Друрі, також внесли вагому вклад у розробку методики обліку і аналізу витрат.

Мета дослідження полягає у вивченні організаційно-методичних засад обліку та аналізу витрат підприємства та наданні рекомендацій щодо

використання інструментів обліку та аналізу для забезпечення інформаційних запитів менеджменту щодо підвищення ефективності управління витратами.

Відповідно до поставленої мети було визначено такі *завдання* дослідження:

- вивчити сутність витрат підприємства та здійснити їх класифікацію;
- охарактеризувати нормативно-правове регулювання обліку витрат підприємства;
- розглянути розвиток управлінського обліку в частині формування інформації про витрати діяльності підприємства;
- дослідити організаційні та технологічні особливості діяльності ТОВ «Конструкція»;
- розглянути порядок документування витрат на ТОВ «Конструкція»;
- критично оцінити особливості синтетичного та аналітичного обліку витрат ТОВ «Конструкція»;
- проаналізувати структуру та динаміку поточних витрат досліджуваного підприємства;
- провести факторний аналіз витрат підприємства;
- надати рекомендації щодо оптимізації витрат підприємства.

Об'єктом дослідження є система обліку витрат підприємства та їх аналіз для цілей управління.

Предметом дослідження є сукупність методичних та організаційних особливості побудови системи обліку витрат діяльності підприємства та їх аналіз в системі управління підприємства.

Для досягнення цієї мети були використані такі основні *методи дослідження*:

- загальнонаукові методи, включаючи аналіз, синтез, індукцію, дедукцію, методи гіпотез і припущень для розробки рекомендацій щодо вдосконалення управлінського обліку та аналізу витрат на підприємстві;
- елементи методу бухгалтерського обліку, такі як документування, система рахунків, оцінка та звітність;

- традиційні методи обробки інформації, такі як порівняння, графічний аналіз та статистичний аналіз.

- аналіз літературних джерел.

Перераховані методи дослідження дозволили проаналізувати та дослідити питання обліку і аналізу витрат на підприємстві, а також розробити рекомендації для підвищення ефективності управління ними.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів полягає в тому, що рекомендації та пропозиції можуть бути використані підприємством для вдосконалення формування обліково-аналітичного забезпечення управління витратами та підвищення ефективності його діяльності.

За результатами проведеного дослідження було запропоновано основні напрями підвищення ефективності роботи ТОВ «Конструкція» з точки зору оцінки його економічного потенціалу і прийняття управлінських рішень у сфері формування системи управління витратами. При цьому фундаментальним аспектом у вирішенні питань ефективного управління витратами є затвердження декількох основних класифікаторів їх групування. Також, суттєвим напрямком вдосконалення процесу управління витратами у ТОВ «Конструкція» є перегляд змісту основних функцій управління витратами, реалізація яких на сьогодні не є ефективною. З цією метою у роботі рекомендовано поліпшити окремі складові процесу управління витратами на підприємстві на основних етапах прийняття управлінських рішень.

В процесі дослідження основною *інформаційною базою* слугували наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених із питань економічної теорії, бухгалтерського та управлінського обліку, економічного аналізу, статистичні данні з офіційних джерел, методичні матеріали, інтернет джерела, фінансова звітність ТОВ «Конструкція» за 2021-2022 роки.

Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків.

РОЗДІЛ 1

ВИТРАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ЯК ОБ'ЄКТ ОБЛІКУ, АНАЛІЗУ ТА УПРАВЛІННЯ

1.1 Економічна сутність витрат підприємства

В сучасних економічних умовах, що відзначаються кризовим характером, питання максимізації прибутку від основної діяльності залишається надзвичайно актуальним, незалежно від масштабів підприємства.

Основою ефективної діяльності підприємства та можливості досягнення максимального прибутку полягає у правильному розумінні та визначенні сутності терміну «витрати». Витрати є однією з ключових якісних характеристик успішного функціонування підприємства та є визначальним поняттям для характеристики його діяльності. Вони мають вагомую роль у визначенні фінансового результату підприємства та впливають на оцінку його фінансового стану, конкурентоспроможності та рентабельності.

Існують різні теорії щодо трактування сутності витрат діяльності підприємства, засновані на їхній економічній сутності, галузевій природі та інших аспектах, які можна розділити за напрямками. Погляди на економічну сутність витрат підприємства різняться в залежності від різних теоретичних підходів до економічної теорії загалом і виробничого процесу зокрема.

В економічній літературі виділяються два основні підходи до розуміння сутності витрат.

Перший підхід базується на трудовій теорії вартості та передбачає взаємодію трьох основних факторів у виробництві - робочої сили, предметів праці та засобів праці. Він визначає вартість через час, необхідний для виробництва товару (продукту) за конкретних організаційно-технічних та економічних умов. У вітчизняній науці та практиці протягом тривалого періоду часу переважав саме цей підхід, і він визначив формування поглядів на поняття витрат виробництва, а

також вплинув на бухгалтерську сферу. Згідно з цим підходом, витрати виробництва розглядаються як витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції.

Інший підхід базується на ресурсному розумінні природи господарства, де ресурси обмежені, а використання різних ресурсів має альтернативні варіанти застосування. Він передбачає розгляд витрат як складової ціни, що формується в ринковій системі на основі закону співвідношення попиту та пропозиції.

Для отримання більшого розуміння сутності витрат доцільно розглянути погляди вчених поряд із вітчизняними законодавчо-нормативними документами.

Деякі автори як, наприклад, В. Палій, Вандер Віл, В. В. Сопко, Джей К. Шим і Джоел Г. Сідел, визначають «витратами» комплекс матеріальних і грошових ресурсів, які необхідні для виробництва товарів і послуг. Вони розглядають термін «витрати» як показник у грошовому виразі, який визначає кількість ресурсів, що витрачаються для досягнення певної цілі. В управлінському обліку термін «витрати» може використовуватися у різних контекстах, залежно від потреб. При цьому окремі види витрат розглядаються при оцінці запасів і розрахунку фінансових результатів, тоді як інші - при плануванні, бюджетуванні та контролі тощо.

Інші автори, такі як Ф. І. Без, Е. Дихтл і Швайтцер, розглядають витрати як розподілені за періодами активи, що впливають на фінансові результати діяльності підприємства, з грошовою оцінкою, яка відповідає вимогам щодо складання фінансової звітності [10].

Окремі вчені, зокрема С. М. Злупко, вважають, що поняття «витрати - це загальноекономічний термін, що характеризує використання різних речовин і сил природи у процесі господарювання» [14]. Разом з цим, необхідно врахувати зміни, що відбулися в політичному та економічному житті суспільства, які призвели до нових тлумачень суті цієї категорії. Зокрема, суб'єктивізмом доповнилися положення щодо формування витрат, собівартості та прибутку, які містяться в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО): Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [15] та НП(С)БО 16

«Витрати» [16]. Правильне трактування економічного змісту собівартості має принципове значення при визначенні номенклатури витрат, які в неї включаються, і тих, які списуються за рахунок інших джерел.

На думку О. Трухана, витрати є певною вартістю, тобто вартісним, грошовим вираженням спожитих ресурсів не тільки в процесі виробництва продукції, але і в позавиробничій сфері діяльності підприємства. Автор наводить наступне визначення: «Собівартість (витрати) - це грошовий вираз величини ресурсів, використаних з конкретною метою» [8]. Дане визначення включає три важливих положення. По-перше, витрати показують, скільки ресурсів було використано. По-друге, величина використаних ресурсів представлена в грошовому виразі. По-третє, визначення витрат завжди співвідноситься з конкретними цілями, завданнями. Такими завданнями можуть бути встановлення величини витрат на виробництво продукції, функціонування відділу або який-небудь інший вид діяльності, для якого бажано визначити використання ресурсів в грошовому вираженні. Це надзвичайно важливий момент, оскільки дозволяє характеризувати причини включення в собівартість або виключення з неї тих чи інших видів витрат.

Ф. Ф. Бутинець розглядає витрати з точки зору собівартості. «Витрати виробництва - це виражені в грошовій оцінці поточні трудові, матеріальні, фінансові витрати та інші види ресурсів, використані для виробництва продукції» [12].

Таким чином, якщо розглядати поняття «затрати» і «витрати» з точки зору двох характеристик, то поняття «витрати» є більш загальним і включає в себе поняття «затрати», оскільки вплив на кінцевий результат здійснюється за допомогою використання певної кількості як виробничих, так і невиробничих чинників.

Зарубіжні вчені-економісти, зокрема Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуелл під витратами розуміють зменшення чи інше витрачання активів або виникнення заборгованості, або ж поєднання одного й іншого в результаті поставки (виробництва) товарів, надання послуг, здійснення інших видів діяльності, які є

основним напрямком роботи даного суб'єкта господарювання [21].

Свою чергою Е.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бреда вважають, що витрати – це використання або споживання товарів/послуг у процесі одержання доходу [27]. К. Друрі визначає термін «витрати» як засоби, що витрачено на одержання прибутку. Дане тлумачення є одностороннім, адже здійснюється ототожнення витрат з використанням фінансових ресурсів [17].

Розглянемо сучасний стан нормативного регулювання обліку витрат в Україні.

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» є основним документом, який визначає концептуальні основи бухгалтерського обліку в Україні. Цей документ є основою для всіх інших нормативних актів, що регулюють питання бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Закон доповнюється та змінюється з часом, але залишається основним визначником норм і стандартів у цьому напрямку [16].

Крім основного закону національне законодавство включає цілу низку важливих правових актів, серед яких є закони, нормативні та інструктивні документи, що видаються різними державними органами. Ця сукупність нормативних актів створює систему правил і вимог, які регулюють бухгалтерський облік та фінансову звітність в нашій країні. Нижче представлена характеристика основних нормативних документів, що використовуються при розгляді питань обліку витрат підприємства (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 - Характеристика нормативної бази обліку витрат підприємства

Документ	Зміст документа
1	2
Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [6]	Проголошує основоположні принципи бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкція про його застосування [7]	Містить рахунки для відображення наявності та руху об'єктів обліку (в тому числі витрат) та типову кореспонденцію рахунків

Продовження табл. 1.1

1	2
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1]	Встановлює методологічні правила складання звіту про фінансові результати
НП(С)БО 16 «Витрати» [2]	Встановлює методику обліку витрат за елементами та статтями
НП(С)БО 9 «Запаси» [8]	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про запаси і розкриття її у фінансовій звітності
Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства [9]	Визначають основні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, які утворюють операційну собівартість робіт (послуг), розкриття її в фінансовій звітності та надає класифікацію витрат при створенні системи управлінського обліку, формулює об'єкти і одиниці калькулювання

Джерело: згруповано за інформацією [8,15,16,17,27]

Слід зауважити, що до впровадження національних стандартів бухгалтерського обліку в Україні, регулювання витрат було визначено значно більш широким спектром законодавчих норм. Впровадження стандартів призвело до уніфікації та узгодженню підходів до бухгалтерського обліку, що сприяє покращенню якості фінансової звітності підприємств і забезпеченню їхньої діяльності відповідно до міжнародних стандартів.

На основі наведених вище джерел можна виокремити такі визначення витрат (табл. 1.2).

Для ефективного управління підприємством менеджерам потрібна не просто інформація про витрати, а також дані щодо об'єкта витрат. Цим об'єктом може бути продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які вимагають визначення витрат, пов'язаних з їх виробництвом або наданням.

Важливим аспектом успішної діяльності підприємства є досягнення оптимального рівня витрат на виробництво. Це сприяє підвищенню конкурентоздатності продукції і сприяє досягненню довгострокового економічного зростання.

Управління витратами має вирішальне значення для ефективного управління підприємством і включає в себе контроль і регулювання витрат. Один з основних принципів управління витратами - це забезпечення відповідності

системи обліку цілям управління.

Таблиця 1.2 - Визначення поняття витрат підприємства

Джерело	Визначення
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [1] та НП(С)БО 16 «Витрати» [2]	Витрати - зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу
Податковий Кодекс України [4]	Витрати – це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу
Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування в торгівельній діяльності, затверджено наказом Міністерства економіки з питань європейської інтеграції України від 22.05.2002 р. № 145 (в редакції 2010 р.) [3]	Поточні витрати підприємства в торгівлі - це грошове відбиття живої та уречевленої праці на здійснення поточної торгівельно-виробничої діяльності підприємства, що за натурально-речовим складом становлять частину матеріальних, нематеріальних трудових та фінансових ресурсів

Джерело: згруповано за інформацією [15,16,27]

Точність розрахунку собівартості продукції не вимірюється лише повнотою включення витрат, а також тим, як витрати розподіляються між різними видами продукції. Основна увага повинна бути приділена розподілу непрямих витрат та визначенню точної фактичної собівартості. Для цього потрібно скласти обґрунтовані нормативні розрахунки собівартості і контролювати їх дотримання під час виробництва. Виявлення відхилень під час виробничого процесу є важливим для мобілізації резервів виробництва та підвищення ефективності.

Досягнення ефективного управління витратами передбачає встановлення чіткого зв'язку між рівнем витрат і відповідальними особами, які за них відповідають і контролюють. Досягнення цього завдання можливе шляхом обліку витрат за центрами відповідальності.

Облік витрат відображає оцінку майбутнього стану витрат і фінансових результатів, що дозволяє керівництву вчасно вносити необхідні коригування.

Для збереження та підвищення загальної прибутковості підприємства, керівництво повинно мати детальну інформацію про розміри конкретних витрат

та прибутків на кожному етапі виробництва, в кожному цеху та в інших структурних підрозділах підприємства. Облік витрат надає цю інформацію і допомагає встановлювати критерії ефективності виробництва. Перевірка витрат щотижня або щомісяця надає керівництву інформацію про ефективність діяльності підприємства та вказує, на яких ділянках потрібно вжити заходів для досягнення відповідності витрат плановим показникам.

Переваги обліку витрат полягають у його точному відображенні місць та характеру витрат, що створює можливості для їх подальшого оптимізованого зменшення. Облік витрат також допомагає виявляти конкретні підрозділи або відділи підприємства, які несуть відповідальність за виконані витрати.

Основними завданнями обліку витрат є:

- зменшення витрат шляхом порівняння фактичних витрат з показниками, визначеними в кошторисі;
- збалансування виробництва між різними підрозділами для забезпечення рівномірного потоку матеріалів;
- забезпечення збору повних та точних даних про фінансову діяльність підприємства;
- розподіл накладних витрат тощо [5].

Менеджмент підприємства оцінює якість облікових даних про витрати з позиції їхньої придатності для прийняття управлінських рішень.

Таким чином, за своєю економічною сутністю витрати підприємства являють собою сукупність затрат живої та уречевленої праці на здійснення поточної торговельно-виробничої діяльності підприємства; а за натурально-речовим складом - спожиту частину матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. З проведеного дослідження визначення витрат підприємства можна сформулювати таке визначення: витрати підприємства – це грошова форма витрачених коштів підприємством за конкретний період для здійснення своєї господарської діяльності.

1.2 Класифікація та витрат підприємства з метою управління ними

В умовах формування ринкових відносин виникає проблема не стільки у визначенні суми витрат, їх розподілі за об'єктами та забезпеченні мінімізації, скільки в управлінні ними в умовах конкуренції. Це потребує визнання їх доцільності для досягнення необхідного рівня прибутковості діяльності підприємства. Причому завдання полягає не в їх мінімізації, а у досягненні такого рівня, за яким вони визнаються споживачами та приносять відповідний прибуток суб'єктам господарювання. З метою якісного та ефективного управління витратами підприємства мають здійснювати їх класифікацію.

Класифікація витрат – це поділ витрат на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними.

Для загального розуміння витрати можна поділити на дві групи: поточні та довгострокові витрати. Поточні витрати пов'язані із закупівлею сировини та матеріалів, забезпечення їхньої логістики та складування, забезпечення персоналу тощо. Так, на досліджуваному підприємстві ТОВ «Конструкція» такими витратами можна вважати витрати на закупівлю продукції для роздрібного магазину, їхню доставку з виробництва на склад, оплату праці продавцям, касирам, вантажникам як поточні витрати.

Довгострокові витрати спрямовані на вирішення стратегічних завдань, як наприклад, реконструкція, будівництво нового приміщення, придбання модернізованого обладнання тощо. Для прикладу, у 2022 році ТОВ «Конструкція» інвестувало кошти в розробку та закупівлю кас самообслуговування в роздрібному магазині. Відповідно наведені попередньо витрати можна віднести до довгострокових витрат, завдання яких полягає в придбанні нового обладнання для автоматизації обслуговування покупців, у вигляді кас самообслуговування, а отже, і класифікувати їх як затрати підприємства.

В табл. 1.3 представлено класифікацію витрат за основними ознаками, виділеними в дослідженій літературі.

Таблиця 1.3 - Класифікація витрат за основними ознаками

Ознака	Опис
Спосіб перенесення вартості на продукцію	- прямі - непрямі
Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат	- змінні - постійні - умовно-постійні - умовно-змінні
Єдність складу	- одноелементні - комплексні
Час виникнення	- витрати минулого періоду - витрати звітного періоду - витрати майбутніх періодів
Доцільність витрачання	- продуктивні - непродуктивні
Місце виникнення	- витрати окремих виробництв, підрозділів, цехів - основного виробництва - допоміжного виробництва
Види класифікації витрат	- економічні елементи - статті витрат - калькуляційні статті
Обґрунтування господарських рішень	- явні - можливі - релевантні - нерелевантні

Джерело: згруповано за інформацією [4, 6, 7, 8]

Серед наведених класифікацій в табл. 1.3 найбільш практичне значення має поділ витрат по відношенню до обсягів виробництва, тобто на постійні та змінні. Так, постійні витрати, серед яких оплата праці адміністративному персоналу, страхові внески, сплата за оренду приміщення чи обладнання тощо - це витрати сума яких не залежить безпосередньо від обсягів виробництва й реалізації продукції чи послуг.

У свою чергу, постійні витрати можна класифікувати на початкові та залишкові. Початкові витрати можуть виникати з моменту започаткування підприємства або оновлення обладнання. До залишкових витрат належать ті витрати, які не зникають навіть з припиненням діяльності підприємства. Так, наприклад, під час блек-ауту в країні через COVID-2019 підприємства продовжували сплату заробітної плати своїм працівникам, навіть враховуючи, що робоча діяльність не проводилася.

На відмінну від постійних витрат, змінні витрати - це витрати, загальна величина яких залежить безпосередньо від обсягів виробництва й реалізації продукції чи послуг. До змінних витрат належать, наприклад, витрати на сировину і матеріали для виготовлення продукції, витрати на транспортування продукції до споживача, заробітна плата основного виробничого персоналу тощо. В нашому випадку, оскільки основною діяльністю досліджуваного підприємства є торгівля, то серед змінних витрат ми виявили виплати заробітної плати працівників збуту, розмір якої залежить від обсягів продажу.

Найбільш економічно доцільний підхід до побудови системи обліку витрат – це виділення типових груп рішень (наприклад, контроль за трудовими витратами або використанням матеріалів) і вибір відповідних об'єктів обліку витрат (наприклад, продукція або підрозділ).

Виділення видів витрат за центрами відповідальності або місцем утворення витрат здійснюється переслідуючи мету проведення контролю за особами, які несуть відповідальність за конкретним місцем виникнення затрат. Звідси випливає, що особливо важливим є класифікація витрат за підрозділами або цехами на великих підприємствах.

Ознака класифікації витрат за видами продукції, робіт, послуг дозволяє визначити економічну ефективність виробництва окремих видів продукції. Провівши калькулювання витрат за окремими видами продукції, припустимо товари-субститути А і Б, можна виявити на виробництво якої з них було понесено більше витрат, тобто виробництво якої продукції є більш прибутковим.

За однорідним складом витрат, вони бувають одноелементні, тобто які містять один елемент витрат, а також комплексними, що включають декілька економічних елементів.

За доцільністю витрачання І.С. Давидович [14] виділяє такі витрати як: продуктивні, тобто такі, що передбачені технологією та організацією виробництва, та непродуктивні, які є необов'язковими і виникають через недоліки в організації виробництва, порушення технології тощо. Класифікація витрат на продуктивні та непродуктивні необхідна з метою контролю за економним і

раціональним використанням ресурсів.

На основі вимог НП(С)БО 16 «Витрати» класифікацію витрат можна сформулювати у такий спосіб:

- видами діяльності, а саме витрати операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;
- способом перенесення вартості на собівартість продукції: прямі та непрямі витрати;
- ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат: постійні та змінні витрати;
- елементами витрат (матеріальні витрати, витрати на оплату праці) [15] .

В табл. 1.4 наведено поділ витрат за видами діяльності суб'єкта господарювання.

Таблиця 1.4 - Класифікація та склад витрат за видами діяльності

Вид діяльності	Витрати
Операційна діяльність	<i>Основна діяльність</i>
	Собівартість реалізованої продукції
	Адміністративні витрати
	Витрати на збут
	<i>Інша операційна діяльність</i>
	Інші операційні витрати
Фінансова діяльність	Фінансові витрати
Інвестиційна діяльність	Витрати від участі в капіталі
	Інші витрати

Джерело: згруповано за інформацією [4]

Витрати за видами діяльності характеризують структуру витрат підприємства з точки зору основних видів його діяльності, які вирізняються при складанні фінансової звітності. Інформація про витрати за видами діяльності безпосередньо показується у I розділі Звіту про фінансові результати.

Операційні витрати пов'язані з основною діяльністю підприємства. Саме тому важливою їх складовою є собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг), яка, у свою чергу, включає:

- виробничу собівартість, до складу якої входять прямі виробничі витрати, а також частина загальновиробничих витрат у вигляді змінних і постійних розподілених витрат;

- нерозподілені постійні загально-виробничі витрати і наднормативні виробничі витрати.

Серед адміністративних витрат можуть бути такі загальногосподарські витрати, що спрямовані на обслуговування та управління підприємством:

- витрати на службові відрядження;
- витрати на оплату праці, річної премії адміністративного персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання;

- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);

- та інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут включають такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- витрати на оплату праці та бонусів за виконання плану продажів персоналу збуту;

- витрати на тренінги для персоналу збуту;

- витрати пакувальних матеріалів;

- витрати на ремонт тари;

- витрати на рекламу та маркетинг;

- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг;

- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції;

- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Інші операційні витрати належать до іншої операційної діяльності та включають:

- суму безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;

- втрати від операційної курсової різниці;

- визнані штрафи, пеня, неустойка;

- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності.

До фінансових витрат відносяться витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями.

Втрати від участі в капіталі є збитками від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі.

До складу інших витрат включаються витрати, які виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг).

Важливим також є поділ відповідно вимог НП(С)БО 16 «Витрати» за способом перенесення вартості на собівартість продукції.

Прямі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом товару. Зазвичай прямі витрати є змінними, оскільки вони можуть коливатися зі збільшенням/зменшенням обсягу виробництва, як наприклад, витрат на закупівлю сировини, споживання електроенергії або ж заробітна плата, яка залежить від кількості виробленої чи проданої продукції.

Навпаки, непрямі витрати не можуть бути віднесені до конкретної виробленої одиниці продукції.

Візьмемо до прикладу ТОВ «ВУД» - одного з постачальника бетонних виробів для нашого досліджуваного підприємства ТОВ «Конструкція». Бетонна суміш для виробництва фундаментних основ класифікується як прямі витрати, а витрат на спожиту електроенергію заводом ми б віднесли б в цьому випадку до непрямих витрат, аргументуючи це тим, що вони не можуть бути віднесеними до конкретної одиниці виробництва.

Останньою не менш важливою за вимогами НП(С)БО 16 «Витрати» є класифікація витрат за економічними елементами.

Економічний елемент являє собою однорідний первинний вид витрат на виробництво продукції (виконання робіт, надання послуг), який у межах підприємства неможливо розкласти на складові частини. Витрати за

економічними елементами дають інформацію про те, які види ресурсів були використані на підприємстві

Так, до елементів «Матеріальних витрат» відносять всі кошти, витрачені за закупівлю сировини, пакувальної тари, палива тощо.

Елемент «Витрат на оплату праці» включає основну та додаткову оплату праці всіх працівників як виробничого так і адміністративного персоналу.

До складу елементу «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на пенсійне забезпечення; відрахування на соціальне страхування; страхові внески на випадок безробіття; відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; відрахування на інші соціальні заходи.

Елемент витрат «Амортизація» містить суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

До «Інших операційних витрат» входять витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу попередньо описаних елементів витрат, а саме: витрати на службове відрядження, на послуги мобільного чи інтернет зв'язку, на виплату матеріальної допомоги працівникам, щомісячна плата за реєстр розрахункових операцій (РРО), бухгалтерське програмне забезпечення тощо.

При формуванні облікової інформації для прийняття управлінських рішень існує дещо інша класифікація витрат, адже кожен керівник або власник підприємства повинен знати, скільки буде коштувати виробництво тієї чи іншої продукції, який прибуток від її реалізації в загальному обсязі прибутку, чи є можливість збільшити або зменшити ціну на цю продукцію і яка ефективність від прийняття управлінського рішення. Для цього використовують економічно обґрунтовану класифікацію витрат. В цілях управління вона поділяється за принципом «різні витрати для різних цілей».

З цією метою в економічній літературі виділяють такі три основні напрями класифікації витрат (рис. 1.1).

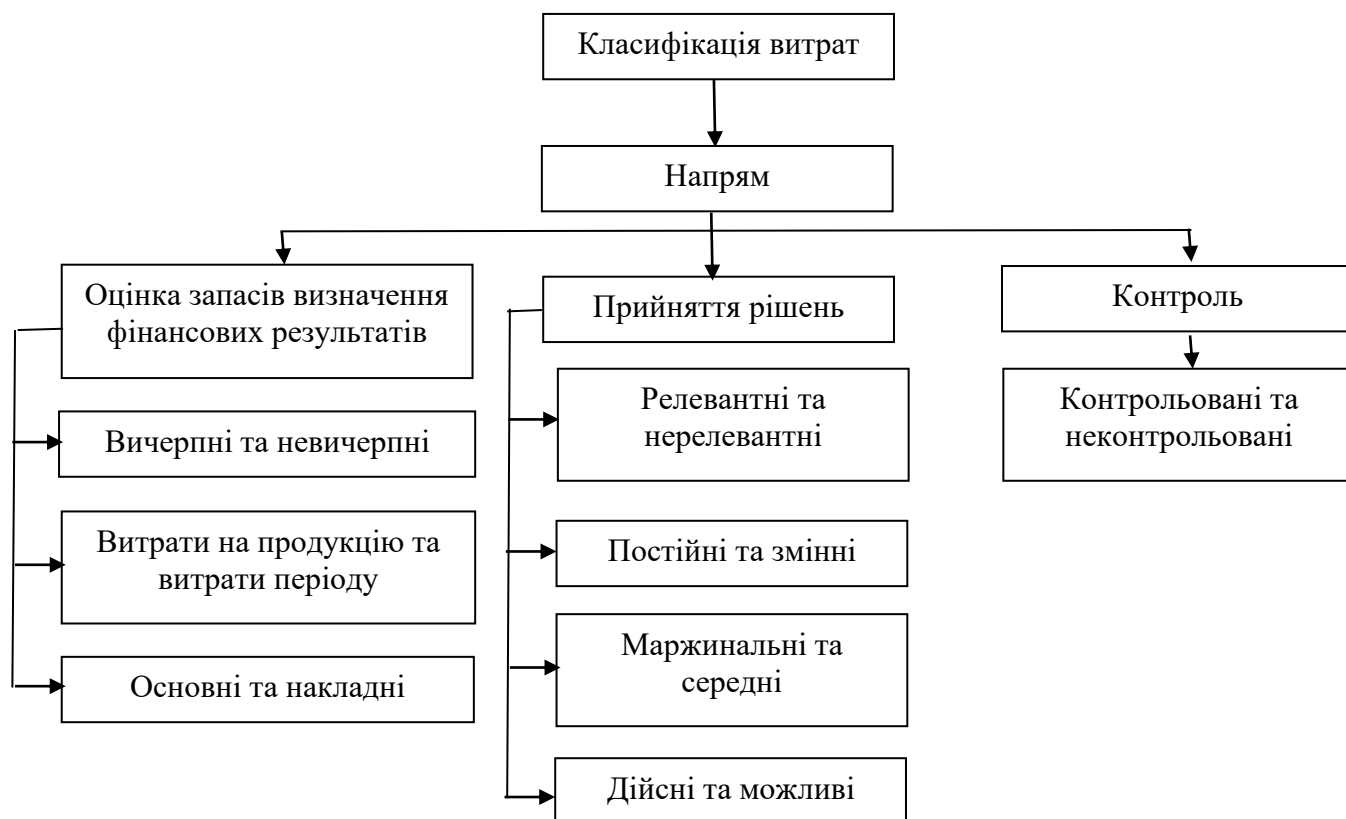


Рисунок 1.1 - Класифікація витрат для потреб обліку для прийняття управлінських рішень

Джерело: складено автором на основі [11]

Наведені класифікаційні групування витрат діяльності підприємства можуть бути основою різних моделей організації обліку витрат діяльності. Ці моделі обліку або способи організації аналітичного обліку витрат діяльності є основним джерелом необхідної інформації для економічного аналізу, контролю, прийняття поточних та стратегічних рішень тощо.

Загальна інформація про витрати кожного підприємства повинна відображатися в фінансовій, податковій та статистичній звітності. Але дані про витрати, які є комерційною таємницею суб'єкта господарювання відповідно до законодавства, розкривається виключно в межах системи управління. Тому в основу організації управління витратами покладено систему їх класифікації за такими ознаками, що дозволяє краще розуміти склад й характер витрат. Це, своєю чергою, створює можливості для посилення контролю за ними та забезпечує використання у роботі однотипних способів їх групування.

Наведені ознаки класифікації витрат надають можливість більш глибоко аналізувати і розуміти економічний зміст витрат. Досить важливою є класифікація витрат підприємства, пов'язана передусім з плануванням, обліком і оперативним контролем за рівнем витрат з метою їх зниження, визначення їх рівня, впливу на прибуток.

Класифікація витрат важлива для визначення вартості продукції та, відповідно, для ціноутворення. Велике значення класифікація витрат має у процесі управління ними і, перш за все, при калькулюванні собівартості продукції для різних потреб управління.

Таким чином, вважаємо, що підприємству потрібно створити індивідуальну класифікації витрат залежно від внутрішніх потреб управління, та особливостей його функціонування. Виділення нових ознак не повинно порушувати загальних вимог загальної, науково обґрунтованої класифікації витрат, і має враховувати існуючий вітчизняний досвід в цій сфері та корелювати з економічними закономірностями розвитку суб'єкта господарювання.

1.3 Виникнення та еволюція управлінського обліку

Існуюча система бухгалтерського обліку та економічного контролю за витратами не може повністю існувати без відповідного їхнього нормативно-правового забезпечення. Воно формувалось протягом низки років існування нашої держави і постійно змінюється й вдосконалюється під впливом політичних, економічних, інтеграційних, соціальних та інших чинників. Організація нормативно-правового забезпечення облікового та контрольного процесів є дуже потрібною складовою організації процесу обліку витрат. Основою такого забезпечення стає відповідна документація та її компоненти у вигляді нормативно-довідкової інформації.

Стратегічні довгострокові рішення визначають перспективу компанії, її майбутнє. Для їх обґрунтування потрібна інформація про можливості підприємства і його економічне середовище (ринки, конкурентів, товари в довгостроковій перспективі тощо). Стратегічні рішення охоплюють питання, які стосуються випуску нових товарів для продажу на вже існуючих ринках, випуску нових продуктів та послуг для нових ринків, створення цілком нових товарів для існуючих й нових для підприємства ринків. Вести бізнес сьогодні орієнтуючись виключно на інформацію щодо минулих подій, яку надає фінансовий облік, особливо для формування аналітичного забезпечення управління витратами не є правильним вибором. Тому все частіше науковці звертаються до такого поняття як стратегічний управлінський облік. Це означає ще одну особливість управлінського обліку, який вже орієнтованого не тільки на найближче майбутнє, але і достатньо віддалену перспективу. Таким чином, доцільним є вивчення питання щодо основних етапів становлення управлінського обліку та його подальшого розвитку на новому, стратегічному рівні.

Розвиток управлінського обліку пройшов через «певні історичні епохи, які є загально визнаними у спеціалізованій літературі, у рамках яких у системно-хронологічному порядку досліджуються передумови виникнення управлінського обліку» [34].

В зарубіжних і вітчизняних наукових школах існують різні підходи щодо періодизації управлінського обліку. Загалом виділяють чотири традиційні етапи розвитку управлінського обліку.

Так, на етапі до приблизно 1950 року основний акцент досліджень науковців та практиків був спрямований на калькулювання витрат та забезпечення фінансового контролю за допомогою впровадження інструментів, таких як бюджетування і виробничий облік витрат.

Другий етап (приблизно до 1965 року) характеризувався зміною акценту уваги науковців та практиків на підготовку інформації для цілей планування та контролю за допомогою методів, таких як облік за центрами фінансової відповідальності.

На третьому етапі (приблизно тривав до 1985 року) ключовим аспектом стало активне розглядання ідеї зменшення безповоротних втрат господарських ресурсів, які використовуються в бізнес-процесах підприємства. Це досягалося шляхом детального аналізу технологічних процесів та використання бенчмаркінгу.

Четвертий етап розвитку управлінського обліку (починаючи з 1995 року) характеризується пересуванням фокусу на створення додаткової вартості через ефективне використання ресурсів. Це досягалося шляхом дослідження носіїв споживчої цінності та за допомогою впровадження організаційних інновацій всередині компанії.

Л.В. Нападовська внесла свій внесок у класифікацію етапів виникнення та розвитку управлінського обліку, представивши їхню еволюцію в чотири етапи: калькуляційний, виробничий облік з елементами управлінського, управлінський облік як окрема галузь теоретичних і практичних знань, а також стратегічний управлінський облік [23].

Подібну періодизацію розвитку управлінського обліку пропонує і застосовує В.В. Сопко, що подано в табл. 1.5.

Таблиця 1.5 – Періоди розвитку управлінського обліку

Етап	Сутність етапу	Часовий вимір
I	Виділення обліку затрат в окремий напрямок знань і практичної діяльності	XVIII – початок XIX століття
II	Відокремлення внутрішньогосподарського обліку витрат від фінансового	З 1901 року до 1960-тих років
III	Розподіл внутрішньогосподарського обліку на повні, неповні методи; поява директ-кост	з 1960-тих років до 1990 років
IV	Внутрішньогосподарський облік набуває стратегічного характеру	(1970/80 – наш час)

Джерело: сформовано на основі [23]

М. Пушкарь розглядає управлінський облік як явище, що виникло в середині 50-х років XX століття, а до початку 80-х років двадцятого століття еволюціонувало в самостійну систему, яку назвали «контролінг» [32].

Аналіз літературних джерел, що містять дослідження історії обліку витрат, свідчить про те, що більшість процедур калькулювання собівартості продукції та управлінського обліку, використовуваних у XX столітті, були розроблені

протягом 1880-1925 років. Процес становлення парадигми управлінського обліку можна узагальнити через два значущих історичних етапи, що відображають як передумови виникнення управлінського обліку, так і його становлення та розвиток (табл. 1.6).

Таблиця 1.6 - Періодизація розвитку управлінського обліку

Період	Зміст	Історичні епохи
I	Формування передумов виникнення управлінського обліку	Промисловий період (1750 - 1920 роки)
II	Становлення і розвиток управлінського обліку і його методології	Інноваційний етап (з 1920 року по теперішній час)

Джерело: згруповано за інформацією [32]

У період формування передумов для виникнення управлінського обліку на першому етапі стали активні події. Другий етап характеризувався розробкою методології управлінського обліку, і на цьому етапі можна виділити три послідовні періоди:

- в найраннішній період, а саме з 1920 по 1950 роки відзначалася створенням унікальних прийомів та методів управлінського обліку, а також формуванням його цілей;
- далі з 1950 по 1990 роки характеризувався подальшим розвитком традиційних систем управлінського обліку, таких як стандарт-кост, директ-костинг, калькулювання повної собівартості, аналіз беззбитковості тощо
- останній період з 1990 року до сучасності спостерігається розвиток інноваційних підходів до створення систем управлінського обліку, таких як система ABC, «Just in time» та інші [19].

У ході дослідження встановлено наступні передумови появи управлінського обліку:

- виникнення неокласичної економічної теорії, яка стала основою для формування наукового інструментарію, призначеного для застосування управлінського обліку виникнення науки управління, застосування наукових підходів до організації виробництва;
- зародження науки управління та використання наукових підходів у організації виробництва;

- звернення уваги до собівартості як до фактору, що впливає на рівень прибутку;
- об'єктивна потреба в інформації про собівартість для управлінських рішень в умовах ринкової конкуренції і коливань цін;
- розвиток методів калькуляції для планування, нормування, контролю, обліку і розподілу витрат;
- об'єктивні вимоги до повної, точної та диференційованої калькуляції за видами продукції і структурними підрозділами.

Інформація, що стосується продуктивності праці, надавала можливість приймати рішення щодо додаткової винагороди для найпродуктивніших працівників та вдосконалення технологій.

Дані про витрати служили основою для управлінських вирішень, таких як визначення рівня оплати праці, оцінка доцільності придбання чи заміни основних засобів, встановлення звичайних цін продажу та цін для спеціальних замовлень тощо [31].

Отже, відповідно до поглядів вчених, як і зарубіжних, так і вітчизняних, управлінський облік спочатку виник як розширення виробничого обліку, спрямоване на вдосконалення калькуляційних розрахунків. На початку 50-х років 20 століття у зарубіжній практиці вже були створені різноманітні системи з великою базою теоретичних і практичних знань в галузі управлінського обліку.

Системи обліку витрат і розрахунку собівартості продукції довгий час еволюціонували в зарубіжній теорії та практиці, спрямовані в основному на виробниче середовище. Сучасні передові системи включають у себе всі необхідні елементи для отримання повних даних з оцінки витрат, їх контролю та управління відхиленнями. Це досягається завдяки впровадженню системи центрів відповідальності.

На другому етапі важливий внесок у розвиток управлінського обліку зробили всесвітньовідомі американські компанії «Du Pont» і «General Motors».

Компанія «Du Pont» слугувала прототипом вертикально інтегрованої організації. Для ефективного управління діяльністю різних підрозділів

(дивізіонів) вище керівництво компанії запровадило систему операційних і капітальних бюджетів, що дозволило отримувати оперативну інформацію щодо продажів, виробничих та інших витрат із заводів та відділень, яка надходила в головний офіс. Високе керівництво компанії використовувало цю інформацію для:

- моніторингу ефективності виробничих і торговельних процесів;
- планування росту різних сфер діяльності;

оцінки та контролю результатів основних операційних напрямків діяльності, таких як виробництво, збут і постачання.

Для оцінки продуктивності була введена метрика рентабельності інвестицій, що визначалася як взаємозв'язок прибутковості продажів і оборотності активів.

Система управлінського обліку була розроблена саме виконавчим директором компанії «General Motors» Альфредос Слоуном в 20 столітті. Ця система включала річне операційне бюджетування, щотижневі звіти про продажі та щомісячні гнучкі бюджети, а також річні звіти про результати діяльності дивізіонів, включаючи прибутковість інвестицій.

Зазначена система забезпечувала комплексну організацію координації та оцінки діяльності всіх підрозділів компанії, відповідно до принципів централізованого контролю з децентралізованою відповідальністю.

Вже на початку 20 століття стало очевидним, що традиційний управлінський облік не в повній мірі відповідає вимогам управління в умовах ускладнення технології та організації виробничого процесу, а також зростання конкуренції. Це призвело до розробки методів нормування праці, таких як системи Тейлора, Ганта, Черча, через впровадження системи калькулювання стандартних витрат і оперативного аналізу відхилень, що підсилює контрольну функцію управлінського обліку.

Г. Емерсон, американський фахівець, започаткував цю систему, визначаючи, що основною метою обліку є збільшення кількості та інтенсивності застережень, необхідних для прийняття правильних управлінських рішень.

Зазначено, що облік повинен спрямовуватися у майбутнє, оскільки передбачення є ключем до попередження можливих проблем.

Ця концепція була подальше втілена в практичну діяльність Ч. Гаррісоном, який впровадив концепцію обліку під назвою "стандарт-костінг". Ця система дозволяла забезпечити оперативне ухвалення рішень на основі аналізу відхилень від встановлених норм або стандартів.

У подальший період, з 1925 по 1950 рік, продовжували розроблятися концептуально нові методи калькулювання та обліку, які суттєво відрізнялися від традиційних. До них варто віднести систему директ-костінг, метод однорідних секцій, а також організацію обліку за центрами відповідальності.

У 1923 році Дж. Кларк визначив необхідність розподілу витрат діяльності підприємства на змінні та постійні, вважаючи, що цей підхід має ключове значення для управлінських рішень, порівняно з розподілом на прямі та непрямі витрати, який не мав стратегічного важливості. Його ідеї отримали подальший розвиток у роботах Дж. Харріса, який у 1936 році впровадив концепцію калькулювання прямих витрат, відому як «директ-костинг».

Відповідно до цього підходу собівартість готової продукції (послуг) включала тільки змінні (прямі) витрати, а постійні (непрямі) витрати визнавалися витратами звітного періоду без подальшого розподілу між виробами (послугами). Це створило більш обґрунтовану основу для операційних управлінських рішень, зокрема, стосовно ціноутворення та визначення рентабельності окремих видів продукції або послуг, а також застосування аналізу беззбитковості.

Важливо відзначити, що поширення цього методу в США та його практичне застосування розпочалося лише в середині 50-х років 20 століття. Пізніше він був модернізований та отримав назви «маржинальне калькулювання» у Великій Британії та «маржинальна бухгалтерія» у Франції.

У Франції на початку 20 століття Ф. Римайло вніс важливий внесок, запропонувавши метод однорідних секцій. Цей метод передбачав попередній розподіл непрямих витрат між однорідними секціями підприємства, такими як підрозділи чи функціональні області, і визначення собівартості одиниці діяльності

за відповідною секцією. Витрати потім включались у виробничу собівартість конкретних виробів в залежності від обсягу витрачених на них одиниць діяльності. Практичне впровадження цього підходу дало змогу перейти до калькулювання на основі діяльності, відомого як метод функціональної собівартості або метод ABC (Activity-Based Costing).

Описані вище методи, такі як калькулювання стандартних витрат та метод однорідних секцій, стали фундаментом для впровадження обліку за центрами фінансової відповідальності, концепцію якого розробив Дж. Хіггінс. Цей підхід ефективно поєднав методологію обліку та контролю з поведінковим аспектом особи, відповідальної за результати діяльності підрозділу (ділянки, секції, департаменту тощо).

Впровадження цих систем та методів призвело до формування відокремленої підсистеми бухгалтерського обліку. У цій підсистемі застосовувався не лише грошовий вимірник, і вона не мала спрямованості виключно на задоволення потреб виробничих менеджерів у калькулюванні продукції для складання офіційної фінансової звітності. Замість цього вона фокусувалася на потребах в прийнятті поточних управлінських рішень.

Щодо цього процесу М. Чумаченко відзначав у свій час, що п'ятдесяті та шістдесяті роки в США відзначалися зростанням інтересу до питань обліку виробничих витрат та калькулювання собівартості. Відбулися зміни у функціях та змісті обліку. Термін «облік витрат» почав все частіше замінятися терміном «управлінський облік». Ця зміна змісту понять виявилася у тому, що більший акцент був розміщений на складанні попередніх кошторисів (бюджетів) витрат, оперативному виявленні відхилень від них, систематичному аналізі виробничих витрат та розгляді варіантів можливих управлінських рішень на їх основі [29].

Отже, можна зазначити, що у самій середині 50-х років XX століття управлінський облік визначився як індивідуальна та самостійна система знань.

Пізніше, починаючи з середини 60-х років 20 століття, управлінський облік виявив подальший розвиток, орієнтований на забезпечення інформації для планування й контролю, заснований на організації обліку витрат за центрами

відповідальності. Ці зміни в напрямку управлінського обліку були стимульовані, зокрема, роботами С. Такера, який розробив метод «тариф-година-машина». Згідно з цим методом, кожному виробничому центру фінансової відповідальності привласнюються відповідні основні засоби, і витрати розраховуються на кожну машино-годину наперед визначено. Це сприяло здійсненню калькулювання і контролю виробничих витрат за кожним технологічним процесом для кожного виробничого центру фінансової відповідальності.

У подальшому розвитку управлінського обліку ключовими факторами вважалися:

- автоматизація виробництва та впровадження комп'ютерних інформаційних технологій;
- поглиблення глобальної конкуренції.

З початку 1986 року у галузі науки та практики відзначається значний інтерес до зменшення витрат ресурсів, що використовуються в підприємницькій діяльності, через аналіз технологічних та економічних процесів і стратегій управління витратами. Р. Купер і Р. Каплан визначили концепцію калькулювання собівартості продукції, що базується на аналізі діяльності компанії. З іншого боку, поширення системи «якраз вчасно» в Японії призвело до виникнення більш точних методів обліку, включаючи калькулювання шляхом зворотного потоку.

Однак слід відзначити, що бухгалтер-аналітик нині часто залишається частиною департаменту (відділу) бухгалтерії, що надає дані управлінцям для виконання їх функцій. Таким чином, більш поширеним визначенням управлінського обліку є наступне: управлінський облік представляє собою процес виявлення, оцінювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації, а також передачі інформації, яка використовується керівництвом для планування, оцінки та контролю всередині організації та забезпечення відповідного використання ресурсів.» [14].

Відзначають дослідження американського Інституту управлінських бухгалтерів та Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ), найсуттєвіші зміни в значенні та ролі управлінського обліку спостерігаються особливо активно у 90-х

роках 20 століття. Це пов'язано з тим, що його все частіше розглядають як не просто інструмент виробничого управління, а як важливий елемент стратегічного управління. Така еволюція обумовлена підвищеною роллю самого стратегічного управління в умовах глобальних технологічних та управлінських змін. Згідно з цим, управлінський облік поступово перетворюється на стратегічний управлінський облік і відмовляється від орієнтації виключно на управління виробництвом.

Управлінський облік на сучасному етапі свого розвитку використовує як зовнішню, так і внутрішню інформацію, тим самим забезпечуючи потреби не тільки виробництва, але й інших сфер діяльності компанії - маркетингу, управління проектами, досліджень тощо. Він забезпечує аналіз діяльності компанії з урахуванням поточних й довгострокових завдань, створює нові методи отримання інформації про основні фактори успіху: витрати, час, якість і т.д. Тому основною метою управлінського обліку можна вважати надання допомоги підприємству у досягненні ним встановлених стратегічних цілей. Це своєю чергою означає задоволення потреб покупців, власників та інших учасників господарських процесів (персоналу, кредиторів, постачальників і т.д.). Таким чином, головна увага в сучасний період концентрується на формуванні додаткової вартості для клієнтів, акціонерів та інших контрагентів через оптимальне використання ресурсів.

До теперішнього часу стратегічний управлінський облік ототожнюється з термінами «стратегічне управління» та «стратегічний менеджмент». Загальним терміном у цьому контексті є «стратегічне управління», оскільки управління є активною діяльністю, спрямованою на вибір і реалізацію поточних стратегічних цілей. У стратегічній системі за допомогою стратегічного менеджменту розробляються стійкі конкурентні ситуації, що забезпечують успіх підприємства. Стратегічний управлінський облік виступає інформаційним постачальником в цьому контексті, допомагаючи у виробленні та реалізації стратегій, а також забезпечуючи необхідною інформацією для прийняття стратегічних рішень [18].

Такі зміни в ролі бухгалтерів-аналітиків в компаніях відображають сучасні тенденції в управлінні та бухгалтерській сфері. Вони вказують на те, що бухгалтерія не лише веде облік і формує звіти, але й стає активним учасником у процесі управління та прийняття стратегічних рішень.

Перетворення бухгалтерів-аналітиків у бізнес-партнерів свідчить про їхню здатність не лише надавати інформацію, а й взаємодіяти з іншими членами команди для спільного вирішення проблем і прийняття оптимальних рішень. Це підвищує значущість їхнього внеску в стратегічний розвиток компанії.

Наближення бухгалтерів-аналітиків до зони прийняття рішень свідчить про те, що вони стають більш інтегрованими в операційні процеси компанії. Це може допомагати вчасно виявляти проблеми, розуміти особливості функціонування відділів та генерувати ідеї для оптимізації. Усе це підкреслює зростаючу важливість аналітичних здібностей та стратегічного мислення в професії бухгалтера-аналітика, оскільки вони стають ключовими учасниками у процесі управління компанією.

Отже, необхідно створити інформаційну інфраструктуру, яка відповідала б різноманітним потребам в інформації, основним чином, внутрішніх користувачів. У цьому контексті головною практичною проблемою є забезпечення в межах однієї системи врахування потреб користувачів, чиї інтереси значно відрізняються. Відтак виникла необхідність розділення раніше єдиної системи бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. Зазначимо, що важливою підставою для цього є той факт, що менеджери підприємства мають більш конкретні вимоги до інформації порівняно з іншими користувачами. Важливо також врахувати, що інформація, яку потрібно менеджерам, залежить від видів діяльності, характеристик самого підприємства, його структури, а також рівня знань, умінь та досвіду керівників, які повинні мати можливість розробляти власні системи інформації для ефективного керування підприємствами. Враховуючи ці фактори, розробка сталої системи управлінського обліку, яка задовольняє потреби управлінців на всіх рівнях, враховуючи зміни у зовнішньому середовищі, є практично неможливою.

Існуючі недоліки в системі бухгалтерського обліку обумовлені суттєвими змінами в економічній ситуації. Економічні зв'язки стали складнішими, виникли різні форми власності і механізми ринкових відносин, а також нові інструменти ринку та методи управління виробництвом. У цьому контексті виникла потреба в додатковій інформації, яка дозволить підприємствам успішно функціонувати в нових умовах.

Суттєві зміни відбулися також в організації, техніці і технології виробництва. Кількість варіантів рішень значно зросла, одночасно збільшилась ціна невірно прийнятого управлінського рішення. В цих умовах підприємства стикаються з банкрутством через тиск конкурентів та зміну ринкових умов або взагалі припиняють діяльність через внутрішні конфлікти або недоліки управління. Важливим завданням у таких умовах є для керівництва знаходження переваг, а також координація та ефективне управління діяльністю.

Таким чином, можна стверджувати, що управлінський облік став досить складним економічним явищем, і це обумовлено об'єктивними умовами розвитку економічного простору. Серед таких умов можна виділити:

- з'явлення та розвиток неокласичної економічної теорії, яка внесла свій внесок у розуміння економічних процесів та управління ресурсами;
- наявність об'єктивних емпіричних умов, які різняться в різних країнах, таких як стагнація, інфляція, міжнародна конкуренція, міжнародний трансферт технологій тощо.

Дані фактори взаємодіють та впливають на розвиток управлінського обліку, роблячи його адаптованим до різноманітних економічних умов у різних частинах світу. Тобто, структура управлінського обліку визначається його цілями, завданнями, функціями, принципами і об'єктами. Навіть якщо компанія лише впроваджує окремі елементи управлінського обліку, це сприяє швидшому та більш повному вирішенню аналітичних питань, пов'язаних з господарською діяльністю. Це пояснюється тим, що система адаптується до конкретного підприємства, враховуючи його особливості. В цілому, система управлінського обліку представляє собою набір внутрішніх управлінських звітів, які детально

відображають всі бізнес-процеси підприємства. Це забезпечує можливість всім зацікавленим та відповідальним особам всередині підприємства проаналізувати ланцюжок формування доданої вартості. Також, ця система дозволяє зіставити витрати з видами продукції, підрозділами підприємства та напрямками його діяльності. Здійснюються необхідні аналітичні розрахунки, такі як визначення рентабельності окремих виробів, оборотності різних активів, структури витрат, вартості одного робочого місця тощо. Все це призначено для аналізу ефективності раніше прийнятих керівництвом рішень [28].

Управлінська інформація відкриває можливості для менеджерів приймати більш ефективні рішення. Проте ці рішення значно впливають на довгострокові перспективи, особливо враховуючи те, що їх складно змінити або навіть, за певних обставин, вони можуть бути таким, що не підлягають коригуванню. На рис. 1.2 представлена структура управлінського обліку як системи.

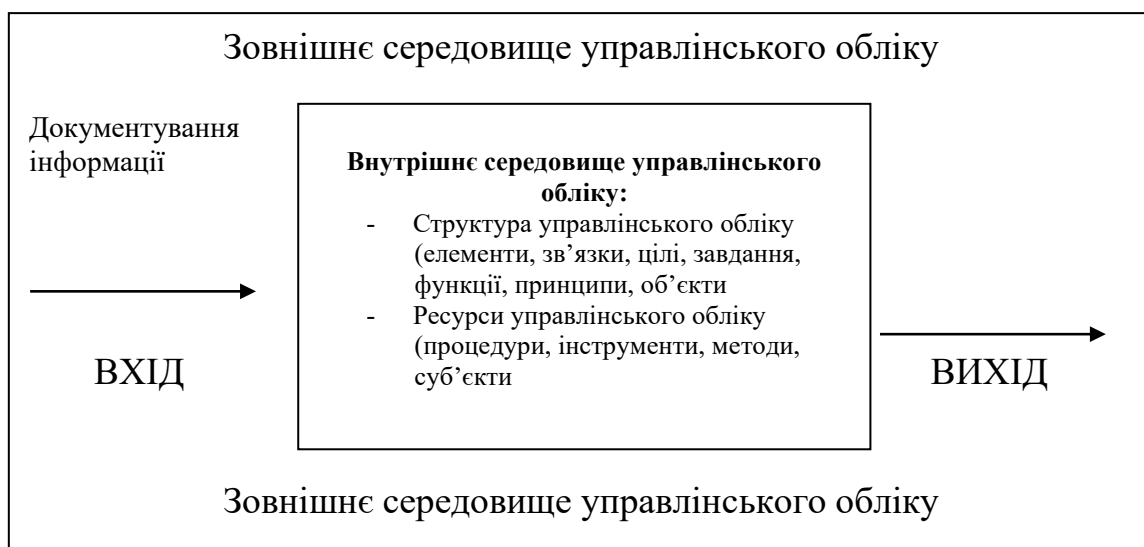


Рисунок 1.2 - Структура управлінського обліку як системи [28]

Структурування елементів управлінського обліку дозволяє визначити загальну мету системи. Ця мета полягає у формуванні інформаційно-аналітичного забезпечення для процесів планування, ухвалення управлінських рішень та контролю, включаючи аналіз витрат, з метою досягнення економічних цілей суб'єкта протягом різних проміжків часу та перспектив. Це здійснюється на основі аналізу нормативних (стандартних), фактичних та прогнозних показників

діяльності компанії та її сегментів, а також показників зовнішнього економічного середовища.

На сучасному етапі розвитку управлінського обліку фактично відбувається поєднання функцій планування, обліку, контролю та аналізу. Цей процес націлений на створення цілісної системи інформаційного забезпечення, спрямованої на прийняття поточних, тактичних та стратегічних управлінських рішень. Реалізацію цієї системи здійснює стратегічний управлінський облік.

Висновки до розділу 1

Таким чином, проведене дослідження дозволяє нам зробити наступні висновки.

1. Досліджуючи сутність витрат, можна констатувати, що це складне економічне явище, яке широко висвітлюється в економічній літературі. Витрати підприємства представляють собою витрачені ресурси в процесі виробництва та обігу товарів і послуг, що мають важливе значення для ефективного функціонування та прибутковості підприємства.

2. Для аналізу та управління витратами важливим є їхнє розподілення на окремі категорії. Класифікація витрат дає можливість підприємству ефективніше управляти своїми ресурсами, зосереджуючи увагу на ключових напрямках зниження витрат та підвищення прибутковості. В економічній літературі представлена достатньо розгалужена класифікація витрат. Проте кожен суб'єкт господарювання має обрати найбільш важливі саме для нього ознаки, на основі яких формувати власні підходи до поділу витрат, які далі впливатимуть на побудову системи їх бухгалтерського обліку.

3. Управлінський облік є важливим інструментом для прийняття рішень усередині підприємства. Його еволюція та розвиток відбувались паралельно із зростанням складності бізнес-процесів, забезпечуючи керівництву детальну

інформацію для аналізу ефективності та оптимізації витрат. Практичний аспект управлінського обліку ставить перед керівництвом компаній конкретні завдання організаційно-методологічного характеру, а саме: потрібно чи варто взагалі впроваджувати цю систему, чи слід виділяти управлінську бухгалтерію як окремий департамент (відділ), яким чином формувати інформацію про витрати діяльності, як створити ефективну систему контролю за відповідними контрольними показниками і так далі. Звісно, рішення цих питань суттєво залежать від особливостей конкретного суб'єкта господарювання.

РОЗДІЛ 2

ІНФОРМАЦІЙНО-ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

2.1 Системи обліку витрат у вітчизняній та зарубіжній практиці

Галузеві особливості, які впливають на систему обліку витрат виробництва, визначають широкий спектр аспектів, таких як номенклатура виготовленої продукції, виконані роботи та надані послуги, а також характер виробництва та використовувані технології. Ці фактори є змінними в залежності від конкретних умов та ситуацій, що впливають на виробничий процес, і вони визначають організацію системи обліку, вибір об'єктів для обліку витрат та методи калькулювання собівартості продукції.

Традиційно розрізняють такі організаційні передумови [43]:

- рівень розвитку системи виробничого обліку та функціонування структурних відділів підприємства є визначальним для ступеня деталізації обліку витрат. Це стосується як місць виникнення витрат, так і визначення центрів відповідальності, деталізації обліку до бригад і робочих місць, що впливає на аналітичність обліку витрат;

- застосування ефективного контролю за собівартістю через документування відхилень від норм виробництва є загальноприйнятим на підприємствах. Цей метод дозволяє оперативно виявляти причини відхилень та впливати на них з метою уникнення негативних наслідків у майбутньому;

- ступінь доступності інформації для керівництва, засновників, власників та акціонерів є важливою передумовою для прийняття управлінських рішень. Повнота інформації, скорочення термінів її подання, а також надання відповідної інформації на різних рівнях управління розширюють можливості впливу на процес формування собівартості продукції. Проте це також може вплинути на

ступінь деталізації виробничого обліку та його трудомісткість. Це, як правило, може ускладнити контроль над витратами під час виробництва продукції та обмежити вплив управління на собівартість продукції (робіт, послуг).

Для ведення обліку витрат виробництва існує кілька методів, які надають підприємствам гнучкість та можливість вибору оптимальної системи в залежності від їхніх потреб та характеру діяльності (табл. 2.1).

Таблиця 2.1 - Методи обліку витрат і калькулювання собівартості [48]

Метод	Сфера застосування	Характеристика
1	2	3
Позамовний	Застосовується в індивідуальних та дрібносерійних виробництвах	Об'єктом обліку є окреме замовлення, оформлене договором між виробником та замовником. Виробничі витрати групуються за окремим цехом, далі підбивається підсумок загалом по підприємству, після цього здійснюють облік собівартості одиниці продукції за
Однопроцесний	Застосовується у виробництвах, де технологічний процес не поділяється на стадії	Здійснюються наступні операції: - облік витрат на підставі первинних документів; - розподіл витрат за визначеними процесами;
Попередільний	Застосовується в тому випадку, якщо сировина та матеріали проходять декілька закінчених стадій обробки	Витрати обліковуються в розрізі технологічних переділів, видів продукції, напівфабрикатів. Контроль витрат при цьому проводиться за кожним об'єктом обліку. Прямі витрати перевіряються за кожним переділом
Директ-костинг	Застосовується для прийняття управлінських рішень, щодо фактичної рентабельності продукції	В собівартості враховуються тільки змінні витрати, пов'язані з виробничим процесом
Абсорбшен-костинг	Традиційно застосовується в управлінському обліку для розподілу виробничих витрат між видами готової продукції	В собівартості враховуються усі витрати, пов'язані з виробничим процесом
Стандарт-костинг	Застосовується для щоденного виявлення відхилень від діючих норм на виробництво з метою запобігання понад-нормативних витрат і коригування самих норм	Аналогічно нормативному, але норми встановлюються на основі оцінки майбутньої ситуації

Продовження табл. 2.1

1	2	3
Нормативний	Застосовується для щоденного виявлення відхилень від діючих норм на виробництво з метою запобігання понаднормативних витрат	Витрати на виробництво обліковуються з поділом їх на три складові. - витрати в межах норм; - економія або перевитрати порівняно з нормою внаслідок зміни норм під впливом технічного прогресу;

Основними серед них є позамовний, попроцесний, попередільний та простий методи. Варіанти цих методів можна поєднувати з елементами нормативного підходу, а також використовувати систему повної виробничої собівартості або директ-костинг. Також важливо враховувати можливість використання системи повної виробничої собівартості або директ-костингу в залежності від стратегії та цілей підприємства.

Дані методи та системи надають підприємствам можливість вибору найбільш підходящого для їх конкретних потреб способу ведення обліку витрат виробництва. З огляду на сфери застосування для ТОВ «Конструкція» характерним для застосування є позамовний метод, хоча і відслідковуються характерні ознаки інших методів.

Тому розглянемо ключові методи обліку витрат та розрахунку собівартості продукції, звертаючи увагу на позамовний метод, який також широко застосовується як на вітчизняних, так і на міжнародних підприємствах.

Принципові особливості позамовного методу калькулювання полягають у персоналізації обліку витрат та розрахунку собівартості для конкретних замовлень. У цьому методі всі прямі витрати структуруються в аналітичному обліку в строгому відповідності до відкритих замовлень. Калькуляція вартості отриманої продукції відбувається після повного завершення робіт над замовленням, незалежно від тривалості його виконання.

Первинний облік прямих витрат на виробництво систематизується відповідно до номерів замовлень, які виступають ознаками для аналітичних рахунків обліку витрат на виробництво. В рамках цих аналітичних рахунків систематично розподіляються непрямі витрати.

Якщо в рамках конкретного замовлення виготовляється лише одиничний виріб, його калькуляція виконується шляхом підсумовування всіх витрат. У випадку, коли на замовленні виготовляється декілька виробів, застосовується прямий розрахунок собівартості кожної калькуляційної одиниці з подальшим підсумовуванням витрат.

Класичний позамовний метод виробництва на сьогоднішній день потребує подальшого вдосконалення. Процес модернізації даного методу може об'єднувати принаймні дві основні модифікації: позамовно-подетальний та позамовно-попроцесний. В серійному виробництві, де замовлення розміщується на партію однорідних та однойменних виробів з певною кількістю, що калькулюються, може бути застосований серійно-груповий позамовний метод калькулювання. У машинобудуванні, де велика взаємозамінність однорідних деталей та вузлів досягає 60-70% прямих витрат, замовлення може бути розглянуто як загальне для таких деталей. Це призводить до виникнення позамовно-подетального методу калькулювання, який може мати численні особливості в залежності від конкретних умов на різних підприємствах.

Навіть як найстаріший серед методів калькулювання позамовний метод не втрачає своєї актуальності і нині. Він успішно використовується в одиничному, дрібносерійному та серійному виробництві.

Попередільний метод калькулювання ґрунтується на розбитті технологічного процесу на послідовні стадії. Переділ – це етап технологічного процесу, який завершується отриманням закінченого напівфабрикату, який може бути переданий іншим контрагентам або використаний на іншому переділі. Шляхом послідовного проходження через ряд переділів досягається кінцевий продукт. Таким чином, кожен з переділів завершується виготовленням напівфабрикату або готового продукту.

Цей метод відрізняється тим, що аналітичний облік витрат на виробництво за об'єктами калькулювання (готовою продукцією) принципово неможливий. Організація калькуляційного обліку витрат у цьому методі здійснюється за технологічними переділами, або, де це виправдано, за окремими агрегатами чи

процесами всередині агрегатів. Умови виробництва часто передбачають, що технологічні процеси відбуваються в закритих агрегатах та установках. Ресурси споживаються через ці установки, утворюючи чіткі межі для розмежування прямих витрат. Слід також враховувати розрізнення між технологічними переділами та структурними підрозділами (цехами) підприємства, що додає додаткові складнощі до калькуляційного обліку.

В попередньому методі аналітичний калькуляційний облік витрат на виробництво має складну багатоступінчасту структуру. Витрати виробництва обліковуються за різними групами, такими як агрегати, технологічні переділи-агрегати, групи технологічних переділів та цехи.

На практиці існує більше варіантів технологічних переділів, ніж кількість обраної калькуляційної структури. Вибір калькуляційних переділів визначається не лише технологічними аспектами, але й здатністю до планування та обліку витрат, особливостями одержання напівфабрикатів, а також методами виявлення й оцінки незавершеного виробництва.

Попередільний метод застосовується для розрахунку собівартості в комплексних виробництвах, де виробляють основну і побічну продукцію, і вимагає спеціальних методів розподілу витрат між об'єктами калькулювання. У таких виробництвах часто з одного переділу отримують продукцію різних сортів або марок. Розподіл витрат за видами продукції може проводитися за допомогою коефіцієнтів, які розраховуються на основі технічних і технологічних показників. Цей метод широко використовується в галузі чорної металургії і демонструє задовільні результати, особливо при систематичному перегляді розрахункових коефіцієнтів.

В якості бази для розподілу можуть використовуватися об'ємні показники виробництва, витрати сировини, трудомісткість виготовлення продукції, фізичні та хімічні характеристики, відсоток корисних речовин тощо. У кожній галузі, навіть на кожному підприємстві, умови виробництва мають свої особливості, які вимагають розробки унікальних методів розподілу витрат, і часто використовуються кілька технічно обґрунтованих баз для розподілу. У складних

виробництвах калькулювання тісно пов'язане з техніко-економічними, лабораторно-хімічними, термоенергетичними та іншими спеціальними характеристиками сировини, виробничого процесу, напівфабрикатів та готової продукції. Тут калькуляція залежить не тільки від бухгалтерського обліку, але й від розумного вибору об'єкту калькуляції.

Для певних видів виробництва, які застосовують попередільний метод калькулювання, характерний особливий підхід - конвертування незавершеного виробництва в готову продукцію, незалежно від того, на якій стадії виробництва воно знаходиться. Оцінка незавершеного виробництва та розподіл витрат між ним та випущеною продукцією здійснюється на основі натуральних балансів руху сировини, конвертованих відсотків корисної речовини або з урахуванням інших фізико-хімічних його властивостей.

У відміну від позамовного методу, попередільне калькулювання надає можливість розрахувати середню калькуляційну одиницю.

Попроцесний метод калькулювання, як правило, застосовується на підприємствах із масовим виробництвом одного чи декількох видів продукції, коротким періодом технологічного процесу та відсутністю, в більшості випадків, незавершеного виробництва. Цей метод також застосовується для калькулювання транспортної продукції, такої як перевезення вантажів і пасажирів, а також обробка вантажів. Важливою особливістю попроцесного методу є відсутність напівфабрикатів завершеного виду, що чітко відрізняє його від попередільного методу. Розглянемо наочно етапи попроцесного методу калькулювання собівартості продукції (рис.2.1).

Попроцесний метод використовується на підприємствах, де виробництво відзначається стандартизованими технологічними процесами та великою кількістю однотипної продукції. Такі підприємства часто спеціалізуються на масовому виробництві товарів або наданні послуг, що не передбачають складних стадій виробництва або значної різноманітності напівфабрикатів.



Рисунок 2.1 - Поетапне калькулювання собівартості продукції за попроцесним методом

Джерело: згруповано за інформацією [7,34]

Основна ідея попроцесного методу полягає в тому, що кожна одиниця продукції аналізується в рамках окремого етапу технологічного процесу, і витрати призначаються цьому конкретному етапу.

Розглянемо на практиці які саме показники необхідно визначити для попроцесної калькуляції собівартості механічного виробництва.

1) собівартість еквівалентної одиниці продукції розраховується за формулою (метод ФІФО):

$$C_{eo} = \frac{B_{пп}}{K_{пп}}, \quad (2.1)$$

де C_{eo} – це собівартість еквівалентної одиниці продукції;

$B_{пп}$ – вартість витрат поточного періоду;

$K_{пп}$ – кількість еквівалентних одиниць поточного періоду.

2) собівартість готової продукції, переданої із процесу 1 у процес 2.

Однією з переваг попроцесного методу є його простота в застосуванні на підприємствах, де виробництво орієнтоване на великі обсяги і стандартизовані процеси. Такий підхід дозволяє ефективно визначати собівартість продукції і керувати витратами на різних етапах виробництва. Однак важливо враховувати, що він не завжди підходить для підприємств з складними технологічними процесами, де важливо враховувати різноманітність напівфабрикатів та враховувати незавершене виробництво. У таких випадках більш деталізовані методи калькулювання, наприклад, попередільний, можуть бути більш ефективними.

Подетальний метод калькулювання виник як результат методологічних модифікацій позамовного підходу, спрямованих на використання його для розрахунку собівартості річних або постійних замовлень. Узагальнено, його суть полягає в групуванні витрат на виробництво в калькуляційному обліку за виробами або групами однорідних виробів, які виступають об'єктами розрахунку. Собівартість калькуляційної одиниці визначається розподілом витрат за визначений період з урахуванням змін залишків собівартості незавершеного виробництва на кількість виробів, випущених з виробництва в цей період. Подетальний метод калькулювання став важливим інструментом раціоналізації вартісного обліку, особливо в галузях з великим обсягом масового виробництва, таких як машинобудування. Впровадження цього методу дозволяє більш точно розподіляти витрати за конкретними об'єктами виробництва, забезпечуючи деталізовану структуру калькуляції.

Подетальний метод служить певним перехідним етапом до нормативного методу, зважаючи на його спрямованість на розрахунок собівартості продукції в масовому і серійному машинобудуванні. Поступове ускладнення технологічних процесів та зростання обсягів виробництва можуть зробити нормативний підхід більш ефективним у розрахунку собівартості. Однак в певних умовах, таких як варіативність виробничих процесів та потреба у гнучкості у керуванні витратами, подетальний метод залишається актуальним і доцільним.

Система директ-костингу є широко використовуваною у сучасному управлінні підприємствами. В цьому методі калькулювання собівартості враховуються лише ті витрати, які безпосередньо пов'язані з виготовленням конкретного виробу. Такий підхід розглядається не як просте включення всіх можливих витрат у собівартість, а як точне визначення способу їхнього призначення для конкретного виробу. Ця система є одним із різновидів обліку витрат за неповною собівартістю. Головною її особливістю є те, що собівартість продукції враховується та планується лише для змінних витрат. Постійні витрати поетапно відносяться на рахунок фінансових результатів.

Директ-костинг дозволяє реалізовувати продукцію за маржинальною собівартістю, особливо актуальною в умовах неповного завантаження виробничих потужностей, коли основна продукція абсорбує всі накладні витрати. Під час використання цієї системи рентабельність продукції, розрахована на базі змінних витрат, зростає, оскільки усі постійні витрати вже включені в склад повної собівартості основного продукту.

Однак важливо відзначити, що застосування системи директ-костингу на сучасному етапі розвитку економіки і підприємництва в Україні включає ряд нюансів. Ці особливості обумовлені як перевагами, так і недоліками використання цієї системи.

Переваги використання системи директ-костингу можна розділити на два основні напрямки, що базуються на логічному аналізі [39].

Характеризуючи перший напрямок переважного використання директ-костингу, важливо вказати, що його ефективність проявляється на підприємствах з невеликим обсягом діяльності та обмеженою чисельністю працівників (зазвичай не більше 50 осіб).

Другий напрямок передбачає впровадження самостійної системи внутрішнього обліку і звітності на середніх і великих підприємствах зі складною організаційною структурою та великим обсягом виробництва. Створення обліково-аналітичної системи управління витратами вимагає значних витрат і,

таким чином, може бути доступним лише фінансово стійким та перспективним підприємствам, які планують розширювати виробничі потужності і ринки збуту.

З огляду на недоліки застосування системи "директ-кост", конкретизація яких можлива через вивчення особливостей виробничих процесів кожного конкретного підприємства, можна виділити декілька основних проблем:

- складнощі в поділі витрат: однією з типових складнощів є визначення межі між постійними та змінними витратами. Це може викликати неточності в розрахунках собівартості, оскільки деякі витрати можуть виникати не внаслідок конкретного виробництва, а через утримання загальних виробничих потужностей у робочому стані;

- невідповідність вимогам обліку: використання системи "директ-кост" може не відповідати вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України та Міжнародних стандартів фінансової звітності щодо формування собівартості готової продукції (послуг). Це може призвести до необхідності додаткового навчання персоналу підприємства та впровадження коректив в систему обліку.

Зазначені аспекти вимагають ретельного аналізу та вдосконалення методів обліку витрат для забезпечення точності та відповідності вимогам бухгалтерського обліку на підприємстві.

Альтернативою системі "директ-кост" є система калькулювання за повними виробничими витратами, яка широко використовується в українській практиці. Ця система враховує всі витрати на виробництво продукції, а не лише змінні, як у "директ-костингу". Ця система, відома як абсорбцен костинг, передбачає три основних етапи:

Етап 1. Поступове накопичення виробничих витрат протягом місяця: прямі виробничі витрати акумулюються на калькуляційних рахунках, а загальновиробничі витрати заносяться на збірно-розподільчі рахунки.

Етап 2. Розподіл загальновиробничих витрат за аналітичними позиціями калькуляційних рахунків:

- змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат за використанням обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), враховуючи фактичну потужність підприємства протягом звітного періоду;

- постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат за використанням обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

- нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Етап 3. Розподіл витрат, зібраних на калькуляційних рахунках виробництва, між готовою продукцією і незавершеним виробництвом (по кожній аналітичній позиції цих рахунків). Використання системи абсорбційного костингу сприяє більш точному визначенню собівартості продукції, враховуючи усі її виробничі витрати.

Варто відзначити, що дана система, в основному, виконує функції розрахунку бази оподаткування, замість надання повноцінної інформації для управління підприємством. Таким чином, управлінський облік залишає місце для інших систем калькулювання продукції, які здатні надати більш повний та цінний аналітичний підхід для управління підприємством.

Нормативний метод займає особливе місце в сфері обліку та управління витратами, оскільки розробка та встановлення стандартів використовуються для оптимізації використання робочої сили і матеріалів. Суть цього методу полягає в застосуванні нормативів (норм), які визначають очікувані витрати на виробництво конкретного об'єкта. Ці стандарти служать вказівниками для планування та контролю витрат, дозволяючи підприємству ефективно використовувати ресурси. При цьому для кожного із центрів відповідальності встановлюється певний нормальний рівень діяльності, а їхні постійні виробничі витрати розподіляються на собівартість продукції (послуг) за допомогою коефіцієнта:

$$K_p = \Phi_{рд} / Н_{рд}, \quad (2.2)$$

де, K_p – це коефіцієнтом розподілу;

$\Phi_{рд}$ - фактичного рівня діяльності;

$Н_{рд}$ – нормальний рівень діяльності.

Тоді, сума постійних витрат ($Пв$), що відноситься на собівартість, визначається за наступною формулою:

$$Пв = K_p \cdot \frac{\text{Фактична сума витрат}}{\text{Постійні витрати секції}} \quad (2.3)$$

Диференція між фактичною сумою постійних витрат та сумою, яка буде віднесена на собівартість секції, впливає на збільшення або зменшення загального результату діяльності по підприємству.

Як результат списання постійних витрат на собівартість одиниці продукції залишається сталою і фактично не залежить від зміни обсягу діяльності.

Система нормативного калькулювання собівартості визначається рядом ключових принципів, які забезпечують систематизований та ефективний контроль за витратами, а також розглядають кожну стадію формування собівартості для досягнення точних та оперативних результатів управління виробничими процесами. Основні принципи цієї системи включають:

- складання попередньої калькуляції нормативної собівартості по кожному виробі на основі норм і кошторисів, діючих на підприємстві на початок місяця;
- ведення протягом місяця обліку змін діючих норм з метою коригування нормативної собівартості на початок наступного періоду, визначення впливу цих змін на собівартість продукції й ефективності заходів, що слугували причиною зміни норм;
- детальне документування фактичних витрат за місяць з розподілом їх на витрати в межах норм і відхилення від норм;
- встановлення причин та винуватців виявлених відхилень від норм для вживання оперативних заходів впливу;
- розрахунок фактичної собівартості випущеної продукції як алгебраїчної суми нормативної собівартості, відхилень від норм і змін у нормах.

Нормативна собівартість – це одна з форм попереднього розрахунку собівартості, що визначає величину витрат на виріб за статтями з урахуванням чинних на початок місяця норм і кошторисів. Калькулювання нормативної собівартості базується на створенні нормативної бази, що охоплює весь комплекс чинних норм, нормативів та кошторисів, використовуваних для планування та контролю виробничого процесу. Калькуляції нормативної собівартості використовуються для оцінки випуску продукції по цехах і в цілому на підприємстві протягом місяця, а також залишків незавершеного виробництва й аналізу виробничого браку. Порівняння нормативної собівартості із плановою дозволяє оцінити досягнення поставлених завдань щодо собівартості. У виробництвах, де зміни в нормах є невеликими, може використовуватися планова собівартість замість нормативної. Контроль за змінами в нормах повинен бути здійснюваний тими службами, яким покладено обов'язок їх складання та розрахунку. Будь-яка зміна в нормах обов'язково повинна отримати затвердження від головного інженера, керівника підприємства або його заступника.

Система «стандарт-костинг» узагальнюється як використання стандартизованих витрат. Ця система спрямована насамперед на «контроль за використанням прямих витрат виробництва, а суміжні калькуляції - для контролю накладних витрат» [20, с. 5]. Вона відповідає потребам підприємців та служить потужним інструментом контролю за виробничими витратами. За допомогою встановлених стандартів можна передбачити майбутні витрати на виробництво та продаж готової продукції, розрахувати собівартість одиниці виробу для встановлення цін, а також підготувати звіт про очікувані доходи на наступний рік. Керівництво використовує інформацію про відхилення для прийняття поточних управлінських рішень.

Зазначимо, що система "стандарт-костинг" виступає не лише як інструмент контролю за витратами, але й сприяє покращенню управлінського процесу на підприємстві. Встановлення стандартів дозволяє виявити можливість оптимізації виробничих процесів та збільшення ефективності використання ресурсів. Крім того, система "стандарт-костинг" часто використовується для внутрішнього

планування і аналізу, оскільки надає керівництву інструмент для прогнозування ризиків, пов'язаних з виробничим процесом, та розробки стратегій для забезпечення стійкого фінансового розвитку підприємства.

Однією з ключових переваг системи "стандарт-костинг" є можливість оперативного реагування на зміни виробничого середовища та економічної кон'юнктури. За допомогою регулярного оновлення стандартів та аналізу відхилень від них, підприємство може швидко адаптуватися до нових умов і приймати обґрунтовані рішення, підвищуючи конкурентоспроможність підприємства в динамічному бізнес-середовищі.

Необхідно також відзначити, що ефективність системи "стандарт-костинг" значно залежить від якості та точності визначення стандартів. Тому підприємствам слід ретельно аналізувати і вдосконалювати свою систему нормативного калькулювання, щоб забезпечити її найвищу дієвість у реальних умовах функціонування.

В основу згаданої системи покладено попереднє (до початку виробничого процесу) нормування витрат по основних статтях витрат:

- основні матеріали;
- оплата праці основних виробничих робітників;
- виробничі накладні витрати (заробітна плата допоміжних робітників, допоміжні матеріали, орендна плата, амортизація устаткування й ін.);
- комерційні витрати (витрати по збуті, реалізації продукції).

Попередньо розраховані норми визнаються жорстко встановленими ставками для приведення фактичних витрат у відповідність до визначених стандартів шляхом ефективного управління підприємством. У випадку відхилень, самі стандарти (норми) залишаються незмінними протягом установленого періоду, за винятком значущих змін, обумовлених новими економічними умовами, істотним підвищенням або зниженням вартості матеріалів, робочої сили, або змінами умов та методів виробництва. Відхилення між фактичними і передбачуваними витратами, що накопичуються на окремих рахунках відхилень,

щорічно списуються не на витрати виробництва, а безпосередньо на фінансові результати підприємства.

Калькуляція, яка ґрунтується на використанні стандартних норм, становить основу для оперативного управління виробництвом і витратами. Виявлені в поточному режимі відхилення від установлених стандартних норм витрат піддаються аналізу для визначення причин їх виникнення. Це дає можливість адміністрації оперативно усувати недоліки у виробництві та приймати заходи для їхнього попередження в майбутньому.

Важливо відзначити, що стандарт-костинг у зарубіжній практиці не має єдиної системи регламентації через відсутність нормативних актів. Таким чином, навіть в одній компанії можуть використовуватися різні норми або стандартні витрати, такі як базисні, поточні, ідеальні, прогнозні, досяжні і полегшені.

Норми витрат на матеріали та виробничу заробітну плату зазвичай встановлюються на одиницю продукції. Для контролю за накладними витратами розробляються кошторисні ставки, які мають постійний характер і розраховані на конкретний період, враховуючи запланований обсяг виробництва. Проте, при змінах обсягу виробництва можуть виникати коливання у розмірах цих витрат. Для ефективного контролю за накладними витратами та адаптації до змін обсягів виробництва підприємства можуть використовувати змінні стандарти та ковзні кошториси. Змінні стандарти дозволяють адаптувати норми витрат в залежності від змін виробничих обсягів, тоді як ковзні кошториси дозволяють поступово враховувати зміни у витратах під час змін обсягів виробництва та ринкових умов.

Для розрахунку стандартної собівартості продукції зазвичай об'єднують нормативні витрати на матеріали, робочу силу і накладні витрати. Відхилення, що виникають при цьому, розраховуються згідно з методологією, викладеною в табл. 2.2. У випадку потреби, наприклад, при аналізі відхилень за конкретним підрозділом з урахуванням конкретних причин, кожен із цих рахунків може бути розширений на більш деталізовані аналітичні рахунки.

Системи стандарт-костинг і нормативного методу обліку витрат мають багато спільного, але їм властиві і свої особливості.

Основна схожість між цими системами полягає в тому, що обидві спрямовані на розрахунок собівартості продукції на основі попередньо визначених нормативів. Обидві системи дозволяють підприємствам контролювати витрати, визначати вартість виробництва і встановлювати цінову політику.

Таблиця 2.2 - Розрахунок відхилень від норм витрат в системі стандарт-костинг

Тип відхилення	Формула розрахунку відхилення
За ціною використовуваних матеріалів	$(\text{Нормативна ціна одиниці матеріалу} - \text{фактична ціна}) * \text{кількість придбаного матеріалу}$
По кількості використовуваних матеріалів	$(\text{Нормативна кількість матеріалу на фактичний випуск продукції} - \text{фактична витрата матеріалів}) * \text{нормативна ціна матеріалів}$
Сукупне відхилення витрати матеріалів	$(\text{Нормативні витрати на одиницю матеріалу} - \text{фактичні витрати на одиницю матеріалу}) * \text{фактична кількість використовуваних матеріалів на випуск продукції}$
За ставкою заробітної плати	$(\text{Нормативна погодинна ставка заробітної плати} - \text{фактична погодинна ставка заробітної плати}) * \text{фактично відпрацьований час}$
За продуктивністю праці	$(\text{Нормативний час на фактичний випуск продукції} - \text{фактично відпрацьований час}) * \text{нормативна погодинна ставка оплати праці}$
Сукупне відхилення по трудових витратах	$(\text{Нормативні витрати праці на одиницю продукції} - \text{фактичні витрати праці на одиницю продукції}) * \text{фактичний обсяг випуску продукції}$
Сукупне відхилення по трудових витратах	$(\text{Нормативні витрати праці на одиницю продукції} - \text{фактичні витрати праці на одиницю продукції}) * \text{фактичний обсяг випуску продукції}$
По постійних накладних витратах	$(\text{Кошторисна ставка постійних накладних витрат на одиницю продукції} - \text{фактична ставка постійних накладних витрат на одиницю продукції}) * \text{фактичний обсяг випуску продукції}$
По змінних накладних витратах	$(\text{Кошторисна ставка перемінних накладних витрат на одиницю продукції} - \text{фактична ставка перемінних накладних витрат на одиницю продукції}) * \text{фактичний обсяг випуску продукції}$
За ціною реалізації	$(\text{Нормативна ціна одиниці продукції} - \text{фактична ціна одиниці продукції}) * \text{фактичний обсяг реалізації}$
По обсягу реалізації	$(\text{Обсяг кошторисної реалізації} - \text{обсяг фактичної реалізації}) * \text{нормативний прибуток на одиницю продукції}$

Джерело: згруповано за інформацією [22]

З іншого боку, існують певні відмінності між цими системами. Наприклад, система стандарт-костингу частіше використовується для контролю за прямими витратами виробництва, тоді як нормативний облік витрат охоплює широкий спектр витрат, включаючи як прямі, так і накладні витрати.

Додатково, система стандарт-костингу, як правило, має більшу гнучкість у встановленні стандартів і швидкій адаптації до змін виробничих умов. З іншого боку, нормативний метод обліку витрат може бути більш формалізованим і регламентованим, особливо в умовах, коли використовуються стандарти, що визначені нормативно-правовими актами.

Важливою різницею є також той факт, що стандарт-костинг частіше використовується на великих підприємствах, тоді як нормативний метод обліку витрат може бути популярним в секторі малого та середнього бізнесу, де витрати менше формалізовані і деталізовані.

Ці дві системи можуть бути доповненням одна одній залежно від потреб конкретного підприємства і характеру його виробництва. Для забезпечення ефективності обох систем обліку необхідно вести детальний облік та здійснювати чіткий контроль над витратами. Розмежування витрат, проведених в межах норм та витрат, що відхиляються від них, слід організовувати залежно від місць їх виникнення та для кожного центру відповідальності.

Система нормативного обліку, так само як і система стандарт-костинг, потребує регулярного узагальнення та аналізу виникаючих відхилень. Це робиться з метою оперативного втручання для усунення негативних явищ у виробничому процесі та управлінні витратами, а також для вживання заходів із запобігання їхнього виникнення в майбутньому.

На відміну від системи нормативного обліку, система стандарт-костинг не передбачає регулярного оновлення норм в поточному обліку. Багато нормативів в рамках системи стандарт-костинг можуть застосовуватися протягом місяців і навіть років без змін. Зміни в нормах в системі стандарт-костинг відбуваються тільки у випадку істотних змін, таких як зміна конструкції виробу, вдосконалення технології виробництва, зміна економічних умов, або значний ріст чи зниження вартості матеріалів та робочої сили.

Ще однією важливою відмінністю є те, що у системі стандарт-костинг нормативні витрати заносяться безпосередньо на рахунки виробництва. Отримані в кожному звітному періоді відхилення між фактичними і запланованими

витратами за рік накопичуються на окремих рахунках відхилень і повністю списуються не на витрати виробництва, а безпосередньо на фінансові результати підприємства. У нормативному ж методі обліку витрат дозволяється списувати як витрати в межах норм, так і відхилення від норм на рахунки обліку виробничих витрат. Таким чином, суми в межах норм і суми відхилень від норм враховуються на одних і тих самих рахунках обліку.

Альтернативний підхід до вибору системи обліку витрат може включати в себе комбінацію системи «директ-костинг» та елементів стандарт-костингу. Система стандарт-костингу, в основі якої лежать стандарти (норми) витрат на працю, матеріали та накладні витрати, вносить корективи в систему директ-костингу, додаючи нові аспекти. У цій системі планування прямих змінних витрат проводиться враховуючи види продукції, тоді як інші витрати плануються за центрами витрат. Планування також включає в себе ціну та кількість виробленої продукції. Цей синтезований підхід дозволить враховувати переваги обох систем.

Отже, різноманіття підходів до вибору методів обліку витрат та калькулюванні собівартості призводить до необхідності реалізації системного підходу в рішенні проблеми, сутність якої виявляється в дотриманні основних принципів організації кожного елемента, що входить у систему. Забезпечення функціонування синтезованих систем обліку витрат повинно бути націлене на досягнення конкретних цілей підприємства та ухвалення відповідних управлінських рішень.

В цілому на сьогоднішній день слід констатувати відсутність єдиної універсальної системи обліку витрат і калькулювання продукції. Кожне підприємство, окрім адаптації системи обліку витрат до чинного законодавства, також вносить корективи з метою відповідності вимогам управлінського обліку та особливостям управління конкретним підприємством. Можна стверджувати, що для кожного підприємства існує індивідуальна система обліку витрат, спрямована на досягнення найвищої ефективності в умовах його функціонування.

2.2 Документальне оформлення та облік витрат діяльності підприємства

Функція обліку витрат полягає в спостереженні, ідентифікації, вимірюванні та реєстрації фактів витрачання ресурсів підприємства під час господарської діяльності. Організація обліку витрат на підприємствах може здійснюватися з урахуванням економічних елементів витрат, статей калькуляції, місць виникнення витрат та центрів відповідальності.

Облік як елемент управління витратами виконує важливу функцію в підприємницькій діяльності, забезпечуючи підготовку інформації для прийняття обґрунтованих господарських рішень. Наприклад, при оцінці вартості матеріальних виробничих запасів витрати враховуються через систему виробничого обліку, а інформацію про фактичні результати діяльності підприємства та всі витрати на виробництво надає бухгалтерський облік. Виробничий облік входить у систему управлінського обліку, який дає змогу контролювати витрати і приймати рішення щодо їх доцільності. Основною метою впровадження обліку витрат є створення інформаційної бази для проведення аналізу витрат та ухвалення належних управлінських рішень.

Бухгалтерський облік на підприємстві ТОВ «Конструкція» організовується відповідно до законодавства України, зокрема Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» [8] та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку [15, 16]. Основні аспекти його ведення визначені в наказі, яким затверджується облікова політика підприємства. Відповідальність за ведення бухгалтерського обліку покладена на головного бухгалтера товариства.

На ТОВ «Конструкція» використовується повністю комп'ютерна автоматизована система обліку. Бухгалтерія працює з комп'ютерною програмою «1С:Бухгалтерія». Отримані первинні документи відповідальні особи передають до бухгалтерії. На основі цих первинних документів бухгалтери складають в програмі «1С:Бухгалтерія» відповідні первинні записи, які становлять основу для

формування реєстрів синтетичного і аналітичного обліку. Згідно з вимогами законодавства первинні документи формуються в момент виникнення господарської операції, наприклад, під час відвантаження товарів, і потім автоматично направляються до бухгалтерії для подальшої обробки інформації.

Облікова політика підприємства визначає використання для обліку витрат звітного періоду рахунки класу 9 «Витрати діяльності», серед яких 90 «Собівартість реалізації продукції/послуг», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші витрати операційної діяльності» [9].

Облік та документальне оформлення витрачання придбаних матеріалів, комплектуючих виробів, палива та енергії здійснюється аналогічно обліку сировини й матеріалів за виробництвами, цехами та об'єктами калькуляції, а в розрізі об'єктів - за статтями калькуляції й видами матеріальних цінностей у натуральному та вартісному виразах за фактичною собівартістю.

Для організації ефективної фінансово-господарської діяльності та запобіганню надвитрат з моменту отримання замовлення на виріб складається узагальнений план по об'єктах та проектах, який представлений у додатку В.

На ТОВ «Конструкція» витрати, пов'язані з операційною діяльністю, розділяються на наступні категорії:

1. Виробничі витрати, який призначений для обліку прямих виробничих витрат та витрат на організацію виробництва й управління дільницями, цехами, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також безпосередньо прямі витрати пов'язані з утриманням та експлуатацією машин і виробничого устаткування.

Велика частина витрат підприємства, як правило, пов'язана із витратами на оплату праці працівників. Розглянемо деталі обліку заробітної плати, взявши за основу приклад виробничого підприємства.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються різноманітні витрати, пов'язані із заробітною платою та іншими виплатами працівникам, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, виконанням робіт або

наданням послуг та можуть бути конкретно віднесені до певного об'єкта витрат [24]. Прямі витрати на оплату праці охоплюють як основну, так і додаткову заробітну плату, розраховану відповідно до системи оплати праці, що застосовується на підприємстві. Сюди включають будь-які грошові та матеріальні доплати, які можуть бути враховані у собівартості продукції.

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу відповідно до встановлених норм праці (норм часу, виробітку, обслуговування, посадових обов'язків). Вона визначається у вигляді тарифних ставок (окладів) і відрядних розцінок для робітників і посадових окладів для службовців [45]. Додатково до заробітної плати можуть входити різноманітні доплати та винагороди, такі як премії, надбавки, компенсації, соціальні виплати та інші елементи. Важливо, що додаткові витрати на оплату праці також враховуються при обчисленні собівартості та фінансовому аналізі [45].

Організація обліку цих витрат дозволяє ефективно взаємодіяти з податковими та правовими нормами, а також впроваджувати політику оплати праці, спрямовану на стимулювання працівників та підвищення їхньої продуктивності. Такий підхід допомагає управлінцям приймати обґрунтовані рішення щодо оптимізації витрат і підтримувати стабільність фінансового стану підприємства.

Облік прямих витрат на оплату праці розпочинається з первинних документів. Приймаючи первинні документи з обліку праці та заробітної плати, бухгалтерія підприємства проводить їхню перевірку і групування за ідентифікаційними номерами працівників. Отримані дані використовуються для складання розрахунково-платіжних відомостей. На аналізованому підприємстві для цього використовують інформацію, яка міститься на накопичувальних картках виробітку та заробітної плати.

Вторгнення російської федерації теж позначилося в системі формування витрат на підприємстві, оскільки змінилися підходи до документального оформлення взаємин з працівниками підприємств. Перші дні війни змусили працівників багатьох підприємств залишити робочі місця і діяти з метою

збереження власного життя та здоров'я, багато були мобілізовані до Збройних Сил України. Чимало працівників виїхали за кордон без оформлення на той момент відповідного рішення з роботодавцем. В тих регіонах, де ситуація з часом стабілізувалась роботодавці почали підраховувати збитки та втрати, в тому числі й пов'язані з втратою трудових ресурсів та трудового потенціалу в цілому. Такі розрахунки носять не типовий характер, які потребували негайних законодавчих змін. Постало питання врегулювання кола проблем, що безпосередньо пов'язані з визначенням статусу працівника, обліком робочого часу та оплати праці. Коли було прийнято Закон України «Про організацію трудових відносин в умовах воєнного стану» від 15.03.2022 № 2136-IX (Закон № 2136), роботодавці почали оформлювати трудові відносини з працівниками залежно від ситуації, що склалася. До цього часу часто кадровики керувалися Постановою від 9 грудня 2020 р. N 1236 «Про встановлення карантину та запровадження обмежувальних протиепідемічних заходів з метою запобігання поширенню на території України гострої респіраторної хвороби COVID-19, спричиненої коронавірусом SARS-CoV-2». Наприклад у ТОВ «Конструкція» з працівницею, яка виїхала за кордон і повідомила, що найближчим часом не повертатиметься на територію України, було оформлено звільнення за угодою сторін за допомогою електронного цифрового підпису, яким вона скористалася відповідно до частини 3 статті 29 КЗпП, щоб документально оформити процес звільнення з роботи згідно законодавства.

Близько року тому широкого використання набуло «оформлення документів за нестандартними каналами зв'язку із допомогою месенджерів. Порядок оформлення документів в такий спосіб описано покроково на рис. 2.2 .

Врегулювавши кадрові питання та питання обліку робочого часу, перейдемо до оформлення розрахунків з оплати праці, а саме розрахунково-платіжних відомостей. Розрахунково-платіжні відомості є ключовим документом, який використовується для ведення розрахунків із працівниками. Вони містять інформацію про всі види нарахувань, утримання з заробітної плати, а також суми, які належать видачі на руки працівникам.



Рисунок 2.2 - Порядок обміну кадровими документами в умовах воєнного стану

Джерело: складено автором на основі [50]

Підставою для складання розрахунково-платіжних відомостей служать цілий ряд документів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 - Перелік документів, на основі яких складаються розрахунково-платіжні відомості.

№	Назва документа	Призначення документа
1	Табель використання робочого часу (Додаток Д)	Для нарахування заробітної плати та всіх інших виплат, в основу яких покладено час
3	Довідки-розрахунки бухгалтерії	Для нарахування всіх видів додаткової заробітної плати і допомоги по тимчасовій непрацездатності
4	Штатний розпис (Додаток Ж)	Для отримання інформації про оклади та ставки працівників
5	Рішення судових органів	Для утримань за виконавчими листами
6	Заяви працівників	Для розрахунку різних видів перерахувань
7	Платіжні відомості (Додаток И)	Для врахування раніше виданого авансу тощо.

Джерело: складено автором на основі [35]

Після розрахункової обробки первинних документів, пов'язаних з обліком виробітку, відпрацьованого часу та іншої вихідної інформації для розрахунків по оплаті праці, формується розрахункова відомість. Цей документ є узагальненою статистичною інформацією про розрахунки із працівниками підприємства, яка включає в себе різноманітні аспекти оплати праці, нарахування та утримання заробітної плати, а також інші важливі фінансові параметри, пов'язані із трудовою діяльністю працівників.

Розрахункові відомості з заробітної плати працюючих за місяць складаються із розділів «Нарахування заробітної плати», «Відраховано, передано, внесено, виплачено», «Належить на 1 число сума до виплати».

Розрахунково-платіжні відомості відіграють дві ключові функції: по-перше, вони служать інструментом для проведення розрахунків із працюючими, де фігурують всі нарахування за видами оплати, утримання із заробітної плати та суми, які належать до видачі на руки працівникам; по-друге, вони у них ведеться аналітичний облік витрат на заробітну плату по таких статтях: оплата за тарифами, (посадовими окладами), за простої не з вини працівника, премії (по видам).

На наступному етапі розрахункової роботи, пов'язаної із заробітною платою, відбувається формування даних синтетичного обліку розрахунків та звітності. Основним інструментом для цього є рахунок 66 «Розрахунки за виплатами працівникам». Під час нарахування заробітної плати рахунок «Розрахунки за виплатами працівникам» кредитується, а рахунки в залежності від видів виробництва (основного, допоміжного), видів виконуваної роботи, характеру цих робіт, категорій робітників та видів заробітної плати (основної, додаткової) дебетуються.

Для аналізу руху кадрів за визначений період, а саме прийнятих та звільнених працівників, використовують документ «Рух працівників підприємства» (Додаток К) .

Систематизація цих рахунків відображає складність розрахунків із заробітною платою на підприємстві. Кожен дебетований рахунок відповідає конкретному аспекту розрахунків із заробітною платою, що створює деталізовану структуру обліку цих витрат. Такий системний підхід дозволяє точно відобразити та аналізувати витрати на заробітну плату, враховуючи всі можливі варіації виробничої та оплатної політики підприємства.

В табл. 2.4 наведено бухгалтерські записи, яка відображають облік прямих витрат на оплату праці, що дозволяє систематизувати та відстежувати фінансові обов'язки підприємства щодо оплати праці своїх працівників.

Таблиця 2.4 – Відображення в обліку витрат на оплату праці

№	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Нараховані суми оплати праці робітникам основного виробництва	23	661	378526,57
2	Проведено нарахування на заробітну плату робітників виробництва	23	65	83707,83

Джерело: складено автором на основі [50]

Розрахунки з працюючими при ручному способі обробки документів вносять у розрахункові відомості або розрахунково-платіжні відомості (Додаток Л).

Розрахункові відомості по заробітній платі працюючих за місяць складаються із розділів «Нарахування заробітної плати», «Відраховано, передано, внесено, виплачено», «Належить на 1 число сума до виплати», які відображають основні аспекти розрахунків із працівниками, включаючи нарахування їх заробітної плати, відрахування, передачу коштів, виплати та належні на початок нового місяця суми до виплати.

Прямі витрати на оплату праці відносяться за дебетом рахунку 23 «Виробництво», а накладні виробничі за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» (Додаток М).

По закінченні звітного періоду підсумок рахунків 92 і 93 списується на дебет рахунку 79 «Фінансові результати», а витрати за 94 рахунком відшкодовуються з прибутку.

Кореспонденцію рахунків з обліку загальновиробничих витрат наведено в табл.2.5.

Таблиця 2.5 – Відображення в обліку загальновиробничих витрат

№ з/п	Первинні документи та зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	2	3	4
1	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого призначення (розрахунок бухгалтерії)	91	13
2	Списано виробничі запаси на витрати на обслуговування виробництва (накладна)	91	20
3	Акцептовано рахунки постачальників за послуги з обслуговування цехів основного та допоміжного виробництва (енергія, вода, газ, зв'язок тощо) (акт наданих послуг)	91	63

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4
4	Нараховано заробітну плату персоналу та проведено відрахування на соціальні заходи від заробітної плати згідно з чинним законодавством (розрахунково-платіжна відомість, розрахунок бухгалтерії)	91	65, 66
5	Списано суми витрат за елементами та загальновиробничі витрати (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8) (розрахунок, довідка бухгалтерії)	91	80, 81, 82, 83, 84
6	Списано суму розподілених загальновиробничих витрат (розрахунок бухгалтерії)	23	91
7	Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат (розрахунок бухгалтерії)	90	91

Джерело: складено автором на основі [50, 51]

Окрім первинних документів, наведених в табл. 2.5, які супроводжують облік кореспонденцій, також складаються акти про списання товару (Додаток Л), що підтверджує списання запасів (товарів) зі складу для використання у виробничому процесі або інших операційних потреб підприємства. Акт про списання товарів важливий для точного відстеження використання ресурсів у виробництві, контролю запасів, впливає на фінансову звітність та податкові зобов'язання компанії, а також сприяє прозорості бізнес-процесів і ефективності внутрішнього аудиту.

Коли підприємство отримує товари або матеріали від постачальника, виписується прибуткова накладна (Додаток М) для документування цього факту. Після прийому товарів і заповнення прибуткової накладної, проводиться бухгалтерська обробка з відображення збільшення запасів на рахунку 20 «Матеріали» та відповідні фінансові зобов'язання перед постачальником - рахунок 63 "Розрахунки з постачальниками". Коли ці товари або матеріали використовуються у виробництві, їхня вартість переноситься зі складських запасів до загальновиробничих витрат.

Для розрахунку з постачальником за надані товари, підприємство-покупець отримує рахунок-фактуру (або просто рахунок) на оплату (Додаток Н). Рахунок-фактура також важливий для податкового обліку, оскільки він використовується для обрахунку ПДВ та інших податкових зобов'язань.

Кореспонденцію рахунків щодо обліку собівартості реалізованої продукції наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6 – Відображення в обліку формування собівартості реалізації

№ з/п	Первинні документи та зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Відображено собівартість реалізованих у звітному періоді виробів (накладна вимога)	901	26
2	Відображено собівартість реалізованих виробів та супутніх товарів (розрахунок бухгалтерії)	902	28
3	Списано суму нерозподілених загальновиробничих витрат (розрахунок та довідки бухгалтерії)	90	91
4	Списано собівартість реалізованих виробів та супутніх товарів на фінансовий результат (довідка бухгалтерії)	79	901, 902

Джерело: складено автором на основі [50, 51]

2. Адміністративні витрати, які пов'язані з управлінням і адмініструванням підприємства (витрати на керівництво, бухгалтерію, офісні приміщення, технічну інфраструктуру тощо).

З точки зору управління, адміністративні витрати групуються залежно від їх прямого або непрямого відношення до конкретного виду продукції чи центру відповідальності. Синтетичний облік адміністративних витрат проводиться на рахунку 92 "Адміністративні витрати", який визначений для накопичення витрат, пов'язаних з управлінням та обслуговуванням підприємства [23]. Загальний підхід до обліку адміністративних витрат полягає в тому, що на дебеті цього рахунку відображається сума визнаних адміністративних витрат, а на кредиті - списання цих витрат на рахунок 791 "Результат операційної діяльності" [23].

Основні кореспонденції рахунків для відображення адміністративних витрат діяльності в ТОВ «Конструкція» наведено в табл. 2.7.

Таблиця 2.7 – Відображення в обліку адміністративних витрат

№ зп	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Нараховано заробітну плату адміністративному персоналу і відповідні соціальні внески	92	661
		92	651
2	Нарахована амортизація основних засобів	92	131
3	Списано на фінансовий результат адміністративні витрати	791	92

Джерело: складено автором на основі [50, 51]

Що стосується аналітичного обліку даних витрат, то облік адміністративних витрат ведеться в розрізі статей витрат, що спрямовані на обслуговування.

3. Витрати на збут обліковуються у розрізі статей витрат, що пов'язані з відділом збуту. Так, періодично ТОВ «Конструкція» згідно договорів з контрагентами є відповідальною за упакування, доставку та транспортування виробів тощо. Облік таких витрат ведеться на синтетичному активному рахунку 93 «Витрати на збут». Цей рахунок служить ключовим інструментом для фіксації всіх витрат, пов'язаних із здійсненням збутових операцій, таких як витрати на маркетинг, рекламу, участь у виставках, транспортування та інші аспекти діяльності, спрямованої на збут продукції чи послуг тощо.

Кореспонденції рахунків, які стосуються відображення витрат на збут в ТОВ «Конструкція», наведено в табл. 2.8.

Таблиця 2.8 - Відображення в обліку витрат на збут

№ зп	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Нараховано амортизація основних засобів відділу збуту	93	131
2	Нараховано заробітну плату працівникам збуту і соціальні внески	93 93	661 651
3	Списано на фінансовий результат витрати на збут продукції	791	92

Джерело: складено автором на основі [50, 51]

4. Інші операційні витрати можуть включати витрати, які не підпадають під адміністративні витрати чи витрати на збут, такі як витрати на дослідження та розвиток, ліцензії, амортизацію обладнання, транспортні витрати і інші. Аналітичний облік інших витрат операційної діяльності ведеться в розрізі видів статей витрат.

5. Витрати на оплату банківського відсотка за кредит відображаються на рахунку 95 «Фінансові витрати». До фінансових витрат відносяться витрати на відсотки (за користування кредитами, отриманими в результаті випуску облігацій, за фінансовою орендою та інші витрати, пов'язані із залученням позиченого капіталу).

Точний облік витрат та правильне їх розподілення за групами дуже важливі, враховуючи їх вплив на фінансові результати діяльності в цілому.

Як правило, до витрат, що не підлягають оподаткуванню, включають усі витрати, якщо вони понесені прямо чи опосередковано, сприятимуть отриманню доходу або допоможуть забезпечити джерело доходу. Тому, відображаючи певні витрати як неоподатковувані витрати, підприємство має враховувати, що йому доведеться обґрунтовувати їх понесення. Його обов'язок - довести зв'язок між витратами та прибутками. Якщо такий зв'язок не буде доведений або принаймні сумнівний, то під час можливої податкової перевірки він може мати дуже серйозні наслідки, в тому числі фінансові. Необґрунтоване включення витрат до оподатковуваних витрат зменшує базу оподаткування та нарахований податок. Отже, якщо підприємець сплачує податок у заниженому розмірі, це означає, що він неправильно сплачує податок, що може призвести до різних наслідків.

Важливим тут є і питання документального оформлення витрат. Окрім того, що вони мають бути пов'язані з прибутком компанії, вони мають бути чітко задокументовані. Документи, що підтверджують витрати, включають рахунки, рахунки-фактури, рахунки-фактури з ПДВ та митні накладні. Підставою для відображення витрат у бухгалтерському обліку не можуть бути квитанції та інші документи.

У деяких ситуаціях для документального підтвердження понесених витрат підприємець може використовувати внутрішні документи, тобто документи, створені самостійно для власних потреб. Однак для того, щоб вони мали балансову вартість, вони повинні бути складені відповідно до вказівок, які містяться в нормативних актах. Це означає, що вони мають точно описувати господарську подію – закупівлю товарів чи послуг, а також мають бути позначені дата, сума одиниці закупівлі, обсяг закупівлі та її загальна вартість. У документі також повинні бути підписи відповідних уповноважених осіб.

Для зведеного аналізу закупівель матеріалів, які є одні з фундаментальних витрат на виробництво на ТОВ «Конструкція» розроблено форму «Зведений аналіз закупок» (Додаток Н). Документ скоріше носить суто внутрішньо-інформативний характер на підприємстві і містить в собі план витрат на

закупівлю необхідних матеріалів та послуг в певних постачальників для виготовлення виробів, як кінцевого продукту.

Таким чином, до підвищення ролі обліку на підприємстві як основного засобу одержання достовірної інформації для прийняття економічно обґрунтованих рішень і попередження ризику у виробничо-фінансовій діяльності підприємства належить правильна організація обліку витрат. Її складові визначаються в Обліковій політиці підприємства, яка виступає основою для реєстрації витрат та їх подальшого обліку. Дослідження організації обліку на підприємстві підтверджує, що як первинний, так і синтетичний та аналітичний облік витрат проводиться систематично, якісно, вчасно, згідно з планами та документами, дотримуючись вимог чинного законодавства.

2.3 Зведений облік витрат

Облік зведення затрат в економічній літературі може визначатися різними термінами, такими як "зведений облік затрат" або "зведення затрат". Враховуючи етапну структуру обліку в процесі виробництва, облік зведення затрат може бути ідентифікований як третій етап.

Перед зведеним обліком витрат поставлено таке завдання – узагальнити витрати для подальшого використання цих даних в процесі складання звітності й калькуляцій фактичної собівартості продукції (робіт, послуг):

- в розрізі калькуляційних статей та елементів витрат;
- цехами та видами (групами) продукції.

Етап зведеного обліку витрат визначає завершення обліку використання ресурсів як складових затрат та їх використання для продуктивної діяльності. Облік зведення затрат важливий, оскільки на цьому етапі можна одержати загальну суму затрат на виробництво за певний період часу, такий як місяць чи квартал. Це надає підприємству можливість отримати узагальнену інформацію

про всі витрати, пов'язані з виробництвом, що сприяє кращому управлінню фінансовими ресурсами та прийняттю ефективних стратегічних рішень.

На першому етапі обліку затрат на виробництво відбувається їх реєстрація відповідно до центрів первинного формування елементів затрат. Кожен такий центр може бути представлений, наприклад, бригадою, ланцюгом, дільницею, цехом, фермою, переділом та іншими структурними одиницями. Цей підхід дозволяє одержати суму затрат для кожного центру, надаючи можливість детального аналізу витрат по різних структурних підрозділах підприємства.

Збір підсумкових даних про витрати для окремих структурних підрозділів дозволяє отримати узагальнені дані в розрізі елементів затрат та видів затрат, що є важливим для подальшого управління та прийняття стратегічних рішень на рівні підприємства.

У поточний момент в господарствах затрати на виробництво агрегуються згідно з центрами їх первинного використання, такими як бригади, ланки, дільниці, цехи, ферми, технологічні фази, переділи, виробництва тощо. Цей підхід передбачає зведення витрат як на рівні структурних підрозділів, так і за окремими критеріями в межах цих підрозділів, такими як вид виробу, група виробів, вид робіт, надані послуги, види витрат і так далі.

Звідси випливає, що затрати агрегуються як горизонтально (всередині конкретного центру первинного використання), так і вертикально (по ієрархії виробництва) незалежно від їхнього призначення. Однак, в усіх випадках, затрати зводяться за критерієм "Елементи витрат", що надає зручну можливість аналізу витрат в контексті різних параметрів та аспектів господарської діяльності.

Методика та техніка обліку зведення затрат на виробництво піддаються впливу різноманітних факторів, які включають належність до конкретної галузі, тип виробництва, особливості технології, характер організації виробничого процесу, обсяг виробництва, організаційну структуру управління, альтернативи обліку напівфабрикатів, існування або відсутності таких напівфабрикатів.

Ці фактори взаємодіють і визначають, яким чином буде впроваджуватися облік зведення затрат. Наприклад, в галузях зі складним технологічним процесом

може вимагатися більше деталізації у веденні обліку для кращого контролю і аналізу витрат. У випадку великого обсягу виробництва можуть бути застосовані автоматизовані системи для оптимізації облікового процесу.

На підприємстві ТОВ «Конструкція» в процесі виготовлення виробів для внутрішнього споживання отримується готовий продукт, проте для замовника він часто буває так званим «напівфабрикатом». Але в той же час, виготовлення деяким металоконструкцій передбачає проходження виробничих етапів з метою подальшого доопрацювання, в такому разі поняття напівфабрикату має місце в середині підприємства.

Напівфабрикат (напівпродукт) представляє собою виріб, який пройшов через ряд технологічних етапів (переділів, цехів, дільниць, бригад і т. д.) і вимагає подальшої обробки на одній або кількох наступних технологічних фазах (переділах і т. д.), щоб стати готовим до кінцевого використання як готовий продукт. Однак на даному етапі виробничого процесу для конкретної стадії (фази, переділу), напівфабрикат вже вважається завершеним продуктом.

Якщо напівфабрикат призначений для внутрішнього використання і реалізації за межами підприємства, то його обліковують як готову продукцію, і це не впливає на методику обліку зведення затрат. За умови напівфабрикатного варіанту виготовлення напівфабрикати, що підлягають подальшому їх доопрацюванню в наступних цехах, які крім використання у виробництві, також реалізують на сторону як готову продукцію, їх облік організується на рахунку 25 «Напівфабрикати». Господарські операції з оприбуткування напівфабрикатів показано в табл. 2.9.

Таблиця 2.9 – Відображення в обліку операцій з оприбуткування напівфабрикатів

№ зп	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Оприбутковано напівфабрикати з виробництва	25	231, 232
2	Передано напівфабрикати до інших цехів для подальшої обробки	231, 232	25

Джерело: складено автором на основі [7, 8]

Коли підприємство використовує виготовлені напівфабрикати тільки для власних потреб, рахунок 25 не використовують, рух і залишки напівфабрикатів обліковують на рахунку 23 в розрізі цехів.

Варіанти зведення витрат в залежності від особливостей виробництва наведено в табл. 2.10. Названі варіанти зведення витрат є основними й дуже рідко перетинаються на практиці.

Таблиця 2.10 – Система зведення затрат залежно від особливостей виробництва

Спосіб зведеного обліку затрат	Особливості
Однопредільний	Затрати обліковуються та групуються за однією основною характеристикою виробництва чи послуг
Одновирібний	Зведення проводиться за видом одного конкретного продукту чи послуги
Однопредільний багатовирібний	Затрати групуються за однією характеристикою виробництва, але можуть включати різні види продукції чи послуг
Попередільний одновирібний з попроцесним методом групування витрат	Зведення виконується за видом продукції з подальшим розподілом витрат на окремі виробничі процеси
Попередільний одновирібний з послідовним нашаруванням витрат	Витрати групуються спочатку за видом продукції, а потім розподіляються докладніше в залежності від виробничих процесів
Попередільний багатовирібний з безнапівфабрикатним прийомом зведення витрат	Зведення затрат проводиться за типом продукції, і витрати розподіляються на виробництво різних напівфабрикатів
Попередільний напівфабрикатний багатовирібний з послідовним нашаруванням витрат	Витрати спочатку групуються за типом напівфабрикатів, а потім розподіляються для окремих видів продукції

Джерело: складено автором на основі [30]

У випадку безнапівфабрикатного варіанту обліку зведення затрат з метою контролю за збереженням напівфабрикатів та визначення обсягу виготовленої продукції, а також для оцінки стану залишків незавершеного виробництва у виробничих підрозділах (цехах, переділах), організовується оперативний облік руху напівфабрикатів у натуральному вигляді.

Основою для цього типу обліку є документи внутрішньовиробничого переміщення цінностей, які відображають хід технологічного процесу. Бухгалтерія забезпечує контроль за повнотою та своєчасністю обліку диспетчерськими службами внутрішньовиробничого переміщення

напівфабрикатів. У цьому варіанті обліку витрати кожного цеху фіксуються лише власні. Визначення собівартості готової продукції здійснюється шляхом підсумовування дольової участі кожного цеху, що означає, що в незавершеному виробництві кожного цеху реєструються витрати на деталі та вузли всіх цехів до моменту випуску готової продукції.

При напівфабрикатному варіанті обліку зведення витрат ведеться системний облік руху напівфабрикатів на рахунках за ходом технологічного процесу. Кожен перехід напівфабрикатів від цеху до цеху або на склад відображається на рахунках як за кількісними, так і за вартісними показниками. З цією метою собівартість напівфабрикату кожного цеху обчислюється щомісячно, враховуючи як власні витрати, так і витрати, отримані від цехів попередньої обробки.

У даному варіанті обліку собівартість готового продукту визначається шляхом послідовного "нашарування" витрат кожного цеху за ходом технологічного процесу. Основною особливістю цього методу є відображення витрат цехів комплексної вартості напівфабрикатів, які надійшли з інших цехів. Варіант із напівфабрикатним обліком є обов'язковим при внутрішньогосподарських розрахунках, в оренді або при підрядних угодах. Важливо відзначити, що досліджуване підприємство не використовує цей метод обліку зведення витрат.

Фактично зведений облік витрат виконується за позамовним методом. Спочатку виробничі затрати збираються за бригадами, але вони обов'язково підбиваються на рівні підприємства в цілому. За допомогою цього сумування розраховується собівартість одиниці продукції, враховуючи затрати обох бригад. Непрямі затрати щомісячно розподіляються між різними замовленнями. Фактична собівартість окремих замовлень визначається або після їх передачі на склад, або безпосередньо після їх здачі замовникові. Важливо відзначити, що значним недоліком даного методу зведення витрат є неможливість складення калькуляції до завершення всієї роботи по конкретному замовленню. Передачу готового

виробу на склад оформлюють Накладною на передачу готової продукції (Додаток Р) .

Під час виконання замовлень витрати на матеріали та зарплату виробничих робітників контролюються за допомогою кошторисної калькуляції. Перед запуском замовлення в виробництво використовується лімітування відпуску матеріалів та порівняння нарахованої зарплати з відповідною сумою в кошторисній калькуляції. Однак кінцевий результат виконання плану щодо собівартості може бути визначений тільки після завершення виконання замовлення. Це вимагає вдосконалення позамовного методу обліку через застосування принципів нормативного методу обліку витрат виробництва.

Правильна організація зведеного обліку витрат виробництва вимагає передусім послідовного виконання низки дій (рис. 2.3).



Рисунок 2.3 - План організацій на підприємстві зведеного обліку витрат виробництва

Джерело: складено автором на основі [17]

Вибір методики зведеного обліку та порядку складання звітної калькуляції залежать від таких чинників:

- типу виробництва;
- виробничої структури управління;
- асортименту виготовленої продукції;
- методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), які застосовуються.

У зведеному обліку витрати групують в розрізі калькуляційних статей витрат за видами продукції (групами однорідних виробів), замовленнями, переділами, цехами тощо.

Ключовою дією залишається правильне групування виробів, за якими ведеться зведений облік витрат на виробництво. Для того, щоб згрупуватися вироби повинні відповідати таким характеристикам:

- підтвердити однорідність за конструкцією та технологією виробництва;
- мати спільне виробниче призначення;
- виготовлятися в переважній більшості з одних і тих же матеріалів;
- вимірюватися в одних одиницях виміру.

Часто продукцію об'єднує в групу, той факт, що всі вироби цієї групи на рівні конструювання засновані на базових моделях. В той же час є допустимо, що вони будуть відрізнятися розмірами, потужністю, видом виконання і так далі. Об'єднані групи виробів спільно шифруються щодо витрат чи замовлень.

Виробничі витрати, як правило, включаються до собівартості продукції (робіт, послуг) того звітного періоду, до якого вони відносяться, незалежно від моменту їх оплати. Проте щодо деяких видів витрат (наприклад, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва нових видів продукції) неможливо точно визначити, до якого розрахункового періоду вони належать. При цьому, як і при сезонному виробництві, вони включаються до складу витрат і калькуляції собівартості продукції в кошторисно-нормативному порядку.

Збитки від браку виробів знаходять своє відображення в обліку і калькуляції продукції в тому звітному періоді, в якому вони виявлені.

У разі неправильного або несвоєчасного віднесення витрат на собівартість продукції (робіт, послуг) після виявлення такої помилки необхідно внести

відповідні виправлення. Виправлення необхідні, якщо під час інвентаризації виявлені нестачі або надлишки сировини, матеріалів, палива, відходів і готової продукції в цехах, а також якщо виявлені помилки в розрахунках за витратами, що відносяться до минулих періодів.

З метою документування та ведення зведеного обліку призначена відомість зведеного обліку витрат на виробництво. Таку відомість кожного місяця відкривають на кожну групу виробів (замовлення). Від прийнятого варіанта зведеного обліку витрат, рівня організації виробництва, стану нормативного господарства тощо залежить сам порядок складання такої відомості.

Фактично інформацію про облік витрат за цехами, а потім і по підприємству містить оборотна відомість за рахунком 23, що і є зведеною відомістю витрат. Підсумок даних зведеної відомості повинен достовірно збігатися з даними синтетичного рахунка 23 (Додаток В).

Застосування нормативного методу обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, вимагає ведення зведеного обліку витрат окремо за видами продукції чи спорідненими групами виробів у розрізі калькуляційних статей, виділяючи витрати згідно норм та відхилень.

При цьому може бути застосований один із наведених нижче способів визначення підсумків витрат у зведених регістрах обліку.

Перший спосіб передбачає розрахунок фактичної собівартості товарів за звітний місяць здійснюється шляхом виключення із загальної суми виробничих витрат, відображених на рахунку 23 (з урахуванням незавершеного виробництва додаток П) :

- 1) нестач незавершеного виробництва (за вирахуванням надлишків);
- 2) залишків незавершеного виробництва на кінець місяця.

Для розрахунку застосовують формулу:

$$CF = H3B_{\text{поч.}} + B \pm P - H3B_{\text{к}}, \quad (2.4)$$

де CF — фактична собівартість товарної продукції за звітний місяць;

$H3B_{\text{поч}}$ — незавершене виробництво на початок місяця за нормативною оцінкою;

B — витрати на виробництво за звітний місяць (рахунок 23);

П — нормативна собівартість нестач (-) або надлишків (+) незавершеного виробництва;

НЗВ_к — незавершене виробництво на кінець місяця за нормативною оцінкою.

Основною особливістю цього методу зведеного обліку є те, що на підставі перевірених бухгалтерією даних оперативного кількісного розрахунку частин (напівфабрикатів) або оцінка місячних запасів залишків незавершеного виробництва на кінець місяця здійснюється методом прямого підрахунку.

Другий спосіб підсумовування витрат у зведених регістрах бухгалтерського обліку використовується на великих підприємствах, що виробляють велику номенклатуру складної (багатокомпонентної) продукції (а саме, на підприємствах машинобудування та металообробки), де здійснити розрахунок нормативної виробничої собівартості за кінець кожного місяця за даними оперативного кількісного розрахунку деталей (напівфабрикатів) або результатів інвентаризації дуже складно.

За цим способом визначення собівартості залишків незавершеного виробництва шляхом виключення зі складу виробничих витрат звітного місяця, враховуючи вихідний залишок незавершеного виробництва):

Таким чином собівартість незавершеного виробництва на кінець місяця розраховують за формулою:

$$НЗВ_k = НЗВ_{поч.} + B - CF \pm П \quad (2.5)$$

У такий спосіб також визначають фактичну собівартість товарної продукції але дещо видозмінено. Для кожного виду продукції собівартість складається з нормативної собівартості виготовленої продукції за статтями витрат, розміру змін норм і врахованих (документально підтверджених) відхилень від норм. При цьому витрати за нормами за всіма розділами зведеного обліку (НЗВ на початок і кінець місяця, витрати за звітний місяць) відображаються за нормами, що діють на початок місяця.

В дрібносерійному та індивідуальному виробництвах калькуляції складають у порядку закінчення і закриття замовлень. В індивідуальному та дрібносерійному виробництвах визначають середню собівартість одиниці продукції і на противагу - у багатосерійних виробництвах обчислюють в середньому собівартість одиниці продукції кожного найменування, що випускається у періоді, за який складається звітність.

До зведених документів належать:

- відомості обліку матеріальних витрат за видами продукції, замовленнями;
- зведені відомості (картки) обліку витрат на виробництво за видами продукції.

- відомості розподілу за видами продукції (за замовленнями всередині цеху, переділу): прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, інших прямих витрат, витрат допоміжних виробництв, амортизаційних відрахувань, загальновиробничих витрат і тощо.

За умови дотримання вимог до складання первинних документів підприємство може складати перераховані зведені первинні документи в довільній формі.

Зведений облік витрат на ТОВ «Конструкція» ведеться в спеціально програмно розроблених формах та, які черпають аналітичні дані безпосередньо з даних бухгалтерського обліку. Приклад такої форми представлено у додатку С. Де досить наочно проаналізовано затрати на виготовлення конкретного виробу для кожного окремого замовника.

Зведений облік є завершальним етапом виробничого обліку і повинен забезпечити елементи окреслені на рис. 2.4.

Зазначимо, що середні та великі підприємства, які складають звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, повинні також заповнювати разом з іншою звітністю звіт “Звіт про управління”, який теж містить інформацію про витрати підприємства.

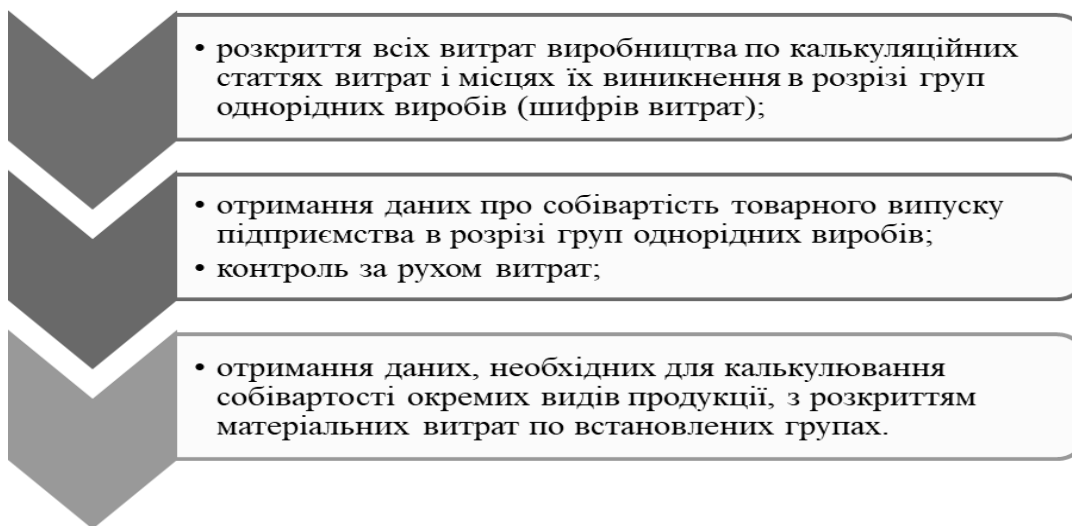


Рисунок 2.4 - Характерні ознаки зведеного обліку витрат

Джерело: складено автором на основі [7, 8]

Зазначимо, що середні та великі підприємства, які складають звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, повинні також заповнювати разом з іншою звітністю звіт “Звіт про управління”, який теж містить інформацію про витрати підприємства.

Звіт про управління – це документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності. Звіт про управління не має затвердженої форми чи інструкції зі складання. Тому керуються рекомендаціями з його заповнення зазначених у довіднику, де вказано напрями формування (рис.2.5).

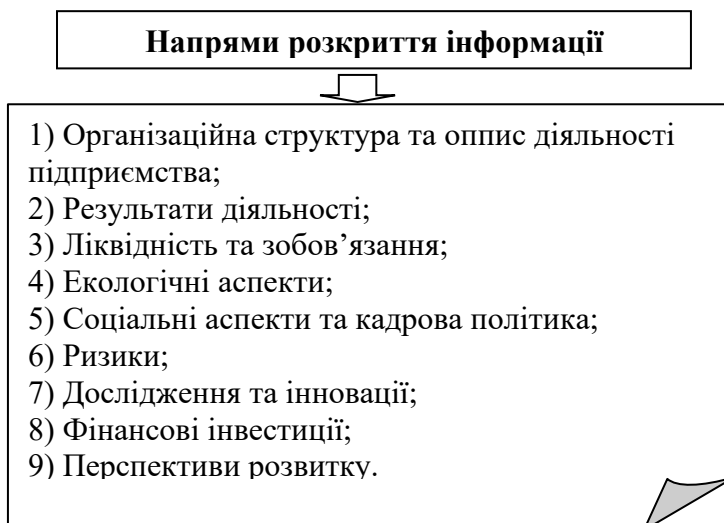


Рисунок 2.5 - Напрями формування «Звіту про управління»

Джерело : складено автором на основі [48]

Слід відмітити, що поки ТОВ «Конструкція» не відповідає критеріям підприємства, яке повинно подавати Звіт про управління.

Отже, дані зведеного обліку собівартості продукції є основою для складання звітних калькуляцій за всіма видами продукції, що випускається підприємством. Вони забезпечують здійснення контролю за виконанням плану та за собівартістю всієї товарної продукції або окремих її виробів.

Висновки до розділу 2

Таким чином, на основі проведених досліджень можна зробити наступні висновки.

1. На сьогодні загальноприйнятої усталеної класифікації методів обліку витрат та калькулювання собівартості послуг в економічній літературі не прийнято. Чимало авторів, наводять власно розроблені класифікації методів обліку витрат і калькулювання собівартості послуг. Проте, в основу цих класифікацій покладено такі ознаки як спосіб групування витрат за об'єктами обліку та високий рівень оперативного контролю витрат (а саме: поточний контроль, щоденний контроль витрат за нормами або за кінцевим результатом діяльності).

Вважаємо науково правильним та доцільним для широкого використання формулювання «методи обліку витрат і калькулювання собівартості послуг», оскільки це тісно пов'язані між собою етапи у процесі діяльності підприємств. Якщо бути точним, то саме при формуванні собівартості послуг, тому що метод обліку витрат є відображенням витрат у бухгалтерському обліку, а у відповідному періоді перенесення їх на статті калькуляції для визначення собівартості послуг. Вибір методу калькулювання є досить відповідальним моментом як в бухгалтерському так і в управлінському обліку, адже зобов'язує дотримуватися певних

2. Впровадження й застосування неефективної або несправедливої системи оплати праці, як одного з ключових елементів витрат підприємства, призводить до зниження продуктивності праці, порушень трудової дисципліни, підвищує ризики виникнення соціально-трудових конфліктів між працівниками та його роботодавцем, позначається на якості виробів чи продукції, і, як наслідок, негативно відображається на кінцевих результатах діяльності підприємства. Звідси випливає, що достовірна оцінка ефективності використання фонду заробітної плати є ключовим елементом для обґрунтування на внутрішньому рівні політики оплати праці. Разом з тим важливо розуміти, що фінансові можливості кожного підприємства є обмеженими.

Вірно обрана методика визначає, які функції, обов'язки трудових процесів треба змінити чи вдосконалювати, над чим конкретно працювати, щоб отримати від працівників максимальну віддачу. Важливо також планувати шляхи для мінімізації слабких сторін працівників, розкрити вразливі ділянки роботи виробництва в цілому. Перспектива майбутніх досліджень може бути акцентована на розробках методичних регуляторів аналізу ефективності витрат на оплату праці та розрахунки за допомогою цієї методики на прикладі декількох підприємств.

3. Зведений облік витрат є важливим комплексом заходів в управлінському обліку. Бачення загальної картини стосовно витрат є ефективним засобом розподілу та контролю за цими витратами. Варто зазначити, що на ТОВ «Конструкція» велику увагу наділено даному питанню. Зведений облік витрат організовано таким чином, щоб керівник в будь-який момент на кожному етапі виготовлення виробів мав доступ до актуального стану витрат за сегментами. За короткий час з моменту заснування підприємства досить ефективно розроблено систему зведеного обліку витрат. Проте, з урахуванням специфіки діяльності підприємства та умов деяких договорів з контрагентами, вбачаємо доцільність застосування напівфабрикатного обліку зведення витрат. Це дозволить відслідковувати витрати в технологічному процесі виготовлення виробів.

РОЗДІЛ 3

АНАЛІЗ ВИТРАТ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ ДІЯЛЬНІСТЮ ПІДПРИЄМСТВА

3.1 Аналіз складу, структури та динаміки витрат діяльності підприємства

Одними з найважливіших завдань, які необхідно вирішувати на управлінському рівні підприємстві являються: вибір оптимального обсягу закупівлі продукції для її збуту і формування найбільш ефективної структури витрат для її реалізації. Оскільки обґрунтування рішень з цього питання спирається на аналіз залежності величин витрат і прибутку від товарообігу, істотним моментом виявляється характер поведінки різних видів витрат при зміні кількості збуту продукції.

Для ухвалення управлінських рішень економіст повинен знати не лише загальну суму витрат, але і їх величину з розрахунку на 1 грн товарообігу, тобто рівень витрат. Рівень витрат визначатиме і результати виробничої діяльності, головним з яких є прибуток. Систематичне отримання прибутку є необхідною метою діяльності будь-якого підприємства.

Суб'єкт підприємницької діяльності для своїх інтересів ефективною діяльності повинен знати скільки коштує йому збут продукції (робіт, послуг), тобто рівень витрат. Цей чинник особливо важливий в умовах ринкової економіки, оскільки величина витрат на збут продукції впливає на її конкурентоспроможність і визначає результати діяльності підприємства.

Першим етапом аналізу витрат підприємства є їх аналіз за останні декілька років діяльності (рис.3.1). Для цього використовуємо дані розділу II «Звіту про фінансові результати».

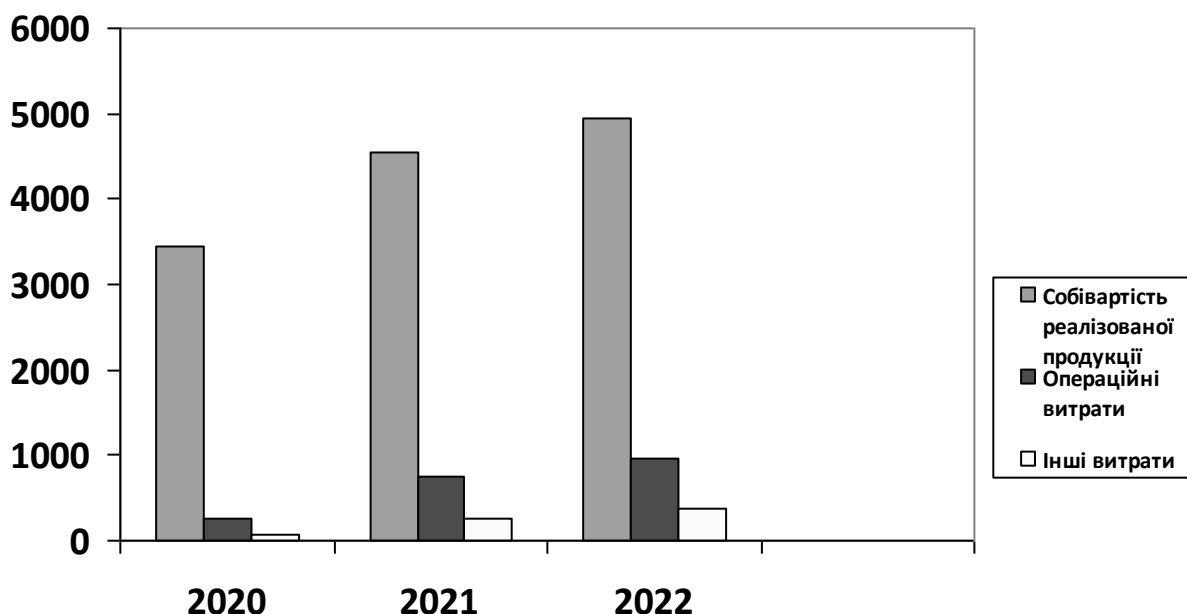


Рисунок 3.1 - Аналіз динаміки витрат ТОВ «Конструкція» за 2020-2022 роки

Джерело: складено автором на основі [Додаток У, Ф]

Завдяки аналізу динаміки витрат ТОВ «Конструкція» бачимо, що протягом трьох років спостерігалася зростаюча тенденція всіх категорій витрат на підприємстві. Саме тому наступним етапом проаналізуємо динаміку та структуру витрат ТОВ «Конструкція» за категоріями. Результати здійснених розрахунків відображено в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 - Аналіз динаміки і зміни структури витрат ТОВ «Конструкція» за категоріями

Категорія витрат	2021 рік		2022 рік		Темп зростання, %	Відхилення	
	Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %		Сума, тис.грн	Питома вага, %
Собівартість реалізованої продукції	4545,1	75,6	4936,2	73,6	8,6	+391,1	55,3
Операційні витрати	761,7	21,4	958,5	19,4	25,8	+196,8	27,8
Інші витрати	254,0	3,0	372,7	6,0	46,7	+118,7	16,8
Загальні витрати	5560,8	100,0	6264,5	100,0	12,7	+706,6	100,0

Джерело: складено автором на основі [Додаток У, Ф]

З результатів табл. 3.1 слідує, що найбільшу питому вагу в структурі витрат займає собівартість. За останні роки спостерігалось збільшення собівартості реалізованої продукції на 8,6% у 2022 році порівняно 2021 роком. Собівартість реалізованої продукції в 2020 році становила 3434,8 тис. грн, зросла до 4545,1 тис. грн у 2021 році і в подальшому до 4936,2 тис. грн у 2022 році. Тенденція зростання собівартості реалізованої продукції свідчить про те, що витрати на матеріали, працю та інші ресурси для реалізації продукції зростають. Це пов'язано зі збільшенням цін на сировину та збільшенням кількості виробленої продукції водночас.

Операційні витрати зросли найбільше серед усіх категорій витрат, на 25,8% в 2022 році порівняно з 2021 роком. Операційні витрати в 2020 році складали 269,4 тис. грн, і значно зросли (761,7 тис. грн) у 2021 році та далі до 958,5 тис. грн у 2022 році, що вказує на збільшення витрат на управління та збільшення загальних витрат підприємства. Зростання операційних витрат відбулося в результаті зростання бізнесу, збільшення штату працівників та вищих витрат на маркетинг і рекламу.

Інші витрати також зросли з 67,4 тис. грн у 2020 році до 372,7 тис. грн у 2022 році. До інших витрат на ТОВ «Конструкція» включають різноманітні витрати, такі як адміністративні витрати, витрати на утримання обладнання, інфраструктуру та інші витрати, які не включаються до собівартості або операційних витрат. Збільшення цих витрат вказує на необхідність більш ефективного управління та ресурсомісткості діяльності.

Загалом, аналіз сукупних витрат свідчить про складну динаміку витрат на підприємстві. Для подальшого росту та стійкості бізнесу важливо не лише виявити причини зростання витрат, але і розглянути можливості оптимізації витрат, пошуку ефективних рішень та вдосконалення управління фінансами підприємства.

Враховуючи, що витрати на виробництво продукції займають найбільшу частку витрат підприємства, проаналізуємо структуру витрат основної діяльності ТОВ «Конструкція» за елементами витрат, зокрема в частині витрат на

виробництво металевих конструкцій та частин конструкцій за звітний період 2022 та 2021 років (табл. 3.2).

Таблиця 3.2 - Аналіз динаміки і зміни структури прямих витрат ТОВ «Конструкція» за категоріями

Категорія витрат	2021 рік		2022 рік		Темп зростання, %	Відхилення	
	Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %		Сума, тис.грн	Питома вага, %
Прямі матеріальні витрати	3019,39	66,4	3229,3	65,4	7,0	+209,91	53,7
Прямі витрати на оплату праці	1021,9	22,5	1110,6	22,5	8,7	+88,7	22,7
Інші прямі витрати	171,8	3,8	207,3	4,2	20,6	+35,5	9,1
Загальновиробничі витрати	332,0	7,3	388,9	7,9	17,1	+56,9	14,5
Разом	4545,1	100,0	4936,2	100,0	8,6	+391,1	100,0

Джерело: складено автором на основі [Додаток У, Ф]

В результаті розрахунків з табл. 3.2 можемо зробити, що загальні витрати на виробництво продукції зросли на 391,1 тис. грн (8,6%) водночас і всі компоненти витрат зросли в 2022 році порівняно з 2021 роком.

В структурі витрат основної діяльності ТОВ «Конструкція» переважають витрати на матеріали та на заробітну плату працівникам. Варто відзначити, що досліджуване підприємство відноситься до галузей з великою матеріаломісткістю, тому витрати на матеріали, покупку виробів і напівфабрикатів становлять тут основну частину собівартості виробництва продукції.

Аналізуючи витрати на матеріали ТОВ «Конструкція», зауважимо позитивну тенденцію до їх зростання у звітному році. Якщо ж зростання матеріальних витрат незначне, то це може говорити про збільшення матеріаломісткості продукції або ж зростання обсягу готової продукції. Прямі матеріальні витрати зросли на приблизно 210 тис. грн (7%) за рік, що відбулося через збільшення цін на матеріали, а також збільшення кількості матеріалів, використовуваних у виробництві.

Прямі витрати на оплату праці займають другу по розміру питомої ваги групу витрат основної діяльності, і вони зросли на близько 88,7 тис. грн. (8,7%).

На збільшення фонду заробітної плати суттєво вплинуло зростання кількості найманих працівників, зайнятих безпосередньо виробництвом.

Інші прямі витрати зросли на приблизно 35,5 тис. грн. (20,6%), що зокрема пов'язано зі збільшенням витрат на інші важливі ресурси серед яких консультаційні послуги, що безпосередньо стосуються виробництва продукції металевих конструкцій. Загальновиробничі витрати також зросли на 17,1 тис.грн (17,1%), що вказує на збільшення загальних витрат підприємства, пов'язаних з його діяльністю.

Завершальним етапом аналізу динаміки матеріальних витрат є аналіз ефективності їх витрачання (табл. 3.3).

Таблиця 3.3 - Аналіз ефективності витрачання матеріалів ТОВ «Конструкція» за 2021 - 2022 рр.

Показник	Формула розрахунку	Значення
Коефіцієнт матеріаловіддачі	Вартість виготовленої продукції у відпускних цінах (без ПДВ) : Сума матеріальних затрат	1,69
Коефіцієнт матеріаломісткості продукції	Вартість виготовленої продукції у відпускних цінах (без ПДВ) : Сума матеріальних затрат	0,64
Коефіцієнт оборотності матеріалів	Собівартість реалізованої продукції : (Залишок на початок періоду + Залишок на кінець періоду) : 2	29
Тривалість обороту матеріалів	Число днів у періоді : Коефіцієнт оборотності матеріалів	12

Джерело: складено автором на основі [Додаток У, Ф]

Коефіцієнт матеріаловіддачі становить 1,69, і означає, що підприємство виробляє більше продукції за одну одиницю матеріалів, що є позитивним показником. Високий коефіцієнт матеріаловіддачі свідчить про ефективне використання матеріальних ресурсів в процесі виробництва. Коефіцієнт матеріаломісткості продукції становить 0,64. Він показує, що більше половини собівартості продукції припадає на матеріали. Це може бути ознакою того, що підприємство є матеріалоємним і може спробувати оптимізувати витрати на матеріали, щоб знизити собівартість продукції.

Коефіцієнт оборотності матеріалів становить 29. Показник і вказує на швидкий оборот матеріалів на підприємстві. Такий високий показник може бути

результатом ефективного управління запасами та зменшенням періоду утримання матеріалів на складі.

Тривалість обороту матеріалів вказує на те, що матеріали повертаються в оборот за 12 днів, що також свідчить про швидкий оборот матеріалів на підприємстві.

Одним із ключових аспектів традиційного аналізу прямих витрат підприємства є також аналіз його структури та динаміки фонду заробітної плати. На рис. 3.2 подано загальну схему аналізу трудових витрат.



Рисунок 3.2 - Логіко-структурна схема аналізу прямих витрат на заробітну плату

Джерело: складено автором на основі [47]

Під час детального аналізу структури фонду заробітної плати працівників, важливо встановити співвідношення різних видів оплати праці, таких як почасова, відрядна, додаткова оплата та інші. Також потрібно виявити непродуктивні виплати, до яких можуть відноситися доплати у зв'язку зі змінами умов праці, оплата за роботу в понаднормативний час, оплата цілодобових простоїв та годин

внутрішньо-змінних простоїв, а також витрати на оплату праці у разі браку продукції.

Крім того, слід враховувати можливі приховані суми в складі нарахованої заробітної плати, такі як оплата невиконаних технологічних операцій або витрати, пов'язані з не виготовленою готовою продукцією. Ці суми можуть бути розглянуті як потенційні резерви для зменшення витрат на фонд заробітної плати.

Зниження непродуктивних виплат заробітної плати не суперечить підвищенню основних тарифних ставок та годинної оплати праці, особливо коли це відбувається на фоні зростання продуктивності праці. Підвищення рівня заробітної плати – важливий фактор, але воно повинно бути узгодженим із фінансовою стійкістю підприємства [44]. В табл. 3.4 наведена структура витрат на оплату праці основної діяльності ТОВ «Конструкція».

Таблиця 3.4 – Витрати ТОВ «Конструкція» на оплату праці у 2022 році

Категорія витрат	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Питома вага в собівартості, %
Основна заробітна плата робітникам	533,1	48	11
Додаткова заробітна плата робітникам	133,3	12	3
Основна заробітна плата загальновиробничого персоналу	355,4	32	7
Додаткова заробітна плата загальновиробничого персоналу	88,8	8	2
Разом	1110,6	100	22

Джерело: складено автором на основі [Додаток У, Ф]

З табл. 3.4 видно, що витрати ТОВ «Конструкція» на оплату праці в 2022 році складають загальну суму в 1110,6 тис. грн. Основна заробітна плата робітникам становить найбільшу частку з цієї суми, а саме 48%, що дорівнює 533,1 тис. грн. Додаткова заробітна плата робітникам складає 12% (133,3 тис. грн), основна заробітна плата загальновиробничого персоналу - 32% (355,4 тис. грн), і додаткова заробітна плата загальновиробничого персоналу - 8% (88,8 тис. грн). Питома вага цих категорій витрат у загальній сумі дозволяє підприємству зрозуміти, на які категорії витрат спрямовується основний обсяг фінансових ресурсів. Важливо відзначити, що ці витрати становлять значну частину

собівартості продукції (22%), що підкреслює важливість їх ефективного управління та оптимізації для підприємства.

У процесі аналізу витрат на оплату праці важливо враховувати різноманітні фактори, які можуть впливати на зміну цих витрат. Один із таких факторів - це зміна рівня прямих трудових витрат.

Для встановлення причин таких змін проводиться калькуляція видів продукції, де були зафіксовані негативні відхилення у витратах на заробітну плату. Після цього розраховується вплив таких факторів, як зміна трудомісткості продукції і часова оплата праці, за допомогою методу абсолютних різниць.

Додатково проводиться аналіз використання фонду споживання за різними групами та категоріями працівників. Важливо визначити, наскільки зросли фактичні виплати з фонду споживання різним категоріям працівників та виявити причини таких змін. Також необхідно вивчити стимулюючий ефект премій, провести аналіз невиробничих витрат і розробити заходи щодо їх зменшення. Важливим аспектом є система виплати премій, яка повинна стимулювати працівників до досягнення високих результатів та сприяти підвищенню середньої заробітної плати при одночасному зниженні собівартості продукції.

Зміни витрат на оплату праці в собівартості продукції також залежать від факторів, таких як зміна трудомісткості виготовленої продукції та зміна середньогодинної оплати. Впливи розраховуються шляхом множення різниці між фактичною і плановою трудомісткістю на планову середньогодинну оплату, а також різниці між фактичною і плановою середньогодинною оплатою на фактичну трудомісткість. Причини змін в нормах часу, розцінках та відхиленнях від норм встановлюються на підставі первинних документів та зведених реєстрів. Після завершення аналізу розраховуються резерви зниження собівартості продукції, шляхом скорочення непродуктивних виплат з фонду заробітної плати.

Під час аналізу загальновиробничих витрат необхідно приділяти увагу різноманітним аспектам, що визначають їхню складність та формування. Це включає в себе поєднання різних видів витрат, які залежать від обсягу виробництва, а також їхнє вплив на собівартість окремих видів продукції. Під час

аналізу слід вивчати зміни витрат на обслуговування, виявляти відхилення від планів та їхні причини, розраховувати непродуктивні витрати та оцінювати розподіл витрат між різними видами продукції. При цьому розробляються заходи для використання можливих резервів.

Динаміку загальновиробничих витрат аналізують шляхом порівняння фактичних і планових витрат в абсолютних і питомих показниках на протязі різних звітних періодів.

Для визначення обґрунтованості змін витрат в залежності від зміни обсягу виробництва та визначення впливу цього фактора важливо враховувати відсоток умовно-постійних і умовно-змінних витрат. В цьому контексті використовуються різні методи, такі як методи вищої і нижчої точок обсягу виробництва, графічний метод, метод найменших квадратів та інші, які базуються на аналізі статистичних даних про обсяг виробництва та витрати на нього.

Проаналізуємо загальновиробничі витрати ТОВ «Конструкція» в табл.3.5.

Таблиця 3.5 – Аналіз загальновиробничих витрат ТОВ «Конструкція»
[Додаток У, Ф]

Стаття витрат	За звітний період		Відхилення		Резерв зниження собівартості
	2022 р.	2021 р.	Абсолютне	Відносне	
Амортизація обладнання	89,7	77,9	11,8	15,1	5,0
Експлуатація обладнання	128,2	89,2	39,0	43,9	10,0
Ремонт	60,7	44,4	16,3	36,8	7,0
Знос інструментів	76,4	81,9	-5,5	-6,7	-3,0
Витрати на утримання цеху	28,4	32,2	-3,8	-11,8	-2,0
Амортизація будівлі	4,5	4,9	-0,4	-8,4	-1,0
Інші витрати	1,00	1,5	-0,5	-33,3	-0,5
Разом	388,9	332,0	56,9	17,1	15,5

Значення в таблиці відображають відхилення за 2022 рік в порівнянні з 2021 роком, відносне відхилення та резерви зниження собівартості, які можуть бути розглянуті для оптимізації витрат. Так, стаття витрат «амортизація обладнання» зросла на 15.1%, що може вказувати на потребу у більш

ефективному використанні цього обладнання та можливість заходів для зниження цих витрат. Витрати на експлуатацію обладнання значно збільшилися на 43.8%, що може вимагати уваги до оптимізації процесів обслуговування обладнання. Витрати на ремонт зросли на 36.8%, що також свідчить про необхідність удосконалення стратегії обслуговування та ремонту обладнання. Знос інструментів зменшився на 6.7%, що може бути позитивним сигналом, але варто звернути увагу на збереження якості інструментів. Витрати на утримання цеху зменшилися на 11.8%, що свідчить про ефективне управління ресурсами цеху. Амортизація будівлі зменшилася на 8.2%, що також оцінюється позитивним сигналом щодо управління майном. Витрати на інші потреби знизилися на 33.3%, що вказує на можливість оптимізації цих витрат.

3.2 Напрямки оптимізації витрат для підвищення результативності та ефективності діяльності підприємства

Процес управління витратами є важливою складовою загальної стратегії управління підприємством. Основною метою його розробки є ефективне управління витратами обігу, спрямоване на досягнення стратегічних цілей, таких як максимізація ринкової вартості підприємства та його прибутку.

Аналіз сукупності витрат визначає мінімально необхідний розмір витрат для здійснення діяльності підприємства. На прикладі об'єкта дослідження, наше переконання полягає в тому, що зменшення рівня витрат обігу може призвести до втрати клієнтів і, отже, зменшення обсягу товарообігу.

Розмір витрат залежить від об'єму ресурсів, які забезпечують певний обсяг діяльності підприємства. Головна мета підприємства повинна полягати в ефективному використанні чинників виробництва, що забезпечують той же обсяг діяльності (виручку від реалізації) за мінімальними витратами на використовувані ресурси. Таким чином, при обґрунтуванні витрат необхідно робити розрахунки,

враховуючи можливості альтернативного використання ресурсів і вибору найбільш ефективного варіанту.

Таким чином, розробка стратегії управління витратами обігу має бути спрямована не лише на зменшення розміру витрат, але й на їх оптимізацію. Важливо розглядати витрати, пов'язані з діяльністю торгового підприємства, як об'єкт управління. Послідовне зменшення цих витрат шляхом ефективного управління, без втрати обсягу реалізації, валових доходів та рівня торгового обслуговування, створює можливість для збільшення прибутку.

Часто в сфері управління витратами домінує застарілий підхід, відповідно до якого витрати мають бути ретельно знижені до найнижчого рівня, нижче мінімально прийнятного. Кожна пропозиція щодо збільшення витрат, наприклад, на рекламу, розширення персоналу чи підвищення кваліфікації працівників, часто розглядається як марнотратство. Внаслідок відмови від таких ініціатив може виникнути обмеження можливостей розширення підприємства, сповільнення темпів реалізації товарів і призвести до зменшення прибутку. Однак останнім часом відзначається збільшення популярності іншої точки зору, яка підкреслює оптимальний розмір витрат обігу. Сучасний міжнародний досвід підтверджує, що інвестування в додаткові витрати може призвести до збільшення обороту, привертання нових постачальників і клієнтів, а також формування позитивного іміджу підприємства. Ефективне управління витратами обігу спрямоване на зменшення та усунення витрат, які не є доцільними, оскільки вони не сприяють зростанню обороту і не ведуть до досягнення інших стратегічних цілей, таких як зменшення витрат, що не приносять відповідної віддачі.

Успіх підприємства визначається двома ключовими умовами: обсягами та якістю виконання його функцій і завдань, а також раціональним використанням ресурсів. Отже, управління витратами передбачає оптимізацію управлінської діяльності підприємства.

Ефективним вважається також управління, яке забезпечує:

- належний облік і звітність;

- логічну класифікацію витрат обігу і можливість їх глибокого і повного аналізу;
- віднесення витрат обігу на відповідні підрозділи, тобто встановлення міри відповідальності за їх витрачання;
- прогнозування і планування витрат, складання кошторису витрат на майбутній період з урахуванням інших показників і специфіки роботи підприємства.

Розглянемо ретельніше спосіб, як відбувається управління витратами в ТОВ «Конструкція» та оцінимо його ефективність. Облік витрат здійснюється за різними статтями, а розрахунки витрат на кінець звітної періоду можна провести, використовуючи дані з форми № 2 «Звіт про фінансові результати» (Додаток А, Б). Зокрема, застосовується принцип визначення відповідальності за витрати на рівні окремих підрозділів, що сприяє управлінню витратами на більш детальному рівні. Проте, можна визнати, що принцип ефективності управління витратами залишається не в повній мірі виконаним, оскільки існують проблеми з належним обліком та звітністю. Важливо зазначити, що витрати розглядаються не лише загалом за підприємством, але й за окремими підрозділами, встановлюючи тим самим відповідальність за їх витрачання. Прогнозування витрат залишається недостатньо розвиненим, навіть при їх плануванні на рік за різними статтями, не використовуються сучасні методи планування.

Оцінюючи вище перераховані аспекти, можна сказати, що управління витратами обігу в ТОВ «Конструкція» демонструє ефективність. Систематичний облік витрат за різними статтями та встановлення відповідальності за їх витрачання є ключовими аспектами моделі управління витратами обігу. Важливими компонентами цієї системи є мета, об'єкт і суб'єкт управління, які взаємодіють у контексті попиту споживачів і умов, що визначають суспільно необхідні витрати.

Система управління витратами обігу ТОВ «Конструкція» є однієї з підсистем загальної системи управління підприємством. Вона тісно взаємодіє з підсистемами управління: товарообігом, валовими доходами і прибутком. Процес

управління витратами обігу досить складений. Таким чином основним завданням створення системи управління на ТОВ «Конструкція» є ув'язка цих інтересів і створення саморегульованого механізму їх формування і зміни. При цьому важливо ранжувати інтереси за їх значимістю. Система управління витратами в ринкових умовах визначається як система економічних засобів і методів спрямованого впливу на інтереси галузі, підприємства, працівників з метою оптимального узгодження з інтересами споживачів і усього суспільства в цілому по дотриманню тих, що відповідають суспільно необхідних, з урахуванням попиту споживачів, пропорцій у формуванні витрат. Найважливішим показником, що характеризує якість управління витратами, є показник їх управління - здатність оперативно і динамічно у заданих межах змінювати параметри витрат відповідно до змін системи економічних методів і засобів.

Процес управління витратами обігу на ТОВ «Конструкція» повинен включати:

- організацію інформаційного забезпечення відповідно до змісту, складу і структури витрат, цільових орієнтирів;
- оцінку здібностей формування витрат у минулому і плановому періоді, тобто оцінку умов функціонування підприємства;
- повний аналіз витрат обігу в динаміці і за поточний період;
- прогнозування розміру і рівня витрат різними методами при різних об'ємах товарообігу і прибутку і з урахуванням наявних обмежень;
- планування максимальних та мінімальних допустимих рівнів витрат;
- нормування витрат в розрізі статей витрат;
- доведення планового рівня витрат до підвідомчих підрозділів, служб, окремих осіб;
- контроль і оперативне управління витратами обігу з урахуванням зміни умов функціонування підприємства;
- вдосконалення обліку витрат;
- пошук резервів зниження витрат і введення їх в дію.

На ТОВ «Конструкція» слід також планувати розмір і рівень витрат при різних об'ємах товарообігу і прибутку, а не тільки при їх заданих величинах, але при цьому враховувати наявні обмеження:

- приріст загальної суми витрат не повинен перевищувати приріст доходів. Максимізація прибутку повинна досягатися при рівності граничних витрат з граничними доходами;

- мінімальний рівень витрат (середніх витрат) повинен досягатися при такому об'ємі реалізації, коли граничні витрати за своєю величиною відповідають середнім витратам. Подальше збільшення об'ємів діяльності приведе до зростання розміру середніх витрат, що вважається неефективним;

- зниження витрат не повинне призводити до зниження попиту, об'єму виручки, зростання витрат на організацію процесу реалізації товарів;

- розмір витрат має бути пов'язаний із забезпеченістю ресурсами, прогнозні значення витрат мають бути визначені з урахуванням обмеження по ресурсах, розрахунки повинні забезпечувати вибір найбільш оптимальних варіантів використання ресурсів;

- відповідність зміни витрат змінам об'єктів і особливостям діяльності підприємства, його цільовим орієнтирам, вимогам покупців до якості обслуговування.

Контроль над використанням ресурсів, який є формою вимірювання ефективності, повинен бути організованим так, щоб сприяти оптимальній роботі і розвитку в бажаному напрямі. Цей контроль охоплює такі ключові аспекти, як ціноутворення, об'єм продажів, інвестиції, розвиток додаткових послуг, комп'ютерні системи, кадри, кредиторська і дебіторська заборгованість, терміни оплати рахунків, капітали, інвестиції в основні і оборотні фонди, взаємини з контрагентами, маркетинг, реклама та організаційні заходи.

Працівники фінансових підрозділів можуть створити власну підсистему контролю в межах свого підрозділу, визначивши спільні цілі та завдання організації. Важливо визначити резерви економії та росту обсягів діяльності, враховуючи конкретні умови і період функціонування підприємства.

Орієнтуючись на спільні цілі, ТОВ «Конструкція» зможе ефективно вирішувати проблеми та оптимізувати використання своїх ресурсів.

Критерії контролю та оперативного управління витратами на ТОВ "Конструкція" формуються відповідно до взаємозв'язку з кінцевими показниками господарської діяльності, зокрема, прибутком і виручкою від реалізації, які в умовах ринкової конкуренції мають тенденцію до постійного зростання. Конкурентна боротьба виступає бар'єром на шляху ефективного використання наявних ресурсів компанії та уникнення марнотратства.

Організація контролю за витратами передбачає їх класифікацію на регульовані та нерегульовані. Нерегульовані, або постійні, витрати складаються з тих, які неможливо істотно зменшити чи збільшити за короткий термін, оскільки їх зазвичай потребують довгострокового планування. До цієї категорії витрат можна віднести витрати на орендну плату, витрати на перекваліфікацію чи підготовку кадрів тощо.

Регульовані витрати включають різноманітні витрати, такі як витрати на виписку журналів, представницькі витрати тощо. Більшість змінних витрат підприємства можна віднести до нерегульованих, оскільки вони тісно пов'язані з процесами товарообігу. Лише деякі з них є винятками, наприклад, витрати на торгову рекламу.

Висновки до розділу 3

Таким чином, на основі здійсненого аналізу можна зробити такі висновки та внести пропозиції щодо вдосконалення управління витратами.

1. Аналіз витрат підприємства за останні два роки вказує на позитивну динаміку та зростання ділової активності. Спостерігається зростання собівартості реалізованої продукції, що може свідчити про збільшення виробничого обсягу чи вартості виробництва. Операційні витрати також зросли, що може бути наслідком

розвитку бізнесу та збільшенням їхньої питомої ваги у витратній структурі. Однак важливо відзначити, що позитивний тренд у витратах супроводжується позитивними результатами підприємства, які відображаються у зростанні обсягу виробництва та реалізації продукції. Важливо продовжувати моніторити та аналізувати витрати, шукати можливості для їхньої оптимізації та ефективного управління, щоб забезпечити стійке та прибуткове фінансове здоров'я підприємства в майбутньому.

2. Загальна оптимізація витрат та ефективний контроль над ними є ключовими складовими успішного управління діяльністю підприємства, такого як ТОВ "Конструкція". Цей процес вимагає комплексного підходу, включаючи аналіз минулих та планових витрат, нормування, планування з урахуванням обмежень, та контроль за використанням ресурсів. Диференціація витрат допоможе краще розуміти їх вплив на підприємство. Відповідне управління витратами сприятиме досягненню максимальної прибутковості та забезпечуватиме конкурентну перевагу підприємству в умовах ринкової конкуренції.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження дозволило нам дійти таких висновків та сформулювати відповідні пропозиції у сфері обліку та аналізу витрат базового підприємства для підвищення ефективності управління ними.

1. Витрати підприємства є важливим аспектом його функціонування і відображають економічну сутність витратних процесів. Вони включають у себе всі витрати, пов'язані з виробництвом продукції або наданням послуг, включаючи сировину, працю, амортизацію обладнання та інші ресурси. Ефективне управління витратами дозволяє підприємству забезпечувати конкурентоспроможність, мінімізувати витрати і збільшувати прибутковість.

2. Витрати підприємства можуть бути класифіковані на різні категорії в залежності від їхнього призначення і впливу на діяльність. Зазвичай вони поділяються відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» класифікація витрат визначається за: видами діяльності; способом включення вартості до собівартості продукції; ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат; складовими витрат Розуміння складу і класифікації витрат дозволяє підприємству здійснювати кращий контроль і приймати стратегічні рішення для їх оптимізації.

3. Поняття управлінського обліку виникло внаслідок необхідності підприємств ефективно управляти своїми ресурсами та витратами. Його еволюція відбувалася в контексті змін в економіці та бізнес-середовищі. Спочатку облік обмежувався фінансовими показниками, але з часом він став включати більше аспектів управління витратами, включаючи стратегічне планування, аналіз та контроль. Управлінський облік дозволяє підприємствам більш ефективно реагувати на зміни на ринку і приймати обґрунтовані рішення для досягнення своїх цілей.

4. У вітчизняній та зарубіжній практиці існують різні системи обліку витрат, які використовуються підприємствами для контролю та управління витратами. Українські підприємства, зазвичай, використовують традиційну

систему обліку на основі бухгалтерського обліку, в той час як зарубіжні компанії можуть використовувати більш сучасні підходи, такі як системи управлінського обліку та ERP-системи. Зрозуміння різниці між цими системами допомагає підприємствам вибрати належний підхід до обліку витрат, що відповідає їхнім потребам та стратегії розвитку. Використання сучасних методів стратегічного управлінського обліку дозволяє розробити стратегію, яку можна перевірити, забезпечуючи стратегічний зворотний зв'язок для менеджерів.

5. Доцільно відзначити наступне: ефективність або неефективність системи оплати праці може вплинути на різні аспекти функціонування підприємства. Впровадження несправедливої або неефективної системи оплати праці може призвести до зниження продуктивності праці, порушень трудової дисципліни та збільшення ризику соціально-трудова конфліктів між працівниками та роботодавцем. Крім того, це може вплинути на якість виробів або продукції і відобразитися на кінцевих результатах діяльності підприємства. Отже, об'єктивна оцінка ефективності використання фонду оплати праці є ключовим аспектом для формування внутрішньої політики оплати праці на підприємстві. При цьому важливо розуміти, що фінансові можливості кожного підприємства є обмеженими.

Коректна обрана методика визначає, які функції і обов'язки трудових процесів потребують змін чи вдосконалення, що потрібно покращити, щоб отримати максимальну продуктивність від працівників. Важливо також планувати способи мінімізації слабких сторін працівників, виділяти вразливі аспекти роботи у виробництві загалом. Можливі напрямки майбутніх досліджень можуть включати розробку методичних регуляторів для аналізу ефективності витрат на оплату праці та проведення розрахунків на прикладі кількох підприємств.

6. Зведений облік витрат відіграє важливу роль у системі управлінського обліку на підприємстві. Цей комплекс заходів спрямований на створення загальної картини витрат, яка є важливим інструментом для розподілу та контролю за різними видами витрат. Важливо відзначити, що ТОВ «Конструкція», приділяє велику увагу організації зведеного обліку витрат. На

підприємстві створена система, яка дозволяє керівництву в будь-який момент мати доступ до актуальної інформації про стан витрат на різних етапах виробництва. Завдяки розробленій системі зведеного обліку витрат компанія може ефективно вести облік ресурсів та витрат.

Однак, враховуючи специфіку діяльності досліджуваного підприємства та умови деяких угод з контрагентами, ми вважаємо доцільним впровадження системи напівфабрикатного обліку зведення витрат. Цей підхід дозволить більш точно відслідковувати витрати в технологічному процесі виготовлення виробів і забезпечить більш точний контроль над витратами на кожному етапі виробництва.

7. Аналіз витрати підприємства показав, що структура витрат підприємства зазнала позитивних змін протягом досліджуваного періоду. Варто відзначити, що собівартість продукції залишається основною складовою витрат та є великою частиною загальних витрат. Однак операційні витрати та інші витрати також зросли, вказуючи на збільшення їхнього впливу на загальну структуру витрат. Це може вимагати уваги та розгляду стратегій їхньої оптимізації для підвищення конкурентоспроможності та рентабельності підприємства.

8. На основі аналізу витрат можна визначити кілька потенційних напрямків оптимізації витрат для досягнення кращої результативності та ефективності діяльності підприємства. Перш за все, варто розглянути можливості зниження операційних та інших витрат через раціоналізацію процесів та контроль за ними. Загалом, важливо активно працювати над підвищенням ефективності виробничих процесів та управління ресурсами. Необхідно враховувати ризики та можливості розробки стратегій оптимізації, щоб забезпечити стабільну фінансову позицію та витратну ефективність підприємства в довгостроковій перспективі.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аудит доходів, витрат і фінансових результатів організації. URL: https://stud.com.ua/40040/audit_ta_buhoblik/audit_dohodiv_vitrat_finsovih_rezultati_v_organizatsiyi (дата звернення 18.11.2023).
2. Битківська А.В. Облік та аудит процедур банкрутства : дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ : КНЕУ, 2017. 321 с.
3. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління/ Ф.Ф. Бутинець// Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. 2012. № 1. С. 11-18.
4. Власенко Л.А. Економічна сутність поняття «витрати»: Власенко Л.А. Формування ринкових відносин в Україні. 2009. № 1. С. 60 – 65.
5. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку : монографія. Центр учб. літ-ри, 2007. 522 с.
6. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник. 4-те вид. : Лібра, 2008. 704 с.
7. Господарський Кодекс України 16.01.2003 № 436- IV. Верховна рада України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua> (дата звернення 18.11.2023).
8. Грабовенко О.А. Облікова політика підприємства: визначення поняття та проблеми її формування . Том 3. Київ. 2016. С. 19 – 24.
9. Грабовенко О.А., Варчук О.А. Облікова політика: напрямки удосконалення. URL: <https://ecoNomics.opu.ua/files/science/oblik/2016/35.pdf>.
10. Гринчуцький В.І. Економіка підприємства : навч. посібн. / В.І. Гринчуцький, Е.Т. Карапетян, Б.В. Погріщук. К. : Центр учбової літератури, 2010. 304 с.
11. Гуменюк О.О. Особливості проведення аналізу фінансового стану підприємства. *Інноваційна економіка*. 2016. № 7-8. С. 147-152.

12. Данилко В.К. Управління витратами : навч. посібник. В. К. Данилко, О. М. Кушніренко, К. С. Марченко : Каравела, 2012. 216 с.
13. Догадайло Я.В. Дослідження еволюції підходів до аналізу змісту результативності діяльності. *Економіка транспортного комплексу*. 2020. Вип. 36. С. 77-94.
14. Догадайло Я.В. Забезпечення економічної результативності діяльності підприємства. *Економіка транспортного комплексу*. 2019. Вип. 34. С. 39-55.
15. Ершова Н.Ю. Стратегічний управлінський облік в інноваційній економіці : дис.... доктора екон. наук : 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ : КНЕУ, 2019. 589 с.
16. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. №996 –XIV (з наступними змінами та доповненнями). URL: <http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/pt/reports.leftcol?ptid=1150>. (дата звернення 04.01.2023).
17. Івахів Ю. О. Аналітичні показники рентабельності: сутність і методика розрахунку. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2011. С. 29-37.
18. Карпенко О.В. Управлінський облік: організація, методологія, методика викладання: монографія. Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. 341 с.
19. Качмарик Я.Д. Витрати підприємства та шляхи їх оптимізації. Науковий вісн. НЛТУ: зб. науково-техн. пр. Львів, 2007. 17.4. С. 174–177.
20. Кім Ю.Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення: навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2014. 600 с.
21. Когут У.І. Критерії класифікації витрат підприємства. URL: https://vlp.com.ua/files/08_27.pdf (дата звернення 09.01.2023).
22. Кононова О.Є. Організація бухгалтерського обліку: навч. посібник. Дніпро: ДВНЗ ПДАБА, Відень, 2018. 102 с.
23. Котляров М. Д. Концептуальні основи управління витратами суб'єктів господарювання в умовах удосконалення ринкових відносин. *Актуальні проблеми економіки*. 2015. № 9. С.43-47.
24. Кулинич М.Б., Сорока С.В. Особливості інформаційного забезпечення

системи управління витратами підприємства. Науковий вісник Волинського національного університету імені Лесі Українки. 2015. № 41. С. 98-103. URL: <http://archive.nbu.gov.ua> (дата звернення: 03.02.2022).

25. Кучер С.В. Особливості діяльності вітчизняних суб'єктів малого та середнього бізнесу: обліково-аналітичний аспект. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Випуск 9-1. Ч. 1. С. 208- 211.

26. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства, Затверджено наказом Мінагрополітики від 18.05.2001 р. №132. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text>. Дата оновлення: 31.10.2005 (дата звернення 22.11.2022)

27. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: <https://buhgalter911.com/Normativnaya-baza/instr-plan-rah/msfo/msbo-1-podannya1021217.html> (дата звернення 14.10.2023).

28. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_063 (дата звернення 21.09.23).

29. Нападовська Л.В. Управлінський облік: монографія. Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2012.

30. Організація обліку: навч. посіб. /за ред. М.Ю. Карпушенко. Харків : ХНАМГ. 2011. 241 с. URL: <http://eprints.kname.edu.ua> (дата звернення: 08.02.2022).

31. Осадча О.О. Інформаційне забезпечення результатів господарської діяльності: обліково-аналітичні підходи : монографія. Рівне : НУВГП, 2015. 307 с.

32. Павелко О.В. Фінансові результати основної діяльності будівельних підприємств: організаційно-методологічні засади обліку : монографія. Рівне : НУВГП, 2020. 604 с.

33. Петришина Н.С., Гончарук Н.С. Класифікація витрат. *Наука й економіка*. 2014. №3 (35). С. 60-63.

34. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 21.12.99 р. №892/4185.

URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>. Дата оновлення: 10.01.2012 (дата звернення 04.01.2023)

35. Податковий кодекс України: Відомості Верховної Ради України від 04.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>. Дата оновлення: 03.01.2023 (дата звернення 04.01.2023)

36. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 №73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> Дата оновлення: 10.08.2021 (дата звернення 22.11.2022)

37. Пустова І.В. Методи управління витратами в сучасних умовах: ефективність застосування, переваги, недоліки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2013. № 11. С. 39–42.

38. Рябенко Г.М. Щодо економічної сутності витрат та їх класифікації. *Інноваційна економіка*. 2013. № 6. С. 319-321.

39. Свистун Л.А. Удосконалення системи управління витратами підприємства в умовах нестабільної економіки. *Економіка і регіон*. 2017. №4. С. 59–62.

40. Сич Д.М. Управлінський облік і аналіз фінансових результатів діяльності виробничих підприємств: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності). Київ : КНЕУ, 2019. 20 с.

41. Стасюкова К.В. Облікова система підприємств малого бізнесу із застосуванням спрощеного плану рахунків. Науково-методичні аспекти обліково-аналітичної системи підприємства: монографія / за заг. ред. д.е.н., проф. В.В. Немченко. Одеса: Фенікс, 2016. С. 96-113.

42. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник. 5-е вид. допов. І перероб. К.: Алерта, 2011. 976с.

43. Фінансовий облік: підручник: в 2 ч. / за заг. ред. М.І. Бондаря, Л.Г. Ловінської. Київ : КНЕУ, 2012. Ч.1. 553 с.

44. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / за ред. М.Ф. Огійчука. Київ : Алерта, 2016. 1040 с.
45. Чорна М.В., Смірнова П.В., Бугріменко Р.М. Управління витратами: навч. посіб. 2017. 166 с.
46. Цал–Цалко Ю.С. Фінансова звітність підприємства та її аналіз: навч. посібник. 2012.
47. Хлевицька Т.Б., Голобородько А. Ю. Статистичне моделювання та прогнозування економічних процесів. Компендіум, Київ: Державний університет телекомунікацій. Навчально-науковий інститут менеджменту та підприємництва, 2020. 227с.
48. Чередниченко О.М. Деякі аспекти оптимізації витрат управління виробничою діяльністю підприємства. *Молодь і ринок*. 2019. №21. С. 10-15.
49. Чередниченко О.М. Шляхи підвищення ефективності управління витратами на підприємстві. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2019. № 6. С. 35-47.
50. Шевцов А.В. Інформаційне забезпечення управління витратами на підприємстві. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. 2020. № 5 (86). С. 66-68.
51. Шевцов А. В. Управління витратами на підприємстві: сучасні підходи та інструменти. *Міжнародний науковий журнал "Інтернаука"*. 2021. № 2 (105). С. 43-46.
52. Шигун М.М. Фактори впливу на процеси організації бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. №2(52). 2010. С. 216-218.
53. iFactor «Організація документообігу на підприємстві». URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2016/december/issue-102/article-24076.html> (дата звернення 10.10.2023).
54. iFactor «Фінансова звітність за 9 місяців. Важливі моменти». URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/buh911/2019/october/issue-41/article97101.html> (дата звернення 14.10.2023).

ДОДАТКИ

Додаток А

Зведений аналіз проектів

Зведений аналіз проектів							
Закриті дата З: 01.01.2022 0:00:00							
Закриті дата по: 01.01.2023 0:00:00							
На дату: 29.11.2023 0:00:00							
Стан проекту: відкриті							
Тип проекту	Сума по договору	Сума оплат	Залишок	План	Факт(потратили)	Різниця (ще потратимо)	Стан проектів
Клієнт							
Проект, №							
Об'єкт, №							
2КОМБЕЛ	86 421,03	86 421,03		40 974,00	38 855,84	2 118,16	47 565,19
Піраміда, рах.7 від 02.05.2023	36 000,00	36 000,00		22 610,00	16 929,00	5 681,00	19 071,00
б/з об'єкту,	36 000,00	36 000,00		22 610,00	16 929,00	5 681,00	19 071,00
Піраміда 1000, рах.9 від 05.07.2023	14 400,00	14 400,00		11 344,00	14 978,73	-3 634,73	-578,73
б/з об'єкту,	14 400,00	14 400,00		11 344,00	14 978,73	-3 634,73	-578,73
Траверса Г/П, рах.8 від 17.05.2023	10 000,00	10 000,00		7 020,00	6 948,11	71,89	3 051,89
б/з об'єкту,	10 000,00	10 000,00		7 020,00	6 948,11	71,89	3 051,89
Щогла, рах.13 від 19.10.2023	26 021,03	26 021,03					26 021,03
б/з об'єкту,	26 021,03	26 021,03					26 021,03
ЗАМОВНИК	242 967,73	40 300,00	202 667,73	179 731,61	145 947,20	33 784,41	-105 647,20
Дровниці 1,	67 822,86		67 822,86	50 770,37	51 503,45	-733,08	-51 503,45
б/з об'єкту,	67 822,86		67 822,86	50 770,37	51 503,45	-733,08	-51 503,45
Дровниці склад,	79 100,00		79 100,00	60 897,00	47 968,91	12 928,09	-47 968,91
б/з об'єкту,	79 100,00		79 100,00	60 897,00	47 968,91	12 928,09	-47 968,91
Ліхтарі,	40 500,00	40 300,00	200,00	31 035,00	20 623,84	10 411,16	19 676,16
б/з об'єкту,	40 500,00	40 300,00	200,00	31 035,00	20 623,84	10 411,16	19 676,16
Решітки SCI Шведи ,	55 544,87		55 544,87	37 029,24	25 851,00	11 178,24	-25 851,00
б/з об'єкту,	55 544,87		55 544,87	37 029,24	25 851,00	11 178,24	-25 851,00
Разом	329 388,76	126 721,03	202 667,73	220 705,61	184 803,04	35 902,57	-58 082,01

Табель обліку використання робочого часу

[illegible]

Додаток В*Штатний розпис*

Штатний розклад організації			
Період: на кінець дня 30.09.2023			
Відбір:			
Показники: Кількість ставок (всього), Зайнято ставок, Вакантно			
Підсумки по: Організація Елементи, Підрозділ Елементи, Посада Елементи			
Посада	Кількість ставок (всього)	Зайнято ставок	Вакантно
ТОВ "КОНСТРУКЦІЯ"	8,00	4,00	4,00
Основна діяльність	8,00	4,00	4,00
Директор	1,00	1,00	
Начальник відділу технічного контролю	1,00		1,00
Інженер	1,00	1,00	
Електромонтер-лінійник з монтажу повітряних ліній високої напруги й контактної мережі	1,00		1,00
Маляр	1,00		1,00
Слюсар-ремонтник	1,00		1,00
Ремонтник штучних споруд	1,00	1,00	
Токар	1,00	1,00	
ВСЬОГО:	8,00	4,00	4,00

Додаток Д

Платіжні відомості

Розрахункова відомість

Період: Септєбрь 2023 г.

Организация / Работник	Початкове сальдо	Всього нараховано	Оклад по днях	Всього утримано	Військовий збір	ПДФО	Всього виплачено	Аванс (за попереднім розрахунком)	Чергова виплата	До виплати за місяць
ТОВ "КОНСТРУКЦІЯ"	9 775,49	25 747,62	25 747,62	5 020,78	386,21	4 634,57	30 502,33	9 878,50	20 623,83	20 726,84
Основна діяльність	9 775,49	25 747,62	25 747,62	5 020,78	386,21	4 634,57	30 502,33	9 878,50	20 623,83	20 726,84
Бойчук Іван Михайлович	2 814,00	6 700,00	6 700,00	1 306,50	100,50	1 206,00	8 207,50	2 825,17	5 382,33	5 393,50
Бриндзей Ярослав Михайлович	703,49	4 147,62	4 147,62	808,78	62,21	746,57	4 042,33	770,49	3 271,84	3 338,84
Булка Любомир Вадимович	3 444,00	8 200,00	8 200,00	1 599,00	123,00	1 476,00	10 045,00	3 457,67	6 587,33	6 601,00
Дмитрієва Олександра Едуардівна	2 814,00	6 700,00	6 700,00	1 306,50	100,50	1 206,00	8 207,50	2 825,17	5 382,33	5 393,50
Итог	9 775,49	25 747,62	25 747,62	5 020,78	386,21	4 634,57	30 502,33	9 878,50	20 623,83	20 726,84

Директор _____

Головний бухгалтер _____

Рух працівників підприємства

Рух працівників підприємства			
Період: 9 місяців 2023 р.			
Відбір:			
Показники: Кількість			
Підсумки по: Підрозділ Елементи			
Підрозділ	Прийняття на роботу	Звільнені	Загальний підсумок
Основна діяльність	1	3	4
ВСЬОГО:	1	3	4

Додаток И

Облік витрати на оплату праці

Товариство з обмеженою відповідальністю "КОНСТРУКЦІЯ"				
Аналіз витрат на оплату праці				
Період: 9 місяців 2023 р.				
Деталізація по субконто: Підрозділи, по рахунках обліку витрат				
Кор. рахунок, субконто	За розрахунками із загальнообов'яз кового державного соціального страхування Кт 651	Розрахунки за заробітною платою Кт 661	Розрахунки за іншими виплатами Кт 663	Всього витрат
	1 391,25		6 323,84	7 715,09
378			2 604,09	2 604,09
949	1 391,25		3 719,75	5 111,00
Основна діяльність	82 316,58	372 202,73		454 519,31
231	51 332,29	231 365,02		282 697,31
92	30 984,29	140 837,71		171 822,00
Всього витрат	83 707,83	372 202,73	6 323,84	462 234,40

Додаток К

Акт звірки взаєморозрахунків

Акт звірки взаєморозрахунків							
взаємних розрахунків станом за період: 2 квартал 2023 р.							
між Товариство з обмеженою відповідальністю "КОНСТРУКЦІЯ"							
і ТОВ "АВ метал груп"							
за договором Основной договор							
Ми, що нижче підписалися, _____ Товариство з обмеженою відповідальністю "КОНСТРУКЦІЯ" _____, з							
одного боку, і _____ ТОВ "АВ метал груп" _____, з іншого боку, склали даний акт звірення у тому, що							
стан взаємних розрахунків за даними обліку наступний:							
За даними Товариство з обмеженою відповідальністю "КОНСТРУКЦІЯ", грн				За даними ТОВ "АВ метал груп", грн			
Дата	Документ	Дебет	Кредит	Дата	Документ	Дебет	Кредит
Сальдо початкове			502 025,35	Сальдо початкове		502 025,35	
05.04.23	Оплата (05.04.2023)	618,50		05.04.23	Оплата (05.04.2023)		618,50
11.04.23	Оплата (11.04.2023)	6 011,27		11.04.23	Оплата (11.04.2023)		6 011,27
11.04.23	Надходження (5137865 від 11.04.2023)		618,50	11.04.23	Продаж (5137865 від 11.04.2023)	618,50	
24.04.23	Надходження (5158194 від 24.04.2023)		588 404,44	24.04.23	Продаж (5158194 від 24.04.2023)	588 404,44	
25.04.23	Оплата (25.04.2023)	588 404,44		25.04.23	Оплата (25.04.2023)		588 404,44
25.04.23	Оплата (25.04.2023)	11 029,00		25.04.23	Оплата (25.04.2023)		11 029,00
03.05.23	Надходження (5167042 від 03.05.2023)		9 577,06	03.05.23	Продаж (5167042 від 03.05.2023)	9 577,06	
03.05.23	Надходження (5167061 від 03.05.2023)		1 710,54	03.05.23	Продаж (5167061 від 03.05.2023)	1 710,54	
03.05.23	Надходження (5167041 від 03.05.2023)		1 500,00	03.05.23	Продаж (5167041 від 03.05.2023)	1 500,00	
10.05.23	Оплата (10.05.2023)	851,68		10.05.23	Оплата (10.05.2023)		851,68
10.05.23	Оплата (10.05.2023)	1 298,24		10.05.23	Оплата (10.05.2023)		1 298,24
10.05.23	Надходження (5185733 від 10.05.2023)		6 011,27	10.05.23	Продаж (5185733 від 10.05.2023)	6 011,27	
10.05.23	Надходження (5185674 від 10.05.2023)		851,68	10.05.23	Продаж (5185674 від 10.05.2023)	851,68	
17.05.23	Оплата (17.05.2023)	4 495,22		17.05.23	Оплата (17.05.2023)		4 495,22
17.05.23	Надходження (5198328 від 17.05.2023)		4 548,11	17.05.23	Продаж (5198328 від 17.05.2023)	4 548,11	
18.05.23	Оплата (18.05.2023)	52,89		18.05.23	Оплата (18.05.2023)		52,89
29.05.23	Оплата (29.05.2023)	1 242,54		29.05.23	Оплата (29.05.2023)		1 242,54
30.05.23	Надходження (5221305 від 30.05.2023)		1 242,54	30.05.23	Продаж (5221305 від 30.05.2023)	1 242,54	
31.05.23	Оплата (31.05.2023)	400 328,16		31.05.23	Оплата (31.05.2023)		400 328,16
31.05.23	Оплата (31.05.2023)	14 753,76		31.05.23	Оплата (31.05.2023)		14 753,76
31.05.23	Оплата (31.05.2023)	110 602,25		31.05.23	Оплата (31.05.2023)		110 602,25
01.06.23	Оплата (01.06.2023)	371,76		01.06.23	Оплата (01.06.2023)		371,76
02.06.23	Надходження (5230573 від 02.06.2023)		13 253,76	02.06.23	Продаж (5230573 від 02.06.2023)	13 253,76	
02.06.23	Надходження (5230572 від 02.06.2023)		1 500,00	02.06.23	Продаж (5230572 від 02.06.2023)	1 500,00	
02.06.23	Надходження (5230565 від 02.06.2023)		371,76	02.06.23	Продаж (5230565 від 02.06.2023)	371,76	
27.06.23	Надходження (5277876 від 27.06.2023)		106 688,22	27.06.23	Продаж (5277876 від 27.06.2023)	106 688,22	
27.06.23	Надходження (5277875 від 27.06.2023)		4 000,00	27.06.23	Продаж (5277875 від 27.06.2023)	4 000,00	
Обороти за період		1 140 059,71	740 277,88	Обороти за період			

Додаток Л

Акт про списання товарів

ЗАТВЕРДЖУЮ

Директор

Товариство з обмеженою відповідальністю
"КОНСТРУКЦІЯ"

Чмелик М.Т.

Акт про списання товарів № 14 від 31 грудня 2022 р.

Організація: Товариство з обмеженою відповідальністю "КОНСТРУКЦІЯ"
Україна, Івано-Франківська обл., Івано-Франківський р-н, м.Івано-Франківськ,
вул.Хмельницького Б., буд.51Б, тел.: +380670001502,
код за ЄДРПОУ 44875111, ІПН 448751109156

Склад: Склад

№	Товар	Кількість	Ціна	Сума
1	Олива Dnipro-M синтетична 1,0 л	1 шт		
2	Бензин А-95	10 л		
3	Дизельне паливо	382,18 л		
4	Дизельне паливо Pulls diesel	401,79 л		

Разом:

Зсього найменувань 4, на суму USD.

Нуль доларів 00 центів

Голова комісії:

посада

підпис

і, по б., прізвище

Члени комісії:

посада

підпис

і, по б., прізвище

посада

підпис

і, по б., прізвище

посада

підпис

і, по б., прізвище

Прибуткова накладна № 314 від 22 листопада 2023 р.

Постачальник: ТОВ Карпати Кріплення

Покупець: Товариство з обмеженою відповідальністю "КОНСТРУКЦІЯ"
п/р UA703006140000026008500438752 у банку ПАТ "КРЕДІ АГРІКОЛЬ БАНК", м.Київ,
Україна, Івано-Франківська обл., Івано-Франківський р-н, м.Івано-Франківськ, вул.Хмельницького Б.,
буд.51Б, тел.: +380670001502,
код за ЄДРПОУ 44875111, ІПН 448751109156

Договір: Основной договор

№	Товар	Кількість	Ціна з ПДВ	Сума з ПДВ
1	Болт М12,0х30 5,8 цб пр DIN 933	30 шт	5,10	153,00
2	Стрижень М12 1 м 4,8 цб DIN975	5 шт	59,00	295,00
3	Гайка М12 6 DIN 934 оцинкована	160 шт	1,69	269,76
4	Шайба 12 цб 140 HV DIN 125	200 шт	0,94	188,00
5	Шайба 16 цб 140 HV DIN 125	1 000 шт	1,49	1 490,00

Разом: 2 395,76
У тому числі ПДВ: 399,29

Всього найменувань 5, на суму 2 395,76 грн.
Дві тисячі триста дев'яносто п'ять гривень 76 копійок
У т.ч. ПДВ: Триста дев'яносто дев'ять гривень 29 копійок

Відвантажив Отримав

Додаток Н

Рахунок на оплату

Увага! Оплата цього рахунку означає погодження з умовами поставки товарів. Повідомлення про оплату є обов'язковим, в іншому випадку не гарантується наявність товарів на складі. Товар відпускається за фактом надходження коштів на п/р Постачальника, самовивозом, за наявності довіреності та паспорта.

Зразок заповнення платіжного доручення

Одержувач Товариство з обмеженою відповідальністю
"КОНСТРУКЦІЯ"

Код 44875111

Банк одержувача

Код банку

ПАТ "КРЕДІ АГРІКОЛЬ БАНК", м.Київ

300614

КРЕДИТ рах. N

UA703006140000026008500438752

Рахунок на оплату № 8 від 17 травня 2023 р.

Постачальник: Товариство з обмеженою відповідальністю "КОНСТРУКЦІЯ"

П/р UA703006140000026008500438752, Банк ПАТ "КРЕДІ АГРІКОЛЬ БАНК", м.Київ, МФО 300614
Україна, Івано-Франківська обл., Івано-Франківський р-н, м.Івано-Франківськ, вул.Хмельницького Б.,
буд.51Б, тел.: +380670001502,
код за ЄДРПОУ 44875111, ІПН 448751109156

Покупець: Товариство з обмеженою відповідальністю "2КОМБЕЛ"

Договір: Основной договор

№	Товари (роботи, послуги)	Кількість	Ціна з ПДВ	Сума з ПДВ
1	Траверса Г/П	1 шт	10 000,00	10 000,00
Разом:				10 000,00
У тому числі ПДВ:				1 666,67

Всього найменувань 1, на суму 10 000,00 грн.

Десять тисяч гривень 00 копійок

У т.ч. ПДВ: Одна тисяча шістсот шістдесят шість гривень 67 копійок

Виписав(ла):

Додаток П

Зведений аналіз закупок

Статус партії	Вартість	ПДВ	Кількість (у базових од.)
Контрагент			
Номенклатура, Базова одиниця виміру			
Куплений	1 831 234,15	365 468,38	339,000
АВТОДЕТАЛІ ІФ	1 365,00	273,00	1,000
Масло 5/30 Тітан 5 л, шт	1 365,00	273,00	1,000
Карпати Кріплення	182,00	36,40	200,000
Гайка М4/0,5-2 клеп рифл пл D6, шт	182,00	36,40	200,000
Київстар	11 613,97	2 184,33	8,000
Послуги зв'язку, шт	11 613,97	2 184,33	8,000
Нова Пошта	4 207,94	841,60	19,000
Послуги перевезення, грн	4 207,94	841,60	19,000
ПРОФІЦЕНТР КВІТКА	2 409,55	481,91	31,000
Круг пелюстковий 125 мм Р100 Stand корунд вип, шт	221,50	44,30	10,000
Круг пелюстковий 125 мм Р120 Stand корунд вип, шт	765,00	153,00	20,000
Тент будівельний 8х12м 50 гр./м.кв, шт	1 423,05	284,61	1,000
СІЛІК-УКРАЇНА	1 449,00	289,80	3,000
Фарба Thermosil-800 чорний, кг	1 449,00	289,80	3,000
Софітекс-Україна, ТОВ	1 703 088,33	340 617,67	49,000
Мікропроцесорний пристрій РС83-А2.0-25212122111, шт	90 918,33	18 183,67	3,000
Мікропроцесорний пристрій РС83-А2.0-25212122211, шт	1 025 920,00	205 184,00	32,000
Мікропроцесорний пристрій РС83-А2М-35612152111, шт	70 000,00	14 000,00	2,000
Мікропроцесорний пристрій РС83-АВ2-35612151111, шт	210 000,00	42 000,00	5,000
Мікропроцесорний пристрій РС83-АВ2-35612151211, шт	306 250,00	61 250,00	7,000
Тесла Трейдінг	36 250,00	7 250,00	1,000
Машина контактного зварювання SWM20, шт	36 250,00	7 250,00	1,000
УКРЕКСПЕРТИЗА	408,00	81,60	1,000
Послуги з проведення робіт з видачі висновку щодо необхідності сертифікації та оцінки відповідності, грн	408,00	81,60	1,000
ФОП Гринишин Т.І	3 200,00		4,000
Послуги Навчання з питань ОП та по Правилах ОП, шт	3 200,00		4,000
Підсумок	1 831 234,15	365 468,38	339,000

Накладна на передачу готової продукції № 82 від 29 вересня 2023 р.

Організація: Товариство з обмеженою відповідальністю "КОНСТРУКЦІЯ"
Україна, Івано-Франківська обл., Івано-Франківський р-н, м.Івано-Франківськ, вул.Хмельницького Б., буд.41Б,

Склад: Склад

Підрозділ: Основна діяльність

№	Продукція	Кіл-ть	Од.
1	Кронштейн РА1	1	шт

Відвантажув(ла):

Додаток С

Оборотно-сальдова відомість по 23 рахунку

Оборотно-сальдова відомість за 9 місяців 2023 р.						
Виведені дані: БО (дані бухгалтерського обліку)						
Рахунок, Найменування	Сальдо на початок періоду		Обороти за період		Сальдо на кінець періоду	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
10, Основні засоби	390 367,69		164 383,26		554 750,95	
11, Інші необоротні матеріальні активи	62 945,51		32 270,12		95 215,63	
13, Знос (амортизація) необоротних активів		112 276,99		32 270,12		144 547,11
15, Капітальні інвестиції			196 653,38	196 653,38		
20, Виробничі запаси	97 316,96		12 950 883,34	5 240 548,43	7 807 651,87	
22, Малоцінні та швидкозношувані предмети			41 186,53	41 186,53		
23, Виробництво	28,89		5 586 367,76	24 256 365,17	-18 669 968,52	
26, Готова продукція			24 256 365,17	13 516 595,91	10 739 769,26	
28, Товари	239,13		375 796,23	392,50	375 642,86	
31, Рахунки в банках	169 740,41		18 977 246,65	19 094 264,58	52 722,48	
36, Розрахунки з покупцями та замовниками	989 189,87		16 137 376,58	17 175 656,13		49 089,68
37, Розрахунки з різними дебіторами	1 809,45		562 604,09	488 449,57	75 963,97	
40, Зареєстрований (пайовий) капітал		10 000,00				10 000,00
44, Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)		1 196 362,54				1 196 362,54
63, Розрахунки з постачальниками та підрядниками	66 351,01		16 050 336,66	16 494 113,41		377 425,74
64, Розрахунки за податками й платежами		258 600,75	6 042 399,35	5 451 796,99	332 001,61	
65, Розрахунки за страхуванням	407,87		83 174,68	83 707,83		125,28
66, Розрахунки за виплатами працівникам		1 456,61	379 983,18	378 526,57		
68, Розрахунки за іншими операціями		200 000,00	708 000,00	708 000,00		200 000,00
70, Доходи від реалізації			2 683 562,77	16 101 376,58		13 417 813,81
90, Собівартість реалізації			13 516 595,91		13 516 595,91	
91, Загальновиробничі витрати			230 604,53		230 604,53	
92, Адміністративні витрати	300,10		279 002,51		279 302,61	
94, Інші витрати операційної діяльності			5 111,00		5 111,00	
Разом	1 778 696,89	1 778 696,89	119 259 903,70	119 259 903,70	15 395 364,16	15 395 364,16

Додаток Т

Собівартість випущеної продукції й зроблених послуг виробничого характеру

Організація: Товариство з обмеженою відповідальністю "КОНСТРУКЦІЯ"

Номер	Дата	Період
Довідка - розрахунок	30.09.2022	Сентябрь 2022 г.

Собівартість випущеної продукції й зроблених послуг виробничого характеру, по яких передбачено планові ціни (бухгалтерський облік)

Рахунок	Підрозділ	Номенклатурна група	Прямі витрати			Випущена продукція та виконані послуги				Відхилення фактичної собівартості від планової (гр.10 - гр.8)
			Витрати до розподілення, включаючи залишки НЗВ на початок періоду	Залишок НЗВ на кінець періоду	Витрати, що включені до вартості виробленої продукції та виконаних послуг (гр.4 - гр.5)	Найменування	Планова собівартість	Коефіцієнт (гр.8 / итого гр.8)	Сума прямих витрат, що доводиться на випуск	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
231	Основна діяльність		805 284,62		805 284,62	Комплект адаптації до комірки КРН-III-10 (для 630А), кач.: Новий	235 853,00	0,256627	206 656,39	-29 196,61
						РЕТРОФІТ "РВ" комірки "КРН-III-10" на "РВ" з РС83-А2.0 +Джгут з'єднання РВ з ТС, кач.: Новий	465 487,00	0,506487	407 863,63	-57 623,37
						РЕТРОФІТ "РВ" комірки "КРН-III-10" на "РВ" з РС83-А2М +Джгут з'єднання РВ з ТС, кач.: Новий	55 142,50	0,059999	48 316,33	-6 826,17
						РЕТРОФІТ "РВ" комірки "КРН-III-10" на "РВ" з РС83-АВ2 +Джгут з'єднання РВ з ТС, кач.: Новий	62 785,84	0,068316	55 013,48	-7 772,36
						РЕТРОФІТ "РВ" комірки "КРН-III-10" на "РВ" (Електромеханіка ТН та ЦС) +Жгут з'єднання РВ з ТН -стац, кач.: Новий	99 778,34	0,108567	87 426,62	-12 351,72
						Услуги, оказанные для подразделения Основная деятельность	4,35	0,000005	8,17	3,82
Всього:			805 284,62		805 284,62	Всього:	919 051,03		805 284,62	-113 766,41
							919 051,03		805 284,62	-113 766,41

Додаток Т

Собівартість випущеної продукції й зроблених послуг виробничого характеру

Організація: Товариство з обмеженою відповідальністю "КОНСТРУКЦІЯ"

Номер	Дата	Період
Довідка - розрахунок	30.09.2022	Сентябрь 2022 г.

Собівартість випущеної продукції й зроблених послуг виробничого характеру, по яких передбачено планові ціни (бухгалтерський облік)

Рахунок	Підрозділ	Номенклатурна група	Прямі витрати			Випущена продукція та виконані послуги				Відхилення фактичної собівартості від планової (гр.10 - гр.8)
			Витрати до розподілення, включаючи залишки НЗВ на початок періоду	Залишок НЗВ на кінець періоду	Витрати, що включені до вартості виробленої продукції та виконаних послуг (гр.4 - гр.5)	Найменування	Планова собівартість	Коефіцієнт (гр.8 / ітого гр.8)	Сума прямих витрат, що доводиться на випуск	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
231	Основна діяльність		805 284,62		805 284,62	Комплект адаптації до комірки КРН-III-10 (для 630A), кач.: Новий	235 853,00	0,256627	206 656,39	-29 196,61
						РЕТРОФІЛ "РВ" комірки "КРН-III-10" на "РВ" з РС83-A2.0 +Джгут з'єднання РВ з ТС, кач.: Новий	465 487,00	0,506487	407 863,63	-57 623,37
						РЕТРОФІЛ "РВ" комірки "КРН-III-10" на "РВ" з РС83-A2M +Джгут з'єднання РВ з ТС, кач.: Новий	55 142,50	0,059999	48 316,33	-6 826,17
						РЕТРОФІЛ "РВ" комірки "КРН-III-10" на "РВ" з РС83-AB2 +Джгут з'єднання РВ з ТС, кач.: Новий	62 785,84	0,068316	55 013,48	-7 772,36
						РЕТРОФІЛ "РВ" комірки "КРН-III-10" на "РВ" (Електромеханіка ТН та ЦС) +Жгут з'єднання РВ з ТН -стац, кач.: Новий	99 778,34	0,108567	87 426,62	-12 351,72
						Услуги, оказанные для подразделения Основная деятельность	4,35	0,000005	8,17	3,82
Всього:						Всього:	919 051,03		805 284,62	-113 766,41
							919 051,03		805 284,62	-113 766,41

Додаток У

Звіт про фінансові результати ТОВ «Конструкція» за 2022 рік

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 25 "Спрощена фінансова
звітність"
(пункт 4 розділу І)

Фінансова звітність малого підприємства

Підприємство	Дата(рік,місяць,число)	Коди		
		2023	01	01
ТОВ "Конструкція"	за ЄДРПОУ	45846521		
Територія ІВАНО-ФРАНКІВСЬКА	за КАТОТТГ ¹	UA26040190010045761		
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	240		
Вид економічної діяльності Виробництво металевих конструкцій та частин конструкцій	за КВЕД	71.12		
Середня кількість працівників, осіб	4			
Одиниця виміру:	тис. грн. з одним десятковим знаком			
Адреса, телефон	вулиця Б.Хмельницького, буд. 43, приміщення 3, м. ІВАНО-ФРАНКІВСЬК, ІВАНО-ФРАНКІВСЬКА обл., 76007, Україна	05033735101		

Баланс на 31 грудня 2022 р.

Актив		Форма № 1-м Код за ДКУД		1801006
1	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду	
2	3	4		
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	-	-	
Первісна вартість	1001	-	-	
Накопичена амортизація	1002	(-)	(-)	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	-	-	
Основні засоби :	1010	612,6	542,1	
первісна вартість	1011	730,3	779,4	
знос	1012	(117,7)	(237,3)	
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-	
Довгострокові фінансові інвестиції	1030	-	-	
Інші необоротні активи	1090	-	-	
Усього за розділом I	1095	612,6	542,1	
II. Оборотні активи				
Запаси :	1100	209,7	257,0	
у тому числі готова продукція	1103	-	-	
Поточні біологічні активи	1110	-	-	
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	10,3	1 390,1	
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	1135	19,7	8,3	
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-	
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	11,7	218,3	
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-	
Гроші та їх еквіваленти	1165	281,2	114,8	
Витрати майбутніх періодів	1170	-	-	
Інші оборотні активи	1190	89,0	55,1	
Усього за розділом II	1195	621,6	2 043,6	
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	-	-	
Баланс	1300	1 234,2	2 585,7	

Пасив	Код рядка	На початок звітнього року	На кінець звітнього періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1,0	1,0
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	444,7	768,6
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	445,7	769,6
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями	1610	-	-
товари, роботи, послуги	1615	18,8	1 466,4
розрахунками з бюджетом	1620	45,1	150,8
у тому числі з податку на прибуток	1621	45,1	71,1
розрахунками зі страхування	1625	-	-
розрахунками з оплати праці	1630	0,5	-
Доходи майбутніх періодів	1665	-	-
Інші поточні зобов'язання	1690	724,1	198,9
Усього за розділом III	1695	788,5	1 816,1
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	-	-
Баланс	1900	1 234,2	2 585,7

1. Звіт про фінансові результати
за **Рік 2022** р.

		Форма № 2-м	Код за ДКУД	1801007
Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року	
1	2	3	4	
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	6 662,5	5 811,3	
Інші операційні доходи	2120	-	-	
Інші доходи	2240	-	-	
Разом доходи (2000 + 2120 + 2240)	2280	6 662,5	5 811,3	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(4 936,3)	(4 545,1)	
Інші операційні витрати	2180	(1 331,2)	(1 015,7)	
Інші витрати	2270	(-)	(-)	
Разом витрати (2050 + 2180 + 2270)	2285	(6 267,5)	(5 560,8)	
Фінансовий результат до оподаткування (2280 – 2285)	2290	395,0	250,5	
Податок на прибуток	2300	(71,1)	(45,1)	
Чистий прибуток (збиток) (2290 – 2300)	2350	323,9	205,4	

Керівник _____
(підпис)

Головний бухгалтер _____
(підпис)

Булка Микола Тарасович _____
(ініціали, прізвище)

_____ (ініціали, прізвище)

¹ Кодифікатор адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад

Додаток Ф

Звіт про фінансові результати ТОВ «Конструкція» за 2021

Додаток 2
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку
25 "Спрощена фінансова звітність" (пункт 4 розділу І)

Фінансова звітність мікропідприємства

Підприємство	Дата(рік, місяць, число)	Коди
ТОВ "Конструкція"	за ЄДРПОУ	2022 01 01
Територія ІВАНО-ФРАНКІВСЬКА	за КАТОТТГ 1	45846521
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	UA260401900100457
Вид економічної діяльності Виробництво металевих конструкцій та частин конструкцій	за КВЕД	61
Середня кількість працівників, осіб 6		240
Одиниця виміру: тис. грн. з одним десятковим знаком		71.12
Адреса, телефон вулиця Б.Хмельницького, буд. 43, приміщення 3, м. ІВАНО-ФРАНКІВСЬК, ІВАНО-ФРАНКІВСЬКА обл., 76007, Україна		05033735101

1. Баланс на **31 грудня 2021** р. Форма № 1-мс Код за ДКУД **1801006**

Актив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Основні засоби :	1010	133,7	610,8
первісна вартість	1011	155,6	730,3
знос	1012	(21,9)	(119,5)
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	1095	133,7	610,8
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	-	-
Поточна дебіторська заборгованість	1155	9,9	41,7
Гроші та їх еквіваленти	1165	463,0	281,2
Інші оборотні активи	1190	-	89,0
Усього за розділом II	1195	472,9	411,9
Баланс	1300	606,6	1 022,7

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Капітал	1400	1,0	1,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	216,9	267,3
Неоплачений капітал	1425	(-)	(-)
Усього за розділом I	1495	217,9	268,3
II. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	1595	-	-
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків	1600	-	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
товари, роботи, послуги	1615	0,1	18,8
розрахунками з бюджетом	1620	66,4	11,0
розрахунками зі страхування	1625	1,9	-
розрахунками з оплати праці	1630	5,0	0,5
Інші поточні зобов'язання	1690	315,3	724,1
Усього за розділом III	1695	388,7	754,4
Баланс	1900	606,6	1 022,7

**2. Звіт про фінансові результати
за Рік 2021**

Форма № 2-мс
Код за ДКУД

1801007

Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	5 811,3	4 008,2
Інші доходи	2160	-	-
Разом доходи (2000 +2160)	2280	5 811,3	4 008,2
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(4 545,1)	(3 434,8)
Інші витрати	2165	(1 204,7)	(336,8)
Разом витрати (2050 +2165)	2285	(5 749,8)	(3 771,6)
Фінансовий результат до оподаткування (2280 - 2285)	2290	61,5	236,6
Податок на прибуток	2300	(11,1)	(42,6)
Витрати (доходи), які зменшують (збільшують) фінансовий результат після оподаткування	2310	-	-
Чистий прибуток (збиток) (2290 - 2300 - (+) 2310)	2350	50,4	194,0

Керівник

(підпис)

Булка Микола Тарасович

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

(ініціали, прізвище)

* Кодифікатор адміністративно-територіальних одиниць та територій територіальних громад



Ім'я користувача:
Бухгалтерського обліку та консалтингу Степаненко ...

ID перевірки:
1015977713

Дата перевірки:
06.12.2023 20:08:33 EET

Тип перевірки:
Doc vs Internet

Дата звіту:
06.12.2023 20:40:21 EET

ID користувача:
100005736

Назва документа: Скринник Юлія Юріївна (КМР)

Кількість сторінок: 98 Кількість слів: 21467 Кількість символів: 173360 Розмір файлу: 16.30 MB ID файлу: 1015657412

19.8% Схожість

Найбільша схожість: 3.7% з Інтернет-джерелом (<http://referat-ok.com.ua/ekonomika-pidprijemstva/oblik-vitrat>)

19.8% Джерела з Інтернету

884

Сторінка 100

Пошук збігів з Бібліотекою не проводився

0.54% Цитат

Цитати

11

Сторінка 101

Не знайдено жодних посилань

0.36% Вилучень

Деякі джерела вилучено автоматично (фільтри вилучення: кількість знайдених слів є меншою за 8 слів та 0%)

0.36% Вилучення з Інтернету

90

Сторінка 102

Немає вилучених бібліотечних джерел

Модифікації

Виявлено модифікації тексту. Детальна інформація доступна в онлайн-звіті.

Замінені символи

10

ОСОБЛИВОСТІ АНАЛІЗУ ВИКОНАННЯ КОШТОРИСУ БЮДЖЕТНОЇ УСТАНОВИ

Аналіз виконання кошторису доходів та видатків є одним із найбільш дієвих способів контролю за ефективним й раціональним використанням бюджетних коштів, важливим етапом прийняття управлінських рішень, щодо подальшого розвитку бюджетної установи.

Метою аналізу виконання кошторису видатків є: оцінювання ефективності використання виділених установі матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; виявлення відхилень фактичних видатків від кошторисних та кількісне оцінювання — оцінювання впливу факторів, що викликали таке відхилення; якісне оцінювання тенденцій розвитку установи [2].

Аналіз виконання кошторису доцільно виконувати поетапно (табл.1).

Таблиця 1

Етапи аналізу виконання кошторису бюджетної установи

Етап	Зміст
Підготовчий	визначення об'єкту, мети, інформаційного забезпечення аналізу, обрання необхідних методів та системи показників
Основний	вивчення та оцінка показників виконання кошторису
Завершальний	розробка конкретних пропозицій з усунення виявлених недоліків, поліпшення роботи організації та використання виявлених резервів

Джерело: згруповано за інформацією [1].

За даними Київського національного університету імені Тараса Шевченка (КНУ) проведемо вертикально-горизонтальний аналіз виконання кошторису спеціального фонду за програмою 2201280 "Підготовка кадрів Київським національним університетом імені Тараса Шевченка" (табл.2). Дані табл.2 вказують, що загалом у 2021 році фактично надійшло коштів на 87,31 млн. грн. або на 14,67% більше, ніж затверджено. Оскільки основну частину надходжень (81,12%) становлять надходження за послуги від основної діяльності (навчання за контрактом), то, відповідно, спостерігаємо перевищення фактичного надходження коштів за надання послуг від основної діяльності на 120,7 млн. грн. від затвердженого обсягу.

Невиконано план по надходженню коштів від додаткової діяльності, а саме на 34,68 млн.грн. Це може бути спричинено раптовою пандемією коронавірусу, оскільки установа отримувала в 2021 році менше надходжень за надання послуг харчування, поліграфічного центру тощо. У видатковій

частині кошторису КНУ найбільшу питому вагу займають поточні видатки - 98,06%.

Таблиця 2

**Аналіз виконання кошторису спеціального фонду Київського
національного університету імені Тараса Шевченка
за програмою 2201280 у 2021 році**

Показник	План		Факт		Відхилення	
	Сума, млн.грн.	Питома вага, %	Сума, млн.грн.	Питома вага, %	(+/-)	%
Надходження – усього	595	100	682,31	100	+87,31	114,67
Видатки – усього	595	100	641,04	100	+46,04	107,74
Надходження за послуги основної діяльності	432,82	72,74	553,52	81,12	+120,7	127,89
Надходження від додаткової діяльності	160,60	26,99	125,92	18,45	-34,68	0,78
Плата за оренду	1,37	0,23	2,67	0,39	1,3	194,89
Реалізація майна	0,20	0,03	0,20	0,04	0	100
Поточні видатки	582,56	97,9	628,6	98,06	+46,04	107,9
Капітальні видатки	12,44	2,1	12,44	1,94	0	100

Джерело: розроблено автором на основі [3],[4].

Надходження КНУ складаються з надходжень за послуги основної діяльності та надходжень від додаткової діяльності. Загалом планові надходження відрізняються від фактичних на 46,04 млн.грн (на 7,74%). За рахунок різниці надходжень від основної діяльності загальний обсяг фактичних надходжень більший за планові на 120,7 млн.грн. А за рахунок різниці надходжень від додаткової діяльності загальний обсяг фактичних надходжень менший за планові на 34,68 млн.грн.

Окрім горизонтально-вертикального аналізу доцільно також проводити факторний аналіз для визначення впливу окремих факторів статей кошторису на відхилення фактичних доходів та видатків, використовуючи методи детермінованого або стохастичного аналізу.

Провівши структурно-динамічний аналіз виконання кошторису Київського національного університету імені Тараса Шевченка було встановлено, що кошти, які виділяються протягом звітного періоду, використовуються в повному обсязі.

Отже, за результатами аналізу кошторису бюджетних установ надається кількісна та якісна характеристика тих змін і відхилень, які відбуваються в установі, здійснюється оцінка раціонального використання виділених установі ресурсів. Аналіз виконання кошторису має велике значення для ефективного контролю, планування та вдосконалення діяльності бюджетної установи.

Список використаних джерел

1. Богданюк О.В. Аналіз виконання кошторису як спосіб ефективного контролю використання коштів бюджетної установи. Проблеми матеріальної культури. Економічні науки. 2017. С. 14-1

2. Запатріна І.В. Програмно-цільовий метод бюджетування у контексті стратегічного та середньострокового планування: *Фінанси України*. 2006. № 10. С.18–31.
3. Звіт ректора КНУ за 2021 рік. URL: <http://www.univ.kiev.ua/pdfs/zvit/zvit-rektora-2021.pdf> (дата звернення 11.09.2022р.)
4. Кошторис КНУ на 2020 рік за програмою 2201280. URL: <http://www.univ.kiev.ua/pdfs/official/Koshtorys2020/Koshtorys-2021-2201280.pdf> (дата звернення 11.09.2022р.)