МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік, контроль та управління витратами підприємства на ТОВ «АЛД ІНЖИНІРИНГ ТА БУДІВНИЦТВО»

Виконав: студент 2 курсу, групи 8.0713-оа
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»
освітньої програми «Облік і аудит»
М.В. Вітер .
Керівник: д.е.н., професор Проскуріна Н.М.
Рецензент: д.е.н., професор Варламова І.С.

ЗАПОРІЖЖЯ – 2024

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
Завідувач кафедри _____Н.М. Проскуріна
«____»_____2024 року

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Вітер Микита Віталійович

1. Тема роботи: Облік, контроль та управління витратами підприємства на ТОВ «АЛД ІНЖИНІРИНГ ТА БУДІВНИЦТВО»
керівник роботи Проскуріна Неля Миколаївна, д.е.н., професор,
затверджені наказом ЗНУ від 29 грудня 2024 року №2252-с.

2. Строк подання студентом роботи 25 листопада 2024 року

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

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, що належить розробити): розкрити економічну сутність витрат; дослідити значення і завдання обліку та контролю витрат на підприємстві; надати характеристику діяльності ТОВ «АЛД ІНЖИНІРИНГ ТА БУДІВНИЦТВО»; вивчити організацію та методику обліку та контролю витрат підприємства; проаналізувати структуру та динаміку витрат на підприємстві; обґрунтувати напрями ефективного управління витратами підприємства.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 6 рис., 19 табл., ХХ формул

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	05.08.2024 р.	05.08.2024 р.
2	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	09.09.2024 р.	09.09.2024 р.
3	д.е.н., професор Проскуріна Н.М.	03.10.2024 р.	03.10.2024 р.

7. Дата видачі завдання: 01 червня 2024 р.

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної Роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2024	виконано
2.	Написання вступу	липень 2024	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2024	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2024	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2024	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2024	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2024	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	листопад 2024	виконано

Студент _____ М.В. Вітер
(підпис)

Керівник роботи _____ Н.М. Проскуріна
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 142 с., 35 табл., 7 рис., 2 додатка, 85 джерел.

ВИТРАТИ, ОПЕРАЦІЙНІ ВИТРАТИ, АНАЛІЗ ВИТРАТ, КОНТРОЛЬ, УПРАВЛІННЯ, ОБЛІК ВИТРАТ

Об’єкт дослідження – процес обліку, контролю та управління витратами на підприємстві будівельної галузі.

Метою кваліфікаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку, контролю та управління витратами на підприємстві ТОВ «АЛД Інжиніринг та будівництво».

Методи дослідження – загальнонаукові методи та емпіричні прийоми дослідження: методи аналогії, аналізу, синтезу, індукції, дедукції, герменевтики, методи теоретичного узагальнення, систематизації, абстрагування, групування, розрахунково-аналітичні методичні прийоми, методи економічного аналізу, монографічний метод та логічні методи економічного аналізу, графічний метод, абстрактно-логічний метод та метод причинно-наслідкових зав’язків.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням обліку і контролю та підвищенням ефективності управління витратами підприємства.

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

удосконалено

– методичні положення обліку витрат на будівництво та формування виробничої собівартості будівельних робіт через доповнення класифікації

витрат на будівництво в розрізі субрахунків, відкритих за рахунком 23 «Основне виробництво», а саме: субрахунок 23.1 «Транспортні витрати на доставку матеріалів»; субрахунок 23.2 «Витрати на оплату праці будівельників»; субрахунок 23.3 «Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів»; 23.4 «Витрати на організацію робіт на будівельних об'єктах», що посилить аналітико-інформаційну функцію бухгалтерського обліку, встановить прямий зв'язок між витратами та обсягами будівельних робіт, наддасть аналітичну інформацію для аналізу та контролю собівартості будівельних робіт;

– методичне забезпечення обліку витрат на будівництво через доповнення Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку субрахунків 238 «Незавершене будівництво» та 239 «Проміжні рахунки», що забезпечить єдині вимоги до обліку в будівництві та достовірне відображення технології будівельного процесу в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності;

– систему оперативного контролю витрат на будівельному підприємстві через розроблену схему системи контролю витрат, яка передбачає логічну послідовність і єдність у застосуванні методичних прийомів у розрізі стадій процесу внутрішнього контролю, що забезпечує цілеспрямоване вивчення витрат на якість для встановлення їхньої законності, економічності та достовірності відображення в обліку і звітності;

– уточнено методику SWOT-аналізу, виходячи із специфіки діяльності підприємств будівельної галузі і стратегічних пріоритетів розвитку досліджуваного підприємства, що дозволить своєчасно ідентифікувати можливості і загрози зовнішнього середовища функціонування досліджуваного підприємства та виявлення наявних сильних і слабких сторін його внутрішнього середовища;

– обґрунтовано доцільність застосування інструментів штучного інтелекту, на основі порівняльного аналізу їх переваг та недоліків, для калькуляції витрат, оцінки ризиків, що докорінно змінює традиційні методи бюджетування й планування і як наслідок, сприяє підвищенню дієвості

контролю за рівнем витрат підприємства;

набули подальшого розвитку теоретичні засади обліку через:

– визначення витрат підприємства як економічної концепції, яка вимірює у грошовому або матеріальному виразі ресурси, яке підприємство отримує, для подальшого їх перетворення та/або споживання, внаслідок господарських процесів або втрати їх від своєї діяльності;

– доповнення класифікації витрат, на підставі узагальнення їх видів у відповідності до класифікаційних ознак в залежності від інформаційних потреб користувачів за такими критеріями як: оцінка собівартості виготовленої продукції або наданих послуг, організаційно-управлінська діяльність, обліково-аналітичний процес, фінансово-економічний аспект, що сприятиме підвищенню рівня релевантності інформації та ефективності процесу управління підприємством.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності інформації стосовно витрат підприємства, що забезпечить ефективність їх управління. Результати кваліфікаційної роботи можуть бути використані в діяльності підприємств будівельної галузі.

SUMMARY

Qualifying work contains: 142 p., 35 tab., 7 fig., 2 appendix, 85 references.

EXPENSES, OPERATING EXPENSES, COST ANALYSIS, CONTROL, MANAGEMENT, COST ACCOUNTING

The object of the study is the process of accounting, control and management of costs at a construction company.

The purpose of the qualification work is to substantiate theoretical provisions and develop practical recommendations for improving accounting, control and management of costs at the company LLC «ALD Engineering and Construction».

Research methods – general scientific methods and empirical research techniques: methods of analogy, analysis, synthesis, induction, deduction, hermeneutics, methods of theoretical generalization, systematization, abstraction, grouping, computational and analytical methodological techniques, methods of economic analysis, monographic method and logical methods of economic analysis, graphic method, abstract-logical method and method of cause-and-effect relationships.

The scientific novelty of the results obtained lies in the theoretical and methodological substantiation and solution of a set of issues related to improving accounting and control and increasing the efficiency of enterprise cost management.

In the process of research, scientific results were obtained that are characterized by scientific novelty, in particular:

improved

– methodological provisions for accounting for construction costs and the formation of production costs of construction works by supplementing the classification of construction costs in terms of subaccounts opened under account 23 «Main production», namely: subaccount 23.1 «Transport costs for the delivery of

materials»; subaccount 23.2 «Expenses for the payment of labor of builders»; subaccount 23.3 «Expenses for the maintenance and operation of construction machines and mechanisms»; 23.4 «Expenses for the organization of work on construction sites», which will strengthen the analytical and information function of accounting, establish a direct connection between costs and volumes of construction works, provide analytical information for the analysis and control of the cost of construction works;

– methodological support for accounting for construction costs through the addition of the Working Plan of Accounting Accounts of sub-accounts 238 «Construction in progress» and 239 «Interim accounts», which will ensure uniform requirements for accounting in construction and reliable reflection of the technology of the construction process in accounting and financial reporting;

– a system of operational cost control at a construction enterprise through the developed scheme of the cost control system, which provides for logical consistency and unity in the application of methodological techniques in the context of the stages of the internal control process, which ensures a targeted study of quality costs to establish their legality, efficiency and reliability of reflection in accounting and reporting;

– the SWOT analysis methodology has been refined, based on the specifics of the activities of construction industry enterprises and the strategic development priorities of the studied enterprise, which will allow for timely identification of opportunities and threats of the external environment of the functioning of the studied enterprise and identification of existing strengths and weaknesses of its internal environment;

– the feasibility of using artificial intelligence tools, based on a comparative analysis of their advantages and disadvantages, for cost calculation, risk assessment, which fundamentally changes traditional methods of budgeting and planning and, as a result, contributes to increasing the effectiveness of control over the level of enterprise costs;

theoretical principles of accounting have been further developed through:

– definition of enterprise costs as an economic concept that measures in monetary or material terms the resources that the enterprise receives for their further transformation and/or consumption as a result of economic processes or their loss from its activities;

– supplementing the classification of costs, based on the generalization of their types in accordance with classification features depending on the information needs of users according to such criteria as: assessment of the cost of manufactured products or services provided, organizational and managerial activities, accounting and analytical process, financial and economic aspect, which will contribute to increasing the level of relevance of information and the efficiency of the enterprise management process.

The obtained research results are aimed at increasing the reliability, efficiency and analytically of information regarding enterprise costs, which will ensure the efficiency of their management. The results of the qualification work can be used in the activities of enterprises in the construction industry.

ЗМІСТ

РЕФЕРАТ
SUMMARY
СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ
ВСТУП……..... 12
РОЗДІЛ 1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА
1.1 Обліково-економічна сутність витрат підприємства та їх класифікація…… 17
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку і контролю витрат……..… 31
1.3 Теоретико-методичні аспекти контролю та управління витратами на підприємстві……...… 40
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ТОВ «АЛД ІНЖИНІРИНГ ТА БУДІВНИЦТВО».
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства……..... 61
2.2 Організація та методика обліку витрат на підприємстві…….. 71
2.3 Організація та методика контролю та управління витратами на підприємстві…… 85
РОЗДІЛ 3 АНАЛІЗ ВИТРАТ ТА НАПРЯМИ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ НА ТОВ «АЛД ІНЖИНІРИНГ ТА БУДІВНИЦТВО»
3.1 Аналіз складу та структури витрат на підприємстві…… 91
3.2 Факторний та кореляційно-регресійний аналіз витрат підприємства.. 95
3.3 Напрями підвищення ефективності управління витратами на підприємстві…… 106
ВИСНОВКИ…… 120
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ…….. 123
ДОДАТОК А Баланс підприємства……..…… 132
ДОДАТОК Б Звіт про фінансові результати……... 135

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ТОВ – Товариство з обмеженою відповідальністю;

ТОВ «АЛД» – Товариство з обмеженою відповідальністю «АЛД Інжиніринг та будівництво»

Дт – Дебет;

Кт – Кредит;

грн. – гривня;

НП(С)БО – Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку;

НП(С)БО 16 – Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318;

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності;

МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;

КВЕД – Класифікатор видів економічної діяльності;

БМР – будівельно-монтажні роботи;

ПКУ – Податковий Кодекс України;

ШІ – штучний інтелект;

затв. – затверджено

ін. – інше;

% – відсотки.

ВСТУП

Сучасні умови господарювання, в яких функціонують підприємства на Україні, характеризуються високим рівнем невизначеності, що пов’язано з стрімкими змінами законодавчої бази та швидкими темпами розвитку інфляційних процесів; які пов’язанні з модернізацією економіки, впливом воєнних дій, та міжнародною глобалізацію, основою котрої є переймання зарубіжного досвіду, як у соціально-правовому сегменті, так і у економічному. І така модернізація відбувається на всіх рівнях, від уряду до бізнесу і звичайного домогосподарства. Все це, створює складні та певним чином наростаючі з кожним кроком «хвильові» зміни, які впливають на середовище господарської діяльності і внаслідок чого виникають нові питання та проблеми в процесах управління на підприємствах.

Основною вимогою до управлінського персоналу та його діяльності на підприємстві є пошук додаткових можливостей для оптимізації операційної діяльності, а саме у розділі витрат.

Досягнення оптимального рівня витрат діяльності сприяє підвищенню конкурентоздатності підприємства та стає важливою умовою успішної підприємницької діяльності, що в результаті забезпечує довгострокове економічне зростання підприємства. Тому проблема контролю за витратами є вагомим та важливим чинником впливу.

Дослідженню аспектів управління витратами присвяченні роботи багатьох вітчизняних дослідників: М. Пушкар, С. Цал-Цалко, О. Литовченко, Ф. Бутинця, А Герасимовича., М. Чумаченка, П. Атамас, Н. Задорожна, В. Скляренко, О. Крушельницька, І. Маркіна, Я. Пастернак та ін.

У роботах цих науковців підтверджується, головна теза, що будь-яка підприємницька діяльність неможлива без споживання різноманітних ресурсів, а отже і витрат. У роботах кожний із дослідників вказував власні спірні думки щодо визначення поняття «витрат» та особливостей методів

управління ними, а також можливі проблеми у системі управління ними.

Оптимізація бухгалтерського обліку, впровадження ефективніших методів аналізу та контролю витрат підприємства залишаються одними з найбільш актуальних питань.

Недостатня розробленість теоретичних та методичних питань обліку та контролю витрат, а також практична значимість даних проблем зумовила актуальність теми дослідження.

Метою роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка рекомендацій щодо вдосконалення обліку та контролю витрат на підприємствах, що включає:

– уточнення ключових понять, пов’язаних із управлінням витратами;

– виявлення існуючих проблем обліку та контролю витрат;

– аналіз різних методик управління витратами;

– розроблення рекомендацій щодо оптимізації системи прийняття рішень у сфері витрат діяльності;

– вивчення основних методів організації контролю за витратами підприємства.

Об’єкт дослідження – процес обліку, контролю та управління витратами на підприємстві будівельної галузі.

Предмет дослідження − сукупність теоретичних, методологічних та практичних аспектів обліку і контролю витрат підприємства.

Методи дослідження – загальнонаукові методи та емпіричні прийоми дослідження: методи аналогії, аналізу, синтезу, індукції, дедукції, герменевтики, методи теоретичного узагальнення, систематизації, абстрагування, групування, розрахунково-аналітичні методичні прийоми, методи економічного аналізу, монографічний метод та логічні методи економічного аналізу, графічний метод, абстрактно-логічний метод та метод причинно-наслідкових зав’язків.

У якості джерел при написанні роботи використано наукову та періодичну літературу з обраної теми, нормативно-правові документи щодо

організації та методики обліку, аналізу та внутрішнього контролю витрат, електронні ресурси, та фінансова звітність ТОВ «АЛД Інжиніринг та будівництво».

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку і контролю та підвищенням ефективності управління витратами підприємства.

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

удосконалено

– методичні положення обліку витрат на будівництво та формування виробничої собівартості будівельних робіт через доповнення класифікації витрат на будівництво в розрізі субрахунків, відкритих за рахунком 23 «Основне виробництво», а саме: субрахунок 23.1 «Транспортні витрати на доставку матеріалів»; субрахунок 23.2 «Витрати на оплату праці будівельників»; субрахунок 23.3 «Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів»; 23.4 «Витрати на організацію робіт на будівельних об'єктах», що посилить аналітико-інформаційну функцію бухгалтерського обліку, встановить прямий зв'язок між витратами та обсягами будівельних робіт, наддасть аналітичну інформацію для аналізу та контролю собівартості будівельних робіт;

– методичне забезпечення обліку витрат на будівництво через доповнення Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку субрахунків 238 «Незавершене будівництво» та 239 «Проміжні рахунки», що забезпечить єдині вимоги до обліку в будівництві та достовірне відображення технології будівельного процесу в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності;

– систему оперативного контролю витрат на будівельному підприємстві через розроблену схему системи контролю витрат, яка передбачає логічну послідовність і єдність у застосуванні методичних прийомів у розрізі стадій процесу внутрішнього контролю, що забезпечує

цілеспрямоване вивчення витрат на якість для встановлення їхньої законності, економічності та достовірності відображення в обліку і звітності;

– уточнено методику SWOT-аналізу, виходячи із специфіки діяльності підприємств будівельної галузі і стратегічних пріоритетів розвитку досліджуваного підприємства, що дозволить своєчасно ідентифікувати можливості і загрози зовнішнього середовища функціонування досліджуваного підприємства та виявлення наявних сильних і слабких сторін його внутрішнього середовища;

– обґрунтовано доцільність застосування інструментів штучного інтелекту, на основі порівняльного аналізу їх переваг та недоліків, для калькуляції витрат, оцінки ризиків, що докорінно змінює традиційні методи бюджетування й планування і як наслідок, сприяє підвищенню дієвості контролю за рівнем витрат підприємства;

набули подальшого розвитку теоретичні засади обліку через:

– визначення витрат підприємства як економічної концепції, яка вимірює у грошовому або матеріальному виразі ресурси, яке підприємство отримує, для подальшого їх перетворення та/або споживання, внаслідок господарських процесів або втрати їх від своєї діяльності;

– доповнення класифікації витрат, на підставі узагальнення їх видів у відповідності до класифікаційних ознак в залежності від інформаційних потреб користувачів за такими критеріями як : оцінка собівартості виготовленої продукції або наданих послуг, організаційно-управлінська діяльність, обліково-аналітичний процес, фінансово-економічний аспект, що сприятиме підвищенню рівня релевантності інформації та ефективності процесу управління підприємством.

Теоретичною та методичною основою дослідження є праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем бухгалтерського управління та контролю витрат; законодавчі та нормативні акти з питань контролю та бухгалтерського обліку.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення

достовірності, оперативності та аналітичності інформації стосовно витрат підприємства, що забезпечить ефективність їх управління. Результати кваліфікаційної роботи можуть бути використані в діяльності підприємств будівельної галузі.

Основні результати дослідження, що викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію шляхом публікації наукових тез на двох конференціях, а саме Міжнародна науково-практична конференція «Сучасні виклики та напрями вдосконалення в економічній та технічній наукових сферах» (м. Запоріжжя, 5-6 грудня 2023 р.) IX Міжнародна науково-практична конференція «Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг в умовах повоєнного відновлення України» (м. Запоріжжя, 8 грудня 2023 р.)

Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Загальний обсяг кваліфікаційної роботи становить 132 сторінки. Робота містить 35 таблиць, 7 рисунків. Список використаних джерел включає 85 найменувань.

РОЗДІЛ 1
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ, КОНТРОЛЮ ТА УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ ПІДПРИЄМСТВА

1.1 Обліково-економічна сутність витрат підприємства та їх класифікація

Підприємство у процесі своєї звичайної діяльності окрім доходів несе обов'язково й витрати. Витрати є невід'ємною частиною формування доходів та прибутку, саме тому їх контроль є одним із пріоритетних напрямків, як бухгалтерського, так і управлінського обліку.

Причиною підвищеної уваги до удосконалення процесів контролю витрат на підприємстві, в більшій мірі, є помилки системи обліку та прийняття рішень, в результаті неадекватних аналітичних оцінок господарських процесів, пов'язаних з нераціональним розподілом та споживанням ресурсів, певними недоліками в обліковій політиці, особливо в частині контролю витрат, адже процес визнання, обліку та контролю витрат є досить складним і погано дослідженим. Управлінський персонал не завжди приділяє достатню уваги методології обліку витрат підприємства та їх контролю. Вітчизняні і іноземні дослідники-економісти, саме цю причину, як основний недолік системи контролю за витратами, адже без створення і дослідження нових методів управління та контролю, в майбутньому буде спостерігатися спадання ефективності загального управління на підприємстві.

Вагомий внесок у дослідження економічного змісту витрат, їх класифікації та структури, обґрунтуванню напрямів їх зниження, внесли такі вчені: М. Пушкар, С. Цал-Цалко, О. Литовченко, Ф. Бутинця, А Герасимовича., М. Чумаченка, П. Атамас, Н. Задорожна, В. Скляренко, О. Крушельницька, І. Маркіна, Я. Пастернак та ін.

Однозначного визначення, систематики та класифікації не існує, тому розглянемо це питання з точки зору правової (у відповідності до НП(С)БО та МСФЗ) та наукової.

НП(С)БО 16, надає нормативне визначення витрат підприємства як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [1].

Основними критеріями визнання витрат є:

– витрати повинні відображатися одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;

– витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для якого вони здійснювалися згідно з принципом відповідності доходів і витрат; якщо прямий зв'язок між доходами і витратами відсутній, то витрати відображаються в обліку і фінансовій звітності в тому звітному періоді, в якому були здійснені;

– якщо витрати забезпечують отримання економічних вигод протягом декількох періодів, то вони визнаються шляхом розподілу між цими періодами.

Спираючись на наукові праці П. О. Куцика та О. М. Мазуренко [2, С. 40-41], а також Б. Є. Грабовецького [3, С. 51-52] загальні витрати підприємства можна поділити на дві основні групи: на витрати основної діяльності та витрати від надзвичайних подій, які можуть виникнути в діяльності підприємства (рис. 1.1). Запропонований поділ допомагає встановити зв'язок між витратами та напрямом діяльності підприємства. Проте, наведена схема на рисунку 1.1. не дає конкретної інформації стосовно визначення і розподілу витрат.

Тому досить часто використовують групування витрат за економічними елементами і статтями калькуляцій, яке регламентовано НП(С)БО 16.



Рисунок 1.1 – Класифікація витрат залежно від типу діяльності [узагальнено за джерелами 2, 3]

В основу групування витрат за економічними елементами покладений економічний зміст тих чи інших витрат, незалежно від місця їх виникнення і призначення. Елементи витрат повинні бути економічно однорідними. Класифікація витрат за елементами є єдиною і обов'язковою для всіх промислових підприємств і об'єднань.

Згідно з НП(С)БО16 «Витрати» елементи витрат включають [1]:

– матеріальні витрати – вартість витрачених у виробництві: сировини та основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; палива та енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари і тарних матеріалів; та інших матеріалів (продукція власного виробництва, що використовується для подальшої переробки на даному підприємстві, не включається до складу матеріальних витрат);

– витрати на оплату праці – це заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці (часто цю категорію

також подавлюють на основну та додаткову заробітну плату);

– відрахування та соціальні заходи – відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства та відрахування на інші соціальні заходи;

– амортизація – сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів;

– інші витрати – платежі на обов'язкове страхування майна і окремих категорій працівників, оплата відсотків за короткотермінові кредити і позики, витрати на сертифікацію і збут продукції, плата за оренду об'єктів у межах норм їх амортизації на повне відновлення, плата за пожежну і сторожову охорону, та інше.

Класифікація за статтями калькуляції, відповідно до НП(С)БО 16 включає в себе [1]:

– сировина і матеріали;

– купівельні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств і організацій;

– зворотні відходи (вираховуються);

– паливо і енергія на технологічні цілі;

– основна заробітна плата виробничих робітників;

– додаткова заробітна плата виробничих робітників;

– відрахування на соціальне страхування;

– витрати, пов'язані з підготовкою і освоєнням виробництва продукції;

– витрати на утримання і експлуатацію устаткування;

– загальновиробничі витрати;

– супутня продукції (вираховується);

– інші виробничі витрати.

Витрати за статтями калькуляції відрізняються від витрат за

економічними елементами тим, що вони більш детально розкривають склад витрат, пов’язаних з виробництвом і реалізацією продукції за звітний період.

Відповідно до концептуальної основи фінансової звітності за МСФЗ, витрати – це зменшення активів або збільшення зобов’язань, наслідком якого є зменшення власного капіталу, крім як унаслідок здійснення розподілу держателям вимог до власного капіталу [4]. Дане визначення цілком відповідає визначенню за НП(С)БО.

Згідно з концептуальною основою за МСФЗ, витрати поділяються на дві основні категорії.

Витрати, що виникають у процесі звичайної діяльності підприємства (стандартні витрати). Вони пов’язані з вибуттям активів або їх амортизацією. Прикладами таких витрат є собівартість реалізованої продукції, товарів чи послуг, адміністративні витрати, витрати на збут, інвестиційні витрати тощо.

Збитки, які відповідають визначенню витрат, але не пов’язані з отриманням доходу. Зазвичай вони виникають унаслідок надзвичайних подій, наприклад, втрат через стихійні лиха, надзвичайну діяльність або вибуття непоточних активів. Такі витрати зазвичай фіксуються у звітності як окремі статті.

У національних стандартах обліку подібні збитки, як зазначає І. Панченко, прирівнюються до інших витрат, які покриваються за рахунок прибутку суб’єкта господарювання [5].

Принципи формування витрат за МСФЗ в основному збігаються з підходами, визначеними НП(С)БО. Проте існують суттєві відмінності, особливо в частині визнання собівартості продукції та окремих видів витрат.

За НП(С)БО 16, до собівартості продукції включаються витрати, які виникають у процесі виробництва, навіть якщо вони не сприяють створенню майбутніх економічних вигід, наприклад нестачі та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв [1].

За МСФЗ, такі витрати не враховуються у собівартості, а визнаються як видатки періоду у звіті про прибутки та збитки, оскільки вони не сприяють

збільшенню активів [5].

Узагальнюючи, підхід до визначення витрат їх класифікації та визнання за національними та міжнародними стандартами обліку дуже схожий в силу інтеграційних процесів та переймання досвіду, але такий поділ є не дуже ефективний у сфері контролю та управління, тому в економічній літературі зустрічаються й інші визначення та класифікації, більш спеціалізовані (табл. 1.1).

Таблиця 1.1 – Тлумачення обліково-економічної категорії «витрати»

Джерело	Визначення
1	2
Ю. С. Цал-Цалко	Сукупні витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції становлять витрати господарської діяльності суб'єктів підприємництва
Н.В. Задорожна	Витрати – це вартість усіх використовуваних ресурсів, необхідних для випуску визначеного обсягу продукції.
В.К. Скляренко	Витрати – це грошова оцінка вартості матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів на виробництво та реалізацію за певний період часу.
О.В. Крушельницька	Витрати – це загальноекономічна категорія, яка характеризує використання різних речовин та сил природи в процесі господарювання.
Г.А. Краюхін	Витрати характеризують у грошовому вираженні обсяг ресурсів за певний період, використаних на виробництво та збут продукції, і трансформуються у собівартість робіт та послуг
М.Г. Грещак	Обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети – це витрати підприємства.
Ч.Т. Хорнгрен	Витрати – це ресурси, які використовуються для досягнення цілей.
П.Й. Атамас	Незважаючи на галузеві особливості, завжди в процесі виробництва беруть участь засоби праці, предмети праці та робоча сила, а у деяких галузях – природні ресурси. Використання цих елементів виробництва зумовлює витрати підприємства у процесі господарської діяльності.
В.А. Предборський	Витрати, які пов'язані з коштами, що вкладенні в набуття та використання чинників виробництва, становлять зміст категорії «витрати».
В.Г. Федоренко	Витрати підприємств – це сукупність усіх спожитих ресурсів на виробництво того чи іншого продукту. Вони характеризують вартість виробництва продукції для підприємства.
А.В. Сірко	Витрати – це грошові витрати на придбання виробничих ресурсів, які завжди порівнюються з альтернативними можливостями їх дохідного використання.

Узагальнюючи думки дослідників, можна сформулювати авторське, що витрати – це економічна концепція, яка вимірює у грошовому або матеріальному плані ресурси, яке підприємство отримує, для подальшого їх перетворення та/або споживання, внаслідок господарських процесів або втрати їх від своєї діяльності.

Дослідження поглядів на класифікацію витрат, висвітлених у сучасній економічній літературі П. О. Куцика та О. М. Мазуренко [2, с. 40-41], С. Ф. Головим [6], В. В. Сопко [8, с. 233], дозволяє зробити висновок про відсутність єдиного підходу до її проведення.

Так, наприклад, В. В. Сопко та Н. Овсюк визначають наступні напрями економіко-правового та планово-облікового групування витрат підприємства:

– за економічними елементами (елементи затрат);

– за місцем виникнення – центрами затрат (господарство, підприємство, виробництво, комерційно-структурний підрозділ, дільниця, бригада та інші);

– за видами продукції (вироби, роботи, послуги);

– за відношенням до калькуляційного (календарного) періоду (поточного або до та після калькуляційного періоду);

– за способом включення елементів затрат в об’єкт обліку і об’єкт калькуляції (прямі, непрямі);

– за відношенням до собівартості продукції (затрати, що включаються у собівартість продукції);

– за елементами собівартості (статті затрат);

– за сферою виникнення (довиробничі, виробничі, невиробничі (позавиробничі));

– за ступенем охоплення планом (нормування) (планові, позапланові);

– за однорідністю складу (однорідні, неоднорідні або складні) [9].

Такий підхід демонструє широкий спектр можливостей класифікації витрат, що дозволяє адаптувати їх до специфіки обліку та аналізу кожного підприємства.

К. Друрі зазначає, що у системі бухгалтерського обліку доцільно накопичувати інформацію у розрізі трьох основних категорій витрат:

– витрати на матеріали;
– витрати на робочу силу;
– накладні витрати [10, с. 245].

Також К. Друрі наголошує, що на рівні підприємства, згідно з ієрархічним розподілом за функціональним призначенням, витрати класифікуються залежно від напрямків управління у системі обліку:

– для калькулювання та оцінки собівартості виготовленої продукції;
– для здійснення процесу контролю та регулювання витрат;
– для прийняття управлінських рішень і планування майбутніх витрат [10, с. 245].

Такий підхід підкреслює важливість адаптації облікової інформації до різних потреб управління, забезпечуючи її актуальність для прийняття рішень, аналізу та планування.

Результати аналізу наукових розробок свідчать про варіативність підходів до класифікації даного об’єкта обліку та аналізу, розуміння яких є передумовою ефективного управлінського обліку на підприємстві.

Оскільки, в економічній літературі зустрічається велика кількість способів класифікації витрат, то найкраще проводити її в залежності від потреб користувачів та ситуації, і наступними критеріями є:

– оцінка собівартості виготовленої продукції або наданих послуг;
– організаційно-управлінська діяльність;
– обліково-аналітичний процес;
– фінансово-економічний аспект.

Перший критерій, який ми розглянемо, є найбільш поширеним питанням, яке турбує обліковців та управлінців, а саме оцінка собівартості виготовленої продукції або наданих послуг.

Спираючись на дослідження Т. С. Яровенко та О. І. Юдіної [11], пропонуємо класифікацію витрат, яка наведена в таблиці 1.2.

Таблиця 1.2 – Класифікація витрат при розрахунку собівартості

Ознака	Вид витрат
За належністю до собівартості	Витрати, що включаються в собівартість. Витрати, що не включаються в собівартість.
За способом включення у собівартість	Прямі витрати. Непрямі витрати.
За економічною роллю в процесі виробництва або надання послуг	Основні витрати. Накладні витрати.
За економічним змістом	За елементами витрат. За статтями калькуляції.
За складом	Одноелементні витрати. Комплексні витрати.
За участю у процесі надання послуг	Виробничі витрати. Невиробничі витрати.
За можливістю нормування	Нормовані витрати. Ненормовані витрати.
За періодичністю виникнення	Поточні витрати. Одноразові витрати.
За часовими періодами	Витрати попереднього періоду. Витрати звітного періоду. Витрати майбутніх періодів.
За відображенням у бізнес-плані	Плановані витрати. Неплановані витрати.

Наступний критерій, організаційно-управлінський, який повинен включати напрями класифікації, які забезпечують аналітичність інформації. Систематизуючи підходи вчених до класифікації витрат в цьому напрямі, слід зазначити, що особливої уваги заслуговує думка, висвітлена у дослідженні О. В. Коба та Ю. Ю. Миронової [12]. На нашу думку, класифікація є оптимальною, оскільки враховує не лише основні характеристики витрат, але й ознаки, необхідні для забезпечення контролю і регулювання (табл. 1.3).

Таблиця 1.3 – Класифікація за організаційно-управлінським критерієм

Ознака	Вид витрат
1	2
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	постійні змінні (пропорційні, прогресивні, регресивні) напівзмінні напівпостійні змішані
. За місцем здійснення контролю	за місцями формування (виникнення) за центрами відповідальності
За рівнем контрольованості	контрольовані неконтрольовані частково контрольовані

Продовження таблиці 1.3

1	2
За впливом на прийняття рішень	релевантні (виправні, повторні, очікувані) нерелевантні (невиправні, безповторні) диференційні
За можливістю регулювання	регульовані нерегульовані
За методом обчислення	маржинальні середні
За функціональністю видів діяльності	виробничі невиробничі (загальнофірмові)
За призначенням	технологічні організаційні
За характером виробництва	основне виробництво допоміжне виробництво обслуговуюче виробництво
За сферами діяльності	витрати виробництва витрати невиробничої діяльності витрати основного та допоміжного виробництва витрати на матеріально-технічне забезпечення витрати на розробку нових технологій
За спрямуванням для забезпечення цілей управління	витрати на мотивування, соціальний розвиток, інновації, маркетингові дослідження, амортизаційні відрахування та інші витрати
За відношенням до джерел покриття	вхідні (залишок продукції на початок звітного періоду) поточні (виробнича собівартість продукції звітного періоду) вихідні (вартість реалізованої продукції)
За феноменом рідкості (обмеженості можливостей альтернативного використання ресурсів)	явні (зовнішні) неявні (приховані)
За відношенням до обсягу виробництва	змінні постійні змішані

Такий підхід дозволяє оцінити ефективність витрат на виробництво конкретного виду продукції і за кожним центром відповідальності окремо. Перш за все, цьому сприяє поділ витрат на змінні (витрати, які змінюються прямо пропорційно із зміною обсягу діяльності, або іншого фактора витрат в межах релевантного діапазону) та постійні (витрати, які залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності, або іншого фактора витрат в межах релевантного діапазону), що дозволяє встановити зв’язок між обсягами виробництва та рівнем витрат, але слід зазначити що такий поділ має певні

особливості.

Значна кількість науковців [2, 6, 9, 11, 12] зосереджуються на тому, чи змінюються витрати підприємства залежно від змін обсягу бізнесу. Взагалі традиційна модель обліку витрат передбачає, що витрати змінюються симетрично зі збільшенням і зменшенням активності, тобто зміни витрат повинні бути однаковими, коли обсяг бізнесу збільшується або зменшується.

Але спираючись на праці таких іноземних дослідників Ю Сун та Хуей Гун [15], Ю Лі, Панпан Фен та Цзяле Ян [14], Япан Лю та Мін Джин [13]. Дослідження вчених свідчать, що реалістичні зміни витрат підприємств не узгоджуються з традиційним припущенням про їхню пропорційність до змін активності. Фактично, витрати змінюються більше при зростанні активності, ніж при її зменшенні. Це явище отримало назву «постійність витрат».

Дослідження проведені економістами [13, 14], проведені на основі вибірки американських, британських, французьких і німецьких фірм, демонструють, що постійність витрат суперечить традиційній моделі. Результати показали, що витрати коригуються асиметрично: легше та швидше при зростанні активності, ніж при її зниженні.

Постійність витрат виступає показником асиметричного тертя у процесі коригування ресурсів. Зокрема, коригування в бік підвищення обмежується менше, ніж у бік зниження у відповідь на зміну попиту. Основною причиною цього явища є витрати на коригування ресурсів, які включають:

- витрати на звільнення персоналу;
- витрати, пов’язані з розірванням контрактів;
- витрати на утилізацію обладнання.

Коли бізнес-активність зменшується, керівники часто стикаються з дилемою: залишити надлишкові ресурси, зберігаючи витрати на невикористані потужності (заробітна плата, амортизація), чи скоротити ресурси, понісши значні витрати на їхнє коригування. Таким чином, вищі витрати на коригування ресурсів сприяють більшій постійності витрат.

Постійність витрат виникає також через збереження ресурсів у відповідь

на зниження попиту, коли менеджери уникають скорочень через значні витрати на коригування. Це вказує на необхідність особливого контролю за такими витратами, оскільки вони мають суттєвий вплив на управлінські рішення та фінансовий стан підприємства.

Наступний критерій, який доречно розглянути, це обліково-аналітичний аспект, він є найбільш значимим питанням, адже охоплює напрями, які враховують характер виробничого процесу, особливості продукції, що випускається, та повинен забезпечувати інформаційні потреби для системи управління підприємством.

Спираючись на дослідження, проведені В. А. Фостоловичем та О. О. Сімаковою [16], Н. В. Гуріною [17], нами розроблена класифікацію витрат за обліково-аналітичним критерієм (табл. 1.4).

Таблиця 1.4 – Класифікація витрат за обліково-аналітичним критерієм

Ознака	Вид витрат
1	2
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі. Непрямі
За способом включення у собівартість	Прості (одноелементні). Комплексні
За відношенням до видів виробничих процесів	Основні витрати. Накладні витрати.
За відношенням до звітного періоду	Витрати поточного періоду. Витрати майбутнього періоду
За включенням до кошторису (калькуляції)	Планові. Позапланові
За економічним змістом	Матеріальні витрати. Витрати на оплату праці. Відрахування на соціальні заходи. Амортизація. Інші витрати.
За цільовим призначенням (за статтями калькуляції)	Прямі виробничі витрати. Витрати на утримання й експлуатацію машин та обслуговування. Загальновиробничі витрати. Адміністративні витрати. Витрати на збут
За результативністю здійснених витрат відповідно до звітного періоду	Продуктивні Непродуктивні (або тимчасово непродуктивні).
За порядком обчислення	Фактичні. Планові (бюджетні, прогнозні). Нормативні.

Продовження таблиці 1.4

1	2
За операційним сегментом	Основне виробництво. Допоміжне виробництво. Загальновиробничі витрати. Загальногосподарські витрати.

Останній критерій, фінансово-економічний, який характеризує витрати з точки зору їх обчислення, доцільності витрачання та включення до кошторису. Розглядаючи це питання, повернемося до досліджень О. В. Коби та Ю. Ю. Миронової [12], які пропонують свою класифікацію таких витрат. На нашу думку, ця класифікація є оптимальною та ефективною (рис. 1.2).

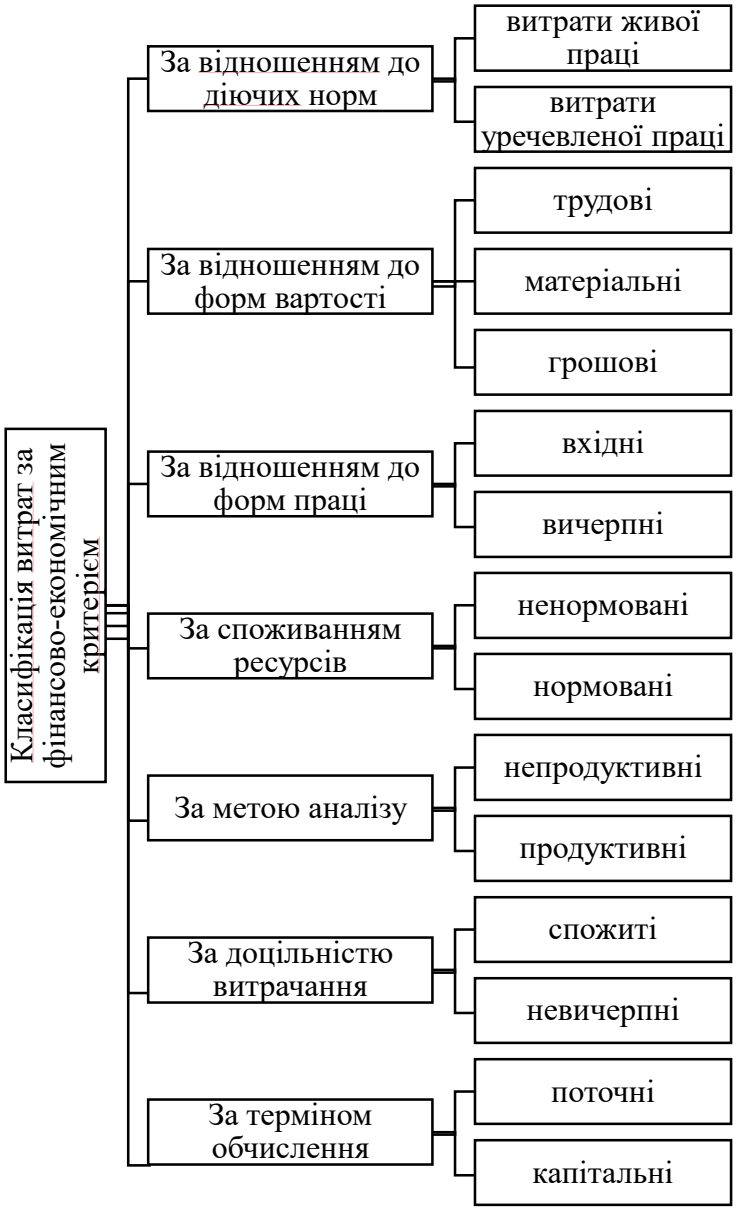


Рисунок 1.2 – Класифікація за фінансово-економічним критерієм [12]

Слід додати, що іноземні економісти А. Томпсон та Дж. Формбі [18] також виокремлюють таку специфічну категорію витрат, як соціальні та психологічні, які супроводжують виробничу діяльність підприємства. Хоча ці витрати зазвичай не враховують під час визначення загального рівня виробничих витрат та не входять до традиційної системи класифікації витрат, вони мають реальний вплив.

До соціальних витрат належать витрати на шум, перенаселеність і заходи зі збереження навколишнього середовища, пов’язані з виробничою діяльністю.

Психологічні витрати стосуються морального дискомфорту, який виникає через звільнення працівників, роботу у вихідні дні, надмірний тиск з боку керівництва, що спрямований на максимізацію продуктивності, або монотонність виконання повторюваних операцій.

З цього питання Н. І. Костецька Н. І. зауважує, що такі витрати є невіддільними від будь-якої діяльності підприємства, вони не відображаються у фінансовій звітності і є дискусійним питанням управлінського обліку [18].

Беручи все вище сказане до увагу, витрати – це досить багатогранний об’єкт наукового дослідження та дискусії.

Вони є невід’ємною складовою господарської діяльності підприємства і потребують особливої (прискіпливої) уваги, адже класифікація, визначення сутті та ролі витрат на підприємстві є першочерговою та невід’ємною складовою аналізу, контролю та управління витратами; це необхідна складова яка використовують в подальшому, як інструмент для пошуку внутрішньогосподарських резервів зменшення витрат, що в подальшому дозволить оптимізувати операційну діяльність підприємства, знизить собівартість виробництва і підвищити рівень рентабельності, а разом з ним і частку прибутку.

1.2 Нормативно-правове регулювання обліку і контролю витрат

Витрати нерозривно пов’язані з господарською діяльністю підприємства. Їх склад і визнання зазначенні та регламентується законодавчими актами. Спираючись на законодавчу базу та наукові праці В. А. Дерія [20] наводимо класифікацію нормативно-правових актів, що регламентують облік та контроль витрат на підприємстві (табл. 1.5).

Таблиця 1.5 – Класифікація нормативно-правових актів, що регламентують облік та контроль витрат на підприємстві

Рівень	Назва	Приклад
1 рівень	Міжнародні [4, 21, 22, 23, 24, 25, 26]	Концептуальна основа фінансової звітності за МСФЗ МСФЗ 9, МСБО 2, МСБО 16, МСБО 18, МСБО 23, МСБО 38.
2 рівень	Загальнодержавні [1, 19, 32]	Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV НП(С)БО 16 «Витрати», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 Інструкція до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291
3 рівень	Галузеві [27, 28, 30, 31]	Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затв. наказом Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373 Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті, наказом Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65 Методика розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування, затв. Постановою Кабінету міністрів України № 1075 від 27.12.2017 р.
4 рівень	Регіональні [29]	Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затв. наказом Міністерство регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573
5 рівень	Внутрішньофірмові	Облікова політика

Дослідження нормативно-правових актів, що регламентують облік та контроль витрат на підприємстві (табл. 1.6) надало повне розуміння системи градації і впливу.

Таблиця 1.6 – Вплив окремих нормативно-правових актів на формування облік та обліково-контрольної системи витрат на підприємстві

Нормативно-правовий акт	Об’єкт впливу
Конституція України [33]	Держава гарантує захист конкуренції в підприємницькій діяльності. Забороняються дії, що ведуть до зловживання монопольним становищем, недобросовісної конкуренції чи неправомірного обмеження ринкових механізмів. Закон встановлює види та межі допустимої монополії.
Податковий кодекс України [34]	Витрати розглядаються як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, що сприяє зменшенню власного капіталу. Основна роль витрат полягає у визначенні об’єкта оподаткування.
НП(С)БО 1 [5]	Витрати – це зменшення економічних вигід, яке виникає через скорочення активів або збільшення зобов’язань, що призводить до зниження власного капіталу (окрім випадків, коли капітал зменшується через його вилучення чи розподіл між власниками). Принцип нарахування означає, що доходи та витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення, незалежно від того, коли фактично надходять або сплачуються грошові кошти.
Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [20]	Методичні рекомендації з формування виробничої собівартості будівельно-монтажних робіт створені для допомоги будівельним організаціям у визначенні витрат, пов’язаних із виконанням будівельно-монтажних, реставраційних, пусконалагоджувальних і ремонтних робіт. Рекомендації враховують особливості будівельного виробництва, включаючи технологічні, організаційні та управлінські аспекти, а також забезпечують дотримання стандартів бухгалтерського обліку.

Основними регламентуючими документами є НП(С)БО 16 та МСФЗ, і ряд інших пов’язаних безпосередньо зі специфікою підприємства, тому що склад витрат, передбачений НП(С)БО, в цілому не суперечить загальним вимогам відображення витрат, установленим Концептуальною основою.

Слід зазначити, що по своїй суть МСФЗ несуть рекомендаційний характер та створенні для гармонізацій обліку і можливості співставлення фінансової звітності підприємств різних країн.

Серед ключових нормативних документів, що регламентують порядок

формування витрат на виробництво, особливу роль відіграє Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Він визначає склад та порядок визнання витрат підприємства, а також їх класифікацію за економічними елементами та статтями калькуляції.

Значний вплив на формування собівартості продукції має Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», яке містить визначення собівартості матеріальних ресурсів, регламентує порядок їх оцінки та відображення в обліку, а також встановлює правила списання на виробництво придбаних матеріалів, включаючи методи їх оцінки (FIFO, середньозважена вартість тощо).

Важливим аспектом урахування витрат є нарахування амортизації, яке регламентується П(С)БО 7 «Основні засоби» та П(С)БО 8 «Нематеріальні активи». Ці стандарти визначають методи амортизації основних засобів і нематеріальних активів, порядок їх знецінення, дооцінки та вибуття, що безпосередньо впливає на обчислення витрат підприємства.

Таким чином, дотримання зазначених нормативних актів є необхідною умовою для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечення прозорості фінансової звітності та ефективного контролю за витратами підприємства.

Особливе місце займає у діяльності підприємства займає, облікова політика підприємства, яка визначається відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і являє собою сукупність принципів, методів і процедур, які підприємство застосовує для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Формування облікової політики здійснюється самостійно підприємством за погодженням з власником або уповноваженим ним органом відповідно до положень установчих документів. Склад облікової політики дуже важливий та суттєвий, але досить часто управлінських персонал не приділяє цьому питанню достатньої уваги.

Облікова політика кожного підприємства є унікальною. Не може бути

двох однакових політик на двох різних підприємствах. Така унікальність пояснюється:

– зовнішнім та внутрішнім середовищем;

– стрімкими соціально-економічними змінами (що часто несуть досить раптові зміни);

– перейманням певного досвіду управління;

– особливостями методів управління та контролю;

– залученістю та мотивацією персоналу;

– освіченістю персоналу.

Як правило, основними складовими облікової політики підприємства є:

– методи бухгалтерського обліку;

– особливості податкової політики для підприємства;

– організація документообігу та внутрішнього контролю;

– принципи ведення фінансової звітності;

– методи оцінки активів і зобов’язань.

Облікова політика підприємства є важливим інструментом управління фінансами та визначає порядок ведення обліку відповідно до специфіки діяльності компанії та вимог законодавства.

Розглянемо наступні особливості обліку витрат, які були сформовані внаслідок існування згаданих нормативних актів.

Витрати в бухгалтерському обліку відображаються одночасно зі скороченням активів або збільшенням зобов’язань підприємства.

До витрат звітного періоду відносять операції, що призводять до зменшення активів або зростання зобов’язань, викликаючи відповідне скорочення власного капіталу (за винятком випадків його вилучення чи розподілу між власниками). Важливою умовою визнання витрат є можливість їх достовірної оцінки.

Витрати визнаються в тому ж звітному періоді, коли отримано відповідний дохід, на отримання якого вони були здійснені. Якщо ж витрати неможливо безпосередньо пов’язати з конкретним доходом, вони

включаються до складу витрат того періоду, у якому були понесені.

Якщо актив генерує економічні вигоди протягом кількох звітних періодів, його вартість розподіляється систематично, наприклад, через амортизацію.

До витрат не належать і не відображаються у звіті про фінансові результати:

– платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними контрактами на користь комітента або принципала;

– авансові платежі за запаси, роботи чи послуги;

– погашення отриманих позик;

– інші операції, що призводять до зменшення активів або збільшення зобов'язань, але не відповідають критеріям витрат відповідно до п. 6 НП(С)БО 16;

– балансова вартість валюти;

– витрати, що призводять до зменшення власного капіталу згідно з бухгалтерськими стандартами.

Витрати, визнані підприємством у бухгалтерському обліку, поділяються на наступні основні групи.

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) – витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції.

Адміністративні витрати – загальногосподарські витрати, що спрямовані на управління та обслуговування підприємства (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Відображення господарських операцій з обліку адміністративних витрат

Зміст господарських операцій	Бухгалтерський запис	
	Д-т	К-т
1	3	3
Включено до складу адміністративних витрат амортизацію необоротних активів	92	131
Списано витрати на службові відрядження адміністративного персоналу	92	372

Продовження таблиці 1.8

1	2	3
Відображено адміністративні витрати майбутніх періодів (передплата періодичних видань, авансові орендні платежі)	92	39
Нараховано заробітну плату працівників апарату управління підприємством	92	661
Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників апарату управління підприємством	92	651

Витрати на збут – витрати, пов’язані з продажем та просуванням продукції (табл. 2.9)

Таблиця 2.9 – Відображення господарських операцій з обліку витрат на збут

Зміст господарських операцій	Бухгалтерський запис	
	Д-т	К-т
Включено до складу збутових витрат амортизацію необоротних активів	93	131
Списано витрати на службові відрядження персоналу збуту	93	372
Виконано роботи, послуги власним виробництвом для збутових цілей	93	23
Нараховано заробітну плату працівників збуту	93	661
Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників збуту	93	651

Інші операційні витрати – витрати операційної діяльності, які не належать до адміністративних витрат або витрат на збут і не включаються до собівартості продукції (табл. 2.10).

Таблиця 2.10 – Відображення господарських операцій з обліку інших операційних витрат

Зміст господарських операцій	Бухгалтерський запис	
	Д-т	К-т
Відображено втрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	940	23
Понесено витрати на дослідження та розробки	941	685
Витрати від операційних курсових різниць	945	361
Втрати від знецінення запасів до складу витрат	946	201
Списано нестачі та втрати від псування цінностей	947	201

Фінансові витрати – витрати, що виникають у процесі фінансування

діяльності підприємства (табл. 2.11).

Таблиця 2.11 – Відображення господарських операцій з обліку фінансових витрат

Зміст господарських операцій	Бухгалтерський запис	
	Д-т	К-т
Нараховані відсотки за користування позиковими коштами	951	684
Віднесені на фінансові витрати відсотки, нараховані за виданим векселем	952	685
Капіталізовані фінансові витрати, пов’язані із здійсненням капітальних інвестицій	15	952

Фінансові витрати охоплюють:

– витрати на сплату процентів (за отриманими кредитами, випущеними облігаціями, фінансовою орендою тощо);

– інші витрати, що виникають у процесі залучення фінансових ресурсів.

Інші витрати – це витрати, що виникають у процесі діяльності підприємства (за винятком фінансових витрат) і не пов’язані безпосередньо з виробництвом або реалізацією продукції (табл. 2.12).

Таблиця 2.12 – Відображення господарських операцій з обліку інших витрат

Зміст господарських операцій	Бухгалтерський запис	
	Д-т	К-т
Відображення собівартості реалізованої поточної фінансової інвестиції	971	14
Списання залишкової вартості необоротних активів, що реалізуються	972	10
Відображено витрати на ліквідацію необоротних активів	976	10

Витрати, що не мають прямого відношення до виготовлення продукції та не включаються до виробничої собівартості, класифікуються як витрати періоду. Одним із їхніх компонентів є постійні нерозподілені загальновиробничі витрати (ЗВВ). До витрат періоду також належать усі вищезгадані види витрат, окрім собівартості реалізованої продукції (обліковуються за Дт 91 «Загальновиробничі витрати»).

Окремо виділяють втрати від участі в капіталі – це збитки, пов’язані з інвестиціями в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які оцінюються за методом участі в капіталі (обліковуються за Дт 96 «Втрати від участі в капіталі»).

Облік витрат з податку на прибуток ведуть на рахунку 98 «Податок на прибуток». Така сума витрат складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстрочених податкових зобов’язань і відстрочених податкових активів. Визначають витрати з податку на прибуток відповідно до вимог НП(С)БО 17.

Залежно від підходу до ведення бухгалтерського обліку, застосовуються три основні варіанти обліку витрат.

Облік витрат за рахунками 9 класу. У цьому випадку використовуються виключно рахунки класу 9 «Витрати діяльності», які узагальнюють інформацію про витрати звичайної діяльності, а також витрати, пов’язані із запобіганням надзвичайним подіям та ліквідацією їх наслідків.

При цьому, витрати відображаються за дебетом відповідних рахунків класу 9. У кінці звітного періоду (щомісяця) суми витрат списуються за кредитом на рахунок 79 «Фінансові результати».

Облік із застосуванням рахунків класу 8 і 9. У цьому варіанті одночасно використовуються рахунки обох класів:

– рахунки класу 8 – для накопичення інформації про операційні витрати за елементами, ці дані необхідні для заповнення другого розділу «елементи операційних витрат» у звіті про фінансові результати;

– рахунки класу 9 – для обліку витрат за функціональним призначенням.

Спрощений облік витрат для малого бізнесу та неприбуткових організацій, цей варіант застосовується суб’єктами малого підприємництва та організаціями, що не займаються комерційною діяльністю.

Витрати обліковуються за елементами, а не за функціональними групами, як у перших двох варіантах.

Бухгалтерський облік і фінансова звітність ведуться згідно з Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Таким чином, вибір варіанту обліку витрат залежить від розміру підприємства, специфіки його діяльності та вимог до фінансової звітності.

Продовжуючи, витрати відображаються у звіті про фінансові результат наступним чином (табл. 1.13).

Таблиця 1.13 – Порядок формування витратних статей у Звіті про фінансові результати

Стаття звіту	Код рядка	Джерело формування показника статті
1	2	3
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	Обороти за Дт субрахунку 90
Адміністративні витрати	2130	Оборот за Кт рахунку 92 з Дт субрахунку 791
Витрати на збут	2150	Оборот за Кт рахунку 93 з Дт субрахунку 791
Інші операційні витрати	2180	Оборот за Кт рахунку 94 з Дт субрахунку 791
Фінансові витрати	2250	Обороти за Дт субрахунку 792 з Кт рахунку 95
Втрати від участі в капіталі	2255	Обороти за Дт субрахунку 792 з Кт рахунку 96
Інші витрати	2270	Обороти за Дт субрахунку 793 з Кт рахунку 97
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	Обороти за Дт рахунку 98 із Кт рахунку 79

Узагальнюючи, можна виокремити такий посил, що окрім вище зазначених документів, на процес обліку та контролю впливає безпосередньо облікова політика підприємства, у процесі формування якої бухгалтер має приймати головну участь та враховувати специфіку свого підприємства і пов'язанні з цим нормативні акти.

Процес обліку і контролю витрат на підприємстві має бути послідовним та вивіреним, оскільки має включати аналіз не тільки джерел походження та ефективність витрат підприємства, а й нововведень у законодавчій та обліковій сфері.

1.3 Теоретико-методичні аспекти контролю та управління витратами на підприємстві

Підприємство у процесі своєї звичайної діяльності окрім доходів несе обов'язково й витрати. Витрати є невід'ємною частиною формування доходів та прибутку. Тому їх контроль є одним із пріоритетних напрямків, як бухгалтерського, так і управлінського обліку.

Оскільки витрати є невід'ємної частиною виробничого процесу, то відповідно і система їх управління – невід'ємна частина облікового та аналітичного процесу.

Б. І. Чорній, зазначає, що процес управління витратами є складним і багатогранним явищем, що потребує системного підходу до його аналізу. Управління витратами варто трактувати як комплексну функціональну систему, яка сприяє розвитку підприємства. Усі управлінські рішення в рамках ефективного використання ресурсів і структури продажів є взаємопов'язаними та мають прямий або опосередкований вплив на фінансові результати діяльності. Таким чином, кожне управлінське рішення, будучи частиною взаємозалежної системи, позитивно впливає на загальну продуктивність підприємства [36].

Тому, управління витратами можна визначити як комплекс взаємопов'язаних багатофункціональних заходів, що охоплюють контроль за формуванням витрат та управління процесами, які впливають на їх виникнення й динаміку в усіх підсистемах підприємства. Цей процес спрямований на досягнення оптимального рівня витрат у межах господарської діяльності організації.

Сама система управління витратами (на основі досліджень Ю. М. Крота та Я. П. Пастернака [37]) спирається на три основні аспекти:

1) функціональний аспект – охоплює весь спектр управлінських дій, спрямованих на формування витрат підприємства.

До цих дій належать:

– планування – дозволяє визначати обґрунтовані витрати на різних етапах діяльності;

– регулювання – дозволяє забезпечити дотримання запланованих показників; облік, що передбачає точну фіксацію фактичних витрат;

– аналіз – дозволяє оцінити ефективність витрат і виявити можливості для їх оптимізації.

Функціональний аспект є базовим для ефективного управління фінансами на підприємстві.

2) організаційний аспект – стосується структуризації системи управління витратами. Він включає визначення місць формування витрат, тобто ділянок, відділів чи проектів, які генерують витрати, а також створення центрів відповідальності, де контролюється дотримання встановлених нормативів. Важливою частиною цього аспекту є розробка системи взаємодії між працівниками, які реалізують функціональні завдання, включаючи чіткі лінійні й функціональні зв’язки між відділами, що сприяють координації та ефективному розподілу обов’язків.

3) мотиваційний аспект – зосереджений на заохоченні працівників до ефективного використання ресурсів. Це досягається шляхом:

– впровадження мотиваційних механізмів, які стимулюють виконання планових завдань;

– дотримання встановлених нормативів витрат;

– пошук можливостей для їх зменшення. Працівники повинні бути зацікавлені у досягненні економії через системи преміювання, професійного розвитку чи інших стимулів, що формують культуру раціонального підходу до витрат.

Тобто, система управління витратами залежить не тільки від методології аналізу і обліку витрат, а й від визначення центрів відповідальності та їх вмотивованості.

Система управління витратами може включати низку організаційних

підсистем, кожна з яких має свою важливу роль у забезпеченні ефективного контролю за витратами підприємства.

І. А. Маркіна, В. Л. Вороніна та А. І. Рудич виділяють ключові елементи системи управління витратами:

1) пошук і виявлення факторів економії ресурсів – елемент, який фокусується на вивченні всіх можливих аспектів, що можуть привести до заощадження ресурсів на підприємстві. Включає оптимізацію процесів, зменшення втрат, покращення використання матеріалів та енергії, а також ефективне управління персоналом та обладнанням.

2) планування витрат за їх видами – елемент, який передбачає детальне планування витрат відповідно до їх категорій, таких як матеріальні, трудові, енергетичні тощо. Планування повинно бути закріплене в обліковій політиці підприємства і виступати основою для формування бюджетів та управлінських рішень.

3) облік та аналіз витрат – елемент, який забезпечує постійний моніторинг витрат, їх облік за видами та групами, а також глибокий аналіз відхилень від планових показників. На цьому етапі встановлюються причини перевищення витрат, оцінюється ефективність діяльності підприємства, визначається можливості зниження витрат в майбутньому [38].

Наявність таких підсистем допомагає оперативно вирішувати наявні проблеми та дає можливість ефективного планування та контролю витрат, для забезпечення фінансової стабільності підприємства та оптимізацію витратних процесів.

Ми погоджуємося з думкою вчених та економістів [6, 39], що методи управління витратами включають різноманітні підходи, що дозволяють підприємствам ефективно контролювати і планувати свої витрати. До таких методів відносять:

- стандарт-костинг;
- директ-костинг;
- абзорпшен-костинг;

– метод CVP-аналізу;

– бенчмаркінг витрат;

Метод стандарт-костинг – метод орієнтований на визначення стандартної ціни для продукції та цінової політики підприємства. Він також включає планування витрат, їх контроль і підготовку фінансової звітності. Визначення стандартних витрат дозволяє порівнювати фактичні витрати з плановими, що допомагає управляти ефективністю підприємства.

Система стандарт-костинг була створена Ч. Гаррісоном і стала важливим відкриттям у сфері обліку витрат. Вона базується на попередньому складанні калькуляцій і жорсткому нормуванні майбутніх витрат. У кінці XIX століття ця система почала активно використовуватись завдяки внеску інженерів, які зосередилися на підвищенні ефективності виробничих процесів і стандартизації операцій. Її основою стало визначення оптимальних шляхів виконання операцій, зокрема через стандартизацію витрат матеріалів і праці [40].

Система стандарт-костинг, що з’явилася в США в 1930-х роках, аналізує відхилення фактичних витрат від нормативних. Вона обліковує лише заплановані витрати, фіксуючи обґрунтовані відхилення. Її ефективність полягає у впровадженні строгих норм для матеріалів, енергії, робочого часу та інших ресурсів, необхідних для виробництва продукції.

Британський інститут присяжних бухгалтерів визначає стандарт-костинг як систему обліку, що включає підготовку стандартних витрат, їх порівняння з фактичними показниками та аналіз відхилень за причинами і місцем їх виникнення [39].

І. Є. Давидович виокремлює різні підходи до визначення цієї системи, але в усіх трактуваннях вона розглядається як інструмент контролю, спрямований на регулювання прямих виробничих витрат [41, с. 95-96].

Н. В. Бондарчук доводить, що метою впровадження на підприємстві системи стандарт-костинг є [42]:

– забезпечення ефективної цінової політики в рамках маркетингової

діяльності;

– підготовка звітності, що достовірно відображає фінансовий стан підприємства;

– підтримка бюджетного планування та контролю для забезпечення стабільного функціонування компанії;

– надання інструментів для управління бюджетом і прийняття рішень, які сприяють максимізації прибутку, розширенню виробництва та залученню інвестицій.

Система стандарт-костинг, як зазначає, Волобуєва Ю. В. базується на таких основних принципах

– встановлення попередніх норм витрат за елементами і статтями;

– розробка нормативних калькуляцій для кожного виробу;

– ведення обліку нормативних витрат та виявлених відхилень;

– аналіз причин і масштабів відхилень;

– уточнення калькуляцій при зміні норм [43].

Система стандарт-костинг заснована на попередньому нормуванні витрат до початку виробничого процесу. Норми встановлюються за статтями витрат, такими як:

– основні матеріали;

– оплата праці виробничих робітників;

– виробничі накладні витрати (зарплата допоміжних працівників, матеріали, оренда, амортизація обладнання тощо) ;

– комерційні витрати, пов’язані зі збутом продукції.

Ми підтримуємо думку Е. Ховрд та Я. Перес, в тому що «стандартна собівартість» призначає «стандартні» витрати, а не фактичні витрати, до собівартості проданих товарів і запасів. Ці стандартні витрати базуються на найбільш ефективному використанні праці та матеріалів для виробництва товару чи послуги за стандартних умов експлуатації (ці стандартні витрати в основному є бюджетною сумою) [44].

На підприємствах, які використовують систему стандарт-костинг, облік

відхилень між фактичними витратами і встановленими нормами здійснюється окремо за чотирма рахунками: для матеріалів, заробітної плати, накладних витрат і відхилень від стандартної комерційної собівартості.

Оцінка різниці між стандартними (найбільш ефективними) витратами та фактично понесеними витратами називається аналізом відхилень. Якщо аналіз відхилень показує, що фактичні витрати вищі за очікувані, таке відхилення вважається несприятливим. Якщо ж фактичні витрати нижчі за очікувані, відхилення є сприятливим.

Метод стандарт-костинг є центральним у сучасному управлінському обліку, оскільки використовується для складання фінансових звітів, зокрема для оцінки статей звіту про прибутки та збитки, а також балансу, таких як вартість проданих товарів і оцінка запасів. Традиційна стандартна калькуляція відповідає загальноприйнятим принципам бухгалтерського обліку, але більше орієнтована на фінансовий облік, ніж на вирішення задач управлінського обліку.

До переваг застосування методу стандарт-костинг ми відносимо:

– визначення обґрунтованих норми витрат і ресурси на одиницю продукції для кожного виду витрат;

– оперативне виявлення відхилень з використанням сигнального документування;

– своєчасне попередження нераціонального використання ресурсів;

– оперативний аналіз витрат на виробництво та визначення внутрішніх резервів.

До недоліків застосування методу стандарт-костинг ми відносимо:

– трудомісткість у визначенні стандартів на основі технологічної документації виробництва;

– ускладнення в оцінці залишків готової продукції на складі та незавершеного виробництва через зміни цін на ринку та інфляційні процеси.

Таким чином, система стандарт-костинг виконує функцію оперативного управління та контролю витрат виробничого процесу, а також здійснює аналіз

причин розбіжностей між стандартною та фактичною собівартістю продукції й виручкою від її реалізації.

Метод директ-костинг – метод орієнтований на поділ витрати на змінні і постійні. При цьому методі до собівартості продукції включаються тільки змінні витрати, тоді як постійні накладні витрати відносяться безпосередньо на рахунок прибутків і збитків. Даний метод дозволяє більш чітко визначати, які витрати змінюються залежно від обсягу виробництва.

Звичайно, директ-костинг – це метод управлінського обліку. Він виник у США після Великої депресії 1930-х років. У той складний час він став революційним підходом, який допоміг компаніям вижити завдяки зниженню цін, скороченню витрат та оптимізації облікових процесів. Метод дозволив бізнесу більш ефективно аналізувати фінансові результати та приймати управлінські рішення.

І. Є. Давидович, зазначає, що хоча з моменту його створення концепція зазнала змін, директ-костинг і досі широко використовується у великих підприємствах для обліку та планування [41].

Метод директ-костинг базується на розподілі витрат на змінні та постійні.

Ю. В. Волобуєва [43], О. С. Шуміло, А. А. Пакуліна та І. В. Далудіна [45] визначаючи сутність методу директ-костинг у процесі калькулювання неповної собівартості продукції, звертають увагу, що собівартість включає лише змінні виробничі витрати, тоді як постійні витрати розглядаються як витрати періоду і списуються безпосередньо на фінансовий результат. Метод директ-костинг передбачає класифікацію витрат за їх постійністю та змінністю, а також облік витрат за їх видами та місцем виникнення.

К. Нестеренко, зазначає що класичний директ-костинг базується на принципах [46]:

– витрати поділяються на постійні та змінні;

– собівартість виготовлених і реалізованих виробів розраховується лише на основі змінних витрат;

– маржинальний прибуток визначається як різниця між виторгом від реалізації та змінними витратами;

– постійні витрати відшкодовуються за рахунок маржинального прибутку, що використовується для оцінки результатів діяльності та рентабельності підприємства.

Основними етапами застосування директ-костинг є:

– класифікація витрат на змінні та постійні;

– розрахунок собівартості продукції на основі змінних витрат;

– обчислення маржинального доходу (внеску на покриття);

– віднесення постійних витрат до витрат періоду;

– формування звіту про прибутки й збитки.

До переваг застосування методу директ-костинг ми відносимо:

– отримання оперативних даних із регулярної звітності, що дозволяє ефективно управляти витратами та фінансовими результатами підприємства;

– визначення точно і повно собівартості продукції, забезпечує точні дані про витрати, обсяги та прибуток для ефективного управління підприємством;

– відсутність залежності величини прибутку від змін у залишках запасів;

– орієнтованість звітності на управлінські потреби підприємства;

– відображення впливу постійних витрат на прибуток підприємства;

– використання маржинального доходу, який спрощує оцінку готової продукції та її рентабельності;

– сумісність із системами стандарт-костинг і гнучкими бюджетами;

– оцінювання запасів на основі поточних змінних витрат.

Однак, застосування методу директ-костинг має певні обмеження та недоліки, до яких ми відносимо:

– неможливість ідентифікації невиправданих витрат, яких можна було б уникнути;

– труднощі в розподілі напівзмінних витрат, що може впливати на точність результатів;

– необхідність додаткових процедур для розподілу постійних витрат у довгостроковому плануванні;

– проблеми з оподаткуванням під час переходу від традиційних методів обліку;

– ускладнення оцінки запасів для цілей фінансової звітності.

Отже, метод директ-костинг є потужним інструментом для управління виробничими витратами та фінансовими результатами. Його ключова перевага – здатність надавати швидкий і точний аналіз маржинального доходу та витрат, що сприяє прийняттю обґрунтованих рішень. Однак застосування цього методу потребує ретельного підходу через труднощі з класифікацією витрат і виклики у сфері звітності.

Метод абзорпшен-костинг – метод орієнтований на повний облік витрат, включаючи як змінні, так і постійні. При цьому методі всі витрати, включаючи накладні, включаються в собівартість продукції. Даний метод забезпечує більш точне визначення загальної вартості виробництва.

О. Ю. Литовченко [6] та І. В. Пушкарь [47] визначає абзорпшен-костинг, як систему обліку, яка базується на калькулюванні повної собівартості продукції. У межах даного методу до собівартості включаються всі прямі виробничі витрати (матеріали, праця) та непрямі витрати (накладні виробничі витрати). Такий підхід забезпечує обчислення повної вартості продукції, враховуючи розподіл витрат між реалізованою продукцією та її залишками. Витрати в системі класифікуються за функціональним призначенням: виробничі, збутові та адміністративні.

До переваг застосування методу абзорпшен-костинг ми відносимо:

– відсутність поділу витрат на постійні та змінні, спрощує облік;

– придатність для фінансового обліку та зовнішньої звітності, що відповідає МСФЗ;

– відображення внеску доходів у покриття всіх витрат, дозволяє

враховувати як прямі змінні витрати, так і постійні накладні;

– уникнення фіктивних збитків у фінансовій звітності, що забезпечує більш реалістичне представлення фінансових результатів.

До недоліків застосування методу абзорпшен-костинг ми відносимо:

– умовність розподілу накладних витрат, може призводити до похибок у собівартості продукції;

– ускладнення оперативного управління, так як розрахунок фактичної собівартості здійснюється лише в кінці періоду,;

– складність облікових та розрахункових процедур, потребує додаткових ресурсів для обробки даних;

– включення у собівартість витрат, не пов’язаних із виробництвом, впливає на ймовірність викривлення реальних виробничих витрат.

Таким чином, метод абзорпшен-костингу забезпечує комплексний підхід до обліку витрат, дозволяючи враховувати всі витрати, пов’язані з виробництвом і реалізацією продукції. Він є універсальним для фінансової звітності, що робить його зручним для зовнішніх користувачів. Однак метод має обмеження в точності розподілу витрат і може бути складним у застосуванні для внутрішнього управління.

Метод CVP-аналізу (Cost-Volume-Profit analysis) – метод орієнтований на визначення необхідної кількості одиниць товару або обсягу реалізації послуг для того, щоб покрити всі витрати підприємства, тобто визначити точку беззбитковості. CVP-аналіз допомагає визначити, скільки продукції потрібно продати, щоб досягти мінімуму, при якому підприємство не несе збитків.

CVP-аналіз – це базовий інструмент управлінського обліку, який допомагає оцінити залежність між витратами, обсягами виробництва (реалізації) і прибутком. Його мета, забезпечити розуміння того, як ці змінні впливають на беззбитковість та прибутковість підприємства.

Спираючись на дослідження вчених Н. Д. Бабяк, К.Б. Іванюк та Н. Ю. Крутоус [48, 49], Т.М. Одінцова, О. А. Невмиржицька О. та І.В. Чаус [50], А. Г. Осадча та Н. М. Брик [51], О. Г. Янковий та В. О. Янковий [52],

О. К. Кушнір та Н. А. Мазур [53], ми наводимо наступні припущення та особливості застосування даного методу.

Основними завдання CVP-аналізу є:

– визначення беззбиткового обсягу діяльності;

– розрахунок обсягу продажів, який забезпечує відшкодування витрат і досягнення бажаного прибутку;

– оцінка прибутку за заданого обсягу продажів;

– аналіз впливу змін витрат, обсягів виробництва та ціни реалізації на прибуток;

– визначення оптимальної структури витрат.

Припущення, на яких базується CVP-аналіз, відносимо:

– зв’язок між витратами та обсягами виробництва має лінійну залежність;

– витрати поділяються на постійні та змінні;

– змінні витрати прямо пропорційні обсягам виробництва і реалізації;

– постійні витрати залишаються незмінними в межах аналізованого періоду;

– питомі змінні витрати і ціни на продукцію стабільні;

– продуктивність праці не змінюється;

– обсяг виробництва дорівнює обсягу реалізації;

– структура асортименту продукції є незмінною.

До переваг застосування методу CVP-аналіз ми відносимо:

– простота та оперативність у використанні;

– наочність результатів;

– ефективний інструмент для короткострокового планування і прийняття рішень;

До недоліків застосування методу CVP-аналіз ми відносимо:

– значні коливання цін на ринку сировини та матеріалів;

– не реалізація всієї виробленої продукції у звітному періоді;

– значне зростання постійних витрат;
– зміни в асортименті продукції або обсягах запасів.

Тобто, CVP-аналіз забезпечує простий і ефективний спосіб оцінки рентабельності підприємства за певних обсягів діяльності. Однак, жорсткі припущення та обмеження методу часто ускладнюють його використання для підприємств, які працюють у динамічних ринкових умовах або стикаються зі значними коливаннями витрат і цін.

Метод бенчмаркінг витрат – метод орієнтований на порівняння показників управління витратами підприємства з кращими практиками конкурентів.

Об’єктами бенчмаркінгу виступають методи, процеси, технології, якісні параметри продукції, показники фінансово-господарської діяльності підприємств (структурних підрозділів). Досліджуючи виробничі процеси, методи чи технології виробництва і збуту продукції, головну увагу приділяють пошуку резервів зниження витрат виробництва та підвищенню конкурентоспроможності продукції [54].

Провідні вчені І. В. Пушкарь [47], Р. В. Фещур, Н. Р. Яворська та Т. В. Меренюк [55] одностайно відзначають, що головною метою бенчмаркінгу є виявлення відхилень у ключових показниках діяльності підприємства та розробка пропозицій щодо усунення цих відхилень, що допомагає досягати конкурентних переваг.

Метод бенчмаркінг базується на запозиченні та адаптації методів роботи конкурентів або інших успішних підприємств, а параметрами для порівняння можуть бути:

– якість і асортимент продукції;
– витрати виробництва;
– ефективність використання ресурсів (торгові площі, склади, праця);
– показники клієнтської бази (кількість покупців, постачальників);
– умови обслуговування, кількість укладених контрактів.

До переваг застосування методу бенчмаркінгу витрат ми відносимо:

– розуміння, як працюють передові компанії світу та України;

– оцінка шляхів оптимізації витрат на підприємстві;

– підвищення ефективності структури витрат;

– формування стратегії діяльності для збільшення прибутковості підприємства.

Головним недоліком застосування методу бенчмаркінгу витрат, на нашу думку, є недостатній розвиток інформаційних та маркетингових систем, особливо в Україні, де ця практика тільки почала зароджуватися і ще не змогла накопичити досвід та розробити свою методологію.

Таким чином, бенчмаркінг відноситься до сучасних інструментів управління, спрямований на підвищення ефективності діяльності підприємства через аналіз і адаптацію передового досвіду інших компаній, як з тієї ж галузі, так і з інших. Бенчмаркінг витрат є потужним інструментом для підвищення ефективності роботи підприємств. Він дозволяє аналізувати діяльність компаній-лідерів, знаходити способи зменшення витрат і оптимізації процесів, формуючи основу для довгострокових стратегій розвитку, але для його повноцінного впровадження потрібна підтримка інформаційної інфраструктури та доступ до якісних маркетингових даних.

Усі розглянуті нами методи управління витратами забезпечують різні підходи до управління витратами в залежності від цілей і специфіки підприємства, дозволяючи досягти оптимізації витрат та підвищення фінансової ефективності. Й іноді вони можуть спиратися не тільки на власний досвід, а й напрацювання інших представників галузі. Методологія управління витратами є досить розвиненою й специфічною, вона залежить від багатьох факторів та особливостей системи управління кожного підприємства.

Спираючись на дослідження О. Ю. Литовченко [6], Ю. М. Крота та Я. П. Пастернака [37], К.В. Чичуліна та О. С. Петровець [56] ми дійшли до висновку, що вагомий вплив на діяльність системи управління витратами мають принципи та підходи, яких дотримується управлінський персонал підприємства.

Узагальнюючи роботи науковців [6, 37, 56] нами визначені принципи (табл. 1.14) та підходи (табл. 1.15) ефективної роботи системи управління витратами на підприємстві

Таблиця 1.14 – Принципи ефективної системи управління витратами на підприємстві

Принцип	Сутність
1	2
Принцип системності	Управління витратами розглядається як інтегрована система, що об'єднує елементи, структури та завдання, які взаємодіють задля оптимального використання ресурсів і підвищення ефективності підприємства.
Принцип послідовності	Забезпечує дотримання чіткої послідовності у проведенні аналізу витрат, що сприяє виявленню їх природи та джерел утворення.
Принцип мінімізації витрат	Включає використання ефективних методів і підходів для скорочення витрат без шкоди якості продукції чи послуг.
Принцип економічної обґрунтованості	Передбачає точність, надійність і повноту даних про витрати для прийняття раціональних управлінських рішень.
Принцип конкурентних переваг	Базується на аналізі сильних і слабких сторін підприємства та орієнтований на створення інноваційних продуктів.
Принцип мотивації та участі персоналу	Орієнтує на стимулювання працівників до пошуку шляхів зниження витрат через впровадження матеріальних і нематеріальних заохочень. Сприяє детальному ознайомленню кожного працівника, незалежно від його посади, з особливостями діяльності, структурою та завданнями як окремого підрозділу, так і підприємства в цілому.
Принцип систематизації	Вимагає сталої й вичерпної структуризації всіх інформаційних потоків системи управління витратами.
Принцип взаємодії підрозділів підприємства через дані бюджетів	Передбачає встановлення регулюючих параметрів внутрішньогосподарського обміну продукцією та послугами за допомогою цінових інструментів трансфертного характеру.
Принцип пошуку альтернатив	Передбачає аналіз і вибір оптимальних шляхів досягнення цілей за допомогою розгляду різних варіантів і підходів до управління витратами.
Принцип безперервності	Передбачає постійний збір, оброблення, аналіз і використання інформації щодо витрат на всіх етапах діяльності підприємства, що сприяє оперативному реагуванню на зміни.

Як побачимо, принципи формування системи управління дуже схожі з основними принципами бухгалтерського обліку, що говорить про взаємозалежність цих областей, адже будь-яка система контролю повинна бути економічно вигідною та ефективною.

Таблиця 1.15 – Основні підходи до управління витратами підприємства

Підхід	Сутність підходу до управління витратами
1	2
Системний підхід	Мета управління витратами в рамках даного підходу визначається через стратегічні цілі фінансового менеджменту, що дозволяє досягти загальної гармонії в управлінні. Існує потреба значної реорганізації всієї системи управління, що може бути складним і ресурсоємним процесом.
Структурний підхід	Підхід забезпечує чітке визначення пріоритетів управління витратами, що дозволяє зосередити зусилля фінансового менеджера на найбільш важливих проблемах. Наявні обмеження у здатності охопити всі можливі «вузькі місця» у витратах підприємства, що може призвести до упущення деяких аспектів.
Процесний підхід	Тісний зв'язок між різними службами підприємства, який визначає цей підхід, дозволяє уникнути дублювання завдань та зекономити ресурси підприємства. Наявний ризик «простоювання» працівників, якщо певні роботи не виконуються вчасно через затримки.
Адміністративний підхід	Адміністративне розмежування відповідальності допомагає ефективно контролювати якість управління витратами, що підвищує загальну ефективність управлінських процесів. Даний підхід потребує постійного коригування нормативних документів через швидкі зміни економічної ситуації, що може вимагати додаткових ресурсів для підтримки актуальності інформації.
Ситуаційний підхід	Підхід забезпечує гнучкість та адаптацію до змінюваного середовища функціонування підприємства, що дозволяє швидко реагувати на зовнішні та внутрішні зміни. Основний недолік – суб'єктивність прийнятих рішень, що може призвести до нестабільності та ускладнень у застосуванні рішення в майбутньому, оскільки його повторне використання не завжди можливе.
Інтеграційний підхід	Поглиблення взаємодії між елементами підприємства дає можливість зменшити транзакційні витрати та забезпечити більш ефективне використання ресурсів. Існує ризик дублювання функцій різними службами підприємства, що може призвести до неефективності та зайвих витрат.
Маркетинговий підхід	Орієнтація на виробництво продукції, що користується попитом, дозволяє зменшити витрати на рекламу, оскільки товар вже знайде свого споживача. Даний підхід вимагає постійної переорієнтації роботи підприємства відповідно до змін на ринку, що може створити додаткові складнощі у плануванні та управлінні ресурсами.

Отже, управління витратами підприємства можна здійснювати через різні підходи, кожен з яких має свої переваги та недоліки, що взаємопов'язані між собою.

Успішна діяльність підприємства значною мірою залежить від ефективного контролю витрат, який забезпечує обґрунтованість і своєчасність проведення операцій.

Система контролю витрат дозволяє об’єктивно оцінити реальний стан підприємства та прийняти обґрунтовані управлінські рішення. Її формування неможливе без урахування організаційної структури та специфіки діяльності підприємства, які впливають на витрати як об’єкт контролю.

Організація контролю покладається на керівника підприємства. На основі затвердженого плану відповідальні працівники здійснюють систематичний контроль діяльності підрозділів. За результатами перевірок ухвалюються рішення щодо усунення причин, які негативно впливають на роботу компанії.

Як зазначають В. Ю. Ковалевська та О. М Панченко метою контролю є забезпечення максимальної результативності бізнесу та мінімізація ризиків шляхом перевірки достовірності облікових даних, протидії помилкам і впровадження ефективних рішень [57].

Система контролю витрат інтегрується з бухгалтерським і управлінським обліком, виконуючи функцію інформаційного посередника. Для її ефективного функціонування важливо дотримуватися таких принципів, як відповідальність, збалансованість, безперервність, координація, комплексність, делегування повноважень, превентивність та інші. Дотримання цих принципів сприяє створенню надійної системи внутрішнього контролю незалежно від розміру чи форми підприємства.

Ефективний внутрішній контроль, на переконання, В.Ю. Ковалевської та О. М. Панченко повинен:

– забезпечувати правильність формування собівартості продукції та проводити регулярний факторний аналіз відхилень фактичної і планової собівартості;

– контролювати документальну обґрунтованість списання витрат на виробництво за елементами та статтями калькуляції;

– включати розробку планових показників, стандартів та масштабів допустимих відхилень для кожного об’єкта контролю [57].

Таким чином, система контролю витрат є не лише засобом виявлення проблем і оптимізації витрат, але й інструментом досягнення стратегічних цілей підприємства. Її ефективне впровадження допомагає компанії реагувати на зміни, підвищувати конкурентоспроможність і забезпечувати сталий розвиток.

Критерії для оцінки ефективності системи контролю витрат можна представити наступним чином:

– відповідність стратегічним цілям підприємства – система контролю витрат має бути орієнтована на підтримку досягнення загальних стратегічних цілей компанії, таких як підвищення прибутковості, оптимізація ресурсів та забезпечення конкурентоспроможності;

– забезпечення точності обліку – достовірний облік витрат і своєчасна їх класифікація за статтями забезпечують коректність управлінських рішень, що включає перевірку документальної обґрунтованості витрат, правильність віднесення їх до відповідних елементів калькуляції;

– оперативність виявлення відхилень – своєчасне виявлення розбіжностей між плановими і фактичними витратами дозволяє оперативно реагувати на відхилення, вживаючи коригувальні заходи для усунення причин;

– регулярність та систематичність контролю – включає постійний моніторинг витрат і забезпечення актуальності інформації;

– прозорість процесу контролю – доступність інформації про витрати та результати перевірок для зацікавлених сторін;

– інтеграція з іншими системами обліку – передбачає взаємодія з бухгалтерським, фінансовим та управлінським обліком, що забезпечує комплексність аналізу витрат і прийняття рішень;

– гнучкість системи – адаптація системи контролю до змін в зовнішньому чи внутрішньому середовищі підприємства;

– використання сучасних технологій, впровадження автоматизованих систем контролю, аналітичного програмного забезпечення і цифрових платформ – підвищує точність і швидкість аналізу витрат;

– ефективність комунікацій, якісний обмін інформацією між різними рівнями управління – забезпечує оперативне прийняття управлінських рішення;

– економічна обґрунтованість витрат на контроль – витрати на організацію системи контролю мають бути адекватними з досягнутими результатами, не створюючи надмірного фінансового навантаження;

– аналіз відхилень витрат – дослідження причин, включаючи як внутрішні і зовнішні фактори, що дозволяє знайти шляхи їх усунення;

– комплексність контролю – охоплення всіх аспектів витрат, від планування до списання;

– наявність механізму самооцінки – дозволяє аналізувати продуктивність та вдосконалювати підходи до управління витратами.

Наявність більшості таких критеріїв на підприємстві дає змогу підтримувати ефективну систему контролю, яка сприятиме раціональному використанню ресурсів, підвищенню рентабельності та сталому розвитку.

Спираючись на результати проведено власного дослідження та на роботи Г. А. Римар [58] та О. В. Артюх [59] нами розроблена схему системи контролю витрат на підприємстві (рис.1.3).

Представлена схема системи контролю витрат на підприємстві забезпечує комплексний підхід до управління витратами, що дозволяє значно підвищити ефективність фінансового контролю та оптимізувати використання ресурсів.

Основні переваги цієї системи:

– витрати розподіляються за їх видами (прямі, загальновиробничі, адміністративні, інші);

– контроль здійснюється на всіх етапах виконання робіт (підготовчий, основний, завершальний);

– враховуються форс-мажорні обставини, що дозволяє оперативно реагувати на непередбачувані витрати;

– дає можливість виявляти неефективні витрати та фінансові порушення;

– формуються рекомендації з покращення фінансового контролю;

– контролюється достовірність обліку витрат і дотримання посадових інструкцій працівниками;

– система передбачає перевірку витрат на відповідність законодавству та внутрішнім стандартам;

– забезпечується відповідність бухгалтерських записів реальному стану справ;

– виявлені порушення аналізуються з метою усунення їх у майбутньому;

– надаються конкретні заходи для усунення недоліків у витратній політиці підприємства;

– оцінюється ефективність чинної системи контролю витрат;

– запроваджуються рекомендації щодо підвищення ефективності контролю;

– використання інформаційної бази дозволяє аналізувати тенденції витрат і приймати зважені фінансові рішення.

Тобто, така система контролю витрат сприяє раціональному використанню фінансових ресурсів, мінімізує ризики перевитрат та фінансових порушень, а також допомагає будівельним підприємствам підвищити свою економічну ефективність.

Наша розробка, підтверджує висновки проведеного дослідження М. Джеймс [60], Д. Кінднесс [61], А. Джексон [62], А. Кураж [63], що на конкурентному ринку виробники з низькими витратами можуть досягти максимального прибутку. Тому зниження витрат є важливою метою більшості підприємств, оскільки воно сприяє підвищенню як ефективності, так і прибутковості.

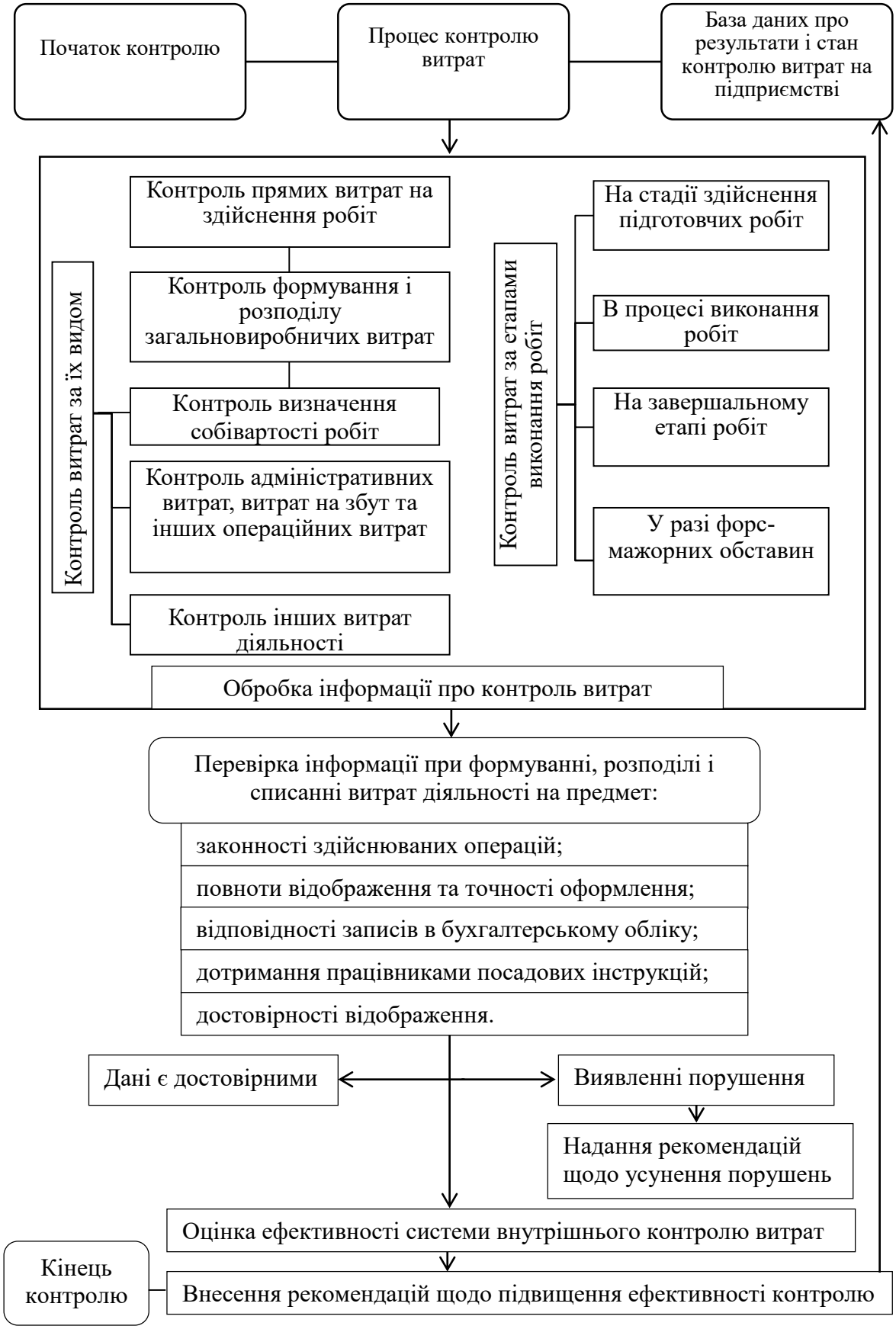


Рисунок 1.3 – Система контролю витрат на підприємстві

Облік та контроль витрат допомагає власникам та управлінському персоналу підприємства зрозуміти ступінь ефективності використання ресурсів підприємства, відстежуючи і вимірюючи їх, та аналізуючи їх вплив. Менеджери цінують систему контролю та обліку витрат, тому що її можна адаптувати, коригувати і впроваджувати відповідно до потреб бізнесу [60-63].

Отже, управління витратами та побудова системи їх контролю є важливими функціями управлінського персоналу підприємства та головними критерієм його конкурентоздатності. У зв’язку з цим питання створення й вдосконалення системи управління витратами вимагає особливої уваги, включаючи сферу пошуку та вибору методів управління і способів контролю, а також підходів до підвищення їх ефективності.

РОЗДІЛ 2
ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ВИТРАТ НА ТОВ «АЛД ІНЖИНІРИНГ ТА БУДІВНИЦТВО»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

ТОВ «АЛД Інжиніринг та будівництво» було зареєстровано 14 серпня 2019 року. За кілька років підприємство впевнено зарекомендувало себе на ринку будівельних послуг, як надійна компанія, яка реалізує найскладніші проекти на високому рівні із застосуванням передових технологій.

Основні відомості про підприємство наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні відомості про підприємство

Назва	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «АЛД ІНЖИНІРИНГ ТА БУДІВНИЦТВО»
ЄДРПОУ	43173964
Адреса	Юридична адреса: 69008, Запорізька область, місто Запоріжжя, Південне шосе, будинок 78 А.
Номер свідоцтва платника ПДВ	431739608264
Дата державної реєстрації	14.08.2019
Банк, що обслуговує підприємство	ПАТ АБ «УКРГАЗБАНК» МФО: 320478
Власник підприємства	Лебедєв Олексій Сергійович – громадянин України, якому належить 100 % часток в товаристві.
Директор підприємства	Лебедєв Олексій Сергійович
Сторінка в Фейсбук	https://www.facebook.com/AbsolutelyLifeDevelopment/?locale=ru_RU
Електрона пошта	info@aldholding.com
Офіційний сайт	https://aldholding.com/
Телефон	+38(067)-734-13-72; +38(067)-612-78-05

Основним видом діяльності ТОВ «АЛД» за КВЕД є 41.20 – Будівництво

житлових і нежитлових будівель.

ТОВ «АЛД» здійснює свою діяльність на комерційній основі на території України та за її межами. За останні 3 три роки найбільшими проектами ТОВ «АЛД» були:

– будівництво підземних укриттів у навчальних закладах м. Запоріжжя та східної частини України;

– будівництво тимчасових захисних модульних споруд;

– модернізація аспіраційних установок ПАТ «Запоріжсталь»;

– будівництво потужної кисневої станції на території Запорізької обласної інфекційної лікарні;

– будівництво містів в м. Запоріжжі – об’єкт № 1 Національної програми «Велике будівництво» (на умовах договору підряду).

Інші основні напрями діяльності окрім будівництва житлових і нежитлових будівель, відповідно до КВЕД, включають наступні:

– 47.52 Роздрібна торгівля залізними виробами, будівельними матеріалами та санітарно-технічними виробами в спеціалізованих магазинах;

– 49.41 Вантажний автомобільний транспорт.

ТОВ «АЛД» у своїй діяльності керується Господарським та Цивільним кодексами України, іншими актами чинного законодавства України, Статутом та внутрішніми документами товариства. Метою діяльності ТОВ «АЛД» є одержання прибутку. ТОВ «АЛД» володіє корпоративними правами у п’ятьох компаніях (табл. 2.2).

Таблиця 2.2 – Корпоративні права ТОВ «АЛД» станом на 01.09.2024 р.

Найменування підприємства	Розмір статутного капіталу, грн.	Дата реєстрації	Види діяльності	Засновники, частка в Статутному капіталі
1	2	3	4	5
ТОВ «АЛД-ПРОМСТРОЙ»	50 000	26.12.2018	41.20 Будівництво житлових і нежитлових будівель 42.91 Будівництво водних споруд	ТОВ «АЛД», 100%

Продовження таблиці 2.2

1	2	3	4	5
			42.99 Будівництво інших споруд, н.в.і.у. 43.12 Підготовчі роботи на будівельному майданчику	
ТОВ «АЛД-ПРОМСТРОЙ 2»	200 000	31.01.2018	41.20 Будівництво житлових і нежитлових будівель 43.11 Знесення 43.21 Електромонтажні роботи 43.22 Монтаж водопровідних мереж, систем опалення та кондиціонування	ТОВ «АЛД», 100%
ТОВ «АЛД-ПРОЕКТ»	50 000	31.05.2018	71.11 Діяльність у сфері архітектури 46.51 Оптова торгівля комп'ютерами, периферійним устаткованням і програмним забезпеченням 46.52 Оптова торгівля електронним і телекомунікаційним устаткованням, деталями до нього 46.62 Оптова торгівля верстатами	ТОВ «АЛД», 100%
ТОВ «АЛД-СЕРВІС»	4 530 000	07.02.2019	49.41 Вантажний автомобільний транспорт 45.11 Торгівля автомобілями та легковими автотранспортними засобами 45.19 Торгівля іншими автотранспортними засобами 45.31 Оптова торгівля деталями та приладдям для автотранспортних засобів	ТОВ «АЛД», 100%
Благодійна організація Благодійний фонд «Міжнародний центр життєвого розвитку»	–	22.02.2022	88.99 Надання іншої соціальної допомоги без забезпечення проживання, н.в.і.у.	ТОВ «АЛД», 100% права голосу

Органами управління ТОВ «АЛД» є:

– загальні збори учасників – вищий орган товариства, який вирішує будь-які питання товариства – одноособовий власник;

– дирекція – виконавчий орган товариства, що здійснює управління поточною діяльністю.

Статутного капіталу ТОВ «АЛД» складається з номінальної вартості часток його учасника, виражених у національній валюті України. Вкладом учасника товариства є грошові кошти. Статутний капітал підприємства складає 1 000 000 грн.

До найбільших замовників робіт та послуг, що надає ТОВ «АЛД» відносяться:

– ТОВ «МЕТІНВЕСТ ХОЛДИНГ» – один із найбільших металургійних холдингів України, що об’єднує підприємства чорної металургії та видобувні компанії.

– ПАТ «Запоріжсталь» – один з провідних виробників сталі в Україні, відомий своїми інноваційними підходами та високими стандартами виробництва.

– ПАТ «Північний гірничо-збагачувальний комбінат» – найбільший гірничо-збагачувальний комбінат України, що спеціалізується на видобутку та збагаченні залізної руди.

– ПАТ «Авдіївський коксо-хімічний завод» – найбільший виробник коксу в Україні, який забезпечує металургійні підприємства сировиною (до повномасштабного вторгнення росії).

– ПрАТ «Запорізький залізорудний комбінат» – провідний постачальник залізорудної сировини для металургійних підприємств (до повномасштабного вторгнення росії).

– ТОВ «Завод Спецмашремонт» – підприємство, що спеціалізується на ремонті та обслуговуванні спеціального машинного обладнання.

– ТОВ НВП «МІТЕК» – науково-виробниче підприємство, яке займається розробкою та впровадженням сучасних технічних рішень.

– ТОВ «Компресор Інтернешнл» – компанія, що спеціалізується на виробництві та обслуговуванні компресорного обладнання.

– ТОВ «Енергоальянс» – провідний постачальник енергетичного

обладнання та послуг.

– ТОВ ТД «Стандарт» – торгівельний дім, що займається постачанням високоякісних будівельних матеріалів та обладнання.

– ТОВ «Енергомаш» – виробник та постачальник енергетичного та промислового обладнання.

– ТОВ «Перший будинок» – будівельна компанія, що надає повний спектр будівельних послуг від проектування до здачі об’єктів в експлуатацію.

– ПрАТ «Сантехкомплект» – постачальник сантехнічного обладнання та матеріалів.

– Дочірнє підприємство «Сіменс Україна» – підрозділ міжнародної компанії Siemens, що займається впровадженням інноваційних рішень в Україні.

– ТОВ «Торговий дім «Ватра-Дніпро» – компанія, що займається постачанням електротехнічного обладнання.

– ТОВ «Вікант» – підприємство, що спеціалізується на виробництві та постачанні різноманітних будівельних матеріалів.

ТОВ «АЛД» є платником податку на прибуток на загальних підставах та є платником податку на додану вартість.

ТОВ «АЛД» здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, веде статистичну звітність у встановленому порядку, несе відповідальність за їх достовірність, та подає державним органам згідно з установленими формами та строками. У разі необхідності перевірок фінансової звітності та господарської діяльності товариства можуть залучатися спеціалізовані служби, в тому числі й аудиторські фірми.

Особливу увагу на підприємстві приділяють автоматизації облікових процесів. Пріоритетним є складське господарство. Впровадження сучасних програмних продуктів забезпечує прозорість всіх процесів і дозволяє вести бізнес-процес із прибутком.

ІТ-фахівці в ТОВ «АЛД» розробили власний продукт – програму DYNAMIC STORAGE (DS). Дана програма автоматизує складський облік,

процес закупівель та замовлення спецтехніки та забезпечує зв’язок офісу з будівельним майданчиком в оперативному режимі на всіх його етапах.

Як зазначають представники товариства, програма DYNAMIC STORAGE надала величезний ефект, після початку автоматизації обліку (рис. 2.1.)

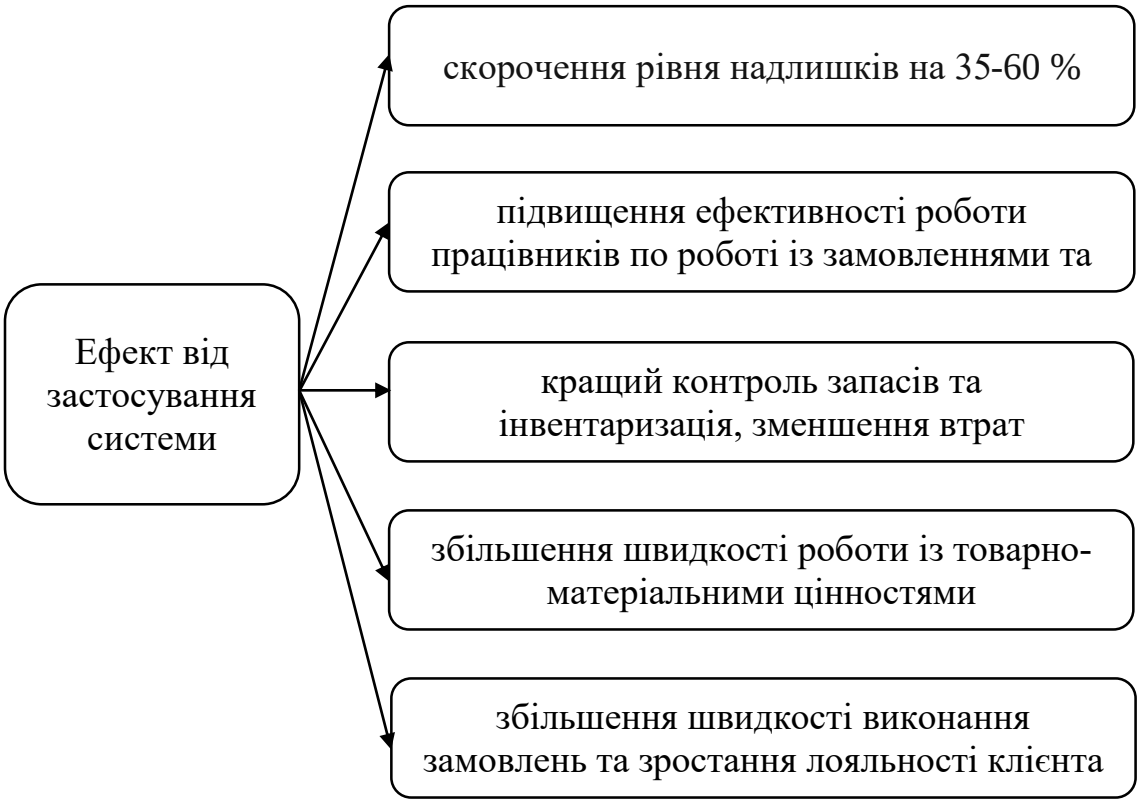


Рисунок 2.1 – Ефект від застосування системи DYNAMIC STORAGE на ТОВ «АЛД»

ТОВ «АЛД» для ефективного управління великим обсягом інформації, координації різних процесів та оптимізації своєї діяльності обрали спеціалізовані програмні забезпечення – АСУ (Автоматизована Система Управління) та КОМПАС (Координація, Облік, Моніторинг, Планування, Аналіз і Система), поєднує в собі базу даних для документів та інструменти для аналізу діяльності компанії, створеного спеціально для потреб ТОВ «АЛД».

АСУ та КОМПАС – це спеціалізоване програмне забезпечення, створене спеціально для ТОВ «АЛД». Основною метою цього програмного забезпечення є інтеграція всіх аспектів управління підприємством у єдину, зручну для користувача систему, що дозволяє підвищити ефективність роботи та забезпечити якісний контроль за всіма процесами на підприємстві.

АСУ включає в себе комплекс модулів, які покривають ключові аспекти діяльності ТОВ «АЛД». Серед основних функцій АСУ:

– управління виробничими процесами – забезпечує планування, моніторинг і контроль всіх етапів виробництва, від надходження сировини до випуску готової продукції;

– управління персоналом – автоматизує процеси найму, навчання, розподілу завдань та оцінки ефективності роботи співробітників;

– фінансовий менеджмент – включає інструменти для обліку, планування бюджету, управління витратами і доходами, а також генерації фінансової звітності.

КОМПАС – це комплексним рішенням, яке доповнює АСУ, забезпечуючи інтеграцію баз даних і аналітичних інструментів. Основні можливості КОМПАС включають:

– єдина база даних документів – зберігання і управління всіма документами підприємства в одній централізованій системі. це спрощує доступ до важливої інформації, забезпечує її безпеку і дозволяє швидко знаходити потрібні дані;

– інструменти для аналізу діяльності підприємства – система надає можливості для комплексного аналізу всіх аспектів роботи підприємства. аналітичні звіти, графіки і діаграми дозволяють управлінському персоналу ТОВ «АЛД» приймати обґрунтовані рішення на основі актуальних даних;

– моніторинг ключових показників – компас відстежує основні показники ефективності роботи підприємства і сигналізує про відхилення від планових значень, що дозволяє своєчасно реагувати на проблеми.

Система АСУ та КОМПАС розроблена з урахуванням специфіки роботи

ТОВ «АЛД» і інтегрується з існуючими системами управління, забезпечуючи плавний перехід і мінімізацію часу на адаптацію. Цей програмний комплекс дозволяє підприємству підвищити продуктивність, покращити якість управління і забезпечити стабільний розвиток в умовах сучасного ринку.

На підприємстві наявно тридцять підрозділів. ТОВ «АЛД» має організаційну структуру:

1) Адміністрація.

А. Адміністративний департамент.

– відділ безпеки.
– відділ режимно-секретної роботи.
– відділ АСУ, ІТ та комунікацій.
– дільниця з благоустрою.

Б. Департамент з управління персоналом.

В. Технічний департамент.

– комерційний відділ.

Г. Департамент з економіки.

– відділ тендерної роботи.
– планово-економічний відділ.
– юридичний відділ.

Д. Фінансовий департамент.

– бухгалтерія.
– відділ казначейства.

2) Дирекція ОТ/ДС.

– відділ з ОП та промислової безпеки.
– диспетчерська служба.

3) Дирекція РБУ.

– розчинно-бетоний вузол.

4) Дирекція з виробництва.

– виробничий відділ.

– кошторисний відділ.

Для коректного ведення фінансового обліку в ТОВ «АЛД» в підрозділі бухгалтерії має п’ять гілок бухгалтерії, які включають такі посади:

– головний бухгалтер;

– заступник головного бухгалтера;

– провідний бухгалтер з послуг;

– провідний бухгалтер із заробітної плати;

– бухгалтер-матеріаліст.

Основні показники діяльності ТОВ «АЛД» за останні три роки за даними фінансової звітності узагальнені в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3 – Основні показники діяльності ТОВ «АЛД» за 2021-2023 роки

Показники	2021 рік	2022 рік	2023 рік
Чистий прибуток (збиток), склав тис. грн.;	16 431,5	(35 721,4)	45 183
Дохід, тис. грн.;	561 574, 3	161 205,8	75 315
Поточні зобов’язання, тис. грн.;	289 928,4	299 836	312 859
Довгострокові зобов’язання, грн.;	7 094	6 279	671
Активів, тис. грн.	320 641,7	289 703	342 317
Середньоспикова чисельність персоналу, осіб	94	67	93

Основні фінансові показники наведенні у таблиці 2.4

ТОВ «АЛД» має досить непогані фінансові показники, хоча ми бачимо що у 2022 році стався спад у зв’язку військовими діями та кризою, але зараз підприємство починає відновлюватися.

ТОВ «АЛД» з моменту свого створення орієнтувалася на найкращі стандарти якості , а саме Стандарти ISO серії 9000, тому що саме вони:

– встановлюють універсальний підхід до управління якістю, який визнається в усьому світі;

– сприяють єдності в розумінні вимог до якості між виробниками і споживачами, встановлюючи чіткі критерії для оцінки систем якості;

– встановлюють чіткі вимоги до процесів, які впливають на якість

продукції та послуг, що дозволяє покращити довіру між сторонами договору.

– допомагають формалізувати систему менеджменту, вводячи, зокрема, такі системоутворюючі поняття, як внутрішній аудит, процесний підхід, коригувальні та запобіжні дії.

Таблиця 2.4 – Фінансові показники діяльності ТОВ «АЛД» за 2021-2023 роки

Показник	2021 рік	2022 рік	2023 рік
Коефіцієнт поточної ліквідності	0,98	0,86	1,02
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	0,01	0,03	0,14
Коефіцієнт швидкої ліквідності	0,92	0,72	0,91
Коефіцієнт автономії	0,07	-0,06	0,08
Рентабельність активів	0,05	-0,12	0,13
Рентабельність власного капіталу	0,95	-10,02	7,30
Коефіцієнт заборгованості	0,90	1,03	0,91

ТОВ «АЛД Інжиніринг та будівництво» застосовує у своїй діяльності загальну систему оподаткування та є платником ПДВ. Відповідно до цього підприємство з чистого доходу сплачує податок на доходи за ставкою 18% та військовий збір за ставкою 1,5%, а також ПДВ за ставкою 20%.

Підприємство подає до контролюючих органів фінансову, податкову, статистичну та іншу звітність в електронному вигляді з допомогою системи електронного документообігу. Окрім подання встановлених форм звітності програма використовується і для реєстрації, відправки та витягу податкових накладних та розрахунків коригувань з податку на додану вартість.

ТОВ «АЛД» наприкінці 2022 року пройшла аудит на відповідність міжнародним стандартам ISO 9001:2015 та ДСТУ ISO 9001:2015 (ISO 9001:2015, IDT),), які були введені для управління системою менеджменту якістю, а 01.02.2023 року було отримано відповідні сертифікати.

Керівництво Товариства регулярно переглядає структуру капіталу і вживає заходів для підтримання балансу загальної структури капіталу за рахунок залучення нового боргу або погашення існуючої заборгованості, що потрібно для нормальної діяльності суб’єкта господарювання.

Основними принципами роботи ТОВ «АЛД» є:

– Якість: Забезпечення високого рівня якості виконання всіх робіт, використання сучасних матеріалів та технологій.

– Професіоналізм: Команда підприємства складається з висококваліфікованих фахівців з великим досвідом роботи у галузі будівництва та інжинірингу.

– Клієнтоорієнтованість: Індивідуальний підхід до кожного клієнта, врахування його побажань та потреб на всіх етапах реалізації проекту.

– Відповідальність: Виконання зобов’язань перед клієнтами у встановлені строки та дотримання домовленостей.

Таким чином, ТОВ «АЛД» має добру репутацію, гарну систему контролю якості, веде різнопланову діяльність і займає одну із головних позицій свого сегменту ринку; що підтверджується відповідними фінансовими показниками.

2.2 Організація та методика обліку витрат на підприємстві

Організація бухгалтерського обліку ТОВ «АЛД» здійснюються у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», нормативних актів, що регулюють методику бухгалтерського обліку в Україні (НП(С)БО, положення, інструкції, методичні рекомендації, що прийняті Міністерством фінансів України та відповідними профільними міністерствами та відомствами), Наказом про облікову політику підприємства, Положенням про бухгалтерію та внутрішніми документами ТОВ «АЛД».

Основні принципи ведення бухгалтерського обліку ТОВ «АЛД» наведенні в наказі про облікову політику.

Наказ про облікову політику ТОВ «АЛД» регламентує порядок ведення

обліку на підприємстві. В ньому визначаються методи і способи організації облікового процесу та складання та подання фінансової звітності. Наказ про облікову політику ТОВ «АЛД» встановлює загальні принципи, підходи до оцінки активів і зобов'язань, а також інші аспекти, необхідні для забезпечення прозорості, достовірності та повноти фінансової інформації відповідно до чинного законодавства та НП(С)БО.

До основних розділів Наказу про облікову політику ТОВ «АЛД» відноситься:

– організаційні аспекти бухгалтерського обліку на підприємстві і формування показників фінансової звітності ТОВ «АЛД» мають відповідати нормативно-правовим актам України;

– методика бухгалтерського обліку має базуватися виключно на вимогах нормативно-правових актів України;

– закриття рахунків доходів і витрат здійснюється по закінченню кожного поточного місяця звітного року;

– формування резервів сумнівних боргів відбувається виходячи з платоспроможність окремих дебіторів;

– ведення бухгалтерського обліку здійснюється на спеціально розробленому програмного забезпеченню, яке забезпечує належний рівень автоматизації обліку на підприємстві, оскільки має необхідний набір спеціалізованих засобів (довідників, документів, звітів, тощо) для обліку й аналізу результатів господарських операцій;

– для обліку витрат використовує 9-й клас рахунків «Витрати діяльності».

Складовою облікової політики ТОВ «АЛД» є Робочий план рахунків, який розроблений на основі Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291.

З огляду на специфіку діяльності, ТОВ «АЛД» керується Методичними

рекомендаціями щодо формування собівартості будівельно-монтажних робіт, затв. наказом Міністерство регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573.

Згідно з цими рекомендаціями, бухгалтерський облік будівельно-монтажних робіт має на меті забезпечення повної та об'єктивної інформації для аналізу фінансового стану підприємства, оцінки результатів його діяльності та моніторингу руху коштів.

Ця інформація використовується для оцінки ефективності впроваджених організаційно-технічних заходів, розвитку будівельного виробництва, а також для виконання планово-економічних розрахунків, управлінського обліку та внутрішнього аналізу.

Одним із ключових показників ефективності використання ресурсів ТОВ «АЛД» є витрати від звичайної діяльності. До них належать витрати, пов'язані з основною діяльністю підприємства, а також з операціями, що її забезпечують.

Витрати звичайної діяльності ТОВ «АЛД» включають операційні, фінансові та інвестиційні витрати:

– операційні, витрати стосуються виробництва, реалізації продукції, товарів чи послуг;

– фінансові витрати, включають витрати на проценти за кредитами, облігаціями, фінансовою орендою, а також інші втрати від фінансових операцій;

– інвестиційні витрати, охоплюють витрати на придбання необоротних активів, фінансові інвестиції, ліквідацію активів та інші втрати, пов'язані з неопераційною діяльністю.

Таким чином, ведення обліку витрат ТОВ «АЛД» є основою для оцінки ефективності діяльності будівельної організації та прийняття управлінських рішень.

Через специфіку діяльності, витрат на ТОВ «АЛД» поділяють:

– витрати основного виробництва – витрати структурних підрозділів

підприємства, які безпосередньо виконують будівельно-монтажні роботи. До них належать також витрати, пов’язані з управлінням, організацією та обслуговуванням будівельного виробництва;

– витрати другорядного виробництва – витрати структурних підрозділів, які не беруть прямої участі у виконанні будівельно-монтажних робіт, але їх продукція використовується під час цих робіт. До них відносять на підприємстві – виготовлення бетонів, будівельних розчинів, залізобетонних виробів, будівельних матеріалів, конструкцій;

– витрати допоміжного виробництва – витрати підрозділів, які підтримують процес основного виробництва. До складу цих витрат входять витрати на технічний огляд, обслуговування і ремонт будівельних машин та обладнання, забезпечення інструментами, запасними частинами і транспортними послугами.

Аналізуючи склад та специфіку витрат на ТОВ «АЛД», слід зазначити, що організація обліку витрат передбачає:

– забезпечення єдиного підходу до обліку витрат, тобто дотримання затверджених правил документообігу, використання стандартної системи рахунків та типових форм первинних документів, використання регістрів аналітичного обліку;

– розроблення облікової номенклатури для формування чіткого переліку об’єктів калькулювання, які будуть використовуватись для аналізу витрат, що дозволяє деталізувати дані щодо витрат та забезпечити точність управлінських рішень.

Основним методом обліку витрат на виконання будівельно-монтажних робіт ТОВ «АЛД» є облік за будівельними контрактами (тобто замовленнями), інакше кажучи позамовний метод обліку витрат. Облік витрат за контрактами здійснюють наростаючим підсумком до завершення виконання будівельного контракту.

Регістром обліку виконаних будівельно-монтажних робіт у натуральному та вартісному вимірі є журнал обліку виконаних робіт (ф. № КБ-

6).

Дані журналу обліку є підставою для складання Акту приймання виконаних будівельних робіт (ф. № КБ-2) і Довідки про вартість виконаних будівельних робіт (ф. № КБ-3) та витрати, які використовуються для розрахунків із замовником за виконані будівельні роботи та складання звітності.

Відображення в бухгалтерському обліку ТОВ «АЛД» суми визнаних доходу і витрат за договором підряду або витрат на будівельно-монтажні роботи здійснюється відповідно до Робочого плану рахунків підприємства, НП(С)БО 18 «Будівельні контракти», затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205 та Методичними рекомендаціями з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: затв. наказом Міністерства регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573.

В ТОВ «АЛД» Фактичні витрати формуються протягом періоду на субрахунку 23 «Основне виробництво», а в кінці періоду визнані витрати включаються до собівартості. Групування витрат за елементами та статтями здійснюється згідно з П(С)БО 16 «Витрати» (табл. 2.5).

Таблиця 2.5 – Відображення господарських операцій з обліку витрат на будівництво на ТОВ «АЛД»

Зміст господарських операцій	Д-т	К-т	Сума, грн.	Обліковий регістр
1	2	3	4	5
Відображено прямі витрати на І етапі будівництва	23	661,65, 205	83000	Бухгалтерська довідка
Списано вартість робіт за договором будівельного підряду	903	23	83000	Бухгалтерська довідка
Визначено фінансовий результат	791	903	83000	Бухгалтерська довідка
Відображено прямі витрати на ІІ етапі будівництва	23	661,65, 205	84000	Бухгалтерська довідка
Списано вартість робіт за договором будівельного підряду	903	23	84000	Бухгалтерська довідка
Визначено фінансовий результат	791	903	84000	Бухгалтерська довідка

Обліковою політикою ТОВ «АЛД», яка базується на НП(С)БО 18

«Будівельні контракти» визначено, що витрати за будівельним контрактом включають: витрати, безпосередньо пов’язані з виконанням цього договору (прямі) та загальні витрати.

Класифікація статей витрат на ТОВ «АЛД» має узагальнений, комплексний характер. Деякі статті підсумовують різні витрати в економічних термінах. Така класифікація витрат не дає достовірної інформації про структуру собівартості будівельних робіт та управлінських рішень.

З метою удосконалення обліку витрат на будівництво та формування виробничої собівартості будівельних робіт на ТОВ «АЛД» пропонуємо більш детальну класифікацію витрат на будівництво в розрізі субрахунків, відкритих за рахунком 23 «Основне виробництво», а саме:

– субрахунок 23.1 «Транспортні витрати на доставку матеріалів»;

– субрахунок 23.2 «Витрати на оплату праці будівельників»;

– субрахунок 23.3 «Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів»;

– 23.4 «Витрати на організацію робіт на будівельних об’єктах».

Практичне використання субрахунків посилить аналітико-інформаційну функцію бухгалтерського обліку, встановить прямий зв’язок між витратами та обсягами будівельних робіт, надасть аналітичну інформацію для аналізу та контролю собівартості будівельних робіт.

Рахунки 238 «Незавершене будівництво» та 239 «Проміжні рахунки» не використовуються в обліку ТОВ «АЛД». Враховуючи це, пропонуємо ввести до Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку ТОВ «АЛД 238 «Незавершене будівництво», 239 «Проміжні рахунки».

Вважаємо, що практичне використання вказаних субрахунків забезпечить єдині вимоги до обліку в будівництві та достовірне відображення технології будівельного процесу в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності.

Бухгалтерські записи щодо їх використання наводимо в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 –Відображення господарських операцій з обліку доходів та витрат на будівництво на ТОВ «АЛД» з використанням введених субрахунків

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис			Облікові регістри
	Д-т	К-т	Сума, грн.	
І етап				
Відображено доходи та заборгованість замовника на І етапі	361	703	2800	Акт виконаних робіт
Відображено податкове зобов'язання з податку на додану вартість	703	641	2133	Податкова накладна
Відображено суму проміжного рахунку	238	239	8300	Бухгалтерська довідка
Коригування проміжного рахунку	361	239	1200	Бухгалтерська довідка
Відображено податок на додану вартість на суму коригування	361	641	200	Бухгалтерська довідка
ІІ етап				
Відображено доходи та заборгованість замовника на ІІ етапі	361	703	8300	Акт виконаних робіт
Відображено податкове зобов'язання з податку на додану вартість	703	641	1383	Податкова накладна
Відображається сума проміжного рахунку	238	239	6500	Бухгалтерська довідка
Коригування проміжного рахунку	361	239	-600	Бухгалтерська довідка
Відображено податок на додану вартість на суму коригування	361	641	-100	Бухгалтерська довідка
Визначено фінансові результати	703	791	6917	Бухгалтерська довідка
Закриття проміжних рахунків	239	238	7700	Бухгалтерська довідка

Застосування більш деталізованої класифікації витрат на будівництво в розрізі субрахунків, відкритих до рахунку 23 «Основне виробництво», значно підвищить інформаційну якість системи обліку витрат на будівельному підприємстві, створить необхідні умови для оперативного аналізу та контролю витрат.

Відповідно до облікової політики ТОВ «АЛД» до елементів операційних витрат включаються: матеріальні затрати;

- витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

До складу елемента «Матеріальні затрати» включаються всі витрати,

пов’язані з придбанням і використанням матеріальних ресурсів для операційної діяльності ТОВ «АЛД», а саме:

– вартість придбаних ресурсів – сировини, матеріалів, будівельних конструкцій, комплектуючих виробів, напівфабрикатів, тари та тарних матеріалів, паливно-мастильних матеріалів, електроенергії, запасних частин, закуплених у постачальників для використання у виробництві;

– вартість власної продукції – виробів та напівфабрикатів, створених у допоміжних та другорядних виробництвах, які використовуються в будівельно-монтажних роботах;

– послуги виробничого характеру, до яких відносять обробку матеріалів, проведення випробувань їх якості, експертизи, консультації, перевезення вантажів у межах будівельного майданчика, та ремонт, технічний огляд та обслуговування основних засобів (власних і орендованих), що використовуються в основному виробництві;

– втрати від нестачі матеріальних цінностей у виробництві, під час транспортування та зберігання в межах норм природних витрат (табл. 2.7)

Таблиця 2.7 – Відображення господарських операцій з обліку матеріальних витрат на ТОВ «АЛД»

Зміст господарської операції	Бухгалтерський запис			Облікові регістри
	Д-т	К-т	Сума, грн.	
Оприбутковано матеріали від постачальника	201	631	50000	Прибуткова накладна
Відображено податковий кредит із ПДВ	641	631	10000	Податкова накладна
Передано матеріали у виробництво	23	201	32000	Відомість витрат матеріалів
Використання палива на технологічні потреби	91	203	23000	Відомість витрат матеріалів
Передано матеріали для адміністративних потреб	92	201	2000	Відомість витрат матеріалів
Списано нестачу матеріалів у межах норм природного убутку	94	201	15000	Акт списання матеріалів

До складу елемента «Витрати на оплату праці» ТОВ «АЛД» включаються всі витрати, пов’язані з оплатою праці працівників, а саме:

– основна заробітна плата, виплати, нараховані за виконану роботу, відповідно до встановлених норм праці та тарифних ставок, окладів;

– додаткова заробітна плата, виплати за виконання роботи понад установлені норми, за особливі умови праці, доплати, надбавки, премії за виконання виробничих завдань (функцій);

– заохочувальні та компенсаційні виплати, одноразові винагороди та премії, компенсаційні виплати, премії за раціоналізаторство та значні досягнення в роботі (табл. 2.8).

Таблиця 2.8 – Відображення господарських операцій з обліку витрат на оплату праці на ТОВ «АЛД»

Зміст господарських операцій	Бухгалтерський запис			Обліковий регістр
	Д-т	К-т	Сума, грн.	
Нарахована заробітна плата основним виробничим працівникам	23	661	100000	Розрахунково-платіжна відомість
Нарахована заробітна плата працівникам збутового підрозділу	93	661	50000	Розрахунково-платіжна відомість
Нарахована сума премії працівникам збутового підрозділу	93	661	10000	Розрахунково-платіжна відомість
Нараховано ЄСВ на заробітну плату та премію	23, 93	651	35200	Довідка-розрахунок ЄСВ
Утримано ПДФО із заробітної плати працівників та премії	641	661	28800	Розрахунково-платіжна відомість
Утримано військовий збір із заробітної плати працівників та премії	642	661	2400	Розрахунково-платіжна відомість
Перераховано заробітну плату працівникам на карткові рахунки	661	311	16000	Банківська виписка

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» ТОВ «АЛД» включаються всі суми, що сплачуються підприємством на користь Пенсійного фонду України. Це забезпечує соціальну захищеність працівників у випадках, коли вони стикаються з певними життєвими ризиками.

База нарахування єдиного соціального внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (ЄСВ), порядок нарахування, обчислення, сплати та розподілу внеску визначаються згідно з Законом України «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне

страхування» від 08.07.2010 р. № 2464-VI та нормативно-правовими актами, що були прийняті на його основі. Закон регулює обов'язки роботодавців та фізичних осіб, які є платниками ЄСВ, визначаючи критерії для нарахування внеску на основі заробітної плати працівників та інших доходів (табл. 2.9).

Таблиця 2.9 – Відображення господарських операцій з обліку витрат на оплату праці на ТОВ «АЛД»

Зміст господарських операцій	Бухгалтерський запис			Обліковий регістр
	Д-т	К-т	Сума, грн.	
Нарахована заробітна плата основним виробничим працівникам	23	661	100000	Розрахунково-платіжна відомість
Нараховано ЄСВ на заробітну плату	23	651	22000	Довідка-розрахунок ЄСВ
Перераховано ЄСВ до бюджету	651	311	22000	Банківська виписка

До складу елемента «Амортизація» ТОВ «АЛД» входить сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів. Амортизація нараховується згідно з порядком, нормами та умовами, визначеними законодавством України.

Порядок нарахування амортизації для будівельних організацій регламентується НП(С)БО 7 «Основні засоби». Нарахування амортизації здійснюється за первісною або переоціненою вартістю основних засобів, відповідно до строку їх корисного використання, за умови врахування фактичного часу на їх експлуатацію. Амортизація нараховується на календарний рік і припиняється під час реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання або консервації цих основних засобів. Основний метод нарахування амортизації на ТОВ «АЛД» –прямолінійний.

Нарахування амортизації нематеріальних активів ТОВ «АЛД» здійснюється щомісяця відповідно до норм, розрахованих на основі первісної вартості активу або, у разі переоцінки, за справедливою вартістю на дату балансу. Порядок нарахування амортизації для нематеріальних активів визначається стандартами бухгалтерського обліку, зокрема, НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи», який встановлює правила для обчислення та

врахування амортизації, а також визначає підходи до переоцінки таких активів (табл. 2.10).

Таблиця 2.10 – Відображення господарських операцій з обліку витрат на амортизацію об’єктів необоротних активів на ТОВ «АЛД»

Зміст господарських операцій	Бухгалтерський запис			Обліковий регістр
	Д-т	К-т	Сума, грн.	
Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються у виробництві	23	131	350000	Відомість нарахування амортизації
Нарахована амортизація основних засобів адміністративного призначення	92	131	120000	Відомість нарахування амортизації
Нарахована амортизація основних засобів, які використовуються у процесі збуту	93	131	60000	Відомість нарахування амортизації

До складу елемента «Інші операційні витрати» ТОВ «АЛД» включаються витрати, які не відносяться до основних категорій, визначених раніше, але є необхідними для підтримки виробничої діяльності підприємства. До таких витрат включають:

– оплата перших п’яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів підприємства;

– виплати вихідної допомоги при припиненні трудового договору, а також нарахування за затримку розрахунків при звільненні працівників;

– витрати на відрядження, добові, транспортні витрати, а також на оренду житла для працівників;

– надбавки до зарплати для працівників, що виконують специфічні роботи або працюють у складних умовах (наприклад, вахтові методи роботи);

– витрати на перевезення працівників до місця роботи;

– оплата послуг сторонніх організацій, таких як консалтингові та аудиторські послуги, обслуговування технічних засобів, охорона та інші;

– компенсації працівникам за використання власного інструменту та транспорту у виробництві;

– витрати на підготовку і перепідготовку кадрів;

– платежі за забруднення навколишнього середовища та за утилізацію відходів;

– витрати на рекламу, маркетинг, і оплату послуг комерційних банків;

– податки, страхування та інші обов’язкові платежі;

– витрати на оприлюднення фінансової звітності;

– втрати через знецінення запасів, нестачі та псування матеріальних цінностей;

– штрафи, пені, неустойки, що були накладені на підприємство;

– витрати на реалізацію виробничих запасів та створення забезпечень для майбутніх витрат, таких як виплати відпусток або гарантійні зобов’язання (табл. 2.11).

Таблиця 2.11 – Відображення господарських операцій з обліку інших операційних витрат на ТОВ «АЛД»

Зміст господарських операцій	Бухгалтерський запис			Обліковий регістр
	Д-т	К-т	Сума, грн.	
1	2	3	4	5
Визнано сумнівну заборгованість	944	38	75000	Акт інвентаризації дебіторської заборгованості
Списано безнадійну дебіторську заборгованість за рахунок резерву	38	361	50000	Акт списання заборгованості
Списано безнадійну дебіторську заборгованість, не покриту резервом	944	361	25000	Акт списання заборгованості
Визнано витрати від уцінки запасів	946	201	20000	Акт уцінки запасів
Визнано штрафи, пені, неустойки	948	631	2000	Акт нарахування штрафів
Визнано інші витрати операційної діяльності (наприклад, витрати на утримання об’єктів соціальної інфраструктури)	949	685	10000	Акт виконаних робіт, накладна, договір

Важливим аспектом облікової політики 23 ТОВ «АЛД» є документальне забезпечення обліку витрат. Підприємство розглядає це питання відносно основних синтетичних рахунків на яких формуються витрати.

За рахунком 23 «Виробництво» на ТОВ «АЛД» накопичуються витрати,

пов’язані з будівництвом. Наприкінці кожного місяця керівник кожного структурного виробничого підрозділу подає до бухгалтерії виробничий звіт, затверджений його підписом. У звіті зазначається обсяг відпрацьованого часу працівниками, сума нарахованої заробітної плати, вартість використаних виробничих запасів, кількість і вартість спожитих електроенергії, води, тепла; вартість списаних малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Разом із виробничим звітом надаються первинні документи, які підтверджують наведені дані, зокрема:

– табель обліку використання робочого часу;

– наряд на відрядну роботу (індивідуальний або для бригади);

– накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів;

– акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів;

– акти виконаних робіт.

Документи, що підтверджують відрахування ЄСВ по ТОВ «АЛД», формуються на основі розрахунків бухгалтерії та оформлюються бухгалтерською довідкою, яка складає безпосередньо бухгалтер-кадровик та підписує заступник головного бухгалтера

За рахунком 90 «Собівартість реалізації» ТОВ «АЛД» обліковує витрати, які були понесені на виконання будівельних робіт, що були реалізовані. Основним документом таких операцій є акт виконаних робіт.

Бухгалтерські документи, які використовуються на ТОВ «АЛД» для визначення адміністративних, збутових та інших витрат, включають:

– бухгалтерську довідку з розрахунку амортизації необоротних активів;

– акт на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів;

– виписка з поточного банківського рахунку;

– авансовий звіт про витрачання коштів, виданих на відрядження або під звіт, разом з відповідними підтверджуючими документами;

– акт виконаних робіт (наданих послуг).

Документальним підтвердженням здійснення фінансових витрат на ТОВ

«АЛД» виступають: договір на отримання кредиту у банку, виписка банку, яка засвідчує сплату відсотків.

В обліку ТОВ «АЛД» використовується рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» призначений для обліку витрат, що пов'язані з організацією будівництва та управлінням підрозділами основного і допоміжного виробництва. Особливість цих витрат в том що, їх розподіл потребує розділення їх на постійні та змінні.

Таблиця 2.12 – Відображення господарських операцій з обліку загальновиробничих витрат на ТОВ «АЛД»

Зміст господарських операцій	Бухгалтерський запис			Обліковий регістр
	Д-т	К-т	Сума, грн.	
1	2	3	4	5
Передано матеріали на будівельно-монтажні робіти	23	201	85000	Відомість руху матеріалів
Нарахована заробітна плата основним виробничим працівникам	23	661	30000	Розрахунково-платіжна відомість
Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників	23	651	6600	Розрахунково-платіжна відомість
Змінні загальновиробничі витрати				
Витрачено матеріали на потреби загальновиробничих підрозділів	91	201	15000	Вимога-накладна, лімітно-забірна картка
Використання палива на технологічні потреби	91	203	2500	Матеріальний звіт
Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва загальновиробничих підрозділів	91	661	20000	Розрахунково-платіжна відомість
Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників загальновиробничих підрозділів	91	651	4400	Розрахунково-платіжна відомість
Оплачено комунальні послуги (вода, електроенергія, опалення) для загальновиробничих потреб	91	631	4600	Рахунок-фактура
Постійні загальновиробничі витрати				
Нараховано амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення	91	131	12000	Відомість нарахування амортизації
Нараховано заробітну плату працівникам адміністративного призначення загальновиробничих підрозділів	91	661	20000	Розрахунково-платіжна відомість

Продовження таблиці 2.12

1	2	3	4	5
Нараховано ЄСВ на заробітну плату працівників загальновиробничих підрозділів	91	651	4400	Розрахунково-платіжна відомість
Списано (змінні та постійні) загальновиробничі витрати віднесено на собівартість будівельно-монтажних робіт	23	91	82900	Бухгалтерська довідка
Собівартість будівельно-монтажних робіт списано на собівартість реалізації	903	23	204500	Бухгалтерська довідка

Отже, облік витрат на ТОВ «АЛД» забезпечує класифікацію і систематизацію витрат, що дозволяє ефективно контролювати фінансові потоки підприємства.

2.3 Організація та методика контролю та управління витратами на підприємстві

Контроль витрат на ТОВ «АЛД» є одним із ключових елементів ефективного управління, оскільки він забезпечує не лише оптимізацію витрат, а й сприяє підвищенню загальної ефективності діяльності. Завдяки систематичному контролю витрат підприємство отримує можливість швидко виявляти проблемні ділянки, аналізувати причини відхилень і приймати своєчасні управлінські рішення.

Одним із важливих аспектів контролю витрат є вивільнення активів, яке досягається за рахунок оптимізації процесів, скорочення зайвих витрат і перерозподілу ресурсів на більш пріоритетні напрями. Контроль дозволяє зосередитись на пошуку резервів підвищення продуктивності та зниження собівартості продукції, що сприяє покращенню фінансових результатів і конкурентоспроможності підприємства. Крім того, контроль витрат виступає інструментом управління ризиками, пов’язаними з неефективним

використанням ресурсів, помилками в обліку або недоліками у виробничих процесах. Постійний моніторинг витрат і проведення аналізу їх динаміки допомагають підприємству адаптуватися до змін зовнішнього середовища та впроваджувати заходи для збереження стабільності фінансового стану.

Ефективний контроль витрат створює основу для побудови прозорої системи управління, яка орієнтована на досягнення стратегічних цілей підприємства, підвищення його рентабельності та сталого розвитку підприємства.

На ТОВ «АЛД» контрольні функції покладені на директора з економіки та незалежного аудитора (аудиторську фірму) (надалі контролери) і передбачають створення організаційно-методичних основ для раціоналізації та оптимізації виконання контрольно-аналітичних процедур. Контролери застосовують на практиці процедурний інструментарій залежно від поставлених цілей (строку виконання, наданих ресурсів, особливостей звітування, тощо), які на кожному етапі контрольного процесу складають певний систематизований комплекс дій та методів.

Контрольні процедури на ТОВ «АЛД» охоплюють комплекс заходів, спрямованих на забезпечення точності облікових даних, відповідності господарських операцій нормативно-правовим актам і підвищення ефективності управління.

Основні групи методів контролю, що використовуються на контролерами ТОВ «АЛД», включають документальні та розрахунково-аналітичні методи контролю.

Документальний контроль зосереджується на перевірці бухгалтерських документів, що створюються в процесі господарських операцій. Основні прийоми цього методу:

– інвентаризація матеріальних цінностей та незавершеного виробництва у порівняні їх із обліковими даними;

– вибіркова і суцільна перевірка окремих витрат або повна перевірка всіх витрат за певний період;

– формальна перевірка документів, оцінка правильності заповнення документів, дотримання встановлених форм і процедур;

– арифметичний контроль, перевірка правильності математичних розрахунків у документах;

– службове розслідування і професійна експертиза, аналіз складних або суперечливих питань із залученням експертів.

Розрахунково-аналітичні методи контролю спрямовані на вивчення економічних показників і тенденцій. На ТОВ «АЛД» на підставі наказу директора підприємства проводяться з відповідною періодичністю:

– економічний аналіз, дослідження фінансово-економічних показників, оцінка рентабельності, ефективності витрат тощо;

– аналіз даних за допомогою кореляцій, трендів, регресійного аналізу;

– економіко-математичні розрахунки, моделювання сценаріїв розвитку, прогнозування й оптимізація витрат;

– техніко-економічні розрахунки, оцінка виробничої ефективності, використання ресурсів.

На ТОВ «АЛД» на підставі дані бухгалтерського та управлінського обліку, застосовуються такі методи, як:

– бюджетування, створення і контроль виконання системи бюджетів для підрозділів підприємства;

– маржинальний аналіз і CVP-аналіз, для оцінки впливу змінних витрат, обсягів виробництва й доходів на прибуток;

– ABC-аналіз, для класифікації бізнес-ресурсів за значущістю для визначення управлінських пріоритетів;

– метод «директ-костинг», тобто облік змінних і постійних витрат для управління собівартістю продукції;

– бенчмаркінг, тобто порівняння ключових показників із найкращими галузевими практиками, але він перебуває ще на стадій розробки і впровадження.

Процедурний інструментарій контролю витрат на ТОВ «АЛД» включає:

– визначення основних законодавчих та нормативних актів, які регулюють формування витрат в обліку як одну із складових процесу ціноутворення, що і є базою проведення контролю;

– перевірку застосування єдиного підходу до відображення у бухгалтерському обліку витрат з урахуванням правил ведення документообігу, системи рахунків, типових форм первинних облікових документів, регістрів аналітичного обліку та способів реєстрації облікової інформації, обробки та узагальнення наявної інформації на паперових та електронних носіях, затверджених директором ТОВ «АЛД»;

– перевірку облікової номенклатури об’єктів калькулювання (види будівельно-монтажних робіт);

– документальну перевірку витрат, що формують собівартість будівельно-монтажних робіт: використання матеріальних ресурсів у будівництві; операції з будівництва, експлуатації і ліквідації тимчасових будинків (споруд); операції з утримання й експлуатації будівельних машин і механізмів; витрати на оплату праці; класифікація витрат; облік залишків незавершеного виробництва; перевірка розрахунків.

– перевірку достовірності формування Приміток до річної фінансової звітності, де відображаються основні показники: витрати майбутніх періодів, які мали місце протягом поточного або попередніх звітних періодів, але належать до наступних звітних періодів; собівартість реалізованих будівельно-монтажних робіт, де відображається їх виробнича собівартість; адміністративні витрати, де відображаються загальногосподарські витрати, пов’язані з управлінням та обслуговуванням підприємства; інші операційні витрати; фінансові витрати; інформацію щодо незавершених будівельних контрактів (загальна сума зазнаних витрат і визнаних прибутків (за вирахуванням визнаних збитків) на дату балансу); вартість виконаних субпідрядниками робіт.

Контрольно-аналітична робота на ТОВ «АЛД» починається зі стадії планування, яка включає розробку цілей, визначення напрямків контролю та

методів аналізу. Ефективне планування дозволяє створити систему, яка забезпечує своєчасний контроль за діяльністю підприємства, а також допомагає уникати зайвих витрат і підвищувати ефективність процесів.

Результати аналізу на ТОВ «АЛД» оформлюються у різних формах:

– звіти, у формі щоденних, тижневих, місячних, квартальних звітів, які охоплюють ключові показники діяльності;

– аналітичні довідки, поглиблені звіти за результатами комплексного аналізу;

– графіки і діаграми, наочне представлення тенденцій, результатів аналізу та прогнозів діяльності;

– експрес-аналізи, тобто оперативні висновки щодо окремих аспектів діяльності.

Оформлення та подача результатів залежать від терміновості, масштабів і мети аналізу, а також від потреб керівництва або зацікавлених сторін.

Контроль витрат на ТОВ «АЛД» є важливим елементом системи ефективного управління, що забезпечує стабільність і результативність діяльності. Системний підхід до моніторингу та управління витратами підприємства дозволяє не лише зменшувати ризики, пов’язані з нераціональним використанням ресурсів, а й активно впливати на фінансові результати та стратегічні перспективи.

Існування системного підходу до контролю та управління витратами на ТОВ «АЛД» дозволяє:

– вчасно виявляти відхилення від запланованих показників, що дозволяє оперативно аналізувати причини невідповідностей, приймати ефективні коригувальні рішення та мінімізувати втрати;

– здійснювати обґрунтоване коригування діяльності шляхом адаптації виробничих та управлінських процесів до змін ринкових умов чи внутрішнього стану підприємства;

– оптимізувати процеси планування та розподілу ресурсів, сприяючи більш раціональному їх використанню;

– підвищувати рентабельність та конкурентоспроможність підприємства, що є важливим фактором його стійкості в умовах сучасного ринку;

– мінімізувати фінансові ризики, пов’язані із завищеними витратами, помилками в обліку або недоліками в організації виробництва.

Таким чином, контроль за витратами на ТОВ «АЛД» виступає фундаментом для забезпечення фінансової стабільності підприємства, раціонального використання ресурсів та успішного розвитку в умовах конкуренції. Це дозволяє підприємству не лише реагувати на поточні виклики, але й планувати свою діяльність у довгостроковій перспективі, гарантуючи досягнення стратегічних цілей.

РОЗДІЛ 3
АНАЛІЗ ВИТРАТ НА ТОВ «АЛД ІНЖИНІРИНГ ТА БУДІВНИЦТВО» ТА ПРОПОЗИЦІЇ ЩОДО НАПРЯМІВ ПІДВИЩЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ УПРАВЛІННЯ ВИТРАТАМИ

3.1 Аналіз складу та структури витрат на підприємстві

Проведемо структурно-динамічний аналіз витрат ТОВ «АЛД Інжиніринг та будівництво» на основі звіту про фінансові результати за 2023 рік.

Для наочності та систематизації даних, складемо таблицю 3.1, на основі Додатку А.

Таблиця 3.1 – Елементи звіту про фінансові результати ТОВ «АЛД Інжиніринг та будівництво», тис. грн.

Стаття	Умовні скорочення	За звітний період, 2023 р.	За минулий період, 2022 р.
Матеріальні затрати	МВ	9063	57816
Витрати на оплату праці	ВП	11985	15669
Відрахування на соціальні заходи	ВСЗ	2416	3129
Амортизація	ВА	5136	6210
Інші операційні витрати	ВІ	45759	81737

Для динамічного аналізу складемо наступну аналітичну таблицю 3.2

Провівши аналіз щодо динаміки операційних витрат, як за елементами, так і разом можна зробити наступні висновки.

А саме, в загалі по підприємству ТОВ «АЛД Інжиніринг та будівництво» скоротились витрати операційної діяльності на 90202 тис. грн. або на 45% в порівнянні з минулим роком.

Таблиця 3.2 – Динамічний аналіз операційних витрат за елементами ТОВ «АЛД Інжиніринг та будівництво», тис. грн.

Стаття	За звітний період	За минулий період	Динаміка		
			Абсолютне відхилення, тис. грн.	Темп росту, %	Темп приросту, %
Матеріальні затрати	9063	57816	-48753	16%	-84%
Витрати на оплату праці	11985	15669	-3684	76%	-24%
Відрахування на соціальні заходи	2416	3129	-713	77%	-23%
Амортизація	5136	6210	-1074	83%	-17%
Інші операційні витрати	45759	81737	-35978	56%	-44%
Разом	74359	164561	-90202	45%	-55%

При цьому матеріальні затрати впали на 48753 тис. грн. або на 84%, також скоротились наступні елементи загальних операційних витрат по підприємству: витрати на оплату праці на 3684 тис. грн. або на 24%; витрати на соціальне забезпечення на 713 тис. грн. або на 23%; на амортизацію на 1074 тис. грн. або на 17%, інші операційних витрат на 35978 тис. грн. або 44%, що говорить про зміни у процесі діяльності що скоріш за все пов’язанні з виходом підприємства з прикризивого стану, у 2023 році.

Для структурного аналізу елементів витрат ТОВ «АЛД Інжиніринг та будівництво» за 2023 рік складемо наступну аналітичну таблицю 3.3.

Таблиця 3.3 – Структурна характеристика операційних витрат за 2023 рік

Стаття	За період 2023 року	Питома вага, %
Матеріальні затрати	9063	12%
Витрати на оплату праці	11985	16%
Відрахування на соціальні заходи	2416	3%
Амортизація	5136	7%
Інші операційні витрати	45759	62%
Разом	74359	х

А також на більш наочного відображення побудуємо секторну діаграму на рисунку 3.1.

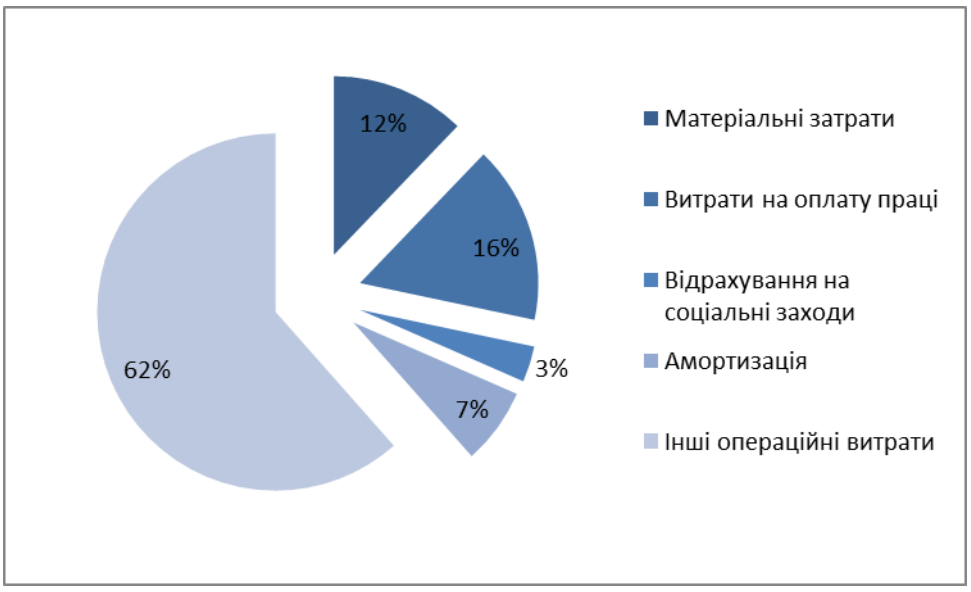


Рисунок 3.1 – Структурна характеристика операційних витрат за 2023 рік

Отже, основне місце у операційних витратах підприємствах за 2023 рік займають інші операційні витрати 62% від загального обсягу; на другому місці витрати на оплату праці – 16%, матеріальні витрати – 12%, амортизаційні – 7%; а найменшу частку у складі операційних витрат займають витрати із соціального забезпечення – 3%.

Для структурного аналізу елементів витрат ТОВ «АЛД Інжиніринг та будівництво» за 2022 рік складемо наступну аналітичну таблицю 3.4.

Таблиця 3.4 – Структурна характеристика операційних витрат за 2022 рік

Стаття	За період 2022 року	Питома вага, %
Матеріальні затрати	57816	35%
Витрати на оплату праці	15669	10%
Відрахування на соціальні заходи	3129	1%
Амортизація	6210	4%
Інші операційні витрати	81737	50%
Разом	164561	х

А також на більш наочного відображення побудуємо секторну діаграму на рисунку 3.2.

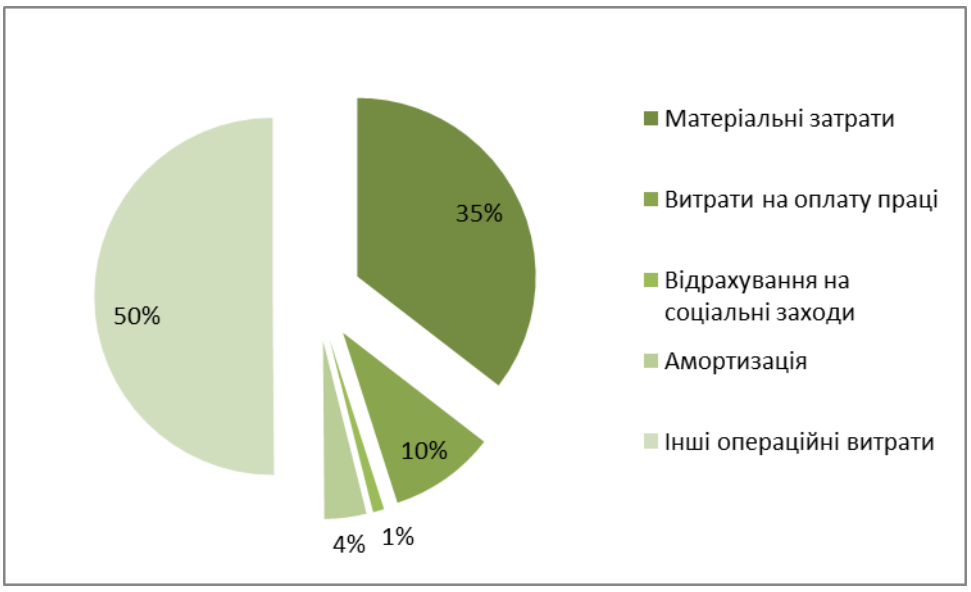


Рисунок 3.2 – Структурна характеристика операційних витрат за 2023 рік

Зробимо висновок, що левову частку у операційних витратах підприємствах за 2022 рік займають інші операційні витрати 64% від загального обсягу; на другому місці – матеріальні витрати 35%, витрати на оплату праці – 10%, амортизація – 4%, а найменшу частку у складі операційних витрат займають витрати із соціального забезпечення – 1%.

Провівши структурно-динамічний аналіз щодо динаміки операційних витрат, як за елементами, можна зробити наступні висновки.

А саме, по підприємству ТОВ «АЛД Інжиніринг та будівництво» скоротились витрати операційної діяльності на 90202 тис. грн. або на 45% в порівнянні з минулим роком. При цьому інші операційні витрати значно зросли, а всі інші елементи загальних операційних витрат по підприємству зазнали спаду, окрім матеріальних витрат.

Отже, як можна побачити, групування та розподілення витрат є кропітким та вагомим процесом. Підприємство відповідально ставиться до цього сегменту обліку. Аналізуючи динаміку та структуру витрат, можна сказати відбулись суттєві зміни у діяльності підприємства, які пов’язанні з виходом із при кризового стану. Підприємство почало виходи з цієї ситуації,

це підтверджується збільшенням прибутку та рентабельності (табл. 2.2 та Додаток Б).

3.2 Аналіз ефективності використання витрат на підприємстві

Для забезпечення ефективного розвитку підприємства важливо розуміти, як витрати, обсяг виробництва та прибуток взаємодіють між собою. Раціональна система управління фінансово-господарською діяльністю включає комплексний економічний аналіз, який допомагає з’ясувати вплив різних факторів на результати підприємства.

Одним із основних інструментів для такого аналізу є факторний аналіз, що дозволяє визначити, як конкретні витрати та інші змінні фактори впливають на фінансові результати підприємства. Для цього використовують методи, які дозволяють виокремити ефект від кожного виду витрат на операційну діяльність, щоб зрозуміти, які витрати мають найбільший вплив на результативний показник, наприклад, загальна сума витрат або рентабельність діяльності.

Факторний аналіз у системі «витрати – об’єм виробництва – прибуток» дозволяє детальніше зрозуміти, як зміни в обсягах виробництва, цінах чи витратах впливають на фінансові показники, що в свою чергу допомагає приймати обґрунтовані управлінські рішення для оптимізації фінансових результатів.

Факторний аналіз витрат підприємства зокрема спрямований на вивчення змін у загальних операційних витратах під впливом відхилень від базового рівня. Це включає аналіз таких факторів, як матеріальні витрати, оплата праці, соціальні витрати, інші витрати та витрати на амортизацію.

У процесі аналізу важливо визначити ті витрати, які становлять найбільшу частку в загальних витратах підприємства, а також витрати, де

відбулися найбільші зміни.

Таким чином, можна виявити, які витрати мали найбільший вплив на зміну загального результату, а також зрозуміти, які фактори (наприклад, зростання вартості матеріалів чи зміна умов праці) призвели до відхилень від базового рівня витрат.

Ключова мета факторного аналізу — це оцінити вплив кожного з факторів на зміну операційних витрат. Це дозволяє менеджменту більш точно прогнозувати майбутні витрати та вживати необхідних коригувальних заходів для оптимізації фінансових результатів підприємства [66, 67].

Для факторного аналізу витрат скористаємося методом ланцюгових підстановок. Він є ефективним інструментом для факторного аналізу, оскільки дозволяє оцінити зміни результативного показника (наприклад, загальних операційних витрат) під впливом окремих факторів [68, 69].

Суть методу полягає у послідовній заміні базисних показників на звітні, що дає змогу порівняти між собою результати на різних етапах аналізу. Різниця між кожним новим і попереднім показником дозволяє елімінувати вплив інших факторів, що не були змінені в процесі аналізу.

Таке поетапне заміщення базових даних на звітні є важливим для точного розрахунку впливу факторів, що дає можливість не тільки виявити, які саме витрати суттєво змінилися, але й зрозуміти, як ці зміни впливають на кінцевий результат.

Ця методика допомагає виявити конкретний ефект кожного фактора, що змінюється.

Метод ланцюгових підстановок є одним з найбільш поширених методів елімінування впливу різних факторів, оскільки дозволяє детально розглядати зміни і забезпечує точність в аналізі.

Отже, загальна факторна модель буде мати такий вигляд (формула 3.1):

$$ОВ = МВ + ВП + ВСЗ + ВА + ВІ \quad (3.1)$$

де ОВ – операційні витрати (результативний показник);

МВ – матеріальні витрати;

ВП – витрати на оплату праці;

ВСЗ – витрати на соціальне забезпечення;

ВА – витрати з амортизації;

ВІ – інші операційні витрати.

Для факторного аналізу спочатку розраховуються моделі за показниками звітного та базового періодів.

Факторна модель базового періоду буде мати наступний вигляд (формула 3.2):

$$ОВ_б = МВ_б + ВП_б + ВСЗ_б + ВА_б + ВІ_б \quad (3.2)$$

$$ОВ_б = 57816 + 15669 + 3129 + 6210 + 81737 = 164561$$

Факторна модель звітного періоду (формула 3.3):

$$ОВ_з = МВ_з + ВП_з + ВСЗ_з + ВА_з + ВІ_з \quad (3.3)$$

$$ОВ_з = 9063 + 11985 + 2416 + 5136 + 45759 = 74359$$

Визначимо вплив матеріальних витрат $ΔОВ_{мв1}$ відрізняється від $ΔОВ_б$ тим, що для розрахунку першого умовного показника використовуються звітні матеріальні витрати, всі інші фактори в обох показниках базисні (формула 3.4):

$$ΔОВ_{мв1} = МВ_з + ВП_б + ВСЗ_б + ВА_б + ВІ_б \quad (3.4)$$

$$ΔОВ_{мв1} = 9063 + 15669 + 3129 + 6210 + 81737 = 115808$$

$$ΔОВ_1 = ΔОВ_{мв1} - ΔОВ_б \quad (3.5)$$

$$\Delta ОВ_1 = 115808 - 164561 = -48753$$

Тобто, у зв'язку зі зниженням матеріальних витрат сума загальних операційних витрат спала на 48753 тис. грн.

Визначимо вплив оплати праці. $\Delta ОВ_{вп2}$ відрізняється від $\Delta ОВ_{мв1}$ тим, що для розрахунку другого умовного показника використовуються звітні витрати на оплату праці замість базисного, всі інші фактори такі ж, як і в першому, тобто МВ і ВП звітні, а ВСЗ,ВІ і ВА – базисні.

$$\Delta ОВ_{вп2} = МВ_з + ВП_з + ВСЗ_б + ВА_б + ВІ_б \quad (3.6)$$

$$\Delta ОВ_{вп2} = 9063 + 11985 + 3129 + 6210 + 81737 = 112124$$

$$\Delta ОВ_2 = \Delta ОВ_{вп2} - \Delta ОВ_{мв1} \quad (3.7)$$

$$\Delta ОВ_2 = 112124 - 115808 = -3684$$

Тобто, у зв'язку зі зниженням витрат оплату праці сума загальних операційних витрат спала на 3684 тис. грн.

Визначимо вплив соціальних витрат. $\Delta ОВ_{всз3}$ відрізняється від $\Delta ОВ_{вп2}$ 2 тим, що для розрахунку третього умовного показника використовуються звітні на соціальні витрати замість базисного, всі інші фактори такі ж, як і в другому, тобто МВ,ВП і ВСЗ- звітні, а ВІ і ВА- базисні.

$$\Delta ОВ_{всз3} = МВ_з + ВП_з + ВСЗ_з + ВА_б + ВІ_б \quad (3.8)$$

$$\Delta ОВ_{всз3} = 9063 + 11985 + 2416 + 6210 + 81737 = 111411$$

$$\Delta ОВ_3 = \Delta ОВ_{всз3} - \Delta ОВ_{вп2} \quad (3.9)$$

$$\Delta ОВ_3 = 111411 - 112124 = -713$$

Тобто, у зв'язку зі зниженням соціальних витрат сума загальних

операційних витрат спала на 713 тис. грн.

Визначимо вплив витрат на амортизацію. $\Delta\text{ОВ}_{\text{ва4}}$ відрізняється від $\Delta\text{ОВ}_{\text{всз3}}$ тим, що для розрахунку четвертого умовного показника використовується звітні прямі інші витрати замість базисного, всі інші фактори такі ж, як і в третьому, тобто МВ,ВП,ВСЗ і ВА – звітні, а ВІ – базисні.

$$\Delta\text{ОВ}_{\text{ва4}} = \text{МВ}_{\text{з}} + \text{ВП}_{\text{з}} + \text{ВСЗ}_{\text{З}} + \text{ВА}_{\text{з}} + \text{ВІ}_{\text{б}} \quad (3.10)$$

$$\Delta\text{ОВ}_{\text{ва4}} = 9063 + 11985 + 2416 + 5136 + 81737 = 110337$$

$$\Delta\text{ОВ}_{4} = \Delta\text{ОВ}_{\text{ва4}} - \Delta\text{ОВ}_{\text{всз3}} \quad (3.11)$$

$$\Delta\text{ОВ}_{4} = 110337 - 111411 = -1074$$

Тобто, у зв’язку зі зниженням амортизаційних витрат сума загальних операційних витрат спала на 1074 тис. грн.

Визначимо вплив інших операційних витрат. $\Delta\text{ОВ}_{\text{ві5}}$ відрізняється від $\Delta\text{ОВ}_{\text{ва4}}$ тим, що для розрахунку п’ятого умовного показника використовуються звітні загальновиробничі витрати замість базисного (тобто повна заміна).

$$\Delta\text{ОВ}_{\text{ві5}} = \text{МВ}_{\text{з}} + \text{ВП}_{\text{з}} + \text{ВСЗ}_{\text{З}} + \text{ВА}_{\text{з}} + \text{ВІ}_{\text{з}} \quad (3.12)$$

$$\Delta\text{ОВ}_{\text{ві5}} = 9063 + 11985 + 2416 + 5136 + 45759 = 74359$$

$$\Delta\text{ОВ}_{5} = \Delta\text{ОВ}_{\text{ві5}} - \Delta\text{ОВ}_{\text{ва4}} \quad (3.13)$$

$$\Delta\text{ОВ}_{5} = 74359 - 110337 = -35978$$

Тобто, у зв’язку зі зниженням інших операційних витрат сума загальних операційних витрат спала на 35978 тис. грн.

Після знаходження усіх відхилень проведемо балансову перевірку, за:

$$74359 - 164561 = -35978 - 1074 - 713 - 3684 - 48753 = -90202$$

Найбільш позитивні зміни спостерігаються за показником матеріальних витрат із їх зменшенням спали і загальні витрати по підприємству, також вплинуло зниження інших операційних витрат, більше ніж у половину, все це знизило рівень витрат на 90202 тис. грн.

Отже, проаналізувавши наявні дані, можна зробити наступний висновок. Обсяг загальної суми операційних витрат ТОВ «АЛД Інжиніринг та будівництво» зріс, при цьому знизились матеріальні витрати, а разом з ними і собівартість з 114904 тис. грн. до 51716 тис. грн..

На такі результати вплинули п’ять факторів, а саме зміна обсягу матеріальних витрат, витрати на оплату праці, витрати на соціальні заходи, інші операційні витрати та амортизація.

Слід також зазначити, що при вище названому, сама частка матеріальних витрат у складі загальних виробничих витрат зменшилась з 35% до 12%. Що може говорити про зміни в прийнятті управлінських і перегляду виробничої програми.

Продовжуючи тему ефективності управління витратами, слід зазначити У сучасних умовах жорсткої конкуренції традиційні методи аналізу витрат часто виявляються недостатніми для виявлення глибинних взаємозв’язків між різними чинниками. У таких випадках кореляційно-регресійний метод стає важливим інструментом, що дозволяє розкрити закономірності у витратах та їх вплив на фінансові результати підприємства.

Кореляційно-регресійний аналіз забезпечує можливість визначити ступінь взаємозв’язку між різними показниками витрат та ключовими результатами діяльності, такими як дохід, прибуток чи ефективність використання ресурсів.

Кореляційно-регресійний метод має значну цінність, оскільки дозволяє будувати прогнозні моделі для оцінки витрат у майбутньому. Завдяки йому керівники отримують інструменти для ідентифікації найбільш впливових чинників, що визначають витрати, і можуть запобігати зайвим витратам або недоотриманню доходів [70,71].

У підсумку, застосування цього методу сприяє підвищенню ефективності управлінських рішень, адаптації до змінних умов ринку та забезпеченню стабільного розвитку підприємства.

Оскільки, ефективна політика управління витратами підприємства нерозривно пов’язана з досягненням запланованих фінансових цілей, зокрема максимізацією прибутку.

Чистий дохід, як ключовий індикатор результативності господарської діяльності, є доцільним для використання в якості результативної ознаки при аналізі ефективності витрат. Цей показник дозволяє оцінити, наскільки вдало підприємство поєднує управлінням витратами з ціноутворенням, що суттєво впливає на його конкурентоспроможність та стійкість на ринку.

Серед чинників, які прямо впливають на формування чистого прибутку, особливу увагу приділяють витратам, адже саме вони є одним із найбільш контрольованих аспектів під час розробки та реалізації цінової політики.

Для аналізу впливу витрат на чистий дохід доцільно використовувати операційні витрати, які формують основну структуру витрат підприємства.

Застосування кількісних методів аналізу дозволяє виявити закономірності у взаємозв’язках між витратами та чистим прибутком, що сприяє вдосконаленню управлінських рішень і формуванню більш ефективних підходів до ціноутворення.

Для проведення кореляційно-регресійного аналізу необхідно сформувати репрезентативну вибірку статистичних даних, яка дозволить отримати достовірні результати.

У цьому дослідженні обрано квартальні показники, що є обґрунтованим підходом, оскільки саме квартальна звітність є одним із головних інструментів оперативного управління для більшості підприємств.

Звітність за квартал дозволяє комплексно оцінювати ключові показники діяльності, такі як чистий прибуток чи рентабельність, що часто виступають базою для формування планів на наступні періоди.

Для аналізу було відібрано дані за чотири квартали 2023 року та два

квартали 2024 року.

Такий підхід забезпечує достатній часовий діапазон для вивчення динаміки основних показників та аналізу їх взаємозв’язків. Крім того, він дає можливість врахувати сезонні коливання, які можуть впливати на витрати та прибуток, а також виявити довгострокові тенденції у фінансовій діяльності підприємства.

Почнемо з кореляційного аналізу, бо він є важливим етапом дослідження, оскільки дозволяє оцінити тісноту взаємозв’язку між чистим доходом підприємства та вибраними чинниками впливу.

Основним інструментом цього етапу є коефіцієнт множинної кореляції, який відображає ступінь залежності між досліджуваною результативною ознакою (чистим доходом) і сукупністю незалежних змінних (операційними витратами).

Значення коефіцієнта кореляції знаходиться в діапазоні від 0 до 1. Чим ближче це значення до одиниці, тим сильніший зв’язок між досліджуваними показниками. Якщо коефіцієнт кореляції наближається до нуля, це свідчить про слабкий або відсутній зв’язок.

Таким чином, кореляційний аналіз дає змогу визначити, наскільки обґрунтованим є включення вибраних чинників до подальшого регресійного моделювання, а також виділити ті змінні, які найсуттєвіше впливають на чистий дохід.

Почнемо з формулювання моделі, яка буде мати такий вигляд:

$$Y = a_0 + a_1X_1 + a_2X_2 + a_3X_3 + a_4X_4 + a_5X_5 \qquad (3.14)$$

де Y – чистий дохід від реалізації;

X_1 – матеріальні затрати;

X_2 – витрати на оплату праці;

X_3 – витрати на соціальне забезпечення;

X_4 – витрати з амортизації;

X_5 – інші операційні витрати.

Вибірка даних представлена у таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Фінансові показники господарської діяльності для кореляційно-регресійного аналізу, тис. грн.

Період	Чистий дохід від реалізації, Y	Чинник впливу					Загальні операційні витрати
		Матеріальні затрати, X_1	Витрати на оплату праці, X_2	Відрахування на соціальні заходи, X_3	Амортизація, X_4	Інші операційні витрати, X_5	
1 квартал 2023	21496	1571	3550	720	1360	17640	24841
2 квартал 2023	24723	3582	4649	866	1331	14944	25372
3 квартал 2023	13385	3570	2425	452	1208	9453	17108
4 квартал 2023	15711	340	1361	378	1237	3722	7038
1 квартал 2024	36505	4785	4031	718	1214	50432	61180
2 квартал 2024	39395	48680	4864	951	1251	96756	152502

Кореляційний аналіз проводився за допомогою програмного забезпечення Microsoft Excel, результати наведенні у табл. 3.6.

Таблиця 3.6 – Результати кореляційного аналізу

	Y	X_1	X_2	X_3	X_4	X_5
Y	1					
X_1	0,19	1				
X_2	0,87	0,62	1			
X_3	0,95	0,46	0,98	1		
X_4	0,91	0,01	0,77	0,87	1	
X_5	0,75	0,43	0,87	0,87	0,85	1

Для визначення впливу використаємо шкалу Чедокка [72].

Як ми бачимо, найбільший рівень взаємозв’язку є між чистим доходом від реалізації та витратами на оплату праці, соціальні заходи і амортизацію, що може бути пов’язано зі скороченням обсягів виробництва у кризовий період діяльності підприємства.

Методи регресійного аналізу дозволяють не лише оцінити щільність зв’язку між змінними, але й конкретизувати цей зв’язок у математичній формі. Регресійне рівняння описує залежність середнього значення результативної ознаки (залежної змінної) від впливу однієї чи кількох незалежних змінних (факторів). Це дає змогу не лише ідентифікувати суттєві чинники, що впливають на досліджувану ознаку, а й прогнозувати її значення при зміні цих чинників.

У межах дослідження було проведено регресійний аналіз, за допомогою Microsoft Excel, що дозволив визначити коефіцієнти регресії для обраних факторів.

В результаті отримано рівняння регресії, яке описує зв’язок між чистим прибутком підприємства та операційними витратами.

Воно виглядає наступним чином:

$$Y = 89039 - 0{,}5932X_1 - 12{,}3025X_2 + 113{,}0718X_3 - 81{,}1609X_4 + 0{,}3418X_5$$

Якість побудованої моделі оцінюється за допомогою різних статистичних показників, одним із найважливіших серед яких є коефіцієнт детермінації, R^2.

У даному випадку значення коефіцієнта детермінації складає 0,97, що вказує на те, що 97 % варіації результативної ознаки, а саме чистого доходу від реалізованої продукції, пояснюється варіаціями пояснювальних змінних, включених до моделі; що свідчить про високий рівень відповідності моделі реальним даним.

Високе значення коефіцієнта детермінації, близького до одиниці, свідчить про те, що побудована модель є статистично обґрунтованою, має високу прогностичну здатність і може ефективно використовуватися для аналізу та прогнозування чистого доходу підприємства.

Тому на його основі та за допомогою Microsoft Excel проведемо прогноз показників на 3 та 4 квартали 2024 року (табл. 3.7).

Таблиця 3.7 – Прогнозовані значення показників господарської діяльності, тис. грн.

Період	Чистий дохід від реалізації	Загальні операційні витрати
3 квартал 2024	37919	121573
4 квартал 2024	41553	142592

Для більшої наочності тенденції процесів на підприємстві, за даними табл. 3.5 та 3.7, створимо графік (рис. 3.3).

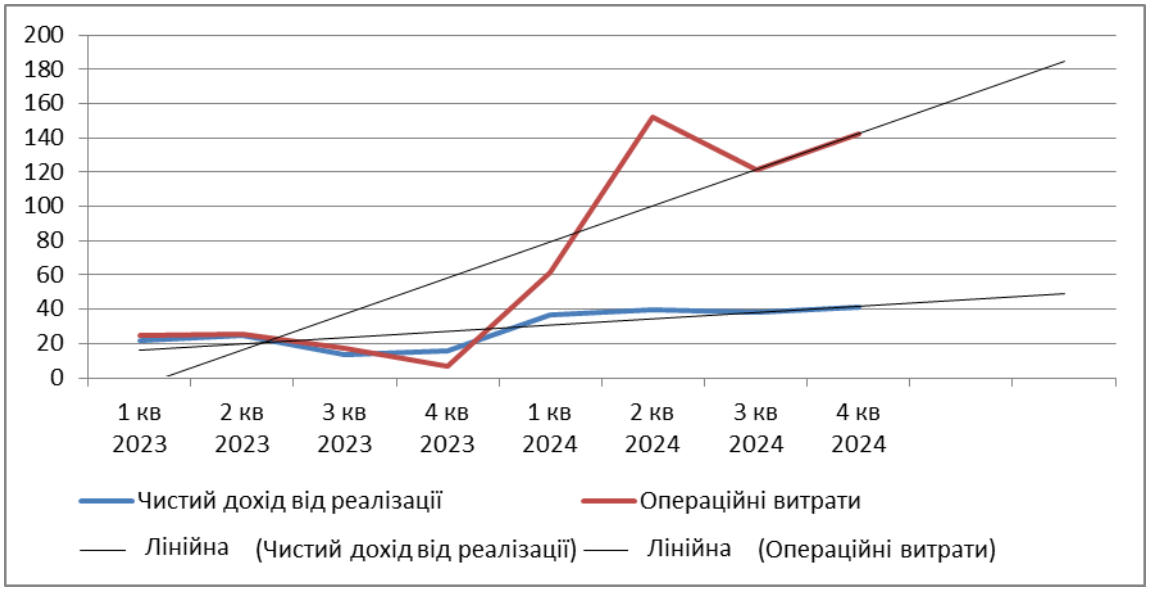


Рисунок 3.3 – Динаміка показників господарської діяльності, тис. грн.

Як можна побачити, у процесі господарської діяльності на підприємстві спостерігаються досить значні коливання показників, але починаючи з 1 кварталу 2024 року ситуація починає стабілізуватися. Хоча все ще спостерігається негативна тенденція, а саме, значний розрив між сумами витрат та доходів, можна сказати що найближчим часом ситуація покращиться, ефективність витрат зросте, а разом з цим і частка чистого доходу від реалізації.

3.3 Шляхи підвищення ефективності управління витратами

Скорочення операційних витрат є важливим завданням для підприємства в умовах сучасної економічної конкуренції. Оптимізація витрат дозволяє значно підвищити ефективність бізнесу, звільнивши додаткові ресурси для інвестицій у розвиток, що може бути використано для модернізації виробничих потужностей, розширення асортименту продукції чи впровадження нових видів діяльності. Все це сприяє збільшенню прибутку та покращенню конкурентоспроможності підприємства.

Крім того, зменшення витрат допомагає підвищити рентабельність, створюючи можливості для більш гнучкого реагування на зміни в ринковому середовищі. Також це забезпечує не лише зростання частки прибутку, але й дозволяє підприємству бути більш стійким до економічних коливань та зовнішніх впливів.

Перед тим, як перейти до формування пропозицій щодо покращення систему управління витратами, слід зрозуміти, які саме причини створюють помилки і знижують ефективність цієї системи, та які можливості впливу має підприємство, для цього скористаємося методикою SWOT-аналізу.

Адже з появою SWOT-аналізу аналітики отримали дієвий інструмент для систематизації та аналізу інформації. З’явилась змога упорядкувати наявні дані про стан компанії та її конкурентне середовище у вигляді логічної схеми, що враховує сильні та слабкі сторони, можливості та загрози [73].

У більшості праць зі стратегічного планування і на зараз термін «SWOT-аналіз» досі використовується для позначення підходу, запропонованого Хайнцом Вайхріхом, який передбачає використання розширеної SWOT-матриці як основи для стратегічного планування [74].

Хоча деякі вважають цей спосіб малоефективним, але він дає добре узагальнене уявлення про стан речей на підприємстві.

Розглянемо цю моделі (табл. 3.8) та за її допомогою сформуємо причини

зниження ефективності та пропозиції.

Таблиця 3.8 – Елементи SWOT-аналізу на основі ТОВ «АЛД Інжиніринг та будівництво»

Сильні сторони	Слабкості
Багаторічний досвід та позитивний імідж як виробника продукції, яка відповідає ринковим запитам. Популярність та репутація серед клієнтів, що підвищує довіру до бренду. Пізнаваність і висока якість, що сприяє залученню нових споживачів і збереженню лояльності постійних клієнтів. Високий рівень технічної оснащеності, що забезпечує ефективність виробництва та якість. Висока конкурентоспроможність компанії, зумовлена комплексним підходом до управління і стратегічним розвитком.	Висока собівартість продукції та терміни виробництва через специфіку галузі. Нестабільність цін на сировину, яка ускладнює прогнозування витрат і формування цінової політики. Нестабільність ціноутворення через тривалість та об’ємність виробництва.
Можливості	**Загрози**
Передумови для підвищення продуктивності виробництва: існують умови для оптимізації виробничих процесів, що дозволить скоротити витрати та підвищити ефективність. Приймання та реалізація актуальних та суспільно значимих проектів. Стратегічна важливість галузі: галузь, в якій працює компанія, має високе значення для економіки, що забезпечує їй стабільність та увагу інвесторів. Тісна взаємодія всередині корпорації або групи: об’єднання ресурсів і досвіду в межах корпорації сприяє посиленню позицій компанії на ринку.	Умови воєнного стану, що створює значні ризики для стабільного функціонування підприємства, включаючи логістичні труднощі, руйнування інфраструктури та непередбачуваність ринку. Інфляційні очікування, зростання рівня інфляції ускладнює прогнозування витрат і ціноутворення, що негативно впливає на фінансову стабільність компанії. Валютні коливання, що підвищують витрати на закупівлю імпортної сировини. Недостатній розвиток інфраструктури, що ускладнює логістичні процеси, збільшує витрати на доставку продукції та обмежує можливості для розширення ринків збуту.

Для, розуміння слід додати, що процес стратегічного планування за цією моделлю включає три основні етапи:

– аналіз зовнішнього середовища для ідентифікації можливостей і загроз;

– аналіз внутрішнього середовища для виявлення сильних і слабких сторін;

– розробка стратегій і тактичних дій, заснованих на взаємодії

внутрішніх і зовнішніх факторів.

SWOT-аналіз є ефективним інструментом для формування стратегій, адаптованих до умов внутрішнього та зовнішнього середовища організації.

Як ми бачимо підприємство має багато сильних сторін, як зовнішніх, так і внутрішніх, що свідчить про добру роботу менеджменту та ефективність виробництва; але враховуючи що зовнішні загрози та умови є надто сильно не пов’язаними з можливостями підприємства, пошуки підвищення ефективності слід проводити у внутрішньому середовищі (у системі управління витратами підприємства).

Основні проблеми, що виникають у практиці управління витратами підприємств наведенні нижче.

Першою проблемою, є питання обізнаності лідерів бізнесу та керівного персоналу [75].

Лідери підприємств. Контроль витрат є важливою складовою управління та орієнтиром розвитку підприємства. Проте багато бізнес-лідерів не приділяють належної уваги його значенню. Ігнорування цього аспекту спричиняє низку проблем, зокрема зниження ефективності управління та ослаблення економічних вигод підприємства, що створює розрив між витратами та прибутками, що обмежує можливості розвитку бізнесу.

Керівний персонал. Управління витратами вимагає зусиль усіх рівнів персоналу. Втім, у багатьох компаніях спостерігаються такі проблеми:

– нечітко визначені цілі витрат і обов’язки контролю;

– відсутність глибокого розуміння важливості контролю витрат серед менеджерів;

– невпорядкована організаційна структура;

– недостатня комунікація між начальниками і підлеглими, погана співпраця між відділами на одному рівні.

Друга причина, це теоретико-методологічні питання [75].

Застарілі теорії контролю витрат:

– багато компаній обмежуються контролем лише виробничих витрат,

ігноруючи інші аспекти (логістика, продажі тощо);

– нечітке визначення відповідальності сторін у плануванні витрат призводить до неефективного контролю під час і після виробничого процесу;

– в обліку витрат акцент робиться лише на фінансові витрати, тоді як інші (наприклад, пов’язані з маркетингом) ігноруються.

Відсталі методи управління, застарілі підходи до контролю витрат не відповідають вимогам сучасного ринку. Відсутність передових методів і технічних засобів для аналізу витрат перешкоджає ефективному управлінню. В результаті підприємства не можуть належним чином адаптуватися до швидко мінливих економічних умов.

Остання причина, це проблеми інформаційного забезпечення [75].

Хоча багато підприємств впровадили комп’ютеризовані системи обліку, їхній рівень використання залишається низьким. Багато процесів досі здійснюються вручну, що призводить до:

– повільного збору та обробки даних;

– відставання облікової інформації від реальних потреб бізнесу;

– нездатності бухгалтерської інформації забезпечувати ефективний контроль витрат.

Підкреслюючи останню причину, слід додати, що автоматизація обліку та контролю є важливою складовою діяльності будівельних компаній у сучасних умовах господарювання, оскільки з кожним роком експоненційно зростає об’єм інформацій, який треба проаналізувати персоналу (це і зміни законодавчої бази, і поява нових методик управління, і вивчення та поєднання нових маркетингових стратегії, і аналіз ринку та відгуків споживачів), і зробити це можна тільки із застосуванням програмного забезпечення, адже це швидко, ефективно та економічно. Використання програмного забезпечення для потреб управління значно спрощує та прискорює процеси прийняття рішень, а також знижує кількість помилок і ризиків [76].

Узагальнюючи, основними перевагами автоматизації обліку та контролю для будівельних підприємств є:

– підвищення ефективності роботи. Автоматизовані системи значно прискорюють облік і зменшують ймовірність помилок, що можуть виникнути при ручному введенні даних;

– зменшення витрат на облік. Використання спеціалізованих програм дозволяє знизити витрати на підтримку бухгалтерії та кадрових служб, а також зменшити необхідну кількість персоналу для виконання цих завдань;

– підвищення точності обліку та контролю. Автоматизовані системи знижують ризик помилок, пов’язаних з ручним введенням даних, і забезпечують більш точний та надійний облік;

– спрощення роботи з документами. Автоматизація дозволяє спростити обробку документів, оскільки всі дані зберігаються в електронному вигляді і можуть бути швидко знайдені та оброблені.

Враховуючи вище названі причини неефективності системи управління витратами, можна навести наступні поради для їх усунення.

Перш за все, це удосконалення системи управління вона має включати [77]:

– планування витрат до, під час і після виробничих процесів;

– використання програмного забезпечення для моніторингу та аналізу витрат.

По-друге, це підвищення кваліфікації менеджерів [77].

Менеджери повинні:

– проводити регулярний аналіз витрат і виявляти резерви для економії;

– розвивати навички стратегічного мислення, враховуючи ринкові умови.

По-третє, використання нових технологій, адже інноваційні рішення сприяють [77]:

– скороченню витрат на матеріали, робочу силу та енергію;

– підвищенню якості продукції, що забезпечує конкурентоспроможність.

І також, потрібне удосконалення самих методів контролю витрат.

Підприємства повинні адаптувати сучасні методи управління, які враховують не лише виробничі витрати, але й [77]:

– оцінку продуктивності персоналу через аналіз стандартних і фактичних витрат;

– впровадження передових технологій для підвищення ефективності виробництва та продовження життєвого циклу продуктів.

Слід зазначити, що всі наведенні вище поради нерозривно пов’язанні та повинні бути інтегровані в складну систему «суб’єкти-етапи-планування-контроль», тобто в усі етапи контролю.

На етапі попереднього контролю витрат, здійснюється проектування продукції, тобто:

– ретельно прораховуються витрати на створення нової продукції (наприклад, вибір матеріалів і технологій має враховувати їхню вартість і довгострокову економічну доцільність), адже надмірний акцент на складних технічних рішеннях може призвести до перевитрат, якщо вони не мають високої ринкової цінності;

– плануються закупівлі матеріалів, адже вибір постачальників, оцінка вартості та якості матеріалів є критичними факторами (раціональний підхід до закупівель допомагає уникнути надлишкових витрат);

– планується розподіл ресурсів, бо ефективне планування праці, матеріалів і фінансів дозволяє уникнути нераціонального використання ресурсів, а значити і скоротити супутні витрати.

На стадій, поточного контролю здійснюється виконання виробничих і управлінських процесів. Вона охоплює:

1) управління закупівлями. Включає оптимізацію часу закупівель (наприклад, сезонні коливання цін), що дозволяє заощадити; а також важливо вибирати постачальників із хорошою репутацією для забезпечення стабільної якості продукції;

2) контроль робочої сили. Необхідно забезпечити, щоб затрати праці відповідали обсягам виробництва, для цього слід оптимізувати розподіл

обов’язків і створити ефективну та орієнтовану систему мотивації персоналу (наприклад, встановлення гнучкої системи заробітної плати залежно від продуктивності може зменшити витрати на оплату праці);

3) використання обладнання та технологій. Регулярне обслуговування обладнання та впровадження сучасних технологій сприяє підвищенню продуктивності та зниженню витрат.

Тут слід також додати, що враховуючи сучасні постіндустріальні зміни, саме модернізація та переосмислення системи управління персоналом є вагомим чинником підвищення ефективності його роботи (що забезпечує скорочення витрат виробництва) та мінімізація витрат роботи служби кадрів і менеджменту.

Часто менеджери не приділяють достатню увагу плануванню та контролю за процесами пошуку, найму та обліку людського капіталу.

Однією з причин, є не достатнє розуміння строків планування, адже у всіх суб’єктів трудового ринку він різний, наприклад концепція стратегічного планування людського капіталу виглядає так:

– для працівника, стратегічне планування займає багато років (10-15), адже пов’язано з вибором професії, здобуттям відповідних навичок та навчанням;

– для держави, стратегічний рівень займає навіть більше часу, адже пов’язаний із створенням загальнонаціональних орієнтирів та цінностей;

– для підприємства, стратегічний рівень (3-5 років) включає створення потрібних джерел залучення людського капіталу потрібної якості.

Як, бачимо строки та цілі відрізняються, це і є однією з основних причин (наприклад, ще велике значення має кон’юктура ринку) проблем планування людського капіталу та стагнація його ефективності. Тому цей процес потребує обмінну досвідом між менеджерами персоналу та підвищення їх класифікації, адже зараз однією із головних функцій кадрової служби є не просто облік кадрів, а й питання їх мотивації, що скоротить втрати людського капіталу та мінімізує витрати на нього при правильному підході.

Шукаючи можливості підвищення треба звернути увагу саме на вплив внутрішнього середовища підприємства на робітників, бо на зараз головним елементом зовнішнього впливу на який керівництво не має жодного впливу це війна. Тому менеджмент повинен ретельно ставитися, до:

– взаємодії між собою носіїв людського капіталу;

– впливу внутрішнього середовища групи, його мікроклімату (аналіз причин конфліктів, простоїв, зниження продуктивності, а також наявність мотивації та «корпоративного духу»);

– наявності передумов для максимальної реалізації носіями їх людського капіталу.

Повертаючись до теми етапів планування і їх зв’язку із порадами щодо підвищення ефективності.

Постконтроль передбачає аналіз витрат після завершення виробничих процесів, включає:

– аналіз витрат, перш за все, порівняння фактичних витрат із запланованими, що дозволяє виявити відхилення, визначити їхні причини та знайти шляхи оптимізації;

– управління післяпродажним обслуговуванням, адже погано організоване післяпродажне обслуговування може призвести до зниження репутації підприємства і зростання витрат (наприклад, недоліки у конструкції зданій будівлі, які виявляються після продажу, збільшують витрати на ремонт або заміну).

Спираючись на все вище сказане, одним із головних способів подолання недоліків у системі та підвищення якості управління, виступає бенчмаркінг.

Протягом останніх років у розвинених країнах спостерігається стійка тенденція до зниження виробничих витрат на одиницю продукції на 0,5–1% щорічно. Це досягається завдяки підвищенню ефективності використання основних і оборотних фондів за допомогою впровадження новітніх технологій і активного обміну інформацією про способи оптимізації витрат через глобальну мережу бенчмаркінгу [78].

Бенчмаркінг на сучасному етапі являє собою процес аналізу, дослідження, адаптації та впровадження кращих практик інших підприємств як у межах своєї галузі, так і за її межами («out-of-box» підхід) задля підвищення конкурентоспроможності. Науковці все частіше розглядають його як дієву маркетингову технологію, яка сприяє розвитку підприємств і впровадженню інновацій.

Враховуючи сучасні тенденції до використання штучного інтелекту та тези про ефективність його залучення і автоматизацію планування, контролю та прогнозування, слід розглянути іноземну практику використання штучного інтелекту у процесі управління.

Світова будівельна галузь, щорічні витрати якої у світі перевищують 10 трильйонів доларів США, демонструє стабільне зростання, прогнозоване на рівні 4,2%. Такий масштабний і динамічний сектор потребує інновацій для оптимізації процесів. У цьому контексті штучний інтелект (ШІ) виступає потужним інструментом для покращення калькуляції витрат та оцінки ризиків, що докорінно змінює традиційні методи бюджетування й планування в будівництві [79].

Завдяки прогнозній аналітиці ШІ забезпечує новий рівень точності планування та управління проєктами. Алгоритми машинного навчання аналізують широкий спектр даних – від історичних результатів до поточних умов будівельного майданчика, що дозволяє створювати більш обґрунтовані прогнози. Крім того, програмне забезпечення на основі ШІ допомагає запобігти перевитратам бюджету, заздалегідь виявляючи потенційні проблеми та сприяючи ефективному управлінню ризиками.

Штучний інтелект (ШІ) радикально змінює підхід до оцінки витрат у будівельній галузі, переосмислюючи традиційні методи, які здебільшого базувалися на минулому досвіді та даних, але часто виявлялися неточними. ШІ забезпечує новий рівень точності та ефективності, долаючи ключові недоліки попередніх підходів. Завдяки інструментам і програмному забезпеченню для прогнозування вартості будівництва на основі ШІ, стає можливим швидке

моделювання витрат із використанням великих масивів даних.

Точність оцінок, отриманих за допомогою штучного інтелекту, сягає 97%, що суттєво зменшує вплив людських помилок і перевитрати коштів. Такий рівень передбачуваності не лише покращує управління бюджетом, але й задає нові стандарти для галузі, сприяючи підвищенню її ефективності та конкурентоспроможності [79].

Прогнозування витрат у будівництві базується на трьох основних типах моделей машинного навчання, які забезпечують високий рівень точності та адаптивності [79]:

– навчання під наглядом, метод роботи з позначеними даними, де результати відомі заздалегідь. алгоритми аналізують зв’язок між змінними, що дозволяє створювати точні моделі для передбачення витрат;

– неконтрольоване навчання, алгоритми аналізують немарковані дані, шукаючи приховані закономірності чи структури, що особливо корисно для виявлення шаблонів, які не очевидні для людського аналізу;

– навчання з підкріпленням, тобто використовується підхід «спроб і помилок», де система навчається шляхом отримання зворотного зв’язку про успіх чи невдачу своїх дій. цей метод ефективний для динамічного середовища, такого як будівництво.

Ці моделі автоматизують ключові завдання, включаючи підрахунок обсягів ресурсів і прогнозування витрат. Завдяки їх використанню оптимізується ланцюг постачання, що сприяє більш точному калькулюванню вартості проектів і зменшенню ризиків перевитрат.

Алгоритми машинного навчання постійно удосконалюються, інтегруючи нові дані для точнішого прогнозування. Вони здатні адаптуватися до змін в умовах проекту, що дозволяє більш точно оцінювати витрати та час.

ШІ може автоматизувати 50-60% повторюваних завдань в рамках будівельного інформаційного моделювання, що значно підвищує ефективність роботи. Це дозволяє зосередити людські ресурси на стратегічних завданнях, таких як прийняття рішень на основі даних та управління ризиками,

що в результаті покращує оцінку витрат і ефективність управління проектами [79].

Розглянемо такі технології штучного інтелекту, як CostOS та Autodesk BIM 360.

CostOS – це програмне забезпечення для оцінки вартості будівельних проектів, яке поєднує можливості традиційного кошторисного програмного забезпечення та технології штучного інтелекту. Його основна перевага – точність і швидкість обчислень завдяки інтеграції з BIM (Building Information Modeling), базами даних про матеріали та їхніми цінами, а також аналітичними алгоритмами.

Особливості використання CostOS:

– автоматизація розрахунків, дозволяє виконувати розрахунки вартості проектів на основі готових шаблонів або інформації, отриманої з bim-моделей;

– інтеграція з базами даних, забезпечення підключається до баз даних про ціни на матеріали, транспортні послуги та заробітну плату;

– оцінка ризиків, використовує ші для прогнозування можливих ризиків, пов’язаних із перевищенням бюджету;

– гнучкість, програма адаптується для малих, середніх і великих будівельних компаній.

Autodesk BIM 360 – це хмарна платформа для управління будівельними проектами, яка включає інструменти для контролю якості, забезпечення безпеки, управління витратами та співпраці. Вона об’єднує всі аспекти будівництва – від проектування до завершення.

Особливості Autodesk BIM 360:

– моніторинг у реальному часі, дозволяє відслідковувати витрати та прогрес проекту в реальному часі;

– інтеграція з 3d-моделями, система надає можливість працювати з архітектурними моделями, що дозволяє ефективніше управляти ресурсами;

– контроль змін, всі зміни в проекті автоматично відображаються в

документації, що зменшує кількість помилок;

– можливість спільної роботи, всі учасники проекту (архітектори, інженери, менеджери) мають доступ до актуальної інформації.

Слід зазначити, що забезпечення Autodesk BIM 360 вже доступно для українських підприємств.

Як можна зрозуміти, такі технології надають компаніям глибоке, орієнтоване на дані розуміння для покращення процесів бюджетування та управління ресурсами. Вони інтегрують історичні дані та ринкову інформацію в реальному часі, що дозволяє здійснювати більш точні оцінки витрат, зменшувати людські помилки та мінімізувати ризики неправильних оцінок. Така точність сприяє безперешкодній реалізації проекту та підтримує прийняття важливих стратегічних рішень.

Здатність ШІ постійно адаптуватися забезпечує неперервне вдосконалення прогнозування витрат, а також зменшує ймовірність людських помилок. Алгоритми ШІ також допомагають у вдосконаленні управління закупівлями та ланцюгами поставок, що дозволяє ефективно прогнозувати витрати і вчасно виявляти потенційні несправності. Завдяки використанню цих технологій компанії можуть значно покращити управління проектами, оптимізувати розподіл ресурсів та процеси торгів, що в результаті веде до підвищення прибутковості та успішності проектів [79].

Рішення на базі штучного інтелекту для оцінки витрат не лише легко налаштовуються, а й масштабуються, що дозволяє адаптувати їх до різноманітних вимог проектів. Вони здатні працювати як з невеликими житловими будинками, так і з великими інфраструктурними проектами, забезпечуючи ефективність і точність в будь-яких умовах.

Штучний інтелект, аналізуючи великі набори даних, може точно прогнозувати та визначати потенційні ризики проекту. Він здатен передбачити затримки, збільшення витрат та інші можливі перешкоди, що дозволяє значно зменшити їхній вплив на проект. Це розуміння дає змогу командам ефективно розподіляти ресурси і розробляти точні стратегії пом’якшення ризиків, що

підвищує загальну успішність і стабільність проекту.

Але слід пам’ятати що окрім позитивних моментів використання штучного інтелекту має ряд досить суттєвих для управління проблем, хоча вони більш пов’язанні саме з процесом введення ШІ у систему управління витратами.

Перша з них, це якість та доступність даних. Моделі ШІ та машинного навчання вимагають точних і детальних наборів даних для правильних оцінок. Низька якість або відсутність даних може призвести до ненадійних прогнозів і помилок у прийнятті рішень [79].

Друга проблема, полягає в початкових витратах на впровадження технологій ШІ, а саме значні фінансові інвестиції в апаратне забезпечення, програмне забезпечення та навчання персоналу [79].

Третя проблема стосується співпраці між людьми та штучним інтелектом. Ефективне використання ШІ вимагає балансу між людським судженням (часто упередженістю) та можливостями штучного інтелекту [79].

Люди забезпечують етичне судження та розуміння специфіки проекту, тоді як технології ШІ допомагають оптимізувати процеси.

Розглянемо приклад ефективного використання ШІ.

AF Gruppen є одним із найбільших будівельних підрядників у Норвегії.

Інновації і використання цифрових рішень, та штучного інтелекту займають природне місце в їхній проектній діяльності. Сучасні розробки в цьому напрямі сприяють розвитку галузі та підвищили її привабливість [80, 81]. Під час будівництва багатоповерхівки в Осло вартістю близько 560 мільйонів доларів, компанія включила штучний інтелект у робочі процеси планування [82].

Аналізуючи різні комбінації матеріалів і робочої сили, щоб вивчити їх вплив на довговічність і прибутковість проекту, рішення ШІ створило сім різних графіків, які були кращими за початковий план. Загалом компанія зменшила вартість проекту на 15%, використовуючи програмне забезпечення на базі штучного інтелекту для визначення розмірів, бюджету та плану роботи.

Візьмемо найбільш значимий критерій для розуміння ефективності витрат, критерій мінімізації витрат показник загальних операційних витрат на 1 грн. операційних доходів (формула 3.15) та відобразивши ці значення на наших показниках (Додаток Б), знайдемо суму заощаджених коштів [83,84,85].

$$ОВ_{1\ грн.} = \frac{ОВ}{ЧД+ІД} \quad (3.15)$$

де $ОВ_{1\ грн.}$ – операційні витрати на 1 грн. операційних доходів;

ОВ – операційні витрати;

ЧД – чистий дохід від реалізації;

ІД – інший операційний дохід.

При звичайному рівні інших операційних витрат за 2023 рік:

$$ОВ_{1\ грн.} = \frac{74359}{83301} = 0{,}89$$

При зменшенні інших операційних витрат на 15%:

$$ОВ_{1\ грн.} = \frac{63205}{83301} = 0{,}76$$

Тобто, при зменшенні інших операційних витрат на 15%, рівень економії буде становити 0,13 грн. витрат на 1 грн. доходу. Потім підприємство зможе реінвестувати ці вивільненні кошти.

Отже, процес контролю за витратами має багато особливостей, які потребують детального вивчення та розуміння самої суті господарських процесів на підприємстві та їх впливу. Аналізуючи стан ТОВ АЛД «Інжиніринг та будівництво» можна сказати, що вона має дуже гарний потенціал для вдосконалення та освоєння нових методик та принципів управління витратами. І основними такими напрями вдосконалення, можуть бути раціоналізація наявних процесів та методик, додаткове використання ШІ для виконання операційних дій та прогнозування та робота з людським капіталом (найвагомішим чинником впливу) на підприємстві.

ВИСНОВКИ

Актуальність цієї роботи була зумовлена тим, що порядок контролю та аналізу витрат являє собою одне із найважливіших питань при прийнятті управлінських рішень на будь-якому підприємстві, витрати є важливим елементом бюджетування підприємства, оскільки досягнення оптимального рівня витрат звичайної діяльності сприяє підвищенню конкурентоздатності та стає важливою умовою успішної підприємницької діяльності.

Підприємства у процесі діяльності завжди повинно контролювати свої витрати. Інакше це може призвести до серйозних наслідків.

Витрати є ключовим елементом діяльності підприємства, тому їх визначення, класифікація та аналіз є основою для подальшого ефективного управління.

В даній кваліфікаційній роботі досліджено сучасна теорія економічної категорії «витрати», за результатами дослідження підходів до тлумачення якої запропоновано наступне визначення – це економічна концепція, яка вимірює у грошовому або матеріальному плані ресурси, яке підприємство отримує, для подальшого їх перетворення та/або споживання, внаслідок господарських процесів або втрати їх від своєї діяльності.

Також у ході дослідження, було доповнено класифікацію витрат, на підставі узагальнення їх видів у відповідності до класифікаційних ознак в залежності від інформаційних потреб користувачів за такими критеріями як: оцінка собівартості виготовленої продукції або наданих послуг, організаційно-управлінська діяльність, обліково-аналітичний процес, фінансово-економічний аспект, що сприятиме підвищенню рівня релевантності інформації та ефективності процесу управління підприємством. І одним із головних принципів такого правильного управління витратами є важливість пошуку внутрішніх резервів для їх зниження, що буде позитивно впливати на зменшення собівартості та підвищення рентабельності підприємства в

подальшій його діяльності.

Слід зазначити, що аналізоване у роботі підприємство, а саме ТОВ «АЛД Інжиніринг та будівництво», має певну специфіку, щодо господарської діяльності, яка впливає на сам процес обліку та контроль витрат, оскільки пов’язана з будівельною сферою.

Також було виявлено що протягом останніх років на підприємстві спостерігались значні коливання показників витрат та доходів. Однак з 1 кварталу 2024 року ситуація почала стабілізуватися, що свідчить про поступовий вихід з кризового стану. Хоча ще є розрив між витратами та доходами, прогнози на найближчий період свідчать про покращення ситуації.

У ході аналізу ситуації на підприємстві було уточнено методику SWOT-аналізу, виходячи із специфіки діяльності підприємств будівельної галузі і стратегічних пріоритетів розвитку досліджуваного підприємства, що дозволить своєчасно ідентифікувати можливості і загрози зовнішнього середовища функціонування досліджуваного підприємства та виявлення наявних сильних і слабких сторін його внутрішнього середовища

Також у процесі дослідження було удосконалено наступні елементи обліку та контролю витрат на підприємстві:

– методичні положення обліку витрат на будівництво та формування виробничої собівартості будівельних робіт через доповнення класифікації витрат на будівництво в розрізі субрахунків, відкритих за рахунком 23 «Основне виробництво», а саме: субрахунок 23.1 «Транспортні витрати на доставку матеріалів»; субрахунок 23.2 «Витрати на оплату праці будівельників»; субрахунок 23.3 «Витрати на утримання та експлуатацію будівельних машин і механізмів»; 23.4 «Витрати на організацію робіт на будівельних об’єктах», що посилить аналітико-інформаційну функцію бухгалтерського обліку, встановить прямий зв’язок між витратами та обсягами будівельних робіт, наддасть аналітичну інформацію для аналізу та контролю собівартості будівельних робіт;

– методичне забезпечення обліку витрат на будівництво через

доповнення Робочого плану рахунків бухгалтерського обліку субрахунків 238 «Незавершене будівництво» та 239 «Проміжні рахунки», що забезпечить єдині вимоги до обліку в будівництві та достовірне відображення технології будівельного процесу в бухгалтерському обліку й фінансовій звітності;

– систему оперативного контролю витрат на будівельному підприємстві через розроблену схему системи контролю витрат, яка передбачає логічну послідовність і єдність у застосуванні методичних прийомів у розрізі стадій процесу внутрішнього контролю, що забезпечує цілеспрямоване вивчення витрат на якість для встановлення їхньої законності, економічності та достовірності відображення в обліку і звітності;

Також було обґрунтовано доцільність застосування інструментів штучного інтелекту, на основі порівняльного аналізу їх переваг та недоліків, для калькуляції витрат, оцінки ризиків, що докорінно змінює традиційні методи бюджетування й планування і як наслідок, сприяє підвищенню дієвості контролю за рівнем витрат підприємства;

Наукова новизна одержаних результатів полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов’язаних з удосконаленням обліку і контролю та підвищенням ефективності управління витратами підприємства.

Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності та аналітичності інформації стосовно витрат на підприємстві, що забезпечить в подальшому ефективність їх управління. Результати роботи можуть бути використані в процесі модернізації систем обліку і контролю витрат діяльності підприємств будівельної галузі.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text (дата звернення 06.08.2024).

2. Куцик П. О., Мазуренко О. М. Обліково-аналітична концепція управління загальновиробничими витратами підприємства : монографія. Львів : Растр-7, 2014. 289 с.

3. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2009. 256 с.

4. Концептуальна основа фінансової звітності. Міжнародні стандарти фінансової звітності: Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. 2018. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_AH.pdf (дата звернення 06.08.2024).

5. Панченко І. Підходи до визнання та складу витрат згідно з МСФЗ URL: https://uteka.ua/ua/publication/commerce-12-msfo-28-podxody-k-priznaniyu-i-sostavu-rasxodov-soglasno-msfo (дата звернення 07.08.2024).

6. Литовченко О. Ю. Управління витратами на підприємстві: теоретичний аспект. *Економіка та управління підприємствами*. 2019. № 31. С. 301-308.

7. Федоренко В. Г. Політична економія : підручник. 2-ге вид. Київ : Алерта, 2015. 487 с.

8. Сопко В. В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2006. 526 с.

9. Сопко В., Овсюк Н. Облік витрат на соціальний захист працівників підприємства. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2017. № 2 (91). С. 108-125.

10. Яровенко Т. С., Юдіна О. І. Сучасні підходи щодо класифікації

витрат підприємств готельно-ресторанного господарства. *Економічний простір*. 2018. № 146. С. 149-160.

11. Миронова Ю. Ю., Коба О. В. Витрати підприємства та їх класифікація для потреб управління і економічного. *Причорноморські економічні студії*: наук.- практ. журнал. 2016. № 4. С. 99-103.

12. Yapan Liu, Ming Jin. Does supply chain network centrality affect firm cost stickiness? *Finance Research Letters* 2023. № 58 (B). P. 44-59.

13. Yu Li, Panpan Feng, Tiange Qi, Jiale Yan. Enterprise digital transformation, managerial myopia and cost stickiness. *Content available from Humanities and Social Sciences Communications* 2024. № 11(1). P. 1-14.

14. Yu Sun, Hui Gong. Firm financialization and cost stickness behavior. *Finance Research Letters* 2023. № 57 P. 51-56.

15. Фостолович В. А., Сімаков О. О. Місце управління витратами в сучасній системі управління підприємством. *Економіка та держава*. 2019. № 10. С. 36-45.

16. Гуріна Н. В. класифікація витрат підприємства для потреб управління. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2015. № 10. С. 268-271.

17. Костецька Н. І. Класифікація витрат як основа формування стратегії зниження витрат підприємства. *Вісник Хмельницького національного університету. Економічні науки*. 2005. № 6 (1). С. 71-75.

18. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text (дата звернення 12.08.2024).

19. Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2010. № 2. С. 77-83.

20. Фінансові інструменти: Міжнародний стандарт фінансової звітності 9. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS_9_Ukrainian-compressed.pdf (дата звернення 14.08.2024).

21. Запаси: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-02_ukr_2016.pdf (дата звернення 14.08.2024).

22. Основні засоби: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16. URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS-16_ukr_2018.pdf (дата звернення 14.08.2024).

23. Витрати на позики: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_042#Text__(дата звернення 14.08.2024).

24. Дохід: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025#Text (дата звернення 14.08.2024).

25. Нематеріальні активи: Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text (дата звернення 14.08.2024).

26. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : Наказ Міністерства промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373. URL: https://zakon.rada.gov.ua/ rada/show/v0373581-07#Text (дата звернення 15.08.2024).

27. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг сільськогосподарських підприємств : Наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text (дата звернення 15.08.2024).

28. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт : Наказ Міністерство регіонального розвитку та будівництва України від 31.12.2010 р. № 573. URL: https://zakon.rada.gov.ua/ rada/show/v0573738-10#Text (дата звернення 15.08.2024).

29. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) на транспорті : Наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65. URL: https://zakon.rada.gov.ua /rada/show/v0065361-01#Text

(дата звернення 15.08.2024).

30. Методика розрахунку вартості послуги з медичного обслуговування : Постанова Кабінету міністрів України від 27.12.2017 р. № 1075 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1075-2017-%D0%BF# Text (дата звернення 15.08.2024).

31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення 16.08.2024).

32. Конституція України : Закон України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-ВР (дата звернення 19.08.2024).

33. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення 19.08.2024).

34. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/ z0336-13 (дата звернення 19.08.2024).

35. Чорній Б. І. Класифікація витрат підприємства як інструмент управління. *Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». Серія: «Економічні науки».* 2024. № 2. URL: https://doi.org/10.25313/2520-2294-2024-2 (дата звернення 21.08.2024).

36. Крот Ю. М., Пастернак Я. П. Формування ефективної системи управління витратами підприємств. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2018. № 28. С. 148-151.

37. Маркіна І. А., Вороніна В. Л., Рудич А. І. Теоретичні основи управління витратами підприємства. *Науково-виробничий журнал Держава та регіони. Серія: Економіка та підприємництво.* 2020. № 4. С. 140-146.

38. Аналіз беззбитковості. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/Аналіз

_беззбитковості (дата звернення 21.08.2024).

39. Концепція обліку «стандарт-костінг». URL: https://studfile.net/preview/9157541/page:2/ (дата звернення 21.08.2024).

40. Давидович І. Є. Контролінг : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2008. 552 с.

41. Бондарчук Н. В. Система «standart-costing», її характеристика та сфера застосування. *Облік, аудит, оподаткування та звітність у системі забезпечення економічної стійкості підприємств* : тези доп. IV Всеукр.наук.-практ. Інтернет-конф. (Дніпро, 14-15 травня 2020 р.) Дніпро : ННІЕ. 2020. С. 6 -7.

42. Волобуєва Ю. В. Особливості систем калькулювання «стандарт-кост», «директ-костинг і нормативного методу». URL: http://www.spilnota.net.ua/ua/article/id-3237/ (дата звернення 22.08.2024).

43. Cost Accounting: Definition and Types With Examples URL: https://www.investopedia.com/terms/c/cost-accounting.asp (дата звернення 22.08.2024).

44. Шуміло О. С., Пакуліна А. А., Далудіна І. В. Теоретичні аспекти управління витратами на підприємстві. *Бізнесінформ.* 2020. № 5. С. 306-311. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2015_8_43. (дата звернення 22.08.2024).

45. Нестеренко К. Директ-костинг в управлінському обліку: сутність методу та способи використання. URL: https://finacademy.net/materials/article/direct-costing (дата звернення 22.08.2024).

46. Пушкарь І. В. Аналіз господарської діяльності : навч. посіб. Запоріжжя : ЗНУ, 2019. 59 с.

47. Бабяк Н. Д., Іванюк К. Б. CVP-аналіз: традиційний та управлінський підходи. *Бізнесінформ.* 2015. № 8. С. 272-276.

48. Бабяк Н. Д., Крутоус Н. Ю. CVP-аналіз в умовах багато продуктового виробництва як інструмент операційного контролінгу. *Вісник аграрної науки Причорномор'я*. 2021. № 1. С. 11-19.

49. Одінцова Т., Невмиржицька О., Чаус І. CVP-аналіз як інструмент

управління фінансовими результатами підприємства. *Міжнародний науково-практичний журнал «Фінансовий простір».* 2013. № 1(9). С. 90-95.

50. Осадча А. Г., Брик Н. М. CVP-аналіз як ефективний засіб планування і прогнозування діяльності підприємств. *Вісник Національного університету водного господарства та природокористування.* 2020 № 1 (89). С. 153-167.

51. Янковий О. Г., Янковий В. О. Управління беззбитковістю на рівні підприємства за допомогою CVP-аналізу. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2015. №1 (78). С. 17-30.

52. Кушнір О. К., Мазур Н. А. Аналіз беззбитковості підприємницької діяльності в умовах змін. *Інфраструктура ринку*. 2022. Вип. 67. С. 120-125.

53. Бенчмаркінг. URL: https ://uk.wikipedia.org/wiki/Бенчмаркінг (дата звернення 23.08.2024).

54. Фещур Р. В., Яворська Н. Р., Меренюк Т. В. Бенчмаркінг як ефективний засіб зниження витрат виробництва. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка».* 2007. № 605 С. 43-49.

55. Чичуліна К. В., Петровець О. С. Удосконалення системи управління витратами на сільськогосподарських підприємствах. *Ефективна економіка*. 2015. № 5. С. 240-250.

56. Ковалевська В. Ю., Панченко О. М. Організація системи внутрішнього контролю витрат на підприємствах. *Гуманітарний вісник ЗДІА*. 2010. № 41. С. 229-233.

57. Римар Г. А. Облік, аналіз і контроль витрат у житловому будівництві : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2014. 23 с.

58. Артюх О. В. Внутрішній контроль обліку витрат: методичні аспекти. *Економіка і суспільство*. 2018. № 16. С. 914-920.

59. Cost Accounting Method: Advantages and Disadvantages. URL: https://www.investopedia.com/ask/answers/041515/what-are-main-advantages-and-disadvantages-cost-accounting-method.asp (дата звернення 27.08.2024).

60. What Is Cost Accounting? Definition, Concept, and Types. URL:

https://www.investopedia.com/ask/answers/041615/what-are-main-objectives-cost-accounting.asp (дата звернення 27.08.2024).

61. Cost Control: How Businesses Use It to Increase Profits. URL: https://www.investopedia.com/terms/c/cost-control.asp (дата звернення 27.08.2024).

62. What Are the Types of Costs in Cost Accounting? URL: https://www.investopedia.com/ask/answers/041415/what-are-different-types-costs-cost-accounting.asp (дата звернення 27.08.2024).

63. Варяниченко О. В., Карасьова Г. В. Стандарти iso 9000: якість як принцип та основа довіри між виробником та споживачем. *Економічний вісник НГУ* 2009. № 1. С. 115-122.

64. ISO 9000. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/ISO_9000 (дата звернення 15.09.2024).

65. Серединська В. М., Загородна О. М., Федорович Р. В. Економічний аналіз : навч.-метод. посіб. Тернопіль : Астон, 2010. 624 с.

66. Жадан М. І., Котова І. В. Мінімізація операційних витрат підприємства на основі факторного аналізу. *Ефективна економіка* 2018. № 9. С. 33-35.

67. Мних Є. В. Економічний аналіз : підручник. URL: https://westudents.com.ua/knigi/121-ekonomchniy-analz-mnih-v.html (дата звернення 04.10.2024).

68. Купалова Г. І. Теорія економічного аналізу : навч. посіб. URL: https://westudents.com.ua/knigi/188-teorya-ekonomchnogo-analzu-kupalo va-g.html (дата звернення 05.10.2024).

69. Руденко В. М. Математична статистика : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури, 2017. 304 с.

70. Малинка К. С., Марченко В. М. Застосування кореляційно-регресійного аналізу в управлінні ціновою політикою підприємств кондитерської галузі. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2019. № 31. С. 145-149.

71. Шкала Чеддока. URL: https://studfile.net/preview/3009913/page:39/ (дата звернення 06.10.2024).

72. SWOT-аналіз із прикладами. URL: https://esputnik.com/uk/blog/swot-analiz-iz-prikladami (дата звернення 12.10.2024).

73. SWOT-аналіз. URL: https://uk.wikipedia.org/wiki/SWOT-аналіз (дата звернення 12.10.2024).

74. **妙怡 李**. **成本控制**对企业经济效益的影响. *财经与管理*. 2020. **年 第** 04, **卷•第** 02. 页 33-35 DOI: 10.26549/cjygl.v4i2.3374 (дата звернення 16.10.2024).

75. Облік у будівництві: навіщо це потрібно і як правильно вести? URL: https://dedalsoft.com.ua/blog/oblik-u-budivnitstvi (дата звернення 18.10.2024).

76. 钱晶.**关于企**业成本控制的思考. *经济学*. 2020. **年 第** 3, **卷•第** 02. 页 14-15. DOI: 10.32629/ej.v3i2.420 (дата звернення 18.10.2024).

77. Стратегія мінімізації витрат підприємства. URL: https://referatss.com.ua/work/strategija-minimizacii-vitrat-pidpriiemstva/#googlevignette (дата звернення 19.10.2024).

78. Predictive Power: Using AI for Construction Cost Estimation and Risk Management. URL: https://keymakr.com/blog/predictive-power-using-ai-for-construction -cost-estimation-and-risk-management/ (дата звернення 20.10.2024).

79. Building for the future. URL: https://www.afgruppen.com/kampanje/annual-report-af-gruppen/vi-bygger-for-fremtiden/ (дата звернення 23.10.2024).

80. Sustainable entrepreneurship. URL: https://www.afgruppen.com/social-responsibility/ (дата звернення 23.10.2024).

81. Driving efficiency: how ai streamlines construction costs. URL: https://numalis.com/publications-147-driving_efficiency_how_ai_streamlines_construction _costs.php (дата звернення 25.10.2024).

82. Нагорна І. В., Галкіна Ю. Ю. Шляхи оптимізації витрат

підприємства на прикладі ПрАТ «Українська залізниця». *Бізнесінформ.* 2020. № 11. С. 282-287.

83. Ніколаєва В. П. Оцінка ефективності управління формуванням доходів з операційної діяльності підприємства. *Ефективна економіка*. 2014. № 7. С. 212-215.

84. Ощепков О. П., Магденко С. О. Аналіз впливу структури операційних витрат на фінансові результати діяльності підприємств. *Економіка та управління підприємствами*. 2023. № 73. С. 63-67.

85. Рокожиця А. Ю., Івата В. В. *Аналіз операційних витрат. Східна Європа: економіка, бізнес та управління*. 2017. Випуск 6 (11). С. 370-374.

ДОДАТОК А

		КОДИ		
	Дата (рік, місяць, число)	2024	01	01
Підприємство Товариство з обмеженою відповідальністю «АЛД Інжиніринг та будівництво»	за ЄДРПОУ	43173964		
Територія Заводський	за КОАТУУ	2310136600		
Організаційно-правова форма господарювання Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	240		
Вид економічної діяльності Будівництво житлових і нежитлових будівель	за КВЕД	41.20		

Середня кількість працівників[1] 93

Адреса, телефон Південне шосе, буд. 78А, м. Запоріжжя, Заводський, Запорізька область, 69008, Україна

Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака

Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):

за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку	v
за міжнародними стандартами фінансової звітності	

Баланс (Звіт про фінансовий стан)
на 31 грудня 2023 р.

Форма № 1 Код за ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	2301	1739
первісна вартість	1001	3406	3229
накопичена амортизація	1002	1105	1490
Незавершені капітальні інвестиції	1005	57	57
Основні засоби	1010	20947	16187
первісна вартість	1011	30220	28847
знос	1012	9273	12660
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-
Довгострокові біологічні активи	1020	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	8057	5727

інші фінансові інвестиції	1035	-	-
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	-	-
Відстрочені податкові активи	1045	-	-
Інші необоротні активи	1090	-	-
Усього за розділом I	**1095**	31362	23710
II. Оборотні активи Запаси	1100	42160	33047
Виробничі запаси	1101	36343	29675
Незавершене виробництво	1102	1899	715
Готова продукція	1103	3917	2656
Товари	1104	1	1
Поточні біологічні активи	1110	-	-
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	52755	59034
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	118442	124562
з бюджетом	1135		36
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	208	28527
Поточні фінансові інвестиції	1160	-	-
Гроші та їх еквіваленти	1165	9164	44052
Рахунки в банках	1167	9164	44052
Витрати майбутніх періодів	1170	31	21
Інші оборотні активи	1190	35579	29328
Усього за розділом II	**1195**	258339	318607
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	**1200**		
Баланс	**1300**	289701	342317

Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал Зареєстрований капітал	1400	1000	1000
Капітал у дооцінках	1405	-	-
Додатковий капітал	1410	-	-
Резервний капітал	1415	-	-
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	-17412	28696
Неоплачений капітал	1425	-	-
Вилучений капітал	1430	-	-
Усього за розділом I	**1495**	-16412	26696
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення Відстрочені податкові зобов'язання	1500	-	-
Довгострокові кредити банків	1510	-	-
Інші довгострокові зобов'язання	1515	4378	671
Довгострокові забезпечення	1520	-	-
Цільове фінансування	1525	-	-
Усього за розділом II	**1595**	4378	671
III. Поточні зобов'язання і забезпечення Короткострокові кредити банків	1600	-	14930

Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов’язаннями	1610	5830	4515
товари, роботи, послуги	1615	31702	70137
розрахунками з бюджетом	1620	1714	4265
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	3064
розрахунками зі страхування	1625	532	767
розрахунками з оплати праці	1630	776	2828
за одержаними авансами	1635	202524	166596
Поточні забезпечення	1660	1901	2341
Доходи майбутніх періодів	1665	-	27449
Інші поточні зобов’язання	1690	56756	18122
Усього за розділом III	**1695**	301735	311950
IV. Зобов’язання, пов’язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	**1700**	-	-
Баланс	**1900**	289701	342317

Керівник
Головний бухгалтер

_____

[1] *Визначається в порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики.*

ДОДАТОК Б

			КОДИ		
Підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю «АЛД Інжиніринг та будівництво» (найменування)	Дата (рік, місяць, число) за ЄДРПОУ	2024	01	01
			43173964		

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за 2023 р.

Форма № 2 Код за ДКУД 1801003

І. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	75315	116662
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(51716)	(114904)
Валовий: прибуток	2090	23599	1758
збиток	2095	-	-
Інші операційні доходи	2120	63084	44220
Адміністративні витрати	2130	(22948)	(27062)
Витрати на збут	2150	(60)	(806)
Інші операційні витрати	2180	(7986)	(45823)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	55689	-
збиток	2195	-	(27713)
Дохід від участі в капіталі	2200	1147	-
Інші фінансові доходи	2220	40	324
Інші доходи	2240	-	-
Фінансові витрати	2250	(3696)	(2284)
Втрати від участі в капіталі	2255	(3477)	(6043)
Інші витрати	2270	-	(3)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	49703	-
збиток	2295	-	(35719)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(3604)	-
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	-	-
Чистий фінансовий результат:	2350	46099	-

прибуток			
збиток	2355	-	(35719)

ІІ. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400	-	-
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-	-
Накопичені курсові різниці	2410	-	-
Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415	-	-
Інший сукупний дохід	2445	-	-
Інший сукупний дохід до оподаткування	**2450**	-	-
Податок на прибуток, пов’язаний з іншим сукупним доходом	2455	-	-
Інший сукупний дохід після оподаткування	**2460**	-	-
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	**2465**	46099	(35719)

ІІІ. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	9063	57816
Витрати на оплату праці	2505	11985	15669
Відрахування на соціальні заходи	2510	2414	3129
Амортизація	2515	5136	6210
Інші операційні витрати	2520	45759	81737
Разом	**2550**	73756	91001

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	-	-
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	-	-
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	-	-
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	-	-
Дивіденди на одну просту акцію	2650	-	-

Керівник

Головний бухгалтер