

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Первомайський навчально-науковий інститут
Національного університету кораблебудування імені адмірала
Макарова
Інженерно-економічний факультет
Кафедра Економіки, обліку та підприємництва

«Допущений до захисту»

Завідувач кафедри

« ____ » _____

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА
на здобуття ступеня вищої освіти магістр
на тему: Обліково-аналітичне забезпечення калькулювання
собівартості послуг

Виконав: студент 62-Емаг групи

_____ Андрущенко О. М.

Керівник роботи: к.е.н., доцент

_____ Гавриленко Н. В.

Первомайськ, 2022

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Первомайський навчально-науковий інститут
Національного університету кораблебудування імені адмірала
Макарова

Інженерно-економічний факультет

Кафедра економіки та організації виробництва

Спеціальність 051 «Економіка»

Освітня програма «Обліково-аналітичне забезпечення економічної діяльності підприємства»

ЗАТВЕРДЖУЮ
Гарант освітньої програми

(підпис)

« ____ » _____ 20__ року

ЗАВДАННЯ
НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ

на здобуття ступеня вищої освіти «магістр»

Студенту Андрущенко Альоні Миколаївні

(прізвище, ім'я по батькові)

1. Тема роботи Обліково-аналітичне забезпечення калькулювання собівартості послуг

Керівник роботи к.е.н., доцент Гавриленко Наталія Вікторівна

Затверджена розпорядженням директора № ____ від « ____ » _____ 2021 р.

2. Термін подання роботи: ____ грудня 2022 року

3. Вихідні дані по роботі: підручники, монографії, автореферати, періодичні видання, матеріали конференцій, бухгалтерська та фінансова звітність ТОВ «Бонус-Ін», первинна документація, Наказ про облікову політику, реєстри фінансового обліку, калькуляційні відомості

4. Перелік питань, що належать до розробки (найменування розділів) 1. Теоретичні аспекти обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг; 2. Виробничо-економічна характеристика ТОВ «Бонус-Ін»; 3. Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг на ТОВ «Бонус-Ін»

5. Перелік презентаційних матеріалів: 1. Узагальнення результатів дослідження сутності поняття «калькуляція»; 2. Групування науковців, які досліджували зміст поняття «калькуляція»; 3. Ознаки та характерні особливості позамовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості; 4. Горизонтальний аналіз фінансових результатів ТОВ «Бонус Ін» за 2019-2021 рр.; 5. Типова картка реєстрації витрат по замовленню ТОВ «Медіа»; 6. Розрахунок ставки розподілу непрямих витрат при калькулюванні собівартості ІТ-послуг ТОВ «Бонус-Ін»

6. Консультанти розділів роботи:

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	Гавриленко Н. В.		
2	Гавриленко Н. В.		
3	Гавриленко Н. В.		

7. Дата видачі завдання _____

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ п/п	Назва етапів роботи	Терміни виконання етапів роботи	Примітка
1	Визначення наукового керівника роботи		
2	Вибір теми роботи та її узгодження її з науковим керівником		
3	Складання попереднього плану роботи, узгодження його з науковим керівником		
4	Збір статистичної інформації		
5	Вивчення друкованих та електронних джерел, економічних реалій, методичних та наукових видань з теми роботи		
6	Систематизація інформації та складання розгорнутого плану роботи, затвердження його науковим керівником		
7	Розробка теоретичного розділу		
8	Розробка аналітичного розділу		
9	Розробка проектного розділу		
10	Розробка четвертого розділу		
11	Розробка вступу, висновків, списку використаної літератури та додатків		
12	Редагування рукопису роботи магістра та ознайомлення з ним наукового керівника		
13	Розробка проекту демонстраційного матеріалу та доповіді		
14	Усунення зауважень наукового керівника та завершення роботи		
15	Подання рукопису кваліфікаційної роботи, презентаційного матеріалу на попередній захист		
16	Подання роботи рецензенту та отримання рецензії		
17	Захист роботи перед атестаційною комісією		

Студент

_____ (підпис)

_____ (прізвище, ініціали)

Керівник роботи

_____ (підпис)

_____ (прізвище, ініціали)

Анотація

Кваліфікаційну магістерську роботу присвячено проблемі удосконалення обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг. В роботі розкрито сутність обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг, її структуру, розкриті питання формування інформаційної бази підприємства щодо калькулювання собівартості послуг; розкриті проблеми орієнтації складових облікової політики на підвищення ефективності обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг.

Проведено аналіз фінансово-господарської діяльності досліджуваного підприємства, вивчено динаміку показників прибутковості, платоспроможності, оцінено фінансові результати діяльності підприємства за три останніх роки.

За результатами здійсненого у кваліфікаційній магістерській роботі дослідження запропоновано заходи покращення обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг в сфері інтернет-технологій, серед яких: наказ про облікову політику, кодифікація витрат за статтями; рекомендації щодо розподілу непрямих витрат, форму звіту по відхиленням фактичної собівартості від цільової.

Запропоновані конкретні заходи покращення обліково-аналітичного забезпечення операцій з основними засобами сприятимуть зростанню ефективності облікової роботи підприємства.

Ключові слова: інформація, облікова політика, інтернет-послуги, облік, управлінський облік, обліково-аналітичне забезпечення, контроль, аналіз

Annotation

The qualifying master's thesis is devoted to the problem of improving accounting and analytical support for calculating the cost of services. The work reveals the essence of accounting and analytical support for the calculation of the cost of services, its structure, the issues of forming an information base of the enterprise regarding the calculation of the cost of services; open problems of the orientation of the components of the accounting policy to increase the effectiveness of the accounting and analytical support for the calculation of the cost of services.

An analysis of the financial and economic activity of the enterprise under study was carried out, the dynamics of profitability indicators and solvency were studied, and the financial results of the enterprise's activities over the last three years were evaluated. According to the results of the master's qualification research work, measures to improve the accounting and analytical support for the calculation of the cost of services in the field of Internet technologies are proposed, including: an order on accounting policy, codification of costs by articles; recommendations on the distribution of indirect costs, the form of a report on deviations of the actual cost from the target cost. The proposed specific measures to improve the accounting and analytical support of operations with fixed assets will contribute to the increase in the efficiency of the enterprise's accounting work.

Key words: information, accounting policy, Internet services, accounting, management accounting, accounting and analytical support, control, analysis

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ...	10
1.1 Калькулювання собівартості як економічна категорія.....	10
1.2 Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості..	17
1.3 Сутність обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг в сфері інформаційних і інтернет-технологій.....	25
РОЗДІЛ 2 ОРГАНІЗАЦІЙНО-ЕКОНОМІЧНА ХАРАКТЕРИСТИКА ТА АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ТОВ «БОНУС-ІН».....	32
2.1. Організаційно-економічна характеристика ТОВ «Бонус-Ін».....	32
2.2 Аналіз фінансового стану ТОВ «Бонус-Ін».....	37
РОЗДІЛ 3 ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ НА ТОВ «БОНУС-ІН».....	48
3.1 Обліково-аналітичне забезпечення калькулювання собівартості послуг на ТОВ «Бонус-Ін».....	48
3.2 Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг на ТОВ «Бонус-Ін».....	57
ВИСНОВКИ.....	68
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	74
ДОДАТКИ.....	

ВСТУП

Актуальність теми дослідження. Застосування тієї чи іншої методики обліку витрат і калькулювання значною мірою залежить від особливостей галузі господарської діяльності, в якій відбувається функціонування підприємства. Також при виборі методу обліку і калькулювання собівартості необхідно керуватися задачами, поставленими перед управлінським обліком в конкретному підприємстві.

Всеохоплююча постіндустріалізація та інформатизація суспільства призвела до зростання частки господарюючих суб'єктів, зайнятих наданням послуг сфери інтернет-технологій, особливості яких значно відрізняються від продукції і послуг в сфері виробництва. Це зумовлює поступовий відхід від діючих методів обліку і калькулювання собівартості продукції, оскільки вони втрачають свою відповідність вимогам коректного калькулювання собівартості, стають нездатними вирішувати поставлені перед ними завдання. Головною причиною ситуації, що склалася, можна назвати зміну самого характеру витрат – через їх матеріальний зміст в сфері матеріального виробництва, витрати в ІТ-сфері втрачають свою матеріальну складову і стають нематеріальними.

Наразі в компаніях, які функціонують в сфері інтернет-технологій відсутня єдина концепція обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, відсутні методичні рекомендації щодо обліку витрат і калькулювання собівартості послуг і як наслідок – застосування ними позамовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості, з допомогою якого розраховується фактична собівартість продукції і послуг. Таким чином, ІТ-компанії практично позбавлені ефективних методів управління витратами, собівартістю і, відповідно – прибутком.

Отже, недостатність теоретико-методичних розробок в сфері розвитку обліково-аналітичного забезпечення обліку витрат і

калькулювання собівартості послуг в сфері інтернет-технологій, обумовили вибір теми кваліфікаційної магістерської роботи та зумовили її структуру.

Ступінь розробленості проблеми. Загальні питання обліку витрат і калькулювання собівартості продукції досліджуються в працях вітчизняних вчених: М. Т. Білухи, Ф.Ф. Бутинця, Н.В. Гавриленко, О.В. Грищенко, Н. О. Козіцької. А. М. Кузьмінського, В.В. Сопко, Б.Ф. Усач та багатьох інших науковців.

Доволі значний внесок в розробку методології обліку витрат і калькулювання зробили відомі зарубіжні вчені: А. Апчерч., Р. Аткинсон, К. Друрі, Р. Каплан, Д. Кодуелл, Р. Ман, В. Нідлз, Т. Скоун, Дж. Форстер та ін.

Проте, незважаючи на суттєву значущість наукових досліджень вищезгаданих вчених, необхідно відмітити той факт, що окремі питання обліку витрат і калькулювання собівартості послуг мають дискусійний зміст або взагалі не знайшли свого відображення ні в нормативних документах, ні в науковій літературі. Так, досі не здійснено комплексного дослідження проблем калькулювання собівартості послуг компаній, які здійснюють діяльність в сфері ІТ-технологій в розрізі їх видів.

Мета і завдання дослідження. Метою кваліфікаційної магістерської роботи є дослідження теоретичних і практичних питань формування обліково-аналітичного забезпечення обліку витрат і калькулювання собівартості послуг та розробка практичних рекомендацій щодо їх поліпшення на конкретному підприємстві.

Для досягнення поставленої мети в роботі передбачене вирішення таких завдань:

- охарактеризувати калькулювання собівартості послуг, як економічну і облікову категорію;
- дослідити облік витрат і калькулювання собівартості послуг, як предмет обліково-аналітичного забезпечення;
- розкрити особливості формування обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг;

- надати економічну характеристику ТОВ «Бонус-Ін»;
- проаналізувати фінансовий стан ТОВ «Бонус-Ін»
- дослідити обліково-аналітичне забезпечення калькулювання собівартості послуг на ТОВ «Бонус-Ін»;
- надати рекомендації щодо удосконалення обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг на ТОВ «Бонус-Ін»;

Предметом дослідження роботи стали теоретичні аспекти, методичні та практичні питання, пов'язані з формуванням обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг.

Об'єктом дослідження обліково-аналітичне забезпечення калькулювання собівартості послуг на ТОВ «Бонус-Ін».

Методи дослідження. У процесі дослідження використовувалися такі методи наукового пізнання: загальнонаукові (аналіз, синтез, аналогія, дедукція, порівняння, угруповання, узагальнення, системний підхід), економіко-статистичні методи збору та обробки інформації та спеціальні облікові методи (оцінка, калькуляція, рахунки, подвійний запис)

Теоретичну базу кваліфікаційної роботи склали наукові праці вітчизняних і зарубіжних вчених з проблем обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг; законодавчі та нормативні акти з регулювання бухгалтерського обліку в Україні; стандарти обліку і звітності; матеріали науково-практичних конференцій.

Інформаційною базою роботи послужили методичні та інструктивні матеріали Міністерства фінансів України з питань організації бухгалтерського обліку, аналітичні матеріали в періодичній пресі, монографічної та іншої наукової літератури, експертні розробки вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів, а також результати, отримані нами у процесі спостережень і впроваджувальної діяльності.

Апробація результатів дослідження. Основні положення і результати магістерського дослідження доповідались і обговорювались на

конференціях: Міжвузівській студентській Науково-практичній конференції «Молодь, освіта, наука, 2022», (25 травня 2022); III Всеукраїнській науково-практичній інтернет-конференції «Розвиток фінансово-кредитних систем: виклики сьогодення» (6-7 червня 2022р. Уманський НУС, м. Умань); Всеукраїнській науково-практичній конференції молодих вчених «Глокалізаційні аспекти інноваційного розвитку економіки» (м. Одеса, 20 жовтня 2022 р.).

Результати дослідження можуть бути використані в процесі удосконалення обліково-аналітичного забезпечення операцій з основними засобами ТОВ «Бонус-Ін».

Структура і обсяг кваліфікаційної магістерської роботи. Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та списку використаної літератури. Загальний обсяг магістерської роботи становить сторінок, до складу яких входить рисунки та таблиць. Список використаних джерел містить найменувань.

РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ

1.1 Калькулювання собівартості як економічна категорія

Виникнення в економічній думці терміну «калькулювання» пов'язують з виникненням мануфактурного виробництва, а найбільш блискавичний розвиток калькулювання, як дієвого інструменту оцінювання рентабельності, а також, як спосіб подолання конкуренції набуло вже в умовах промислового виробництва. Слід згадати, що поняття «калькуляція» витікає з латинського «*calculation*», що означає обчислення, а цей термін, в свою чергу був утворений від доволі елементарного слова – «*calcul*», що означає камінчик. Пояснити це можна зверненням до історії стародавніх римлян, які свої первісні розрахунки та обчислення здійснювали за допомогою камінців з використанням абак – різновидах стародавніх рахівниць.

Абак, широко використовуваний стародавніми римлянами та греками, являв собою розграфлену належним чином кам'яну плиту, а необхідні обчислення на рахівницях можна було здійснювати з допомогою переміщення камінців, що й на той час і вважалося стародавнім калькулюванням[1, с. 5].

Наринський О. С. – видатний український вчений ще у 1965 році сказав, що слід розрізняти «калькулювання як процес обчислення собівартості і калькуляцію, як результат цього обчислення, як розрахунок, що показує виявлену собівартість»[2, с. 33]. З його думкою погодились багато вчених, а серед вітчизняних - проф. А. М. Кузьминський »[3, с. 123]. Для більш глибокого висвітлення сутності «калькуляції», унаочнимо результати проведеного аналізу поняття шляхом групування і представимо в таблиці 1.

**Узагальнення результатів дослідження сутності поняття
«калькуляція»**

Поняття (визначення), автор	Обчислення витрат	Розрахунок собівартості			Обчислення ціни виробу	Обчислення в грошовому виразі результату будь- якого процесу	Окрема галузь	Бланк, форма калькуляційного листа	Елемент методу	Кінцевий результат
		Всієї продукції	Одиниці продукції	Фактичної собівартості						
Безруких П. С.								+		
Бабенко І. П.					+					
Бутинець Ф. Ф.			+		+					
Гавриленко Н.В., Козицька Н.О.	+			+		+				
Гавриленко Н. Грищенко О., Козицька Н.	+			+		+			+	
Дембінський Н.			+							
Дитякін Ф.	+									
Кузьмінський А								+		
Ламикін І.	+									
Нікольсон Д, Рорбах Д.							+			
Палій В.		+								+
Бичик С.			+							
Азриліян А.	+									
Мочерний С.	+									
Жебрак М.		+								
Загородній А, Вознюк Г., Партін Г.								+	+	
Коноплицький В.								+	+	

На підставі опрацювання спеціальної літератури, ми змогли узагальнити результати та виокремити і згрупувати науковців, які досліджували зміст калькуляції та давали йому авторське визначення. На рисунку 1.1 наведено результати групування.

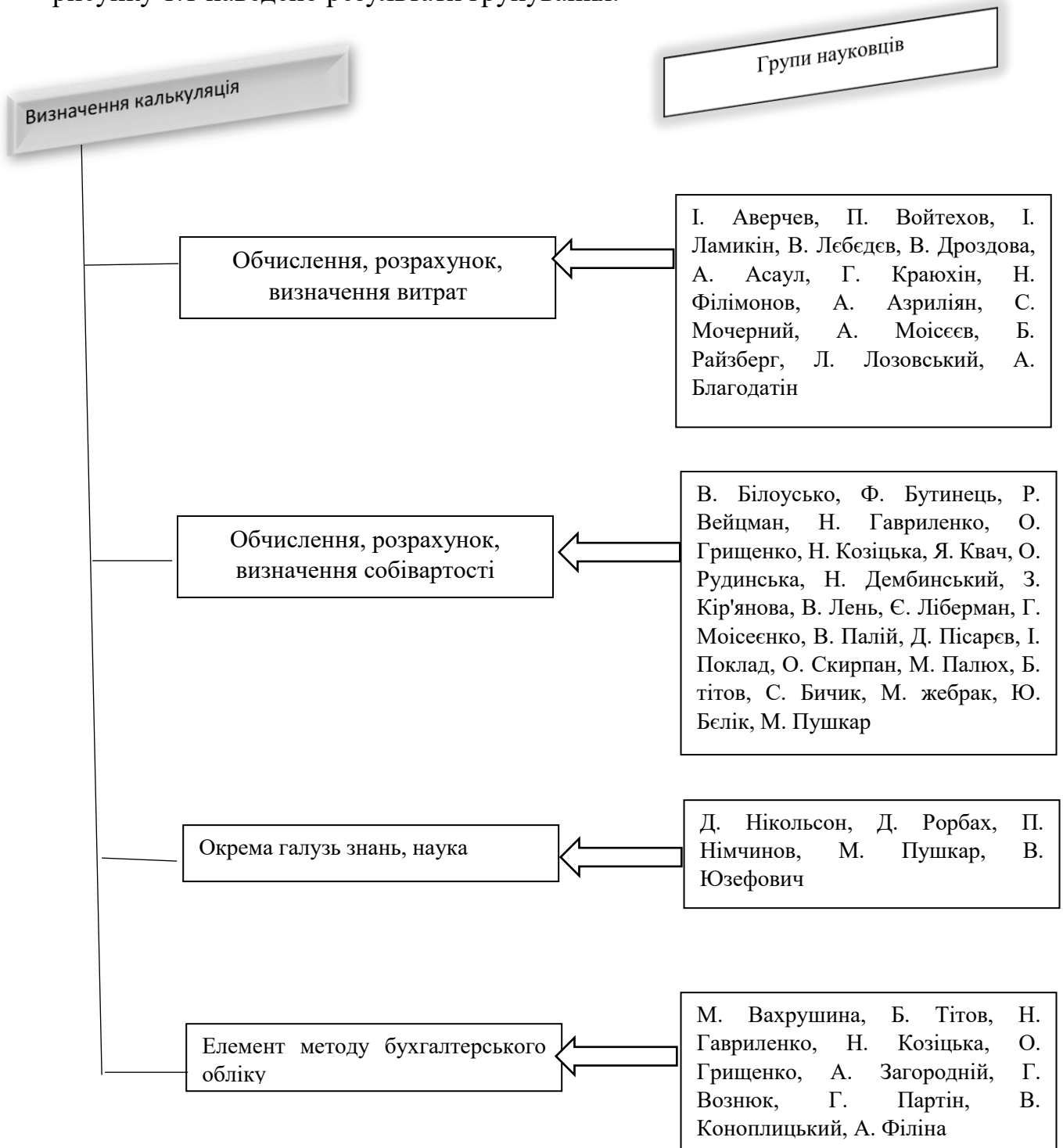


Рис. 1.1 Групування науковців, які досліджували зміст поняття «калькуляція»

Як свідчить проведене узагальнення, перша група науковців, яка наочно визначена на рисунку 1 під калькуляцією вбачають розрахунок витрат. Науковці фактично ототожнюють сутність обумовленого поняття із звичайними арифметичними діями. Окрім цього ототожнення спостерігається і за такими категоріями, як «витрати» та «собівартість».

Що цікаво – витрати можна розглядати як економічну і бухгалтерську категорію. Якщо звернутися до економічної позиції, то тут можна згадати Котлярова С з його визначенням, як «затрат втрачених можливостей», а саме суму грошей, яку можна отримати від найбільш вигідного з усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів.

Відносно бухгалтерської позиції, то витрати – це реально здійснене використання ресурсів і виплати за їх використання. Але ж поняття «собівартість» є більш містким, аніж витрати, що можна пояснити застосуванням при її розрахунку окремого підходу до кожної виробничої одиниці, а не звичайний простий математичний підрахунок частки понесених витрат на одиницю продукції. Собівартість, як категорія, відображає сукупність витрат, понесених для досягнення конкретних цілей, а це дозволяє з'ясувати ефективність понесених витрат. На думку В. Палія, «собівартість продукту чи процесу – це локалізація витрат, які відносяться до виробництва даного продукту чи виконання даного процесу»[4, с.27]. Собівартість не тільки забезпечує процес відтворення витрачених ресурсів в результаті здійснення господарської діяльності, але й одночасно бере у ньому участь.

Натомість, якщо для визначення витрат достатньо обмежитися обліком витрат на бухгалтерських рахунках, то для визначення собівартості певного об'єкту обов'язково слід на підставі обліку витрат використати і застосувати певну сукупність способів і прийомів, які вже відносяться до калькулювання. Таким чином, друга група науковців під калькуляцією вбачає обчислення (розрахунок, визначення) собівартості. Сюди слід віднести Ф. Бутинця, Н. Белова, Н. Вейцмана, В. Білоусько, Н. Гавриленко,

Н. Козіцьку, О. Грищенко, Я. Квач, О. Рудинську, Н. Дембинського, В. Леня, В. Гливенко, Г. Моїсеєнко, В. Палія, Є. Пенькова, І. Поклада, М. Палюха, В. Стоцького, Г. Голла, Б. Тітова, А. Борисова, М. Жебрака, М. Пушкаря та ін.

На думку Скрипник М. І. окремі науковці – Н. Борисов, Н. Кондраков, О. Скипан, М. Палюх, В. Стоцький, Г. Голл, А. Шеремет, А. Борисов - дають не зовсім точне трактування калькуляції, як визначення собівартості виготовленої продукції. Це можна пояснити тим, що трактування передбачає обчислення всієї товарної маси, а не її одиниці і таке визначення не характеризує притаманної калькуляції ознаки – відображення собівартості одиниці об'єкту калькулювання[5, с.278].

Такі науковці, як Ф. Бутинець, В. Палій, М. Пушкар, М. Белоусов, Н. Вейцман, М. ДеДембінський, І. Поклад, Ю. Белік, А. Сумцов, В. Бунімович, Г. Галль, Г. Кернога, Н. Кондраков, Г. Мисака, В. Шарманська, С. Бичик, В. Петрова під калькуляцією вбачають розрахунок собівартості одиниці продукції.

Як вважає Р. Вейцман, бухгалтерський облік виділяє два види калькуляції: К1 і К2. Під калькуляцією К1 дослідник вважає розрахунок витрат, які відносяться до процесу реалізації, а це дозволяє виявити затрати і, в кінцевому підсумку – прибуток або збиток. Р. Вейцман переконаний, що К1 - невід'ємна властивість будь-якої системи фінансового обліку. Щодо К2-калькуляції, Р. Вейцман вбачає розрахунок собівартості якогось окремого виробу або послуги. За радянського періоду, найважливішою передумовою існування К2-калькуляції, була необхідність ціноутворення. Марксистська школа ціну поєднувала з собівартістю.

На думку Я. Соколова, який досліджував роботи Р. Вейцмана в обумовленому напрямку, собівартість можна збільшити, але не більше, ніж на чітко нормований розмір націнки. На практиці раніше калькуляція відбувалася дуже спрощеними методами, але мета, яку переслідували бухгалтери, була одна: отримати якомога максимальну величину. Здійснювалося це тому, що дозволяло бухгалтерам збільшити прибуток. А

призводило це до виникнення такої ситуації, коли чим більші витрати, тим більше прибутку було отримано підприємством. Дослідження, проведені Соколовим Я. навели його на думку, що такий нюанс створював витратну економіку, яка відігравала зовсім не останню роль в розпаді СРСР[6].

Якщо звернутися до ринкової економіки, то в ній ціна від собівартості, що є K2-калькуляцією, залежить, але в значно меншій мірі. Залежність вона має від попиту та пропозиції, а саме – чим більший попит, тим більша ціна; чим більша пропозиція, тим ціна буде нижчою. Звісно, ціна не повинна бути меншою аніж собівартість, однак іноді можна допускати існування даного парадоксу, якщо, наприклад, можна у збиток продавати цвяхи, якщо продаж стільців прибутковий.

Соколов Я. пропонує як вихід наступну ідею: якщо калькуляція K1 є необхідною для розрахунку фінансового результату, то калькуляція K2 дозволяє управляти витратами і товарним асортиментом. Кожний керівник або управлінець повинен знати розмір прибутку, який йому приносить певний продукт або товар. Оскільки бухгалтер, обираючи підходи для трактування калькуляції K2, отримує зовсім різні суми, а управлінський персонал, коли приймає рішення, повинен усвідомлювати, як ці величини були отримані, то виникає доволі значна проблема[6].

Таким чином, з позиції бухгалтерського підходу, калькуляція має подвійний зміст[7, с.194], а саме:

- в широкому розумінні застосовується в значенні обчислення в єдиному грошовому вимірнику результатів будь-якого конкретного процесу;
- у вузькому розумінні застосовується в значенні розрахунку обчислення собівартості одиниці продукту або одиничної наданої послуги. Цієї думки також притримувалися Ф. Бутинець, та М.

Пушкар[8, с.246], Н. Мазуркевич та С. Бойко.

Наприкінці 40-х років 20 ст. облік витрат і калькулювання виробничої собівартості почали трактуватися як частина БО та аналітичний розвиток

рахунку основного виробництва[9]. В післявоєнні часи саме теорія калькуляції та її зв'язок з обліком затрат стали новою і основною темою наукових досліджень вчених-економістів.

Досліджуючи становлення та етапи розвитку бухгалтерського обліку, Я. Соколов виділив наявність таких варіантів взаємозв'язку обліку витрат і калькуляцій, як:

- 1) калькуляція та облік витрат ідентичні;
- 2) калькуляція і облік витрат є незалежними один від одного

процесами[9, с. 215].

Перший варіант пов'язаний з ім'ям С. Іванова, який у 1872 році сформулював ідею створення виробничих (калькуляційних) бухгалтерських рахунків обліку витрат, для того, щоб мати можливість показати не лише кількість затраченого матеріалу, але й ту кількість, яка залишилася в виробництві, а головне – вартість і того і іншого [10, с. 140].

Другий варіант взаємозв'язку методів обліку витрат і методів калькулювання був відображений в працях вчених другої половини 60-х - 70-х років ХХ століття. Н. Чумаченко вважає, що калькулювання собівартості продукції – це окремий етап виробничого обліку. Окрім цього, він вказує на необхідність відокремлення калькуляції від обліку витрат і дослідження їх як зовсім різних понять. На думку Н. Чумаченко, калькуляція – це завершальний етап виробничого обліку і вона в чомусь вужче, а в чомусь ширше обліку витрат, оскільки впливає з записів не лише за дебетом, але й кредитом рахунку виробництва[11].

Першочерговим завданням при визначенні методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та послуг в сфері послуг взагалі і інтернет-послуг зокрема, є розгляд наявних методів, які застосовуються в українській та зарубіжній практиці обліку.

1.2. Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості

Про облік витрат і калькулювання собівартості вперше з позиції наукового погляду заговорив представник французької бухгалтерської школи Ж-Г. Курсель-Сенель, якому належить розробка вчення про облік витрат і калькулювання собівартості. В вищезгаданому вченні вперше були сформульовані відмінності між обліком витрат і розрахунком собівартості. Вчений стверджував, що облік витрат ведеться лише заради визначення собівартості і таким чином, облік собівартості є метою обліку витрат.

В фінансових словниках наводяться наступні визначення собівартості:

- це вартісна ціна використаних у процесі виробництва продукції (робіт, послуг) природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів, а також інших витрат на її виробництво та реалізацію;
- це сукупність прямих витрат, пов'язаних з виробництвом виробу; всі види витрат, які були понесені при виробництві та реалізації певного виду продукції.

Собівартість продукції виступає одним із найважливіших показників діяльності економічного суб'єкта, який безпосередньо впливає на отриманий фінансовий результат. Сам спосіб визначення собівартості продукції має назву калькулювання (пішло від лат. «calculation» - підрахунок), а кінцевим результатом калькулювання є складання калькуляцій.

Нині в економічній науці існує велика кількість методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Таке їх різноманіття варто віднести до кінця двадцятого, початку двадцять першого століття та обумовлено швидко зростаючими темпами розвитку бухгалтерської науки. Передумови появи сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості тісно пов'язані з науковими працями швейцарського вченого І. Ф. Шера, який при

розгляді порядку обліку витрат звернув свою увагу на те, що більшість існуючих фабричних виробництв можна звести лише до трьох:

- 1) однопродуктові однопередільні;
- 2) однопродуктові багатопередільні;
- 3) виробництва з паралельним циклом і наступною зборкою.

Вищенаведена класифікація виробництв була покладена в основу різних методів обліку витрат – попроцесного або простого, позамовного та попередільного. В таблиці 1.2 наведена узагальнена характеристика попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості.

Таблиця 1.2

Ознаки попередільного методу обліку витрат і калькулювання собівартості

Назва параметру	Особливості
Вид виробництва	Масова, багатосерійне
Сфера, галузь застосування	Хімічне, металургічне, текстильне, цегельному виробництвах
Об'єкт обліку витрат	Переділ
Об'єкт калькулювання	Вид або група продукції по кожному переділу
Технологічні особливості	1. Сировина вводиться у виробництво в першому переділі, а в наступних відбувається обробка напівфабрикатів. 2. Готова продукція буде отримана як результат послідовного ланцюга переділів

Порядок розрахунку собівартості залежить від того, який варіант засосовується: напівфабрикатний чи безнапівфабрикатний.

При напівфабрикатному варіанті собівартість розраховується за формулою (1.1):

$$СВ_{гт} = ЗНВ_{п} + ФВ_{пер} + ВДв + ЗВВ + ЗГВ + ВЗО - ВВ - ЗНВ_{к} \quad (1.1),$$

де,

$СВ_{гт}$ – фактична виробнича собівартість всієї готової продукції;

$ЗНВ_{п}$ – залишок незавершеного виробництва на початок звітного періоду;

$ФВ_{пер}$ – фактичні витрати на виробництво кожного переділа;

$ВДв$ – витрати допоміжних виробництв;

ЗВВ – загальновиробничі витрати;

ЗГВ – загальногосподарські витрати;

ВЗО – внутрішньозаводський оборот;

ВВ – виробничі відходи;

ЗНВк – залишок незавершеного виробництва на кінець звітної періоду.

При безнапівфабрикатному варіанті собівартість розраховується за формулою 2.2:

$$СВ_{гг} = ЗНВ_{п} + ФМ_{сир_{1п}} + ВДВ + ЗО_{пер} + ЗГВ + ВЗО - ВВ - ЗНВ_{к}, \quad (1.1),$$

де:

СВ_{гг} – фактична виробнича собівартість всієї готової продукції

ЗНВ_п – залишок незавершеного виробництва на початок звітної періоду;

ФМ_{1п} – фактичні матеріальні витрати першого переділа

ЗО_{пер} – витрати на обробку кожного переділа.

Основні характерні особливості позамовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції представлені в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

Ознаки та характерні особливості позамовного методу обліку витрат і калькулювання собівартості

Назва параметру	Особливості
Вид виробництва	Одиничне, індивідуальне, дрібносерійне
Сфера, галузь застосування	Суднобудування, авіабудування, будівництво, машинобудування, поліграфія, побутові послуги
Об'єкт обліку витрат	Замовлення
Об'єкт калькулювання	Замовлення
Технологічні особливості	1. Існує реальна відокремленість об'єкту; 2. Вимірювання витрат за кожним виконаним замовленням, а не за проміжком часу; 3. Період виконання замовлення не співпадає із звітним періодом

Визначення собівартості за позамовним методом здійснюється за формулою 1.3:

$$ФВС_з = ЗНВ_{п} + ПФВ + ВДВ + ЗВВ + ЗГВ - ЗНВ_{к}, \quad (1.3)$$

де:

ФВС_з - фактична виробнича собівартість готової продукції – замовлення;

ЗНВ_п - залишок незавершеного виробництва на початок звітного періоду;

ПФВ – прямі фактичні витрати на виконання замовлення;

ВДВ – витрати допоміжних виробництв;

ЗВВ – загальновиробничі витрати відповідно встановленої бази розподілу;

ЗГВ – загальногосподарські витрати відповідно до встановленої бази розподілу;

ЗНВ_к - залишок незавершеного виробництва на кінець звітного періоду.

Особливістю позамовного методу обліку витрат є те, що фактична собівартість одиниці замовлення визначається після виконання замовлення шляхом ділення загальної суми витрат на кількість продукції, виготовленої за даним замовленням.

Основні характерні особливості попроцесного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції представлені в таблиці 1.4.

Порядок розрахунку собівартості залежить від складності попроцесного методу. При попроцесному простому методі собівартість розраховується за формулою 1.4:

$$\text{ФВС}_Г = \text{ФВВ}_{зп} / K, \quad (1.4)$$

де:

ФВВ_{зп} – фактичні витрати на виробництво, понесені за звітний період;

K – кількість виготовленої продукції за звітний період в натуральному виразі.

При попроцесному простому двохступінчастому методі калькуляції собівартість розраховується за формулою 1.5:

$$\text{ФВС}_Г = \text{ФВВ}_{зп1} / K_1 + \text{ФВВ}_{зп2} / K_2, \quad (1.5)$$

Ознаки та характерні особливості попроцесного методу обліку витрат і калькулювання собівартості

Назва параметру	Особливості
Вид виробництва	Масове, багатосерійне
Сфера, галузь застосування	Автотранспортні послуги, лісозаготівля, видобування вугля, нафтовидобування та переробка, виробництво будівельних матеріалів, електроенергетика
Об'єкт обліку витрат	Виробничий процес
Об'єкт калькулювання	Виробничий процес
Технологічні особливості	1. Обмеження номенклатури продукції; 2. Нетривалий виробничий цикл; 3. Сировина проходить єдиний технологічний процес; 4. Відсутні запаси напівфабрикатів і не утворюються запаси готової продукції, або наявні в обмеженій кількості

де:

$\Phi ВВ_{зп1}$ – фактичні витрати на виробництво, понесені за звітний період;

K_1 – кількість виготовленої продукції за звітний період в натуральному виразі;

$\Phi ВВ_{зп2}$ – фактичні витрати на управління та збут, понесені за звітний період;

K_2 – кількість виготовленої продукції за звітний період в натуральному виразі.

При попроцесному простому багатоступінчастому методі калькуляції собівартість розраховується за формулою 1.6:

$$\Phi ВС_{г} = \Phi ВВ_{зп1пер} / K_1 + \Phi ВВ_{зп2пер} / K_2 + \dots + \Phi ВВ_{зп iпер} / K_i + \Phi ВВ_{опуз} / K_p, \quad (1.5),$$

де:

$\Phi BB_{зп1пер}, \Phi BB_{зп2пер}, \Phi BB_{зп\ iпер}$ - фактичні витрати на виробництво, понесені кожним переділом за звітний період;

K_1, K_2, K_i - кількість напівфабрикатів, виготовлених в звітному періоді кожним переділом в натуральному виразі.

$\Phi BB_{опуз}$ - фактичні витрати на управління та збут, понесені за звітний період;

K_p - кількість реалізованої продукції за звітний період у натуральному виразі.

Ще одним відомим та широко застосовуваним методом калькулювання собівартості є нормативний метод, який передбачає калькулювання напередодні виробничого процесу на підставі заздалегідь встановлених норм і визначення відхилень від норм вже в процесі виробництва. По суті, нормативний метод є зовсім не схожим, а навіть протилежним традиційним методам калькулювання, оскільки при його застосуванні калькулюються заплановані, фактично не понесені, майбутні витрати, а при традиційних методах калькулюються фактичні, минулі, вже здійснені витрати (рис. 1.2).

Найбільш ранішнє згадування нормативного методу обліку і калькулювання наявне в праці Фельдгаузена кінця 19 ст. «Нормативна заводська звітність». Вченому належить перша в науковій практиці спроба введення в калькуляцію методів, які отримали розвиток зарубіжному методі «стандарт-кост» і в нормативному обліку. Особливість наукового підходу Е. Фельдгаузена зводилася до того, що на всі без виключення затрати заздалегідь, а саме раз в десятиріччя, визначалися та встановлювалися комісією експертів норми. В подальшому фіксувалися відхилення від цих норм в розрізі прибутків і збитків, а загальний розрахунок відхилень виконувався раз на місяць.

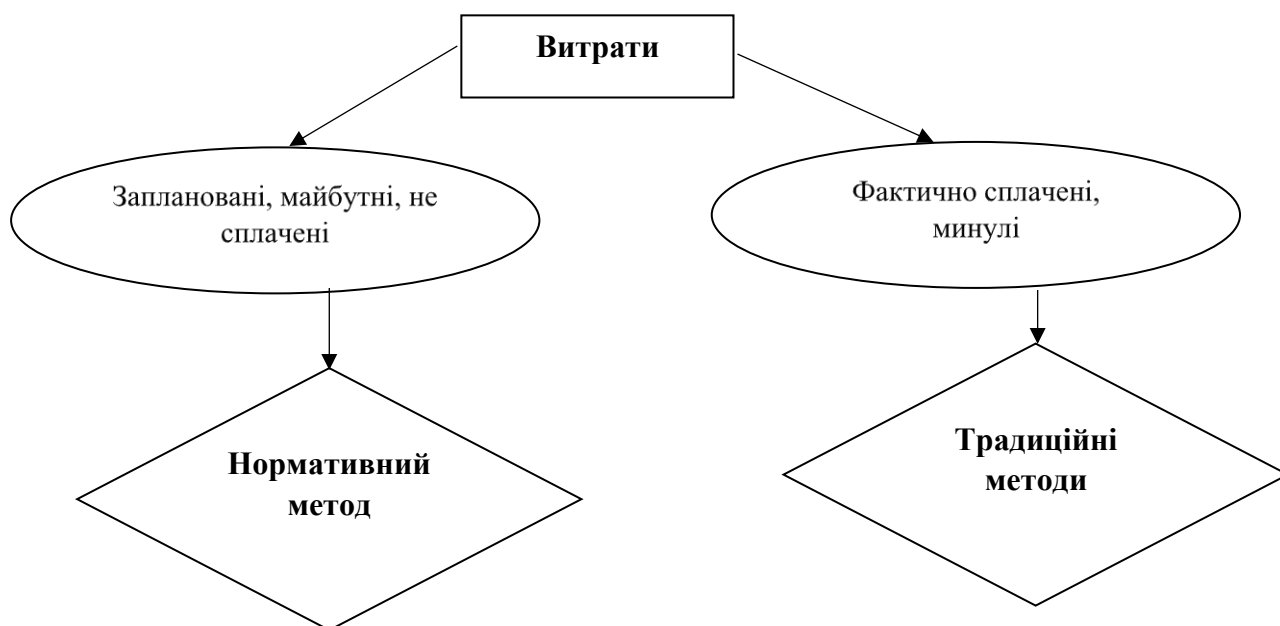


Рис. 1.2 Взаємозв'язок методів обліку витрат і калькулювання

Щодо структури собівартості відповідно до Е. Фельдгаузен, то її можна представити за формулою 1.6:

$$\begin{aligned}
 &(\text{матеріали} + \text{паливо} + \text{оплата праці} - \text{вартість супутніх та побічних} \\
 &\quad \text{продуктів} + \text{брак і угар}) = \text{цехова вартість} \\
 &+ \text{відсоток прямих затрат, розподілених пропорційно цеховим цінам} = \\
 &\quad = \text{технічна вартість} \\
 &+ \text{відсоток непрямих витрат, розподілених пропорційно технічній} \\
 &\quad \text{вартості} = \text{комерційна вартість} \quad (1.6)
 \end{aligned}$$

Щодо амортизації, то вона Е. Фельдгаузенем розглядалася як накладні витрати. Вчений критикував методи розподілу загальних витрат пропорційно вазі або вартості готових виробів чи матеріалів, або заробітній платі, які практикувалися в ті часи. Однак запропоновані Е. Фельдгаузенем пропозиції майже зовсім не отримали підтримки з боку його сучасників, а головним об'єктом критики стали нормативи. При цьому наголошувалося, що відхилення є типовими, тому їх облік в порівнянні з прямим обліком витрат стає більш складним і трудомісним[12].

Застосування на практиці нормативного методу тісно пов'язане з встановленням нормативів, які можна поділити на чотири групи: базові, ідеальні, досягнуті та поточні (додаток А).

На підставі встановлених діючих норм і кошторисів затрат щодо кожного виробу, формується планова, попередня калькуляція нормативної собівартості. В подальшому, застосування нормативного методу зводиться до того, щоб в обліку всі понесені поточні витрати поділити на витрати за нормами та відхилення від норм. В процесі здійснення витрат, нормативні витрати порівнюються з фактичними, проводиться їх співставлення, порівняння і аналізуються відхилення з точки зору причин і відповідальних осіб. Позитивні витрати в нормативному методі називають економією, а негативні – перевитратами.

Основні характерні особливості нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції представлені в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5

Ознаки та характерні особливості нормативного методу обліку витрат і калькулювання собівартості

Назва параметру	Особливості
Вид виробництва	Масове, багатосерійне, серійне
Сфера, галузь застосування	Переробна промисловість
Об'єкт обліку витрат	Окремі види продукції Групи однорідних видів продукції
Об'єкт калькулювання	Окремі види продукції Групи однорідних видів продукції
Технологічні особливості	1. Попереднє складання калькуляції і розрахунок нормативної собівартості за кожним видом продукції, або групі однорідних виробів на підставі чинних норм; 2. впровадження упродовж звітного періоду змін норм для коригування нормативної собівартості; 3. Облік фактичних витрат ведеться в розрізі витрат за нормами та відхилень від норм, виявлення економії або перевитрат

При нормативному методі калькуляції собівартість розраховується за формулою 1.6:

$$\Phi BC_T = HCT \pm BB_H \pm 3H, \quad (1.6)$$

де:

ΦBC_T - фактична виробнича собівартість готової продукції;

HCT – нормативна собівартість готової продукції;

BB_H – відхилення від норм;

$3H$ – зміни чинних норм.

Економічна сутність методу калькулювання і методу обліку виробничих витрат і нині призводить до чисельних дискусій і спорів. Який з даних методів первинний, а який вторинний? Чи тотожні дані категорії або це зовсім різні процеси? Пошук відповідей повинен призвести до знаходження нейтрального поняття, яке буде притаманне як методу обліку витрат, так і методу калькулювання виробничої собівартості.

1.4 Сутність обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг в сфері інформаційних і інтернет-технологій

В літературних джерелах, після їх ретельного дослідження, нами не було виявлено жодного визначення продукції і послуг у сфері інформаційних технологій (надалі – ІТ-сфері). Більшість науковців ототожнюють програмне забезпечення з комп'ютерними послугами в загальне найменування «ІТ-послуги», взагалі обминаючи продукцію. Відносно ситуації з продукцією та послугами сфери ІТ-технологій, то вона абсолютно аналогічна. Таким чином, незважаючи на стрімкий розвиток обумовленої сфери, в ній відсутнє визначення продукції і послуг. Оскільки ми досліджуємо собівартість продукції і послуг сфери інтернет-технологій, дамо власне їх трактування через призму загальноприйнятих визначень понять «послуга» та «продукція».

Продукція – це обсяг продуктів, які з'явилися в результаті виробництва на окремому підприємстві, або промисловій галузі за певний проміжок часу. Як приклад продукції в ІТ-сфері, можна привести модель програмного

забезпечення за вимогою – SaaS. В наведеному прикладі постачальник розробляє веб-додаток і самостійно ним управляє, а замовнику надається доступ до програмного забезпечення через інтернет.

Послуга – це, зазвичай, цілеспрямована дія на задоволення Нематеріальних потреб її споживача. В процесі надання послуги, що важливо, новий продукт не створюється. В ІТ-сфері послугою є, наприклад, розробка веб-сайтів, послуги пошукової SEO-оптимізації, мобільних додатків. Отже, на підставі вищезазначеного, під продукцією та послугами сфери інтернет-технологій будемо розуміти програми створення, зберігання, обробки і управління базами даних з застосуванням мережі Інтернет, а також послуги з консультування та розробки веб-сайтів і веб-додатків.

Як бачимо, унікальність і різноманітність видів продукції і послуг ІТ-сфери одночасно обумовлює актуальність калькулювання їх собівартості. В таблиці 1.6 наведені основні види продукції і послуг ІТ-сфери, які є прямим наслідком тенденцій розвитку цієї сфери в Україні.

Таблиця 1.6

Пріоритетні сегменти ІТ-сфери

Сегмент	Продукція (послуги)
Розробка програмного забезпечення	-хмарні технології; -додатки до мобільних пристроїв; - системи автоматизації бізнесу; -технології обробки великих масивів інформації
Інтернет-програмування та розробка інтернет-сервісів	- Високотехнологічні користувальницькі та бізнес-сервіси: системи розпізнавання образів, інтелектуального пошуку, онлайн-аналітики, онлайн-ігри

На підставі наведених в таблиці 1.6 даних, слід зазначити, що продукція та послуги ІТ-технологій являють собою доволі пріоритетний сегмент сфери ІТ-технологій, а вузька специфіка інформаційних і інтернет-

технологій з виробленими ними продуктами та послугами, накладає відбиток на облік витрат і калькулювання собівартості.

У вітчизняному законодавстві відсутні типові методичні рекомендації щодо обліку і калькулювання собівартості послуг сфери як інформаційних, так і інтернет-технологій. Проте специфіка створюваного в цій сфері продукту та наданих послуг дозволяє стверджувати, що основним методом калькулювання собівартості послуг тут є позамовний метод: на кожний продукт чи послугу відкривається конкретне замовлення та технічне завдання, в якому описуються всі вимоги замовника щодо створеного продукту або послуги.

Окрім цього, особливості вищезгаданої сфери зумовлюють одночасно й високу частку витрат на оплату праці працівників в загальній структурі витрат на оплату праці, які зайняті створенням інтернет-продукту, або наданням послуги. Це зумовлено такими факторами:

- працівники ІТ-сфери наділені певною сукупністю унікальних знань, навичок і вмінь, від застосування яких безпосередньо залежить кінцевий результат – розробка та створення нового продукту або надання послуги;
- зростання ринку інформаційних і ІТ-технологій тягне за собою зростання попиту на фахівців даної сфери діяльності;
- базові вимоги володіння англійською мовою на високому професійному рівні;
- наявність досвіду проектної роботи, оскільки, діяльність у сфері ІТ-технологій пов'язана з виконанням конкретних замовлень (проектів).

Відповідно до пункту 138.4 ПКУ витрати, які формують собівартість наданих послуг, визнаються витратами того звітного періоду, в якому були визнані доходи від їх надання[13]. А щодо пункту 138.8, то він подібний до П(с)БО 16 «Витрати» [14] і свідчить, що собівартість виконаних

послуг включає в себе витрати, які прямо пов'язані з наданням таких послуг, а саме:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- амортизація виробничих ОЗ і НА, пов'язаних із наданням послуг;
- загальновиробничі витрати, які відносяться на собівартість послуг;
- вартість купованих послуг, прямо пов'язаних з наданням послуг;
- інші прямі витрати, зокрема витрати із закупівлі електроенергії [15].

З погляду системи «1С», існує два типи послуг, які можуть надаватися і надаються підприємствами:

- це внутрішні послуги між підрозділами для зовнішніх споживачів, які, в свою чергу поділяються на калькульовані і щодо них відбувається розрахунок собівартості випуску та некалькульовані. При цьому кожен із цих типів послуг відображається в системі по-своєму.

Так, у конфігурації «Бухгалтерія для України» облік послуг виробничого характеру можна здійснювати трьома способами:

- за плановими цінами;
- без використання планових цін (за виручкою від реалізації);
- комбінований метод.

Спосіб обліку послуг також можна обрати в налаштуваннях облікової політики підприємства: «Підприємство-Облікова політика-Облікова політика організації-Виробництво».

Якщо обирається спосіб без використання планових цін, то реалізація послуг відображається за допомогою документу «Реалізація товарів і послуг». Собівартості послуг розраховуються таким чином: виробничі витрати за тими номенклатурними групами, які були зазначені у документах «Реалізація товарів і послуг» на закладці «Послуги», списуються на собівартість реалізованих послуг пропорційно до виручки за цими послугами. При цьому номенклатурна група проставляється в елементі

довідника «Номенклатура». При застосуванні комбінованого методу рекомендується кожен із видів послуг – регулярні та разові – відображати за різними номенклатурними групами[15].

Щодо витрат, які потрапляють до собівартості послуг, то їх акумулюють на 23 рахунку «Виробництво» з одночасним відкриттям субрахунків для аналітичного обліку за видами послуг. Особливість послуг полягає в тому, що їх фактично споживають вже в процесі їх надання, що зумовлює відсутність залишків незавершеного виробництва на 23 рахунку. Єдине що: ці залишки можуть бути, якщо стосовно таких послуг не було на той час визнано дохід від їхньої реалізації.

А ось щодо правила визнання доходу від реалізації послуг, то про це йдеться у пп. 10-14 П(С)БО 15[16], виходячи із ступеня їх завершеності. Та не слід забувати, що існує ще рахунок 91 для обліку загальновиробничих витрат. Так, наприклад, це можуть бути прямі витрати на надання послуг, які не можна віднести на конкретний вид послуги або замовлення, і, відповідно, це призводить не до необхідності їх розподілу. Скажімо, програмісти були задіяні кожен на виконання свого проекту, а консультантів залучали до всіх проектів. Отже зарплата програмістів потрапляє до собівартості на 23 рахунок, а ось зарплата консультанта, яку конкретно не можливо віднести до конкретного проекту, опиняється у складі загальновиробничих витрат на 91 рахунку.

Щодо бази розподілу ЗВВ, то її визначають у Наказі про облікову політику і після їх розподілу наприкінці звітного місяця розподілена частина відноситься на 23 рахунок проведенням:

Д-т 23 К-т 91,

а постійні нерозподілені ЗВВ напряду списують на собівартість реалізації проведенням:

Д-т 903 К-т 91.

У міру завершення виконання послуг одночасно з визнанням доходу від реалізації послуг, списують на собівартість реалізації проведенням:

Основним принципом зображення зовнішньої послуги, який також не слід забувати, є те, що протягом періоду випуск відображається за плановою собівартістю, а наприкінці періоду розрахунок фактичної собівартості буде скоригований на фактичну вартість затрат.

Висновки до першого розділу

Ознайомившись з теоретичними аспектами обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг, ми дійшли до наступних висновків:

1. Як свідчить проведене узагальнення, існує декілька груп науковців, які мають власні погляди на сутність калькуляції. Перша група науковців, під калькуляцією вбачають розрахунок витрат. Науковці фактично ототожнюють сутність обумовленого поняття із звичайними арифметичними діями. Окрім цього ототожнення спостерігається і за такими категоріями, як «витрати» та «собівартість». Що цікаво – витрати можна розглядати як економічну і бухгалтерську категорію. Відносно бухгалтерської позиції, то витрати – це реально здійснене використання ресурсів і виплати за їх використання. Але ж поняття «собівартість» є більш містким, аніж витрати, що можна пояснити застосуванням при її розрахунку окремого підходу до кожної виробничої одиниці, а не звичайний простий математичний підрахунок частки понесених витрат на одиницю продукції.

2. Таким чином, з позиції бухгалтерського підходу, калькуляція має подвійний зміст[7, с.194], а саме:

- в широкому розумінні застосовується в значенні обчислення в єдиному грошовому вимірнику результатів будь-якого конкретного процесу;
- у вузькому розумінні застосовується в значенні розрахунку обчислення собівартості одиниці продукту або одиничної наданої

послуги.

3. Нині в економічній науці існує велика кількість методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Таке їх різноманіття варто віднести до кінця двадцятого, початку двадцять першого століття та обумовлено швидко зростаючими темпами розвитку бухгалтерської науки. Передумови появи сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості тісно пов'язані з науковими працями швейцарського вченого І. Ф. Шера.

4. Економічна сутність методу калькулювання і методу обліку виробничих витрат і нині призводить до чисельних дискусій і спорів. Який з даних методів первинний, а який вторинний? Чи тотожні дані категорії або це зовсім різні процеси? Пошук відповідей повинен призвести до знаходження нейтрального поняття, яке буде притаманне як методу обліку витрат, так і методу калькулювання виробничої собівартості.

РОЗДІЛ II АНАЛІЗ ФІНАНСОВОГО СТАНУ ТОВ «БОНУС ІН»

2.1 Виробничо-економічна характеристика ТОВ «Бонус-Ін»

ТОВ «Бонус-Ін» було зареєстроване 18.10.2018 р. за юридичною адресою: Україна, 65104, Одеська область, місто Одеса, вул. Академіка Глушко, будинок 13, приміщення 509, а, отже здійснює господарську діяльність вже більше 4 років. Організаційно-правова форма ТОВ «Бонус-Ін» - товариство з обмеженою відповідальністю, форма власності – недержавна. Повне найменування юридичної особи : «Товариство з обмеженою відповідальністю Бонус Ін»; скорочена назва: ТОВ «БОНУС ІН». Існує також назва підприємства англійською мовою: Limited Liability company bonus (Bonus in LTD).

Статус даного підприємства на момент написання кваліфікаційної роботи – не перебуває в процесі припинення. Код ТОВ «Бонус-Ін» в ЄДРПОУ – 42567915. Останнє оновлення даних фіксується станом на 04.11.2022 р.

Керівником і уповноваженою особою ТОВ «Бонус-Ін» є Бондаренко Олексій Анатолійович. Розмір статутного капіталу становить 75000 грн.

Предметом основної господарської діяльності ТОВ «Бонус-Ін» є:

- 62.03 - діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням.

До додаткових видів діяльності прописані наступні:

- 41.10 – організація будівництва будівель;
- 41.20 - будівництво житлових і нежитлових будівель;
- 46.18 – діяльність посередників, що спеціалізуються в торгівлі іншими товарами;
- 68.20 – надання в оренду і експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна.

За даними податкових реєстрів України досліджуване ТОВ «Бонус

Ін» перебуває на обліку в органах доходів і зборів; також зафіксовано, що відповідно до реєстру «Узнай більше про свого бізнес-партнера», станом на 16.02.2021 р. податкового боргу не має. Інформація про дану юридичну особу відсутня в базі реєстру платників ПДВ і в Реєстрі неприбуткових організацій.

ТОВ «Бонус Ін» має самостійний баланс, кореспондентський та інші банківські рахунки, власну печатку та штампи. Господарюючий суб'єкт є юридичною особою. Його основна діяльність охоплює цілу низку платних послуг з:

- створення веб-сайтів, їх проектування, дизайну та обслуговуванню;
- просування в Інтернеті та соціальних мережах;
- забезпечення електронної безпеки;
- професійне оформлення сторінок в соціальних мережах;
- брендування.

Стосовно клієнтури ТОВ «Бонус Ін», то його основними клієнтами є представники малого і середнього бізнесу, які звертаються до послуг фірми для створення веб-сторінок для своїх підприємств і їх просування в соцмережах. Окрім цього, ТОВ «Бонус Ін» надає платні послуги професійної фотографії, які зачасти використовуються для створення фонів веб-сайтів і обкладинок. Оскільки ці два види послуг взаємопов'язані між собою, то спостерігається їх одночасне замовлення. ТОВ «Бонус Ін» з метою стимулювання до зростання замовлень, надає знижки своїм клієнтам за умови одночасного замовлення більше ніж однієї послуги.

ТОВ «Бонус Ін» є представником малого бізнесу і являє собою Невелику за площею веб- і фотостудію. Загальний штат працівників фірми становить 7 осіб, з них: один директор, головний бухгалтер, SEO-фахівець, двох веб-редакторів, SMM-фахівця і фотограф, який одночасно виконує функції фоторедукції.

Проведемо горизонтальний аналіз фінансових результатів ТОВ «Бонус Ін», результати якого узагальнимо в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Горизонтальний аналіз фінансових результатів ТОВ «Бонус Ін» за 2019-2021 рр.

Показник	Значення показника, тис. грн			Темпи приросту, у %		
	2019	2020	2021	20/19	21/20	21/19
Чистий дохід від реалізації	1437	2752	2775	91,5	0,8	-0,4
Собівартість продаж	905	2034	1714	124,5	-15,6	-21,8
Валовий прибуток (збиток)	530	717	1059	35,0	47,6	79,6
Адміністративні витрати	423	533	535	26,0	0,3	41,4
Витрати на збут(комерційні витрати)	17	70	112	294,1	57,5	566,0
Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток від продаж)	88	110	410	25,0	267,5	111,7
Відсотки до отримання	12	51	7	300	-84,5	
Відсотки до сплати	0	0	211			
Інші доходи	200	245	355	22,4	44,5	253,4
Інші витрати	115	184	337	59,3	83,0	212,0
Прибуток до оподаткування	173	172	425	-0,5	145,5	129,1
Витрати з податку на прибуток	28	22	50	-21,8	129,2	27,1
Чистий фінансовий результат	145	150	375	2,7	150,9	157,9

Як видно з таблиці 2.1, загальна виручка ТОВ «Бонус Ін» за 2021 р. становила 2775 тис. грн. Взагалі, за весь цей період на ТОВ «Бонус Ін» ми можемо спостерігати різке її підвищення, а саме на 1338 тис. грн. З даних, наведених в вищепредставленій таблиці видно, що виручка майже увесь час зростала, що може вказувати на її стабільне зростання.

Значення прибутку від безпосередніх продажів послуг за останній 2021 р. досягло 410 тис. грн. Стосовно фінансового результату від продаж за

останній 2021 р. , то можна сказати, що і він значно зріс, а саме на 300 тис. грн. Лінійний тренд показує аналогічну тенденцію, що підтверджує попередні розрахунки.

ТОВ «Бонус Ін» враховує адміністративні витрати, як умовно-постійні, в зв'язку з чим відносило їх за результатами звітних періодів на реалізовані послуги, тому подальше дослідження нами витрат повинно врахувати зазначену обставину.

Якщо розглядати темпи зниження собівартості відносно зниження виручки, то це спостерігається з отриманих значень показників. Так, як видно з отриманих результатів розрахунків, собівартість знизилася на 21,8%, в той час, як чистий дохід від реалізації – на 0,4%. Це є доволі серйозним підтвердженням фінансової ефективності діяльності ТОВ «Бонус Ін».

В таблиці 2.2 представлені витрати ТОВ «Бонус Ін» за 2021 р. на виробництво і реалізацію послуг.

Таблиця 2.2

Витрати ТОВ «Бонус Ін» на виробництво і реалізацію послуг в 2021 р.

Вид послуг	Витрати на виробництво і надання послуг, тис. грн					Разом витрат на виробництво і надання послуг, тис. грн
	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	Витрати на ЄСВ	Амортизація основних фондів	Інші витрати	
Консультування по апаратним засобам обчислювальної техніки	-	744	171	19,3	274	1209,3
Брендування	4690	9736	2200	705	2852	20185
Забезпечення електронної безпеки	897	3295	877	72,5	2668	7811
Створення веб-сайтів, їх проектування, дизайн та обслуговування	7342	13797	1700	262	2294	25397

Продовження табл. 2.2

Просування в Інтернеті та соціальних мережах	22043	189228	13269	4362	75916	304819
Професійне оформлення сторінок в соціальних мережах	12104	12275	3329	722	3503	31935
Послуги професійної фотографії	12611	35623	1977	1090	29945	81248
Разом	59690	264701	23526	7235	117454	472608
В т. ч. у %	13	56	5	1	25	100

В представленій таблиці 2.2 витрати ТОВ «Бонус Ін», яке здійснює діяльність в сфері інформаційних інтернет-технологій наведені з їх розбиттям за елементами витрат:

- матеріальні витрати;
- витрати на оплату праці;
- відрахування ЄСВ;
- амортизація;
- інші витрати.

В структурі витрат ТОВ «Бонус Ін» спостерігається значне переважання витрат на оплату праці фахівців, які безпосередньо задіяні в розробці та створенні продукту фірми та наданням послуг (рис. 2.1).

Елемент «Витрати на оплату праці» в загальній структурі витрат досліджуваної фірми представляє найбільший інтерес, в зв'язку з тим, що на нього припадає від 41 до 63% собівартості наданих послуг ТОВ «Бонус Ін». Така висока частка витрат на оплату праці в загальній структурі собівартості свідчить про те, що саме сукупність вмінь, знань та навичок персоналу фірми, який безпосередньо задіяний в створенні її продукції і наданням послуг в ІТ-сфері, визначає якість, характер і унікальність послуги.

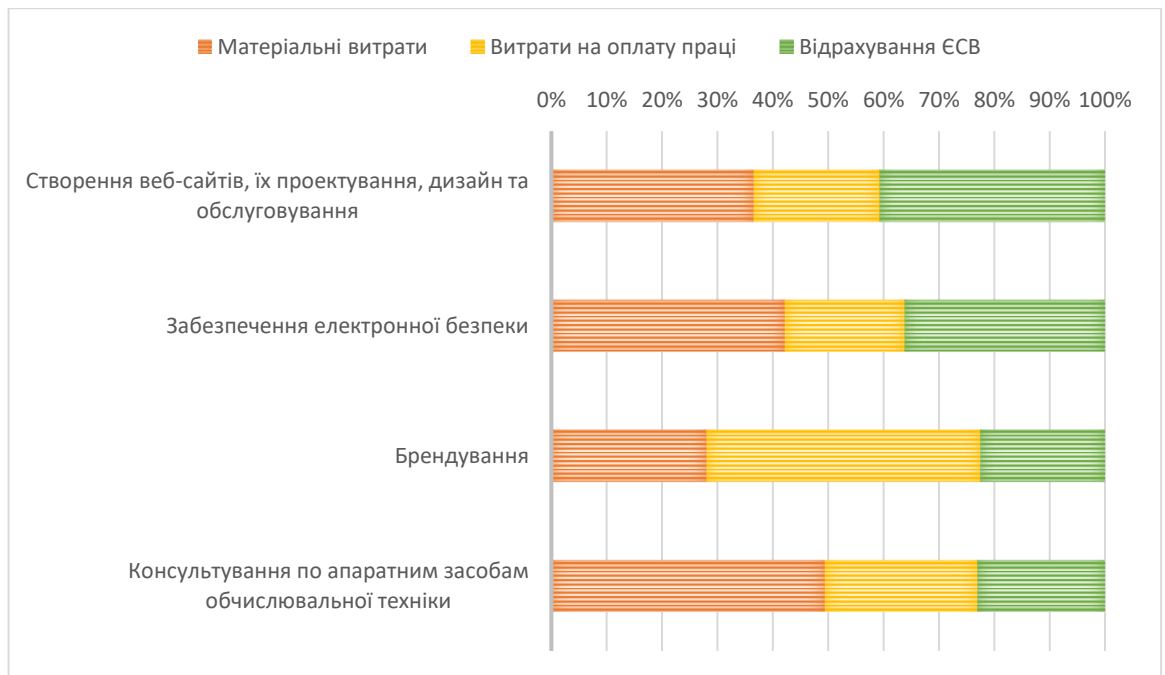


Рисунок 2.1 Структура витрат ТОВ «Бонус Ін» в розрізі видів діяльності

При дослідженні фінансово-господарської діяльності ТОВ «Бонус Ін», необхідно дослідити його фінансовий стан, результати якого представимо в наступному пункті кваліфікаційної роботи.

2.2 Аналіз фінансового стану ТОВ «Бонус Ін»

На підставі даних з Балансу ТОВ «Бонус Ін» станом на 31 грудня 2021 року, які узагальнені нами в таблиці 2.3, ми можемо зробити наступний висновок: досліджуване підприємство за 2021 рік придбало необоротні активи вартістю меншою за 6000 грн., тобто МНМА. Ознайомившись з обліковою політикою ТОВ «Бонус Ін», ми з'ясували, що амортизація за МНМА нараховується завжди у першому місяці використання таких об'єктів в розмірі 50 відсотків від їх вартості, що амортизується, а залишок вартості, тобто остаточні 50 відсотків амортизуються в тому місяці, коли їх вилучають зі складу активів, тобто списують з балансу.

Таблиця 2.3

Дані балансу ТОВ «Бонус Ін» станом на 31.12.2021 р.

Актив	Код рядку	На початок 2021 р., тис. грн	На кінець 2021 р., тис. грн
Основні засоби	1010		2,4
-первісна вартість	1011		4,92
-знос	1012		(2,52)
Запаси	1100	17,28	10,08
Дебіторська заборгованість	1125	1,8	
Гроші та їх еквіваленти	1165	36,72	1,68
Баланс	1300	55,8	14,16
Пасиви	Код рядка	На початок 2021 р., тис. грн	На кінець 2021 р., тис. грн
Зареєстрований капітал	1500	7,5	7,5
Нерозподілений прибуток	1420	17,52	-
Поточна кредиторська заборгованість за:			
-товари, роботи, послуги	1615		4,3
-розрахунки з бюджетом	1620	13,62	
-розрахунки з оплати праці	1630	16,16	
Баланс	1900	55,8	14,6

Як видно з наведених в таблиці 2.3 даних, певних змін також набули і оборотні активи ТОВ «Бонус Ін». Так, запаси за 2021 рік зменшилися на 37,2%, щодо дебіторської заборгованості, то вона покрита, а значного зменшення зазнали грошові кошти, оскільки воно становить 95,4%. З цього приводу можна сказати що причиною зменшення грошових коштів є покриття кредиторської заборгованості за її видами, а саме – розрахунків з

бюджетом і з оплати праці. Проте, ми бачимо з таблиці 2.3, що у ТОВ «Бонус Ін» з'явилася кредиторська заборгованість за товари, якої раніше не було.

Щодо статутного капіталу досліджуваного підприємства, то як бачимо, він не змінився. Упродовж 2021 р. ТОВ «Бонус Ін» понесло значних збитків, оскільки наприкінці 2021 року його нерозподілений прибуток є нульовим.

Всі активи ТОВ «Бонус Ін» залежно від їх ступеню ліквідності можна поділити умовно на наступні групи, які представлені наглядно в таблиці 2.4 і рисунку 2.1.

Таблиця 2.4

Групування активів за ступенем ліквідності

Поточні активи	2019	2020	2021
Грошові кошти і їх еквіваленти, тис. грн	65,57	36,71	1,68
Разом, за групою I (A1)	65,57	36,71	1,68
Дебіторська заборгованість	5,8	1,8	-
Разом, за групою II (A2)	5,8	1,8	-
Запаси	19,95	17,28	10,08
Разом, за групою III (A3)	19,95	17,28	10,08
Необоротні активи			2,4
Разом, за групою IV (A4)			2,4

Найбільш ліквідні активи (A1), що складають суми за всіма статтями грошових коштів і які можна використати негайно для виконання поточних розрахунків. В цю групу ТОВ «Бонус Ін» включає також короткострокові фінансові вкладення. Як бачимо з таблиці 2.4, за період 2019-2021 рр. частка найбільш ліквідних активів суттєво знизилася, а саме на 97,43 %.

Щодо швидкоореалізованих активів, які входять в групу А 2, то наприкінці 2021 року, їх на балансі ТОВ «Бонус Ін» взагалі немає.

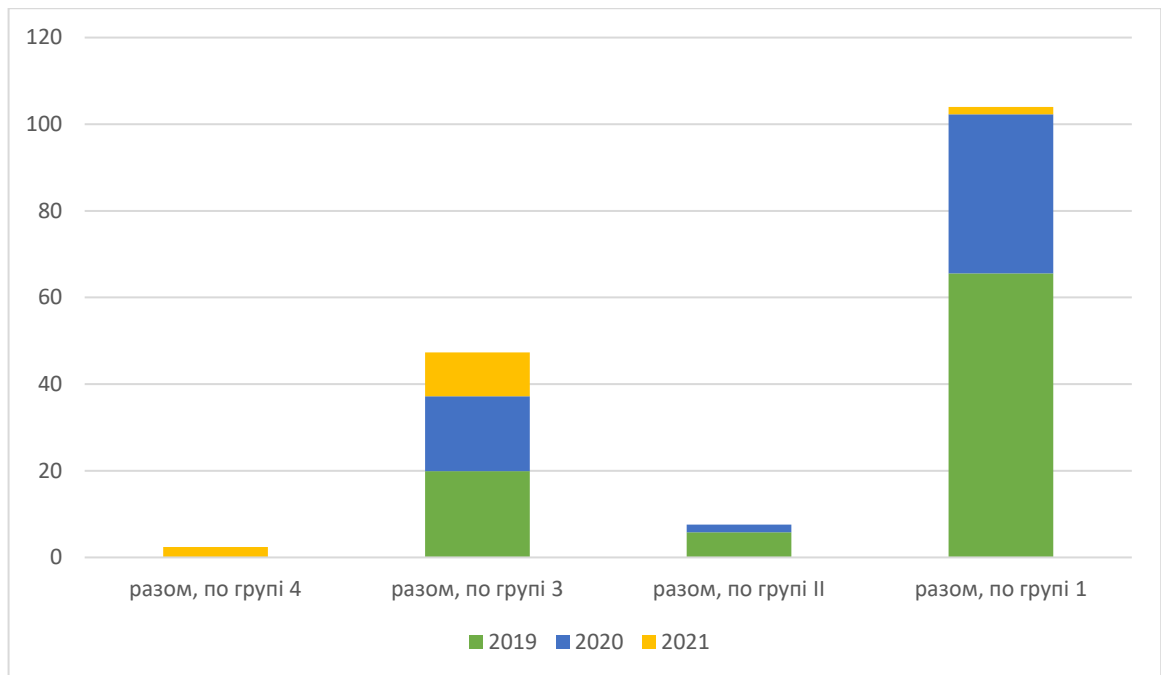


Рисунок 2.2 Групування активів ТОВ «Бонус Ін» за ступенем ліквідності

В таблиці 2.5 наведемо групування пасивів за ступенем ліквідності.

Таблиця 2.5

Групування пасивів за ступенем ліквідності в 2019-2021 рр

Поточні пасиви	2019	2020	2021
Кредиторська заборгованість, тис. грн	19,3	29,78	4,3
Разом, за групою 1 (П1), тис. грн	19,3	29,78	4,3
Разом, за групою II (П2)	0	0	0
Разом, за групою III (П3)	0	0	0
Власний капітал	14,5	25,02	7,5
Разом, за групою IV (П4)	15,5	25,02	7,5

Співставимо умови ліквідності балансу ТОВ «Бонус Ін» в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Ліквідність балансу ТОВ «Бонус Ін» в 2019-2021 рр.

Абсолютно ліквідного балансу	Співвідношення між активами і пасивами по роках		
	2019	2020	2021
$A1 \geq P1$	$65,57 \geq 19,3$	$36,71 \geq 29,78$	$1,68 \leq 4,3$
$A2 \geq P2$	$5,8 \geq 0$	$1,8 \geq 0$	$0 = 0$
$A3 \geq P3$	$19,95 \geq 0$	$17,28 \geq 0$	$10,08 \geq 0$
$A4 \leq P4$	$0 < 15,5$	$0 < 25,02$	$2,4 < 7,7$

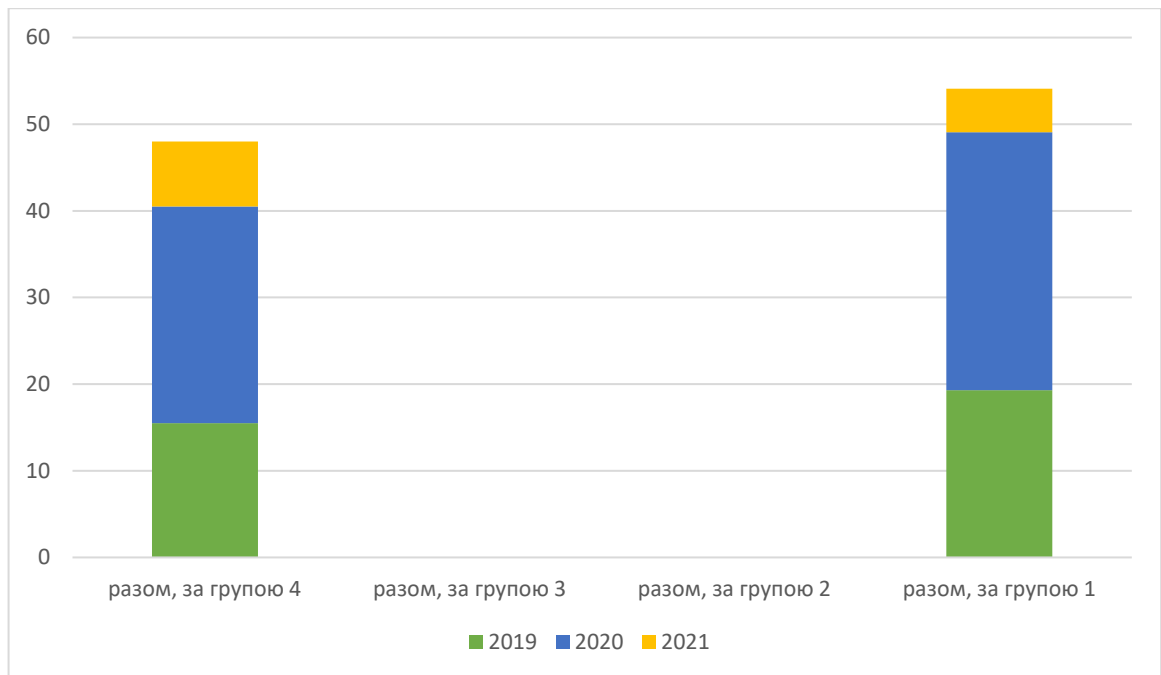


Рисунок 2.3 Групування пасивів за ступенем ліквідності

Яке бачимо з таблиці 2.6, для балансу ТОВ «Бонус Ін» повністю виконується друга, третя та четверта умова. Не виконання першої умови $A1 \geq П1$ в 2021 році свідчить про те, що фірмі недостатньо коштів для покриття найбільш термінових зобов'язань. Однак, виконання умови $A2 \geq П2$ вказує на те, що активи ТОВ «Бонус Ін» середньої швидкості реалізації перевищують його короткострокові пасиви і тому ТОВ «Бонус Ін» в недалекому майбутньому може бути достатньо платоспроможним з врахуванням своєчасних розрахунків з кредиторами, отримання коштів від продажу послуг у кредит.

Щодо виконання умови $A3 \geq П3$ для балансу ТОВ «Бонус Ін», то це вказує на те, що в подальшому при своєчасному надходженні грошових коштів від продаж і платежів досліджуваної фірми, будуть покривати її довгострокові зобов'язання.

Виконання умови $A4 \leq П4$ свідчить про дотримання мінімальної умови фінансової стійкості ТОВ «Бонус Ін», достатньої наявності у неї власних оборотних засобів. Однак, для того, щоб оцінити платоспроможність досліджуваної фірми в короткостроковій перспективі, використаємо низку показників, а результати розрахунків представимо в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Показники платоспроможності ТОВ «Бонус Ін» за 2019-2021 рр.

Показники	Нормативне значення	2019	2020	2021
Загальний показник платоспроможності	≥ 1	0,385	0,127	0,244
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\geq 0,2$	0,339	0,101	0,211
Коефіцієнт термінової ліквідності	> 1	0,369	0,125	0,240
Коефіцієнт поточної ліквідності	$1,5 < K_{пл} < 2,5$	0,472	0,170	0,303
Коефіцієнт маневрування власними оборотними засобами	$0,2 < K_{м} < 0,5$	-19,3	-19,8	-15,7
Частка оборотних засобів в активах	$\geq 0,5$	0,467	0,154	0,266
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами	$\geq 0,1$	-1,048	-4,848	-2,215

З даних результатів, узагальнених в таблиці 2.7 видно, що в нормативне значення не вкладаються такі показники, як: загальний показник платоспроможності, коефіцієнти абсолютної, поточної, термінової ліквідності, коефіцієнт маневрування власних обігових коштів, коефіцієнт забезпечення власними засобами.

Для оцінювання відносних показників фінансової стійкості ТОВ «Бонус Ін», складемо таблицю 2.8.

Таблиця 2.8

Оцінка відносних показників фінансової стійкості ТОВ «Бонус Ін» за 2019-2021 рр.

Показники	Нормативне значення	2019	2020	2021	Зміни
Коефіцієнт забезпечення власними засобами	$> 0,1$	-0,984	-4,848	-2,053	-1,067
Коефіцієнт забезпечення матеріальних запасів власними засобами	0,6-0,8	-4,801	-18,57	-10,70	-5,8

Коефіцієнт маневрування власного капіталу	>0,5	-6,570	-7,780	-2,991	3,578
Коефіцієнт автономії	>0,5	0,069	0,095	0,183	0,112
Коефіцієнт фінансової залежності	<0,7	0,929	0,903	0,815	-0,112
Коефіцієнт співвідношення залучених і власних засобів	<1	13,23	9,384	4,447	-8,791
Коефіцієнт поточної заборгованості	Зниження	0,92	0,903	0,815	-0,112
Коефіцієнт фінансової стійкості	$\geq 0,6$	0,06	0,095	0,183	0,112

За досліджуваний період 2019-2021 рр. значення коефіцієнту забезпеченості власними засобами ТОВ «Бонус Ін» зменшилося на 1.067 і становило 2,053, що не відповідає встановленій нормі і вказує на те, що фірма недостатньо забезпечена власними оборотними засобами, які є необхідними для фінансової стійкості.

Щодо значення коефіцієнту забезпеченості матеріальних запасів власними засобами, то воно зменшилося на 5,8 пунктів і становило наприкінці періоду 10,70 при нормі 0,6-0,8. Це свідчить про те, що матеріальні запаси ТОВ «Бонус Ін» не забезпечені власними засобами.

Про підвищення мобільності власних джерел в порівнянні з попередніми роками за 2021 р. ТОВ «Бонус Ін» свідчить збільшення значення коефіцієнту маневреності власного капіталу на 3,578 пунктів. Однак отримане значення коефіцієнта -2,991 не потрапило в необхідний інтервал норми оптимального значення, що може вказувати про недостатню мобільність власних джерел засобів з фінансової точки зору.

Значення коефіцієнту автономії у 2021 році становило 0,183, що на 0,112 пунктів вище значення цього показника за 2019 рік і одночасно є нижчим оптимального значення 0,5. Такий результат свідчить про те, що ТОВ «Бонус Ін» є фінансово залежним і його зобов'язання не можуть бути покриті власними засобами. Однак за досліджуваний період 2019-2021 рр. спостерігається зниження даного показника, що є позитивною тенденцією,

оскільки означає зменшення залежності ТОВ «Бонус Ін» від запозичених засобів.

Як бачимо з таблиці 2,8 значення коефіцієнту співвідношення власних і залучених засобів у 2021 році становило 4,447, що є нижчим на 8,791 пункт значення показника у 2019 році. Також спостерігається зниження даного показника, його значення не відповідає оптимальному і означає, що частка власних засобів по відношенню до запозичених знижується.

З кожним роком частка в капіталі ТОВ «Бонус Ін» короткострокових фінансових вкладень зменшується, про що свідчить значення коефіцієнту поточної заборгованості, який знизився в 2021 р. на 0,112 пунктів у порівнянні з 2019 р. Позитивною тенденцією є збільшення значення коефіцієнту фінансової стійкості, яке зросло в 2021 р. на 0.112 пунктів і становило 0,183. Цей результат відповідає оптимальному значенню в межах встановленої норми і означає, що частка активів фірми, які фінансуються за рахунок власного капіталу, зростає.

Результати аналізу ділової активності ТОВ «Бонус Ін» представимо у таблиці 2.9.

Таблиця 2.9

Показники ділової активності ТОВ «Бонус Ін» у 2019-2021 рр.

Показники	Значення по роках			Абс. відхилення	
	2019	2020	2021	20-19	21-20
Віддача капіталу	10,657	3,583	4,030	-7,074	0,446
Оборотність оборотних активів	12,097	19,610	11,045	7,513	-8,564
Тривалість одного обороту, в днях	30,170	18,611	33,042	-11,55	14,43
Віддача необоротних активів	10,657	3,583	4,03	-7,04	0,446
Оборотність запасів	50,457	69,98	53,102	19,531	-16,87
Період надходження капіталу в запасах	7,233	5,214	6,872	-2,018	1,657
Оборотність власного капіталу	80,684	31,470	16,091	-49,213	-15,37

Оборотність дебіторської заборгованості	202,825	137,846	124,577	-64,98	-13,27
Період погашення дебіторської заборгованості	1,7	2,65	2,93	0,85	0,28

На підставі отриманих результатів, узагальнених в вищенаведеній таблиці 2.9, можна зробити наступні висновки:

- за період 2019-2021 рр. капіталовіддача зменшилася, а це є негативною тенденцією;
- зменшилася оберненість оборотних активів і, відповідно, зріс період одного обороту;
- зменшилася оберненість дебіторської заборгованості, і, як наслідок, зріс період її погашення, що також є негативним моментом.

Висновки до другого розділу

В результаті проведеного нами аналізу фінансового стану ТОВ «Бонус Ін» та розрахунку важливих економічних показників, можна констатувати наступні висновки:

1. ТОВ «Бонус-Ін» було зареєстроване 18.10.2018 р. за юридичною адресою: Україна, 65104, Одеська область, місто Одеса, вул. Академіка Глушко, будинок 13, приміщення 509, а, отже здійснює господарську діяльність вже більше 4 років. Статус даного підприємства на момент написання кваліфікаційної роботи – не перебуває в процесі припинення. Код ТОВ «Бонус-Ін» в ЄДРПОУ – 42567915. Останнє оновлення даних фіксується станом на 04.11.2022 р.

Керівником і уповноваженою особою ТОВ «Бонус-Ін» є Бондаренко Олексій Анатолійович. Розмір статутного капіталу становить 75000 грн. Предметом основної господарської діяльності ТОВ «Бонус-Ін» є: 62.03 - діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням.

2. Загальна виручка ТОВ «Бонус Ін» за 2021 р. становила 2775 тис. грн. Взагалі, за весь цей період на ТОВ «Бонус Ін» ми можемо спостерігати різке її підвищення, а саме на 1338 тис. грн. Виручка за досліджуваний період майже увесь час зростала, що може вказувати на її стабільне зростання. Значення прибутку від безпосередніх продажів послуг за останній 2021 р. досягло 410 тис. грн. Стосовно фінансового результату від продаж за останній 2021 р. , то можна сказати, що і він значно зріс, а саме на 300 тис. грн. Лінійний тренд показує аналогічну тенденцію, що підтверджує попередні розрахунки.

3. В структурі витрат ТОВ «Бонус Ін» спостерігається значне переважання витрат на оплату праці фахівців, які безпосередньо задіяні в розробці та створенні продукту фірми та наданням послуг. Елемент «Витрати на оплату праці» в загальній структурі витрат досліджуваної фірми представляє найбільший інтерес, в зв'язку з тим, що на нього припадає від 41 до 63% собівартості наданих послуг ТОВ «Бонус Ін». Така висока частка витрат на оплату праці в загальній структурі собівартості свідчить про те, що саме сукупність вмінь, знань та навичок персоналу фірми, який безпосередньо задіяний в створенні її продукції і наданням послуг в ІТ-сфері, визначає якість, характер і унікальність послуги.

4. Для балансу ТОВ «Бонус Ін» повністю виконується друга, третя та четверта умова. Не виконання першої умови $A1 \geq P1$ в 2021 році свідчить про те, що фірмі недостатньо коштів для покриття найбільш термінових зобов'язань. Однак, виконання умови $A2 \geq P2$ вказує на те, що активи ТОВ «Бонус Ін» середньої швидкості реалізації перевищують його короткострокові пасиви і тому ТОВ «Бонус Ін» в недалекому майбутньому може бути достатньо платоспроможним з врахуванням своєчасних розрахунків з кредиторами, отримання коштів від продажу послуг у кредит.

5. В нормативне значення не вкладаються такі показники, як:

загальний показник платоспроможності, коефіцієнти абсолютної, поточної, термінової ліквідності, коефіцієнт маневрування власних обігових коштів, коефіцієнт забезпечення власними засобами.

6. З кожним роком частка в капіталі ТОВ «Бонус Ін» короткострокових фінансових вкладень зменшується, про що свідчить значення коефіцієнту поточної заборгованості, який знизився в 2021 р. на 0,112 пунктів у порівнянні з 2019 р. Позитивною тенденцією є збільшення значення коефіцієнту фінансової стійкості, яке зросло в 2021 р. на 0.112 пунктів і становило 0,183. Цей результат відповідає оптимальному значенню в межах встановленої норми і означає, що частка активів фірми, які фінансуються за рахунок власного капіталу, зростає.

7. За період 2019-2021 рр. капіталовіддача зменшилася, а це є негативною тенденцією; зменшилася оберненість оборотних активів і, відповідно, зріс період одного обороту; зменшилася оберненість дебіторської заборгованості, і, як наслідок, зріс період її погашення, що також є негативним моментом.

РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ НА ТОВ «БОНУС-ІН»

3.1 Організація обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг

В якості досліджуваного об'єкту в межах даного розділу кваліфікаційної роботи розглядатимемо обліково-аналітичне забезпечення калькулювання собівартості інтернет-послуг компанії ТОВ «Бонус-Ін». Розглянемо класифікацію витрат компанії ТОВ «Бонус-Ін» в розрізі її економічних елементів докладніше. Так, в елементі «Матеріальні витрати» відображається вартість:

1) матеріалів, які придбаваються у сторонніх контрагентів, необхідних для створення продукції та надання інформаційних і інтернет-послуг;

2) покупних матеріалів, які використовуються в процесі створення інформаційних і інтернет-послуг для забезпечення нормального технологічного процесу або ж використовуються на інші господарські потреби, такі як: утримання, ремонт та експлуатація обладнання, будівель, споруд, інших основних засобів;

3) робіт та послуг виробничого характеру, які виконуються сторонніми господарюючими суб'єктами, до яких відносяться: транспортні послуги, роботи з капітального та поточного ремонту;

4) спецобладнання, яке необхідне для виконання конкретного замовлення, до якого відносяться: прилади, апаратура, механізми та інші пристрої, якщо це передбачено технічним завданням та замовленням на надання послуг.

Значну частину витрат, які формують собівартість послуг ТОВ «Бонус-Ін» становлять витрати на оплату праці, до складу яких включаються:

1) витрати на заробітну плату за фактично виконану роботу, визначені

на підставі відрядних розцінок, тарифних ставок і посадових окладів;

2) виплати стимулюючого характеру, а саме: премії за результати виконаної роботи;

3) виплати компенсуючого характеру, пов'язані з режимом роботи та умовами праці, в тому числі і за роботу в нічний час, понадурочну роботу, за розширення зон обслуговування;

4) оплата відпусток.

Елемент «Витрати на оплату праці» в структурі витрат, що формують собівартість, являють найбільший інтерес в зв'язку з тим, що на нього припадає від 43 до 64% собівартості послуг, наданих ТОВ «Бонус-Ін». На відміну від виробничих підприємств, фахівці сфери інтернет-технологій виробляють власними силами нематеріальний, переважно унікальний та затребуваний продукт – послугу, саме цим можна пояснити переважання витрат на оплату праці в сукупності всіх витрат сфери, що розглядається.

В елементі витрат «Страхові внески» відображається обов'язкове відрахування єдиного соціального внеску, що також включається до собівартості послуг ТОВ «Бонус-Ін».

Щодо елементу витрат «Амортизація», то в ньому відображається сума амортизаційних відрахувань, спрямована на повне відновлення основних засобів в загальній структурі витрат досліджуваної фірми. Частка витрат на амортизацію основних засобів в загальній структурі витрат ТОВ «Бонус-Ін» коливається від 1 до 2%.

Останнім елементом витрат в собівартості послуг досліджуваної фірми є елемент «Інші витрати» і його частка в сукупності всіх витрат, які формують собівартість становить від 3 до 34%. Доволі велике відсоткове розрізнення часток інших витрат вказує на те, що наразі цей елемент не підлягає ретельному контролю і аналізу з боку керівництва фірми; в нього включені витрати різного характеру, які при більш обґрунтованому підході до їх класифікації та калькулюванню собівартості можуть бути відображені у складі собівартості послуг зовсім іншим чином.

Елемент «Інші витрати» в складі собівартості послуг ТОВ «Бонус-Ін» включає в себе:

- 1) податки, збори, інші відрахування, які здійснюються відповідно до встановленого законодавством України порядком;
- 2) платежі по страхуванню майна та окремих працівників;
- 3) представницькі витрати;
- 4) амортизацію НА;
- 5) орендну плату на випадок оренди окремих об'єктів основних засобів;
- 6) витрати на оплату послуг невиробничого характеру сторонніх організацій;
- 7) добові для працівників фірми;
- 8) інші витрати, що включаються до собівартості інформаційних і інтернет-послуг, однак не віднесені до вищеперерахованих елементів витрат.

В таблиці 3.1 представлені витрати ТОВ «Бонус-Ін» на виробництво та реалізацію послуг в розрізі таких послуг.

Таблиця 3.1

Витрати ТОВ «Бонус-Ін» на виробництво та надання послуг в 2021 році

Послуга	Витрати на виробництво та надання ІТ-послуг					Разом, витрат
	Матеріальні витрати	Витрати на оплату праці	ЄСВ	Амортизація	Інші витрати	
Консультування по апаратним засобам обчислення	8.	6442	1417	194	2740	10793
Розробка програмного забезпечення	45909	96365	21006	6051	27524	196855
Інші послуги по розробці програмного забезпечення та	219430	1792283	394302	42626	758164	3206805

консультування в цій сфері						
Обробка даних	7976	31958	7031	625	25681	73271
Послуги щодо створення баз даних і інформаційних ресурсів, в т.ч. Інтернет	72428	136972	30134	1627	21949	263110
Технічне обслуговування і ремонт офісних машин і обчислювальної техніки	120045	121754	26786	6228	34031	308844
Інша ІТ-діяльність	595907	1697011	373342	9902	298456	2974618
Разом	1061695	3882785	854018	67253	1168545	7034296
В т. ч у %	15,1	55,2	12,1	0,95	16,65	100

На даний час, у вітчизняному законодавстві відсутні будь-які методичні рекомендації щодо обліку витрат і калькулювання собівартості продукції і послуг у ІТ-сфері, тому ТОВ «Бонус-Ін» здійснила самостійну роботу в цьому напрямку в залежності від характеристик і видів послуг, що надаються, при цьому за основу приймаючи типову номенклатуру статей витрат.

Як було нами відмічено, ТОВ «Бонус-Ін» здійснює діяльність в ІТ-сфері, а з нашої точки бачення, дане групування витрат дозволяє оцінити співвідношення основних і накладних витрат, але, що стосується саме особливостей сфери інтернет-технологій, то застосовуване фірмою групування витрат не здатне повністю висвітлити характер собівартості послуг цієї сфери.

В досліджуваній фірмі ТОВ «Бонус-Ін» об'єктом обліку є витрати на замовлення, а калькуляційною одиницею – окреме замовлення, наприклад:

9. веб-сайти ПП «Біплан» в м. Одеса, ПП «Діамант» в с. Великий Дальник, ТОВ «Харчування в м. Ізмаїл;

10.інтерактивна презентація «Індустріально-промисловий парк IPARK»;

11.надання послуг пошукової оптимізації для конкретних господарюючих суб'єктів.

В таблиці 3.2 наведено перелік об'єктів обліку витрат і об'єктів калькулювання ІТ-послуг ТОВ «Бонус-Ін».

Таблиця 3.2

Об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання ІТ-послуг ТОВ «Бонус-Ін»

Вид послуги	Об'єкти обліку витрат і об'єкти калькулювання
Консультування по апаратним засобам обчислення	12. послуга по установці програмного забезпечення; 13.послуга по модернізації програмного забезпечення
Розробка програмного забезпечення	14. системне програмне забезпечення – програми, які забезпечують управління компонентами комп'ютерної системи (оперативною пам'яттю, процесором, пристроями введення-виведення, сітьовим обладнанням; 15. операційні системи (IOS, Windows, Android та ін.) 16. утиліти (деінсталювальники, архіватори); 17. системи управління базами даних. Прикладне програмне забезпечення (додатки) – програми, призначені для виконання певних задач користувача та розраховані на безпосередню взаємодію з користувачем: 18. текстові процесори (Microsoft Word) 19. графічні редактори; 20. електронні таблиці (Microsoft Excel); 21. медіаплеєри (Windows Media Player); 22. веб-браузери (Google Chrome, Opera); 23. гіпертекстові системи (електронні словники, довідники, енциклопедії); 24. ERP-системи 25. комп'ютерні ігри;

	Інструментальне програмне забезпечення – призначене для використання в процесі проектування, розробки та супроводження програм: 26. текстові редактори; 27. інтерпретатори 28. компілятори; 29. системи управління версіями.
Обробка даних	30. послуга по наданню веб-хостингу; 31. послуга пошукової оптимізації
Послуги щодо створення баз даних і інформаційних ресурсів, в т.ч. Інтернет	32. бази даних (розробка концепцій структури, складу баз даних)
Технічне обслуговування і ремонт офісних машин і обчислювальної техніки	33. послуга по технічному обслуговуванню і ремонту обчислювальної техніки в гарантійний та післягарантійний період; 34. послуга по технічному обслуговуванню і ремонту офісних машин в гарантійний та післягарантійний період
Інша ІТ-діяльність	35. послуга з розміщення контекстної реклами; 36. мультимедіадодатки; 37. послуга веб-дизайну

В практичній діяльності ТОВ «Бонус-Ін» позамовний метод калькулювання собівартості послуг передбачає розгляд кожного окремого замовлення в якості окремої облікової одиниці, для якої розраховуються матеріальні і трудові витрати. При цьому всі витрати, які не можуть бути віднесені безпосередньо на конкретне замовлення, включаються до складу накладних витрат і розподіляються. Всі витрати знаходять своє відображення в картці реєстрації витрат по замовленню, яка використовується ТОВ «Бонус-Ін» для цілей калькулювання собівартості замовлення.

В процесі дослідження обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості ІТ-послуг ТОВ «Бонус-Ін», ми виявили, що за часту фірмою одночасно виконується декілька замовлень, тому кожній

карточці реєстрації витрат по конкретному замовленню присвоюється номер, який в подальшому в процесі виконання замовлення зазначається на всіх первинних документах, які відображають понесення тих або інших витрат в межах замовлення. Оскільки фірма застосовує позамовний метод калькулювання, то нею повинен бути належним чином організований аналітичний облік: витрат підлягають обов'язковому відображенню в картках, які відкриваються на кожне замовлення. Всі витрати, згруповані за статтями калькуляції в межах позамовного методу на ТОВ «Бонус-Ін» є відображеними в картці реєстрації витрат по замовленню з урахуванням їх економічної ролі в процесі надання послуг.

Базою розподілу накладних витрат на ТОВ «Бонус-Ін» є заробітна плата персоналу, зайнятого розробкою програмного продукту і наданням ІТ-послуг. Вибір такої бази розподілу витрат бухгалтер фірми обґрунтував наявною тенденцією в структурі витрат, яка була нами виявлена раніше, а саме: стаття «Витрати на оплату праці» займає найбільшу частку в структурі собівартості послуг фірми. Однак, внаслідок дослідження факторів витрат, які виникають в діяльності ТОВ «Бонус-Ін», ми пропонуватимемо фірмі використовувати дещо іншу базу розподілу накладних витрат.

В ТОВ «Бонус-Ін» основні витрати відображаються за Д-т рахунку 23 «Виробництво», а накладні – за Д-т рахунків 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут» з подальшим їх списанням в Д-т рахунку 23 «Виробництво» на підставі їх розподілу із застосуванням розподільчої бази. На рис. 3.1-3.2 представлена типова картка реєстрації витрат по замовленню, застосовувана ТОВ «Бонус-Ін» з метою обліку витрат по кожному окремому проекту. Як бачимо, в кожній такій картці присутні такі обов'язкові реквізити:

- найменування замовлення (зазначається без номера);
- короткий опис замовлення;
- термін виконання замовлення;

- зазначаються основні і накладні витрати.

Замовлення : “SEO-просування ПП «Діамант»		Разом витрат по замовленню: 81700 грн
<i>Опис замовлення:</i> надання послуг з SEO-просуванню ПП «Діамант» <i>Термін виконання:</i> 01.10.2020 – 30.04.2021		
Основні витрати.		Разом основних витрат: 48000 грн
-Заробітна плата фахівця з SEO-просуванню		20000 грн
- Заробітна плата копірайтера за написання рекламних статей		8000 грн
- Витрати на зовнішню оптимізацію сайту		20000 грн
Накладні витрати		Разом накладних витрат: 33700 грн
- Заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу:		26500 грн
- Витрати на інструментальне програмне забезпечення для дослідження сайтів конкурентів, аналізу зовнішніх посилань при просуванні сайту		4000 грн
- Послуги зв'язку (інтернет, мобільний зв'язок)		1200 грн
- Поштові витрати		1000 грн
- Канцелярські витрати		1000 грн

Рис. 3.1 Типова картка реєстрації витрат по замовленню ПП «Діамант»

Замовлення : “Мобільний додаток для iPad «Одеса-600»		Разом витрат по замовленню: 209000 грн
<i>Опис замовлення:</i> розробка мобільного додатку для iPad «Одеса-600», присвяченого 600-річчю Одеси <i>Термін виконання:</i> 01.03.2022 – 20.05.2022		
Основні витрати.		Разом основних витрат: 144000 грн
-Заробітна плата програміста за створення технічного завдання		7000 грн
- Заробітна плата дизайнера за відрисовку всіх екранів додатку		35000 грн
- Заробітна плата дизайнера за відрисовку іконки додатку		10000 грн
- Заробітна плата програміста за розробку, тестування, налагодження додатку		92000 грн
Накладні витрати		Разом накладних витрат: 95000 грн
- Заробітна плата адміністративно-управлінського персоналу:		45300 грн
- Витрати на інструментальне програмне забезпечення для розробки мобільних додатків під IOS		12300 грн
- Послуги зв'язку (інтернет, мобільний зв'язок)		3600 грн
- Поштові витрати		1800 грн
- Канцелярські витрати		2000 грн

Рис. 3.2 Типова картка реєстрації витрат по замовленню ТОВ «Медіа»

Складання звіту про собівартість замовлення зазвичай завершує тривалий цикл при позамовній системі калькулювання собівартості на ТОВ «Бонус-

Ін». Його метою зазвичай є узагальнення інформації щодо понесених витрат на виконання конкретного замовлення. Причому, в звіті про собівартість зазначені як планові дані по витратах, так і фактичні, що дозволяє використовувати звіт для оцінки роботи підрозділів і контролю витрат за конкретним замовленням. В практиці ТОВ «Бонус-Ін» такі звіти, як правило формуються з допомогою програмних засобів MS Word і MS Exel, в яких завжди зазначаються відхилення фактичної собівартості від планової і даються пояснення щодо кожного відхилення.

Провівши аналіз складу і структури витрат на виконання ІТ-послуг, ми можемо стверджувати те, що специфіка ІТ-сфери накладає свій відбиток на облік витрат і калькулювання собівартості послуг даної сфери.

По-перше, особливості характеру продукту, що виготовляється ТОВ «Бонус-Ін» обумовлює застосування основного методу обліку витрат і калькулювання собівартості – ним є позамовний метод, який передбачає створення окремого замовлення і технічного завдання на кожний продукт або послугу, в якому описуються всі вимоги замовника до продукту, який він замовляє. Вважаємо, що основним недоліком позамовного методу обліку і калькулювання собівартості послуг ТОВ «Бонус-Ін» є визначення фактичної собівартості лише наприкінці виконання замовлення (а період виконання може мати тривалий період) і, як наслідок – відсутність оперативного контролю за рівнем витрат.

По-друге, важливим нюансом, який впливає на облік витрат і калькулювання собівартості, є переважання в загальній структурі витрат, витрат на оплату праці персоналу, задіяного у створенні продукту та наданні послуг.

На останок, відметемо, що перераховані особливості, пов'язані з обліком витрат і калькулюванням собівартості, становлять базу для розробки методичних рекомендацій щодо вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг на ТОВ «Бонус-Ін».

3.2 Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг на ТОВ «Бонус-Ін»

На підставі дослідження складу і структури витрат, які мають місце в ТОВ «Бонус-Ін», нами розроблена їх класифікація і кодування по витратних статтях з врахуванням видів наданих ІТ-послуг, яка представлена в додатку А. Запропонована класифікація витрат дозволить спростити калькулювання собівартості ІТ-послуг.

До специфіки обліку витрат ТОВ «Бонус-Ін» слід віднести той факт, що витрати на оплату праці одних і тих же фахівців можуть одночасно бути як прямими, так і непрямыми. Справа в тому, що зазначені фахівці можуть працювати безпосередньо над виконанням конкретного замовлення, так і виступати в якості загальнотехнічного персоналу, який надає послуги іншим підрозділам досліджуваної фірми.

До прямих витрат на оплату праці фірмою відноситься заробітна плата працівників, які безпосередньо зайняті виконанням конкретного замовлення, тобто послуги. Амортизація споруд, будівель і обладнання, включаючи і обладнання, на якому безпосередньо створюється продукт, надаються послуги, входить до складу непрямих витрат досліджуваної фірми, оскільки відповідно до структури витрат, дослідженої нами в другому розділі роботи, частка даних витрат у складі собівартості послуг є мінімальною.

Кожна стаття витрат, представлена в додатку А має свій власний код. Коди прямих витрат, які складаються з цифр і символів XX, пропонуємо використовувати для обліку витрат конкретного замовлення. В непрямих витратах код 92.8.XX призначений, наприклад, для обліку витрат за конкретними видами податків і зборів, які враховуються в собівартості послуг ТОВ «Бонус-Ін». Запропонований нами класифікатор і кодифікатор калькуляційних статей, на нашу думку, надасть змогу включати витрати в собівартість певного виду продукції та ІТ-послуги, базуючись на

дотриманні принципу єдності класифікаційних ознак, які в повній мірі враховують особливості, характерні для сфери діяльності ТОВ «Бонус-Ін».

Наступним моментом, який необхідно врахувати при розробці методичних рекомендацій з обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості ІТ-послуг досліджуваної фірми, є вибір адекватної бази розподілу непрямих витрат. Розподіл непрямих витрат залишається наразі актуальною проблемою, яка не знайшла досі в практиці та теорії обліку остаточного вирішення. Кожне підприємство, базуючись на існуючі практики аналогічних виробництв, вправі розробити власну методику розподілу непрямих витрат, залежно від особливостей його діяльності і описує її в обліковій політиці.

Розглядаючи структури витрат ТОВ «Бонус-Ін» ми з'ясували, що при створенні його продукту та наданні послуг, переважаючою в структурі собівартості є витрати на оплату праці. З врахуванням цього, ми можемо зробити висновок про те, що діяльність в сфері ІТ-технологій є трудоемною.

Згідно із практикою, яка склалася, якщо діяльність компанії є трудоемною, то в обліку непрямі витрати підлягають розподілу на основі показників, які пов'язані із споживанням трудових ресурсів. Так, в якості бази розподілу в даному випадку можна використовувати:

1. Фактичні витрати праці;
2. Час роботи виробничих працівників (прямі витрати часу);
3. Кількість персоналу, задіяного в процесі надання послуг.

При ретельному ознайомленні із структурою витрат ТОВ «Бонус-Ін» в розрізі різних видів послуг (додаток А), слід відмітити, що при визначенні бази розподілу непрямих витрат недостатньо говорити лише про витрати на оплату праці, оскільки певний вплив на собівартість ІТ-послуг здійснюють і ті витрати, які відносяться до статті «Інші прямі витрати». В даній статті витрат знаходять відображення витрати, які також для сфери діяльності ТОВ «Бонус-Ін» є специфічними, а саме:

- 1) витрати на зовнішню оптимізацію сайту;

2) витрати на послуги хостингу.

Щодо представницьких витрат, витрат на відрядження і витрат на оплату робіт сторонніх організацій, які безпосередньо пов'язані з виконанням замовлення, то вони специфічними для даної сфери не є, оскільки притаманні абсолютній більшості господарюючих суб'єктів. В якості бази розподілу непрямих витрат в ТОВ «Бонус-Ін», як варіант, пропонуємо використовувати показник сукупності прямих витрат на оплату праці та інших прямих витрат. Такий підхід ми вважаємо обґрунтованим, оскільки ми враховуватимемо характерну рису ІТ-сфери – її трудомісткість, а також специфіку виду діяльності ТОВ «Бонус-Ін». А в контексті даного дослідження, ми цю базу розподілу непрямих витрат застосували як альтернативний, а не обов'язковий варіант.

Вірність нашої пропозиції підтверджується також принципом Парето, згідно якого мінімальний набір факторів – це прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати – здійснюють значний вплив на більшу частину собівартості продукції і послуг. Отже, будемо виходити з припущення, що база розподілу непрямих витрат, понесених на виконання ІТ-послуг ТОВ «Бонус-Ін», представляє собою суму прямих витрат на оплату праці та інших прямих витрат, а ставку розподілу непрямих витрат розрахуємо за методикою, представленою в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Розрахунок ставки розподілу непрямих витрат при калькулюванні собівартості ІТ-послуг ТОВ «Бонус-Ін»

Показник, покладений в основу бази розподілу	Загальна сума непрямих витрат, грн.	Загальна сума бази розподілу відповідно до показника, закладеного в її основу, грн	Ставка розподілу непрямих витрат (гр.2/гр.3)
1	2	3	4
Сума прямих витрат на оплату праці + Сума інших прямих витрат	240168	855777	0,28

Надалі, непрямі витрати підлягають розподілу між замовленнями шляхом множення ставки непрямих витрат на суму прямих витрат на оплату праці та інших прямих витрат за кожним замовленням окремо.

1. За результатами проведеного дослідження, було зроблено висновок щодо необхідності здійснення подальшого вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості ІТ-послуг, яка дозволила б не лише розраховувати фактичну собівартість послуги, але й надала б ТОВ «Бонус-Ін» можливість враховувати при здійсненні калькулювання собівартості наявні умови зовнішнього середовища, місце ТОВ на ринку, його конкурентні переваги, контролювати процес безпосереднього створення продукції, надання послуг та своєчасно реагувати на дії конкурентів. В зв'язку з вищеперерахованими факторами, облік витрат і калькулювання собівартості конкретних об'єктів калькулювання запропоновано здійснювати з допомогою методу гоал-костинг.

На нашу думку, калькулювання собівартості продукції та послуг сфери. інтернет-технологій має здійснюватися на основі сучасних методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, які носять назви «таргеткостинг» та «кайзен-костинг». Вважаємо, що дані системи найбільшою мірою здатні інтегрувати в галузь інтернет-технологій, що динамічно розвивається, яка, у свою чергу, повністю залежить від існуючих факторів зовнішнього середовища та їх постійної зміни

Калькулювання собівартості ІТ-послуг ТОВ «Бонус-Ін» із застосуванням методики гоал-костинг, тісно пов'язане з обліком виручки від реалізації, оскільки саме показник тієї виручки, яку компанія має намір отримати від продажу ІТ-послуг, є відправною точкою при калькулюванні собівартості. На підставі сучасних підходів, які беруть в основу характер діяльності підприємства та особливості створеного ним продукту, нами ТОВ «Бонус-Ін»була розроблена та запропонована методика розрахунку виручки, а фундаментом для створення цієї методики покладено положення

МСФЗ 15 «Виручка по договорах з покупцями», відповідно до якого в сфері ІТ-технологій облік виручки може здійснюватися двома варіантами: визнання в певний момент часу і визнання протягом певного часу.

Виходячи з рис. 3.1 виділимо покроковий алгоритм застосування методики гоал-костинг при калькулюванні собівартості продукції та послуг сфери інтернет-технологій:

Крок 1. Маркетинговий аналіз продукції, послуг.

Крок 2. Розробка концепції продукції, послуг.

Крок 3. Визначення можливої ціни реалізації на підставі даних, отриманих на Кроках 1 і 2.

Крок 4. Встановлення цільового прибутку.

Крок 5. Визначення цільової собівартості продукції, послуг за такою формулою (3.1):

$$\text{Цільова собівартість} = \text{Цільова ціна} - \text{Цільовий прибуток. (3.1)}$$

Крок 6. Визначення нормативної (розрахункової) собівартості продукції, послуг.

Крок 7. Упорядкування калькуляції. Визначення відхилень нормативної собівартості від цільової.

Крок 8. Аналіз усіх статей кошторисних витрат на предмет доведення їх до цільової собівартості. Постановка та вирішення кайзен-завдань.

Крок 9. Розрахунок фактичної собівартості продукції, послуг.

Крок 10. Відображення у бухгалтерському обліку фактичної та цільової виручки, фактичної та цільової собівартості та їх відхилень.

Крок 11. Складання звіту щодо відхилень. Розглянемо ці кроки докладніше.

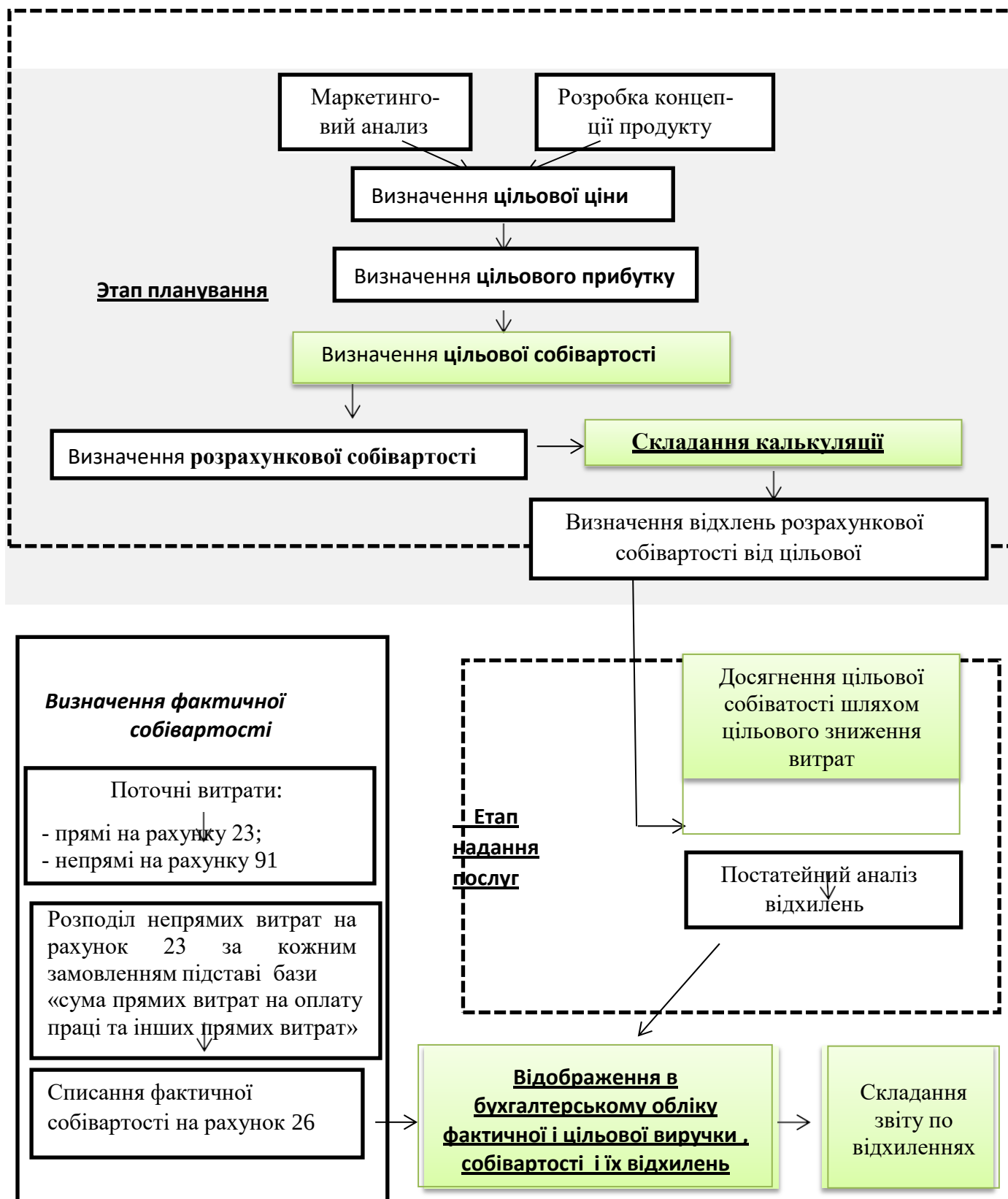


Рис.3.3 – Запропонована ТОВ «Бонус-Ін» методика калькулювання собівартості послуг сфери інтернет-технологій

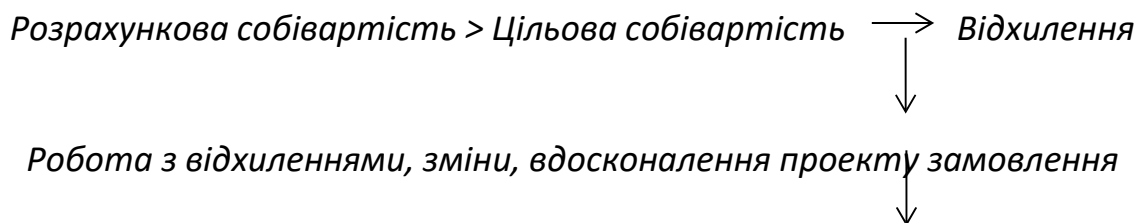
Застосування запропонованого методу калькулювання собівартості продукції та послуг сфери інтернет-технологій для ТОВ «Бонус-Ін» починається з визначення можливої ціни реалізації продукції та послуг і включає наступні стадії:

1. Проведення маркетингового аналізу продукції, послуг, метою якого є визначення конкурентоспроможності цієї продукції, послуг на ринку.

2. Розробка концепції продукції, послуг, у тому числі перевірка цієї концепції на групі цільових споживачів та визначення маркетингової стратегії виходу на ринок. Можлива ціна реалізації має назву «цільова ціна». Наступним етапом після визначення є встановлення цільової прибутку – тобто такої величини прибутку, яка необхідна компанії для задоволення запитів власників. Дві визначені вказаними методами величини – цільова вартість і цільова прибуток – при відніманні дають нам шуканий показник – цільову собівартість.

Після встановлення цільової собівартості починається етап планування, у процесі якого здійснюється проектування та інжиніринг продукції, послуг. На даному етапі визначається розрахункова (нормативна) собівартість продукції, послуг та порівнюється з цільовою собівартістю. Якщо розрахункова собівартість перевищує цільову, на етапі планування до проекту замовлення вносяться необхідні зміни та вдосконалення доти, доки розрахункова собівартість не перевищуватиме цільову. Схематично цей процес показаний на рисунку 3.:

Для відображення випуску продукції та надання послуг з цільової собівартості пропонуємо ТОВ «Бонус-Ін» ввести до Робочого плану рахунків рахунок 26 «Продукція та послуги сфери інтернет-технологій», який буде призначений для узагальнення інформації про створену продукцію та надані послуги за звітний період, а також виявлення відхилень фактичної собівартості цієї продукції та послуг від цільової собівартості.



$$\text{Розрахункова собівартість} = \text{Цільова собівартість}$$

Цільова виручка підлягає коригуванню з орієнтацією на фактичну шляхом внесення відхилень за сумою виручки або прямим записом Дебет рахунку 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками» Кредит рахунків 70.11 «Виручка від реалізованої продукції», 70.12 «Виручка від наданих послуг». Надалі пропонуємо скласти звіт про відхилення, в якому інформацію аналізувати за видами відхилень. Форму такого звіту наведено в таблиці 3.4.

Таблиця 3.4

Форма звіту по відхиленням фактичної собівартості від цільової собівартості

Стаття витрат	Фактична собівартість	Цільова собівартість	Відхилення (гр.2 – гр. 3)	Характер відхилення (позитивний / негативний)	Причина відхилення	Винна особа (ініціатор) відхилення
1	2	3	4	5	6	7
Матеріали	30 000	27 000	3 000	Негативний	Рост курсу євро	-

Калькулювання собівартості продукції та послуг ТОВ «Бонус-Ін», яке відноситься до сфери інтернет-технологій на основі запропонованої нами

методики тісно пов'язане з урахуванням виручки, оскільки саме показник тієї виручки, яку підприємство має намір отримати від продажу продукції та послуг, є відправною точкою при розрахунку собівартості.

Висновки до третього розділу

В третьому розділі кваліфікаційної роботи магістра було розглянуто особливості обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг на ТОВ «Бонус-Ін» та запропоновано конкретні заходи щодо його покращення. Було вивлено наступне:

2. Елемент «Витрати на оплату праці» в структурі витрат, що формують собівартість, являють найбільший інтерес в зв'язку з тим, що на нього припадає від 43 до 64% собівартості послуг, наданих ТОВ «Бонус-Ін». На відміну від виробничих підприємств, фахівці сфери інтернет-технологій виробляють власними силами нематеріальний, переважно унікальний та затребуваний продукт – послугу, саме цим можна пояснити переважання витрат на оплату праці в сукупності всіх витрат сфери, що розглядається.

3. На даний час, у вітчизняному законодавстві відсутні будь-які методичні рекомендації щодо обліку витрат і калькулювання собівартості продукції і послуг у ІТ-сфері, тому ТОВ «Бонус-Ін» здійснила самостійну роботу в цьому напрямку в залежності від характеристик і видів послуг, що надаються, при цьому за основу приймаючи типову номенклатуру статей витрат.

4. Як було нами відмічено, ТОВ «Бонус-Ін» здійснює діяльність в ІТ сфері, а з нашої точки бачення, дане групування витрат дозволяє оцінити співвідношення основних і накладних витрат, але, що стосується саме особливостей сфери інтернет-технологій, то застосовуване фірмою

групування витрат не здатне повністю висвітлити характер собівартості послуг цієї сфери.

5. В процесі дослідження обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості ІТ-послуг ТОВ «Бонус-Ін», ми виявили, що зачасто фірмою одночасно виконується декілька замовлень, тому кожній карточці реєстрації витрат по конкретному замовленню присвоюється номер, який в подальшому в процесі виконання замовлення зазначається на всіх первинних документах, які відображають понесення тих або інших витрат в межах замовлення. Оскільки фірма застосовує позамовний метод калькулювання, то нею повинен бути належним чином організований аналітичний облік: витрат підлягають обов'язковому відображенню в картках, які відкриваються на кожне замовлення. Всі витрати, згруповані за статтями калькуляції в межах позамовного методу на ТОВ «Бонус-Ін» є відображеними в картці реєстрації витрат по замовленню з урахуванням їх економічної ролі в процесі надання послуг.

6. Базою розподілу накладних витрат на ТОВ «Бонус-Ін» є заробітна плата персоналу, зайнятого розробкою програмного продукту і наданням ІТ-послуг. Вибір такої бази розподілу витрат бухгалтер фірми обґрунтував наявною тенденцією в структурі витрат, яка була нами виявлена раніше, а саме: стаття «Витрати на оплату праці» займає найбільшу частку в структурі собівартості послуг фірми. Однак, внаслідок дослідження факторів витрат, які виникають в діяльності ТОВ «Бонус-Ін», ми пропонуватимемо фірмі використовувати дещо іншу базу розподілу накладних витрат.

7. За результатами проведеного дослідження, було зроблено висновок щодо необхідності здійснення подальшого вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості ІТ-послуг, яка дозволила б не лише розраховувати фактичну собівартість послуги, але й надала б ТОВ «Бонус-Ін» можливість враховувати при здійсненні

калькулювання собівартості наявні умови зовнішнього середовища, місце ТОВ на ринку, його конкурентні переваги, контролювати процес безпосереднього створення продукції, надання послуг та своєчасно реагувати на дії конкурентів. Калькулювання собівартості ІТ-послуг ТОВ «Бонус-Ін» із застосуванням запропонованої методики, тісно пов'язане з обліком виручки від реалізації, оскільки саме показник цієї виручки, яку компанія має намір отримати від продажу ІТ-послуг, є відправною точкою при калькулюванні собівартості. На підставі сучасних підходів, які беруть в основу характер діяльності підприємства та особливості створеного ним продукту, нами ТОВ «Бонус-Ін» була розроблена та запропонована методика розрахунку виручки, а фундаментом для створення цієї методики покладено положення МСФЗ 15 «Виручка по договорах з покупцями», відповідно до якого в сфері ІТ-технологій облік виручки може здійснюватися двома варіантами: визнання в певний момент часу і визнання протягом певного часу.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного нами аналізу фінансового стану ТОВ «Бонус Ін» та розрахунку важливих економічних показників, можна констатувати наступні висновки:

В першому розділі кваліфікаційної роботи, ми, ознайомившись з теоретичними аспектами обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг, дійшли до наступних висновків:

1. Як свідчить проведене узагальнення, існує декілька груп науковців, які мають власні погляди на сутність калькуляції. Перша група науковців, під калькуляцією вбачають розрахунок витрат. Науковці фактично ототожнюють сутність обумовленого поняття із звичайними арифметичними діями. Окрім цього ототожнення спостерігається і за такими категоріями, як «витрати» та «собівартість». Що цікаво – витрати можна розглядати як економічну і бухгалтерську категорію. Відносно бухгалтерської позиції, то витрати – це реально здійснене використання ресурсів і виплати за їх використання. Але ж поняття «собівартість» є більш містким, аніж витрати, що можна пояснити застосування при її розрахунку окремого підходу до кожної виробничої одиниці, а не звичайний простий математичний підрахунок частки понесених витрат на одиницю продукції.

2. Таким чином, з позиції бухгалтерського підходу, калькуляція має подвійний зміст[7, с.194], а саме:

- в широкому розумінні застосовується в значенні обчислення в єдиному грошовому вимірнику результатів будь-якого конкретного процесу;
- у вузькому розумінні застосовується в значенні розрахунку обчислення собівартості одиниці продукту або одиничної наданої послуги.

3. Нині в економічній науці існує велика кількість методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Таке їх різноманіття варто віднести до кінця двадцятого, початку двадцять першого століття та обумовлено швидко зростаючими темпами розвитку бухгалтерської науки. Передумови появи сучасних методів обліку витрат і калькулювання собівартості тісно пов'язані з науковими працями швейцарського вченого І. Ф. Шера.

4. Економічна сутність методу калькулювання і методу обліку виробничих витрат і нині призводить до чисельних дискусій і спорів. Який з даних методів первинний, а який вторинний? Чи тотожні дані категорії або це зовсім різні процеси? Пошук відповідей повинен призвести до знаходження нейтрального поняття, яке буде притаманне як методу обліку витрат, так і методу калькулювання виробничої собівартості.

В другому розділі кваліфікаційної роботи проведено аналіз господарської діяльності та фінансового стану ТОВ «Бонус Ін», в результаті якого виявлено:

ТОВ «Бонус-Ін» було зареєстроване 18.10.2018 р. за юридичною адресою: Україна, 65104, Одеська область, місто Одеса, вул. Академіка Глушко, будинок 13, приміщення 509, а, отже здійснює господарську діяльність вже більше 4 років. Статус даного підприємства на момент написання кваліфікаційної роботи – не перебуває в процесі припинення. Код ТОВ «Бонус-Ін» в ЄДРПОУ – 42567915. Останнє оновлення даних фіксується станом на 04.11.2022 р.

Керівником і уповноваженою особою ТОВ «Бонус-Ін» є Бондаренко Олексій Анатолійович. Розмір статутного капіталу становить 75000 грн. Предметом основної господарської діяльності ТОВ «Бонус-Ін» є: 62.03 - діяльність із керування комп'ютерним устаткуванням.

Загальна виручка ТОВ «Бонус Ін» за 2021 р. становила 2775 тис. грн.

Взагалі, за весь цей період на ТОВ «Бонус Ін» ми можемо спостерігати різке її підвищення, а саме на 1338 тис. грн. Виручка за досліджуваний період майже увесь час зростала, що може вказувати на її стабільне зростання. Значення прибутку від безпосередніх продажів послуг за останній 2021 р. досягло 410 тис. грн. Стосовно фінансового результату від продаж за останній 2021 р. , то можна сказати, що і він значно зріс, а саме на 300 тис. грн. Лінійний тренд показує аналогічну тенденцію, що підтверджує попередні розрахунки.

В структурі витрат ТОВ «Бонус Ін» спостерігається значне переважання витрат на оплату праці фахівців, які безпосередньо задіяні в розробці та створенні продукту фірми та наданням послуг. Елемент «Витрати на оплату праці» в загальній структурі витрат досліджуваної фірми представляє найбільший інтерес, в зв'язку з тим, що на нього припадає від 41 до 63% собівартості наданих послуг ТОВ «Бонус Ін». Така висока частка витрат на оплату праці в загальній структурі собівартості свідчить про те, що саме сукупність вмінь, знань та навичок персоналу фірми, який безпосередньо задіяний в створенні її продукції і наданням послуг в ІТ-сфері, визначає якість, характер і унікальність послуги.

Для балансу ТОВ «Бонус Ін» повністю виконується друга, третя та четверта умова. Не виконання першої умови $A1 \geq P1$ в 2021 році свідчить про те, що фірмі недостатньо коштів для покриття найбільш термінових зобов'язань. Однак, виконання умови $A2 \geq P2$ вказує на те, що активи ТОВ «Бонус Ін» середньої швидкості реалізації перевищують його короткострокові пасиви і тому ТОВ «Бонус Ін» в недалекому майбутньому може бути достатньо платоспроможним з врахуванням своєчасних розрахунків з кредиторами, отримання коштів від продажу послуг у кредит.

В нормативне значення не вкладаються такі показники, як:

загальний показник платоспроможності, коефіцієнти абсолютної, поточної, термінової ліквідності, коефіцієнт маневрування власних обігових коштів, коефіцієнт забезпечення власними засобами.

З кожним роком частка в капіталі ТОВ «Бонус Ін» короткострокових фінансових вкладень зменшується, про що свідчить значення коефіцієнту поточної заборгованості, який знизився в 2021 р. на 0,112 пунктів у порівнянні з 2019 р. Позитивною тенденцією є збільшення значення коефіцієнту фінансової стійкості, яке зросло в 2021 р. на 0.112 пунктів і становило 0,183. Цей результат відповідає оптимальному значенню в межах встановленої норми і означає, що частка активів фірми, які фінансуються за рахунок власного капіталу, зростає.

За період 2019-2021 рр. капіталовіддача зменшилася, а це є негативною тенденцією; зменшилася оберненість оборотних активів і, відповідно, зріс період одного обороту; зменшилася оберненість дебіторської заборгованості, і, як наслідок, зріс період її погашення, що також є негативним моментом.

В третьому розділі кваліфікаційної роботи магістра було розглянуто особливості обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості послуг на ТОВ «Бонус-Ін» та запропоновано конкретні заходи щодо його покращення. Було вивлено наступне:

1. Елемент «Витрати на оплату праці» в структурі витрат, що формують собівартість, являють найбільший інтерес в зв'язку з тим, що на нього припадає від 43 до 64% собівартості послуг, наданих ТОВ «Бонус-Ін». На відміну від виробничих підприємств, фахівці сфери інтернет-технологій виробляють власними силами нематеріальний, переважно унікальний та затребуваний продукт – послугу, саме цим можна пояснити переважання витрат на оплату праці в сукупності всіх витрат сфери, що розглядається.

2. На даний час, у вітчизняному законодавстві відсутні будь-які

методичні рекомендації щодо обліку витрат і калькулювання собівартості продукції і послуг у ІТ-сфері, тому ТОВ «Бонус-Ін» здійснила самостійну роботу в цьому напрямку в залежності від характеристик і видів послуг, що надаються, при цьому за основу приймаючи типову номенклатуру статей витрат.

3. Як було нами відмічено, ТОВ «Бонус-Ін» здійснює діяльність в ІТ сфері, а з нашої точки бачення, дане групування витрат дозволяє оцінити співвідношення основних і накладних витрат, але, що стосується саме особливостей сфери інтернет-технологій, то застосовуване фірмою групування витрат не здатне повністю висвітлити характер собівартості послуг цієї сфери.

4. В процесі дослідження обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості ІТ-послуг ТОВ «Бонус-Ін», ми виявили, що зачасту фірмою одночасно виконується декілька замовлень, тому кожній карточці реєстрації витрат по конкретному замовленню присвоюється номер, який в подальшому в процесі виконання замовлення зазначається на всіх первинних документах, які відображають понесення тих або інших витрат в межах замовлення. Оскільки фірма застосовує позамовний метод калькулювання, то нею повинен бути належним чином організований аналітичний облік: витрат підлягають обов'язковому відображенню в картках, які відкриваються на кожне замовлення. Всі витрати, згруповані за статтями калькуляції в межах позамовного методу на ТОВ «Бонус-Ін» є відображеними в картці реєстрації витрат по замовленню з урахуванням їх економічної ролі в процесі надання послуг.

5. Базою розподілу накладних витрат на ТОВ «Бонус-Ін» є заробітна плата персоналу, зайнятого розробкою програмного продукту і наданням ІТ-послуг. Вибір такої бази розподілу витрат бухгалтер фірми обґрунтував наявною тенденцією в структурі витрат, яка була нами виявлена раніше, а

саме: стаття «Витрати на оплату праці» займає найбільшу частку в структурі собівартості послуг фірми. Однак, внаслідок дослідження факторів витрат, які виникають в діяльності ТОВ «Бонус-Ін», ми пропонуватимемо фірмі використовувати дещо іншу базу розподілу накладних витрат.

6. За результатами проведеного дослідження, було зроблено висновок щодо необхідності здійснення подальшого вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення калькулювання собівартості ІТ-послуг, яка дозволила б не лише розраховувати фактичну собівартість послуги, але й надала б ТОВ «Бонус-Ін» можливість враховувати при здійсненні калькулювання собівартості наявні умови зовнішнього середовища, місце ТОВ на ринку, його конкурентні переваги, контролювати процес безпосереднього створення продукції, надання послуг та своєчасно реагувати на дії конкурентів. В зв'язку з вищеперерахованими факторами, облік витрат і калькулювання собівартості конкретних об'єктів калькулювання запропоновано здійснювати з допомогою методу гоал-костинг.

Калькулювання собівартості ІТ-послуг ТОВ «Бонус-Ін» із застосуванням методики гоал-костинг, тісно пов'язане з обліком виручки від реалізації, оскільки саме показник тієї виручки, яку компанія має намір отримати від продажу ІТ-послуг, є відправною точкою при калькулюванні собівартості. На підставі сучасних підходів, які беруть в основу характер діяльності підприємства та особливості створеного ним продукту, нами ТОВ «Бонус-Ін» була розроблена та запропонована методика розрахунку виручки, а фундаментом для створення цієї методики покладено положення МСФЗ 15 «Виручка по договорах з покупцями», відповідно до якого в сфері ІТ-технологій облік виручки може здійснюватися двома варіантами: визнання в певний момент часу і визнання протягом певного часу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Давидович І.Є. Управління витратами: [навчальний посібник]. / І.Є. Давидович – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
2. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости в строительстве / А.С. Наринский. – 1976.
3. Кузьминский А.Н. Теория бухгалтерского учета: учебник / А.Н. Кузьминский. – К.: Вища шк., 1990.–311 с.
4. Палій В.Ф. Основи калькулювання [Текст]: [навч.посіб.] / В.Ф.Палій –: Фінанси і статистика, 1987. – 288 с.
5. Скрипник М. Процес калькулювання: визначення понять. Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3 (15). С.278-293.URL: https://ztu.edu.ua/en/science/publishing/wzbirnik/econom/3_15/35.pdf
6. Соколов Я.В. Калькуляция: надо ли? / Соколов Я.В.
7. Вейцман Р.Я. Краткий учебник счетоводства / Р.Я. Вейцман, 1936.
8. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико–методологічні аспекти): [монографія]. М.С. Пушкар – Тернопіль: Економічна думка, 1999.
9. Соколов, Я.В., Соколов В.Я. Історія бухгалтерського обліку: підручник. 2-е вид., перероб. і допов, Фінанси і статистика. 2006. 288 с.
10. Іванов, С.Ф. Полная, толково и ясно изложенная, всем доступная простая и двойная торговая бухгалтерия. 1898.
11. Чумаченко, Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции. М.: Госфиниздат, 1965. 124 с.
12. Фельдгаузен Е.. Нормативна заводська звітність-, 1888. с 95.
13. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 №2744-VI. Офіційний вісник України. 2010. №92. Ст. 3248. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

14. Витрати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318. URL: <http://pro-u4ot.info/index.php?section=browse&CatID=92&ArtID=117>.
15. Розрахунок собівартості послуг. URL: <https://online.dtki.ua/2011/50/63671>.
16. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" (П(С)БО 15) затверджено наказом Мінфіну від 29 листопада 1999 року № 290. URL: <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-15-dohid>
17. Гавриленко, Н. В., Грищенко, О. В., & Козицька, Н. О. (2021). Застосування податкових пріоритетів в управлінському обліку. *Економічний простір*, (168), 125-131. <https://doi.org/10.32782/2224-6282/168-21>.
18. Organization of a strategic management accounting in an innovative economy / A. Grinko, N. Havrylenko, T. Kostash, M. Plekan, S. Breus // Academy of Accounting and Financial Studies Journal. – 2020. – Volume 24, Issue 5. – P. 1-7. URL: <https://er.knutd.edu.ua/handle/123456789/17632>.
19. Kozitska N., Havrilenko N. Management accounting and internal economic of Production processes //Cambridge journal of education and science. Cambridge University Press. – 2015. – Т. 2. – №. 14. – С. 321-329. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6300>.
20. Гавриленко Н.В., Грищенко О.В., Козицька Н.О. Основні проблеми функціонування системи збалансованих показників у стратегічному контролінгу. *Економіка. Фінанси. Право*. Київ : ТОВ «Міжнародний бізнес центр», 2020. № 5. С. 13–20. URL: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4691>.
21. Андрущенко О. Облікове забезпечення надання благодійної допомоги в умовах військового стану : дис. – 2022.

22. Гавриленко Н.В., Грищенко О.В., Козіцька Н.О. Застосування методичних аспектів управлінського обліку на підприємствах одиничного та дрібносерійного виробництва. Економічні науки : вісн. ДНДІСЕ. 2021. № 1 (03). С. 109–115. URL: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/4686>.
23. Тарасов І. В., Гавриленко Н. В. Кореляційний аналіз розвитку малого і середнього підприємництва Одеського і Миколаївського регіонів. – 2012.
24. Гавриленко Н. В., Грищенко О. В., Козіцька Н. О. Оцінка результативності управлінського обліку, аналізу та контролю витрат. Accounting, analysis and audit activities of the enterprises: problems, trends, prospects. 2016. С. 18–27.
25. Кулініч, Т. Розвиток управлінського обліку на основі ризик-орієнтованого підходу = Development of management accounting based on risk-oriented approach / Т. Кулініч, І. Шепель, Н. Гавриленко // Економічний аналіз. – 2021. – Т. 31. – № 1. – С. 17–24.
26. Павловська, Н. І. Відображення впливу інфляції в управлінському обліковому процесі / Н. І. Павловська, Н. В. Гавриленко // Матеріали VIII міжнар. наук.-практ. конф. "Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу в контексті євроінтеграції". – Одеса : ОНЕУ, 2020. – С. 58–60. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6292>.
27. Гавриленко Н. В., Грищенко О. В. Податкові витрати та контроль їх стану в системі обліково-податкового інформаційного простору // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2016. – С. 922-927.
28. Буга, Н. Ю. До и после 1 апреля 2011 года: бухгалтерский и налоговый учет / Н. Буга, Н. В. Гавриленко // Бізнес Інформ. – 2011. – № 10. – С. 103–106. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6299>.
29. Буга, Н. Ю. Методика обліку та формування облікової політики на малих підприємствах Миколаївського регіону / Н. Ю. Буга, Н. В. Гавриленко // Матеріали конф. "Генерація наукових ідей: культурологічні та правові

- аспекти досліджень проблеми сучасного українського суспільства". – Первомайськ : ПФ КІРУЕ, 2011. – Вип. 1. – С. 19–28.
URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6389>
30. Гавриленко Н., Грищенко О., Козіцька Н. Вплив цифрових трансформацій на зміст фіскального адміністрування //Економіка та суспільство. – 2022. – №. 41.
31. Гавриленко Н. В., Грищенко О. В., Козіцька Н. О. Модернізація фіскального менеджменту в умовах цифровізації //Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка. – 2022. – №. 13. – С. 198-208.
32. Havrylenko, N. Development of fiscal administration in Ukraine under the conditions of digital transformations = Розвиток фіскального адміністрування в Україні в умовах цифрових трансформацій // Information and innovative technologies in the turbulence era : collective monograph / N. Afanasieva, O. Nestorenko. – Katowice : Publishing House of University of Technology, 2022. – С. 336–506. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6347>.
33. Заболотня, Т. С. Методи скорочення трансакційних витрат податкового менеджменту / Т. С. Заболотня, Н. В. Гавриленко // Матеріали V всеукр. наук.-практ. студ. конф. "Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку". – Київ : КНЕУ, 2019. – С. 119–120.
URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6288>.
34. Швед, В. Ю. Екологічний податок і рента: облікові особливості / В. Ю. Швед, Н. В. Гавриленко // 3б. матеріалів V Всеукр. наук.-практ. студ. конф. "Облік, аналіз, аудит та оподаткування: сучасні концепції розвитку". – Київ : КНЕУ ім. Вадима Гетьмана, 2019. – С. 689–691.
URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6387>.
35. Havrylenko N. V. Vprovadzhennia systemy kontrolinhu dlia pidvyshchennia efektyvnosti upravlinnia morskymy portamy [Implementation of the control system to increase the efficiency of sea port management] Materialy XII mizhnar.

nauk.-tekhn. konf." Innovatsii v sudnobuduvanni ta okeanotekhnitsi". Mykolaiv: NUK //Materialy XII mizhnar. nauk.-tekhn. konf." Innovatsii v sudnobuduvanni ta okeanotekhnitsi. – 2021. – С. 435-437.

36. Гавриленко, Н., & Козицька, Н. (2022). Аналітичне забезпечення цифрових трансформацій. *Економіка та суспільство*, (38). <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-38-38>.

37. Havrilenko, N. Ensuring sustainability tax revenues as an inherent property of the fiscal system / N. Havrilenko // Sustainable Development: Modern Theories and Best Practices : Materials of the Monthly International Scientific and Practical Conference / Gen. Edit. O. Prokopenko. – Tallinn: Teadmus OÜ, 2021. – С. 5–9. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/5359>.

38. Гавриленко, Н. В. Розвиток методики аудиту облікової політики для управлінських цілей [Електронний ресурс]= Development of accounting policy audit methodology for management objectives / Н. В. Гавриленко, О. В. Грищенко, Н. О. Козицька // Інфраструктура ринку : електрон. фах. наук.-практ. журн. – Одеса : Гельветика, 2021. – Вип. 62. – С. 166–170. – Режим доступу: <https://doi.org/10.32843/infrastruct62-29>. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/5358>.

39. Гавриленко Н. В., Таран О. В. Application of accounting and analytical tools for justification of fixed assets development strategy : дис. – 2021.

40. Гавриленко, Н. Бухгалтерські критерії ідентифікації = Accounting criteria for identifying / Н. Гавриленко, Н. Козицкая, Е. Грищенко // The VIII International Academic Congress "Development of Countries in Asia, Africa and Europe: Past, Present and Future" (Republic of Korea, Seoul, 3–5 November 2015). – Seoul, South Korea : Seoul National University Press, 2015. – P. 80–87. URI: <http://eir.nuos.edu.ua/xmlui/handle/123456789/6360>.

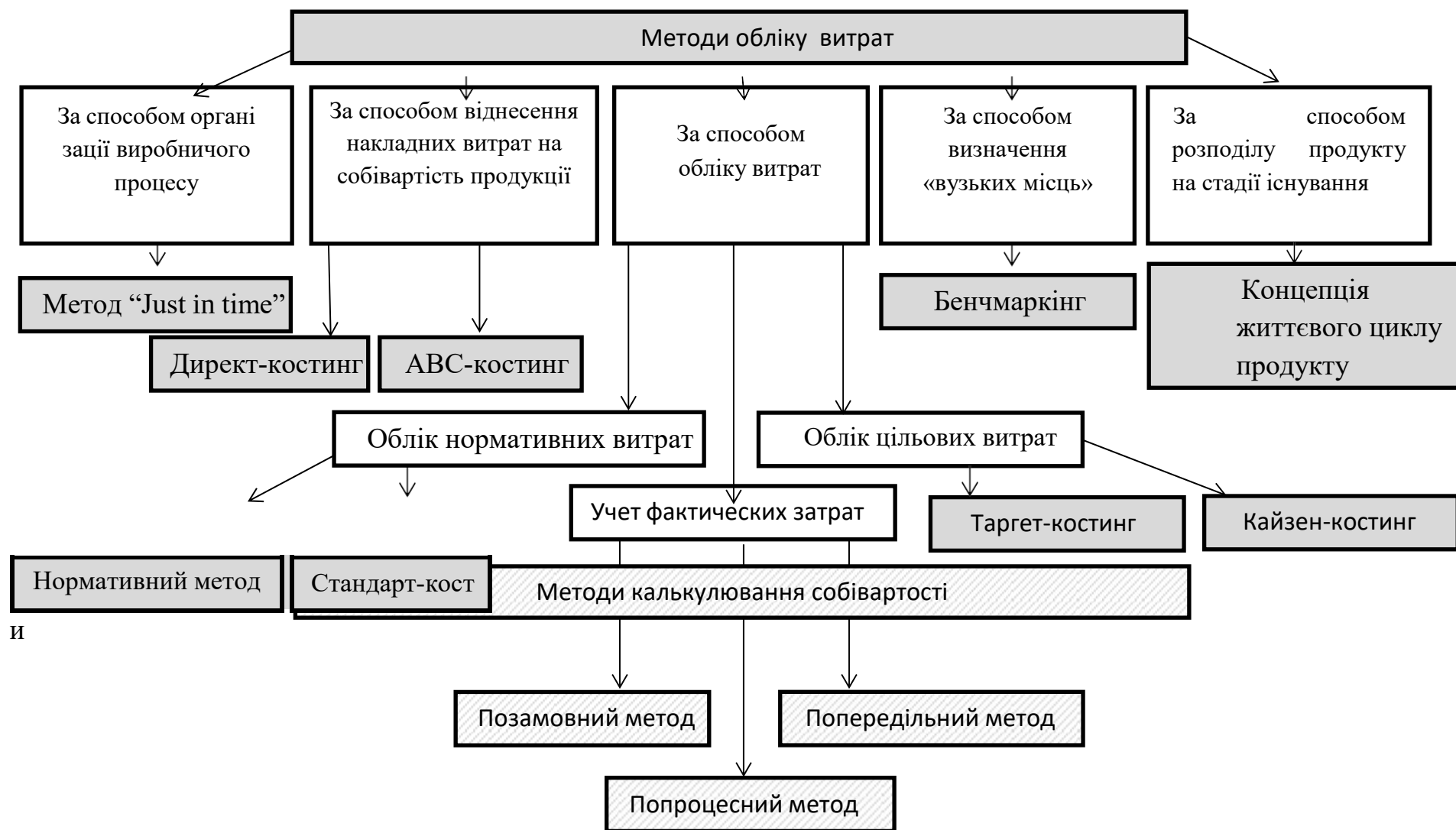
41. Гавриленко Н. В. Сегменти господарської діяльності в обліковій політиці: управлінський аспект //Економічний простір. – 2022. – №. 181. – С. 197-201.
42. Гавриленко Н. В., Чернецька Я. С. Концепція обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки суб'єктів господарювання : дис. – 2021.
43. Гавриленко Н., Чернецька І. Використання інформаційної системи управлінського обліку як частини комплексної обліково-інформаційної системи. – 2021.
44. Гавриленко Н. В. Методичні проблеми податкового обліку податку на прибуток на виробничих підприємствах //VI Всеукраїнська науково-практична конференція «Економічні проблеми розвитку промисловості регіону»: тези доповідей.–Первомайськ: ППІ НУК, 2014.–140 с. – С. 25.
45. Гавриленко Н. В. Податкова система: курс лекцій. – 2006.

ДОДАТКИ

Групування витрат за статтями залежно від видів діяльності та характеру продукції, робіт (послуг) при калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг) сфери інтернет-технологій (фрагмент)

Затрати в залежності від способу включення у собівартість	Найменування статті витрат	Код	Види витрат в залежності від послуги ТОВ «Бонус-Ін»						
			Розробка, модернізація, підтримка і тестування програмного забезпечення в мережі Інтернет	Послуга консультативна в сфері технологій передачі даних	Послуга з управлінням комп'ютерним обладнанням в мережі Інтернет	Інші послуги пов'язані з використанням обчислювальної техніки в мережі Інтернет	Послуга з обробки даних, надання послуг з розміщення інформації	Послуги веб-порталів	Інші ІТ-послуги
Прямі		23.7XX					Витрати на зовнішню оптимізацію сайту		
		23.8XX						Витрати на послуги хостингу	
Косвенные	Витрати на оплату праці	92.101 92.102 92.103	1) витрати на оплату праці працівників загальнотехнічної служби; 2) витрати на оплату праці працівників загальногосподарських служб; 3) витрати на оплату праці працівників апарату управління						
	ЄСВ	92.201	1) відрахування на соціальне страхування працівників загальнотехнічної служби;						
		92.202	2) відрахування на соціальне страхування працівників загальногосподарських служб ;						
		92.203	3) відрахування на соціальне страхування працівників апарату управління						

Аморти- зація	23.301	1) витрати на амортизацію будівель і споруд;
	23.302	2) витрати на амортизацію обладнання;
	23.303	3) витрати на амортизацію інших основних засобів;
	23.304	4) витрати на амортизацію вструпментального програмного забезпечення;
	23.305	5) витрати на амортизацію інших нематеріальних активів

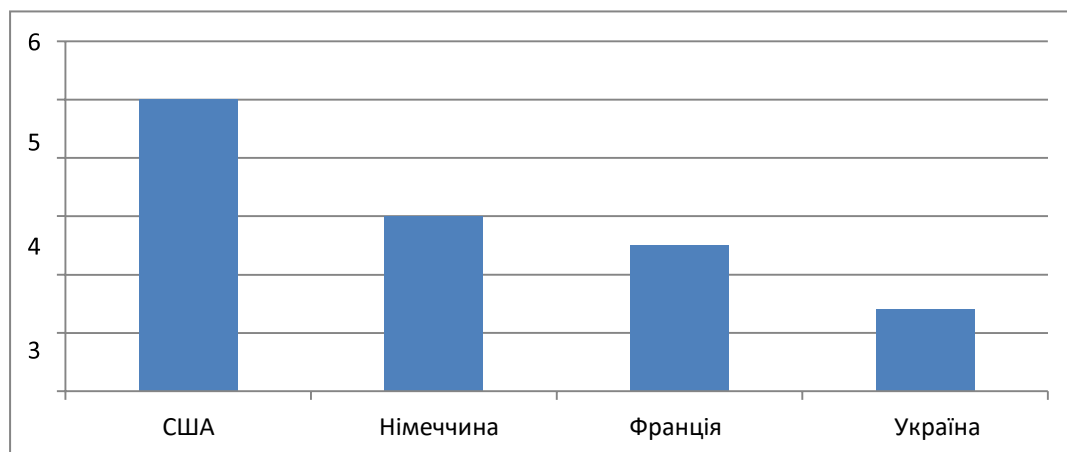


Класифікація методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції

ДОДАТОК В

Основні етапи становлення і розвитку сфери інформаційних технологій

<i>Етапи становлення і розвитку</i>	<i>Основні характеристики періоду</i>
1623 р.	У. Отред винайшов прямокутну логарифмічну лінійку
1630 р.	Р. Деламейн винайшов круглу логарифмічну лінійку
1642 р.	Б. Паскаль винайшов пристрій «Pascaline», який виконував сумування чисел
1673 р.	Г.В. Лейбніц сконструював арифмометр (механічний калькулятор), що дозволяє виконувати чотири арифметичні дії двійкової системі числення
1723 р.	Х.Л. Герстен створив арифметичну машину, яка визначала приватне та число послідовних операцій складання при множенні чисел і здійснювала контроль за правильністю введення даних
Перша половина XIX ст.	Зроблено спробу побудувати універсальний обчислювальний пристрій – аналітичну машину, яка змогла б виконувати обчислення самостійно, без участі людини
Середина XIX ст.	Створено пристрої: планіметр (для обчислення площі плоских фігур), курвіметр (визначення довжини кривих), диференціатор, інтегратор, інтеграф (для отримання графічних результатів інтегрування)
40-і рр. XX ст. –початок XXI ст.	Сучасний етап розвитку інформаційних технологій характеризується появою електронно-обчислювальних машин I, II, III, IV, V покоління, мобільних пристроїв, операційних систем (в т.ч. мобільних), Інтернету



Обсяг ринку інформаційних технологій деяких країн (у % до ВВП країни)