МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»

Виконала: студентка 2 курсу, групи 8.0714-оа-з
спеціальності 071 Облік і оподаткування,
освітньої програми облік і аудит
М.І. Віноградова
Керівник к.е.н., доцент Скорнякова Ю.Б.
Рецензент д.е.н., доцент Варламова І.С.

Запоріжжя – 2025

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ:
Зав. кафедрою _____ Н.М. Проскуріна
«___»_____ 2025 р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Віноградовій Марії Іванівні

1. Тема роботи: Обліково-аналітичне забезпечення управління витратами в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»
керівник роботи: Скорнякова Юлія Борисівна, к.е.н., доцент,
затверджені наказом ЗНУ від 25 березня 2025 року № 440-с.

2. Строк подання студентом роботи 25 листопада 2025 року.

3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, облікові дані та дані фінансової звітності підприємства.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): розглянути проблематику економічної та облікової ідентифікації категорії «витрати підприємства», систематизувати питання щодо нормативного та організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу витрат підприємства, дослідити наявну систему відображення в обліку витрат діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» та розробити пропозиції щодо її вдосконалення, виконати аналіз витрат діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» та розробити пропозиції щодо їх оптимізації та підвищення таким чином ефективності діяльності підприємства.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 13 рис., 21 табл. і 3 формули.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	Скорнякова Ю.Б. доцент	05.08.2025 р.	05.08.2025 р.
2	Скорнякова Ю.Б. доцент	09.09.2025 р.	09.09.2025 р.
3	Скорнякова Ю.Б. доцент	03.10.2025 р.	03.10.2025 р.

7. Дата видачі завдання: 01 червня 2025 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2025	виконано
2.	Написання вступу	липень 2025	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2025	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2025	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2025	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2025	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2025	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	листопад 2025	виконано

Студент _____ М.І. Віноградова
(підпис) (ініціали та прізвище)

Керівник роботи _____ Ю.Б. Скорнякова
(підпис) (ініціали та прізвище)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко
(підпис) (ініціали та прізвище)

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 133 с., 3 розділи, 13 рис., 21 табл., 2 додатки, 88 джерел.

ВИТРАТИ, УПРАВЛІННЯ, ОБЛІК, АНАЛІЗ, ОБ'ЄКТ ВИТРАТ, ПРЯМІ ВИТРАТИ, ЗАГАЛЬНОВИРОБНИЧІ ВИТРАТИ, БАЗА РОЗПОДІЛУ, ВИРОБНИЧА ПОТУЖНІСТЬ, РЕНТАБЕЛЬНІСТЬ РЕАЛІЗОВАНИХ РОБІТ, ОПТИМІЗАЦІЯ ВИТРАТ, ЕФЕКТИВНІСТЬ

Об'єкт дослідження – процес обліку та методи аналізу витрат діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО».

Метою даної кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних засад та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення системи обліку, а також проведення аналізу витрат основної діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» з метою формування пропозицій для оптимізації витрат підприємства та підвищення ефективності його роботи.

Для досягнення поставленої мети у дослідженні застосовано системний підхід до вивчення економічних процесів і явищ. Використано загальнонаукові методи пізнання, серед яких: наукове узагальнення, діалектичний метод, індукція та дедукція, класифікація, порівняння, наукова абстракція, а також системний і комплексний аналіз, синтез і моделювання.

Наукова новизна отриманих результатів полягає у теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу завдань, пов'язаних із удосконаленням обліково-аналітичного забезпечення управління витратами. Це спрямовано на оптимізацію їх рівня, підвищення ефективності діяльності та зміцнення конкурентоспроможності підприємства. У ході дослідження отримано низку наукових результатів, які мають ознаки наукової новизни:

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення організації обліку витрат на виконання робіт (надання послуг) шляхом систематизації основних елементів організації обліку витрат на виробництво та формування виробничої собівартості виконаних робіт (наданих послуг);

– проблематика оптимізації рівня витрат на виконання технічних та ремонтних робіт шляхом визначення основних напрямків оптимізації таких витрат і підвищення таким чином ефективності функціонування підприємства.

За підсумками проведеного дослідження обґрунтовані пропозиції вдосконалення наявного на підприємстві порядку відображення в обліку витрат на виконання технічних та ремонтних робіт з метою забезпечення якісної інформаційної підтримки управління витратами та адекватного формування окремих показників фінансової та податкової звітності. Розроблена та аналітично обґрунтована пропозиція щодо оптимізації рівня витрат на виконання технічних і ремонтних робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» та підвищення таким чином прибутковості функціонування підприємства шляхом збільшення обсягів виконання робіт за рахунок залучення додаткових працівників технічних бригад за підсумками попереднього стажування.

Впровадження запропонованих автором рекомендацій на практиці дозволить підвищити якість обліково-аналітичного забезпечення управління витратами та сприятиме розв’язанню практичного завдання щодо оптимізації рівня витрат на виконання робіт, що спрямоване на підвищення ефективності діяльності підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності. Результати дослідження орієнтовані на поліпшення якості обліку витрат діяльності, а також на оптимізацію їх рівня з метою підвищення ефективності функціонування підприємства та зміцнення його конкурентних позицій.

SUMMARY

Qualifying work contains: 133 pp., 3 sections, 13 fig., 21 tab., 2 annex, 88 references.

COSTS, MANAGEMENT, ACCOUNTING, ANALYSIS, COST OBJECT, DIRECT COSTS, TOTAL PRODUCTION COSTS, ALLOCATION BASIS, PRODUCTION CAPACITY, PROFITABILITY OF WORKS PERFORMED, COST OPTIMIZATION, EFFICIENCY

The object of study is accounting process and methods of analysis the costs of operations of FINMETALPRO LLC.

The purpose of this qualification work is to substantiate theoretical principles and develop practical recommendations for enhancing accounting practices, as well as to analyze the cost structure of the main activities of FINMETALPRO LLC in order to formulate proposals for optimizing company expenses and improving the efficiency of its operations.

Research methods: a systematic approach was applied to the study of economic phenomena and processes. In the course of the research, general scientific methods of cognition were used, including methods of scientific generalization, the dialectical method, induction and deduction, classification, comparison, abstraction, systematic and comprehensive analysis, synthesis, and modeling.

Scientific novelty of the results is theoretical and methodical substantiation and resolution of a set of issues related to improving the accounting and analytical support of cost management in order to optimize the level of costs and increase the efficiency of the enterprise's activities and competitiveness. The study yielded the following scientific results, which are characterized by scientific innovation:

Got further development:

– methodological support for the organization of accounting for costs of work (services) by systematizing the main elements of the organization of accounting for production costs and forming the production cost of work performed (services provided);

– the issue of optimizing the level of costs for performing technical and repair work by identifying the main areas of optimizing such costs and thus increasing the efficiency of the enterprise's operation.

Based on the results of the study, proposals for improving the existing procedure for reflecting in the accounting of costs for technical and repair work at the enterprise are substantiated in order to ensure high-quality information support for cost management and adequate formation of individual indicators of financial and tax reporting. A proposal has been developed and analytically substantiated to optimize the level of costs for performing technical and repair work at FINMETALPRO LLC and thus increase the profitability of the enterprise's operation by increasing the volume of work performed by attracting additional technical teams employees based on the results of the previous internship.

The practical implementation of the author’s proposed recommendations will enhance the quality of accounting and analytical support for cost management and will help address the practical management task of optimizing cost levels for work performance, aiming to improve enterprise efficiency and strengthen its competitiveness. The research results are intended to improve the quality of accounting for operating costs and to optimize these costs in order to increase the enterprise’s efficiency and reinforce its competitive position.

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
РЕФЕРАТ
SUMMARY
ВСТУП ……... 10
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА
1.1 Проблематика економічної та облікової ідентифікації категорії «витрати підприємства»……..... 16
1.2 Класифікація витрат як важливий елемент їх дослідження та управління …… 32
1.3 Нормативно-методичні засади організації обліку витрат виробництва …….. 42
РОЗДІЛ 2 ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства……... 56
2.2 Відображення в обліку витрат на виконання робіт та інших витрат діяльності ……..... 64
2.3 Проблемні питання та вдосконалення наявної на підприємстві системи обліку витрат…… 81
РОЗДІЛ 3 АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»
3.1 Організаційно-методичні основи аналізу витрат підприємства……. 88
3.2 Методика аналізу рівня витрат на виконання робіт …… 97
3.3 Шляхи підвищення ефективності діяльності підприємства за рахунок оптимізації витрат……... 108
ВИСНОВКИ …….. 117
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ ……... 124

ДОДАТОК А Схема вдосконалення порядку відображення в обліку транспортних витрат ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»…….. 132
ДОДАТОК Б Схема обліку витрат на виконання технічних та ремонтних робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»…….. 133

ВСТУП

Управління витратами є стратегічною функцією в рамках загального управлінського процесу на будь-якому сучасному підприємстві, оскільки витрати є ключовим чинником господарської діяльності, а рівень фінансових результатів безпосередньо залежить від їхньої величини. Відповідно, успішна реалізація управлінських заходів, спрямованих на оптимізацію витрат, прямо впливає на здатність суб'єкта господарювання стабільно генерувати прибуток, збільшувати вартість власних активів, фінансувати розвиток та підтримувати необхідний рівень фінансової стійкості й конкурентоспроможності.

Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень необхідне високоякісне інформаційне забезпечення, що актуалізує проблему побудови ефективної системи обліку витрат. Ця система повинна виходити за рамки лише відображення витрат у фінансовому обліку для розрахунку прибутку, передбачаючи їхню деталізовану систематизацію за об'єктами обліку та центрами відповідальності. Це необхідно для підтримки різноманітних управлінських рішень, особливо в умовах складних організаційних структур та диверсифікованого характеру діяльності сучасних компаній.

Невід'ємною частиною процесу управління витратами є також аналітичне дослідження їхнього рівня в контексті економічного аналізу. Саме результати такого глибокого аналізу слугують базою для розробки та прийняття ефективних управлінських рішень, кінцевою метою яких є оптимізація витрат, підвищення загальної ефективності діяльності та посилення конкурентних позицій підприємства.

Таким чином, обліково-аналітичне забезпечення управління витратами є ключовим елементом життєздатності будь-якого сучасного підприємства, що підтверджує високу актуальність і значущість обраного напряму дослідження.

Розв’язанню теоретичних, методичних та практичних питань щодо обліково-аналітичного забезпечення управління витратами підприємств присвятили свої дослідження численні вітчизняні та зарубіжні науковці, серед яких Ф. Бутинець, Б. Валуєв, М. Грещак, С. Голов, В. Дерій, К. Друрі, А. Кузьмінський, П. Куцик, В. Лень, Л. Нападовська, В. Палій, М. Пушкар, Дж. Сігел, В. Сопко, Г. Фандель, Дж. Фостер, Ч. Хорнгрен, Ю. Цал-Цалко, А. Череп, М. Чумаченко, А. Шеремет, Дж. Шим та багато інших.

Незважаючи на значний обсяг проведених досліджень, слід відзначити, що питання обліково-аналітичного управління витратами залишається надзвичайно багатогранним. Особливе значення у цьому процесі має галузевий аспект, а потреби підприємницької практики постійно формують нові завдання та виклики щодо забезпечення ефективної інформаційно-аналітичної підтримки управлінських рішень. Саме це підкреслює необхідність продовження наукових досліджень у сфері обліково-аналітичного забезпечення управління витратами, адже багато аспектів залишаються невирішеними та потребують подальшого уточнення і розвитку.

Метою цієї кваліфікаційної роботи є теоретичне обґрунтування та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку, а також аналіз рівня витрат основної діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» з метою формування пропозицій щодо оптимізації витрат підприємства та підвищення ефективності його функціонування.

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

– дослідити проблематику економічної та облікової ідентифікації категорії «витрати підприємства»;

– систематизувати питання щодо нормативного та організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу витрат підприємства;

– на основі проведеного дослідження виявити існуючі проблемні питання облікового забезпечення управління витратами підприємства та

розробити пропозиції щодо їх вирішення;

– виконати аналіз рівня витрат основної діяльності підприємства;

– розробити пропозиції щодо оптимізації рівня витрат підприємства і підвищення таким чином ефективності його функціонування та зміцнення конкурентоспроможності.

Об’єкт дослідження – процес обліку та методи аналізу витрат діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО».

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

Управління витратами є стратегічним компонентом управлінського процесу будь-якого сучасного підприємства, оскільки витрати становлять один із ключових елементів господарської діяльності, а фінансові результати значною мірою залежать від їхнього рівня. Саме тому ефективність виконання управлінських завдань щодо оптимізації витрат безпосередньо впливає на здатність підприємства стабільно отримувати прибуток, підвищувати вартість власних активів, інвестувати у розвиток та забезпечувати фінансову стійкість і конкурентоспроможність.

Прийняття обґрунтованих управлінських рішень неможливе без якісного інформаційного забезпечення, що робить актуальним питання організації на підприємстві ефективної системи обліку витрат. Йдеться не лише про відображення витрат у бухгалтерському обліку з метою визначення фінансового результату, а й про їхню систематизацію за окремими об’єктами витрат та центрами прийняття рішень для забезпечення прийняття різноманітних управлінських рішень. Це стає особливо важливим у разі складної організаційної структури та диверсифікованої діяльності сучасних підприємств.

Важливим складником управління витратами є також аналітичне дослідження їхнього рівня в контексті економічного аналізу, адже саме на основі результатів такого аналізу можуть прийматися обґрунтовані

управлінські рішення, спрямовані на оптимізацію витрат та підвищення ефективності діяльності і конкурентоспроможності підприємства. Таким чином, питання обліково-аналітичного забезпечення управління витратами є надзвичайно важливими для будь-якого сучасного підприємства, що підкреслює актуальність і значущість обраного напряму дослідження.

Для досягнення поставленої мети були застосовані наукові методи, характерні для дослідження соціально-економічних процесів і явищ, зокрема: методи наукового узагальнення, використані при вивченні проблематики економічної та облікової ідентифікації категорії «витрати підприємства»; діалектичний метод, який застосовувався для аналізу нормативного та організаційно-методичного забезпечення обліку та аналізу витрат; методи індукції та дедукції, класифікації, порівняння, наукової абстракції, системного та комплексного аналізу, що застосовувалися при дослідженні наявної на підприємстві системи облікового забезпечення управління витратами та розробці пропозицій щодо її вдосконалення для проведення аналітичного дослідження рівня витрат основної діяльності підприємства; методи синтезу та моделювання, що використовувалися для систематизації напрямів оптимізації витрат на виконання технічних і ремонтних робіт, а також для розробки й обґрунтування пропозицій щодо оптимізації витрат за рахунок розширення діяльності, та інші.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням обліково-аналітичного забезпечення управління витратами, що спрямоване на оптимізацію рівня витрат та підвищення ефективності діяльності і конкурентоспроможності підприємства.

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

– обґрунтовані пропозиції щодо вдосконалення наявного в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» порядку розподілу загальновиробничих витрат за рахунок зміни бази розподілу таких витрат на години праці, відпрацьовані

працівниками технічних бригад, а також шляхом розмежування загальновиробничих витрат на змінні та постійні і встановлення нормальної потужності на рівні нормативного фонду робочого часу працівників технічних бригад із подальшим розподілом постійних загальновиробничих витрат в межах ставки розподілу за нормальної потужності;

– розроблені та обґрунтовані пропозиції реформування наявного в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» порядок обліку транспортних витрат шляхом систематизації таких витрат на субрахунку 232 «Транспортні витрати» із подальшим розподілом між транспортно-заготівельними витратами на придбання запасів, витратами на виконання технічних та ремонтних робіт і витратами на збут в частині доставки товарів покупцям;

– розроблені та аналітично обґрунтовані пропозиції щодо оптимізації рівня витрат на виконання технічних і ремонтних робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» і підвищення таким чином прибутковості функціонування підприємства шляхом збільшення обсягів виконання робіт за рахунок залучення додаткових працівників технічних бригад за підсумками попереднього стажування;

набули подальшого розвитку:

– методичне забезпечення організації обліку витрат на виконання робіт (надання послуг) шляхом систематизації основних елементів організації обліку витрат на виробництво та формування виробничої собівартості виконаних робіт (наданих послуг);

– проблематика оптимізації рівня витрат на виконання технічних та ремонтних робіт шляхом визначення основних напрямків оптимізації таких витрат і підвищення таким чином ефективності функціонування підприємства.

Теоретичною та методичною основою цього дослідження стали праці вітчизняних та зарубіжних науковців, присвячені питанням ідентифікації, класифікації, обліку, аналізу та управління витратами підприємств, а також законодавчі та нормативні акти, що регламентують організацію

бухгалтерського обліку, зокрема облік витрат діяльності.

Практичне застосування запропонованих у роботі рекомендацій дає змогу підвищити якісний рівень обліково-аналітичного забезпечення управління витратами та сприяє ефективному вирішенню завдань щодо оптимізації витрат на виконання робіт. Це, своєю чергою, спрямоване на підвищення результативності діяльності підприємства та зміцнення його конкурентоспроможності. Отримані результати дослідження можуть бути використані для вдосконалення обліку витрат діяльності та оптимізації їх рівня, що забезпечує більш ефективне функціонування підприємства.

Основні наукові результати роботи були апробовані під час обговорень і отримали позитивну оцінку наукової спільноти на двох міжнародних науково-практичних конференціях. Крім того, за матеріалами дослідження була опублікована наукова стаття під назвою «Витрати на виконання робіт (надання послуг): проблематика ідентифікації та галузевий аспект організації обліку».

Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел та додатків. Основний зміст викладено на 133 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1
ТЕОРЕТИКО-НОРМАТИВНІ ОСНОВИ ІДЕНТИФІКАЦІЇ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Проблематика економічної та облікової ідентифікації категорії «витрати підприємства»

Витрати є ключовою категорією господарської діяльності, підприємницької практики та економічної науки загалом. Їхнє значення в системі управління сучасним підприємством важко переоцінити. Це пояснюється тим, що функціонування будь-якого сучасного підприємства спрямоване на стабільне отримання прибутку, який у технічному розумінні є перевищенням доходів підприємства над витратами, понесеними для організації та здійснення господарської діяльності. У зв'язку з цим витрати слід розглядати як один із ключових елементів діяльності підприємства, оскільки від їхнього рівня безпосередньо залежать фінансові результати діяльності.

Понесені витрати зменшують доходи та відповідно прибуток підприємства, проте без витрат функціонування підприємства неможливе, адже саме витрати забезпечують отримання доходів за умови їх доцільності та ефективності. Тому головною метою управління витратами є їх оптимізація, а інформація про витрати є надзвичайно важливою складовою інформаційного забезпечення процесу управління.

Так, Л.Д. Фізлова та В.О. Харченко, аналізуючи категорію «витрати» в системі управління підприємством, підкреслюють, що витрати є «основою для формування цінової політики підприємства, відображають рівень технології та організації виробництва, а також ефективність господарювання, яка оцінюється через порівняння витрат і результатів діяльності. Величина

витрат значно впливає на фінансові результати та слугує основою для оцінки ефективності діяльності підприємства» [73, с. 101]. Аналогічно, Л.І. Чернишова та А.С. Дженков зазначають, що «витрати – це важлива та складна економічна категорія, яка має особливе значення в управлінні підприємством загалом», а також що «витрати впливають на фінансові результати підприємства, використовуються для визначення цінової політики, відображають рівень технології та організації виробництва і застосовуються для оцінки ефективності господарювання шляхом порівняння витрат і результатів діяльності» [79, с. 61].

Важливим початковим етапом у процесі розуміння витрат та побудови ефективної системи їх управління є ідентифікація витрат як економічної категорії. У наукових дослідженнях існує велика кількість визначень категорії «витрати», що висвітлюють різні її аспекти. Це підкреслює наявність різних груп користувачів інформації про витрати підприємства, для задоволення інформаційних потреб яких формуються відповідні показники витрат діяльності.

Так, М.Г. Грещак і О.С. Коцюба характеризують витрати як «обсяг використання ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети» [22, с. 8]. О.В. Крушельницька формує визначення, за яким «витрати – грошова оцінка матеріальних і трудових ресурсів, що пов’язані з виробництвом та реалізацією продукції, наданням послуг» [34, с. 16]. Дж. Сігел і Дж. Шим характеризують витрати як «показник в грошовому вираженні кількості ресурсів, використаних для досягнення певної цілі» [61, с. 15]. А О.І. Карінцева і Л.Г. Мельник ідентифікуючи витрати визначають їх як «прямі і непрямі витрати, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й утримати ресурси в межах даного напрямку діяльності» [28, с. 158].

В економічній площині витрати варто визнати категорією багатогранною та багатоаспектною, що підкреслюється різними визначенням, які формують сучасні науковці для ідентифікації даної

категорії. Окремі з таких визначень представлені в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Авторські підходи до ідентифікація категорії «витрати» в сучасних наукових дослідженнях

Науковці, джерело	Авторська ідентифікація категорія «витрати»
О.О. Андросенко [4, с. 125]	«Витрати – це вартість ресурсів, використаних для виготовлення готових виробів найекономічнішими способами з дотриманням такої технології виробництва, яка одночасно забезпечує оптимальний рівень витрат для отримання прибутку та максимально можливу споживчу цінність готового продукту».
О.О. Бєляєв, К.Т. Кривенко, В.С. Савчук [7, с. 132]	«Витрати – грошове вираження використання виробничих ресурсів, у результаті якого здійснюється виробництво і реалізація продукції»
І.О. Бланк [8, с. 19]	«Витрати – виражені в грошовій формі поточні витрати трудових, матеріальних і інших видів ресурсів на виробництво продукції»
Ф.Ф. Бутинець [12, с. 13]	«Витрати – грошовий вираз величини ресурсів, використаних в процесі виробництва, та розмір яких можна безпосередньо віднести до конкретного виду продукції»
О.П. Півнюк [52, с. 513]	«Витрати – економічна категорія, яка відображає грошово-матеріальні ресурси, використані підприємством для здійснення його виробничо-господарської діяльності і досягнення поставленої мети за умови застосування найбільш ефективного варіанту їх використання»
М.С. Пушкар [58, с. 389]	«Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт, послуг факторів виробництва (ресурсів)»
В.В. Сопко [13, с. 457]	«Витрати формують використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці»
А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило [70, С. 33-34]	«Витрати – вартісне вираження абсолютної величини застосовано-спожитих ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети»
Г.І. Філіна [74, с. 57]	«Економічні витрати – витрати втрачених можливостей, тобто сума грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів»
Веріан Р. Хел [76, с. 356]	«Витрати – це всі використані фірмою фактори виробництва, оцінені за їх ринковою ціною»

Підсумовуючи наведені визначення, які ідентифікують витрати як економічну категорію, слід зазначити, що сучасне економічне розуміння витрат зосереджується на двох ключових аспектах: по-перше, це вартісна, грошова оцінка спожитих економічних ресурсів або факторів виробництва; по-друге, це оцінка втрачених можливостей або отриманих вигод.

Сучасне економічне сприйняття витрат є результатом певного

еволюційного процесу, адже дослідження витрат розпочалось ще у давні часи, коли економічна наука не була окремою галуззю знань, а окремими питанням економічних досліджень цікавилися філософи та науковці.

Таким чином, дослідження сутності економічної категорії «витрати» як таке має свою цікаву історію, що характеризується еволюцією поглядів і певними етапами розвитку. Так, Н.С. Андрющенко у науковій статті «Сутність і значення витрат: історичний аспект» виокремлює кілька етапів розвитку сприйняття та дослідження витрат:

– перший етап – поява інформації про витрати як такі, систематизація, облік і контроль витрат на господарському і державному рівнях (XXVIII – II ст. до н.е.);

– другий етап – спроби розкриття сутності поняття «витрати», формування різних теорій витрат (XIV – XIX ст.);

– третій етап – застосування математичних методів для дослідження поведінки витрат, наукове дослідження витрат як об’єкту обліку та контролю (XX ст.);

– четвертий етап – виникнення та розвиток нового напрямку дослідження – управління витратами (кінець XX – початок XXI ст.) [5, с. 4].

Важливим внеском у дослідження витрат як багатогранного економічного явища є роботи класиків політичної економії, таких як У. Петті, А. Сміт, Д. Рикардо та К. Маркс. У рамках класичної політичної економії витрати розглядаються комплексно та логічно у взаємозв’язку з іншою ключовою економічною категорією – вартістю. Звертаючи на це увагу, О.О. Бєляєв, К.Т. Кривенко та В.С. Савчук зазначають, що «у К. Маркса «капіталістичні витрати виробництва» – це витрати постійного і змінного капіталу, пов’язані з категорією вартості», тоді як інші економісти вважають, що «витрати – це витрати капіталу (основного та оборотного) і праці, які пов’язані з категорією ціни виробництва, що ототожнюється з вартістю або ж не включає її» [7, с. 38].

З часом економічна наука, відповідаючи на потреби підприємницької

практики, акцентує увагу досліджень на проблематиці витрат з позиції необхідності зростання ефективності виробництва. Науковці та практики господарської підприємницькою діяльності починають сприймати та відповідно досліджувати категорію «витрати» з позицій обмеженості ресурсів (факторів) виробництва та відмови від їх альтернативного використання у разі залучення до певної діяльності. Таким чином, наприкінці XIX ст. у економічній науці розвивається концепція маржиналістів. Її представники, зокрема К. Менгер та Ф. Візер, розглядають витрати вже як психологічне явище, що ґрунтується на ідеї граничної корисності, тобто визначають витрати як суму коштів, які суб'єкт господарювання погоджуються платити за придбані фактори виробництва відповідно до їх граничної корисності. Ф. Візер пропонує так звану «суб'єктивну теорію витрат альтернативних можливостей», згідно з якою реальні витрати на виробництво певного товару дорівнюють максимальній корисності тих благ, які суспільство могло б отримати, якби ці ресурси використовувались інакше. Ф. Візер розглядає витрати як своєрідну корисність, а їх вартість визначається вартістю продукту.

Як додають В.П. Сухораб і С.М. Ксьондз, у маржиналістській економічній теорії поняття витрат завжди прив'язане до окремого підприємства, де витрати та доходи розглядаються як функції масштабу виробництва.

У відповідь на розвиток теорії граничної корисності наприкінці XIX століття сформувалася та поширилася неокласична теорія вартості, засновником якої вважають А. Маршалла. Згідно з цією теорією, ціна товару визначається взаємодією попиту і пропозиції: у короткостроковому періоді попит впливає на ціну через граничну корисність товару, тоді як пропозиція формується на основі витрат виробництва. Особливо важливо, що Маршалл пропонував враховувати у витратах виробництва не лише вартість залучених матеріальних ресурсів та оплату праці, а й прибуток, який розраховувався як відсоток за використання капіталу і формувався на ринку капіталу через

співвідношення попиту та пропозиції.

Основні ідеї різних економічних теорій (шкіл) щодо визначення економічної категорії «витрати» систематизовано представлені в таблиці 1.2. (систематизовано за джерелами [5, с. 5; 64, С. 161-162; 67, С. 170-171; 68, С. 382-383])

Таблиця 1.2 – Визначення економічної категорії «витрати» різними економічними теоріями (школами)

Основні представники економічної школи	Визначення економічної категорії «витрати»
Трудова теорія вартості: чиста теорія вартості	
У. Петті, П. Буагільбер, А. Сміт, Д. Рікадро	«Витрати – витрачена на виробництво товарів праця, вкладений капітал та земля, яка використовується у процесі виробництва»
Трудова теорія вартості: теорія витрат виробництва	
Ж.-Б. Сей, К. Маркс, Ф. Енгельс	«Витрати – сукупність використаних у процесі виробництва засобів виробництва та необхідної праці, робочої сили, які визначають, скільки коштує підприємству виробництво і реалізація товару»
Теорія граничної корисності (суб'єктивно-психологічна теорія вартості)	
І. фон Тюнер, К. Менгер, Е. Бем-Баверк, Ф. Візер, А. Пигу, Дж. Кларк, Л. Вальрас, В. Джевонс, В. Парето	«Витрати – своєрідна корисність, а їх вартість є похідною від вартості продукту»
Неокласична теорія вартості (теорія цін)	
А. Маршал, П. Самуельсон, Є. Слуцький, Е. Шмаленбах, М. Туган-Барановський	«Витрати – використання таких чинників виробництва, як земля, праця, капітал і організаторські підприємницькі) здібності»

Паралельно з розвитком ідентифікації «витрат» як економічної категорії прикладна економічна наука починає активно висвітлювати питання обліку та управління витратами. Так, на початку XX століття формується розподіл витрат на прямі та непрямі, з'являються перші рекомендації щодо методики та бази розподілу непрямих витрат між об'єктами витрат. Обґрунтовується класифікація витрат на змінні та постійні, впроваджується система стандарт-кост, формулюються принципи директ-костингу, а також розробляється методика обліку витрат за центрами відповідальності. У середині XX століття як окрема галузь виникає

управлінський облік, основою якого стає облік і управління витратами.

Сучасне сприйняття категорії «витрати» є надзвичайно багатогранним, адже наявні різноманітні підходи до ідентифікації даної категорії, що систематизовано представлено на рисунку 1.1.

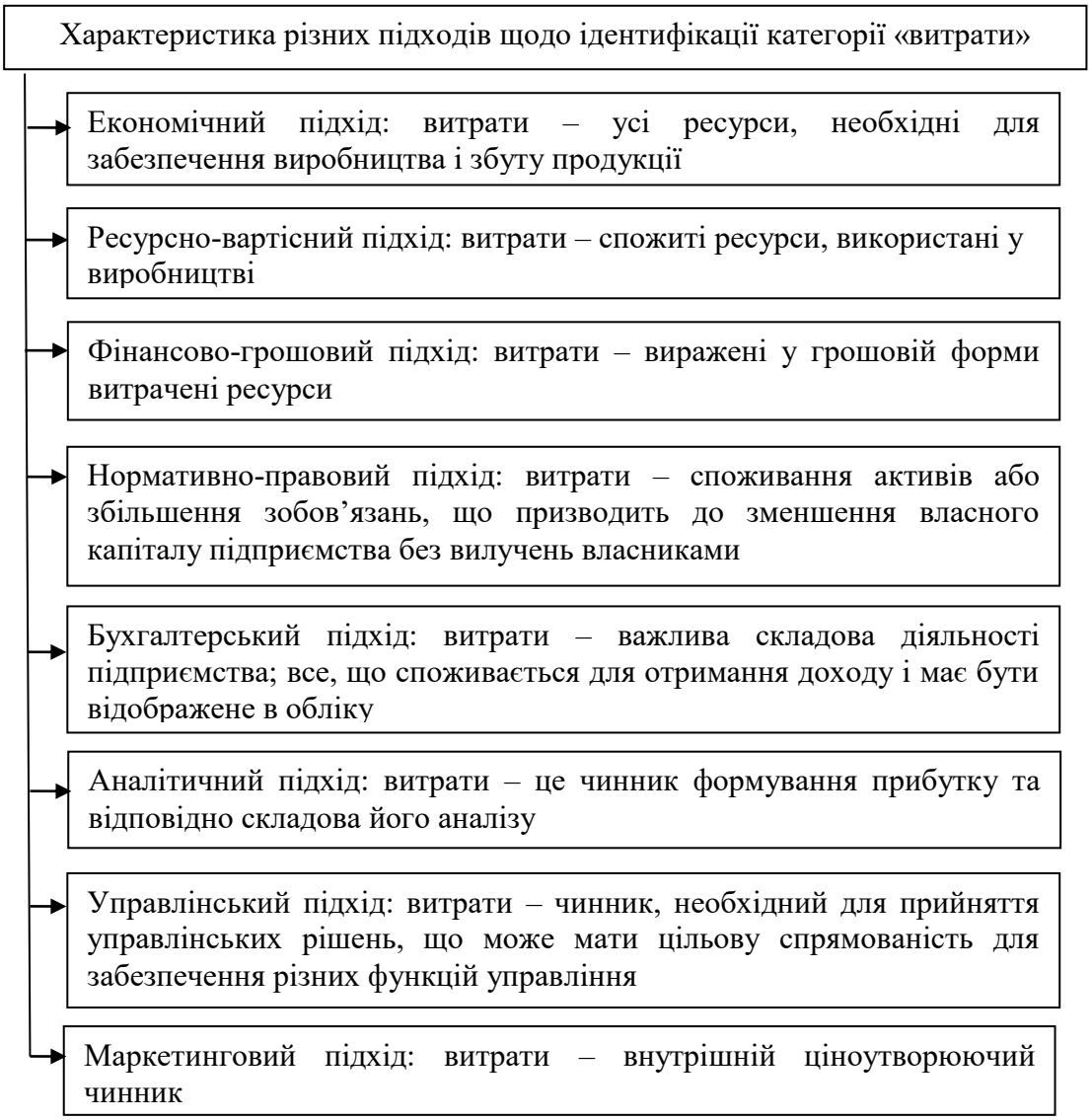


Рисунок 1.1 – Різні підходи щодо ідентифікації категорії «витрати»

(складено за джерелом [60, С. 1183-1184])

Важливою складовою ідентифікації категорії «витрати» слід вважати їхнє облікове сприйняття, оскільки саме завдяки обліку формується інформаційна база для прийняття управлінських рішень щодо оптимізації

витрат. У цьому контексті варто також зазначити, що облікова ідентифікація категорії «витрати» є першим принциповим кроком на шляху до ефективної організації обліку витрат.

Досліджуючи питання облікової ідентифікації категорії «витрати», слід насамперед зазначити, що облікове трактування витрат відрізняється від їхнього розуміння в загальноекономічному контексті. На це звертають увагу американські науковці С.Л. Брю і К.Р. Макконнелл, зазначаючи, що «економісти вважають витратами всі платежі – зовнішні та внутрішні (включаючи до останніх і нормальний прибуток, тобто мінімальну винагороду, необхідну для утримання підприємницьких здібностей підприємця в межах даного підприємства), – які потрібні для залучення та утримання ресурсів у межах конкретного напрямку діяльності», тоді як «бухгалтерські витрати – це виключно зовнішні витрати» [87, с. 46].

Таким чином, загальнотеоретичне економічне сприйняття витрат ґрунтується на таких собі «втрачених можливостях», тобто витрати визначаються розміром коштів, що можуть бути отримані при найбільш вигідному із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів, залучених у дану господарську підприємницьку діяльність. Принциповим у розкритті сутності економічних витрат та їх відмінності від витрат бухгалтерських є розподіл витрат на зовнішні (явні) та внутрішні (неявні), що пояснюється наявністю різних власників ресурсів. Зовнішні витрати є за суттю платою постачальникам ресурсів (сировини, енергії, праці тощо) за ресурси, які не належать даному підприємству. Внутрішні витрати – це кошти, що можуть бути отримані за відповідний ресурс, що перебуває у власності підприємства, за умови найкращого із альтернативних можливих способів його використання. Окрім того, економічні витрати можна визначати як у площині окремої економічної одиниці (підприємства, підприємця), так у макроекономічній площині, тобто в площині суспільства в цілому – такі витрати є суспільними.

Облікова ідентифікація витрат діяльності підприємства ґрунтується на

дещо інших принципах, адже в системі бухгалтерського обліку витратами визнаються лише фактичні, реальні, понесені певним чином – у грошовій або негрошовій формах – витрати, що можуть бути достовірно оцінені та відповідним чином документовані. Витрати в обліку є результатом певних господарських операцій, що пов'язані із споживанням (використанням) активів або визнанням зобов'язань. Йдеться про витрати на спожиті матеріальні ресурси, про нараховану найманим працівникам заробітну плату та відрахування на соціальне страхування, про амортизацію активів багаторазового використання (основних засобів, нематеріальних активів тощо), орендні платежі, витрати, пов'язані із залученням робіт та послуг із сторони, відсотки за користування позикового капіталу. Для облікової практики надзвичайно важливим є достовірна оцінка витрат, а достовірно оцінити економічні витрати на залучення до справи власного капіталу, а особливо організаторських (підприємницьких) здібностей практично неможливо.

Досліджуючи облікове сприйняття категорії «витрати», слід також зазначити, що відображення витрат у сучасних системах обліку здійснюється переважно за принципом нарахування, оскільки касовий метод сьогодні практично не застосовується. Впровадження принципу нарахування та відповідності витрат у облікову практику призводить до того, що облікове сприйняття витрат пов'язується зі зменшенням активів або з визнанням (збільшенням) зобов'язань. Цікавим прикладом такого підходу є дослідження німецького теоретика бухгалтерського обліку Е. Шмаленбаха, який відзначав, що «актив, крім грошових коштів, – це витрати, які ще не стали доходами, а пасив – доходи, що не стали витратами». На цій основі він виділяв такі розділи: 1) витрати, але ще не затрати; 2) витрати, але ще не надходження коштів; 3) цінності, які стануть затратами; 4) цінності, які стануть доходами; 5) капітал» [64, с. 161].

Аналогічно сучасні науковці, ідентифікуючи витрати як облікову категорію, використовують облікові категорії «активи», «зобов'язання» та

«капітал». Так, зокрема, Й.С. Завадський, Г.В. Осовська, О.О. Юшкевич підкреслюють, що витрати підприємства виникають у процесі використання його ресурсів для здійснення діяльності і мають чітку цільову спрямованість. Вони визначаються як сукупність зменшення вартості активів або збільшення зобов'язань, що в результаті веде до зменшення власного капіталу, тобто до збитку [27, с. 43].

Нормативне визначення витрат для вітчизняних підприємств, закріплене чинним законодавством, базується на принципі нарахування в обліку. Так, Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» серед ключових принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності виділяє принцип нарахування, згідно з яким «доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [56]. Відповідно до цього закону, витрати розглядаються як «зменшення економічних вигод у вигляді зниження активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком випадків його вилучення або розподілу власниками)» [56].

Основним нормативним документом, що регламентує облікову практику витрат для вітчизняних підприємств, є Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Згідно з пунктом 6 цього документа, «витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені» [46].

Саме Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» передбачене детальне розкриття принципу нарахування в частині організації обліку витрат, що схематично представлене на рисунку 1.2.

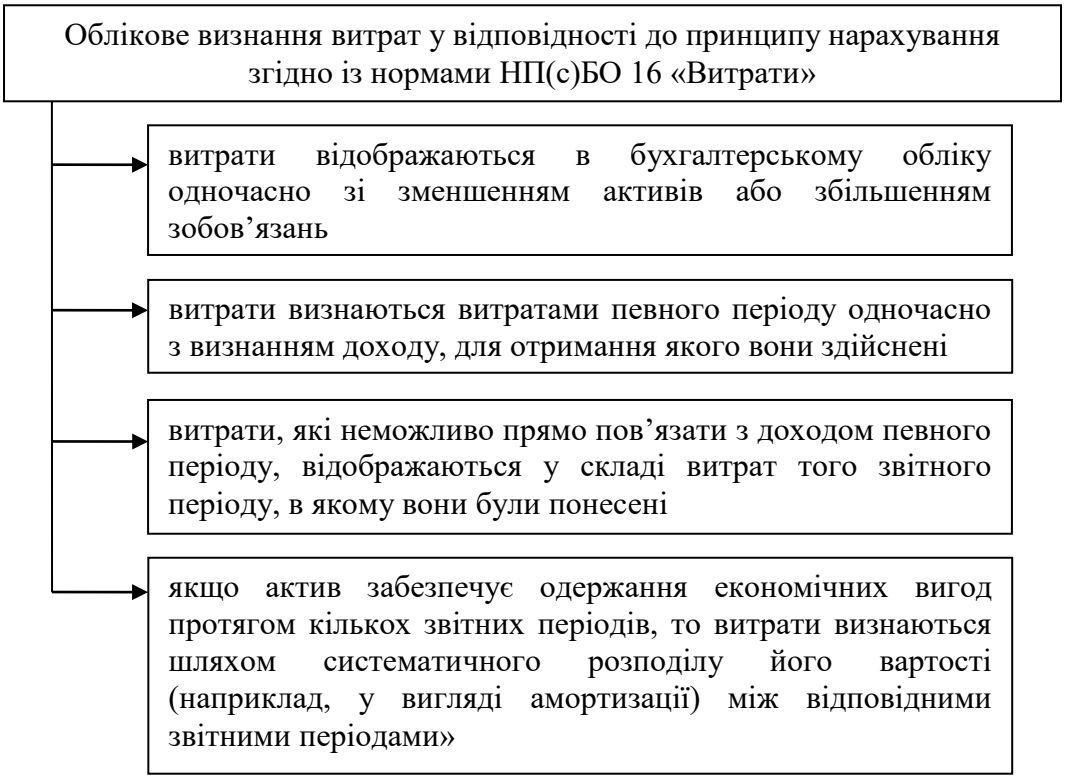


Рисунок 1.2 – Складові облікового визнання витрат у відповідності до принципу нарахування (складено автором за джерелом [46])

Додатково слід зазначити, що витратами не визнається попередня (авансова) оплата запасів, робіт чи послуг, що унеможливлює застосування касового принципу (підходу) обліку витрат у практиці вітчизняних підприємств.

Відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, витрати визначаються як «зменшення економічних вигод протягом звітного періоду у вигляді відтоку або зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу, не пов'язаного з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу» [48, с. 150]. Порівняння цього визначення з нормами вітчизняних стандартів свідчить, що підходи до облікової ідентифікації витрат у НП(с)БО та МСФЗ практично збігаються.

В той же час облікова практика визнання витрат у США дещо відрізняється. Так, за GAAP USA «витрати – це використання або споживання товарів (робіт, послуг) в процесі отримання доходів від

систематичної діяльності. Витрати за GAAP USA «не включають витрати, не пов’язані з процесом виробництва продукції, товарів, робіт та послуг, зокрема це збитки, пов’язані зі зміною вартості запасів, валютних курсів, нарахуванням штрафів й пені» [20, с. 343].

Досліджуючи проблематику облікової ідентифікації витрат у контексті вітчизняних нормативних документів та існуючої облікової практики, слід також звернути увагу на необхідність розмежування витрат на витрати періоду та витрати, що капіталізуються. Витрати періоду – це ті витрати, визнання яких призводить до зменшення доходів при визначенні фінансового результату звітного періоду. До таких витрат належать собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг, адміністративні витрати, витрати на збут, фінансові витрати та деякі інші витрати періоду.

До витрат, що капіталізуються, відносяться витрати на придбання або створення основних засобів, транспортно-заготівельні витрати, які включаються до первісної вартості придбаних запасів, а також витрати виробництва, у тому числі розподілені загальновиробничі витрати, що формують вартість незавершеного виробництва і, за підсумками виробничого процесу, виробничу собівартість готової продукції. Розмежування витрат на ті, що призводять до формування активів, та на витрати періоду обґрунтовує логіку організації загальної схеми обліку витрат діяльності підприємства та відображення інформації про витрати у фінансовій звітності.

Цікавою складовою цього питання є дослідження науковців щодо розмежування категорій «витрати» та «затрати».

Так, О.Ф. Буфетова у цьому контексті зазначає, що поняття «затрати» застосовується до будь-якого використання ресурсів підприємства або до збільшення його зобов’язань, включно з придбанням активів. Натомість термін «витрати» використовується тільки тоді, коли ці ресурси застосовуються у процесі визначення фінансового результату діяльності підприємства за звітний період, і їх порівнюють з отриманими доходами відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат [14, с.

292].

А.В. Череп підкреслює, що під витратами слід розуміти явні, фактичні або розрахункові витрати підприємства, тоді як під затратами – зменшення ресурсів підприємства або зростання його боргових зобов'язань у процесі господарської діяльності [78, с. 128].

Г.В. Козаченко, Г.В. Макухін і Ю.С. Погорєлов додають, що «затрати – це вартісне відображення обміну та трансформації ресурсів підприємства, а також їх невідшкодований вихід за межі підприємства» [30, с. 20]. Водночас витрати слід розглядати «як неминучі затрати, що сформувалися раніше і вже стали минулими у цьому звітному періоді» [30, с. 21].

Таким чином, автори підкреслюють, що за змістом поняття «затрати» ширше за поняття «витрати», і всі витрати, крім тих, що списуються у звітному періоді, у бухгалтерському обліку класифікуються як затрати.У цілому ж більшість науковців заперечують синонімічність категорій «витрати» і «затрати», звертаючи увагу на суттєві відмінності між ними і обґрунтовуючи неприпустимість підміни однієї категорії іншою. Вчені презентують своє бачення сутності витрат і затрат, намагаючись виокремити ключові ознаки, що їх відрізняють.

Окремі підходи щодо розмежування категорій «витрати» і «затрати» представлено в таблиці 1.3.

На нашу думку, на особливу увагу заслуговує таким чином висновок, що категорія «затрати» є більш широкою і має особливу ознаку – залежно від конкретних умов затрати або формують вартість активів (тобто капіталізуються) і таким чином є елементом активу балансу, або визнаються витратами періоду, зменшуючи отримані доходи.

Окремі науковці, досліджуючи зазначене питання пропонують звернутися до західної наукової думки та господарської практики з метою розмежування понять «затрати» і «витрати».

Так, О.С. Горобець зазначає, що «в англомовних країнах всі витрати на товари та послуги, необхідні для функціонування організації, позначають

словом cost.

Таблиця 1.3 – Наукові підходи до розмежування категорій «затрати» і «витрати»

Науковці, джерело	Ідентифікація категорії «витрати»	Ідентифікація категорії «затрати»
О.В. Адамик [2, с. 208]	«Витрати характеризують придбання активів відповідно до цільових програм»	«Затрати вимірюють споживання ресурсів для виробництва послуг (робіт, продукції)»
Н.М. Гаркуша [18 с. 194]	«Витрати – достовірно оцінена частина затрат основної діяльності підприємства, яка призводить до зменшення економічної вигоди у вигляді збільшення зобов'язань або зменшення активів, та співвідноситься з доходом підприємства, для отримання якого була здійснена у звітному періоді»	«Затрати – це грошове вираження ресурсів, витрачених для здійснення основної діяльності підприємства, які були використані через обмін або трансформацію з певною метою».
Д.Л. Лозинський [37, с. 98]	«Витрати – або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства»	«Поняття «затрати» є більш ширшим та має ключову рису: залежно від певних умов може виступати як актив та знаходити своє відображення в балансі або трансформуватись у витрати періоду. Затрати – зменшення одних активів за умови рівнозначного збільшення інших, або збільшення активів і зобов'язань на одну і ту ж величину»
І.В. Різник [59, с. 87]	«Витрати – використання тільки тих ресурсів, які при визначенні прибутку суб'єкта господарювання за даний період часу ставляться у відповідність доходам»	«Термін «затрати» стосується будь-якого використання ресурсів, в тому числі на придбання активів»
О.Г. Шпикуля [81, с. 271]	1. Вартісний показник 2. Джерело: ресурси й активи 3. Рівень: визначається технологією і організацією виробництва 4. Вплив: продуктивність виробництва і конкурентоспроможність продукту 5. Мінімізація: покращення техніко-технологічного оснащення й організації праці.	1. Натурально-речовий показник 2. Джерело: вартість одиниці ресурсів й активів, вкладених у виробництво 3. Рівень: визначається вартістю, ціною вхідних ресурсів 4. Вплив: прибутковість бізнесу і цінова конкурентоспроможність товару. 5. Мінімізація: оптимізація затрат і постачання ресурсів за прийнятними цінами.

Воно має широке застосування і може означати «собівартість», «витрати» або «затрати». Поряд із терміном cost використовують поняття Expenses (витрати) та Expenditures (затрати). Поняття Expenses охоплює витрати, які становлять вартість ресурсів, використаних протягом періоду і повністю витрачених на створення реалізованої продукції на дату складання балансу, тоді як Expenditures – це видатки («затрати»), що відображають суму грошової оплати придбаних ресурсів. Згодом ці видатки будуть списані на доходи та стануть Expenses» [21, с. 110].

Прийняття розмежування понять «витрати» і «затрати» потребує використання щодо виробництва поняття «затрати виробництва», адже вартість ресурсів, витрачених на виробництво, формує вартість активів підприємства – незавершеного виробництва і готової продукції.

Собівартість як і витрати та затрати є хоча і похідною, але важливою економічною категорією, що обґрунтовує доцільність її ідентифікації. Так, за визначенням В.В. Сопка «собівартість – це вартісна оцінка ресурсів, які використовуються для виробництва і реалізації продукції з метою отримання економічної вигоди» [65, с. 152].

С.В. Бойко і О.В.Олейник пропонують визначенням, відповідно до якого собівартість є «грошовою формою витрат на підготовку виробництва, виготовлення та збут продукції» [9, с. 298].

О.О. Андросенко, характеризуючи собівартість зазначає, що «це виражені в грошовій формі використані ресурси підприємства у зв’язку з виробництвом продукції. Собівартість як сума витрат є об’єктом фінансового обліку, а собівартість як вартість одиниці виробленої продукції – об’єктом управлінського обліку» [4, с. 125].

Собівартість продукції (робіт, послуг) є однією з ключових економічних категорій, оскільки її величина впливає на фінансові результати виробничої діяльності підприємства і, відповідно, на його рентабельність. Для правильного визначення фінансового результату необхідно точно розрахувати собівартість – суму витрат, що припадає на реалізовану

продукцію (роботи, послуги).

Собівартість, як економічний показник, активно використовується в площині управління підприємством як:

– інструмент оцінки результатів функціонування підприємства (за видами та об’єктами діяльності) та його окремих структурних підрозділів;

– засіб контроль ефективності використання природних, матеріальних, трудових і фінансових ресурсів;

– елемент визначення економічної ефективності інвестиційної та інноваційної діяльності, впровадження заходів щодо забезпечення більш ефективних технологій виробництва, збуту та управління;

– важливий чинник ціноутворення в процесі встановлення цін на продукцію (роботи, послуги);

– засіб визначення економічної доцільності здійснення та розвитку підприємницької діяльності за різними напрямками господарювання.

Собівартість, як один із основних економічних показників, застосовується усіма складовими системи управління – плануванням, обліком, аналізом та контролем, що формують загальну інформаційну обліково-аналітичну систему управління підприємством, оскільки калькулювання присутнє на кожній стадії виробничого циклу.

Теоретичне дослідження економічної та облікової сутності категорій «витрати» та «собівартість» є надзвичайно важливим завданням, адже управління такими об’єктами на практиці потребує як розуміння їх сутнісної природи, так і розуміння їх поведінки.

Наступним етапом дослідження сутності витрат варто визнати їх класифікацію, адже саме формування класифікацій витрат за різними ознаками та для різних потреб дозволяє комплексно розкрити багатогранну та різнопланову сутність даної економічної та облікової категорії, а також забезпечити базу для прийняття ефективних управлінських рішень, що є критично важливим для підвищення конкурентоспроможності підприємства.

1.2 Класифікація витрат як важливий елемент їх дослідження та управління

Класифікація витрат є важливим елементом їх сприйняття в системі управління підприємством. Розгалужена та обґрунтована класифікація витрат має принципове значення для планування, обліку, контролю та аналізу витрат, тобто для ефективного управління витратами і відповідно управління діяльністю підприємства. Така класифікація набуває важливого значення в системі управління, оскільки дозволяє визначити особливості формування та розподілу витрат за певними об’єктами управління та центрами відповідальності. Поділ витрат за відповідними класифікаційними ознаками на різноманітні типи та види спрямований на вирішення найрізноманітніших задач управління.

Термін «класифікація» як організаційне поняття походить від латинського слова «classis», що перекладається як розряд або клас. Відповідно, класифікація означає поділ елементів певної сукупності на частини за визначеними ознаками з утворенням системи класів цієї сукупності. За визначенням Ю.І. Матюшіної, «під класифікацією розуміють систему понять (класів), підпорядкованих певній ознаці у конкретній галузі знань або діяльності людини, яка використовується як засіб встановлення взаємозв’язків між цими поняттями (класами). При формуванні такої системи керуються спільними ознаками, притаманними цим поняттям, які називаються ознаками класифікації та відіграють ключову роль у досягненні результату класифікації. Чим більше виділено ознак класифікації, тим вищий ступінь пізнання досліджуваних явищ, процесів, об’єктів і можливостей управління ними» [40, с. 99].

Питання класифікації витрат почали активно вивчати наприкінці XIX століття, коли сформувалася так звана теорія обліку витрат. Так, англійські дослідники Дж. М. Фелс та Еміль Гарке ще у 1887 році запропонували

розділяти всі витрати на фіксовані (сучасною термінологією – умовно-постійні) та змінні (умовно-змінні). Вперше термін «прямі та непрямі витрати» було введено Е.Е. Фельдгаузеном [13, с. 162].

Сучасна економічна наука пропонує безліч систем класифікації витрат за різними класифікаційними ознаками, що є природнім, адже різні системи класифікації витрат спрямовані на вирішення найрізноманітніших завдань управління.

Так на думку Н.О. Бондаренко в економічних дослідженнях «найчастіше зустрічається класифікація витрат підприємства за такими трьома напрямками:

1. Для прийняття рішень управлінським персоналом, планування на наступні періоди (постійні та змінні, маржинальні (граничні) та середні, релевантні та нерелевантні тощо).

2. Для визначення собівартості продукції та обліку понесених витрат використовують різні підходи: за елементами, за статтями калькуляції, за прямими та непрямими витратами, витратами на продукцію та витратами періоду, а також одноелементними і комплексними витратами тощо).

3. Для здійснення процесу контролювання й регулювання (регульовані та нерегульовані, нормовані та ненормовані, в межах норм та понаднормові, заплановані та незаплановані» [11, с. 300].

Коротко, на нашу думку, серед основних напрямків класифікації витрат варто визнати такі як організація відображення витрат в обліку, прийняття управлінських рішень і забезпечення контролю та регулювання витрат. Відповідні основні напрямки класифікації витрат у системі їх управління схематично представлені на рисунку 1.3.

Охарактеризуємо детально сутність окремих видів витрат, виокремлення яких передбачає наведена класифікація.

Так, витрати, які здійснені у звітному періоді з метою отримання доходів у цьому ж періоді, вважають вичерпними. Такими витратами є собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), адміністративні

витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

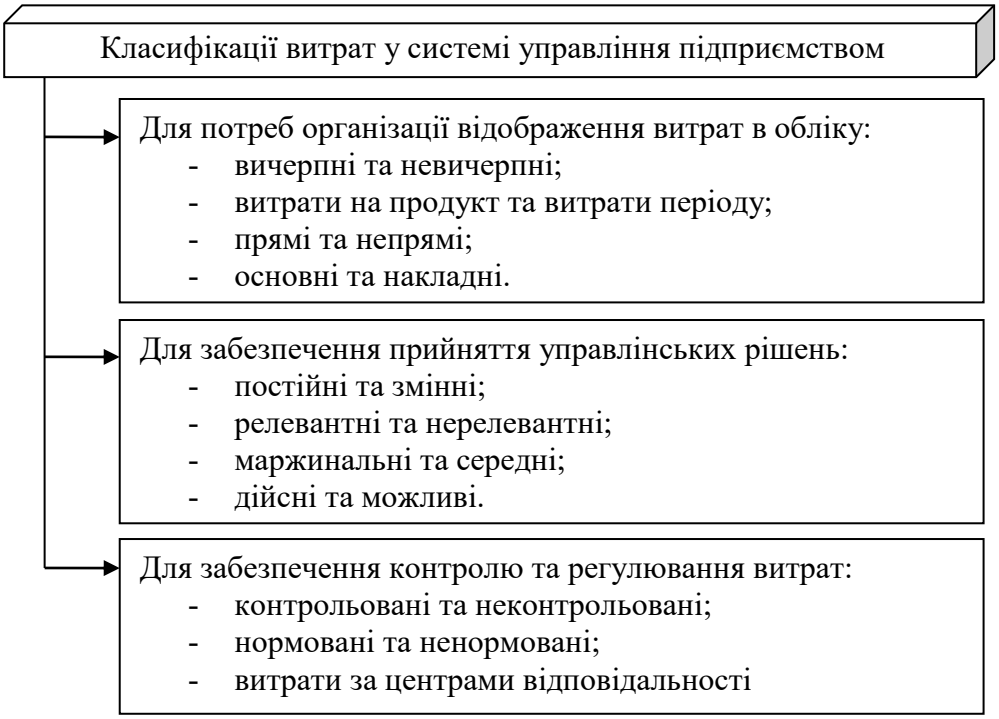


Рисунок 1.3 – Основні напрямки класифікації витрат у системі управління

(складено автором)

Невичерпними тоді варто вважати витрати, понесені у звітному періоді які капіталізуються, тобто призводять до формування активів. Доходи такі витрати мають забезпечити в наступних періодах. Саме такі витрати, за думкою багатьох вчених, доцільно ідентифікувати як затрати. Такими витратами (затратами) є транспортно-заготівельні витрати, витрати на придбання запасів, у тому числі товарів, витрати на придбання (створення) основних засобів та інших необоротних активів, витрати на виробництво конкретних видів продукції, загальновиробничі витрати, окрім нерозподілених постійних загальновиробничих витрат.

Витрати на продукт формуються через ті ресурси, що безпосередньо витрачаються на його виготовлення, тоді як витрати періоду – це витрати, які не входять до виробничої собівартості продукту і належать до того періоду, в якому вони фактично були понесені, наприклад адміністративні витрати.

Прямі витрати – це витрати, які можна прямо пов’язати з

виготовленням конкретного об’єкта витрат, будь то продукція, замовлення чи послуга, і які можна віднести на одиницю цього об’єкта на підставі первинних документів. Якщо на підприємстві виготовляється лише один об’єкт витрат, то всі витрати на його виробництво вважаються прямими. Зазвичай до складу прямих витрат включають: прямі матеріальні витрати (сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі, інші матеріальні ресурси), прямі витрати на оплату праці (заробітну плату та інші виплати працівникам, які беруть участь у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг) та інші виробничі витрати.

В той же час, якщо здійснюється виробництво одночасно кількох об’єктів витрат (видів продукції, замовлень), то наявні витрати, які неможливо безпосередньо віднести до виробництва якогось одного об’єкту витрат. Саме такі не витрати визнаються непрямими. До таких витрат традиційно належать амортизація та витрати на утримання виробничого обладнання, витрати на енергію, воду на інші ресурси, що споживаються у виробництві в цілому. Непрямі витрати потребують систематизації і наступного розподілу між об’єктами витрат. Розподіл непрямих витрат призводить до неточностей у визначенні собівартості окремих об’єктів витрат, а тому при організації обліку варто намагатися якомога більшу частину витрати облікувати як прямі. Надзвичайно важливим питанням облікового відображення непрямих витрат є вибір та обґрунтування бази розподілу таких витрат між окремими об’єктами обліку.

Змінними витратами визнаються витрати, що змінюються в умовах зміни обсягу діяльності. Залежно від процентного співвідношення зміни величини витрат і зміни обсягу діяльності (виробництва) такі витрати поділяють на пропорційні і непропорційні. Пропорційні витрати змінюються прямо пропорційно або майже прямо пропорційно відносно зміни обсягу діяльності. До таких витрат належать витрат на сировину й матеріали, що споживаються в ході виробництва продукції, а також заробітна плата працівників, що відрядно нараховується за виробництво продукції. У складі

непропорційних витрат виокремлюють прогресивні і дегресивні витрати. Прогресивні витрати зростають більшими темпами, ніж обсяг діяльності (наприклад, додаткові рекламні витрати). Дегресивні витрати зростають меншими темпами, ніж обсяг діяльності (наприклад, витрати на заробітну плату допоміжних працівників у виробництві).

Постійними визнаються витрати, що залишаються незмінними у разі зміни обсягів діяльності у межах певного інтервалу (наприклад, заробітна плата адміністративних працівників, оренда приміщень, витрати на амортизацію основних засобів за умови застосування всіх методів амортизації, окрім виробничого).

Окрім змінних і постійних витрат доречним є також виокремлення змішаних витрат, тобто витрат, що містять елементи як змінних, так і постійних витрат (наприклад, оплата банківських послуг, оплата послуг зв’язку та інших послуг, що передбачають абонентську плату плюс оплату реально наданих послуг).

Релевантними визнаються витрати, величина яких може бути змінена в наслідок прийняття окремого управлінського рішення, а до нерелевантних відповідно належать витрати, на величину яких не впливає прийняття даного управлінського рішення. Наприклад, якщо в ході організації нової виробничої ділянки приймається рішення або придбати виробниче приміщення, або орендувати його, то вартість виробничого приміщення або альтернативно сума орендної плати будуть релевантними витратами, а інші витрати – вартість виробничого обладнання, матеріальні витрати, заробітна плата працівників виробництва тощо – нерелевантними.

Розглядаючи альтернативні варіанти прийняття управлінських рішень, варто враховувати не лише дійсні (реальні), але й можливі витрати (альтернативні втрати). Такими втратами при прийнятті управлінських рішень визнаються втрачені вигоди, коли вибір одного напряму дії вимагає відмови від альтернативного рішення (наприклад, якщо підприємство прийме рішення на наявні кошти придбати приміщення та здавати його в оренду, то

воно відмовиться від альтернативних варіантів розміщення коштів – у банк на депозитний рахунок, на придбання цінних паперів або для організації виробництва комплектуючих, які на сьогодні купують у постачальника). Такі можливі витрати не відображаються у первинних документах, регістрах бухгалтерського обліку та фінансовій звітності, але їх варто враховувати при прийнятті управлінських рішень, адже ресурси є обмеженими.

Середні витрати – це загальні витрати на виробництво додаткової групи продукції, поділені на загальну кількість одиниць продукції. В той же час маржинальними витратами визнаються витрати на виробництво кожної додаткової одиниці продукції.

З метою організації контролю діяльності окремих структурних підрозділів підприємства, оцінки роботи їх керівників та колективу застосовують поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані. Контрольовані витрати – це витрати, на які менеджер може безпосередньо впливати і відповідно контролювати. Витрати, що знаходяться поза впливом та контролем менеджера, визнаються неконтрольованими. Поділ витрат на контрольовані та неконтрольовані у конкретній ситуації залежить від повноважень менеджера (менеджерів) окремого структурного підрозділу. Така класифікація витрат на контрольовані та неконтрольовані є важливою у системі обліку витрат за центрами відповідальності.

Визначення місця виникнення витрат обґрунтовується необхідністю здійснювати контроль та управління витратами, зважаючи на їх різну поведінку під впливом різних чинників.

Центром відповідальності вважають організаційну одиницю, керівник якої несе відповідальність за величину понесених витрат і можливо за величину отриманих доходів. Відповідно кожна ланка структурного підрозділу може бути центром відповідальності, що буде зобов’язаний відповідати за рівень витрат. Визначення центрів відповідальності є управлінським рішенням кожного окремого підприємства, адже це має враховувати розміри підприємства, особливості його діяльності та

відповідну організаційну структуру.

В площині планування та облікового калькулювання собівартості продукції важливими є класифікації витрат за елементами (тобто за економічним змістом) та статтями калькуляції (тобто за характером виникнення і призначенням). Елементи витрат формують сукупності економічно однорідних витрат. Традиційно за елементами витрати розділяють на:

– матеріальні витрати;
– витрати на оплату праці;
– відрахування на соціальні заходи;
– амортизація;
– інші витрати.

Класифікацію витрат за економічними елементами доповнює класифікація за статтями калькуляції, що дає змогу повністю обчислювати собівартість окремих об’єктів калькулювання та визначати обсяг витрат виробничих підрозділів. Перелік статей калькуляції встановлюється підприємством самостійно, з урахуванням особливостей технології та організації виробничого процесу.

Важливою складовою класифікації витрат для потреб організації бухгалтерського обліку витрат та формування інформації щодо витрат у фінансовій звітності варто визнати класифікацію витрат за видами діяльності.

Зазначена класифікація витрат за видами діяльності, сформована згідно із нормами вітчизняних нормативних документів, що регулюють питання бухгалтерського обліку та фінансової звітності, представлена на рисунку 1.4.

Витрати, що пов’язані та забезпечують основний вид діяльності підприємства (виробництво продукції, виконання робіт, надання послуг), а також такі, що забезпечують її здійснення організаційно, називаються операційними. Саме такі витрати складають найбільшу питому вагу у загальних витратах підприємства.

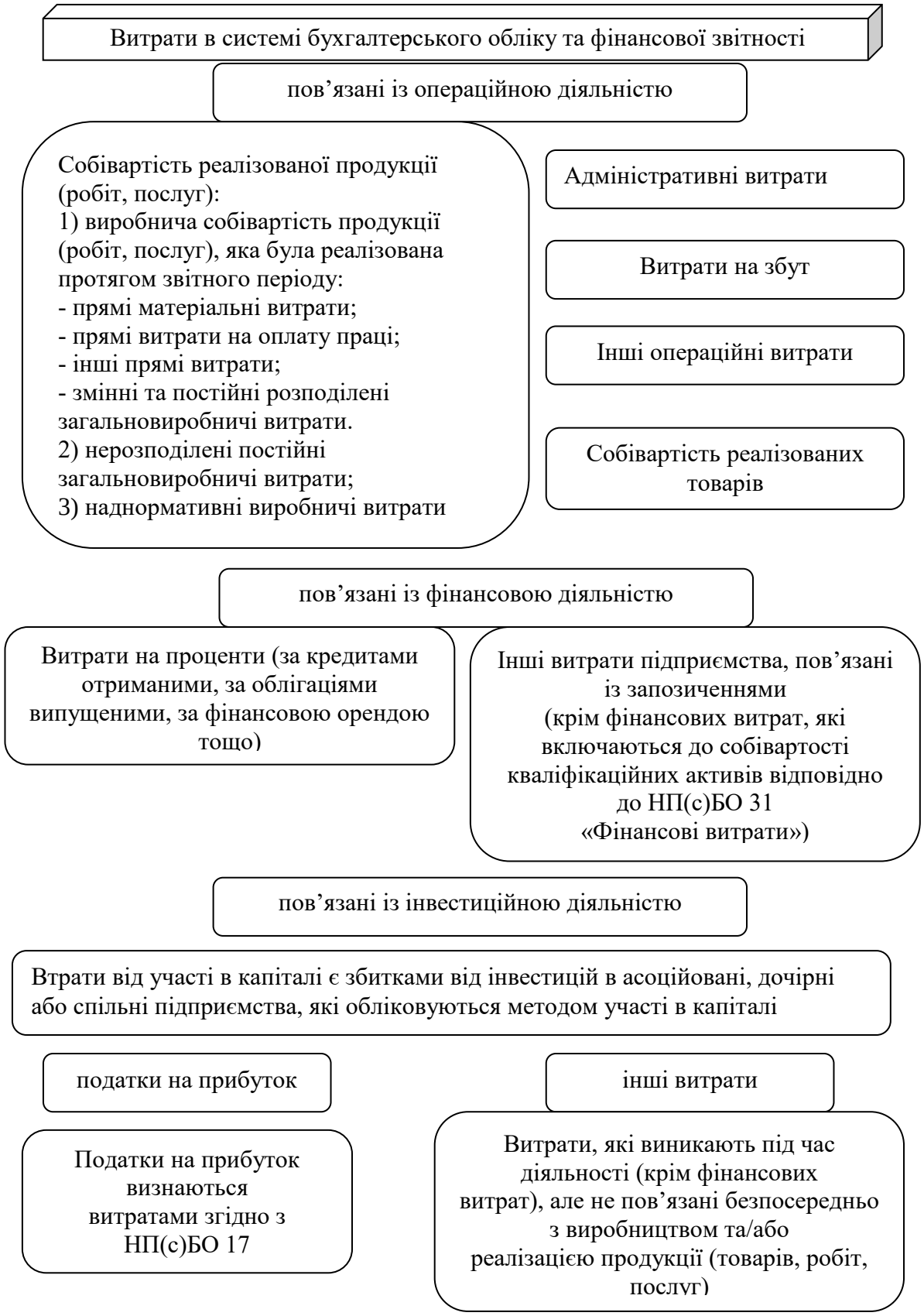


Рисунок 1.4 – Класифікація витрат за НП(с)БО 16 «Витрати»

(складено за джерелом [46])

Витрати, пов’язані з фінансовою діяльністю, наявні у випадках сплати підприємством відсотків за отриманими від інших юридичних і фізичних осіб коштами на умовах кредитування, при первинному розміщенні на ринку цінних паперів акцій, облігацій власної емісії тощо.

Витрати, пов’язані з інвестиційною діяльністю, здійснюються підприємством за умови довготермінового розміщення капіталу з метою отримання прибутку (придбання цінних паперів тощо).

Наявність великої кількості класифікаційних ознак і систем класифікацій витрат актуалізує питання впорядкування та систематизації розроблених класифікаційних ознак і таким чином формування певної єдиної логічно побудованої системи класифікації витрат.

У таблиці 1.4 представлена узагальнена класифікаційна система витрат за різними критеріями та ознаками, складена за джерелами [11, С. 301-302; 24, С. 171-173; 29, С. 44-45; 44, С. 208-210; 75, С. 208-209; 77, С. 443-444].

Таблиця 1.4 – Класифікація витрат за критеріями та ознаками

Критерії	Ознаки класифікації	Види витрат за ознакою класифікації
1	2	3
Організаційно-управлінський критерій класифікації	за сферами діяльності	витрати виробничої, невиробничої, промислової, непромислової діяльності; витрати основного та допоміжного виробництва, матеріально-технічного забезпечення, витрати розробки нових технологій, витрати маркетингу, витрати управління
	за видами діяльності	витрати операційної діяльності, витрати фінансової діяльності, витрати інвестиційної діяльності
	за терміном генерування прибутку	витрати, пов’язані із поточною діяльністю, витрати, спрямовані на розвиток підприємства
	за спрямування для забезпечення цілей бюджетування	витрати на мотивування, соціальний розвиток, інновації, маркетингові дослідження та комунікації, амортизаційні відрахування, фіскальні витрати, інші витрати на забезпечення поточної діяльності
	за місцем виникнення та центром відповідальності	витрати виробництва, технологічного переділу, цеху, підрозділу, служби, підприємства
	за доцільністю	продуктивні та непродуктивні

Продовження таблиці 1.4

1	2	3
	за рівнем контрольованості	контрольовані та неконтрольовані
	за впливом від прийняття рішення	релевантні та нерелевантні
	по відношенню до планування	неплановані та неплановані
Обліково-аналітичний критерій класифікації	за способом перенесення вартості на продукт	прямі та непрямі
	за відношення до технологічного процесу	основні та накладні
	за призначенням	технологічні та організаційні
	за складом	прості (одноелементні) та комплексні
	за елементами витрат (за економічним змістом)	матеріальні, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші витрати
	за статтями калькуляції (за цільовим призначенням)	прямі виробничі витрати, витрати на утримання та експлуатацію машин та обладнання, загально виробничі витрати, адміністративні витрати, витрати на збут
	за відношенням до собівартості продукції	витрати, що включаються до собівартості, і витрати, що не включаються до собівартості продукції
	за відношенням до готового продукту	витрати на незавершене виробництво, витрати на готовий продукт
	за порядком віднесення витрат на період формування прибутку	витрати на актив (продукт), витрати періоду
	за календарним періодом	витрати поточного періоду, витрати минулого періоду, витрати майбутнього періоду
	за порядком нормування	нормовані та ненормовані
	за порядком формування	фактичні, планові (бюджетні) або прогнозовані, нормативні витрати
Фінансово-економічний критерій класифікації	за відношенням до форм праці	витрати живої праці та витрати уречевленої праці
	за відношенням до форм вартості	матеріальні витрати, трудові витрати, грошові витрати
	за споживанням ресурсів	вхідні витрати, спожиті витрати
	за порядком обчислення	середні витрати, граничні витрати
	за принципом врахування	дійсні витрати, альтернативні (можливі) витрати
	за впливом змін обсягу діяльності	змінні витрати, постійні витрати, змішані витрати

У підсумку доцільно зазначити, що конкретні параметри класифікації витрат в площині управління мають бути визначені на конкретному підприємстві його організаційними та технологічними умовами діяльності, економічними, юридичними та відповідно структурними особливостями, а також потребами управлінців в інформації, зважаючи на їх компетентність та організаційні можливості системи управління. Відповідно на кожному підприємств із різноманіття класифікаційних ознак витрат реально обирають ті, що забезпечують інформацію щодо витрат з метою їх ефективного управління та досягнення таким чином поставленої мети щодо їх оптимізації.

1.3 Нормативно-методичні засади організації обліку витрат виробництва

Організація обліку витрат є важливою складовою організації обліку на будь-якому підприємстві. Наявна на підприємстві система обліку витрат діяльності має забезпечувати систематизацію інформації щодо витрат, а також формувати обліково-аналітичного забезпечення управлінського контролю витрат діяльності. Інформаційно-облікова система має відповідати комплексу завдань, що ставляться перед обліком керівництвом підприємства виходячи з потреб управління.

Основними умовами забезпечення ефективного функціонування системи обліку витрат діяльності, на думку Л.М. Германенко, доцільно визнати такі:

– «реальність, своєчасність та повнота відображення витрат в системі обліку підприємства;

– забезпечення оперативності, доцільності та достатньої аналітичності вихідної інформації щодо витрат підприємства;

– матеріально-технічне та організаційне забезпечення ведення обліку

витрат підприємства» [19, с. 1383].

Система обліку витрат на вітчизняних підприємствах формується відповідно до норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Згідно з цим нормативним документом, витрати звітного періоду – це або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (крім випадків, коли капітал зменшується через його вилучення або розподіл власниками), за умови, що такі витрати можна достовірно оцінити [46].

За дотримання логіки принципу нарахування щодо визнання витрат Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» передбачені такі принципи визнання витрат щодо періоду часу:

– «витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань»;

– «витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені»;

– «витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були понесені»;

– «якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами» [46].

Слід окремо зазначити, що до витрат не включається попередня оплата запасів, робіт і послуг, що фактично виключає можливість застосування касового методу обліку витрат у практиці вітчизняних підприємств.

Ключові принципи визнання витрат відповідно до норм НП(с)БО 16 «Витрати» наведено на рисунку 1.5.

Центральним елементом обліку витрат для підприємств, що виконують роботи або надають послуги, так само як і для підприємств-виробників продукції, є облік виробничих витрат. Ведення такого обліку та формування

виробничої собівартості продукції чи робіт (послуг) є однією з найважливіших завдань, що вирішуються в рамках організації бухгалтерського обліку.



Рисунок 1.5 – Визнання витрат відповідно до норм НП(с)БО 16 «Витрати»

(складено за джерелом [46])

За визначенням Ю.Т. Труш, організація обліку виробничих витрат – це «процес створення та постійного вдосконалення забезпечення раціонального облікового процесу з метою надання користувачам повної, достовірної та

об’єктивної інформації для прийняття управлінських рішень щодо управління витратами виробництва» [69, с. 51].

На думку Т. Акімової, Ю. Распопової та І. Волященко, головною метою організації обліку виробничих витрат є «створення ефективної системи розподілу та обліку витрат, яка враховує техніко-економічні особливості виробництва та організаційні можливості підприємства, і забезпечує формування достовірної інформації про результати його діяльності» [3, с. 109]. До ключових принципів організації обліку виробничих витрат варто віднести наступні:

– динамічність – характеристики системи слід розглядати не як сталу величину, а як такі, що раціонально змінюються, тобто удосконалюються форми та методи організації обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції;

– безперервність – послідовне створення і удосконалення прийнятої методології обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості виробів;

– адаптивність – пристосування методів та способів організації обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості виробів до умов управління і виробництва, що можуть змінюватися;

– відповідність – використання методів та способів організації обліку витрат виробництва, що мають відповідати техніко-економічним особливостям виробництва та організаційним можливостям підприємства (систематизовано за джерелами [3, С. 108-109; 33, с. 842; 38]).

За думкою Ю.Б. Скорнякової та Д.В. Лукіної, організація системи обліку виробничих витрат і формування собівартості продукції повинна включати такі складові:

– «облік витрат за центрами відповідальності первинного використання ресурсів виробництва;

– розподіл та перерозподіл елементів витрат за напрямками відповідно до особливостей технологічного процесу та організаційної структури

виробництва;

– облік витрат за центрами та відповідальними особами;

– визначення собівартості випущеної продукції;

– визначення собівартості окремих видів продукції (об’єктів витрат)» [63].

Важливою складовою організації обліку виробничих витрат є їх поділ на прямі та непрямі, тобто загальновиробничі. Прямими витратами визнають ті витрати, які на момент їх обліку можна однозначно віднести до конкретного об’єкта витрат на підставі первинних документів. У цьому контексті НП(с)БО 16 «Витрати» визначає об’єкт витрат як «продукцію, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, для яких необхідно визначити пов’язані з їх виробництвом (виконанням) витрати» [46].

Витрати, пов’язані із функціонуванням виробничих структурних підрозділів (цехів, ділянок тощо), які в момент їх визнання не можуть бути віднесені до конкретного об’єкту витрат економічно доцільним способом, за суттю є непрямими, а зважаючи, що вони пов’язані із виробництвом, їх ідентифікують як загальновиробничі. Такі витрати на підставі первинних документів фіксують в обліку за окремими виробничими підрозділами, а вже на наступному етапі розподіляють із дотриманням певної методики між окремими об’єктами витрат пропорційно обраній базі розподілу. Розподіл виробничих витрат на прямі та загальновиробничі для конкретного виробництва є складним організаційним завданням. Як зазначається, «з одного боку, збільшення частки витрат, що обліковуються як прямі, підвищує точність визначення собівартості окремих об’єктів витрат, оскільки розподіл загальновиробничих витрат у будь-якому випадку дещо спотворює собівартість конкретних об’єктів. Водночас ведення обліку певних витрат як прямих може потребувати значних додаткових ресурсів на облікові операції, що часто є економічно невигідним. Крім того, існують витрати, які взагалі неможливо логічно прив’язати до конкретного об’єкта витрат – їх можна віднести лише до діяльності певного виробничого структурного підрозділу,

наприклад цеху чи дільниці» [63].

Наступним кроком у методиці організації обліку витрат виробництва є проведення достовірної оцінки кожного конкретного об’єкта витрат. Така оцінка повинна ґрунтуватися на принципах бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, зокрема на принципі історичної (фактичної) собівартості та принципі обережності. Це означає, що при оцінюванні активів, включаючи предмети незавершеного виробництва та готову продукцію, основним орієнтиром є фактичні витрати на їх виробництво або придбання, а застосовувані методи обліку повинні виключати заниження витрат і завищення оцінки активів.

У сучасній вітчизняній та міжнародній науковій і практичній літературі з фінансового та управлінського обліку сформовані різноманітні підходи до обліку та оцінки виробничих витрат. Вибір конкретного методу визначається комплексом факторів і залежить від технологічних особливостей виробництва, організаційної структури підприємства, можливості отримання необхідної інформації та потреб менеджменту у даних для прийняття ефективних управлінських рішень.

Слід коротко зазначити, що, за спостереженням В.Ф. Яценка, «у вітчизняній обліковій науці та практиці традиційно виділяють позамовний, попередільний та попроцесний методи, при цьому чіткої різниці між переділом і процесом немає.

Поєднання позамовного та попроцесного методів отримало назву змішаного методу» [83, с. 109].

Водночас, «дослідження зарубіжної бухгалтерської теорії показують, що сучасні американські та європейські фахівці виділяють два основні типи систем калькулювання: job-costing system (систему калькулювання за роботою) та process-costing system (систему калькулювання за процесом)» [83, с. 110].

Більш детальна характеристика найпоширеніших методів обліку та оцінки виробничих витрат наведена в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Характеристика методів обліку та оцінки витрат виробництва

Метод обліку витрат та калькулювання	Коротка характеристика методу
За об’єктом обліку витрат	
Попередільний метод	У випадках, коли технологічний процес організаційно представлений окремими етапами – переділами, що послідовно настають один за іншим, витрати обліковуються за кожним переділом, передають з переділу на переділ, і на останньому вони формують собівартість готової продукції
Позамовний метод	Витрати виробництва систематизують за певними конкретними замовленнями, партіями або договорами, для виконання яких вони здійснені; собівартість одиниці визначається шляхом розподілу витрат замовлення на кількість виробів, що виготовлені за цим замовленням
Гібридний (змішаний) метод	Якщо виробничий процес містить масове виробництво та деякі індивідуальні елементи, доцільно визначати собівартість окремих робіт (операцій) попроцесним (за потреби попередільним) методом, а собівартість окремих видів продукції позамовно
За рівнем нормування витрат виробництва	
Нормативний метод	Витрати відображаються в поточному обліку за встановленими нормами, відповідно собівартість виробів калькулюється на стадії планування виробництва, на наступному етапі відбувається коригування показників до фактичного рівня; метод сприяє якісному аналітичному обліку і контролю витрат завдяки окремому відображенню відхилень фактичних витрат від нормативних
Фактичний метод	Відображення в обліку фактично понесених витрат
Змішаний метод	Комбінований варіант обліку, коли прямі витрати відображаються в обліку за фактичними даними, а непрямі за плановими ставками із подальшим коригуванням до фактичного рівня
За рівнем повноти віднесення витрат	
Директ-кост	Прямі змінні витрати відносять до конкретних об’єктів витрат, а непрямі постійні витрати не розподіляють за об’єктами обліку і відносять до витрат звітного періоду шляхом перенесення на зменшення фінансового результату
Стандарт-кост	Планові витрати відображаються в обліку на підставі системи існуючих стандартів, аналітичного обліку витрат за об’єктами не передбачається
Метод «поглинутих» затрат	Загальнівиробничі витрати відносяться на собівартість виробленої продукції та пропорційно розподіляються між реалізованою продукцією і продукцією, яка поки що перебуває на складі підприємства

Систематизовано за джерелами [3, с. 111; 33, С. 843-844; 57, С. 119-121; 83, С. 109-111; 86, С. 401-404])

Організація системи обліку витрат виробництва для вітчизняних підприємств регламентована п. 11 НП(с)БО 16 «Витрати», відповідно до якого до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

– «прямі матеріальні витрати;

– прямі витрати на оплату праці;

– інші прямі витрати;

– змінні загальновиробничі витрати і розподілені постійні загальновиробничі витрати» [46].

Для організації синтетичного обліку виробничих витрат на підприємствах передбачено активний балансовий рахунок 23 «Виробництво» відповідно до Плану рахунків активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій. Цей рахунок призначений для узагальнення даних щодо витрат, пов'язаних з виготовленням продукції, виконанням робіт або наданням послуг. По дебету рахунку відображаються прямі матеріальні та трудові витрати, інші прямі витрати, розподілені загальновиробничі витрати, а також втрати від браку продукції (робіт, послуг), що виникли з технологічних причин. По кредиту – відображається фактична виробнича собівартість готової продукції (дебет рахунків 26, 27), собівартість виконаних робіт та послуг (дебет рахунку 90), а також собівартість виробів, робіт і послуг, створених у допоміжних (підсобних) виробництвах (зокрема, інструмент, енергія, ремонтно-транспортні послуги тощо) [54]. На рахунку 23 «Виробництво» обов'язковим є ведення аналітичного обліку витрат за кожним окремим об'єктом витрат.

Таким чином, облік витрат, пов'язаних із виконанням робіт або наданням послуг, організовується підприємством через дебет синтетичного рахунку 23 «Виробництво», до якого відкриваються аналітичні рахунки за окремими замовленнями, видами робіт (послуг) та кожним замовником окремо. Прямі витрати на виконання робіт (послуг) відображаються безпосередньо на дебеті рахунку 23 «Виробництво». Витрати, які на момент їх виникнення не можуть бути економічно обґрунтовано віднесені до конкретного замовлення, визнаються загальновиробничими і протягом місяця накопичуються на синтетичному рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Наприкінці місяця загальна сума таких витрат розподіляється між

окремими об’єктами витрат (замовленнями) пропорційно обраній базі розподілу відповідно до п. 16 НП(с)БО 16 «Витрати». В результаті розподілу змінні та пропорційно розподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до дебету рахунку 23 «Виробництво». Таким чином, на дебеті рахунку 23 у розрізі аналітичних рахунків за кожним замовленням систематизуються усі витрати, пов’язані з виконанням відповідного замовлення.

Організаційна структура обліку виробничих витрат на підприємствах, що виконують роботи (надають послуги), відрізняється від схеми обліку на виробничих підприємствах, перш за все, відсутністю категорії «готова продукція», у виробничій собівартості якої капіталізуються витрати. Поки робота (послуга) виконується, відповідні витрати накопичуються як витрати виробництва, а після реалізації роботи (послуги) замовнику вони переходять у собівартість реалізованих робіт (послуг). Тобто, при підписанні замовником акта виконаних робіт (наданих послуг) по-перше, визнається дохід від виконаних робіт (послуг), а по-друге, витрати, що були облікові за дебетом рахунку 23 «Виробництво», визнаються собівартістю реалізованих робіт (послуг) і відображаються бухгалтерською проводкою: Дт 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» Кт 23 «Виробництво».

Дослідження системи обліку витрат на виробництва та формування виробничої собівартості виконаних робіт (наданих послуг) дозволяє визначити її основні елементи, що систематизовано на рисунку 1.6.

Варто також звернути увагу на той факт, що визначені елементи організації обліку витрат виробництва та формування виробничої собівартості виконаних робіт (наданих послуг) є обов’язковими складовими облікової політики кожного такого підприємства, а їх практична реалізація суттєво впливає на процес визначення собівартості окремих об’єктів витрат, що є надзвичайно важливою інформацією для управління в площині ціноутворення, планування тощо.

Практична організація обліку витрат на виконання робіт (надання

послуг) пов’язана з низкою ключових облікових питань, спосіб вирішення яких істотно впливає на визначення собівартості окремих замовлень і, як наслідок, на їх рентабельність.

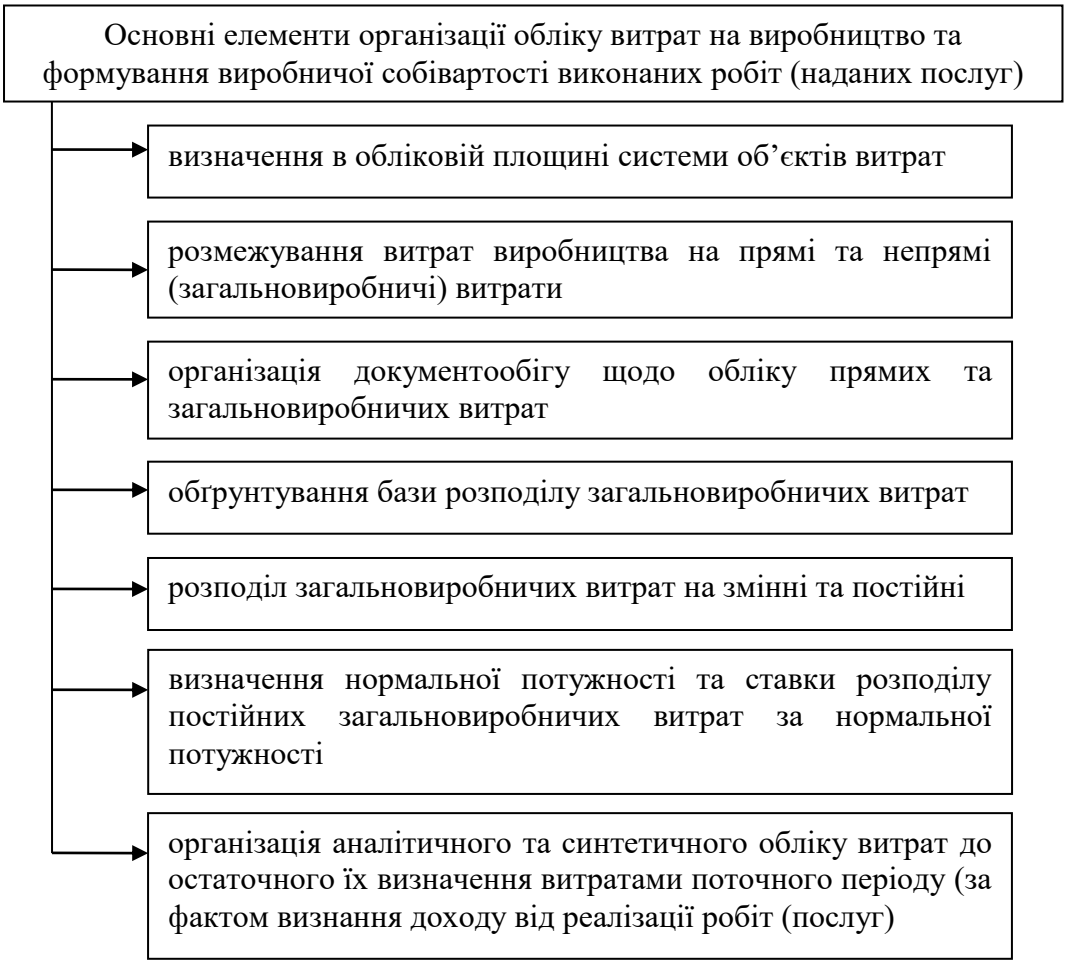


Рисунок 1.6 – Елементи організації обліку витрат на виробництво та формування виробничої собівартості виконаних робіт (наданих послуг)

(складено автором)

Одним із таких питань є розподіл витрат на прямі та непрямі: прямі витрати відображаються в обліку безпосередньо на конкретне замовлення на підставі даних первинних документів, а непрямі спочатку обліковуються як загальновиробничі витрати і лише на наступному етапі розподіляються між об’єктами витрат.

Ще однією важливою обліковою проблемою є визначення методики розподілу непрямих виробничих витрат між окремими об’єктами витрат –

конкретними замовленнями. Ключовим елементом цього процесу є вибір бази для розподілу загальновиробничих витрат. Слід зазначити, що чинне законодавство не надає детальних вказівок щодо цього питання. Зокрема, у НП(с)БО 16 «Витрати» зазначено, що «загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат із використанням бази розподілу (години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо)» [46], однак конкретних правил щодо вибору самої бази не визначено.

Тому, кожне підприємство має можливість самостійно обирати базу розподілу загальновиробничих витрат, виходячи зі специфіки власної діяльності. На практиці для підприємств, що виконують роботи або надають послуги, найбільш поширеними базами розподілу є: загальна сума прямих витрат, кількість робочих годин, витрачених на виконання окремих замовлень, та нарахована заробітна плата за виконання конкретних замовлень. Водночас варто підкреслити, що при значній частці загальновиробничих витрат у собівартості робіт (послуг) вибір бази розподілу може суттєво впливати на визначену собівартість окремих замовлень.

Для ілюстрації цього у таблиці 1.6 наведено приклад розподілу змінних загальновиробничих витрат із використанням різних варіантів вибору бази розподілу.

Таблиця 1.6 – Порівняння застосування альтернативних варіантів бази розподілу змінних загальновиробничих витрат до собівартості робіт (послуг)

	Альтернативні варіанти бази розподілу загальновиробничих витрат		
	Загальна сума прямих витрат	Кількість годин, відпрацьованих виробничими працівниками	Заробітна плата основних виробничих працівників
1	2	3	4
Інформація для розподілу та систематизації витрат:			
Замовлення 1	148750,00	970	61236,00
Замовлення 2	164095,00	1150	67392,00
Замовлення 3	156360,00	745	56916,00
Усього	469205,00	2865	185544,00
Розподілені загальновиробничі витрати:			

Продовження таблиці 1.6

1	2	3	4
Замовлення 1	77148,18	82390,75	80314,00
Замовлення 2	85106,76	97679,76	88387,89
Замовлення 3	81095,06	63279,49	74648,11
Усього	243350,00	243350,00	243350,00
Загальна сума витрат на виконання замовлень (без постійних загальновиробничих витрат):			
Замовлення 1	225898,18	231140,75	229064,00
Замовлення 2	249201,76	261774,76	252482,89
Замовлення 3	237455,06	219639,49	231008,11
Усього	712555,00	712555,00	712555,00

Розрахунки, представлені в таблиці 1.6, наочно демонструють, що вибір бази розподілу загальновиробничих витрат істотно впливає на облікову собівартість окремих об’єктів витрат. Наприклад, загальна сума витрат на виконання замовлення №3 при розподілі пропорційно загальній сумі прямих витрат виявляється на 8,1 % більшою, ніж при розподілі за кількістю годин, відпрацьованих виробничими працівниками, і на 2,8 % перевищує суму, розподілену пропорційно заробітній платі основних виробничих працівників. Такі відмінності можуть мати суттєве значення при оцінюванні рентабельності окремих замовлень і, відповідно, здатні відобразитися на процесі формування цін.

У науковій літературі, присвяченій обґрунтуванню вибору оптимальної бази розподілу загальновиробничих витрат, підкреслюється, що «база розподілу має відображати причинно-наслідковий зв’язок між непрямими витратами та об’єктами, на які вони розподіляються» [66]. Також зазначається, що «у якості бази розподілу слід використовувати одиниці, які певним чином характеризують обсяг виробництва або виробничу потужність: обсяг продукції в натуральних або умовно-натуральних одиницях, фізичний обсяг переробленої сировини, години праці обладнання, години праці виробничих працівників, а у окремих випадках – площу виробничих приміщень чи кількість працівників» [62, с. 43]. Крім того, П.О. Куцик і О.М. Мазуренко рекомендують «для кожної статті загальновиробничих витрат досліджувати кореляційну залежність із обраною базою розподілу» [36, с.

102], а Ю.Б. Скорнякова та Д.В. Лукіна наголошують, що «при виборі та обґрунтуванні бази розподілу важливим є аналіз динаміки змінних загальновиробничих витрат при різних обсягах виробництва, для чого доцільно застосовувати регресійно-кореляційний аналіз» [63].

Отже, на нашу думку, для підприємств, що виконують роботи або надають послуги, оптимальною базою розподілу загальновиробничих витрат є години праці виробничих працівників. Такі поширені варіанти бази, як загальна сума прямих витрат або заробітна плата працівників, не є логічно обґрунтованими, оскільки не відображають виробничу потужність підприємства і залежать від факторів, що не пов’язані зі змінами рівня завантаження потужності.

Підсумовуючи, варто зазначити, що організація обліку витрат на виконання робіт (надання послуг) як в цілому, так й у розрізі об’єктів витрат (окремих замовлень) є важливим елементом облікової системи підприємств, основною діяльністю яких є виконання робіт (надання послуг). Інформація, сформована даною ділянкою обліку, особливо в частині собівартості кожного окремого замовлення, є надзвичайно важливою для аналізу та прийняття управлінських рішень в площині ціноутворення, планування тощо.

Для підприємств, що виконують роботи (надають послуги), основними обліковими елементами, що характеризують витрати, є витрати на виконання робіт (надання послуг) і собівартість реалізованих робіт (послуг). Відповідно важливими методичними елементами формування облікової системи таких підприємств є розмежування витрат на виконання робіт (надання послуг) на прямі та загальновиробничі, а також розробка порядку розподілу загальновиробничих витрат, що передбачає вибір бази розподілу, розмежування змінних та постійних загальновиробничих витрат, визначення розміру нормальної потужності діяльності та нормування постійних загальновиробничих витрат за нормальної потужності.

Надзвичайно відповідальним рішення організації обліку витрат на виконання робіт (надання послуг) є вибір бази розподілу непрямих витрат,

адже математика такого розподілу суттєво впливає на собівартість окремих замовлень, а застосування неадекватної бази розподілу здатне суттєво викривити собівартість окремих замовлень і у підсумку призвести до прийняття необґрунтованих управлінських рішень.

Отже, оптимальною базою розподілу загальновиробничих витрат для підприємств, що виконують роботи або надають послуги, є години праці виробничих працівників. Ця база розподілу ґрунтується на одиницях, які безпосередньо характеризують обсяг діяльності, тобто виробничу потужність підприємства. Використання ж поширених на практиці баз, таких як загальна сума прямих витрат або заробітна плата виробничих працівників, не є логічно обґрунтованим, оскільки ці показники не відображають виробничу потужність і залежать від факторів, що не пов’язані зі зміною ступеня завантаження потужності. Крім того, застосування годин праці як бази розподілу спрощує визначення нормальної виробничої потужності та підвищує обґрунтованість розподілу загальновиробничих витрат, особливо їх постійної складової.

РОЗДІЛ 2
ОБЛІКОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Товариство з обмеженою відповідальністю «ФІНМЕТАЛПРО» було засноване як юридична особа та здійснює господарську підприємницьку діяльність починаючи з серпня 2013 року. Тривалий період часу підприємство функціонувало як Товариство з обмеженою діяльністю «ГІПРОПРОМ БУД». У 2024 році підприємство було реорганізоване, змінило власника та назву і з того часу функціонує вже як ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО».

Код підприємства як юридичної особи згідно із даними Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань – 38839386.

Єдиним власником та кінцевим бенефіціаром діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» є Мельохін Владислав Анатолійович. Розмір статутного капіталу даного господарського товариства станом на 1 жовтня 2025 року становить 5000,00 грн.

Як юридична особа ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» зареєстровано у місті Київ, за адресою бульвар Івана Котляревського, будинок 8.

За даними Єдиного державного реєстру юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань основним видом діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» є діяльність за кодом ВЕД 43.99. «Інші спеціалізовані будівельні роботи». Окрім того підприємство останніми роками здійснює також господарську діяльність за такими видами робіт, як:

– ремонт і технічне обслуговування машин і устаткування промислового призначення (КВЕД 33.12);

– ремонт і технічне обслуговування електротехнічного устаткування (КВЕД 33.14);

– виробництво електророзподільної та контрольної апаратури (КВЕД 27.12.);

– установлення та монтаж машин і устаткування (КВЕД 33.20);

– будівництво споруд електропостачання та телекомунікацій (КВЕД 42.22);

– електромонтажні роботи (КВЕД 43.21);

– монтаж водопровідних мереж, систем опалення та кондиціонування (КВЕД 43.22);

– покрівельні роботи (КВЕД 43.91);

– оптова торгівля машинами й устаткуванням (КВЕД 46.63).

Під час виконання робіт різного спрямування – будівельних та ремонтних, обслуговування електричних мереж, а також ремонту і технічного обслуговування електротехнічного обладнання та промислових машин – застосовуються як матеріали та запасні частини, надані замовниками, так і матеріали та запчастини, що реалізуються безпосередньо ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО».

Основними замовниками таких робіт виступають суб’єкти господарської діяльності, зокрема юридичні особи та фізичні підприємці, а також садові та житлові об’єднання власників багатоквартирних будинків. Крім цього, підприємство співпрацює з оптовими постачальниками електротехнічного обладнання, які не мають власних ремонтних підрозділів, забезпечуючи монтаж, ремонт і технічне обслуговування проданого ними устаткування. Останнім часом ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» також активно займається придбанням раніше експлуатованого електротехнічного обладнання, яке після ремонту реалізується кінцевим споживачам або розбирається на запчастини для подальшого використання у ремонтних роботах.

Збройна агресія проти України та запровадження воєнного стану

негативно вплинули на роботу підприємства у І півріччі 2022 року, влітку 2022 року підприємство практично припинило роботу – частина працівників була вимушена піти у неоплачувані відпустки, дехто з працівників підприємства пішов до лав Збройних сил України. Але вже в осені 2022 року підприємство відновило активну роботу, насамперед у площині виконання робіт щодо ремонту електротехнічного устаткування та електричних мереж. Це дозволило підприємству зберегти колектив і працювати задля перемоги.

Характеризуючи діяльність підприємства в цілому, слід зазначити, що ключовим принципом роботи ТОВ «ФІНТЕМАЛПРО» завжди є надання широкого спектру технічних робіт високої якості за помірними цінами. Основним ресурсом підприємства є його працівники, здатні у стислі строки виконувати складні технічні завдання на високому рівні. На сьогодні підприємство зосереджено переважно на відновленні електричних мереж, ремонті електротехнічного обладнання та машин і устаткування промислового призначення, адже саме ці види робіт користуються високим попитом у замовників та є критично важливими для відновлення систем життєзабезпечення і збереження економічного потенціалу підприємств.

В таблиці 2.1. наведені показники динаміки обсягів роботи підприємства, а також основні економічні показники результатів діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» у І півріччі 2025 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року.

Дослідження показників динаміки обсягів основної діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» свідчить про те, що підприємство активно розвивається, адже чистий дохід від реалізації робіт та товарів у І півріччі 2025 року збільшився в порівнянні з аналогічним показником І півріччя попереднього року збільшився на 1787,5 тис. грн. або на 10,8 % і становив 18379,3 тис. грн.

Надзвичайно позитивним результатом діяльності підприємства у І півріччі 2025 року варто визнати позитивну динаміку щодо отриманих фінансових результатів діяльності.

Таблиця 2.1 – Основні економічні показники, що характеризують діяльність ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» в І півріччі 2025 року в порівнянні з І півріччям 2024 року

Показник	І півріччя 2024 року	І півріччя 2025 року	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Чистий дохід від реалізації робіт та товарів, тис. грн.	16591,8	18379,3	1787,5	10,8
2. Чистий прибуток, тис. грн.	2021,9	2493,2	471,3	23,3
3. Середня за період кількість працюючих, осіб	31	33	2	6,5
4. Чистий дохід основної діяльності в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	535,2	556,9	21,7	4,1
5. Чистий прибуток в розрахунку на одного працюючого, тис. грн. на особу	65,2	75,6	10,4	16,0
6. Рентабельність реалізації робіт та товарів, %	12,1	13,6	1,5	х
7. Рентабельність власного капіталу, %	21,7	22,1	0,4	х

Так, чистий прибуток підприємства збільшився у І півріччі 2025 року в порівнянні з І півріччям 2024 року на 471,3 тис. грн. або на 23,3 % і становив 2493,2 тис. грн.

Додатково також варто відзначити, що позитивною динамікою характеризуються показники чистого доходу основної діяльності у розрахунку на одного працюючого та чистого прибутку в розрахунку на одного працюючого. Це в свою чергу свідчить про позитивну динаміку рівня продуктивності праці на підприємстві, адже на тлі збільшення обсягів діяльності на 10,8 % середня за період кількість працюючих у І півріччі 2025 року в порівнянні з аналогічним періодом 2024 року збільшилась на 6,5 %, що окрім іншого дозволяє підприємству як роботодавцю поступово збільшувати рівень оплати праці.

Що стосується відносних показників рівні ефективності діяльності підприємства, то вони також відрізняються позитивною динамікою. Так, рентабельність реалізації робіт та товарів збільшилась у І півріччі 2025 року в порівнянні з І півріччям 2024 року на 1,5 % з 12,1 % до 13,6 %, а рентабельність власного капіталу на 0,4 % з 21,7 % до 22,1 %.

У ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» сформовано стабільний та злагоджений колектив фахівців. Плинність кадрів у 2024–2025 роках залишалася мінімальною. Середньооблікова чисельність працівників у І півріччі 2025 року становила 33 особи, з яких 26 були безпосередньо задіяні у виконанні будівельних, ремонтних та інших технічних робіт основної діяльності.

Оплата праці працівників, що виконують технічні роботи, здійснюється за відрядною системою відповідно до спеціального довідника робіт за складністю, затвердженого наказом керівника підприємства. Інші працівники отримують оплату погодинно відповідно до штатного розкладу. Заробітна плата виплачується регулярно двічі на місяць із дотриманням трудової дисципліни, передбаченої чинним законодавством.

Переважна частина фінансових операцій підприємства проводиться безготівково через поточні рахунки в АТ «Перший український міжнародний банк» та АКІБ «УкрСибБанк». Заробітна плата нараховується безготівково на карткові рахунки працівників у АКІБ «УкрСибБанк». Готівкові розрахунки застосовуються дуже рідко, здебільшого для розрахунків із підзвітними особами.

Як платник податків, ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» перебуває на обліку у Головному управлінні Державної податкової служби у місті Києві, зокрема в Лівобережній Державній податковій інспекції. Підприємство здійснює оподаткування за загальною системою, тобто сплачує податок на прибуток підприємств за ставкою 18 %. Крім того, відповідно до чинного вітчизняного податкового законодавства, підприємство є зареєстрованим платником податку на додану вартість (ПДВ) та зобов’язане його сплачувати. Відповідна реєстрація наявна – індивідуальний податковий номер платника податку на додану вартість ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» – 388393808294. Як роботодавець підприємство також відповідно до норм чинного законодавства нараховує на заробітну плату найманих працівників єдиний соціальний внесок і утримує із заробітної плати найманих працівників податок на доходи фізичних осіб та військовий збір.

Управління ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» здійснюється його власником, Мельохіним Владиславом Анатолійовичем, який одночасно виконує обов'язки керівника підприємства на умовах трудових відносин. Він відповідає як за стратегічне управління, що включає визначення основних принципів і напрямів діяльності підприємства та розподіл отриманого прибутку, так і за поточне управління господарською діяльністю. Маючи технічну освіту, керівник також бере участь в організації виконання окремих технічних робіт. До поточного управління залучені також інші ключові працівники підприємства: головний інженер, фахівець із планування та організаційної роботи, інженер-нормувальник та співробітники бухгалтерії.

Облік діяльності підприємства здійснюється бухгалтерією підприємства на чолі із головним бухгалтером. До штату бухгалтерії окрім головного бухгалтеру на також належать бухгалтер-матеріаліст.

Відображення в обліку витрат здійснюється бухгалтером-матеріалістом в частині матеріальних витрат, а також головним бухгалтером – в частині обліку інших прямих витрат на виконання робіт, обліку та розподілу загальновиробничих витрат і визначення собівартості виконаних та реалізованих робіт, а також щодо обліку інших витрат діяльності. Відображення в обліку розрахунків із замовниками здійснюється головним бухгалтером.

Облік господарської діяльності організований згідно із нормами чинного законодавства відповідно до визначених принципів облікової політики підприємства. Основним внутрішнім документом, що визначає облікову політику ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» є Наказ керівника підприємства про облікову політику підприємства, який щорічно за потреби оновлюється.

Основні елементи чинної облікової політики ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» систематизовано представлені на рисунку 2.1.

Відображення в обліку господарських операцій підприємства здійснюється на підставі відповідним чином складених первинних документів – як паперових, так і електронних – із дотриманням вимог

чинного законодавства.

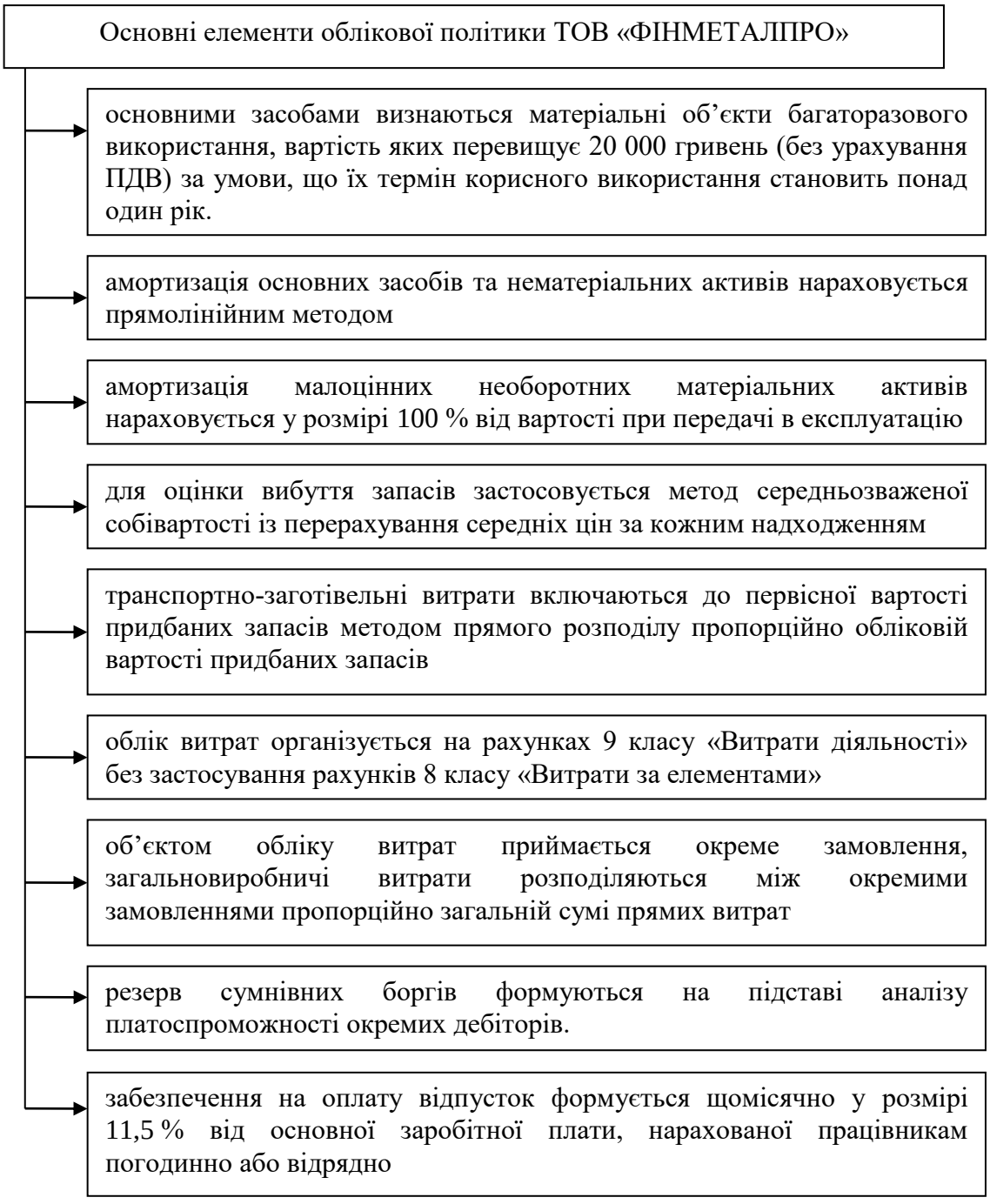


Рисунок 2.1 – Основні елементи облікової політики ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»

Інформація про господарські операції, зафіксована первинними документами, систематизується та відображається в обліку на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку із дотриманням принципу подвійного запису. Робочий План рахунків підприємства розроблений на

підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємстві і організацій, затвердженого Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999.

Автоматизація облікового процесу здійснюється за допомогою комп'ютерної програми «BAS Бухгалтерія», яка дозволяє формувати первинні документи та, на основі введених даних і спеціальних облікових процедур (наприклад, щомісячного розподілу загальновиробничих витрат), автоматично формувати регістри синтетичного та аналітичного обліку.

Податкова та статистична звітність формується та подається засобами інтернет зв'язку за допомогою спеціального програмного продукту «M.E.doc». Саме цей програмний продукт використовується також для реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних та для виконання іншої роботи в площині податкового обліку з податку на додану вартість у системі електронного адміністрування даного податку.

Фінансова звітність ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» формується відповідно до норм Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність», що передбачає складання фінансової звітності для малих підприємств. Товариство обирає саме цей формат, оскільки відповідає критеріям, встановленим Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для малих підприємств: чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за рік не перевищує еквівалент 8 млн євро, середня вартість активів не перевищує еквівалент 4 млн євро, а середня чисельність працівників – 50 осіб.

Спрощена фінансова звітність надається підприємством насамперед зовнішнім користувачам – представникам органів державної влади – Державної служби статистики і Державної податкової служби у встановленому чинним законодавством порядку. До Державної податкової служби спрощена фінансова звітність надається як відповідний додаток у складі Податкової декларації з податку на прибуток підприємствами.

Власнику підприємства, який є основним внутрішнім користувачем облікової інформації, бухгалтерія підприємства готує також додаткову звітну інформацію щодо фінансово-господарської діяльності підприємства.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, своєчасне формування та подання фінансової й податкової звітності покладена на головного бухгалтера ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО». Загалом ведення обліку на підприємстві здійснюється на високому професійному рівні, що забезпечує ефективну інформаційну підтримку управління, а також збереження та раціональне використання ресурсів підприємства, сприяючи його стабільному та ефективному функціонуванню.

2.2 Відображення в обліку витрат на виконання робіт та інших витрат діяльності

Система відображення в обліку витрат діяльності є принциповою основою визначення підсумкових фінансових результатів роботи підприємства, та відповідно інформаційним підґрунтям формування стратегії і тактики управління підприємством. Від того, наскільки якісно спланована та здійснюється облікова робота щодо відображення та систематизації витрат принципово залежить дієвість прийнятих управлінських рішень щодо оптимізації витрат, якість планування на перспективу та у підсумку ефективність діяльності підприємства.

Вітчизняні підприємства організовують облік витрат на основі принципу нарахування, згідно з яким «доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [56]. Цей принцип закріплений у Законі України від 16.07.1999 № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» як основоположний

для організації обліку витрат. Конкретні правила застосування принципу нарахування для визнання витрат у бухгалтерському обліку деталізуються в положеннях Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Для підприємств, що здійснюють виробництво продукції, а також для виконання різноманітних робіт та послуг основною складовою витрат є витрати виробництва. Облік таких витрат і відповідне формування виробничої собівартості продукції або робіт (послуг) є для такого підприємства однією із найважливіших організаційних задач облікового процесу.

Таким чином, організація обліку витрат на виконання технічних та ремонтних робіт є важливим етапом організації обліку діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО». Основним завданням даної ділянки обліку є систематизація інформації щодо витрат на виконання технічних та ремонтних робіт як в цілому, так і за кожним окремим замовленням.

Організаційно виконання технічних та ремонтних робіт для замовників здійснюється на підставі укладених договорів. Зазвичай договори оформлюються на виконання кожної окремої роботи, проте з постійними замовниками підприємство може укладати договори на технічне обслуговування строком на один рік. У кожному договорі обов’язково визначаються загальні умови виконання робіт та порядок їх оплати. За рішенням керівника, який безпосередньо укладає договори, може передбачатися як часткова, так і повна попередня оплата; у деяких випадках оплата здійснюється лише після фактичного виконання технічних робіт.

Попередня оплата здійснюється замовниками на підставі рахунків, які формуються бухгалтерією підприємства за розпорядженням керівника підприємства. Конкретна сума попередньої оплати визначається плановим розрахунком вартості відповідних технічних або ремонтних робіт, формування якого здійснюється інженером-нормувальником, а також відсотком попередньої оплати, який визначається керівником.

Об’єктом обліку витрат на виконання технічних та ремонтних робіт є конкретне замовлення, виконане для певного замовника відповідно до укладеного договору на надання робіт.

Витрати на виконання технічних та ремонтних робіт в обліковій практиці ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» відображаються або як прямі витрати, або як загальновиробничі.

Прямі витрати на виконання технічних та ремонтних робіт – це витрати, які на момент їх відображення в обліку за даними первинних документів можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об’єкта витрат – замовлення. До таких витрат на підприємстві відносяться:

- витрати на будівельні матеріали, запасні частини та інші витратні матеріали, використані для виконання конкретного замовлення;
- прямі витрати на оплату праці технічних бригад із відповідними нарахуваннями єдиного соціального внеску та формування резерву оплати відпусток;
- витрати на оплату робіт сторонніх підрядників, якщо вони залучаються до виконання конкретного замовлення.

Відображення в обліку прямих витрат на виконання робіт здійснюється за дебетом синтетичного рахунку 23 «Виробництво». За типом об’єкту обліку даний рахунок є активним. Відповідно за дебетом даного рахунку відображаються «прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом – вартість фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо)» [54].

Обов’язковим є запровадження додатково аналітичного обліку до синтетичного рахунку 23 «Виробництво» у розрізі передбачених обліковою

політикою підприємства об’єктів витрат. Так, в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» аналітичний облік до рахунку 23 «Виробництво» здійснюється за кожним окремим замовленням. Для організації такого обліку кожному замовленню, що прийняте до виконання надається окремий обліковий шифр (номер), за яким і здійснюється облікове відображення витрат до моменту передачі замовнику результатів виконаних технічних або ремонтних робіт, що підтверджується підписаним зі сторони замовника актом виконаних робіт.

Будівельні матеріали, запасні частини та інші витратні матеріали на виконання технічних або ремонтних робіт передаються зі складу технічним бригадам на підставі відповідним чином складених первинних документів – вимог. У таких вимогах, що є первинними документами для обліку прямих матеріальних витрат, в обов’язковому порядку вказується аналітичний шифр (номер) відповідного замовлення. Перелік будівельних матеріалів, запасних частин та інших витратних матеріалів на виконання конкретного замовлення визначається відповідно до планового розрахунку, що формується для кожного замовлення інженером-нормувальником. Якщо відповідні виробничі запаси не були використані для виконання даного замовлення, вони повертаються до складу, на підтвердження чого складається акт про повернення. Після закінчення технічних або ремонтних робіт за конкретним замовленням бригадиром технічної бригади складається акт про використання відповідного переліку виробничих запасів на виконання конкретного замовлення за відповідним аналітичним шифром (номером) замовлення.

Прямими витратами на оплату праці є суми заробітної плати, що нараховуються працівникам технічних бригад відрядно, а також єдиний соціальний внесок нарахований на таку заробітну плату і суми нарахованого резерву на оплату відпусток. Основна заробітна плата нараховується працівникам технічних бригах відрядно відповідно до спеціального довідника робіт за складністю. Загальна сума заробітної плати визначається відрядно всім працівників технічної бригади за відповідний вид робіт із

подальшим розподілом між членами бригади пропорційно годинам, що були відпрацьовані працівниками у бригаді. У випадках, якщо окреме замовлення виконане лише частково і на кінець місяця залишається незавершеним, головним інженером визначається відсоток виконання робіт за відповідний місяць, а сума оплати праці технічній бригаді за це замовлення визначається виходячи з визначеного відсотка. Єдиний соціальний внесок нараховується на суми нарахованої заробітної плати відповідно до норм чинного законодавства за ставкою 22,0 % і відповідно включається до прямих витрат на виконання конкретного замовлення. Аналогічно за ставкою 11,5 % від основної заробітної плати, що відноситься до складу прямих витрат, визначається сума резерву на оплату відпусток, яка також долучається до прямих витрат на виконання конкретного замовлення.

Якщо до виконання конкретного замовлення був залучений сторонній підрядник – суб’єкт підприємницької діяльності (підприємство або фізична особа – підприємець), наприклад, для демонтажу і монтажу обладнання під ремонт, що розташоване на висоті, то витрати на оплату робіт такого підрядника обліковуються як прямі витрати на підставі прийнятих до сплати рахунку та акту виконаних робіт підрядника. Якщо підрядник є платником податку на додану вартість і відповідно вартість отриманий послуг містить податок на додану вартість, то до витрат залучається сума без врахування податку на додану вартість.

В окремих випадках до виконання робіт залучаються сторонні фізичні особи, які не є працівниками ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» та не входять до складу технічних бригад. Вони виконують конкретні завдання для окремого замовлення на підставі цивільно-правового договору. Факт виконання роботи підтверджується актом виконаних робіт, який є первинним документом. На підставі цього акту витрати включаються до витрат на виконання конкретного замовлення, у тому числі в аналітичному обліку. Оскільки нарахування та виплата винагороди за цивільно-правовим договором здійснюється фізичній особі без статусу підприємця, підприємство

зобов'язане оподатковувати таку винагороду як доходи, отримані за джерелом виплати. У практиці ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» на нараховану фізичній особі винагороду за рахунок підприємства додатково нараховується єдиний соціальний внесок за ставкою 22,0 %. Сума такого внеску визнається прямими витратами на виконання конкретного замовлення. При цьому з винагороди за цивільно-правовим договором утримується податок на доходи фізичних осіб (18,0 %) та військовий збір (5,0 %), проте ці утримання здійснюються за рахунок фізичної особи, яка виконує роботу, і тому не включаються до витрат підприємства.

Наявна кореспонденція рахунків для відображення в синтетичному обліку ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» прямих витрат на виконання технічних та ремонтних робіт за окремим замовленням систематизована в таблиці 2.2.

Зважаючи на той факт, що не усі витрати, пов'язані із виконанням технічних та ремонтних робіт, можуть бути ідентифіковані як прямі, тобто пов'язані із конкретним об'єктом витрат – замовленням, в практиці діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» наявні також витрати, пов'язані із виконанням технічних та ремонтних робіт в цілому.

Таблиця 2.2 – Синтетичний облік прямих витрат на виконання технічних та ремонтних робіт в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»

Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума
	Дт	Кт	
1	2	3	4
1. Передані зі складу та списані на виконання конкретного замовлення матеріали	23	201	3175,50
2. Передані зі складу та списані на виконання конкретного замовлення будівельні матеріали	23	205	1485,50
3. Передані зі складу на виконання конкретного замовлення запасні частини	23	207	1841,20
4. Нарахована заробітна плата відрядно працівникам технічних бригад за виконання робіт в межах конкретного замовлення	23	661	36450,00
5. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату, нараховану відрядно за виконання робіт конкретного замовлення	23	651	8019,00
6. Нарахований резерв на оплату відпусток на заробітну плату, нараховану відрядно за виконання робіт конкретного замовлення	23	471	4191,75

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4
7. Прийнятий до сплати рахунок і акт стороннього підрядника за виконані роботи, пов'язані із конкретним замовленням щодо виконання робіт:			
7.1. на суму без ПДВ	23	631	3150,00
7.2. на суму ПДВ (на підставі отриманої з ЄРПН податкової накладної)	641.2	631	630,00
8. Нарахована винагорода фізичній особі за цивільно-правовим договором за виконання роботи, пов'язаної із конкретним замовленням щодо виконання робіт:			
8.1. відображена в обліку сума нарахованої винагороди	23	685	4550,00
8.2. нарахований єдиний соціальний внесок на винагороду	23	651	1001,00
8.3. утриманий податок на доходи фізичних осіб з нарахованої винагороди	685	641.1	819,00
8.4. утриманий військовий збір з нарахованої винагороди	685	642	227,50

Такі витрати систематизують як загальновиробничі із наступним розподілом між окремими об'єктами обліку витрат – замовленнями.

Для обліку загальновиробничих витрат у Плані рахунків активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій передбачено синтетичний рахунок 91 «Загальновиробничі витрати».

На цьому рахунку ведеться облік виробничих накладних витрат, пов'язаних з організацією та управлінням цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими структурними підрозділами основного і допоміжного виробництва, а також витрат на утримання та експлуатацію машин і устаткування.

За дебетом рахунку 91 відображається сума визнаних витрат, а за кредитом – щомісячне списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації» відповідно до прийнятого порядку розподілу [54]. Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться за кожним виробничим структурним підрозділом.

Перелік основних елементів загальновиробничих витрат в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» є таким:

– витрати на оплату праці загальновиробничого персоналу – нарахована заробітна плата і єдиний соціальний внесок, нарахований на заробітну плату;

– витрати на формування резерву оплати відпусток, виходячи із заробітної плати загальновиробничого персоналу;

– витрати на оренду виробничого приміщення та оплата комунальних послуг;

– витрати на електроенергію, що споживається під час виконання ремонтних робіт;

– амортизація основних засобів виробничого призначення – обладнання, приборів, що використовуються при здійсненні ремонтних робіт;

– витрати на утримання та поточний ремонт основних засобів, що використовуються при виконанні технічних та ремонтних робіт;

– амортизація нематеріальних активів – спеціальних програмних продуктів, що використовуються при виконанні технічних ремонтних робіт;

– витрати на відрядження працівників ремонтних бригад у випадках, коли технічні роботи та ремонти здійснюються за місцем знаходження замовника;

– витрати на забезпечення охорони праці та техніки безпеки.

Визнання (відображення) в обліку загальновиробничих витрат в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» здійснюється або на підставі відповідним чином складених первинних документів, або на підставі відповідних розрахунків бухгалтерії.

Так, на підставі розрахунків бухгалтерії до загальновиробничих витрат долучають відповідні суми заробітної плати та інших виплат працівникам, а також суми єдиного соціального внеску, нараховані на заробітну плату загальновиробничого персоналу, суми сформованого резерву на оплату відпусток, виходячи із заробітної плати загальновиробничого персоналу, витрати на амортизацію основних засобів та нематеріальних активів.

Витрати на матеріали та запасні частини, використані для утримання і поточного ремонту основних засобів, задіяних у виконанні технічних та ремонтних робіт, включаються до загальновиробничих витрат на підставі відповідно оформлених вимог на отримання зі складу та актів на списання. Витрати на роботи (послуги) сторонніх підрядників відображаються в обліку на підставі отриманих від них актів виконаних робіт або наданих послуг. Якщо підрядник є платником податку на додану вартість і вартість робіт (послуг) включає ПДВ, до загальновиробничих витрат включається лише сума без урахування ПДВ.

Витрати на відрядження працівників технічних бригад у випадках, коли ремонти здійснюються за місцем знаходження замовника в інших населених пунктах, долучають до загальновиробничих витрат на підставі складених і затверджених керівником підприємства звітів про використання коштів, виданих на відрядження або під звіт. Якщо суми таких витрат містять суми податку на додану вартість, що можуть бути включені до податкового кредиту на підставі транспортних квитків або рахунків готелю, то до загальновиробничих витрат залучається сума без врахування податку на додану вартість.

Окремо варто зазначити, що витрати на відрядження працівників технічних бригад зазвичай фактично пов’язані від конкретним замовленням, але в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» наявна практика віднесення таких витрат до загальновиробничих витрат. В подальшому це питання ще буде розглянуто детально.

Обліковий процес відображення загальновиробничих витрат в практиці ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» схематично представлений на рисунку 2.2.

Наявна кореспонденція рахунків для відображення в синтетичному обліку ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» загальновиробничих витрат систематизована в таблиці 2.3.



Рисунок 2.2 – Обліковий процес відображення загальновиробничих витрат в практиці ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»

Наступним етапом облікової роботи в площині загальновиробничих витрат є їх розподіл між окремими об'єктами обліку витрат – замовленнями. Здійснюється такий розподіл один раз на місяць за підсумками місяця після систематизації відповідної суми загальновиробничих витрат.

Таблиця 2.3 – Синтетичний облік загальновиробничих витрат з облікової практики ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»

Зміст господарської операції	Бухгалтерська проводка	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Нарахована заробітна плата та інші виплати за рахунок роботодавця загальновиробничим працівника	91	661
2. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату та інші виплати загальновиробничим працівникам	91	651
3. Нарахований резерв на оплату відпусток на заробітну плату загальновиробничих працівників	91	471

Продовження таблиці 2.3

1	2	3
4. Списані згідно із актами використані матеріали на утримання основних засобів виробничого призначення	91	201
5. Списані згідно із актами запасні частини для поточного ремонту виробничого обладнання та інших основних засобів виробничого призначення	91	207
6. Передані до експлуатації малоцінні швидкозношувані предмети загальновиробничого призначення	91	22
7. Нарахований знос виробничого обладнання та інших основних засобів виробничого призначення	91	131
8. Нарахований знос малоцінних необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення	91	132
9. Нараховані амортизаційні відрахування за спеціальними програмними продуктами, що використовуються для виконання технічних та ремонтних робіт	91	133
10. Прийняті до сплати рахунки та акти оренду виробничого приміщення, за електроенергію, спожиту при виконанні ремонтних робіт, рахунки та акти за водопостачання виробничого приміщення тощо: 10.1. на суму без ПДВ 10.2. на суму ПДВ (на підставі отриманої з ЄРПН податкової накладної)	91 641.2	631 631
11. Прийняті авансові звіти працівників технічних бригад за відрядженнями, пов'язаними із виконанням ремонтних робіт: 11.1. на суму без ПДВ 11.2. на суму ПДВ (на підставі відповідних підтверджуючих податковий кредит документів)	91 641.2	372 372
12. Розподілені враховані протягом місяця загальновиробничі витрати	23	91

Відповідно до визначеної в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» облікової політики у якості бази розподілу загальновиробничих витрат використовується загальна сума прямих витрат, що були понесені на виконання даного замовлення протягом місяця. Розподіл здійснюється за показниками реально досягнутої у відповідному місяці потужності, адже наявна на даному підприємстві схема обліку загальновиробничих витрат не передбачає розподілу їх на змінні та постійні. Аналогічно обсяг нормальної потужності щодо виконання технічних та ремонтних робіт не визначений.

Витрати на виконання конкретного замовлення фіксуються у спеціальній картці аналітичного обліку. До них включаються прямі витрати на виконання цього замовлення та відповідна частка загальновиробничих витрат, розподілених на нього. Після передачі результатів виконаних робіт

замовнику ці витрати відображаються як поточні витрати у складі собівартості реалізованих робіт.

Виконання та реалізація робіт за окремим замовленням фіксується в обліку на підставі акта виконаних робіт. Підписання цього документа представником замовника підтверджує приймання результатів виконаної технічної або ремонтної роботи. За принципом нарахування в момент підписання акта визнається дохід від реалізації робіт.

Витрати, понесені ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» на виконання замовлення, безпосередньо пов’язані з отриманням цього доходу, тому вони визнаються витратами періоду одночасно з визнанням доходу, тобто в момент підписання акта виконаних робіт.

Акти виконаних робіт складаються в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» із застосуванням облікового програмного забезпечення, роздруковуються в двох екземплярах. Перший екземпляр призначений для сторони замовника, другий екземпляр із підписом такого представника має залишитися в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» на підтвердження виконаних робіт.

ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» є платником податку на додану вартість – відповідно операції щодо реалізації робіт передбачають визнання, документування та відображення в обліку податкових зобов’язань за податком на додану вартість.

Визнаються такі зобов’язання відповідно до норм чинного податкового законодавства за першою подією – або за фактом отримання від замовника попередньої оплати, або за фактом виконання робіт в рахунок майбутньої оплати.

Для документування податкових зобов’язань з ПДВ за допомогою спеціального облікового програмного забезпечення формується податкова накладна у вигляді електронного документа.

Якщо податкові зобов’язання визнаються у момент надходження попередньої оплати, податкова накладна формується на підставі рахунку, виставленого замовнику для здійснення такої оплати. У випадку, коли

податкові зобов’язання виникають за фактом виконання робіт у рахунок майбутньої оплати або якщо попередня оплата була частковою та менша за обсяг виконаних робіт, податкова накладна формується на підставі актів виконаних робіт з урахуванням суми часткової попередньої оплати, якщо вона наявна.

Сформовані податкові накладні підлягають обов’язковій реєстрації в електронному Єдиному реєстрі податкових накладних (ЄРПН), що здійснюється в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» із використанням спеціального програмного забезпечення «M.E.doc» з дотриманням вимог чинного законодавства.

Реєстрація податкових накладних у ЄРПН проводиться у встановлені строки відповідно до норм Податкового кодексу України, а саме:

– до 5 календарного дня (включно) наступного місяця, якщо податкова накладна складена з 1-го по 15-й (включно) календарний день місяця;;

– до 18 календарного дня (включно) наступного місяця, якщо податкова накладна складена з 16-го по останній день місяця.

Дотримання податкової дисципліни щодо реєстрації податкових накладних є надзвичайно важливим, адже саме з такого електронного Єдиного реєстру податкових накладних їх у подальшому отримують замовники, які є платниками податку на додану вартість, для підтвердження податкового кредиту.

Дохід від реалізації технічних та ремонтних робіт із врахуванням податку на додану вартість відображається за кредитом синтетичного рахунку 70 «Доходи від реалізації» субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт та послуг». На суму визнаного доходу відповідно до акту виконаних робіт формується бухгалтерська проводка:

Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»

Кт 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

У випадках, коли замовник розраховується за фактом виконання роботи або на умовах надання відстрочки платежу, податкові зобов’язання

визнаються одночасно із визнанням в обліку доходу від реалізації робіт, відповідно сума податку на додану вартість відображається в обліку бухгалтерською проводкою:

Дт 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

Кт 641.2. «Розрахунки за податками / ПДВ».

Якщо податкові зобов'язання з ПДВ за правилами податкового обліку враховані за фактом отримання попередньої оплати, то зменшення визнаного доходу від реалізації робіт на суму ПДВ відображається в бухгалтерському обліку наступною проводкою:

Дт 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

Кт 643 «Податкові зобов'язання».

Витрати на виконання реалізованих робіт списуються в обліковій практиці ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» в кінці місяця після розподілу загальновиробничих витрат, що в обліку відображається бухгалтерською проводкою:

Дт 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»

Дт 23 «Виробництво».

Дослідимо приклад відображення в обліку реалізації виконаних ремонтних робіт на умовах часткової попередньої оплати, яка як форма розрахунків, використовується в господарській практиці відповідно до укладених договорів ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» із постійними замовниками.

Так, 15.05.2025. ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» за підставі оформленого рахунку отримало попередню оплату за ремонт трансформатора від замовника КП «Водоканал» у розмірі 20 % від вартості ремонту в сумі 13152,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. 27.05.2025. представником замовника КП «Водоканал» був підписаний акт виконаних ремонтних робіт щодо ремонту трансформатора на загальну суму 65760,00 грн., у тому числі ПДВ 20 %. 10.06.2025. на поточний рахунок від замовника були отримані кошти за виконані роботи понад попередню оплату.

Відображення в синтетичному обліку наведених операцій міститься в

таблиці 2.4.

Таблиця 2.4 – Синтетичний облік операції ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» із реалізації виконаних ремонтних робіт

Дата	Зміст господарських операцій	Бухгалтерська проводка		Сума
		Дт	Кт	
1	2	3	4	5
15.05.2025.	На поточний рахунок в банку отримана попередня оплата від замовника в оплату ремонтних робіт	311	681	13152,00
15.05.2025.	Враховані податкові зобов’язання з ПДВ за фактом отримання попередньої оплати	643	641.2	2192,00
27.05.2025.	На підставі акта виконаних ремонтних робіт врахована заборгованість замовника та дохід від реалізації робіт	361	703	65760,00
27.05.2025.	Відображена сума ПДВ в складі доходу від реалізації робіт	703	643	2192,00
27.05.2025.	Враховані податкові зобов’язання з ПДВ в частині, що перевищує попередню оплату	703	641.2	8768,00
27.05.2025.	Відображено залік заборгованості	681	361	13152,00
31.05.2025.	В кінці місяця витрати на виконання ремонтних робіт визнаються собівартістю реалізованих ремонтних робіт	903	23	43635,65
31.05.2025.	Чистий дохід від реалізації ремонтних робіт списується на рахунок фінансових результатів	703	79	54800,00
31.05.2025.	Собівартість реалізованих ремонтних робіт списується на рахунок фінансових результатів	79	903	43635,65
10.06.2025.	На поточний рахунок отримані кошти за виконані роботи в частині, що перевищує попередню оплату	311	361	52608,00

За підсумками місяця шляхом застосування спеціальної процедури, передбаченої обліковим програмним забезпеченням, чистий дохід від реалізації виконаних робіт списується на рахунок фінансових результатів бухгалтерською проводкою:

Дт 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»

Кт 79 «Фінансові результати».

Аналогічно в кінці місяця за допомогою спеціальної процедури, передбаченої обліковим програмним забезпеченням, собівартість

реалізованих робіт списується на рахунок фінансових результатів бухгалтерською проводкою:

Дт 79 «Фінансові результати»

Кт 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Варто також відзначити, що в практиці ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» на кінець місяця ремонтні роботи за окремими замовленнями залишаються незавершеними. Витрати за такими замовленнями фактично капіталізуються, тобто формують залишок за дебетом рахунку 23 «Виробництва» і відображаються у складі активів підприємства у балансі. Відповідно отримана за такі замовлення попередня оплата, не визнається доходом періоду, а як кредиторська заборгованість перед замовником відображається за кредитом субрахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» і у складі поточних зобов'язань у балансі.

Іншою суттєвою складовою витрат діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» є адміністративні витрати – витрати, пов'язані з управлінням та забезпеченням функціонування підприємства в цілому. В обліку адміністративні витрати відображаються на підставі:

- первинних документів, таких як акти підрядників за надані роботи та послуги, акти на списання матеріалів або малоцінних швидкозношуваних предметів, банківські виписки щодо плати за розрахунково-касове обслуговування;
- розрахунків бухгалтерії, наприклад, при нарахуванні амортизації або перерозподілі витрат майбутніх періодів до поточних витрат.

Таким чином, облік адміністративних витрат здійснюється комплексно, із застосуванням як документального, так і розрахункового підходу.

Систематизація в обліку адміністративних витрат здійснюється протягом місяця на синтетичному рахунку 92 «Адміністративні витрати», а за підсумками місяця систематизована сума адміністративних витрат списується на рахунок фінансових результатів.

Відображення в синтетичному обліку ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»

адміністративних витрат представлене в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5 – Синтетичний облік адміністративних витрат з облікової практика ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
	Дт	Кт
1	2	3
1. Списані відповідно до акту використані для адміністративних потреб канцелярські та господарські товари	92	201
2. Передані до експлуатації МШП адміністративного призначення	92	22
3. Нарахована заробітна плата та інші виплати за рахунок роботодавця адміністративним працівникам підприємства	92	661
4. Нарахований єдиний соціальний внесок на заробітну плату адміністративних працівників	92	651
5. Нарахований резерв на оплату відпусток на заробітну плату адміністративних працівників	92	471
6. Нарахований знос основних засобів адміністративного призначення	92	131
7. Нарахований знос малоцінних необоротні матеріальних активів адміністративного призначення	92	132
8. Відображені в складі витрат поточного періоду витрати, пов’язані із користуванням комп’ютерних програмам адміністративного призначення та електронних цифрових підписів	92	39
9. Прийняті до сплати рахунки та акти підрядників в частині адміністративних послуг: 9.1. На суму без врахування ПДВ 9.2. На суму ПДВ (на підставі отриманої з ЄРПН податкової накладної)	 92 641.2	 631 631
10. Відповідно до виписок банку списана плата за розрахунково-касове обслуговування	92	311
11. В кінці місяця враховані адміністративні витрати списані на рахунок фінансових результатів	791	92

В обліковій практиці ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» визнаються також витрат на збут, до яких відносять витрати, пов’язані із транспортними засобами, які експлуатуються підприємством для здійснення господарської діяльності.

Зазначений підхід до відображення в обліку зазначених витрат є, на нашу думку, суперечливим і буде розглянутий нижче як одне із проблемних питань організації обліку витрат ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО».

2.3 Проблемні питання та вдосконалення наявної на підприємстві системи обліку витрат

Формування ефективної системи обліку витрат діяльності підприємства є ключовим завданням, оскільки достовірна та своєчасна інформація про витрати необхідна для прийняття управлінських рішень, спрямованих на забезпечення стабільної та прибуткової діяльності підприємства.

Дослідження наявної системи відображення в обліку витрат ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» дозволяє сформувати висновок про її високий якісний рівень, адже проаналізована система обліку оперативно і в повному обсязі формує інформацію витрат підприємства.

Незважаючи на в цілому позитивну оцінку, дослідження наявної в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» системи обліку витрат виявило кілька проблемних моментів, вирішення яких дозволить підвищити якісний рівень обліку витрат, насамперед витрат на виконання технічних та ремонтних робіт, які є основною складовою витрат діяльності даного підприємства.

По-перше, некоректною, на нашу думку, є наявна в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» практика включення витрат на відрядження працівників технічних до складу загальновиробничих витрат. Зазначені витрати пов’язані із виконанням конкретного замовлення, відповідно можуть бути визнані прямими витратами на підставі первинних документів та віднесені до конкретного об’єкту витрат – замовлення – без жодного розподілу. Розподіл непрямих витрат навіть за умови вибору адекватної бази розподілу певним чином викривлює витрати на окремі об’єкти витрат в порівнянні із прямим обліком. Саме тому якщо окрему складову витрат можна визнавати в обліку прямими витратами економічно доцільним способом, такий варіант обліку є кращім. Таким чином, вважаємо, що облік витрат на відрядження працівників технічних бригад варто організувати як облік прямих витрат за даними первинних документів.

Друге проблемне питання стосується порядку обліку транспортних витрат в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО».

Для здійснення господарської діяльності підприємство використовує два вантажно-пасажирські автомобілі. Зазначені автомобілі використовуються для доставки працівників технічних бригад, а також витратних матеріалів, запасних частин, обладнання на місце виконання робіт. Також автомобілі використовуються і для інших потреб – для доставки товарів (електротехнічного обладнання і запасних частин до нього) від постачальників на підприємство, для доставки таких товарів покупцям, а також для транспортування обладнання, що прийнято у ремонт, від замовників на підприємство і після ремонту замовникам.

Як вже було зазначено вище наявний на підприємстві порядок обліку витрат на утримання транспортних засобів передбачає включення таких витрат до складу витрат на збут. Як витрати на збут такі витрати вважаються витратами поточного періоду і відповідно списуються на рахунок фінансових результатів, зменшуючи отримані за період доходи.

Описаний порядок обліку транспортних витрат ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» суперечить нормам НП(с)БО 9 «Запаси», адже витрати на транспортування товарів та виробничих запасів як транспортно-заготівельні витрати мають бути віднесені до первісної вартості придбаних запасів. Що стосується витрат на транспортування обладнання, прийнятого в ремонт, від замовників на підприємство і після ремонту замовникам, а також витрати на транспортування працівників технічних бригад, витратних матеріалів та обладнання на місце виконання робіт транспортом підприємства мають бути віднесені до витрат на виконання технічних та ремонтних робіт.

Окремо варто відзначити, що ТОВ «ФІНМЕТАПРО» є платником податку на прибуток, відповідно прибуток, визначений за даними бухгалтерського обліку, є основою для визначення прибутку до оподаткування і відповідно податку на прибуток. Наявна схема обліку

транспортних витрат за наявності суттєвих залишків товарів та виробничих запасів призводить до завищення витрат періоду і до заниження прибутку до оподаткування, що у разі виявлення під час перевірок загрожує підприємству штрафними санкціями.

Задля вирішення зазначеної проблеми пропонуємо в подальшому систематизувати транспортні витрати на субрахунку 232 «Транспортні витрати». До таких витрат варто віднести витрати палива, витрати на оплату праці водіїв, амортизаційні відрахування від вартості транспортних засобів, витрати на утримання та поточний ремонт транспортних засобів. Систематизовані таким чином витрати мають бути розподілені між транспортно-заготівельними витратами на придбання запасів, витратами на виконання технічних та ремонтних робіт і витратами на збут в частині доставки товарів покупцям.

Сутність розроблених пропозицій схематично представлена в Додатку А. Їх реалізація для вдосконалення облікової практики щодо відображення транспортних витрат ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» дозволить підвищити якісний рівень даних обліку та звітності щодо витрат на виконання технічних та ремонтних робіт, вартості залишків запасів, валового доходу окремих напрямків діяльності підприємства та щодо отриманого прибутку, в тому числі з метою його оподаткування.

Наступна пропозиція щодо вдосконалення порядку обліку витрат ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» стосується порядку розподілу загальновиробничих витрат.

По-перше, пропонуємо змінити базу розподілу загальновиробничих витрат із загальної суми прямих витрат на години праці, відпрацьовані працівниками технічних бригад.

На нашу думку, години праці, відпрацьовані працівниками технічних бригад, краще відображають виробничу потужність даного підприємства, ніж наявна база розподілу загальновиробничих витрат – загальна сума прямих витрат. Варто звернути увагу, що на суму прямих витрат на виконання робіт

насамперед впливає вартість витратних матеріалів і запасних частин, вартість робіт сторонніх підрядників, а тому її зміни не відображають реальних змін виробничої потужності підприємства щодо виконання технічних та ремонтних робіт. В той же час обсяг виконання робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» реально обмежений наявністю кваліфікованих працівників, саме тому вважаємо, що кількість годин праці, відпрацьованих працівниками технічних бригад, максимально повно відображає виробничу потужність підприємства і має бути залучена у якості бази розподілу загальновиробничих витрат.

З метою обґрунтування вибору бази розподілу загальновиробничих витрат були також проведені відповідні аналітичні розрахунки, представлені в таблиці 2.6.

Дослідження передбачає порівняння трьох альтернативних баз розподілу загальновиробничих витрат – години праці, відпрацьовані працівниками технічних бригад, заробітна плата, нарахована відрядно працівникам технічних бригад, загальна сума прямих витрат.

Виконані розрахунки свідчать про те, що розподіл загальновиробничих витрат пропорційно годинам праці, відпрацьованим працівниками технічних бригад, є найбільш прийнятним, адже ставка за такого розділу на одиницю бази розподілу є достатньо стабільною – на неї практично не впливають структурні зрушення, відповідно зміни у розмірі змінних загальновиробничих витрат повторюють зміни у базі розподілу. Так, максимальне відхилення ставки розподілу за даної бази розподілу від середнього рівня становить лише 0,7 %.

В той час як за умови застосування у якості бази розподілу заробітної плати, нарахованої відрядно працівникам технічних бригад, максимальне відхилення ставки розподілу від середнього рівня становить 10,4 %, а за умови застосування у якості бази розподілу загальної суми прямих витрат максимальне відхилення ставки розподілу від середнього рівня становить 15,5 %.

Таблиця 2.6 – Визначення щільності зв’язку між динамікою змінних загальновиробничих витрат і можливими до застосування базами їх розподілу

Показники	Місяці 2024 року						Усього
	01	02	03	04	05	06	
1. Загальна сума змінних загальновиробничих витрат, тис. грн.	164,9	163,3	171,4	155,6	170,3	153,2	978,7
2.1. База розподілу: загальна сума прямих витрат, тис. грн.	693,8	825,0	764,5	812,6	859,3	797,0	4752,2
2.2. Витрати на одиницю бази розподілу	0,238	0,198	0,224	0,191	0,198	0,192	0,206
3.1. База розподілу: заробітна плата, нарахована відрядно працівникам технічних бригад, тис. грн.	483,3	493,8	558,6	538,6	589,0	505,1	3168,4
3.2. Витрати на одиницю бази розподілу	0,341	0,331	0,307	0,289	0,289	0,303	0,309
4.1. База розподілу: години праці, відпрацьовані працівниками технічних бригад, тис. годин	4,015	3,938	4,150	3,801	4,106	3,731	23,741
4.2. Витрати на одиницю бази розподілу	41,071	41,468	41,301	40,947	41,476	41,061	41,226

З метою впорядкування розподілу загальновиробничих витрат в обліковій практиці ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» пропонується також відповідно до норм НП(с)БО 16 «Витрати» забезпечити розподіл (класифікацію) загальновиробничих витрат на змінні та постійні з метою організації їх коректного розподілу між об’єктами витрат.

До змінних загальновиробничих витрат на виконання технічних та ремонтних робіт в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» варто віднести такі витрати:

– витрати на утримання та поточний ремонт основних засобів, що використовуються при виконанні технічних та ремонтних робіт;

– витрати на електроенергію, що споживається під час виконання ремонтних робіт.

Змінні загальновиробничі витрати слід розподіляти між окремими об’єктами витрат – замовленнями – виходячи з фактичної потужності

пропорційно годинам праці, відпрацьованим працівниками технічних бригад за відповідний місяць. Витрати на електроенергію, що споживається під час виконання ремонтних робіт, доцільно розподіляти окремо лише на ті замовлення, які виконувалися за місцем знаходження підприємства, тобто без врахування замовлень, які здійснювали у замовників.

До постійних загальновиробничих витрат на виконання ремонтних робіт в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» варто віднести такі витрати:

– витрати на оплату праці загальновиробничого персоналу – нарахована заробітна плата і єдиний соціальний внесок, нарахований на заробітну плату;

– витрати на формування резерву оплати відпусток, виходячи із заробітної плати загальновиробничого персоналу;

– витрати на оренду виробничого приміщення та оплата комунальних послуг;

– амортизація основних засобів виробничого призначення – обладнання, приборів, що використовуються при здійсненні ремонтних робіт;

– амортизація спеціальних програмних продуктів, які використовуються при виконанні ремонтних робіт;

– витрати на забезпечення охорони праці та техніки безпеки.

Постійні загальновиробничі витрати слід розподіляти між окремими об’єктами витрат – замовленнями – в межах ставки розподілу за нормальної потужності пропорційно годинам праці, відпрацьованим працівниками ремонтних бригад. Нормальною потужністю кожного місяця пропонується вважати нормативний фонд робочого часу працівників технічних бригад, а планову суму постійних загальновиробничих витрат за нормальної потужності визначати щоквартал.

Відкоригована загальна схема обліку витрат на виконання технічних та ремонтних робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» із врахуванням розроблених пропозицій представлена в додатку Б. Впровадження обґрунтованих

пропозицій в облікову практику ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» дозволить істотно підвищити якісний рівень розподілу загальновиробничих витрат і відповідно якісний рівень аналітичної інформації щодо собівартості окремих об’єктів витрат – замовлень.

РОЗДІЛ 3
АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ В ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»

3.1 Організаційно-методичні основи аналізу витрат підприємства

Управління витратами є важливою складовою управління будь-яким сучасним підприємством, адже рівень витрат діяльності є одним з ключових чинників, що визначають результати діяльності підприємства, його можливість стабільно отримувати прибуток, підтримувати на належному рівні фінансову стійкість та конкурентоспроможність.

Концептуально управління витратами має бути обґрунтовано певним глибинними причинами, що пов’язано із такими аспектами як:

– невизначеність (оцінка випадкових факторів і коригувати політики підприємства щодо витрат);

– попередження виникнення кризових ситуацій;

– необхідність постійного забезпечення успішної діяльності підприємства;

– складність і децентралізованого сучасних підприємств.

У світовій теорії та практиці управління підприємствами процес контролю і регулювання витрат здійснюється через систему контролінгу, яка інтегрує методи стратегічного та оперативного управління, планування, обліку, аналізу та контролю витрат. В умовах сучасної ринкової економіки управління витратами набуває особливої актуальності, оскільки рівень витрат безпосередньо визначає фінансовий результат діяльності підприємства та ефективність функціонування всіх його управлінських рівнів.

В системі управління витратами центральним варто визнати їх аналіз,

адже саме на етапі економічного аналізу можуть бути виявлені резерви оптимізації витрат і обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на підвищення ефективності функціонування підприємства.

Таким чином, економічний аналіз є однією зі основних складових або функцій управління, концептуальну основу якої складає «єдність методологічного та організаційного забезпечення для прийняття й оцінки виконання управлінських рішень» [41, с. 216].

За характеристикою Ю.І. Паршина і ОА. Паршиної економічний аналіз є «однією з функцій управління і ґрунтується на глибокому знанні економіки, техніки і організації виробництва, передбачає комплексне вивчення діяльності об'єкта управління з метою підвищення його ефективності» [50, с. 6]. За визначенням І.П. Житної «економічний аналіз – це комплексне глибоке вивчення роботи підприємств, їх підрозділів та інших господарських формувань для об'єктивної оцінки їх результатів і виявлення можливостей подальшого підвищення ефективності господарювання» [26, с. 15]. Для розуміння сенсу економічного аналізу в площині управління підприємством важливо визначити його стратегічне спрямування. Саме тому, Н.В. Піскунова, К.С. Піскунова і М.Г. Федорець зазначають, що «задачі стратегічного аналізу націлені на визначення головної мети підприємства, яка передбачає, як правило, отримання максимального прибутку через посилення своїх конкурентних переваг» [53, с. 359].

Економічний аналіз виступає у двох основних формах:

– по-перше, інформаційне забезпечення управління для виявлення недоліків і резервів у діяльності суб'єктів господарювання, підвищення ефективності використання фінансових ресурсів внаслідок пошуку резервів зменшення витрат обігу та збільшення обсягів продажів для досягнення конкурентних переваг;

– по-друге, результати інших функцій управління, повинні базуватися на фактах його прояву, переробляти та видавати нову інформацію про стан діяльності підприємства та сприяти прийняттю ефективних управлінських

рішень [41, с. 220].

В площині управління сучасним підприємством економічний аналіз має бути, з одного боку, комплексним – тобто охоплювати всі складові економічних процесів підприємства та обґрунтовано визначати та досліджувати всю систему факторів, що впливають на результати роботи підприємства. З іншого боку, економічний аналіз має забезпечувати системний підхід, за якого підприємство як об'єкт дослідження сприймається як система, що постійно змінюється та знаходиться під впливом факторів зовнішнього конкурентного середовища. Лише за умов комплексності та системності економічний аналіз є дієвим засобом виявлення внутрішніх резервів підвищення ефективності функціонування підприємства, основою для розробки науково обґрунтованих планів та бюджетів, а також інструментом розробки та обґрунтування управлінських рішень, які в свою чергу мають бути об'єктивними, раціональними, оптимальними та оперативними.

В цілому предметом економічного аналізу варто визнати зв'язок між явищами і процесами господарської діяльності, який математично представлений відповідними взаємопов'язаними показниками.

Основні завдання економічного аналізу можуть бути визначені таким чином:

– загальна оцінка господарської діяльності підприємства;

– визначення факторів впливу на господарську діяльність та дослідження причин, що викликали вплив тих чи інших факторів;

– виявлення резервів підвищення ефективності функціонування підприємства;

– розробка заходів, спрямованих на використання виявлених резервів.

Якість, дієвість та у підсумку доцільність економічного аналізу як функції управління залежить від рівня його організації. З цього приводу варто погодитися із думкою Р.К. Шурпенкової, яка звертає особливу увагу на те, що «успішне проведення аналізу значною мірою залежить від його

організації, що покликана налагодити, впорядкувати, привести в системну норму інформаційно-методологічне забезпечення. Адже організація економічного аналізу – це система методів і засобів, які забезпечують її оптимальне функціонування та подальший розвиток» [82, с. 39].

Відповідно в ході здійсненні економічного аналізу діяльності підприємств виділяють три організаційних етапи роботи: підготовчій етап, основний етап і підсумковий етап [35, С. 106-111].

Для підприємств, основна діяльність яких полягає у виробництві продукції або виконанні робіт, наданні послуг, ключовою складовою витрат є витрати виробництва. Економічний аналіз рівня витрат виробництва є важливим інструментом управління такими витратами, що дозволяє надати комплексну оцінку ефективності використання ресурсів, залучених до виробничої діяльності, визначити резерви оптимізації витрат і збільшення таким чином рівня прибутковості підприємства.

За визначенням О.О. Нестеренко і Д.С. Худякової метою аналізу витрат виробництва є «обґрунтування організаційно-методичних положень всебічної оцінки рівня, динаміки та структури виробничих витрат для формування оптимальної величини собівартості продукції, її складових та пошуку резервів їх зниження для підвищення конкурентоспроможності продукції та прийняття ефективних управлінських рішень щодо подальшої оптимізації діяльності» [47, с. 90]. На думку Д.В. Максименко і Т.М. Перевузник «мета аналізу витрат діяльності підприємства полягає у всебічній оцінці рівня, динаміки та структури витрат, у обґрунтуванні управлінських рішень щодо подальшої оптимізації витрат» [39, с. 205], а Т.І. Досій з цього приводу зазначає, що «основною метою аналізу витрат має бути оптимізація структури витрат, розрахунок резервів зниження собівартості та розробка заходів, спрямованих на освоєння виявлених резервів» [25, с. 185].

Важливим безперечно є якісна організація економічного аналізу витрат виробництва, основні етапи якої схематично представлені на рисунку 3.1.



Рисунок 3.1 – Основні етапи організації аналізу витрат виробництва (складено автором)

Якісний аналіз витрат має ґрунтуватися на системному підході, який передбачає:

– «виявлення місця та ролі показників в оцінці досягнутої ефективності виробництва;

– формування принципової схеми аналізу на основі класифікації факторів та резервів раціоналізації витрат;

– визначення методів вимірювання та резервів раціоналізації витрат;

– виявлення резервів раціонального використання виробничих ресурсів у поточному та перспективному плануванні витрат та відповідно собівартості» [6, с. 186].

Досліджуючи загальні принципи організації аналізу витрат виробництва варто також звернути увагу на питання дотримання принципу цільового спрямування. Так, О.О. Нестеренко і Д.С. Худякова наголошують на важливості дотримання даного принципу, який «передбачає орієнтацію на досягнення конкретних стратегічних цілей підприємства шляхом раціонального управління витратами. Аналіз виробничих витрат повинен бути спрямований на досягнення конкретних цілей, таких як зменшення витрат, підвищення ефективності виробництва, підвищення прибутковості тощо» [47, с. 89].

Принциповим елементом ретроспективного аналізу витрат є дослідження їх структури та динаміки як в площині підприємства, так в площині окремих центрів відповідальності. Дослідження динаміки здійснюється з метою визначення змін щодо рівня витрат підприємства. При дослідженні динамічних показників, що оцінюють рівень витрат, важливо нейтралізувати вплив інфляції, для чого рекомендується показники витрат досліджувати у порівнянні із показниками доходів.

Оцінка структури витрат, включно з її динамікою, надає важливу інформацію про значущість окремих елементів та статей витрат, дозволяє визначити ресурсомісткість конкретних видів продукції, виділити сегменти, що потребують особливої уваги менеджменту, а також виявити неефективні напрями використання ресурсів. Поєднання аналізу структури та динаміки забезпечує комплексний підхід до дослідження витрат і допомагає виявити слабкі та сильні сторони підприємства у сфері управління витратами [53, с. 359].

З огляду на те, що в практичній частині роботи досліджується підприємство, основною діяльністю якого є виконання технічних та

ремонтних робіт, вважаємо, що головною метою аналізу витрат на виконання робіт є визначення тенденцій та закономірностей формування цих витрат, а також виявлення резервів їх оптимізації з метою підвищення ефективності функціонування підприємства. Сенс такого аналізу полягає у виявленні можливостей раціонального використання ресурсів, забезпеченні інформаційної підтримки та всебічній оцінці досягнутих результатів, обґрунтуванні управлінських рішень щодо оптимізації витрат, підвищення ефективності діяльності та забезпечення конкурентоспроможності підприємства.

Реалізація основної мети аналізу витрат на виконання робіт передбачає певного переліку завдань такого аналізу, що систематизовані на рисунку 3.2.

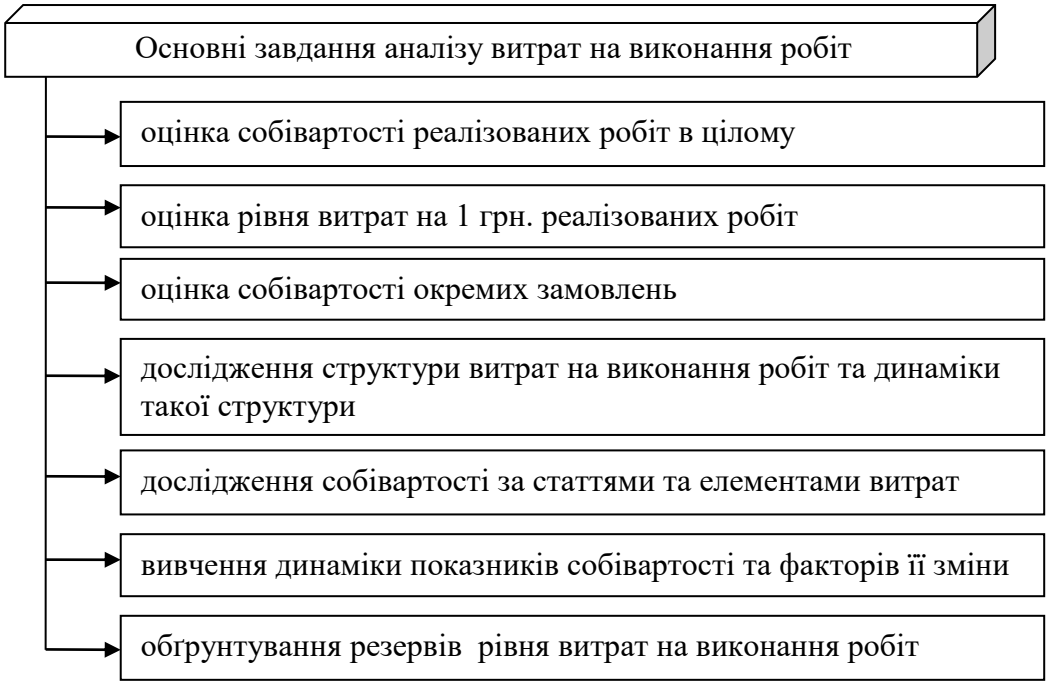


Рисунок 3.2 – Основні завдання аналізу витрат на виконання робіт

(складено автором)

Серед основних об’єктів аналітичного дослідження витрат на виконання робіт варто зазначити:

– собівартість виконаних та реалізованих робіт в цілому;

– собівартість виконання окремих об’єктів витрат – замовлень;

– рівень витрат на 1 грн. реалізованих робіт;

– окремі елементи та статті калькуляції;

– резерви зниження витрат на виконання робіт.

Основними джерелами, що формують інформаційне забезпечення аналітичних процедур дослідження витрат на виконання робіт, варто зазначити:

– дані первинних документів та регістрів бухгалтерського обліку;

– планові дані по періодах, що аналізуються;

– фінансову звітність підприємства;

– дані звітності інших підприємств для територіального аналізу, а також інших структурних підрозділів, якщо підприємство входить у більш велике підприємство як структурна ланка.

За умови якісної організації бухгалтерського обліку на підприємстві, дані обліку в основному відповідає інформаційним потребам аналізу виробничих витрат, адже в обліку інформація систематизується за розрізами, що дозволяють аналітикам формувати необхідні показники аналізу.

Досліджуючи методичну організацію аналізу витрат на виконання робіт, необхідно зазначити такі основні аналітичні процедури:

– вертикальний (структурний) аналіз, що передбачає вивчення та оцінку співвідношення окремих та агрегованих показників, які характеризують рівень витрат підприємства;

– горизонтальний (трендовий) аналіз, що передбачає дослідження динаміки показників, які характеризують рівень витрат підприємства, визначення та кількісну оцінку тенденції їх зміни у часі – визначення показників абсолютного приросту, середнього приросту, темпів (індексів) приросту або росту, середніх темпів (індексів) проросту або росту;

– порівняльний аналіз, що передбачає порівняння показників періоду, що досліджується, із аналогічними плановими, попередніми, нормативними або еталонними показниками, які приймаються за базу порівняння;

– коефіцієнтний аналіз, що передбачає дослідження рівня витрат підприємства за системою попередньо обґрунтованих показників;

– факторний аналіз, що передбачає дослідження впливу основних факторів, що визначають рівень витрат підприємства;

– лекомпозиційний аналіз, що передбачає формування багаторівневої факторної моделі, яка використовується для дослідження взаємозв'язку між факторами впливу ефективності управління та результатами функціонування підприємства, що здійснює виконання робіт;

– інтегральний аналіз, що передбачає побудову багаторівневої факторної моделі, яка характеризує формування одного з основних результативних показників підприємства, що здійснює виконання робіт (наприклад, рентабельності капіталу) як наслідок дії різноманітних чинників, згрупованих за ознакою черговості впливу на результат.

Важливою складовою методичного забезпечення аналізу витрат є визначення системи показників, які дозволяють оцінювати ефективність управління витратами. Зокрема, у науковій літературі зазначається, що «традиційно узагальнюючим синтетичним показником ефективності раціоналізації витрат операційної діяльності є коефіцієнт дієздатності (або рівень витрат на 1 грн. доходу). Цей показник має три різновиди: виробнича собівартість на 1 грн. вартості товарної продукції, собівартість реалізованої продукції на 1 грн. доходу та загальні операційні витрати на 1 грн. доходу» [10, с. 217].

Транформуючи цей підхід для аналітичних потреб підприємства, що здійснює виконання технічних та ремонтних робіт для замовників, зазначимо, що на нашу думку, основним узагальнюючим аналітичним показником витрат варто прийняти показник – витрати на 1 грн. реалізованих робіт.

Підсумковим етапом аналізу рівня витрат на виконання робіт є визначення резервів оптимізації витрат і резервів підвищення таким чином ефективності діяльності та конкурентноздатності підприємства.

3.2 Методика аналізу рівня витрат на виконання робіт

Як вже було зазначено вище, основною діяльністю підприємства ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» є виконання технічних та ремонтних робіт широкого спектру. Для таких підприємств основними показниками, що оцінюють витрати, є витрати на виконання робіт і собівартість реалізованих робіт.

Проаналізуємо динаміку показників витрат ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» в І півріччі 2025 року в порівнянні із аналогічним періодом 2024 року. Відповідні аналітичні показники та дослідження їх динаміки систематизовано в таблиці 3.1.

Таблиця 3.1 – Динаміка показників витрат на виконання робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» за І півріччя 2024 та 2025 років

Показник	І півріччя 2024 року	І півріччя 2025 року	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Витрати на виконання технічних та ремонтних робіт, тис. грн.	8415,6	9447,8	1032,2	12,3
2. Собівартість реалізованих технічних та ремонтних робіт, тис. грн.	8518,3	9357,1	838,8	9,8
3. Залишки незавершеного виробництва (витрат) на незавершені замовлення на кінець періоду, тис. грн.	321,5	248,4	- 73,1	- 22,7

Розраховані показники динаміки свідчать про збільшення абсолютного розміру витрат ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» на виконання технічних та ремонтних робіт у періоді, що досліджується Так, витрати на виконання технічних та ремонтних робіт збільшилися в І півріччі 2025 року в порівнянні з І півріччям 2024 року на 1032,2 тис. грн. або на 12,3 %. Собівартість реалізованих технічних та ремонтних робіт за проаналізований період підвищилась на 838,8 тис. грн. або на 9,8 %. На увагу заслуговує також зменшення залишків витрат по завершених замовленнях на кінець періоду з

321,5 тис. грн. до 248,4 тис. грн., тобто на 73,1 тис. грн. або на 22,7 %, що в цілому є позитивною зміною, адже свідчить про прискорення темпів виконання робіт.

Збільшення абсолютного розміру витрат на виконання робіт і собівартості реалізованих робіт як таке не є негативним явищем, адже абсолютне зростання таких показників може бути наслідком як підвищення рівня витрат, так і збільшення фізичного обсягу виконаних і реалізованих робіт. Відповідно аналіз динаміки абсолютних показників, що оцінюють витрати, має бути здійснений в порівнянні із аналізом динаміки доходу підприємства від реалізації технічних та ремонтних робіт. Особливої аналітичної ролі таким чином набуває важливий відносний показник, що дозволяє проаналізувати відносну динаміку витрат підприємства, що здійснює технічні та ремонтні роботи, – показник витрат на 1 грн. реалізації робіт (формула 3.1):

$$K_{витрат} = \frac{Собівартість_реалізованих_робіт}{Чистий_дохід_від_реалізації_робіт}. \quad (3.1)$$

Дослідження динаміки даного показника дозволить реально оцінити динаміку рівня витрат підприємства, тобто із врахуванням змін фізичного обсягу виконаних робіт. Якщо темпи зростання чистого доходу від реалізації робіт будуть перевищувати темпи зростання собівартості реалізованих робіт, даний відносний показник буде характеризуватися позитивною динамікою – зменшенням витрат на 1 грн. реалізації робіт. І навпаки, якщо відносний рівень витрат збільшується, даний показник буде мати негативну динаміку – збільшення витрат на 1 грн. реалізації робіт.

Дослідження динаміки чистого доходу від реалізації ремонтних робіт, собівартості реалізованих робіт, а також розрахунок та дослідження динаміки показника витрат на 1 грн. реалізації робіт представлені в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Динаміка показників доходів та витрат на виконання робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» за І півріччя 2025 та 2025 років

Показник	І півріччя 2024 року	І півріччя 2025 року	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Чистий дохід від реалізації технічних та ремонтних робіт, тис. грн.	12443,8	14152,1	1708,3	13,7
2. Собівартість реалізованих технічних та ремонтних робіт, тис. грн.	8518,3	9357,1	838,8	9,8
3. Витрати на 1 грн. реалізованих технічних та ремонтних робіт, грн./грн.	0,685	0,661	- 0,024	- 3,5

Порівняння динаміки чистого доходу від реалізації робіт із відповідною собівартістю реалізованих робіт дозволяє констатувати позитивну тенденцію щодо рівня витрат на виконання технічних та ремонтних робіт у ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО». Так, темп зростання чистого доходу від реалізації робіт у І півріччі 2025 року порівняно з аналогічним періодом попереднього року становив 13,7 %, що помітно перевищує темп зростання собівартості реалізованих робіт за той самий період, який дорівнював 9,8 %. Відповідно, позитивну динаміку демонструє й відносний показник рівня витрат на реалізовані роботи – витрати на 1 грн. реалізованих робіт. Так, у І півріччі 2025 року цей показник зменшився на 0,024 грн./грн., або на 3,5 %, і склав 0,661 грн. на 1 грн. реалізованих технічних та ремонтних робіт.

Додатковий аналіз рівня витрат на виконання робіт може бути виконаний із залученням інструментарію факторного аналізу. Так, собівартість реалізованих технічних та ремонтних робіт є добутком чистого доходу від реалізації робіт і витрат на 1 грн. реалізованих технічних та ремонтних робіт.

Розрахунки відповідного факторного аналізу собівартості реалізованих технічних та ремонтних робіт представлені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Факторне дослідження динаміки собівартості реалізованих робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» за І півріччя 2025 року в порівнянні із І півріччям 2024 року

Показники	Витрати 1 грн. реалізованих технічних і ремонтних робіт, грн.	Чистий дохід від реалізації технічних та ремонтних робіт, тис. грн.	Собівартість реалізованих технічних і ремонтних робіт, тис. грн.	Вплив факторів, тис. грн.
І півріччя 2024 року	0,685	12443,8	8518,3	
За рівня витрат на 1 грн. реалізованих робіт 2024 р. та обсягів реалізованих робіт 2025 р.	0,685	14152,1	9694,2	+ 1175,9
І півріччя 2025 року	0,661	14152,1	9357,1	- 337,1
Загальна динаміка показника собівартості реалізованих робіт, тис. грн.				+ 838,8

За підсумками дослідження впливу окремих факторів можна стверджувати, що собівартість реалізованих технічних та ремонтних робіт збільшилась на 1175,9 тис. грн. за рахунок обсягу реалізованих робіт і скоротилась 337,1 тис. грн. за рахунок зменшення рівня витрат 1 грн. реалізованих робіт. В цілому таким чином собівартість реалізованих робіт збільшилась на 337,1 тис. грн., але помітне скорочення собівартості реалізованих робіт за рахунок відносного зменшення рівня витрат на 1 грн. реалізованих робіт є безперечно явищем позитивним.

Порівняння чистого доходу від реалізації робіт та собівартості таких робіт формують показник фінансового результату від виконання та реалізації робіт – валовий дохід від реалізації робіт. Розмір даного показника принципово залежить від рівня витрат на реалізовані роботи.

Залучення до системи показників валового доходу від реалізації робіт дозволяє також розрахувати показники рентабельності, що відносно оцінюють рівень отриманого фінансового результату – прибутку:

1. Рентабельність реалізації технічних та ремонтних робіт (формула 3.2):

$$R_{реалізації} = \frac{Валовий_дохід_від_реалізації_робіт}{Чистий_дохід_від_реалізації_робіт}. \quad (3.2)$$

2. Рентабельність витрат на реалізовані технічні та ремонтні роботи (формула 3.3):

$$R_{витрат} = \frac{Валовий_дохід_від_реалізації_робіт}{Собівартість_реалізованих_робіт}. \quad (3.3)$$

Продовжимо аналіз рівня витрат ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» розрахунком та дослідженням динаміки валового доходу від реалізації робіт, а також розрахунком і оцінкою показників рентабельності реалізації робіт і витрат на реалізовані технічні та ремонтні роботи.

В таблиці 3.4 представлений розрахунок і аналіз динаміки валового доходу від реалізації технічних та ремонтних робіт, а також розрахунок та оцінка динаміки показників рентабельності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» в І півріччя 2025 року в порівнянні з аналогічним періодом 2024 року.

Таблиця 3.4 – Динаміка показників валового доходу від реалізації технічних та ремонтних робіт і рентабельності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» за І півріччя 2024 та 2025 років

Показник	І півріччя 2024 року	І півріччя 2025 року	Відхилення від попереднього періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Чистий дохід від реалізації технічних і ремонтних робіт, тис. грн.	12443,8	14152,1	1708,3	13,7
2. Собівартість реалізованих технічних і ремонтних робіт, тис. грн.	8518,3	9357,1	838,8	9,8
3. Валовий дохід від реалізації ремонтних робіт, тис. грн.	3925,5	4795,0	869,5	22,2
4. Рентабельність реалізації технічних та ремонтних робіт, %	31,5	33,8	+ 2,3	х
5. Рентабельність витрат на реалізовані технічні та ремонтні роботи, %	46,0	51,2	+ 5,2	х

Виконані розрахунки дозволяють стверджувати, що валовий дохід від реалізації технічних та ремонтних робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» збільшився в І півріччі 2025 року в порівнянні із аналогічним періодом попереднього року на 869,5 тис. грн. або на 22,2 % і становив таким чином 4795,0 тис. грн. Рівень рентабельності реалізації технічних та ремонтних робіт збільшився на 2,3 % з 31,5 % до 33,8 %, а рентабельність витрат на реалізовані технічні та ремонтні роботи збільшилась за проаналізований період на 5,2 % – з 46,0 % до 51,2 %. Таким чином динаміка розрахованих показників рентабельності свідчить про позитивні зміни щодо рівня витрат на виконання робіт, тобто про оптимізацію таких витрат.

Варто звернути увагу на те, що валовий дохід від реалізації технічних та ремонтних робіт може бути представлений як добуток чистого доходу від реалізації робіт і рентабельності реалізації робіт. Відповідно виконаний вище аналіз може бути доповнений факторним аналізом валового доходу від реалізації технічних та ремонтних робіт.

Розрахунки відповідного факторного аналізу валового доходу від реалізації технічних та ремонтних робіт представлені в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Факторне дослідження динаміки валового доходу від реалізації робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» за І півріччя 2025 року в порівнянні із І півріччям 2024 року

	Рентабельність реалізації технічних та ремонтних робіт, %	Чистий дохід від реалізації технічних і ремонтних робіт, тис. грн.	Валовий дохід від реалізації технічних та ремонтних робіт, тис. грн.	Вплив факторів, тис. грн.
І півріччя 2024 року	31,5	12443,8	3925,5	
За рівня рентабельності реалізації робіт 2024 р. та обсягів реалізованих робіт 2025 р.	31,5	14152,1	4457,9	+ 532,4
І півріччя 2025 року	33,8	14152,1	4795,0	+ 337,1
Загальна динаміка показника валового доходу від реалізації робіт, тис. грн.				+ 869,5

За підсумками дослідження впливу окремих факторів можна стверджувати, що валовий дохід від реалізації технічних та ремонтних робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» в І півріччі 2025 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року збільшився в цілому на 869,5 тис. грн., у тому числі на 532,4 тис. грн. за рахунок збільшення фізичного обсягу реалізації робіт і на 337,1 тис. грн. за рахунок підвищення рівня рентабельності реалізованих робіт. Виявлені зміни варто оцінити як безперечно позитивні.

Важливим етапом аналізу витрат є дослідження їх структури, що може бути здійснено як мінімум за двома напрямами – за елементами витрат і за статтями калькуляції витрат.

Проаналізуємо структуру витрат і відповідні структурні зрушення у структурі витрат на виконання робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» в І півріччі 2025 року в порівнянні з І півріччя 2024 року. Відповідне аналітичне дослідження структури витрат представлене в таблиці 3.6.

Таблиця 3.6 – Дослідження структури витрат на виконання робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» за елементами витрат в І півріччі 2025 року в порівнянні з І півріччям 2024 року

Показник	І півріччя 2024 року		І півріччя 2025 року		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолют-не, тис. грн.	віднос-не, %	структур-не, %
1. Матеріальні витрати	1151,4	13,5	1133,9	12,1	- 17,5	- 1,5	- 1,4
2. Витрати на оплату праці	4011,7	47,1	4489,4	48,0	477,7	11,9	+ 0,9
3. Витрати на соціальні заходи	877,4	10,3	994,1	10,6	116,7	13,3	+ 0,3
4. Витрати на амортизацію	1803,3	21,2	2124,7	22,7	321,4	17,8	+ 1,5
5. Інші операційні витрати	674,5	7,9	615,0	6,6	- 59,5	- 8,8	- 1,3
Усього витрати на виконання технічних та ремонтних робіт	8518,3	100,0	9357,1	100,0	838,8	8,5	0,0

Попередньо варто зазначити, що дослідження структури витрат за елементами витрат передбачає виокремлення класичних елементів витрат – матеріальних витрат, витрат на оплату праці, витрат на соціальні заходи, витрат на амортизації та інших операційних витрат.

Виконане таким чином дослідження структури витрати на виконання технічних та ремонтних робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» за елементами дозволяє стверджувати, що найбільшою питомою вагою серед витрат за елементами відрізняються витрати на оплату праці і витрати на амортизацію. Варто також зазначити, що за трьома елементами витрат наявне абсолютне та відносне збільшення витрат в І півріччі 2025 року в порівнянні з аналогічним періодом попереднього року. Так, витрати на оплату праці збільшилися на 477,7 тис. грн. або на 11,9 %, витрати на соціальні заходи збільшилися на 116,7 тис. грн. або на 13,3 %, а витрати на амортизацію відповідно – на 321,4 тис. грн. або на 17,8 %. В той же час за матеріальними витратами наявне зменшення на 17,5 тис. грн. або на 1,5 %, а за статтею «інші операційні витрати» відповідно зменшення – на 59,5 тис. грн. або на 8,8 %.

Структурні зрушення у структурі витрат за елементами не є суттєвими, але помітне несуттєве скорочення питомої ваги матеріальних витрат і інших операційних витрат і відповідне збільшення питомої ваги витрат на оплату праці, витрат на соціальні заходи і витрат, пов’язаних із амортизацію.

Важливими звісно є причини таких структурних зрушень, що були встановлені та досліджені щодо динаміки окремих складових витрат за елементами ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО». Так, збільшення витрат на статтею витрати на амортизацію пояснюється придбанням нового обладнання для виконання технічних та ремонтних робіт, що й призвело до абсолютного збільшення витрат на амортизацію і відповідного збільшення питомої ваги даного елементу. Одночасно таке оновлення виробничого обладнання спричинило скорочення матеріальних витрат на утримання і ремонт виробничого обладнання, адже прямі матеріальні витрати не зменшились, про що свідчать розрахунки, представлені в таблиці 3.7. Виявлені таким

чином абсолютні та структурні зміни варто визнати позитивними.

Що стосується зменшення абсолютної величини та питомої ваги інших операційних витрат, основною причиною такої динаміки є скорочення випадків залучення сторонніх підрядників для виконання технічних і ремонтних робіт на користь їх самостійного виконання, у чому певною мірою сприяло придбання нового обладнання. Частково ці зміни також вплинули на збільшення питомої ваги витрат на оплату праці та відповідно витрат на соціальні заходи.

Іншим напрямом дослідження структури витрат є виокремлення витрат за статями калькуляції. У таблиці 3.7. представлене дослідження структури витрат на виконання технічних та ремонтних робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» за статями калькуляції, а також дослідження відповідних структурних зрушень.

Таблиця 3.7 – Дослідження структури витрат на виконання робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» за статями калькуляції в І півріччі 2025 року в порівнянні з І півріччям 2024 року

Показник	І півріччя 2024 року		І півріччя 2025 року		Відхилення		
	тис. грн	%	тис. грн.	%	абсолют-не, тис. грн.	віднос-не, %	структур-не, %
1. Прямі матеріальні витрати	570,6	6,7	635,9	6,8	65,3	11,4	+ 0,1
2. Прямі витрати на оплату праці	3168,4	37,2	3509,4	37,5	341,0	10,8	+ 0,3
3. Витрати на соціальні заходи	697,4	8,2	776,2	8,3	78,8	11,3	+ 0,1
4. Інші прямі витрати	315,8	3,7	270,9	2,9	- 44,9	- 14,2	- 0,8
5. Загально виробничі витрати, у тому числі	3766,1	44,2	4164,7	44,5	398,6	10,5	+ 0,3
5.1. змінні	978,7	11,4	1036,4	11,1	57,7	5,9	- 0,3
5.2. постійні	2787,4	32,8	3128,3	33,4	340,9	12,2	+ 0,6
Усього витрати на виконання технічних та ремонтних робіт	8518,3	100,0	9357,1	100,0	838,8	8,5	0,0

В практиці управління ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» використовується такий розподіл витрат на виконання ремонтних робіт за статями калькуляції – прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, нарахування єдиного соціального внеску, інші прямі витрати, а також комплексна стаття калькуляції – загальновиробничі витрати. Останню статтю варто розглянути, виокремивши змінні та постійні загальновиробничі витрати.

Виконане дослідження показників структури витрат за статтями калькуляції свідчить, що найбільшу питому вагу мають прямі витрати на оплату праці та загальновиробничі витрати. Аналізуючи абсолютні та відносні зміни окремих складових витрат за статтями калькуляції, слід відзначити зростання всіх елементів витрат у І півріччі 2025 року порівняно з І півріччям 2024 року, за винятком інших прямих витрат. Зменшення за статтею «інші прямі витрати» можна пояснити скороченням випадків залучення сторонніх підрядників на користь виконання технічних та ремонтних робіт власними силами. Помітне зростання загальновиробничих витрат, передусім за рахунок збільшення постійних загальновиробничих витрат, обумовлене збільшенням амортизації виробничого обладнання, що, у свою чергу, пов’язано з придбанням та введенням у експлуатацію нового обладнання для виконання технічних і ремонтних робіт.

Помітні структурні зрушення у структурі витрат на виконання робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» за статями калькуляції в І півріччі 2025 року в порівнянні з аналогічним періодом 2024 року відсутні. Наявне лише зменшення питомої ваги статті «інші прямі витрати» на 0,8 % на користь інших статей калькуляції. Причина таких структурних зрушень вище вже була проаналізована.

Додатково варто також відзначити структурні зрушення у структурі загальновиробничих витрат, адже відбулося скорочення питомої ваги змінних витрат та відповідно збільшення питомої ваги постійних витрат. Основної причиною таких змін варто визнати придбання нового виробничого обладнання, що призвело до збільшення суми витрат на амортизацію і

відповідно до скорочення витрат на утримання та поточний ремонт виробничого обладнання. Оновлення виробничого обладнання є важливим напрямком оптимізації витрат підприємства, відповідно виявлені зміни варто визнати позитивними, а збільшення витрат на амортизацію у таких випадках є обґрунтованим.

Окремим етапом аналітичного дослідження витрат на виконання технічних та ремонтних робіт є аналіз рівня витрат за об'єктами витрат — окремими замовленнями. Інформаційна база для такого аналізу формується на основі даних аналітичного обліку щодо витрат за конкретними об'єктами.

У таблиці 3.8 наведено аналіз рівня витрат на виконання окремих технічних та ремонтних замовлень ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» у травні 2025 року.

Таблиця 3.8 – Дослідження рівня витрат ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» на виконання окремих замовлень в травні 2025 року

Замовлення	Чистий дохід від реалізації замовлення, тис. грн.	Собівартість реалізованого замовлення, тис. грн.	Витрати на 1 грн. реалізації робіт, грн.	Відхилення від середнього рівня витрат на 1 грн. реалізації робіт	
				абсолютне, грн.	відносне, %
Замовлення 1	287,5	192,5	0,670	- 0,006	- 0,9
Замовлення 2	245,8	162,2	0,660	- 0,016	- 2,4
Замовлення 3	208,7	145,8	0,699	0,023	3,4
Замовлення 4	195,5	134,5	0,688	0,012	1,8
Замовлення 5	174,2	118,5	0,680	0,004	0,6
Замовлення 6	162,1	109,8	0,677	0,001	0,1
Замовлення 7	104,5	74,1	0,709	0,033	4,9
Замовлення 8	79,8	51,1	0,640	- 0,036	- 5,3
Інші замовлення	46,7	28,5	0,610	- 0,066	- 9,8
Усього за місяць	1504,8	1017,0	0,676	0,000	0,0

Аналізуючи результати виконаних розрахунків, слід звернути увагу на окремі замовлення, за якими рівень витрат на 1 грн. реалізованих робіт значно відрізняється від середнього показника, оскільки саме за цими замовленнями рентабельність реалізації також відхиляється від середнього рівня. Тому подібні розрахунки доцільно проводити при визначенні вартості

окремих видів технічних та ремонтних робіт. Завершальним етапом дослідження рівня витрат на виконання робіт має стати обґрунтування пропозицій щодо їх оптимізації, що дозволить підвищити ефективність діяльності та зміцнити конкурентоспроможність підприємства.

3.3 Шляхи підвищення ефективності діяльності підприємства за рахунок оптимізації витрат

Управління витратами з метою їх оптимізації, тобто формування таких витрат, які забезпечують підприємству стабільне отримання прибутку, у тому числі в перспективі, є важливою складовою управлінської діяльності. Отже, оптимізацію рівня витрат слід розглядати як ключове стратегічне завдання управління. Лише за умов ефективної оптимізації витрат підприємство може підвищувати ефективність своєї діяльності та підтримувати конкурентоспроможність.

Так, О.В. Поліщук з цього приводу наголошує, що «вміння ефективно управляти витратами та отримувати від них максимальний результат є вирішальним чинником стабільності і функціонування підприємства у ринкових умовах» [55, с. 27]. А О.П. Колісник і Д.В. Суходольська з цього приводу зазначають, що «стратегічне управління витратами, впровадження інноваційних технологій і постійний моніторинг ринкових умов дають змогу підприємству адаптуватися до змін, забезпечуючи ефективне використання ресурсів і підвищуючи конкурентоспроможність» [31].

Процес дослідження витрат з метою розробки заходів щодо їх оптимізації логічно пов'язаний із визначенням певних факторів, що впливають на формування витрат. Чітке визначення таких факторів сприяє виявлення можливостей щодо оптимізації витрат. Характеризуючи фактори (чинники), що визначають рівень витрат підприємства, варто зазначити, що

йдеться «організаційні, технічні, економічні та природні умови у виробничо-господарській діяльності підприємства, наслідком яких є зміна рівня, обсягу, структури й динаміки витрат підприємства» [32, с. 163].

Питання формування системи факторів, що визначають рівень витрат, є надзвичайно актуальним як для підприємницької практики, так відповідно і для економічної науки. У науковій літературі існують різноманітні точки зору щодо формування системи факторів, що впливають на рівень витрат і які відповідно варто враховувати, обґрунтовуючи стратегію оптимізації витрат.

Так, відомій американський вчений-економіст Дж. Ріле наприкінці XX сторіччя систематизував фактори, що визначають рівень витрат, класифікувавши їх на функціональні та структурні. Відповідно функціональними факторами науковець прийняв такі фактори як ефективність планування, залучення робочої сили, комплексне управління якістю, використання виробничих потужностей і зв’язки із постачальниками, а структурними факторами відповідно визнав так як масштаб, діапазон, досвід, технології та складність.

Відповідно «масштаб – це обсяг інвестицій, які потрібно вкласти у виробництво, дослідження та розробки продукції; діапазон є ступенем вертикальної інтеграції, що визначає рівень розширення управління підприємством; досвід показує, скільки разів у минулому періоді підприємство успішно здійснювало те, для чого зараз приймається рішення; технологія, яка використовується на кожній стадії ланцюга вартостей; і складність визначає широту асортименту виробів чи послуг» [88, с. 121].

Авторитетними в площині дослідження витрат науковці визнають результати роботи німецького науковця Г. Фанделя, який сформував певну систему виробничих (тобто таких, що мають безпосередній зв’язок із виробництвом) та позавиробничих факторів (тобто таких, що пов’язані з іншими невиробничими сферами діяльності підприємства) впливу на витрати, що схематично представлена на рисунку 3.3.

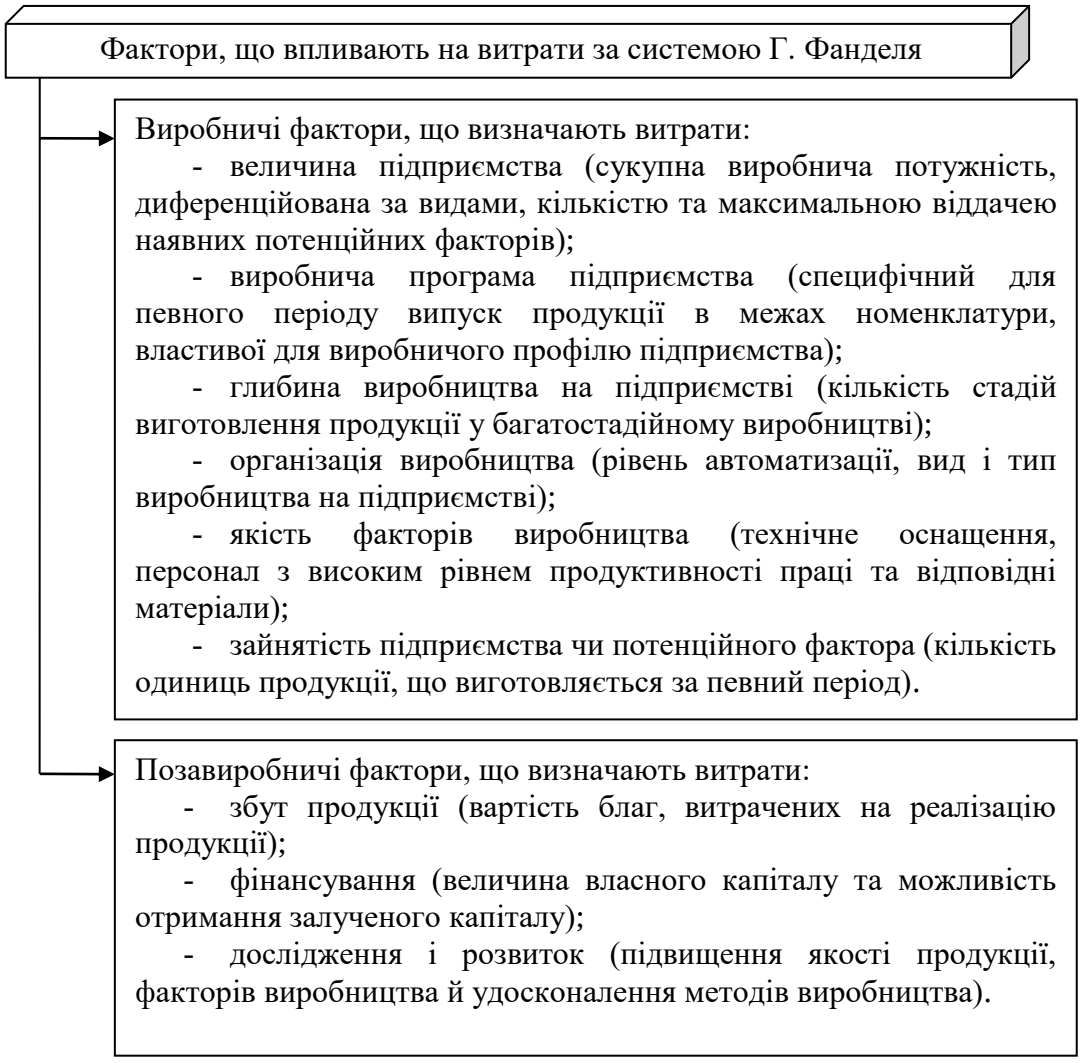


Рисунок 3.3 – Фактори, що впливають на витрати за системою Г. Фанделя

Складено за джерелом [71, С. 292-298]

Питання дослідження факторів, що визначають рівень витрат, активно вивчається сучасною вітчизняною економічною наукою. Так, А.В. Череп звертає особливу увагу на «залежність рівня витрат від дії техніко-економічних факторів, які можна об’єднати у такі групи: підвищення технічного та технологічного рівня виробництва, вдосконалення організації виробництва і праці, зміна обсягів та структури продукції, поліпшення використання природних ресурсів, галузеві та інші фактори» [78, С. 339–342]. Г.О. Партин, досліджуючи формування стратегічної моделі управління витратами, виділяє три групи «витратоформуючих» факторів: технологічні,

організаційні та фінансово-економічні [49, с. 131]. І.Є. Давидович пропонує класифікацію факторів впливу на витрати за суб'єктами впливу, виокремлюючи загальнодержавні, галузеві та внутрішньовиробничі фактори. Розроблена ним система факторів впливу на витрати наведена на рисунку 3.4.

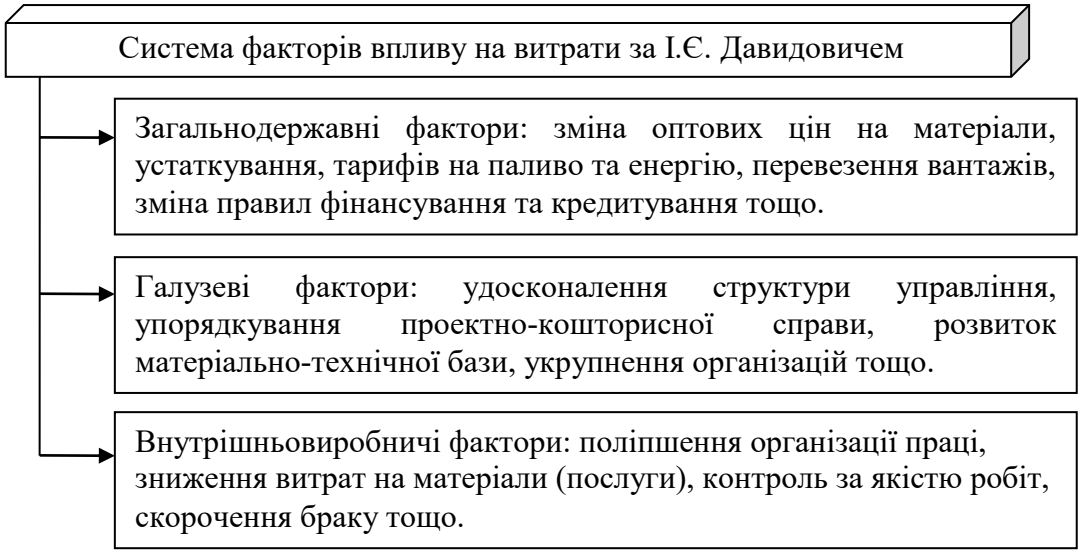


Рисунок 3.4 – Система факторів впливу на витрати за І.Є. Давидовичем
Складено за джерелом [23, С. 209-210]

Н.І. Костецька презентує таку систему факторів, що впливають на витрати:

– внутрішні – обсяг і структура виробництва, технологічний рівень виробництва, рівень організації та управління виробництвом, розвиток та введення нових виробництв, фінансово-економічні ресурси підприємства;

– зовнішні – ціни на ресурси, тарифи на паливо, енергію та зв'язок, рівень мінімальної заробітної плати, норми амортизаційних відрахувань, система оподаткування та відрахування, природні та погодні умови, територіальне розміщення [32, с. 164].

Важливим є також розуміння того факту, що рівень впливу різних факторів на величину витрат не є однаковим: є чинники, що впливають на кілька різних елементів витрат, є ті, що впливають лише на один. Різною є

також тривалість дії окремих чинників: є такі, що можуть бути визнані постійними, є такі, що безперечно є тимчасовими. Окремі чинники можуть бути визнані стратегічними, адже наслідки їх впливу на виробничо-господарську діяльність підприємства є довготривалими та суттєвими або навіть принциповими (визначальними).

Досліджуючи виробничі або внутрішньовиробничі фактори впливу на витрат варто звернути увагу на певний взаємозв'язок або взаємозалежність. Так, зміна масштабів підприємства, його виробничої програми, організації виробництва зумовлює певним чином якість виробничих факторів та їх пропорції.

Розуміння впливу факторів, що визначають рівень витрат, має ключове значення при формуванні ефективної стратегії, спрямованої на їх оптимізацію.

Комплексний факторний підхід до розробки стратегії оптимізації витрат дозволяє виявляти додаткові можливості для підвищення прибутковості підприємства та обґрунтовано визначати шляхи реалізації завдання підвищення ефективності.

При цьому необхідно чітко усвідомлювати, що розробка конкретних напрямів і заходів з оптимізації витрат повинна враховувати галузеву специфіку та індивідуальні особливості діяльності конкретного підприємства. Лише за таких умов впроваджені заходи дійсно дозволять оптимізувати витрати, підвищити прибутковість і зміцнити конкурентоспроможність підприємства.

Враховуючи, що основною діяльністю ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» є виконання технічних та ремонтних робіт, а ключовими для даного підприємства є витрати на виконання таких робіт, в межах проведеного дослідження були визначені та систематизовані основні напрямки оптимізації рівня витрат на виконання робіт, що схематично презентоване на рисунку 3.5.

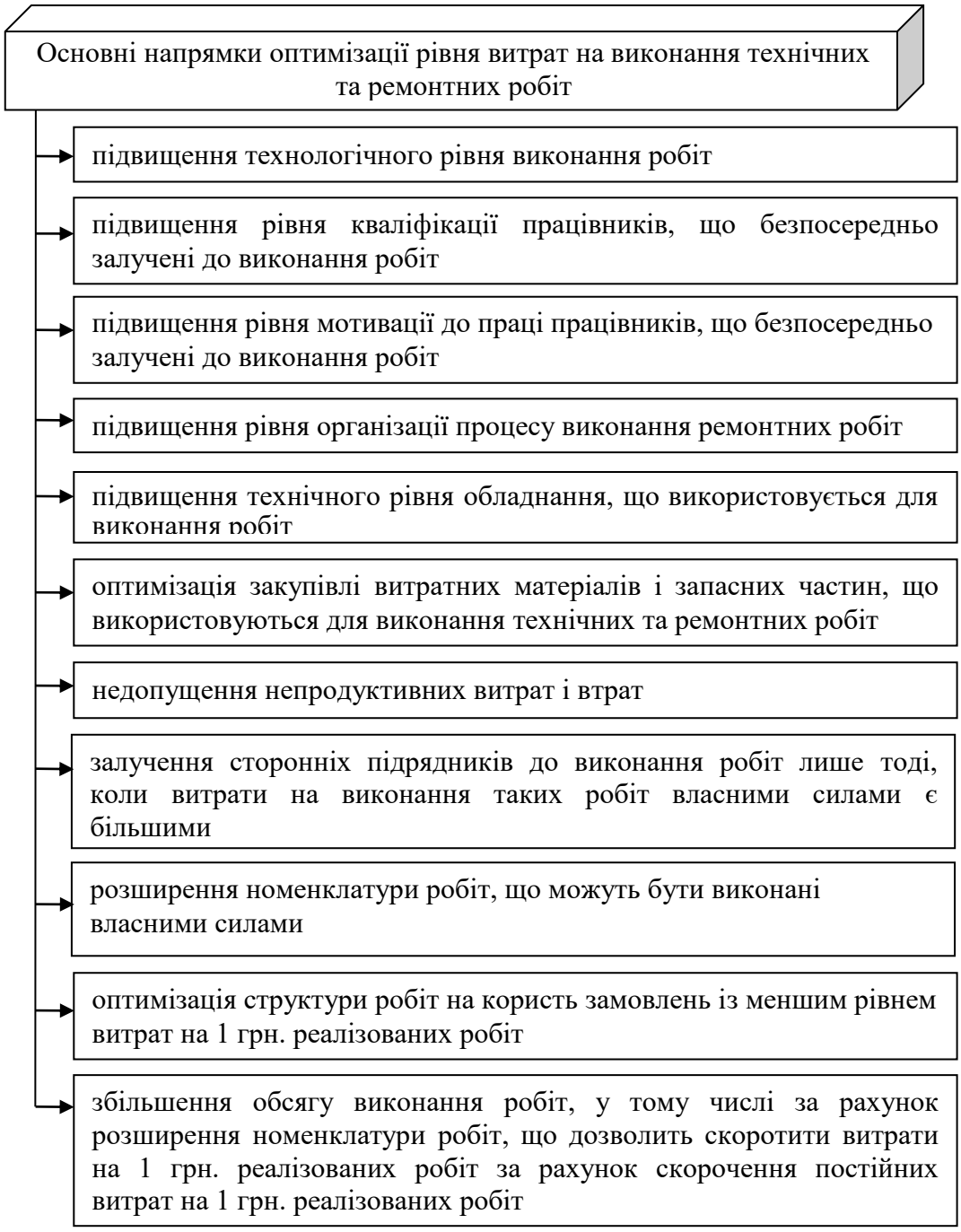


Рисунок 3.5 – Основні напрямки оптимізації рівня витрат на виконання технічних і ремонтних робіт (розроблено автором)

За підсумками дослідження особливостей основної діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» у сфері виконання технічних та ремонтних робіт та відповідного аналізу витрат на їх виконання були сформульовані пропозиції щодо оптимізації рівня витрат, що дозволяє підвищити ефективність

діяльності підприємства у виконанні робіт.

Враховуючи високий якісний рівень виконання технічних та ремонтних робіт і високий кваліфікаційний рівень працівників, що залучені до виконання робіт, варто визнати, що основним стратегічним напрямком розвитку ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» має бути збільшення обсягів виконання технічних та ремонтних робіт і відповідно розширення номенклатури таких робіт. Принциповий чинник розвитку – попит з боку замовників є, наявна матеріально-технічна в принципі база дозволяє збільшити обсяг виконання робіт. Питання щодо придбання деяких видів обладнання може бути вирішене – звісно це потребує інвестиційних коштів, але питання не є проблемним, адже діяльність підприємства є прибутковою.

Проблемним чинником, що нині суттєво обмежує розвиток підприємства, є нестача кваліфікованих кадрів. Досить часто рівень підготовки потенційних працівників, які можуть бути прийняті на роботу, з урахуванням їх освіти, професійних навичок та досвіду, не дозволяє їм повноцінно виконувати обов’язки у складі бригад, що здійснюють технічні та ремонтні роботи. Оскільки оплата праці працівників технічних бригад організована за принципом бригадної відрядної форми, бригади відмовляються включати до свого складу працівників низької кваліфікації.

Пропонується вирішити проблему нестачі кадрів шляхом залучення додаткових працівників на умовах тримісячного попереднього стажування. Протягом цього періоду стажери працюватимуть у технічних бригадах, проте заробітна плата буде нараховуватися окремо за годинною ставкою, а не з відрядного фонду бригади. Якщо прийняти на таких умовах шість стажерів із місячним окладом 12 000,00 грн., витрати на оплату їхньої праці з урахуванням єдиного соціального внеску за три місяці становитимуть 12 000,00 грн * 1,22 * 6 осіб * 3 місяці = 263,5 тис. грн.

Очікується, що половина – три особи успішно пройдуть стажування і будуть прийняті до технічних бригад ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» на постійній основі, інші будуть звільнені.

Плановий розрахунок, що обґрунтовують економічну доцільність розробленої пропозиції представлений в таблиці 3.9.

Таблиця 3.9 – Економічне обґрунтування пропозиції розширення діяльності щодо виконання робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»

Показник	І півріччя 2025 року	Планові розрахунки на півріччя	Відхилення планових розрахунків від базового періоду	
			абсолютне	відносне, %
1. Витрати на тримісячне стажування шести осіб, тис. грн.	-	263,5	х	х
2. Кількість працівників технічних бригад, осіб	26	29	3	11,5
3. Чистий дохід від реалізації технічних та ремонтних робіт, тис. грн.	14152,1	15785,0	1632,9	11,5
4. Собівартість реалізованих ремонтних робіт, тис. грн., зокрема	9357,1	10044,4	687,3	7,3
4.1. змінні витрати (66,6 %)	5956,8	6644,1	687,3	11,5
4.2. постійні витрати (33,4 %)	3400,3	3400,3	0,0	0,0
5. Витрати на 1 грн. реалізованих технічних та ремонтних робіт, грн.	0,661	0,636	- 0,025	- 3,7
6. Валовий дохід від реалізації технічних і ремонтних робіт, тис. грн.	4795,0	5740,6	945,6	19,7
7. Рентабельність реалізації технічних і ремонтних робіт, %	33,8	36,4	+ 2,6	х
8. Додатковий валовий дохід від реалізації робіт із урахуванням витрат на стажування шести осіб, тис. грн.	-	682,1	х	х

Отже, якщо половина стажерів пройде стажування та буде прийнята до складу технічних бригад, чисельність основних виробничих працівників підприємства зросте на три особи. Враховуючи, що чистий дохід від реалізації робіт на одного працівника технічної бригади у І півріччі 2025 року склав 544,3 тис. грн., збільшення кількості таких працівників на три особи забезпечить приріст обсягу виконаних робіт за чистим доходом від їх реалізації на 1632,9 тис. грн.

Собівартість реалізованих робіт зростатиме повільнішими темпами, оскільки частина витрат на виконання технічних та ремонтних робіт є постійною. Так, у І півріччі 2025 року собівартість реалізованих ремонтних

робіт склала 9357,1 тис. грн., з яких 66,6 %, або 5956,8 тис. грн., були змінними, а 33,4 %, або 3400,3 тис. грн., – постійними. Збільшення обсягу виконання та реалізації робіт на 11,5 % призведе до зростання змінних витрат на 11,5 %, тобто до 6644,1 тис. грн., тоді як постійні витрати залишаться на попередньому рівні. Відповідно, загальна собівартість реалізованих робіт становитиме 10044,4 тис. грн.

За результатами проведених планових розрахунків можна констатувати, що впровадження розробленої пропозиції дозволить знизити витрати на 1 грн. реалізованих робіт із 0,661 грн. до 0,636 грн., тобто на 3,7 %, що, у свою чергу, призведе до підвищення рентабельності реалізації технічних та ремонтних робіт на 2,6 %.

Отже, збільшення чисельності працівників технічних бригад на три особи дасть змогу підвищити валовий дохід від реалізації ремонтних робіт за півріччя на 945,6 тис. грн., а з урахуванням витрат на стажування — на 682,1 тис. грн. Варто зазначити, що витрати на стажування мають разовий характер, тому в наступних періодах очікуваний ефект становитиме вже 945,6 тис. грн. за півріччя за умови збереження інших показників на рівні І півріччя 2025 року.

Таким чином, планове обґрунтування підтверджує економічну доцільність розробленої пропозиції, адже її реалізація дозволяє зменшити рівень витрат на виконання технічних та ремонтних робіт, підвищити ефективність діяльності ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» та відповідно зміцнити його конкурентоспроможність.

ВИСНОВКИ

Управління витратами є надзвичайно важливим проблемним питанням підприємницької господарської практики та відповідно економічної науки, адже саме рівень витрат є принциповим чинником формування фінансових результатів діяльності кожного підприємства, метою функціонування якого є отримання прибутку. Саме тому лише за умови якісного вирішення управлінського завдання щодо оптимізації витрат підприємство здатне стабільно отримувати прибуток, підтримувати таким чином стійкій фінансовий стан і конкурентоспроможність та успішно розвиватися.

Прийняття дієвих управлінських рішень, спрямованих на оптимізацію витрат, потребує якісної інформаційної підтримки, забезпечення якої є одним з основних завдань обліку як складової системи управління. Відповідно формування завдяки системі обліку адекватної інформації щодо витрат підприємства як в цілому, так й у розрізі окремих центрів відповідальності та окремих об’єктів витрат є надзвичайно актуальним в системі управління витратами та підприємством в цілому.

Важливим елементом управління витратами варто також визнати економічний аналіз рівня витрат, адже саме за підсумками аналітичних процедур можуть бути прийняті обґрунтовані управлінські рішення, спрямовані на оптимізацію витрат підприємства і підвищення таким чином ефективності його функціонування.

Таким чином, питання обліково-аналітичного забезпечення управління витратами є важливими для будь-якого сучасного підприємства, у тому числі і для ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО», яке було залучено в якості інформаційної бази дослідження.

Окремо варто зазначити, що організація та методика обліково-аналітичного забезпечення управління витратами принципово залежить від галузевої приналежності підприємства. На підприємствах, основною

діяльністю яких є виконання робіт виробничого характеру, особливої уваги управління заслуговують витрати на виконання робіт, які є витратами основної діяльності, адже від рівня таких витрат насамперед залежать фінансові результати діяльності такого підприємства. Зважаючи, що основною діяльністю ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО є виконання широкого спектру технічних та ремонтних робіт, основна увага проведеного дослідження була зосереджена саме на питаннях обліково-аналітичного управління витратами на виконання робіт.

Результатами проведеного дослідження в теоретичній площині є виконана систематизація основних елементів організації обліку витрат на виробництво та формування виробничої собівартості виконаних робіт (наданих послуг). Такими елементами були визнані – визначення в обліковій площині системи об’єктів витрат, розмежування витрат виробництва на прямі та непрямі (загальновиробничі) витрати, організація документообігу щодо обліку прямих та загальновиробничих витрат, обґрунтування бази розподілу загальновиробничих витрат, розподіл загальновиробничих витрат на змінні та постійні, визначення нормальної потужності та ставки розподілу постійних загальновиробничих витрат за нормальної потужності, організація аналітичного та синтетичного обліку витрат до остаточного їх визначення витратами поточного періоду (за фактом визнання доходу від реалізації робіт (послуг). Застосування в обліковій практиці розробленої систематизації сприятиме підвищенню методичного рівня організації обліку витрат на виконання робіт (надання послуг).

Проведене дослідження наявної в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» системи обліку витрат виявило кілька проблемних питань, з метою вирішення яких були розроблені та обґрунтовані пропозиції, які є результатом проведеного дослідження в практичній площині. Впровадження зазначених пропозицій в облікову практику підприємства дозволить підвищити якісний рівень облікової інформації як щодо витрат на виконання робіт в цілому, так і аналітичної інформації щодо витрат на виконання окремих замовлень, а

також досягти адекватного формування окремих показників фінансової та податкової звітності.

По-перше, пропонуємо відкоригувати порядок відображення в обліку витрат на відрядження працівників технічних бригад і в подальшому відображати такі витрати як прямі витрати на виконання конкретних замовлень за даними первинних документів. Реалізація даної пропозиції практично не потребує додаткової облікової роботи, а враховуючи, що розподіл загальновиробничих витрат в певному сенсі викривлює (не є ідеальним, в порівнянні із прямим обліком) витрати на окремі об’єкти витрат, прямий облік витрат на відрядження дозволить підвищити якісний рівень облікової інформації щодо собівартості окремих технічних і ремонтних замовлень.

По-друге, пропонуємо впорядкувати облік транспортних витрат ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО», які за наявної практики визнаються витратами на збут, хоча транспорт використовується у різних цілях, у тому числі і для доставки працівників технічних бригад, витратних матеріалів, запасних частин, обладнання на місце виконання робіт. Варто зазначити, що наявний на підприємстві порядок відображення в обліку транспортних витрат суперечить нормам НП(с)БО 9 «Запаси» та НП(с)БО 16 «Витрати», призводить до викривлення показників обліку та звітності щодо вартості запасів та витрат періоду, а за наявності суттєвих залишків запасів фактично призводить до завищення витрат періоду і до заниження прибутку до оподаткування, що загрожує ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО», яке є платником податку на прибуток, штрафними санкціями.

Для вирішення цієї проблеми пропонується систематизувати всі транспортні витрати в обліку на субрахунку 232 «Транспортні витрати». Надалі ці витрати слід пропорційно розподіляти за кілометражем між транспортно-заготівельними витратами на придбання запасів, витратами на виконання технічних і ремонтних робіт та витратами на збут у частині доставки товарів покупцям. Таким чином, витрати на транспортування

обладнання, прийнятого в ремонт, а також перевезення працівників технічних бригад, витратних матеріалів, запасних частин і обладнання до місця виконання робіт транспортом підприємства будуть віднесені до прямих витрат на виконання технічних та ремонтних робіт.

Реалізація розробленої пропозиції дозволить підвищити якісно-інформативний рівень даних обліку та звітності щодо витрат на виконання робіт, вартості запасів, валового доходу від оптової торгівлі, валового доходу від реалізації технічних та ремонтних робіт і прибутку підприємства, в тому числі з метою його оподаткування.

По-третє, пропонуємо змінити базу розподілу та впорядкувати порядок розподілу загальновиробничих витрат між окремими об’єктами витрат (замовленнями).

У подальшому для розподілу загальновиробничих витрат пропонується використовувати години праці, відпрацьовані працівниками технічних бригад. Вважаємо, що запропонована база розподілу є більш ефективною порівняно з поточною (загальна сума прямих витрат), оскільки вона краще відображає виробничу потужність підприємства у виконанні робіт, адже ключовою проблемою при збільшенні обсягів виконання робіт є саме нестача кваліфікованих працівників.

Для обґрунтування запропонованої бази розподілу загальновиробничих витрат було проведене аналітичне дослідження залежності динаміки змінних загальновиробничих витрат від показників, що можуть слугувати базою розподілу — годин праці, відпрацьованих працівниками технічних бригад, заробітної плати, нарахованої відрядно працівникам бригад, та загальної суми прямих витрат. Розрахунки підтвердили, що найбільш тісний зв’язок існує саме між змінними загальновиробничими витратами та годинами праці, відпрацьованими працівниками технічних бригад.

Окрім того, з метою впорядкування розподілу загальновиробничих витрат ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» витрати були розділені на змінні та постійні.

Пропонується розподіляти змінні загальновиробничі витрати між

окремими об’єктами витрат – замовленнями – на основі фактичної потужності, пропорційно годинам роботи, відпрацьованим працівниками технічних бригад.

Постійні загальновиробничі витрати пропонується розподіляти між окремими об’єктами витрат – замовленнями – в межах ставки розподілу за нормальної потужності пропорційно годинам праці, відпрацьованим працівниками технічних бригад. Нормальною потужністю кожного місяця пропонується визнати нормативний фонд робочого часу працівників технічних бригад, а суму постійних загальновиробничих витрат за нормальної потужності нормувати щокварталу.

Впровадження розроблених пропозицій в облікову практику ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» дозволить підвищити якісний рівень розподілу загальновиробничих витрат і відповідно якісно-інформативний рівень даних аналітичного обліку щодо собівартості окремих об’єктів витрат – замовлень.

За підсумками виконаного аналізу рівня витрат на виконання технічних та ремонтних робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» сформовані цілком позитивні висновки.

Так, витрати на виконання технічних та ремонтних робіт збільшилися в І півріччі 2025 року в порівнянні з І півріччям 2024 року на 1032,2 тис. грн. або на 12,3 %. Собівартість реалізованих технічних та ремонтних робіт за той же період підвищилась на 838,8 тис. грн. або на 9,8 %. В той же час було встановлено, що причиною такого абсолютного і відносного зростання витрат є збільшення фізичного обсягу виконаних і реалізованих робіт, адже чистий дохід від реалізації робіт збільшився за відповідний період на 13,7 %, а залишки незавершеного виробництва (витрат на незавершені замовлення) скоротились.

Особливу увагу варто звернути на позитивну динаміку показника витрат на 1 грн. реалізованих ремонтних робіт. Даний показник зменшився в І півріччі 2025 року в порівнянні з аналогічним періодом минулого року на 0,024 грн. або на 3,5 % і склав 0,661 грн. на 1 грн. реалізованих технічних та

ремонтних робіт.

Рівень рентабельності реалізації технічних і ремонтних робіт у І півріччі 2025 року зріс порівняно з І півріччям 2024 року на 2,3 %, підвищившись із 31,5 % до 33,8 %. У цей же період рентабельність витрат на реалізовані технічні та ремонтні роботи зросла на 5,2 % — із 46,0 % до 51,2 %. Отримана динаміка показників рентабельності свідчить про позитивні зміни в частині витрат на виконання робіт, тобто про їхню оптимізацію.

Аналіз динаміки структури витрат на виконання робіт за елементами та статтями калькуляції показав незначні структурні зміни, які, враховуючи проаналізовані причини, можна вважати позитивними.

Беручи до уваги, що метою аналітичного дослідження витрат є обґрунтування пропозицій щодо їх оптимізації, на основі вивчення системи факторів, що впливають на рівень витрат підприємства, для компаній, які виконують роботи, була розроблена система можливих напрямів оптимізації витрат на виконання технічних і ремонтних робіт.

Проведене дослідження в практичному аспекті завершилося формуванням пропозицій щодо оптимізації витрат на виконання технічних і ремонтних робіт ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО» та, відповідно, підвищення ефективності їх здійснення. Передбачається залучення додаткових працівників технічних бригад після проходження ними попереднього стажування, що забезпечить можливість збільшити обсяги виконаних і реалізованих робіт.

З огляду на нестачу на ринку праці достатньо кваліфікованих фахівців для роботи у технічних бригадах, пропонується прийняти на тримісячне стажування шістьох стажерів із погодинною оплатою праці на період їхнього навчання, що вимагатиме додаткових витрат у розмірі 263,5 тис. грн. Після завершення стажування в штат технічних бригад будуть зараховані лише ті працівники, які пройдуть відбір, а решту буде звільнено

Якщо таким чином вдасться збільшити кількість працівників ремонтних бригад на три особи, то чистий дохід від реалізації робіт у

розрахунку на півріччя збільшиться на 1632,9 тис. грн., а собівартість реалізованих робіт, враховуючи, що 33,4 % таких витрат є постійними, – лише на 687,3 тис. грн.

Виконані планові розрахунки дозволяють стверджувати, що реалізація даної пропозиції дозволить скоротити витрати на 1 грн. реалізованих робіт з 0,661 грн. до 0,636 грн., тобто на 3,7 %, і відповідно підвищити рентабельність реалізації технічних та ремонтних робіт на 2,6 %.

У підсумку збільшення чисельності працівників технічних бригад на три особи за умови збереження поточного рівня продуктивності дасть можливість підвищити валовий дохід від реалізації технічних і ремонтних робіт за півріччя на 945,6 тис. грн., а за вирахуванням витрат на стажування – на 682,1 тис. грн. З огляду на те, що витрати на стажування мають разовий характер, у подальших періодах очікуваний ефект становитиме вже 945,6 тис. грн. за півріччя за умови збереження інших показників на рівні І півріччя 2025 року.

Проведені планові розрахунки підтверджують економічну обґрунтованість запропонованого рішення, оскільки його впровадження дає змогу оптимізувати витрати на виконання робіт та істотно підвищити результативність основного напряму діяльності ТОВ «ФІНМЕТАПРО».

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Августова О.О. Організація обліку витрат на виробничих підприємствах. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 17. URL: http://global-national.in.ua/archive/17-2017/159.pdf.

2. Адамик О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування. *Наука молода : Збірник наукових праць Ради молодих вчених Тернопільського національного економічного університету*. 2013. Вип. 20. С. 203-209.

3. Акімова Т.В., Распопова Ю.О., Волященко І.О. Удосконалення методичного підходу до організації обліку витрат виробництва. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № № (53). С. 107-114.

4. Андросенко О.О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Серія економіка і менеджмент.* 2016. № 15. С. 122-126.

5. Андрющенко Н.С. Сутність і значення витрат: історичний аспект. *Економічна теорія та історія економічної думки.* 2007. № 5. С. 3-7.

6. Бедринець М.Д. Ефективність діяльності суб'єктів підприємництва в сучасних умовах господарювання. *Бізнес Інформ*. 2023. № 4. С. 183-190.

7. Бєляєв О.О., Кривенко К.Т., Савчук В.С. Політична економія : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2005. 508 с.

8. Бланк І.О. Словник-довідник фінансового менеджера. Київ : Ніка-Центр, 1998. 480 с.

9. Бойко С.В., Олейник О.В. Аналітико-контрольне значення калькулювання в системі економічної інформації господарюючого суб'єкту. Житомир : ЧП «Рута», 2005. 588 с.

10. Бойченко Г.В. Аналіз прямих матеріальних витрат на промислових підприємствах України. *Економічний простір*. 2019. № 23/2. С. 214-219.

11. Бондаренко Н.О. Визначення облікової сутності витрат та їх класифікація. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2023. № 2. С. 296-304.

12. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський словник. Житомир : Видавництво «Рута», 2001. 224 с.

13. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Чижевська Л.В. Бухгалтерський управлінський облік : підручник. Житомир : ЧП «Рута», 2012. 480 с.

14. Буфетова О.Ф. Економічний зміст витрат обігу підприємств торгівлі. *Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво.* 2007. № 2. С. 291-293.

15. Віноградова М.І., Скорнякова Ю.Б. Витрати на виконання робіт (надання послуг): проблематика ідентифікації та галузевий аспект організації обліку. *Обліково-аналітичне забезпечення управління розвитком підприємства: збірник статей молодих вчених*. Випуск 10 / [за ред. А.В. Череп]. Запоріжжя : ЗНУ, 2025. С. 57-65.

16. Віноградова М.І., Скорнякова Ю.Б. Методичні аспекти організації обліку витрат на виконання робіт (надання послуг). The III International scientific and practical conference «Theories, thoughts, technologies: the foundations of modern science» (September 15-17, 2025, Plovdiv, Bulgaria). Plovdiv: The European Conference, 2025. С. 47-51.

17. Віноградова М.І., Скорнякова Ю.Б. Проблематика облікової ідентифікації витрат діяльності підприємств. Збірник тез доповідей Міжнародної науково-практичної конференції *«Економіка, фінанси, управління та право: сучасні виклики та напрями розвитку»* (м. Кропивницький, 18 вересня 2025 року). Кропивницький : ЦФЕНД, 2025. С. 20-22.

18. Гаркуша Н.М. Економічна сутність витрат підприємства. *Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг.* 2012. № 1 (1). С. 191-200.

19. Германенко Л.М. Витрати як економічна категорія та об’єкт обліку.

Глобальні та національні проблеми економіки. Миколаївський національний університет імені В.О. Сухомлинського. 2014. № 2. С. 1380-1384.

20. Гордієнко Н.І., Гордієнко Т.В., Єрохін Ю.М. Порівняльна характеристика витрат по МСФЗ, GAAP USA, П(С)БО. *Науково-технічна збірка «Комунальне господарство міст»*. 2009. № 89. С. 339-345.

21. Горобець О.С. Економічний зміст та підходи до поняття «витрати». *Економічний вісник Запорізької державної інженерної академії.* 2013. № 5. С. 105-112.

22. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами : монографія. Київ : КНЕУ, 2002. 281 с.

23. Давидович І.Є. Управління витратами : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 320 с.

24. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія. Тернопіль : Економічна думка, 2009. 272 с.

25. Досій Т.І. Методика аналізу витрат на виробництво та її удосконалення в сучасних умовах господарювання. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2012. № 2. С. 183-190.

26. Житна І.П., Житний П.Є., Тацій І.В. Економічний аналіз : навч. посіб. Луганск : Вид-во СНУ ім. В. Даля, 2012. 296 с.

27. Завадський Й.С., Осовська Г.В., Юшкевич О.О. Економічний словник. Київ : Кондор, 2007. 358 с.

28. Карінцева О.І., Мельник Л.Г. Економіка підприємства : конспект лекцій. Суми : ВТД «Університетська книга», 2003. 412 с.

29. Когут У.І. Критерії класифікації витрат підприємства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка».* 2018. № 624. С. 43-49.

30. Козаченко Г.В., Макухін Г.В., Погорєлов Ю.С. Управління витратами підприємства : монографія. Київ : Лібра, 2007. 320 с.

31. Колісник О.П., Суходольська Д.В. оцінка впливу виробничих витрат на собівартість продукції. *Економіка та суспільство*. 2023. № 56.

URL: https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/3076/2999.

32. Костецька Н.І. Факторний підхід до формування стратегії витрат підприємства. *Галицький економічний вісник*. 2011. № 1(30). С. 159-166.

33. Кравченко О.В., Леоненко К.О. Проблеми організації обліку витрат виробництва. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2018. № 25. С. 841-846.

34. Крушельницька О.В. Управління витратами : навч. посіб. Житомир : ЖДТУ, 2015. 196 с.

35. Купалова Г.І. Теорія економічного аналізу : навч. посіб. Київ : Знання, 2018. 639 с.

36. Куцик П.О., Мазуренко О.М. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства : монографія. Львів : Видавництво «Растр-7», 2014. 288 с.

37. Лозинський Д.Л. «Витрати» та «затрати»: узгодження понять в бухгалтерському обліку. *Вісник Житомирського державного технологічного університету.* Серія: Економічні науки. 2009. № 4 (50). С. 96-98.

38. Любар О.О., Григораш М.В. Організаційні основи побудови обліку витрат операційної діяльності на підприємстві. *Ефективна економіка*. 2018. № 12. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=6757.

39. Максименко Д.В., Перевузник Т.М. Аналіз витрат підприємства на виробництво продукції. *Науковий вісник Мукачівського державного університету.* Серія «Економічні науки». 2017. № 23. С. 204-209.

40. Матюшіна Ю.І. Класифікація витрат як передумова організації управління підприємством. *Економіка і регіон. Полтавський національний технічний університет ім. Ю.Кондратюка.* 2013. № 2(369). С. 98-103.

41. Медвідь Л.Г., Харинович-Яворська Д.О. Економічний аналіз і контроль як інформаційне забезпечення управління діяльністю суб'єктів господарювання. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2014. Випуск 9-1. Частина 1. С. 216-220.

42. Меренкова Л.О. Управління витратами підприємства в ринковій економіці : автореф. дис. … канд. екон. наук : 08.00.04. Харків, 2003. 20 с.

43. Михайленко О.В., Ялигіна М.С. Теоретичне обґрунтування сутності та кваліфікаційних ознак витрат. *Економіка і суспільство*. 2016. № 3. С. 242-248.

44. Нападовська Л.В. Управлінський облік : монографія. Дніпропетровськ : Наука й освіта, 2000. 356 с.

45. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» : Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. Дата оновлення: 01.01.2023. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text (дата звернення 05.11.2025).

46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. Дата оновлення: 03.11.2020. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text (дата звернення 05.11.2025).

47. Нестеренко О.О., Худякова Д.С. Методичні аспекти проведення аналізу витрат на виробництво промислового підприємства. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна.* Серія «Економічна». 2024. Вип. 106. С. 87-97.

48. Палій В.Ф. Міжнародні стандарти обліку та фінансової звітності. Одеса : Гермес, 2010. 547 с.

49. Партин Г.О. Формування стратегічної моделі управління витратами підприємства. *Фінанси України*. 2004. № 11. С. 124-133.

50. Паршин Ю.І., Паршина О.А. Основи економічного аналізу : навч. посіб. Дніпро : ФОП Дробязко С.І., 2020. 180 с.

51. Педченко Н.С., Тітенко Л.В., Мілька А.І. Сутність та економічний зміст витрат: сучасний погляд. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2023. Вип. 1 (107). С. 29-36.

52. Півнюк О.П. Економічна суть, класифікація витрат виробництва та собівартості продукції в умовах глобалізації економіки України. *Облік і фінанси.* 2010. № 7 (25). Ч. 2. С. 506-524.

53. Піскунова К.С., Піскунова Н.В., Федорець М.Г. Аналіз витрат

виробництва як важлива ланка ефективного управління промислового підприємства. *Економічний аналіз*. 2013. Том 13. С. 357-364.

54. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємстві і організацій та Інструкція щодо його застосування : Наказ Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.1999. Дата оновлення: 13.12.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення 05.11.2025).

55. Поліщук О.В. Поняття витрат, їх економічний зміст, фактори впливу на витрати. *Економіка. Фінанси. Право*. 2020. № 4/1. С. 27-34.

56. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. Дата оновлення: 03.09.2024. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення 05.11.2025).

57. Прохар Н.В., Ночовна Ю.О. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. 257 с.

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

59. Різник І.В. Розмежування термінів «витрати» та «затрати» для потреб господарювання. *Управління розвитком*. 2014. Вип. 9. С. 85-88.

60. Родіна О.В. Сучасні підходи до визначення сутності категорії «витрати». *Економіка і суспільство*. 2017. № 9. С. 1181-1185.

61. Сігел Дж., Шим Дж. Методи управління вартістю та аналізу витрат. Одеса : Гермес, 1998. 344 с.

62. Скорнякова Ю.Б. Загальновиробничі витрати: вибір та обґрунтування бази розподілу. *Економіка та держава.* 2018. № 7. С. 39-43.

63. Скорнякова Ю.Б., Лукіна Д.В. Окремі питання вдосконалення обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції. *Економіка та суспільство*. 2022. № 44. URL: https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-50.

64. Скрипник М.І. Сутність витрат як економічної категорії. *Вісник*

Житомирського державного технологічного університету. Серія: економіка, управління та адміністрування. 2009. № 4(50). С. 159-165.

65. Сопко В.В. Бухгалтерський облік : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2000. 578 с.

66. Сук П.Л., Криворот О.Г. Облік загальновиробничих витрат та їх розподіл в сільськогосподарських підприємствах. *Облік і фінанси АПК*. 2006. № 8. URL: http://magazine.faaf.org.ua/content/view/272/35/.

67. Сухораб В.П., Ксьондз С.М. Теоретичні концепції сутності, визначення та класифікації витрат. *Вісник Технологічного університету Поділля.* 2003. № 1. С. 169-173.

68. Трухан О.Л. Розвиток теорії витрат: еволюція і сучасні тенденції. *Вісник Житомирського державного технологічного університету*. 2023. № 4. С. 380-388.

69. Труш Ю.Т. Організація обліку. Ч. 1. Основи організації обліку : навч. посіб. Дніпро : НМетАУ, 2015. 69 с.

70. Турило А.М., Кравчук Ю.Б., Турило А.А. Управління витратами підприємства : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2006. 120 с.

71. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат. Київ : Таксон, 2000. 520 с.

72. Фаріон В.Я. Сутність витрат як економічної категорії. *Вісник Чернівецького торговельно-економічного інституту. Економічні науки*. 2013. Вип. 1 (49). С. 44-47.

73. Фізлова Л.Д., Харченко В.О. Витрати підприємства, їх значення та вплив на ефективність роботи підприємства. *Проблеми матеріальної культури. Серія «Економічні науки».* 2012. № 3. С. 100-101.

74. Філіна Г.І. Управління витратами та цінами : монографія. Київ : ДП «Видавничий дім №Персонал», 2008. 240 с.

75. Філіп Л.В. Економічний зміст і класифікація витрат. *Вісник економіки транспорту і промисловості.* 2021. № 36. С. 206-211.

76. Хел Р. Веріан. Мікроекономіка: проміжний рівень. Одеса : Гермес, 1997. 767 с.

77. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства : навч. посіб. Київ : ЦУЛ, 2002. 656 с.

78. Череп А.В. Управління витратами суб'єктів господарювання : монографія. Харків : ВД «Інжек», 2006. 368 с.

79. Чернишова Л.І., Дженкова А.С. Особливості формування системи управління витратами вітчизняних підприємств. *Інноваційна економіка*. 2014. № 3 (52). С. 61-68.

80. Шмален Г. Основи та проблеми економіки підприємства. Тернопіль : Економічна думка, 2007. 512 с.

81. Шпикуляк О.Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці господарювання. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2012. № 722. С. 267-272.

82. Шурпенкова Р.К. Організація економічного аналізу на підприємстві. *Вісник Національного банку України*. 2019. № 6. С. 38-45.

83. Яценко В.Ф. Облік витрат виробництва: вплив тенденцій постіндустріального суспільства. *Науковий вісник Херсонського державного університету.* Серія Економічні науки. 2018. Вип. 30. Ч. 4. С. 109-113.

84. Barker R. Short Introduction to Accounting. *Cambridge University Press*, 2012. 171 p.

85. Datar S. M., Foster G., Horngren C.T. Cost accounting: a Managerial emphasis. New Jersey : Prentice Hall, Inc. Upper Saddle River, 2000. 1008 p.

86. Drury C. Cost and Management Accounting: an introduction. London : Thomson Learning, 2006. 596 p.

87. McConnell C.R., Brue S.L. Economics: principles, problems, and policies. Vol. 2. New York : McGraw-Hill Publishing Company, 1990. 400 p.

88. *Riley lohn G.* Strategic management : *Rationing.* New York : Dickel, 1996. 245 p.

ДОДАТОК А

Схема вдосконалення порядку відображення в обліку транспортних витрат ТОВ «ФІЛМЕТАЛПРО»

НАЯВНИЙ ПОРЯДОК:

витрати, пов’язані із використанням транспорту підприємства, обліковують як витрати на збут із подальшим списанням на рахунок фінансових результатів у періоді визнання

НЕДОЛІКИ НАЯВНОГО ПОРЯДКУ:

- невідповідність нормам НП(с)БО 9 «Запаси» щодо порядку обліку транспортно-заготівельних витрат і визнання вартості запасів і нормам НП(с)БО 16 «Витрати» щодо обліку витрат виробництва і витрат на збут;
- викривлення даних обліку та звітності щодо вартості залишків запасів, витрат на виконання технічних і ремонтних робіт, собівартості реалізованих товарів, собівартості реалізованих робіт і відповідно прибутку підприємства;
- викривлення даних податкової звітності щодо суми прибутку до оподаткування і податку на прибуток.

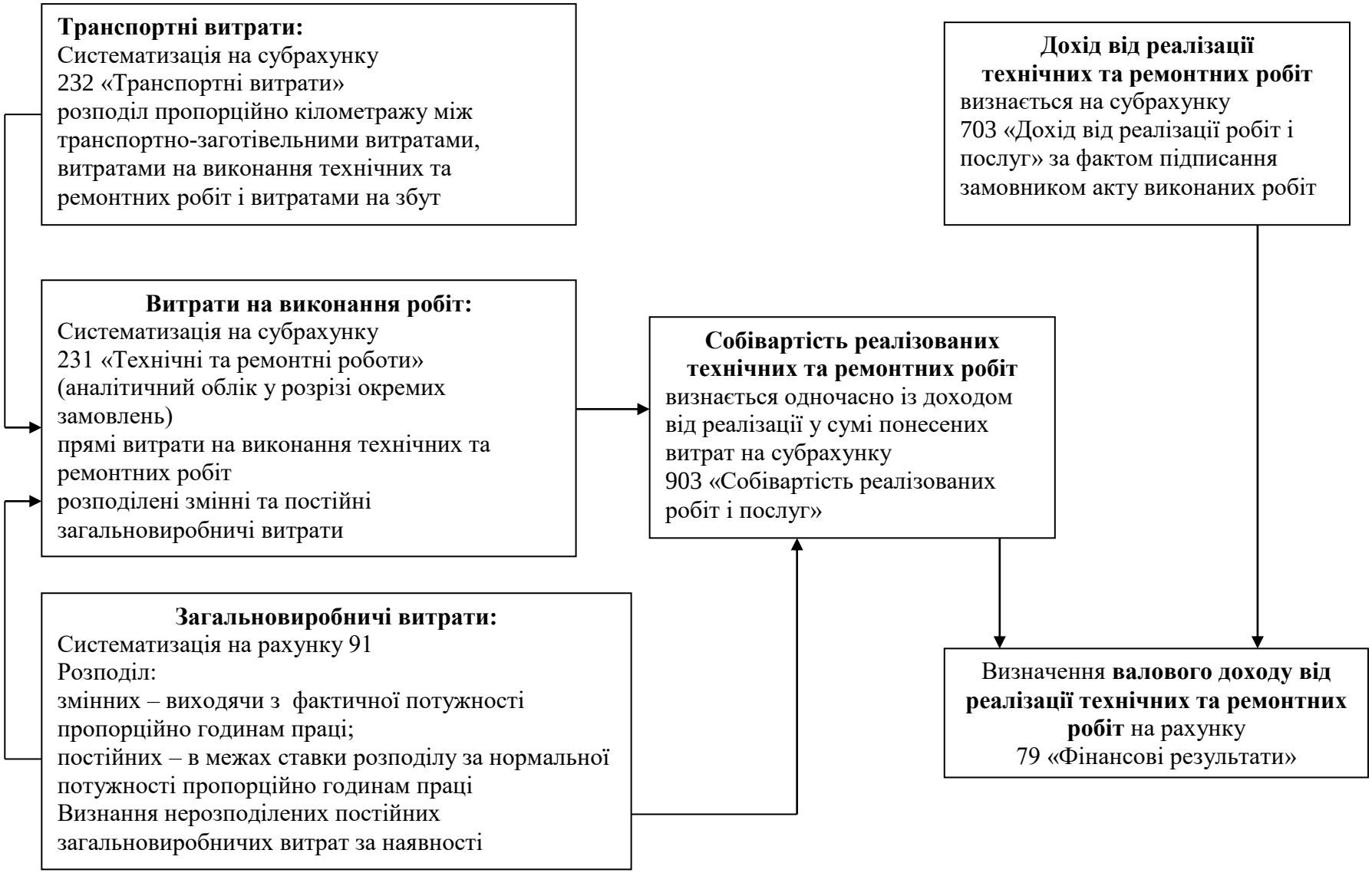
ПРОПОНУЄТЬСЯ:

здійснювати систематизацію транспортних витрат підприємства за дебетом субрахунку 232 «Транспортні витрати» із подальшим розподілом пропорційно кілометражу між транспортно-заготівельними витратами на придбання запасів, витратами на виконання технічних та ремонтних робіт і витратами на збут в частині доставки товарів покупцям

РЕЗУЛЬТАТ:

підвищення якісно-інформативного рівня даних обліку та звітності щодо витрат на виконання технічних і ремонтних робіт, вартості залишків запасів, валового доходу від окремих напрямків діяльності і прибутку підприємства, у тому числі з метою його оподаткування.

Схема обліку витрат на виконання технічних та ремонтних робіт в ТОВ «ФІНМЕТАЛПРО»



ДОДАТОК Б