

Міністерство освіти і науки України

Луцький національний технічний університет

(повне найменування закладу вищої освіти)

Факультет бізнесу та права

(повне найменування факультету)

Кафедра обліку і аудиту

(повне найменування кафедри)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА  
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗ  
СОБІВАРТОСТІ КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ

спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»

(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти  
групи ОПм-21

**Мадей Анна Віталіївна**

(підпис)

Керівник:

к.е.н., доцент

Тлучкевич Наталія Володимирівна

(підпис)

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2025 р.

к.е.н., доцент

Гарант освітньої програми:

Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Луцьк – 2025 року

# ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права

Кафедра обліку і аудиту

Ступінь вищої освіти: магістр

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

\_\_\_\_\_ к.е.н., доцент Оксана НУЖНА

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2025 року

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

МАДЕЙ Анні Віталіївни

(прізвище, ім'я, по батькові)

1. Тема кваліфікаційної роботи Організація обліку і аналіз собівартості консультаційних послуг

Керівник роботи: Тлущкевич Наталія Володимирівна, к.е.н., доцент,

затверджені наказом закладу вищої освіти від «27» грудня 2024 року № 481/01-02.

2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 13 грудня 2025 року

3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку, оподаткування та контролю за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова і статистична звітність за 2022-2024 роки.

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

*ВСТУП*

*РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ*

*1.1. Економічна суть та склад собівартості послуг*

*1.2. Систематизація наукових праць по темі дослідження*

*1.3. Нормативне забезпечення організації обліку собівартості консультаційних послуг*

*РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ*

*2.1. Статистична оцінка галузі та оцінка діяльності підприємств сфери послуг*

*2.2. Організація обліку собівартості консультаційних послуг*

*2.3. Аналіз собівартості консультаційних послуг*

*РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ*

*ВИСНОВКИ*

## 5. Перелік графічного матеріалу:

1. *Мета, завдання та наукова новизна кваліфікаційної роботи магістра.*
2. *Особливості послуг, що впливають на організацію обліку витрат.*
3. *Склад виробничої собівартості послуг згідно НП(С)БО 16 «Витрати».*
4. *Обсяги реалізації послуг по КВЕД 70.22 «Консультавання з питань комерційної діяльності й керування» за 2022-2024 роки.*
5. *Доходи і витрати малих підприємств сфери послуг по КВЕД 70.22 «Консультавання з питань комерційної діяльності й керування» за 2022-2024 роки.*
6. *Динаміка і структура доходів та витрат ТзОВ «Фін-Експерт» за 2022-2024 роки.*
7. *Особливості формування собівартості консультаційних послуг на ТзОВ «Фін-Експерт».*
8. *Виробничі витрати малих підприємств за КВЕД 70.2 «Консультавання з питань керування» протягом 2022-2024 років.*
9. *Порядок відображення процесу формування собівартості послуг від основної діяльності (консультаційних) та неосновної діяльності на прикладі ТзОВ «Фін-Експерт».*
10. *Запропонована форма калькуляції собівартості консультаційних послуг.*

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
<i>Розділ 1</i>	<i>Глучкевич Н.В., доцент</i>		
<i>Розділ 2</i>	<i>Глучкевич Н.В., доцент</i>		
<i>Розділ 3</i>	<i>Глучкевич Н.В., доцент</i>		
<i>Нормоконтроль</i>	<i>Глучкевич Н.В., доцент</i>		
<i>Консультант з ЕОМ</i>	<i>Нужна О.А., доцент</i>		

## 7. Дата видачі завдання 19 вересня 2024 року

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	<i>Обґрунтування теми</i>	<i>до 19.09.2024 р.</i>	
2	<i>Огляд літератури із досліджуваної проблеми</i>	<i>до 26.12.2024 р.</i>	
3	<i>Розділ 1</i>	<i>до 06.03.2025 р.</i>	
4	<i>Розділ 2</i>	<i>до 26.06.2025 р.</i>	
5	<i>Розділ 3</i>	<i>до 06.11.2025 р.</i>	
6	<i>Висновки</i>	<i>до 18.11.2025 р.</i>	
7	<i>Формування переліку джерел посилання</i>	<i>до 21.11.2025 р.</i>	
8	<i>Формування додатків</i>	<i>до 25.11.2025 р.</i>	
9	<i>Оформлення ілюстративного матеріалу</i>	<i>до 28.11.2025 р.</i>	
10	<i>Нормоконтроль</i>	<i>до 02.12.2025 р.</i>	
11	<i>Інструментальна перевірка на академічний плагіат</i>	<i>до 09.12.2025 р.</i>	
12	<i>Представлення кваліфікаційної роботи до захисту</i>	<i>до 13.12.2025 р.</i>	

Здобувач вищої освіти \_\_\_\_\_

(підпис)

(Мадей А.В.)

(прізвище та ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи \_\_\_\_\_

(підпис)

(Глучкевич Н.В.)

(прізвище та ініціали)

## АНОТАЦІЯ

Мадей А.В. Організація обліку і аналіз собівартості консультаційних послуг. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2025. 89 с.

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

У першому розділі досліджено економічну суть та склад собівартості послуг, систематизовано наукові праці по темі дослідження, охарактеризовано нормативне забезпечення організації обліку собівартості консультаційних послуг.

У другому розділі проведено статистичну оцінку галузі та діяльності підприємств сфери послуг, надано характеристику організації обліку собівартості консультаційних послуг та проведено порівняльну оцінку собівартості наданих послуг та виробничих витрат підприємствах досліджуваної галузі.

У третьому розділі надано пропозиції по вдосконаленню організації обліку собівартості консультаційних послуг в частині відображення процесу формування собівартості послуг на рахунках обліку, аналітичного і первинного обліку собівартості, первинного обліку формування собівартості послуг та облікової політики щодо собівартості консультаційних послуг.

Основний зміст роботи викладено на 74 сторінках. Робота містить 15 таблиць, 23 рисунки, перелік джерел посилання із 59 найменувань та 2 додатки.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності підприємства.

Ключові слова: послуги, консультаційні послуги, виробничі витрати, собівартість, облік, аналіз, підприємства сфери послуг.

## ANNOTATION

Madei A.V. Organization of accounting and analysis of the cost of consulting services. Manuscript.

Master's qualification` work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2025. 89 p.

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

In the first section, examines the economic essence and composition of the cost of services, systematizes scientific works on the research topic, and characterizes the regulatory framework for organizing the accounting of the cost of consulting services.

In the second section, provides a statistical assessment of the industry and the activities of service companies, describes the organization of accounting for the cost of consulting services, and conducts a comparative assessment of the cost of services provided and production costs at companies in the industry under study.

The third section, provides suggestions for improving the organization of accounting for the cost of consulting services in terms of reflecting the process of forming the cost of services in accounting accounts, analytical and primary accounting of costs, primary accounting of the formation of the cost of services, and accounting policies regarding the cost of consulting services.

The main content of the work is presented on page 74. The work contains 15 tables, 23 figures, a list of reference sources with 59 titles and 2 appendices.

The results of the development can be applied in the practical activities of the enterprise.

Keywords: services, consulting services, production costs, cost price, accounting, analysis, service sector enterprises.

## **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ**

ВЗ – Військовий збір

ЕДО – Електронний документообіг

ЄСВ – Єдиний соціальний внесок

ЗП – Заробітна плата

КВЕД - Класифікація видів економічної діяльності

МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

МШП – Малоцінні та швидкозношувані предмети

НП(С)БО – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

ПДФО – Податок з доходів фізичних осіб

ПКУ – Податковий кодекс України

ТзОВ – Товариство з обмеженою відповідальністю

## ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ	13
1.1. Економічна суть та склад собівартості послуг	13
1.2. Систематизація наукових праць по темі дослідження	18
1.3. Нормативне забезпечення організації обліку собівартості консультаційних послуг	28
Висновки до розділу 1	33
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ	35
2.1. Статистична оцінка галузі та оцінка діяльності підприємств сфери послуг	35
2.2. Організація обліку собівартості консультаційних послуг	48
2.3. Аналіз собівартості консультаційних послуг	54
Висновки до розділу 2	60
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ	63
Висновки до розділу 3	69
ВИСНОВКИ	70
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	75
ДОДАТКИ	82

## ВСТУП

*Актуальність теми.* Собівартість консультаційних послуг є визначальною при прийнятті рішень щодо ціноутворення у сфері послуг. Консультаційні (консалтингові) послуги характеризуються відмінною особливістю від інших видів послуг – нематеріальний характер послуги, послуги є інтелектуальним продуктом. Процес формування собівартості послуг характеризується галузевими особливостями діяльності в сфері послуг. Тому, своєчасна інформація про достовірність собівартості послуги, організація обліку і звітності собівартості послуг сприяє ефективному управлінню витратами та прийняттю своєчасних управлінських рішень.

Теоретичні та методичні аспекти організації обліку і аналізу собівартості послуг досліджували у наукових працях Косташ Т., Тлущкевич Н., Нужна О., Писаренко Т., Єремян О., Ярошенко А., Морозовська Г., Осадча Г., Романькова О., Остапенко Я., Дубиніна С., Воронко Р., Вергун В., Воскресенська Т., Грищук Г., Пастернак Я., Колісник О., Спільник І., Загородна О., Ярощук О., Кулакова С., Редченко К., Чік М., Павлова Г., Атамас О., Дробязко С., Жураковська І., Куцик П., Бачинський В., Кузьмінська К., Чабанюк О., Хмелюк А., Воробець Є., Однолько В., Якименко-Терещенко Н., Єршова Н., Кравчук О., Цой Н., Нестеренко О., Фокін О., Луцька Н., Московчук А., Матюха М., Грудзевич Ю. та інші.

При цьому, питання організації обліку і аналізу собівартості консультаційних послуг потребують подальших досліджень.

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

*Мета і завдання дослідження.* Метою кваліфікаційної роботи є вивчення та обґрунтування теоретичних й методичних положень та надання практичних

рекомендацій по вдосконаленню організації обліку і аналізу собівартості консультаційних послуг.

Завдання кваліфікаційної роботи магістра:

– розглянути наукові підходи до поняття, складу і класифікації собівартості;

– систематизувати наукові праці з організації обліку і аналізу собівартості консультаційних послуг;

– охарактеризувати нормативне забезпечення організації обліку собівартості консультаційних послуг;

– надати статистичну оцінку діяльності підприємств сфери послуг України;

– надати характеристику та провести аналіз діяльності об'єкта дослідження;

– охарактеризувати галузеві особливості організації обліку собівартості консультаційних послуг на досліджуваних підприємствах галузі;

– провести аналіз собівартості консультаційних послуг на досліджуваному підприємстві;

– запропонувати шляхи вдосконалення організації обліку і аналізу собівартості консультаційних послуг.

*Об'єктом дослідження* є організація обліку і аналіз собівартості на підприємствах сфери послуг.

*Предметом дослідження* є теоретичні, методичні і практичні аспекти організації обліку і аналізу собівартості на підприємствах сфери послуг.

*Методи дослідження.* У кваліфікаційній роботі магістра використані такі методи дослідження: опису, аналізу, пізнання, індукції, дедукції, порівняння, узагальнення - при дослідженні теорії і практики організації обліку та аналізу собівартості послуг; порівняння, статистичний, графічний, табличний – при оцінці стану галузі та діяльності підприємств сфери послуг.

*Інформаційною базою дослідження* є наукові праці вчених з питань теорії та практики обліку і аналізу собівартості послуг, інтернет-ресурси, нормативні

документи з організації обліку собівартості консультаційних послуг, положення, інструкції, методичні рекомендації, статистичні дані України, дані обліку та фінансової звітності підприємств сфери послуг, результати власних досліджень і розрахунків.

*Наукова новизна одержаних результатів* полягає в розробці практичних рекомендацій по вдосконаленню організації обліку і аналізу собівартості консультаційних послуг:

*набуло подальшого розвитку:*

– синтетичний, аналітичний та первинний облік собівартості консультаційних послуг – запропоновано для досліджуваного підприємства синтетичні і аналітичні рахунки для відображення процесу формування собівартості послуг в розрізі консультаційних послуг, конкретних замовлень та споживачів послуг; розроблено форму калькуляції собівартості консультаційних послуг;

– організація обліку собівартості консультаційних послуг – запропоновано: в обліковій політиці підприємств сфери послуг наводити інформацію щодо собівартості консультаційних послуг та особливості обліку операцій з надання послуг основної діяльності, саме консультаційних послуг, разових послуг та послуг не основної діяльності.

*Практичне значення одержаних результатів* полягає у впровадженні пропозицій автора у практичну діяльність підприємств сфери послуг, що дозволить покращити організацію обліку й аналізу собівартості послуг. Основні положення кваліфікаційної роботи магістра були використані у практичній діяльності ТзОВ «Фін-Експерт», про що зазначено у рецензії із підприємства.

*Особистий внесок.* Кваліфікаційна робота магістра є самостійно виконаним науковим дослідженням. Під час виконання кваліфікаційної роботи магістра було використано інструменти штучного інтелекту для редагування та форматування тексту при здійсненні теоретичних та прикладних досліджень організації обліку і аналізу собівартості консультаційних послуг виключно як допоміжний засіб для пошуку ідей, уточнення формулювань та опрацювання

літератури. Всі твердження, висновки, результати дослідження, розробки та пропозиції, що містяться в роботі, належать особисто автору та ґрунтуються на власному аналізі, а отримані результати від генеративного ШІ були перевірені на достовірність та відповідність академічній доброчесності.

*Апробація результатів кваліфікаційної роботи магістра.* Основні результати дослідження пройшли апробацію на: V Міжнародній науково-практичній конференції «Обліково-аналітичний та економіко-фінансовий інструментарій управління сучасним підприємством: міжнародний досвід» (м. Харків, 23 травня 2025р.); XVII Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 7 листопада 2025р.).

*Публікації.* Основні положення кваліфікаційної роботи висвітлено автором у 2 наукових працях: 2 тез доповідей на конференціях.

*Структура роботи.* Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання та додатків. Основний зміст роботи викладено на 74 сторінках. Робота містить 15 таблиць, 23 рисунки, перелік джерел посилання із 59 найменувань та 2 додатки.

У вступі обґрунтовано актуальність теми, визначено мету, завдання, предмет і об'єкт дослідження, сформульовано наукову новизну та практичне значення результатів дослідження.

У розділі 1 «Теоретичні основи організації обліку і аналізу собівартості консультаційних послуг» досліджено економічну суть та склад собівартості послуг, систематизовано наукові праці по темі дослідження, охарактеризовано нормативне забезпечення організації обліку собівартості консультаційних послуг.

У розділі 2 «Організація обліку і аналіз собівартості консультаційних послуг» проведено статистичну оцінку галузі та діяльності підприємств сфери послуг, надано характеристику організації обліку собівартості консультаційних послуг та проведено порівняльну оцінку собівартості наданих послуг та виробничих витрат підприємствах досліджуваної галузі.

У розділі 3 «Напрями вдосконалення організації обліку і аналізу собівартості консультаційних послуг» подано пропозиції по вдосконаленню організації обліку собівартості консультаційних послуг в частині відображення процесу формування собівартості послуг на рахунках обліку, аналітичного і первинного обліку собівартості, первинного обліку формування собівартості послуг та облікової політики щодо собівартості консультаційних послуг.

Висновки узагальнюють результати кваліфікаційної роботи магістра.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ СОБІВАРТОСТІ КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ

### 1.1. Економічна суть та склад собівартості послуг

Собівартість послуг характеризує ефективність процесу їх надання і впливає на фінансові результати. Косташ Т. зауважує, що ціна на послуги має забезпечувати покриття усіх понесених витрат для отримання прибутку. «Для забезпечення конкурентоспроможності підприємства на ринку одним із найважливіших економічних важелів є вартість виготовленої продукції, та, відповідно, її основа – собівартість. Собівартість – це економічна категорія, але також важливий економічний показник, що показує рентабельність виробництва продукції чи надання послуг. Її розмір залежить від змін ринкових умов і показує, наскільки конкурентоспроможне підприємство. Собівартість за своєю суттю можна віднести як до категорії показників фінансового обліку, так і управлінського. Вона є витратною частиною виробництва та одним із найважливіших об'єктів вивчення управлінського обліку, мета якого – допомога керівникам у прийнятті вірних і ефективних управлінських рішень. Відповідно, собівартість, як сума витрат, понесених для виробництва (виробнича собівартість) та реалізації продукції (собівартість реалізованої продукції), є головним об'єктом уваги в системі управлінського обліку» [1].

На думку Тлучкевич Н.В. та Нужна О.А. «для ефективного функціонування підприємств та прийняття управлінських рішень, управлінський облік витрат необхідний їм як «повітря» [2].

Тлучкевич Н.В., Нужна О.А. та Писаренко Т.М. наголошують, що «собівартість продукції є одним із ключових показників інформаційного забезпечення прийняття поточних та оперативних управлінських рішень. Тому,

своєчасна інформація про достовірність собівартості продукції та зниження її величини є завжди актуальною проблемою управління витратами» [3].

У НП(С)БО 16 «Витрати» [4] немає визначення поняття «собівартість», однак визначено склад «виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)» [4].

При цьому, у своїх дослідженнях науковці приділяють увагу економічній суті показника «собівартість продукції (робіт, послуг)» (таблиця 1.1.) та організації і методиці її обліку, контролю, аналізу, аудиту та управління. Систематизація наукових праць по темі дослідження подана в додатку А.

Таблиця 1.1. – Визначення поняття «собівартість продукції (робіт, послуг)» в науковій літературі

Автор	Визначення
Косташ Т.	«Собівартість, як економічний показник, відображає вартість виробництва та реалізації певної продукції для підприємства» [1].
Єремян О., Ярошенко А.	«Собівартість робіт, послуг – це вартісний вираз витрат підприємства, понесених для надання послуг (сировина, матеріали, паливо, енергія, амортизація основних засобів, інвентаря, зарплата працівників, що безпосередньо задіяні в наданні послуг, інші витрати на надання послуг)» [5].
Морозовська Г.	«Собівартість робіт, послуг – це вартісний вираз витрат підприємства, понесених для надання послуг (сировина, матеріали, паливо, енергія, амортизація основних засобів, інвентаря, зарплата працівників, що безпосередньо задіяні в наданні послуг, інші витрати на надання послуг)» [6].
Осадча Г.Г.	«Собівартість продукції (робіт, послуг) визначається, як виражені в грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво і збут» [7].
Романькова О.М	«Грошове вираження сукупності витрат на виготовлення та реалізацію продукції» [8].
Остапенко Я., Юхимчук Д.	«Витрати на виробництво продукції становлять її виробничу собівартість. Витрати, пов'язані з основною діяльністю підприємства, а саме, витрати на виробництво та реалізацію продукції, іншими словами, поточні витрати, які компенсуються за рахунок чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» [9].
Дубиніна С.М.	«Виробнича собівартість - сукупність використаних у виробничому процесі матеріальних, трудових, техніко-технологічних, інформаційних та фінансових ресурсів для створення продукції, виконання робіт або надання послуг, які групуються згідно економічного змісту та за економічними елементами» [10].
Воронко Р.М., Вергун В.С., Цвек О.В.	«Собівартість продукції є вираженням ефективності господарської діяльності і уособлює витрати, що припадають на одиницю продукції» [11].
Колісник О., Суходольська Д.	«Собівартість продукції – це грошове вираження витрат підприємства на виробництво і реалізацію продукції» [12].
Грищук Г.В.	«Собівартість з одного боку, як економічна категорія, що відображає вартісну оцінку використаних ресурсів на вирощування продукції рослинництва, а з іншого – як частина вартості, необхідну для компенсації понесених витрат у процесі виробництва» [13].

*Джерело: сформовано на основі [1;5-13].*

На основі систематизації визначень можемо зробити висновок, що собівартість є сумою витрат на виробництво й реалізацію продукції. Разом з тим, у визначенні цього поняття присутні і такі її характеристики:

- 1) «вартість виробництва і реалізації» [1;8;9;12];
- 2) «вартісний вираз, грошове вираження, грошова форма» [5-7;12];

- 3) «поточні витрати на виробництво і збут» [7;9];
- 4) «сукупність витрат, сума витрат, сукупність і використання ресурсів» [8;10;13];
- 5) «витрати основної діяльності, які компенсуються за рахунок чистого доходу від реалізації» [9];
- 6) «групування ресурсів за економічним змістом та елементами» [10];
- 7) «ефективність діяльності у витратах на одиницю продукції» [11];
- 8) «частина вартості для компенсації понесених витрат у виробництві» [13].

Показник «собівартість послуг» розглядають Єремян О., Ярошенко А. [5] та Морозовська Г. [6], які характеризують її як «вартісний вираз витрат, понесених для надання послуг» [5-6].

Процес формування собівартості послуг характеризується галузевими особливостями діяльності в сфері послуг. Собівартість послуг характеризується особливістю самої послуги і процесом її надання. Пастернак Я.П. [14] та Воскресенська Т. і Теслюк М. [15] виділили «основні характеристики та особливості послуги на відміну від товару, які впливають на організацію обліку в цілому і обліку витрат зокрема: нематеріальна основа, непостійність якості, неподільність (від виробника та від споживача), неможливість збереження послуги, відсутність незавершеного виробництва, недовговічність, відсутність володіння, невелика кількість (порівняно з виробництвом продукції) використання матеріальних ресурсів» [14;15] (рисунок 1.1).

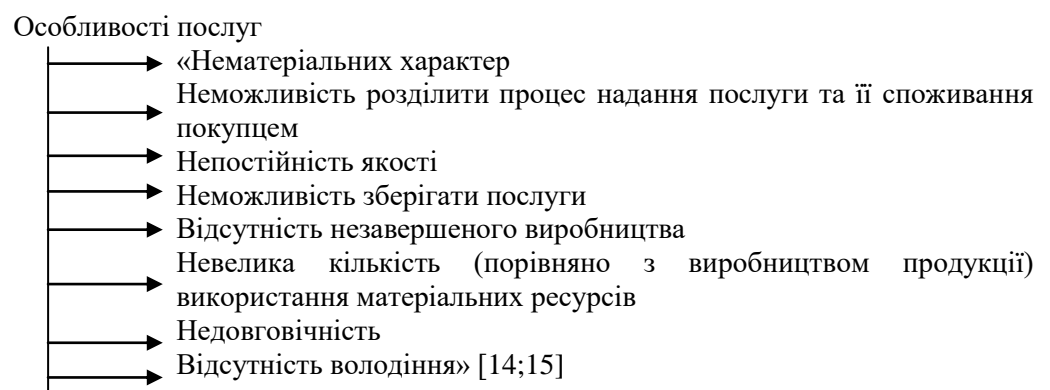


Рисунок 1.1 Особливості послуг, що впливають на організацію обліку витрат

Джерела: [14;15].

Консультаційні (консалтингові) послуги є інтелектуальним продуктом. Спільник І. В., Загородна О. М., Ярощук О. В. виділяють «відмінні риси товару: консультаційна послуга - невідчутність послуги, що пропонується; непомітність та відсутність завершеної матеріальної форми; складність кількісного виміру корисності товару та вигід споживача; неможливість реалізації товару у його завершеній формі без наявності індивідуального споживача; унікальність кожної послуги; безпосередня залежність якості консалтингової послуги від особистої майстерності консультантів» [16]. Крім того, автори наводять форми, яких можуть набувати консультаційні послуги: «аналітична діяльність (аналіз і оцінка внутрішньої господарської і фінансової діяльності підприємства-клієнта, аналіз інвестиційних проектів, дослідження діяльності конкурентів, ринків збуту, динаміки цін і т. д.); прогнозування (на основі проведеного аналізу та використання консультантом методик складання прогнозів за вказаними вище напрямками); консультації за найширшим колом питань, що стосуються як бізнесу клієнта, так і ринку; участь у діяльності підприємства-замовника (формування стратегії, розв'язання сукупності проблем, що пов'язані із організацією управління різних сфер діяльності підприємства, а також розроблення та впровадження інформаційних систем, системна інтеграція і т. д.)» [16].

Собівартість консультаційних послуг є основою для формування ціни на них. Як зауважують Редченко К.І. та Чік М.Ю. «собівартість як частина вартості є важливою складовою ціни послуги. Іншу частину ціни складають: чистий дохід підприємства (прибуток) та податок на додану вартість. Між собівартістю послуг та ціною існує нерозривний зв'язок: собівартість, яка є основою для формування ціни, є важливим чинником для зниження ціни на послугу» [17].

Крім того, на формування і склад собівартості продукції (робіт, послуг) впливають і різні фактори, які на думку Колісник О. і Суходольської Д. «можуть варіюватися залежно від галузі, виду продукції та контексту підприємства» [12]. Ці ж фактори впливають і на види собівартості. Косташ Т. до факторів від

яких залежить визначення собівартості відносить «1) ступінь готовності продукції до її реалізації (розрізняють товарну собівартість, а також собівартість відвантаженої та реалізованої продукції); 2) кількість продукції (обчисленню підлягає собівартість одиниці виробленої продукції і собівартість всього обсягу випущеної продукції); 3) повнота включення поточних затрат (обчислюється повна та обмежена собівартість); 4) оперативність формування (визначають фактичну та нормативну, або планову собівартість)» [1].

Колісник О. та Суходольська Д. до факторів впливу на собівартість відносять «вартість матеріальних ресурсів, трудові витрати, вартість обладнання і капітальні витрати, обсяг виробництва» [12].

Склад собівартості послуг характеризується складом витрат, які до неї включаються. В основному собівартість послуг включає виробничі прямі і загальновиробничі витрати (прямі і непрямі). Разом з тим, собівартість послуг формується за об'єктами обліку витрат і складається з відповідних статей витрат і калькулювання (рисунок 1.2). Основними статтями є «сировина і матеріали (за видами), основна й додаткова заробітна плата працівників виробництва, відрахування на соціальні заходи від заробітної плати виробничих працівників, витрати на амортизацію виробничого обладнання, загальновиробничі витрати» [11].

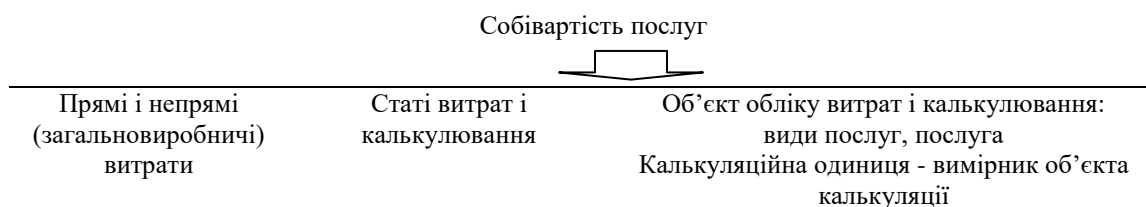


Рисунок 1.2 Формування собівартості послуг

*Джерело: сформовано автором.*

Досліджуючи особливості організації обліку витрат на підприємствах сфери послуг Пастернак Я.П. пропонує «обліковий процес витрат на виробництво та калькулювання собівартості реалізованих послуг представити

як процес, що охоплює такі етапи: 1) формування елементів витрат за даними первинних документів; 2) перегрупування елементів витрат за способом перенесення вартості на реалізовані послуги – прямі, непрямі; 3) визначення собівартості окремих видів реалізованих послуг; 4) облік собівартості окремих видів реалізованих послуг» [14].

Разом з тим, Редченко К.І. та Чік М.Ю. виділяють такі види собівартості послуг як «виробнича, пряма, повна та собівартість реалізованих послуг» [17] (рисунок 1.3).

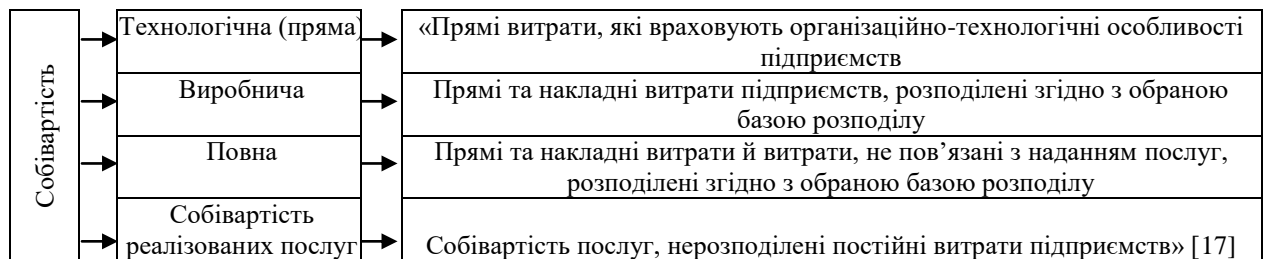


Рисунок 1.3 Види собівартості послуг на підприємствах (Редченко К.І., Чік М.Ю.)

*Джерело: [17].*

Отже, собівартість послуг характеризується складом витрат, які до неї включаються і залежить від особливостей надання відповідних послуг.

## 1.2. Систематизація наукових праць по темі дослідження

Проблемні питання теорії, методики і організації обліку, аналізу, контролю та управління собівартості послуг різних видів діяльності та галузей економіки є предметом наукових досліджень (додаток А). Розглядають питання складу собівартості послуг та її класифікації, їх відображення в обліку, формування собівартості та методи її обліку, розподілу загальноновиробничих витрат, управління собівартістю.

Оцінку правового регулювання обліку собівартості послуг (зокрема ІТ-послуг) провели Єремян О. та Ярошенко А. [5], які зауважують на необхідності

нормативного регулювання методики калькулювання їх собівартості. «Оцінювання діючого нормативного поля калькулювання собівартості послуг дозволило зробити кілька висновків. По-перше, основу методології калькулювання послуг складає НП(С)БО 16, в якому чітко визначено номенклатуру і склад статей витрат, які формують виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) і методику розподілу та включення непрямих витрат до її складу. По-друге, нормативну базу калькулювання собівартості послуг формують галузеві методичні рекомендації, розроблені для транспортних та деяких видів житловокомунальних послуг, які відрізняються матеріальністю й інфраструктурним характером, а також для нематеріальних послуг, які надаються суб'єктами державного сектора управління (архівні, соціальні, адміністративні). Щодо методики розрахунку собівартості інших нематеріальних послуг (інформаційних, консультаційних, аутсорсингових, у сфері телекомунікації та Інтернет-комерції), то відсутні будь-які рекомендації щодо її визначення. По-третє, традиційно дискусійним питанням методики калькулювання собівартості є розподіл загальноновиробничих витрат» [5]. З цього приводу, автори дійшли висновку про недостатність нормативного регулювання та теоретичних досліджень щодо «вибору організаційно-методичної моделі калькулювання собівартості інформаційних продуктів і послуг, на практиці спонукають до адаптації загальної методології калькулювання без урахування особливостей технології надання послуг, що знижує достовірність калькуляційних розрахунків і не сприяє прийняттю ефективних управлінських рішень» [5].

Також зауважують на недосконалої законодавчої бази з обліку собівартості Остапенко Я. та Юхимчук Д., а саме «відсутності чітких галузевих положень та інструкцій з планування, обліку й калькулювання собівартості» [9].

Наголошують на недостатності наукових досліджень щодо обліку собівартості послуг Редченко К.І., Чік М.Ю. «комплексних публікацій,

присвячених методиці зведеного обліку витрат на калькулювання собівартості послуг на підприємствах, немає» [17].

У наукових дослідженнях наголошують на важливості саме методу обліку витрат при визначенні собівартості послуг. «Питання формування собівартості послуг завжди було проблемним і актуальним. Адже будь-яка послуга має свою собівартість незалежно від того, чи є основною діяльністю підприємства надання послуг (консалтингові компанії, ІТ-компанії, медійні компанії), чи надання послуг є супутнім основному виду діяльності (операційна оренда, компенсація вартості комунальних послуг)» [17].

Остапенко Я. та Юхимчук Д. обґрунтовують правильний вибір методу обліку витрат і формування собівартості. При цьому, автори «на основі систематизації наукових досліджень виділяють два основні підходи: – перший підхід – спрямований на удосконалення методики обліку витрат і калькулювання собівартості та контроль витрат за кожним окремим видом господарської діяльності. За такого підходу поділ усіх витрат здійснюється на прямі та непрямі (загальні). Системи обліку, які застосовують такий підхід, призначені для обчислення повних витрат; – другий підхід – спрямований на удосконалення методики прийняття управлінських рішень, уміння коригувати їх залежно від змін ринкової кон'юнктури зовнішніх чинників. Такий підхід реалізують системи, що обчислюють неповні витрати. Право обирати склад витрат та варіант побудови бухгалтерського обліку належить підприємству» [9].

Для управління собівартістю Кулакова С., Ткаченко А. та Разно М., поділяють «методи обліку витрат на дві групи: за країнами походження та застосування. На даний час у світі існує велика кількість методів управління витратами, обираючи один з них, підприємство керується своїми цілями, специфікою і масштабом, а також організаційною структурою» [18].

Для досягнення точного калькулювання собівартості Павлова Г.Є., Атамас О.П. та Сірко А.Ю. зауважують, що «на вибір того чи іншого методу калькулювання собівартості впливає самостійно прийнята на кожному

підприємстві модель виробничого (управлінського) обліку, облікова політика, виробничо-фінансова стратегія розвитку, а також стратегічна мета підприємства» [19].

Так, досліджуючи собівартість послуг на авіатранспортних підприємствах Дробязко С.І. з'ясував, що «дві базові моделі обліку витрат та калькулювання собівартості – позамовний та попроцесний - мають різну методику накопичення та розподілення витрат і глибоке теоретичне обґрунтування, а також широко використовується у практичній діяльності провідних компаній світу та вітчизняних підприємствах» [20]. Автор пропонує застосовувати гібридну систему обліку витрат «для отримання детальної інформації щодо витрат необхідна гібридна система обліку витрат, яка поєднує попроцесний та позамовний методи, на основі обліку нормативних (стандартних) і фактичних даних з розподіленням витрат на прямі та непрямі, виділенням у складі непрямих витрат змінної і постійної частин. Центром накопичення витрат виступає пул витрат – сукупність всіх видів витрат в серединні об'єкту витрат» [20].

Для обліку і калькулювання собівартості перевезень Жураковська І.В. та Тлучкевич Н.В. пропонують використовувати простий, позамовний та нормативний методи обліку витрат: «переважно на практиці транспортні підприємства використовують поєднання методів обліку витрат – позамовного та нормативного, так як особливістю їх діяльності є саме використання нормативів витрат палива й інших мастильних матеріалів та годин роботи на одиницю послуги» [21]. Авторами для ціноутворення запропоновано «модель обліку собівартості міжнародних вантажних перевезень та алгоритм її розрахунку, а також окремий етап аналізу структури витрат попереднього місяця для врахування при ціноутворенні, який має бути періодичним» [21].

Для формування собівартості послуг з перевезення вантажу Воскресенська Т. та Теслюк М. пропонують «застосовувати методи обліку витрат – нормативний і позамовний методи та метод простого підрахунку та моніторити рівень та величину окремих статей витрат, які включаються в собівартість

послуг з метою забезпечення конкурентоспроможності послуг з перевезення» [15].

Класифікацію методів обліку витрат і калькулювання розглядають Редченко К.І., Чік М.Ю., які звертають увагу на врахування організаційно-технологічних особливостей підприємств на методику розрахунку собівартості послуг та зауважують: «загальноприйнятої класифікації методів обліку витрат і калькулювання собівартості послуг в економічній літературі не розроблено. Більшість авторів наводять власні класифікації методів обліку витрат і калькулювання собівартості послуг. В основу цих класифікацій покладено такі ознаки, як спосіб групування витрат за об'єктами обліку, ступінь оперативності контролю витрат (поточний контроль, щоденний контроль витрат за нормами чи за кінцевим результатом діяльності)» [17].

Комбіновану систему нормативного обліку і цільового калькулювання (система «кайзен-костинг») собівартості продукції пропонують використовувати Куцик, П., Бачинський, В., Кузьмінська, К., Чабанюк, О. «методика дає можливість здійснювати поточний та оперативний контроль за формуванням витрат, а при виявленні недоліків - швидко їх усувати» [22].

Для формування собівартості логістичних послуг та управління нею Хмелюк А.В. пропонує використання функції витрат та «необхідності постійного моніторингу фактичних витрат порівняно з прогнозованими для виявлення різниці та вживання відповідних заходів для її зменшення» [23].

Досліджуючи управлінський облік формування собівартості логістичних послуг Воробець Є. пропонує застосовувати «сучасні методики обліку витрат, зокрема Activity-Based Costing (ABC), Lean Accounting, Standard Costing та інші, які сприяють обґрунтованому визначенню собівартості логістичних послуг і підвищенню ефективності управління ресурсами; методи розподілу витрат, включаючи методи змінних витрат та калькулювання витрат на основі замовлень, які забезпечують гнучкість і адаптивність управління в умовах змінного попиту та ринкових умов; додаткові статті формування собівартості перевезень в управлінському обліку (витрати на інформаційні технології та

цифровізацію, витрати на екологічну відповідальність, витрати на кібербезпеку, витрати на управління ризиками та форс-мажорними обставинами, витрати на забезпечення стійкості ланцюгів постачання, витрати на розвиток персоналу та управління талантами, витрати на управління клієнтськими відносинами. витрати на соціальну відповідальність та корпоративну культуру» [24].

Для обліку витрат з надання послуг на підприємствах готельного бізнесу Однолько В. зауважує на «використанні при ціноутворенні калькулювання собівартості кожного виду послуг двох можливих варіантів ціноутворення - маркетингове ціноутворення та собівартість плюс націнка (або витрати плюс прибуток, при якому інформація про витрати є вихідною базою для розрахунку цін на послуги» [25].

Пастернак Я.П. для ефективного контролю за рівнем виробничих витрат при калькулюванні собівартості реалізованих послуг рекомендує застосовувати «нормативний метод, основою якого є облік витрат згідно з чинними нормами та облік відхилень від встановлених норм, а також облік зміни норм, а позамовний метод обліку витрат для забезпечення дієвості контролю за процесом формування витрат необхідно використовувати разом із нормативним методом» [14].

Воронко Р.М., Вергун В.С., Цвек О.В. рекомендують «застосування повної та неповної собівартості; застосування методу обліку та калькулювання на основі нормативних витрат» [11].

Дискусійним питанням є і порядок включення загальновиробничих витрат до собівартості та вибір бази їх розподілу, так як не розроблено методичних рекомендацій щодо їх адаптації до сфери послуг. Єремян О. та Ярошенко А. наголошують, що «відсутність галузевих методичних рекомендацій з калькулювання собівартості нематеріальних послуг призводить до проблематичності накопичення загальновиробничих витрат у процесі виконання послуг, нечіткого розмежування різного роду витрат, недоцільного вибору бази розподілу, необґрунтованої методики розподілу, і як результат – недостовірного визначення собівартості окремих видів послуг, обмеженості

облікової інформації, необхідної для управління підприємства. Для підприємств сфери послуг це питання набуває ще більшої проблематичності, бо в цій сфері досить складно реалізувати методику розподілу загальновиробничих витрат, встановлену П(С)БО 16 «Витрати», а саме: визначити базу розподілу; нормальну потужність підприємства; загальну величину загальновиробничих витрат, зокрема їх змінної й постійної частини; розрахувати норматив змінних і постійних загальновиробничих витрат та при невиконанні плану розподілити загальновиробничі витрати між собівартістю випущених і реалізованих послуг» [5].

Так, Жураковська І.В. та Тлучкевич Н.В. наголошують на важливості при розрахунку собівартості методики розподілу непрямих витрат та вибору бази їх розподілу і рекомендують «при формуванні собівартості вантажних перевезень розподіляти загальновиробничі витрати щомісяця пропорційно до прямих витрат» [21].

Вплив непрямих витрат на собівартість, зокрема трансакційних витрат у сфері послуг, обґрунтовують Якименко-Терещенко Н.В. та Єршова Н.Ю., які відносять сферу послуг до трансакційного сектору. Автори пропонують «застосування рахунку 99 «Трансакційні витрати» (витрати на пошук інформації, організаційні трансакційні витрати, витрати виміру, витрати опортуністичної поведінки, а також на захист прав власності) та відомостей обліку трансакційних витрат» [26].

Проблематику калькулювання собівартості послуг досліджують Єремян О. та Ярошенко А. та наголошують на чіткому визначенні об'єктів обліку витрат, об'єктів калькулювання й калькуляційних одиниць. Так, авторами для врахування особливостей надання ІТ-послуг запропоновано «такі співвідношення об'єктів обліку витрат і об'єктів калькулювання: - для комплементарних послуг – об'єктом обліку витрат слід вважати замовлення (ІТ-проект), а об'єктом калькулювання – види інформаційних послуг; - для одиничних послуг – об'єкти обліку витрат і калькулювання слід вважати

тотожними, що відповідає традиційному підходу позамовного калькулювання» [5].

При дослідженні собівартості звертають увагу і на її класифікацію для управлінських потреб. Так, для управлінських потреб Тлущкевич Н.В., Нужна О.А., Писаренко Т.М. пропонують розрахунок «проміжної (розрахунково-фактичної) собівартості, яка складається на основі фактичних прямих витрат і виходу продукції за місяць та розрахункової величини загальновиробничих витрат в поточному місяці та прямої (неповної) собівартості продукції (на основі прямих змінних витрат)» [3].

Займаються дослідженням собівартості послуг і практики в сфері обліку і оподаткування. Так, Морозовська Г. охарактеризувала «особливості формування собівартості послуг, методи обліку витрат на надання послуг (простий, позамовний та нормативний методи) та об'єкти калькулювання» [6]. Автор зауважує на «використанні саме калькуляції собівартості послуг, як документу, який «не є первинним документом» [6], і для її складання використовувати «два показники: розмір виробничих витрат упродовж певного періоду (зазвичай місяць); обсяг виконаної послуги у цьому періоді» [6].

Кравчук О. виділяє бази розподілу загальновиробничих витрат при віднесенні їх до собівартості послуг «питома вага доходу від реалізації послуги в загальній сумі доходу; питома вага площі приміщення, яке займає група спеціалістів, які працюють над наданням послуг; питома вага зарплати основних працівників, зайнятих наданням послуги; кількість людино-годин роботи основного персоналу (зайнятого у виробництві послуг конкретних видів); кількість людино-годин роботи обслуговуючого персоналу (зайнятого у виробництві обох видів послуг); кількість годин роботи обладнання, необхідного при наданні послуг» [27]. При цьому, автор наголошує на тому, що «порядок розподілу загальновиробничих витрат визначається підприємством. Це має бути показник, що найточніше характеризує зв'язок того чи іншого виду загальновиробничих витрат із певними видами послуг» [27].

Розглядає практичні аспекти собівартості послуг Цой Н. і обґрунтовує використання «рахунку 23 при формуванні собівартості послуг, а не формування собівартості на рахунку 903. Для разової послуги, яка не є основним видом діяльності, формування собівартості за рахунком 23 є трудозатратним (і типово не виправданим щодо ефекту і трудозатрат на це), тому можна засосувати лше рахунок 903. Варто виходити із суттєвості та професійних суджень щодо таких ситуацій» [28]. Разом з тим, автор рекомендує в Наказі про облікову політику передбачити «особливості обліку операцій з надання послуг, які не є основним видом діяльності» [28].

Питання аналізу собівартості та витрат, які до неї включаються, досліджували Романькова О.М. [8], Хмелюк А.В. [23], Луцька Н.І. [29], Фокін О.К. [30], Нестеренко О.О. [31], Московчук А.Т. [32], Жураковська І.В., Тлущкевич Н.В. [21] (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2. – Систематизація публікацій щодо аналізу собівартості

Автор	Пропозиції
Луцька Н.І.	«Запропоновано етапи застосування аналітичних процедур: загальний аналіз динаміки структури статей собівартості суспільної послуги; аналіз собівартості суспільної послуги, за новими показниками, які дозволять оцінити окремі специфічні статті собівартості; факторний аналіз собівартості суспільної послуги; форму аналітичної відомості та її інформаційне наповнення. Для формування інформаційного забезпечення формування розробленої аналітичної відомості є потреба в наступному: - розробці положень облікової політики, що передбачають нарахування амортизації за різними об'єктами. За кожною групою необоротних активів є потреба у виборі методів нарахування амортизації, які б характеризували особливості їх використання та технічну та моральну зношеність; - розробка робочого плану рахунків, який би передбачив аналітичні розрізи за рахунками витрат, а саме 23 «Виробництво» в контексті підходу до структури калькуляції собівартості суспільної послуги, а також аналітичні рахунки до рахунку 13 «Знос» [29].
Фокін О.К.	«Визначено, що аналіз структури витрат виробництва є важливим етапом, який впливає на вибір методу розподілу непрямих витрат виробництва. Побудовано інформаційно-організаційну структуру аналізу витрат виробництва підприємства машинобудівної галузі, в якій окреслено вплив зовнішніх і внутрішніх факторів на здійснення аналізу витрат та сформовано інформаційне забезпечення через створення документального та методичного базису аналітичних процедур. Запропоновано складати звітність про виробничі витрати не лише за їх видами та калькуляційним статтями, а й враховувати вплив середовища на формування витрат і зміни, що в ньому відбуваються» [30].
Нестеренко О.О.	«Представлено концептуальну модель аналізу виробничих витрат промислового підприємства, яка включає мету аналізу виробничих витрат, його завдання, суб'єкти, об'єкти, принципи а також методичний інструментарій. Запропоновано кожному суб'єкту господарювання, згідно з його особливостями діяльності та поставленими задачами, розробляти власну методику аналізу витрат на виробництво продукції; розробка бюджетів, які дозволять планувати та контролювати витрати на різних етапах виробництва» [31].
Московчук А.Т.	«Обумовлено доцільність застосування методів сучасного факторного аналізу, зокрема, методу головних компонент. Для прийняття обґрунтованих управлінських рішень необхідно визначити вплив таких факторів, які не мають прямого функціонального зв'язку із показником собівартості, але однозначно спричиняють вплив на його рівень. Фактори запропоновано об'єднати у кілька груп: - фактори пов'язані з використанням засобів праці (фондовіддача, коефіцієнт змінності роботи обладнання, питома вага активної частини основних виробничих засобів у їх загальній вартості), - фактори пов'язані з використанням предметів праці (матеріаломісткість, енергомісткість продукції) - фактори пов'язані з використанням персоналу підприємства (чисельність ПВП, середньорічна заробітна плата і продуктивність праці одного ПВП)» [32].

Джерела: [29-32].

Дисертаційні праці по темі дослідження стосуються обліку, аналізу та контролю виробничих витрат, калькулювання собівартості, управління витратами (додаток А). Наукова новизна стосується: «методико-прикладних положень щодо визначення векторів управління витратами виробництва, залежності загальновиробничих витрат від зміни витрат, класифікації витрат виробництва за напрямками» [10] (Дубиніна С.М.), «удосконалення методичних підходів до економічного аналізу виробничих витрат» [33] (Фокін О.К.), «розробці теоретико-методичних засад і практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку виробничих витрат і контролю собівартості продукції (склад виробничих витрат і собівартості, об'єкти їх обліку, групування за центрами виникнення)» [13] (Грищук Г.В.).

При цьому, практично відсутні праці щодо обліку, аналізу і контролю собівартості послуг, а саме консультаційних послуг. Так, особливості формування собівартості консультаційних послуг (аутсорсингових, консалтингових) частково розглядаються в організації діяльності та обліку діяльності таких підприємств. Матюха М.М. зауважує, що «бухгалтерський аутсорсинг можна визначити як особливий вид підприємницької діяльності з надання замовникам кваліфікованої допомоги в організації, веденні бухгалтерського (фінансового) обліку на платній основі відповідно договірних зобов'язань суб'єкту господарювання. Бухгалтерський аутсорсинг характеризується як професійна послуга, що створює замовнику можливості оптимізувати витрати праці, а аутсорсеру - отримувати додаткову вигоду у формі плати за реалізовану послугу» [34]. Грудзевич Ю.І. розглядає основні аспекти «організації консалтингової діяльності в обліку та оподаткуванні, включаючи структурні елементи консалтингового процесу, методологічні підходи до надання консалтингових послуг, а також критерії оцінки їх ефективності» [35].

У закордонних дослідженнях щодо собівартості послуг увагу звертають на якість обслуговування. Так, Yaty Sulaiman, Maria Abdul Rahman, Nik Kamariah, Nik Mat зауважують, що «якість обслуговування є важливим елементом оцінки

можливостей для досягнення своїх цілей та обговорюють модель SERVQUAL та теорію планової поведінки для вимірювання взаємозв'язку між якістю обслуговування та поведінкою платників» [36].

У сфері міжнародної логістики Al-Zaqeba M., Jarah B., Ineizeh N., Almatarneh Z, Jarrah M. [37] зауважують на застосуванні у сфері послуг технологій блокчейн «розвиток технологій для зростання їх ефективності та скорочення загальних витрат підприємства. Управлінський облік із застосуванням блокчейн-технологій впливає на ефективність ланцюга поставок (для виробничих компаній Йорданії)» [37].

Отже, переважно у наукових дослідженнях увагу звертають саме на облік собівартості і її склад та недостатньо уваги приділено собівартості послуг, зокрема і консультаційних послуг.

### **1.3. Нормативне забезпечення організації обліку собівартості консультаційних послуг**

Нормативно-правове регулювання визначає організацію обліку собівартості послуг та її відображення в звітності. До нормативних актів з організації обліку собівартості послуг відносяться Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [38], НП(С)БО 16 «Витрати» [4], НП(С)БО 9 «Запаси» [39], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [40], МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [41], Податковий кодекс [42] та інші положення і рекомендації [43-49].

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [38] визначає «принцип формування облікової інформації щодо витрат – принцип нарахування: витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [38]. Цим же документом та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [40] подано визначення терміну «витрати», а

саме «витрати – зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)» [38; 40].

НП(С)БО 16 «Витрати» визначено «об'єкти обліку витрат, склад собівартості наданих послуг й порядок розподілу загальновиробничих витрат» [4]. Об'єктом обліку витрат є «послуга, які потребує визначення пов'язаних з їх виконанням витрат» [4].

Згідно пункту 11 НП(С)БО 16 «Витрати» [4], «собівартість реалізованих послуг складається з виробничої собівартості послуг, які були реалізовані протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат» [4].

До виробничої собівартості послуг включаються «прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати» [4] (таблиця 1.3). «Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом» [4].

Згідно пункту 16 НП(С)БО 16 «Витрати», «загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, ділень), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду. До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу

діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину» [4].

Таблиця 1.3 – Склад виробничої собівартості послуг згідно НП(С)БО 16

«Витрати»

Витрати	Характеристика
«Прямі матеріальні витрати»	«включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу послуг, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат» [4].
Прямі витрати на оплату праці	«включається заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат» [4]
Інші прямі витрати	«включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація» [4].
Загальновиробничі витрати» [4]	«включаються витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо); відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо); амортизація основних засобів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничого, лінійного) призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо); витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг); витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; інші витрати» [4].

*Джерело: побудовано на основі [4].*

Підприємства самостійно встановлюють «перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості послуг» [4] із відповідним їх відображенням в обліковій політиці

Особливістю сфери послуг є те, що загальновиробничі витрати не розподіляються відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», а відносяться на собівартість наданих послуг відповідно до обраної бази розподілу. Так, Єремян О. та Ярошенко А. зауважили, що «в цій сфері досить складно реалізувати методику розподілу загальновиробничих витрат, встановлену НП(С)БО 16, а саме: визначити базу розподілу; нормальну потужність підприємства; загальну

величину загальновиробничих витрат, зокрема їх змінної й постійної частини; розрахувати норматив змінних і постійних загальновиробничих витрат та при невиконанні плану розподілити загальновиробничі витрати між собівартістю випущених і реалізованих послуг» [5].

Разом з тим, у сфері послуг відсутні відповідні методичні рекомендації щодо визначення, обліку і калькулювання собівартості послуг. На підприємствах різних галузей економіки застосовують галузеві методичні рекомендації з обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг). «Щодо методики розрахунку собівартості інших нематеріальних послуг (інформаційних, консультаційних, аутсорсингових, у сфері телекомунікації та Інтернет-комерції), то відсутні будь-які рекомендації щодо її визначення» [5].

При віднесенні матеріальних запасів до собівартості послуг застосовують положення НП(С)БО 9 «Запаси», який «визначає склад запасів та методи оцінки запасів при їх вибутті у виробництво» [39].

Відображення собівартості послуг у фінансовій звітності визначено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [40] та «Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності» [43]. Так, згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [43] собівартість послуг відображається: «виробнича собівартість послуг – в Балансі на кінець звітного періоду «незавершене виробництво»; собівартість реалізованих послуг – в Звіті про фінансові результати за звітний період «собівартість реалізованих послуг» та «елементи витрат» [40]. Порядок розкриття інформації у статтях звітності визначають «Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності» [43].

При відображенні собівартості послуг у звітності за міжнародними стандартами використовують положення МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [41]: «суб'єкт господарювання повинен подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції у суб'єкта господарювання, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію. Метод

характеру витрат передбачає детальне формування виробничих і невиробничих витрат – матеріальні витрати, витрати на виплати працівникам, на амортизацію і інші витрати. При методі функції витрат або собівартості реалізації, витрати класифікують відповідно до їх функцій як частини собівартості чи витрати на збут або адміністративну діяльність. Згідно з цим методом, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат» [41]. Згідно п. 105 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [41] «вибір між методом функції витрат та методом характеру витрат залежить від історичних і галузевих чинників, а також від характеру суб'єкта господарювання. Обидва методи вказують на ті витрати, які можуть змінитися (прямо чи непрямо), якщо зміниться рівень реалізації або виробництва суб'єкта господарювання» [41].

ПКУ визначає «порядок визнання витрат в цілях оподаткування; склад витрат операційної діяльності (собівартість) та інших витрат (загальновиробничі, адміністративні, на збут тощо); при визначенні об'єкта оподаткування, для визнання витрат застосовується методика визначення собівартості послуг відповідно до НП(С)БО» [42].

Процес формування собівартості послуг і їх реалізації відображається на рахунках обліку відповідно до «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [44] та Інструкції про його застосування №291» [45]: «рахунок 23 «Виробництво» - відображається виробнича собівартість послуг, рахунок 903 «Собівартість реалізованих послуг» - відображається собівартість реалізованих послуг» [44; 45].

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [46] застосовується для відображення формування собівартості послуг у первинних і зведених документах: «встановлює порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, бухгалтерської та іншої

звітності» [46]. Підприємства сфери послуг також застосовують «Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку» [47].

При проведенні інвентаризації та контролю матеріальних запасів та незавершеного виробництва застосовують «Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, яке регулює проведення інвентаризації та відображення її результатів» [48].

На підприємстві елементи облікової політики щодо собівартості послуг мають наводитися в наказі про облікову політику, який формується згідно «Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства» [49], якими «визначено основні вимоги щодо наявності на підприємстві наказу про облікову політику й основні критерії його формування» [49].

Отже, процес формування і обліку собівартості послуг в Україні регулюється правовими актами.

## **Висновки до розділу 1**

1. Собівартість послуг характеризує ефективність процесу їх надання. У наукових дослідженнях приділяють увагу економічній суті показника «собівартість продукції (робіт, послуг)» та організації і методиці її обліку, контролю, аналізу, аудиту та управління. Собівартість послуг є сумою витрат на надання послуг. Склад собівартості послуг характеризується складом витрат, які до неї включаються. В основному собівартість послуг включає виробничі прямі і загальновиробничі витрати (прямі і непрямі).

2. Проблемні питання теорії, методики і організації обліку, аналізу, контролю та управління собівартості послуг різних видів діяльності та галузей економіки досліджувалися у наукових працях. При цьому автори наголошують на недостатності наукових досліджень щодо обліку собівартості послуг. У наукових дослідженнях увагу приділяють складу собівартості та методам її

формування, первинному та синтетичному обліку собівартості, класифікації собівартості для управлінських потреб, обліковій політиці щодо собівартості.

3. Нормативне забезпечення організації обліку собівартості консультаційних послуг включає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 9 «Запаси», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», МСБО 1 «Подання фінансової звітності», Податковий кодекс та інші правові документи. У сфері послуг відсутні відповідні методичні рекомендації щодо визначення, обліку і калькулювання собівартості послуг. Особливості відображення собівартості послуг у фінансовій визначено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Основні положення розділу викладено автором у праці [50].

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І АНАЛІЗ СОБІВАРТОСТІ КОНСУЛЬТАЦІЙНИХ ПОСЛУГ

#### **2.1. Статистична оцінка галузі та оцінка діяльності підприємств сфери послуг**

Діяльність підприємств сфери послуг, а саме щодо консалтингу та управління відноситься до «КВЕД М «Професійна, наукова та технічна діяльність», зокрема КВЕД 70 «Діяльність головних управлінь (хед–офісів); консультування з питань керування». При цьому, діяльність за КВЕД 70 «Діяльність головних управлінь (хед–офісів); консультування з питань керування» включає діяльність за такими КВЕД: 71.1 «Діяльність головних управлінь (хед–офісів)» та 70.2 «Консультування з питань керування» [51].

Досліджувані підприємства здійснюють діяльність за основним КВЕД 70.22 «Консультування з питань комерційної діяльності й керування» [51].

Проведемо оцінку обсягів реалізованих послуг по галузі послуг в цілому та діяльності з питань консультування та керування (таблиця 2.1).

В Україні у сфері послуг суттєво збільшилися обсяги наданих послуг в цілому та послуги з консультування та керування. За 2022-2024 роки в цілому по галузі обсяги реалізації послуг збільшилися на 395812,4 млн.грн. (у 2023 на 42811,36 млн.грн. та у 2024 на 353001,05 млн.грн.).

По діяльності консультування з питань керування (КВЕД 70.2) обсяги реалізації послуг зменшилися у 2023 році на 2943,88 млн.грн. та збільшилися у 2024 році на 3558,76 млн.грн. і займають 4,01% у обсягах реалізації по галузі в цілому. При цьому, по КВЕД 70.22 у 2024 році вони збільшилися на 3597,58 млн.грн. (рисунок 2.1).

Обсяги реалізації послуг по КВЕД 70.2 в обсягах реалізації послуг по КВЕД М «Професійна, наукова та технічна діяльність» займають 2-5% (у 2024

році зменшилися до 2,48%). При цьому, більше 96% займають саме обсяги реалізації послуг по КВЕД 70.22 «Консультавання з питань комерційної діяльності й керування» (у 2024 році 97,1%) (рисунок 2.2).

Таблиця 2.1. - Обсяги реалізації послуг по КВЕД 70.22 «Консультавання з питань комерційної діяльності й керування» за 2022-2024 роки

Види діяльності	2022		2023		2024		Відхилення, млн.грн.	
	усього, млн.грн.	%	усього, млн.грн.	%	усього, млн.грн.	%	2023/2022	2024/2023
Усього КВЕД М Професійна, наукова та технічна діяльність	296463,04	100,00	339274,40	354526,58	692275,45	100,00	42811,36	353001,05
КВЕД 70 Діяльність головних управлінь (хед- офісів); консультавання з питань керування	к	к	к	к	к	к	к	к
КВЕД 70.2 Консультавання з питань керування	16564,05	5,59	13620,17	4,01	17178,93	2,48	-2943,88	3558,76
КВЕД 70.22 Консультавання з питань комерційної діяльності й керування	16223,76	97,95	13083,63	96,06	16681,21	97,10	-3140,13	3597,58

«к - Дані не оприлюднюються з метою виконання вимог Закону України «Про офіційну статистику» щодо забезпечення гарантій органів державної статистики щодо статистичної конфіденційності» [52].

Джерело: побудовано на основі [52].

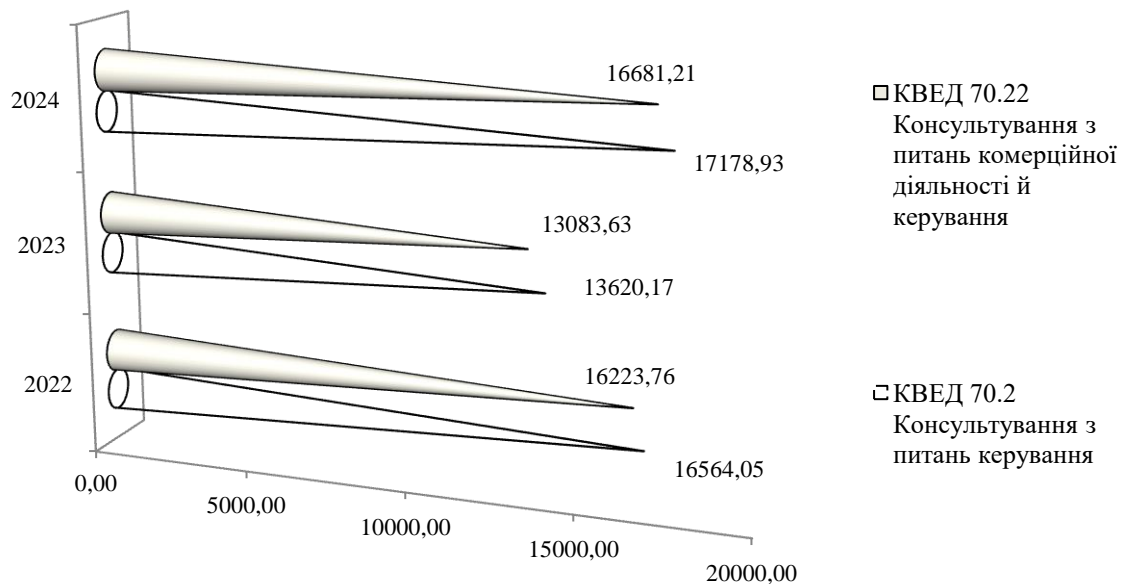


Рисунок 2.1 Обсяги реалізації послуг по КВЕД 70.22 «Консультавання з питань комерційної діяльності й керування» за 2022-2024 роки, млн.грн.

Джерело: побудовано на основі [52].

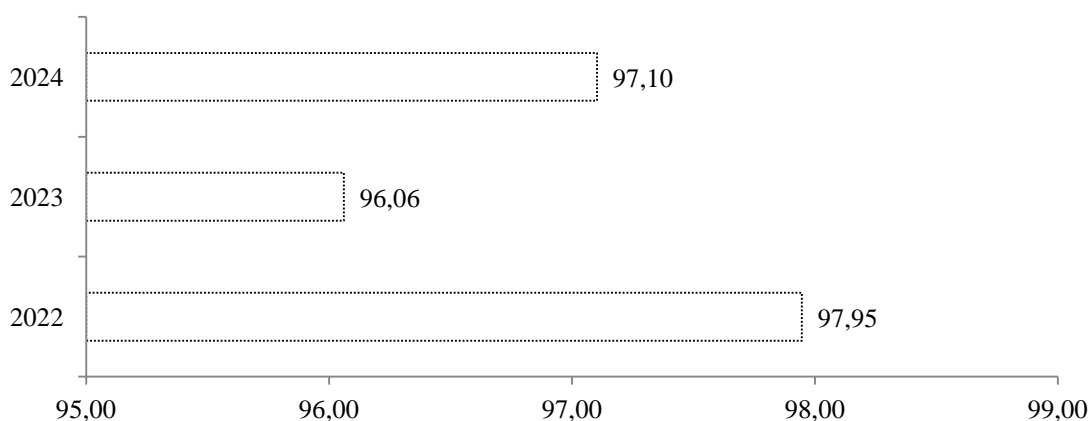


Рисунок 2.2 Питома вага обсягів реалізації послуг по КВЕД 70.22 «Консультавання з питань комерційної діяльності й керування» за 2022-2024 роки, %

*Джерело: побудовано на основі [52].*

У перших двох кварталах 2025 року спостерігається збільшення обсягів реалізованих послуг підприємствами сфери послуг (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2. - Обсяги реалізації послуг по КВЕД 70.2 «Консультавання з питань керування» за I-II квартали 2025 року

Види діяльності	I квартал 2025 року		2 квартал 2025 року		Відхилення	
	усього, млн.грн.	%	усього, млн.грн.	%	млн.грн.	%
Усього КВЕД М Професійна, наукова та технічна діяльність	35117,36	100,00	39488,72	100,00	4371,36	-
КВЕД 70 Діяльність головних управлінь (хед-офісів); консультавання з питань керування	5189,3	14,78	5097,20	12,91	-92,12	-1,87
КВЕД 70.2 Консультавання з питань керування	2550,8	49,15	2940,87	57,70	390,07	8,54

*Джерело: побудовано на основі [53-54].*

У порівнянні з I кварталом 2025 року обсяги реалізованих послуг зросли у II кварталі 2025 року. В цілому по КВЕД М «Професійна, наукова та технічна діяльність» обсяги реалізації послуг збільшилися на 4371,36 млн.грн., в тому числі по КВЕД 70 вони зменшилися на 92,12млн.грн (1,87%) а по КВЕД 70.2 збільшилися на 390,7 млн.грн. (8,54%) (рисунок 2.3). Станом на 01.07.2025 року підприємствами сфери послуг надано послуг на 39488,72 млн.грн., з них на 2940,87 млн.грн. це послуги з питань керування.

Також, більше 57 % у сфері послуг по КВЕД 70 займають саме обсяги

реалізації консультаційних послуг з питань керування (КВЕД 70.2): I квартал 2025 року – 49,15%, II квартал 2025 року – 57,7% (рисунок 2.4).

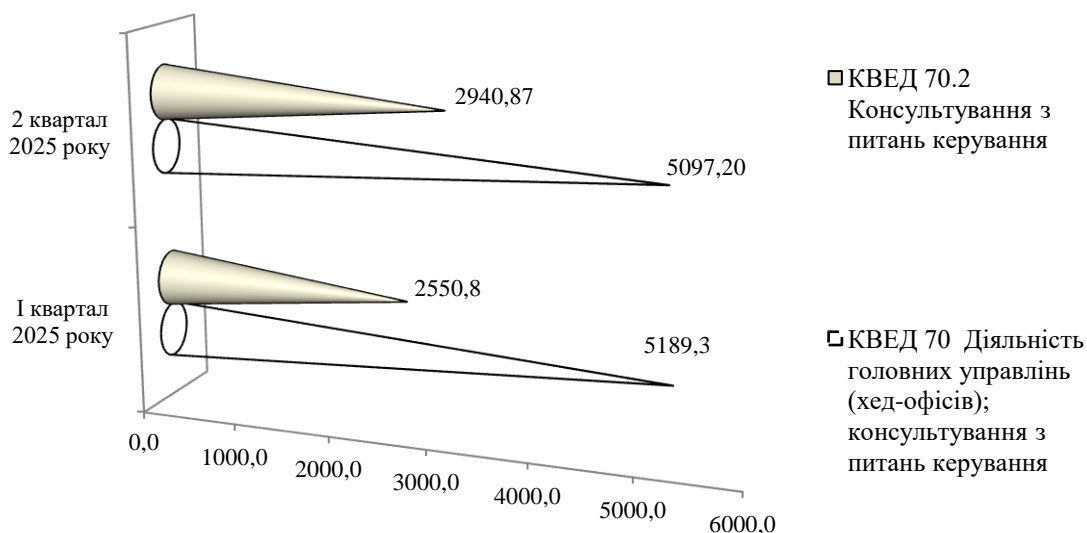


Рисунок 2.3 Обсяги реалізації послуг по КВЕД 70.2 «Консультування з питань керування» за I-II квартали 2025 року, млн.грн.

Джерело: побудовано на основі [53-54].

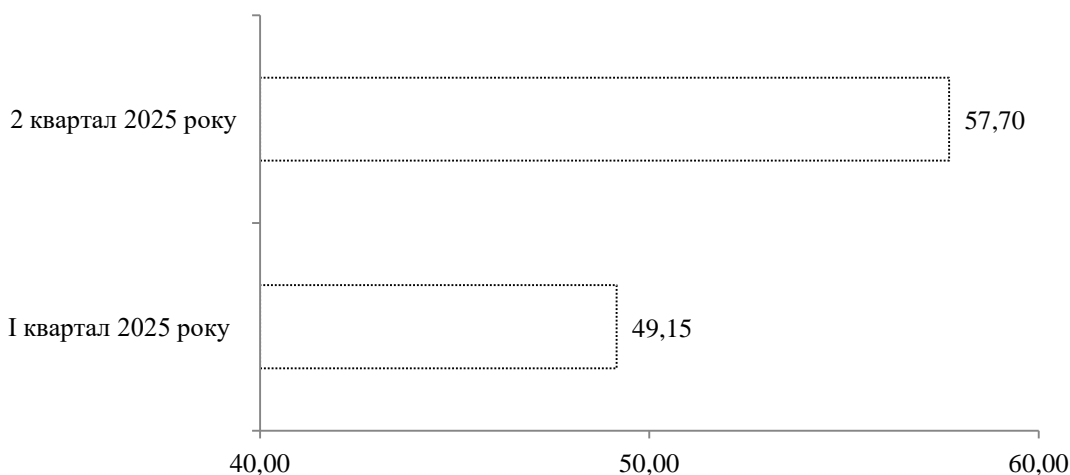


Рисунок 2.4 Питома вага обсягів реалізації послуг по КВЕД 70.2 «Консультування з питань керування» за I-II квартали 2025 року, %

Джерело: побудовано на основі [53-54].

Протягом 2022-2024 років збільшилися доходи і витрати малих підприємств сфери послуг за КВЕД 70.22 «Консультування з питань комерційної діяльності й керування» (таблиця 2.3, рисунок 2.5).

Так, у 2024 році доходи в цілому збільшилися на 11739,0 млн.грн. за

рахунок збільшення чистого доходу від реалізації послуг на 9023,0 млн.грн., інших операційних доходів на 387,0 млн.грн. та інших доходів на 2329,0 млн.грн. В цілому у доходах 82-83% займає чистий дохід від реалізації послуг, 8-10% інші доходи та 6-7% інші операційні доходи.

Таблиця 2.3. – Показники діяльності малих підприємств сфери послуг по КВЕД 70.22 «Консультавання з питань комерційної діяльності й керування» за 2022-2024 роки

Показник	2022		2023		2024		Відхилення, млн.грн.	
	усього, млн.грн.	%	усього, млн.грн.	%	усього, млн.грн.	%	2023/2022	2024/2023
Чистий дохід від реалізації послуг	50759,27	82,04	73897,12	84,80	82920,09	83,85	23137,9	9023,0
Інші операційні доходи	4657,95	7,53	5591,91	6,42	5979,10	6,05	934,0	387,0
Інші доходи	6454,27	10,43	7652,19	8,78	9981,46	10,09	1198,0	2329,0
Разом доходи	61871,68	100,00	87147,36	100,00	98885,55	100,00	25270,0	11739,0
Операційні витрати	53727,90	80,06	68290,25	82,29	81235,90	82,54	14562,35	12945,65
Інші витрати	12863,29	19,17	13770,48	16,59	16128,98	16,39	-60126,64	2358,50
Разом витрати	67110,18	100,00	82987,02	100,00	98415,60	100,00	66,93	15428,58
Собівартість реалізації послуг	32685,15	48,70	47002,60	56,64	53352,86	54,21	14317,45	6350,26
Чистий прибуток (збиток)	-5238,50	-10,32	4160,33	5,63	469,95	0,57	9398,83	-3690,38

Джерело: побудовано на основі [55].

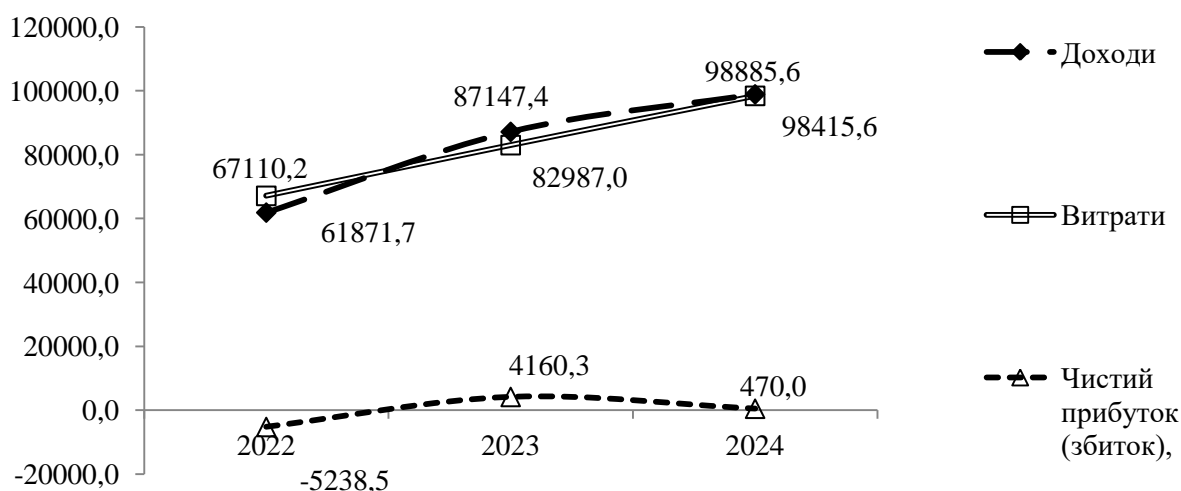


Рисунок 2.5 Доходи і витрати малих підприємств сфери послуг по КВЕД 70.22 «Консультавання з питань комерційної діяльності й керування» за 2022-2024 роки, млн.грн.

Джерело: побудовано на основі [55].

Витрати малих підприємств за КВЕД 70.22 у 2024 році збільшилися на

15428,58 млн.грн. за рахунок збільшення операційних витрат на 12945,65 млн.грн. та інших витрат на 2358,5 млн.грн. Більше 82% у витратах займають операційні витрати і їх частка збільшилася до 82,54%. При цьому збільшилася і величина собівартості реалізації послуг на 6350,26 млн.грн. і у витратах в цілому цей показник займає 48-56% (рисунок 2.6).

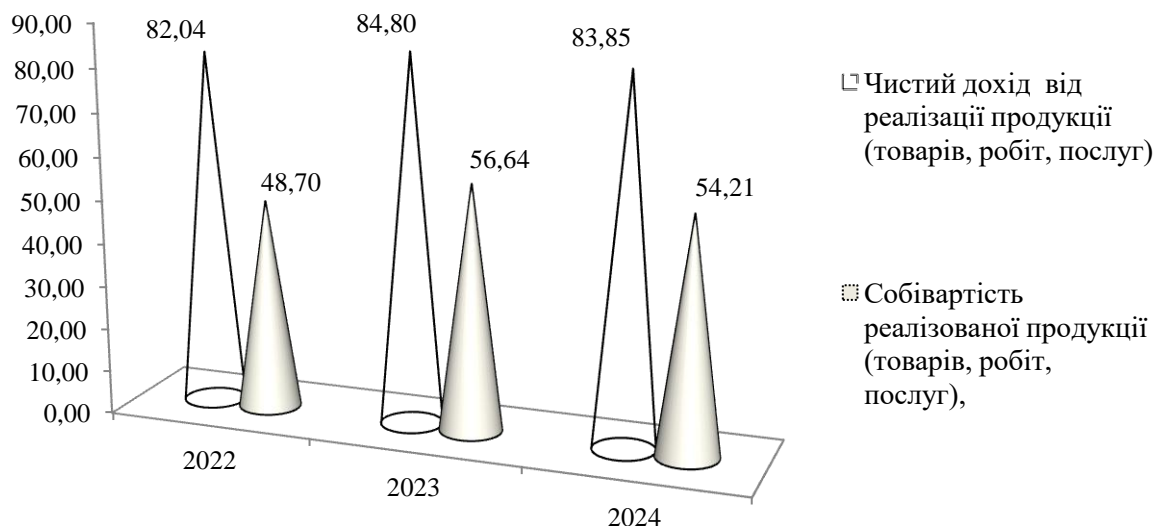


Рисунок 2.6 Чистий дохід та собівартість реалізації послуг малих підприємств по КВЕД 70.22 «Консультавання з питань комерційної діяльності й керування» за 2022-2024 роки, млн.грн.

*Джерело: побудовано на основі [55].*

Збільшення витрат у 2024 році призвело до зменшення чистого прибутку на 3690,38 млн.грн., який у 2023 році збільшився на 9398,83 млн.грн.

Рентабельність консультаційних послуг з питань комерційної діяльності й керування збільшилася у 2023 році до 5,63% а суттєво зменшилася у 2024 році до 0,57%.

Отже, в цілому показники діяльності підприємств сфери послуг покращилися у 2024 році, але зменшилася величина прибутку.

Об'єктом дослідження є Товариство з обмеженою відповідальністю «Фін-Експерт», яке спеціалізується на послугах бухгалтерського аутсорсингу [56]. Засноване у грудні 2015 року і станом на сьогодні динамічно розвивається,

збільшує штат працівників, та все більше користується попитом на ринку праці серед підприємств, які зацікавлені послугами аутсорсингу.

Учасником товариства виступає одна фізична особа, яка і є головним вкладником до статутного фонду, та являється кінцевим бенефіціаром [56].

Основною метою діяльності ТзОВ «Фін-Експерт» є «отримання прибутку шляхом здійснення підприємницької діяльності у сфері надання послуг, а також здійснення іншої підприємницької діяльності» [56].

Види діяльності ТзОВ «Фін-Експерт» представлені на рисунку 2.7

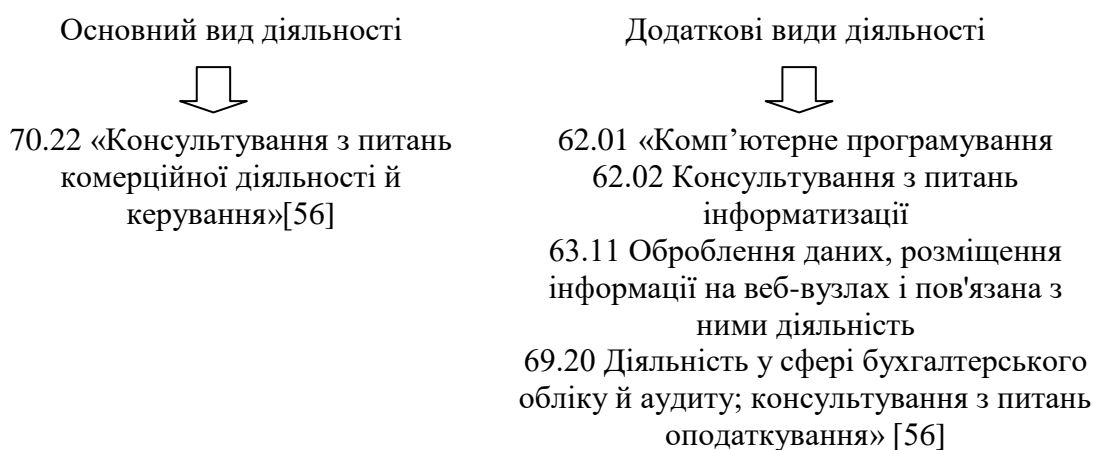


Рисунок 2.7 Види діяльності ТзОВ «Фін-Експерт»

*Джерело: побудовано на основі [56].*

Станом на 01.01.2025 року на ТзОВ «Фін-Експерт» зареєстровано 19 осіб. На чолі товариства стоїть директор, який організовує роботу. Він видає накази та розпорядження, що є обов'язковими для виконання працівниками усіх підрозділів. Працівники працюють по трудовому договору.

Організаційно-технологічна структура надання послуг ТзОВ «Фін-Експерт» представлена на рисунку 2.8.

Режими роботи та відпочинку на ТзОВ «Фін-Експерт» і соціальне забезпечення працівників регулюється чинним законодавством, Статутом та правилами внутрішнього трудового розпорядку. Трудовий колектив ТзОВ «Фін-Експерт» комплектується керівником.

Організаційна структура ТзОВ «Фін-Експерт» є лінійною - всі підпорядковуються керівнику ТзОВ (рисунок 2.9).



Рисунок 2.8 Організаційно-технологічна структура надання послуг ТзОВ «Фін-Експерт»

*Джерело: побудовано за даними ТзОВ.*

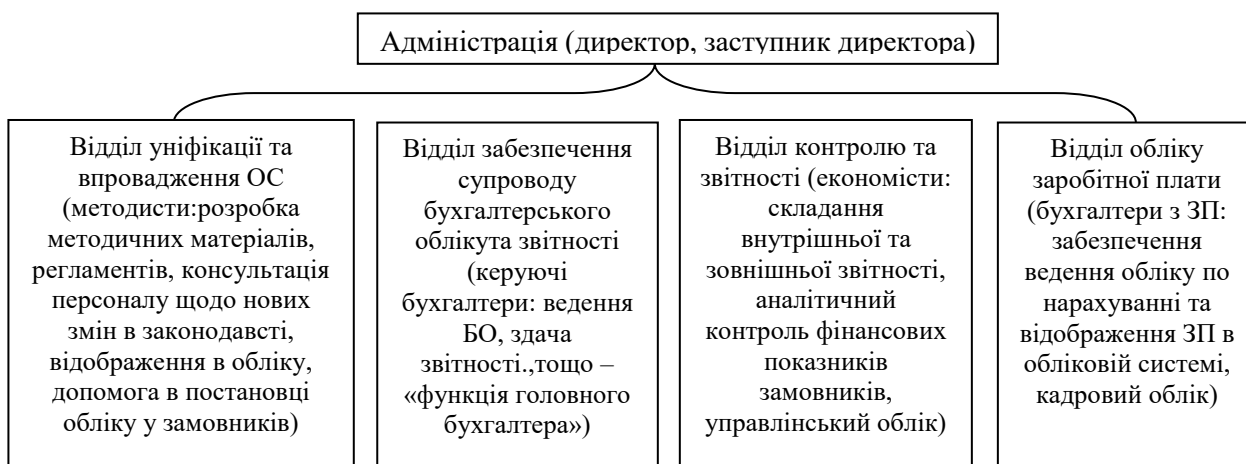


Рисунок 2.9 Організаційна структура ТзОВ «Фін-Експерт»

*Джерело: побудовано за даними ТзОВ.*

ТзОВ «Фін-Експерт» самостійно укладає господарські і кредитні договори, несе повну відповідальність за їхнє виконання і за дотримання розрахункової дисципліни.

Валюта балансу ТзОВ «Фін-Експерт» на 1.01.2025 року становить 4206,5 тис.грн. Актив містить розділи 1 і 2, пасив – розділи 1,2 та 3. За 2022-2024 роки сума балансу ТзОВ «Фін-Експерт» збільшилася (таблиця 2.4, рисунок 2.10): у 2023 році на 814,0 тис.грн (25,28%), у 2024 році на 175,0 тис.грн. (4,33%).

Протягом 2023 року актив балансу ТзОВ «Фін-Експерт» збільшився за рахунок необоротних активів на 184,9 тис.грн. (72,17%) та оборотних активів на 628,7 тис.грн. (21,22%).

Таблиця 2.4. - Аналіз динаміки балансу ТзОВ «Фін-Експерт» за 2022-2024 роки

Розділ балансу	Роки			Відхилення, тис.грн.		Відхилення, %	
	2022	2023	2024	2023/ 2022	2024/ 2023	2023/ 2022	2024/ 2023
<b>Актив</b>							
1. Необоротні активи	256,2	441,1	342,6	184,9	-98,5	72,17	-22,33
1.1 Незавершені капітальні інвестиції	-	10,5		10,5	-10,5	-	-100,00
1.2. Основні засоби	255,7	430,1	342,1	174,4	-88,0	68,20	-20,46
1.3. Нематеріальні активи	0,5	0,5	0,5	-	-	-	-
2. Оборотні активи	2962,1	3590,8	3863,9	628,7	273,1	21,22	7,61
2.1. Запаси	-	400,7	93,6	400,7	-307,1	-	-76,64
2.2. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи	1308,8	1173,3	1120,2	-135,5	-53,1	-10,35	-4,53
2.3. Дебіторська заборгованість з бюджетом	-	3,9	1,6	3,9	-2,3	-	-58,97
2.4. Інша поточна дебіторська заборгованість	1640,0	1997,1	2601,2	357,1	604,1	21,77	30,25
2.5. Гроші та їх еквіваленти	6,8	3,4	32,4	-3,4	29,0	-50,00	852,94
2.6. Витрати майбутніх періодів	6,5	12,4	14,9	5,9	2,5	90,77	20,16
Баланс	3218,3	4031,9	4206,5	814,0	175,0	25,28	4,33
<b>Пасив</b>							
1. Власний капітал	2741,1	2818,6	3213,1	77,5	394,5	2,83	14,00
1.1. Зарєстрований (пайовий) капітал	300,0	300,0	300,0	-	-	-	-
1.2. Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	2641,1	2718,6	3113,1	77,5	394,5	2,93	14,51
1.3. Неоплачений капітал	200,0	200,0	200,0	-	-	-	-
2. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	-	814,2	500,2	814,2	314,0	-	-38,57
3. Поточні зобов'язання	477,2	399,1	493,2	-78,1	94,1	-16,37	23,58
3.1. Короткострокові кредити банків	-	48,0	25,8	48,0	-22,2	-	-46,25
3.2. Поточна кредиторська заборгованість	303,0	287,2	401,0	-15,8	113,8	-5,21	39,62
3.3. Інші поточні зобов'язання	174,2	63,9	66,4	-110,3	2,5	-63,32	3,91
Баланс	3218,3	4031,9	4206,5	814,0	175,0	25,28	4,33

*Джерело: побудовано на основі фінансової звітності ТзОВ.*

В складі необоротних активів збільшилися незавершені капітальні інвестиції на 10,5 тис.грн. та основні засоби на 174,4 тис.грн. В оборотних активах збільшилися усі статті (запаси на 400,7 тис.грн., інша дебіторська заборгованість на 357,1 тис.грн.) за виключенням дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, яка зменшилася на 135,5 тис.грн. (53,1%) та грошових коштів, які зменшилися на 3,4 тис.грн. (50,0%).

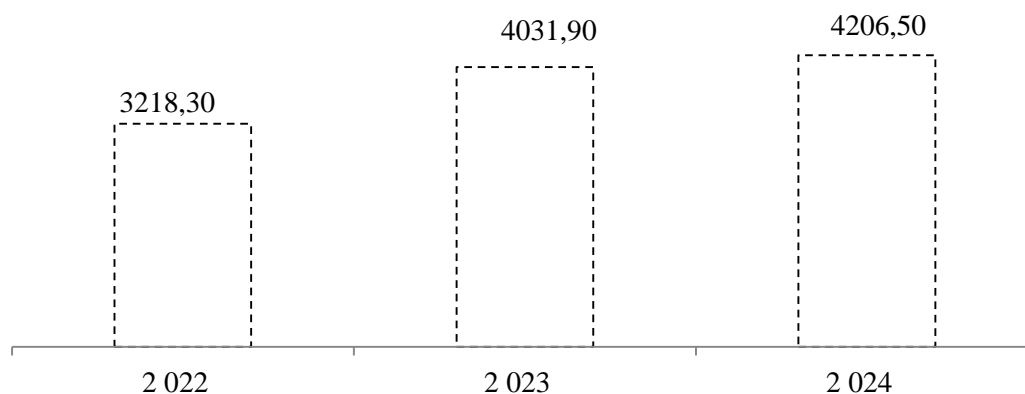


Рисунок 2.10 Валюта балансу ТзОВ «Фін-Експерт» за 2022-2024 роки, тис.грн.

*Джерело: побудовано на основі фінансової звітності ТзОВ.*

Пасив балансу ТзОВ «Фін-Експерт» збільшився за рахунок власного капіталу на 77,5 тис.грн. (2,83%) - саме за рахунок збільшення нерозподіленого прибутку на 77,5 тис.грн., довгострокових зобов'язань на 814,2 тис.грн. Поточні зобов'язання в цілому зменшилися на 78,1 тис.грн. (16,37%), але при цьому збільшилися короткострокові кредити на 48,0 тис.грн.

Нематеріальні активи протягом трьох років не змінюються і становлять 0,5 тис.грн. У складі власного капіталу не змінюється сума зареєстрованого капіталу (300,0 тис.грн.) та неоплаченого капіталу (200,0 тис.грн.).

У 2024 році валюта балансу збільшилася на 4,33% за рахунок збільшення в активі в оборотних активах іншої дебіторської заборгованості на 604,1 тис.грн. (30,25%), а в пасиві нерозподіленого прибутку на 394,5 тис.грн. (14,0%) та поточних зобов'язань на 94,1 тис.грн. (23,58%).

В необоротних активах зменшилися незавершені капітальні інвестиції на 10,5 тис.грн (100,0%) та основні засоби на 88,0 тис.грн. (20,46%). Оборотні активи в цілому збільшилися на 273,1 тис.грн. (7,61%) за рахунок збільшення іншої дебіторської заборгованості та більш як у 10 разів грошових коштів (29,0 тис.грн. (852,94%)), витрат майбутніх періодів на 2,5 тис.грн. (20,16%). При цьому, зменшилися на 70,64% запаси (307,1 тис.грн.) та на 4,53% дебіторська заборгованість з покупцями (53,1 тис.грн.).

Власний капітал ТзОВ «Фін-Експерт» збільшився лише за рахунок збільшення прибутку на 14,0%. На початок 2025 року нерозподілений прибуток становить 3113,1 тис.грн. Довгострокові зобов'язання зменшилися на 314,0 тис.грн. Поточні зобов'язання в цілому збільшилися за рахунок збільшення кредиторської заборгованості на 113,8 тис.грн. (39,62%) та інших поточних зобов'язань на 2,5 тис.грн. (3,91%). Але, у поточних зобов'язаннях зменшилися на 22,2 тис.грн. (46,2%) короткострокові кредити банків.

У балансі ТзОВ «Фін-Експерт» протягом 2022-2024 років найбільше займають оборотні активи та власний капітал (таблиця 2.5), зокрема: оборотні активи – 92,04%, 89,06%, 91,86% (у 2024 році збільшилися на 2,8%); власний капітал – 85,17%, 69,91%, 76,38% (у 2024 році збільшився на 6,48%).

Таблиця 2.5. - Аналіз структури балансу ТзОВ «Фін-Експерт» за 2022-2024 роки

Розділ балансу	Роки			Відхилення, %		Відносне відхилення, %	
	2022	2023	2024	2023/ 2022	2024/ 2023	2023/ 2022	2024/ 2023
<b>Актив</b>							
1. Необоротні активи	7,96	10,94	8,14	2,98	-2,80	37,43	-25,55
1.1 Незавершені капітальні інвестиції	-	0,26	0,00	0,26	-0,26	-	-100,00
1.2. Основні засоби	7,95	10,67	8,13	2,72	-2,53	34,26	-23,76
1.3. Нематеріальні активи	0,02	0,01	0,01	0,00	0,00	-20,18	-4,15
2. Оборотні активи	92,04	89,06	91,86	-2,98	2,80	-3,24	3,14
2.1. Запаси	-	9,94	2,23	9,94	-7,71	-	-77,61
2.2. Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи	40,67	29,10	26,63	-11,57	-2,47	-28,44	-8,49
2.3. Дебіторська заборгованість з бюджетом	-	0,10	0,04	0,10	-0,06	-	-60,68
2.4. Інша поточна дебіторська заборгованість	50,96	49,53	61,84	-1,43	12,31	-2,80	24,84
2.5. Гроші та їх еквіваленти	0,21	0,08	0,77	-0,13	0,69	-60,09	813,39
2.6. Витрати майбутніх періодів	0,20	0,31	0,35	0,11	0,05	52,27	15,17
Баланс	100	100	100	-	-	-	-
<b>Пасив</b>							
1. Власний капітал	85,17	69,91	76,38	-15,26	6,48	-17,92	9,26
1.1. Зареєстрований (пайовий) капітал	9,32	7,44	7,13	-1,88	-0,31	-20,18	-4,15
1.2. Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	82,07	67,43	74,01	-14,64	6,58	-17,84	9,76
1.3. Неоплачений капітал	6,21	4,96	4,75	-1,25	-0,21	-20,18	-4,15
2. Довгострокові зобов'язання, цільове фінансування та забезпечення	0,00	20,19	11,89	20,19	-8,30	-	-41,12
3. Поточні зобов'язання	14,83	9,90	11,72	-4,93	1,83	-33,24	18,45
3.1. Короткострокові кредити банків	0,00	1,19	0,61	1,19	-0,58	-	-48,48
3.2. Поточна кредиторська заборгованість	9,41	7,12	9,53	-2,29	2,41	-24,34	33,83
3.3. Інші поточні зобов'язання	5,41	1,58	1,58	-3,83	-0,01	-70,72	-0,40
Баланс	100	100	100	-	-	-	-

*Джерело: побудовано на основі фінансової звітності ТзОВ.*

В складі необоротних активів ТзОВ «Фін-Експерт» 99,0% становлять основні засоби. Найбільшу частку в оборотних активах займає інша поточна дебіторська заборгованість – 50-61%.

У власному капіталі більше 96,0% становить нерозподілений прибуток. Зареєстрований та неоплачений капітал займають 4,0%– 9,0%. Довгострокові зобов'язання займають 11,89% і їх частка зменшилася на 41,12%. У 2024 році в складі поточних зобов'язань більше 80,0% це поточна кредиторська заборгованість.

Протягом 2024 року на ТзОВ «Фін-Експерт» більш як на 400,0% збільшився прибуток за рахунок збільшення чистого доходу від реалізації на 1747,4 тис.грн. (35,2%) та витрат на 1258,8 тис.грн. (26,7%) (таблиця 2.6, рисунок 2.11). У складі витрат збільшилися на 1212,3 тис.грн. (25,9%) інші операційні витрати та на 46,5 тис.грн. (141,8%) інші витрати.

Таблиця 2.6. - Динаміка і структура доходів та витрат ТзОВ «Фін-Експерт» за 2022-2024 роки

Стаття	Роки			Відхилення		Відносне відхилення, %	
	2022	2023	2024	2023/2022	2024/2023	2023/2022	2024/2023
Чистий дохід від реалізації, тис.грн.	3521,3	4964,9	6712,3	1443,6	1747,4	41,0	35,2
Питома вага, %	99,99	100,00	100,00	0,006	-	0,006	-
Інші операційні доходи, тис.грн.	0,2	-	-	-0,2	-	-100,0	-
Питома вага, %	0,006	-	-	-0,006	-	-100,00	-
Разом доходи	3521,5	4964,9	6712,3	1443,4	1747,4	41,0	35,2
Інші операційні витрати, тис.грн.	3144,6	4687,8	5900,1	1543,2	1212,3	49,1	25,9
Питома вага, %	99,70	99,30	98,67	-0,39	-0,63	-0,39	-0,63
Інші витрати, тис.грн.	9,4	32,8	79,3	23,4	46,5	248,9	141,8
Питома вага, %	0,29	0,69	1,32	0,39	0,63	133,13	90,87
Разом витрати	3154,0	4720,6	5979,4	1566,6	1258,8	49,7	26,7
Чистий прибуток	257,9	77,5	394,5	-180,4	317,0	-69,9	409,0
Питома вага чистого прибутку в чистому доході, %	7,32	1,56	5,88	-5,76	4,31	-78,68	276,51

*Джерело: побудовано на основі фінансової звітності ТзОВ.*

Протягом 2023 року доходи і витрати збільшилися, але зменшився прибуток на 180,4 тис.грн. (69,9%).

За 2022-2024 роки прибуток ТзОВ «Фін-Експерт» в цілому збільшився з 257,9 тис.грн. у 2022 році до 394,5 тис.грн. у 2024 році (на 136,6 тис.грн. %).

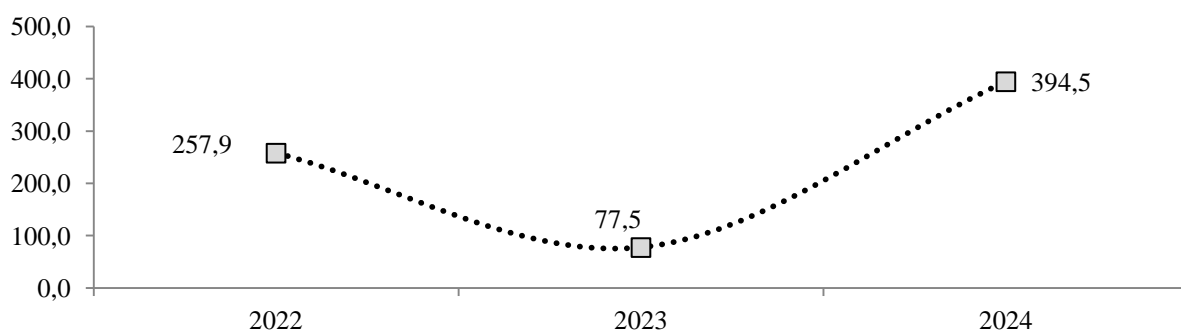


Рисунок 2.11 Динаміка прибутку ТзОВ «Фін-Експерт» за 2022-2024 роки, тис.грн.

*Джерело: побудовано на основі фінансової звітності ТзОВ.*

У доходах ТзОВ «Фін-Експерт» 100% це чистий дохід від реалізації послуг, а в складі витрат 98-99% це інші операційні витрати.

Частка прибутку у чистому доході становить 7,32% у 2022 році та 5,88% у 2024 році і збільшилася у 2024 році на 4,31%.

За результатами аналізу фінансового стану ТзОВ «Фін-Експерт» (додаток Б) встановлено, що протягом 2022-2024 років абсолютна стійкість фінансового стану ТзОВ, так як власний оборотний капітал суттєво перевищує запаси. Протягом 2024 року ситуація ще більш покращилася, так як збільшилася сума власних оборотних коштів.

Коефіцієнт забезпечення запасів джерелами засобів перевищує одиницю, а отже запаси повністю покриваються власними оборотними коштами (у 2024 році 36,01). Також збільшується у 2024 році показник фінансової незалежності на 0,06 (0,76) та зменшується показник фінансової залежності (0,24). На початок 2025 року на 1 грн. поточних зобов'язань ТзОВ «Фін-Експерт» припадає 0,76 грн. вартості оборотних активів. При цьому, у 2024 році зменшився коефіцієнт фінансового ризику до 0,31 та збільшився коефіцієнт фінансової стабільності до 2,84 (на 0,51). Тому, на початок 2025 року ТзОВ «Фін-Експерт» покриває своє майно за рахунок власного капіталу.

З результатів аналізу ліквідності балансу ТзОВ, встановлено, що баланс ТзОВ «Фін-Експерт» не є абсолютно ліквідним, так як грошові кошти більш як

у 10 разів менші за поточні зобов'язання, а показники ліквідності є меншими за нормативні значення. При цьому, в 2024 році на 2,8% зросла частка оборотних засобів в балансі ТзОВ «Фін-Експерт», і на 01.01.2025 року становить 91,9%.

Крім того, у 2024 році покращилися показники ліквідності ТзОВ «Фін-Експерт». Зокрема станом на 01.01.2025 року ТзОВ «Фін-Експерт» здатне:

- на 6,6% погасити короткострокові зобов'язання (збільшилися коефіцієнти платоспроможності і абсолютної ліквідності);

- в короткі терміни погасити поточні зобов'язання (коефіцієнт швидкої ліквідності перевищує 1 і зменшився; коефіцієнт покриття становить 7,834).

Отже, в цілому протягом 2022-2024 років покращилися показники діяльності та фінансовий стан ТзОВ «Фін-Експерт».

## **2.2. Організація обліку собівартості консультаційних послуг**

Елементи організації обліку та складання звітності на підприємствах сфери послуг мають бути визначені обліковою відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [38] та «Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства» [49]. На досліджуваному нами ТзОВ «Фін-Експерт» не розроблена облікова політика, так як відсутній наказ про облікову політику. Проте, затверджений робочий план рахунків, який розроблений на підставі «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [44].

ТзОВ «Фін-Експерт» здійснює бухгалтерський облік та складає усі види звітності. Оскільки ТзОВ «Фін-Експерт» спеціалізується на наданнях послуг бухгалтерського аутсорсингу, то порядок ведення обліку не зовсім традиційний. Посади головного бухгалтера, як такої не існує, робота поділена по ділянках відповідно до відділів ТзОВ (рисунок 2.12). Керівник ТзОВ «Фін-Експерт» несе персональну відповідальність за дотриманням порядку ведення і достовірності обліку й звітності.

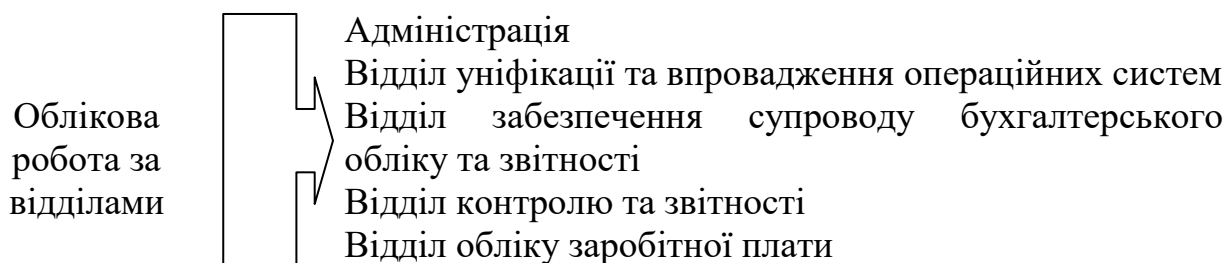


Рисунок 2.12 Розподіл облікової роботи по відділах ТзОВ «Фін-Експерт»

*Джерело: побудовано за даними ТзОВ.*

Керуючий бухгалтер ТзОВ «Фін-Експерт» відповідає за поточну роботу на підприємстві, вірне відображення господарських операцій, правильне та своєчасне подання звітності. За кадри та облік заробітної плати відповідає працівник з відділу обліку заробітної плати.

Для кожного працівника бухгалтерії не розроблено посадову інструкцію, Додатково у договорі про надання бухгалтерських послуг замовникам, прописуються права та обов'язки керуючого бухгалтера.

На ТзОВ «Фін-Експерт» не розроблено положення про бухгалтерію.

Переважно на досліджуваних підприємствах та на ТзОВ «Фін-Експерт» складають річну фінансову звітність малого підприємства: «Баланс (форма 1-м), Звіт про фінансові результати – форма 2-м, перед складанням якої проводять інвентаризацію активів і зобов'язань» [48].

Малі підприємства сфери послуг як і ТзОВ «Фін-Експерт» перебувають на спрощеній системі оподаткування і є платниками єдиного податку 3 групи. Основна ставка податку становить 5% [42]. Але у 2022 році на підставі Закону України № 2142 «Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану» [57] керівництво підприємства прийняло рішення перейти на спеціальну ставку у 2% для неплатників податку на додану вартість на час дії воєнного стану. З 01.08.2023 року в Україні скасовано спеціальну ставку єдиного податку і ТзОВ «Фін-Експерт» застосовує основну ставку податку - 5%.

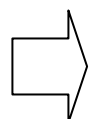
ТзОВ «Фін-Експерт» є платником єдиного податку та податків із заробітної плати працівників (ПДФО, ВЗ, ЄСВ).

Для ведення обліку ТзОВ «Фін-Експерт» використовує програмне забезпечення BAS Бухгалтерія, а також М.Е.Дос, для подання фінансової та статистичної звітності. Також з метою економії часу, бухгалтерія підприємства ТзОВ «Фін-Експерт» використовує програмне забезпечення М.Е.Дос, а також ВЧАСНО, для швидкого обміну документами із замовниками та постачальниками використовуючи інтеграції.

Здебільшого через ці сервіси відправляють первинні документи такі, як: рахунки, акти наданих послуг, накладні, акти звірки взаємних розрахунків. Якщо у контрагента немає можливості використовувати електронний документообіг (ЕДО), то в такому випадку обмін первинними документами здійснюється поштою.

Бухгалтерські послуги, на яких спеціалізується ТзОВ «Фін-Експерт» подані на рисунку 2.13.

Облік та звітність

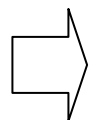


формування облікової політики, ведення бухгалтерського обліку  
організація документообігу та інші послуги

Управлінський облік та впровадження цілісної системи збору й опрацювання інформації

Консолідація фінансової звітності за НПСБО, що передбачає узагальнення фінансової інформації про діяльність материнської та дочірніх компаній у єдиному звіті, виведення показників діяльності та стану бізнесу в цілому по групі

Консультації



з питань бухгалтерського обліку за НПСБО  
щодо податкового законодавства  
щодо підготовки податкової звітності  
аналіз господарських операцій  
аналіз актів перевірки податковими органами

Бюджетування і впровадження ефективних систем управлінського контролю

Аутсорсинг бухгалтерського та податкового обліку

Аутсорсинг управлінського обліку та бюджетування та інші

Рисунок 2.13 Бухгалтерські послуги, на яких спеціалізується ТзОВ «Фін-Експерт»

*Джерело: побудовано за даними ТзОВ.*

Собівартість консультаційних послуг формується безпосередньо в процесі надання таких послуг. Так як Наказ про облікову політику не затверджений на ТзОВ «Фін-Експерт», то елементи організації обліку собівартості консультаційних послуг не відображені у ТзОВ, а саме склад витрат собівартості послуг, об'єкт обліку, метод обліку собівартості, синтетичний і аналітичний облік собівартості послуг.

Особливості формування собівартості консультаційних послуг на ТзОВ «Фін-Експерт» наведені в таблиці 2.7.

Таблиця 2.7. - Особливості формування собівартості консультаційних послуг на ТзОВ «Фін-Експерт»

Елемент облік	Суть
Виробнича собівартість	Не визначається До виробничої собівартості послуг включаються «прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати» [4]
Склад та статті собівартості	Не застосовується
Собівартість реалізованих послуг	Не визначається «Складається з виробничої собівартості послуг, які були реалізовані протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат» [4]
Загальновиробничі витрати	Не ведуться
Поділ витрат з надання послуг на прямі і непрямі	Не застосовується
Об'єкт калькуляції	Послуга
Калькуляційна одиниця	Години роботи одного працівника в розрізі контрагентів
Метод собівартості	Позамовний
Рахунок обліку	92 «Адміністративні витрати, 93 «Витрати на збут» 94 «Інші витрати операційної діяльності»
Аналітичний облік	Не ведеться
Первинний документ для калькуляції послуг	Не складається

*Джерело: побудовано за даними обліку ТзОВ.*

Згідно з НП(С)БО 16 «Витрати», надавачі послуг мають формувати їхню собівартість. Об'єктом калькуляції у нашому випадку є послуга, калькуляційною одиницею - є години, тому що у більшості випадків ТзОВ «Фін-Експерт» застосовує позамовний метод обліку витрат для калькулювання окремого замовлення згідно заключеного договору про співпрацю.

На ТзОВ «Фін-Експерт» є окреме програмне забезпечення для заповнення та контролю витрачених годин одного працівника в розрізі контрагентів, що значно полегшує формування собівартості послуги для замовника.

Загальновиробничі витрати на підприємствах сфери не розподіляються відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», а відносяться на собівартість наданих послуг відповідно до ораної бази розподілу.

На ТзОВ «Фін-Експерт» не формується виробнича собівартість послуг і собівартість реалізованих послуг. При цьому, витрати з надання послуг включають «прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати» [4], але не відображені в обліковій політиці їх класифікація і склад. Аналітичний облік собівартості послуг також не ведуть.

Разом з тим, на товаристві не формуються склад собівартості консультаційних послуг та статті собівартості і не застосовують первинний документ для формування собівартості послуг (калькуляція).

На ТзОВ «Фін-Експерт» для відображення процесу формування собівартості послуг застосовуються типові форми первинних документів відповідно до «Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [46].

Документальне забезпечення процесу формування собівартості консультаційних послуг на ТзОВ «Фін-Експерт» подано в таблиці 2.8.

При наданні консультаційних послуг ТзОВ «Фін-Експерт» визнає доходи згідно акту з надання послуг з бухгалтерського обслуговування. Найбільшу частину доходів ТзОВ «Фін-Експерт» складають доходи від надання послуг бухгалтерського аутсорсингу. Значно меншу частину займають інформаційні та консультативні послуги, послуги з фінансового консалтингу.

На товаристві усі витрати з надання послуг списуються на «рахунки 92 «Адміністративні витрати, 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші операційні витрати» [44]. По рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображають списання матеріалів на потреби офісу, амортизацію основних засобів, витрати по виплаті заробітної плати та страхування; вхідні послуги від постачальників

(зазвичай юридичні, нотаріус, мобільний зв'язок, інтернет, оренда та інші) [44]. По рахунку 93 «Витрати за збут», обліковують витрати пов'язані із послугами розміщення реклами на просторах інтернету, а також послуги із розробкою програмного забезпечення для замовників.

Таблиця 2.8. - Первинні документи, які застосовуються при формуванні собівартості консультаційних на ТзОВ «Фін-Експерт»

Назва документу	Господарська операція, яку фіксує документ	Особа, яка заповнює документ	Особа, яка підписує документ	Кількість примірників
Відомість нарахування амортизації	Нарахування амортизації на необоротні активи	Керуючий бухгалтер	Директор	1
Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	Передача МШП в експлуатацію	Керуючий бухгалтер	Особа, що прийняла МШП	2
Вимога накладна	Списання матеріалів	Керуючий бухгалтер	Особа, що дозволила відпуск матеріалів особа, що одержала матеріали	1
Табель обліку робочого часу	Облік фактично відпрацьованого працівником часу	Бухгалтер відділу ЗП	Директор Бухгалтер відділу ЗП	1
Відомість виплати заробітної плати	Нарахування заробітної плати	Бухгалтер відділу ЗП	Директор Бухгалтер відділу ЗП	1
Розрахунок відпускних	Нарахування відпускних	Бухгалтер відділу ЗП	Директор Бухгалтер відділу ЗП	1
Розрахунок лікарняних	Нарахування лікарняних	Бухгалтер відділу ЗП	Директор Бухгалтер відділу ЗП	1

*Джерело: побудовано за даними ТзОВ.*

Порядок відображення витрат на надання консультаційних послуг на прикладі ТзОВ «Фін-Експерт» подано в таблиці 2.9. Аналітичний облік за замовниками послуг не ведуть.

В кінці звітної періоду витрати закриваються на 79 рахунок «Фінансові результати».

Для узагальнення даних щодо формування собівартості послуг на ТзОВ «Фін-Експерт» використовують відомості по рахунках витрат та оборотні відомості.

Таблиця 2.9. – Відображення в обліку процесу формування собівартості послуг на ТзОВ «Фін-Експерт» за вересень 2025 року

Зміст операції	Дебет рахунку	Кредит рахунку	Сума, грн.
Списані матеріали, МШП	92	201, 22	12000,00
Списано послуги	92	63, 68	7800,00
Нараховано амортизацію на основні засоби та нематеріальні активи	92	13	8000,00
Нараховано заробітну плату працівникам, які надавали послуги (ЄСВ)	92	66,65	90000,00 19800,00
Надано консультаційні послуги	361	703	142000,00
Буде списано в кінці року на фінансовий результат доходи і витрати	703 791	791 92	142000,00 137600,00

*Джерело: побудовано за даними обліку ТзОВ.*

У фінансовій звітності малих підприємств сфери послуг собівартість наданих послуг відображають у Звіті про фінансові результати (рядок 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)» [43]. Досліджуване нами ТзОВ «Фін-Експерт» собівартість наданих послуг відображає у рядку 2180 «Інші операційні витрати» [43]. Крім того, собівартість реалізованих послуг щокварталу відображається у статистичній звітності «Звіт про обсяги реалізованих послуг (1-послуги)».

Отже, особливості надання консультаційних послуг впливають на організацію обліку їх собівартості.

### 2.3. Аналіз собівартості консультаційних послуг

Аналіз собівартості консультаційних послуг включає аналіз виробничих витрат, які становлять собівартість послуг та аналіз собівартості реалізованих послуг. Аналіз проводиться безпосередньо за даними обліку та звітності.

Проведемо аналіз виробничих витрат малих підприємств за КВЕД 70.2 «Консультавання з питань керування» та порівняльний аналіз собівартості послуг ТзОВ «Фін-Експерт».

Оцінка витрат на надання послуг малих підприємств по КВЕД 70.2 подана в таблиці 2.10 (дані по КВЕД 70.22 не оприлюднюються).

Таблиця 2.10. - Витрати на надання послуг малих підприємств по КВЕД 70.2 «Консультавання з питань керування» протягом 2022-2024 років

Вид діяльності	Роки	Витрати на виробництво послуг, млн.грн	З них									
			матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, використані у виробництві		амортизація		витрати на оплату праці		відрахування на соціальні заходи		інші витрати	
			млн.грн	%	млн.грн	%	млн.грн	%	млн.грн	%	млн.грн	%
КВЕД М Професійна, наукова та технічна діяльність	2022	47842,7	30251,0	63,2	2630,4	5,5	11412,5	23,9	2444,6	5,1	1104,1	2,3
	2023	56009,0	37691,4	67,3	2519,9	4,5	12745,6	22,8	2666,8	4,8	385,2	0,7
	2024	52765,7	35147,8	66,6	2903,0	5,5	11673,4	22,1	2536,2	4,8	505,3	1,0
КВЕД 70 Діяльність головних управлінь (хед-офісів); консультавання з питань керування	2022	9660,4	6138,1	63,5	655,9	6,8	2237,6	23,2	424,8	4,4	2040,1	21,1
	2023	7330,8	3799,9	51,8	439,7	6,0	2583,9	35,2	467,7	6,4	39,5	0,5
	2024	6369,2	3283,7	51,6	466,5	7,3	2156,1	33,9	406,8	6,4	56,1	0,9
КВЕД 70.2 Консультавання з питань керування	2022	8628,2	5496,8	63,7	616,6	7,1	1949,0	22,6	377,6	4,4	188,2	2,2
	2023	6741,8	3536,7	52,5	392,7	5,8	2352,8	34,9	421,4	6,2	38,2	0,6
	2024	5950,1	3185,3	53,5	405,5	6,8	1942,8	32,7	362,1	6,1	54,5	0,9
Відхилення КВЕД 70.2												
2023/2022		-1886,4	-1960,0	-11,2	-223,9	-1,3	403,8	12,3	43,8	1,9	-150,1	-1,6
2024/2023		-791,8	-351,4	1,1	12,8	1,0	-410,1	-2,2	-59,3	-0,2	16,3	0,3

Джерело: побудовано на основі [58].

В цілому по малих підприємствах сфери послуг у 2024 році зменшилися виробничі витрати на надання послуг (рисунок 2.14).

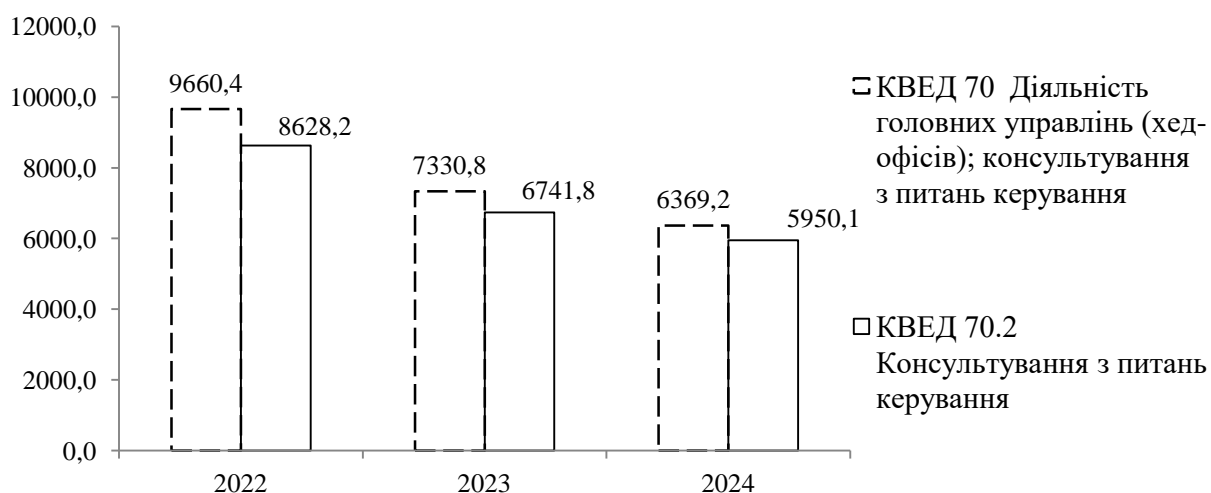


Рисунок 2.14 Виробничі витрати малих підприємств за КВЕД 70.2 «Консультавання з питань керування» протягом 2022-2024 років, млн.грн.

Джерело: побудовано на основі [58].

По КВЕД 70 «Діяльність головних управлінь (хед-офісів); консультування з питань керування» протягом 2022-2024 років виробничі витрати зменшилися з 9660,4 млн.грн. у 2022 році до 6369,2 млн.грн. у 2024 році, і найбільшу частку займають саме матеріальні витрати (51-63%) та витрати на оплату праці (23-35%). Найавне зменшення і за складовими виробничих витрат.

У малих підприємств за КВЕД 70.2 виробничі витрати зменшилися у 2023 році на 1886,4 млн.грн. (становлять 8628,2 млн.грн.) а в 2024 році на 791,8 млн.грн. (становлять 5950,1 млн.грн.) (рисунок 2.14). За складовими виробничих витрат по КВЕД 70.2 у 2024 році порівняно з 2023 роком зменшилися матеріальні витрати на 351,4 млн.грн., витрати на оплату праці на 410,1 млн.грн. та витрати на соціальні заходи на 593 млн.грн. (рисунок 2.15). При цьому збільшилися амортизація на 12,8 млн.грн. та інші витрати на 16,3 млн.грн.).

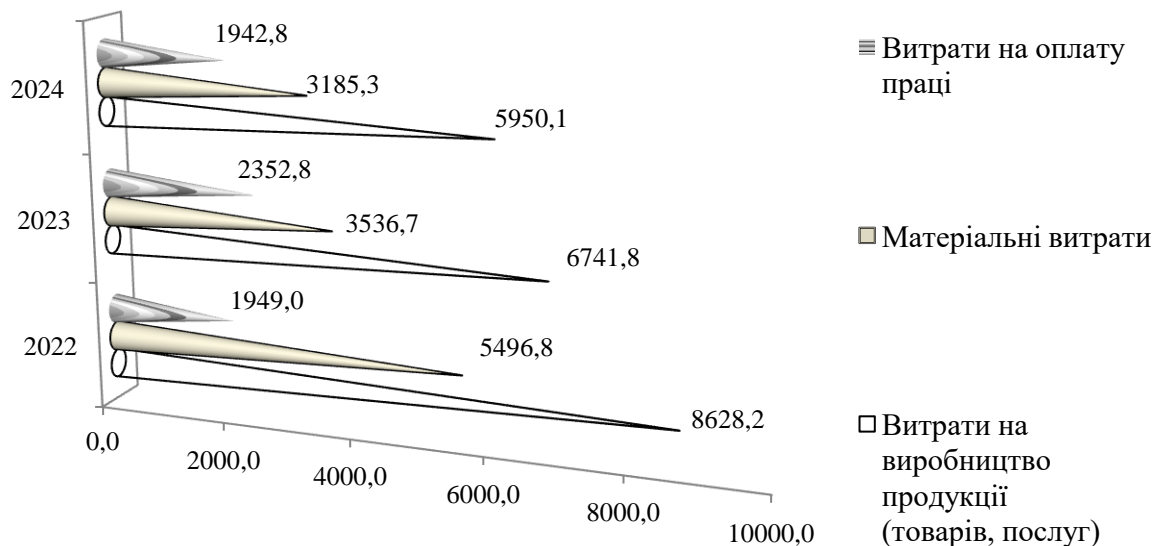


Рисунок 2.15 Витрати на надання послуг малих підприємств за КВЕД 70.2 «Консультування з питань керування» протягом 2022-2024 років, млн.грн.

*Джерело: побудовано на основі [58].*

У структурі виробничих витрат підприємств сфери послуг КВЕД 70.2 «Консультування з питань керування» протягом 2022-2024 років найбільше займають матеріальні витрати та витрати на оплату праці – 53,5% та 32,7% відповідно. Частка інших виробничих витрат складає: витрати на амортизацію –

6,8%; витрати на оплату праці – 9,8–39,4%; відрахування на соціальні заходи – 6,1%; інші витрати – 0,9%. При цьому, в складі виробничої собівартості консультаційних послуг більше 97% займають саме прямі витрати.

Порівняльна оцінка витрат на надання послуг малих підприємств по КВЕД 70.2 та ТзОВ «Фін-Експерт» за 2022-2024 роки подана в таблиці 2.11.

Таблиця 2.11. – Порівняльна оцінка витрат на надання послуг малих підприємств по КВЕД 70.2 «Консультавання з питань керування» та ТзОВ «Фін-Експерт» протягом 2022-2024 років

Вид діяльності/ Підприємство	Роки	Витрати на виробництво послуг, тис.грн	З них									
			матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, використані у виробництві		амортизація		витрати на оплату праці		відрахування на соціальні заходи		інші витрати	
			тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%	тис.грн	%
КВЕД 70.2 «Консультавання з питань керування»	2022	8628220,7	5496766,6	63,7	616645,8	7,1	1949014,7	22,6	377591,1	4,4	188202,5	2,2
	2023	6741800,0	3536725,8	52,5	392712,5	5,8	2352848,8	34,9	421354,3	6,2	38158,6	0,6
	2024	5950058,2	3185311,4	53,5	405461,0	6,8	1942763,5	32,7	362064,5	6,1	54457,8	0,9
ТзОВ «Фін-Експерт»	2022	2547,1	639,3	25,1	86,6	3,4	1698,9	66,7	81,5	3,2	40,7	1,6
	2023	3844,0	1007,1	26,2	103,8	2,7	2494,7	64,9	196,0	5,1	42,3	1,1
	2024	4661,1	1137,3	24,4	149,2	3,2	3048,3	65,4	247,0	5,3	79,3	1,7
Відхилення ТзОВ «Фін-Експерт»	2023/ 2022	1296,9	367,8	1,1	17,2	-0,7	795,8	-1,8	114,5	1,9	1,6	-0,5
	2024/ 2023	817,1	130,2	-1,8	45,4	0,5	553,6	0,5	51,0	0,2	37,0	0,6
	2024/ 2022	2114,0	498,0	-0,7	62,6	-0,2	1349,4	-1,3	165,5	2,1	38,5	0,1
Відхилення КВЕД 70.2/ТзОВ %	2022	-	-	38,6	-	3,7	-	-44,1	-	1,2	-	0,6
	2023	-	-	26,3	-	3,1	-	-30,0	-	1,1	-	-0,5
	2024	-	-	29,1	-	3,6	-	-32,7	-	0,8	-	-0,8

Джерело: побудовано на основі [58] та даними обліку ТзОВ.

В цілому на ТзОВ «Фін-Експерт» витрати на надання консультаційних послуг збільшилися з 2547,1 тис.грн. у 2022 році до 4661,1 тис.грн. у 2024 році. (на 2114,0 тис.грн.) (рисунок 2.16). При цьому, за три роки спостерігається збільшення за усіма складовими виробничих витрат: матеріальних витрат на 498,0 тис.грн., витрат на амортизацію на 62,6 тис.грн., витрат на оплату праці на 1349,4 тис.грн., відрахувань на соціальні заходи на 1655 тис.грн., інших витрат на 38,5 тис.грн.

На ТзОВ «Фін-Експерт» найбільшу частку в складі собівартості послуг займають витрати на оплату праці (64–65%) та матеріальні витрати і витрати на

оплату послуг (24–26%) (рисунок 2.17). Частка інших виробничих витрат складає: витрати на амортизацію – 2,7–3,4%; відрахування на соціальні заходи – 3,2–5,3%; інші витрати – 1,1–1,7%. При цьому, на ТзОВ «Фін-Експерт» в складі собівартості консультаційних послуг більше 98% займають саме прямі витрати. У структурі витрати на надання послуг ТзОВ «Фін-Експерт» протягом 2022–2024 років зменшилася частка: матеріальних витрат та витрат на оплату послуг на 0,7%; витрат на амортизацію на 0,2%; витрат на оплату праці на 1,3%. За іншими витратами і витратами на соціальні заходи частка збільшилася: інших витрат на 0,1%, витрат на соціальні заходи на 2,1%.

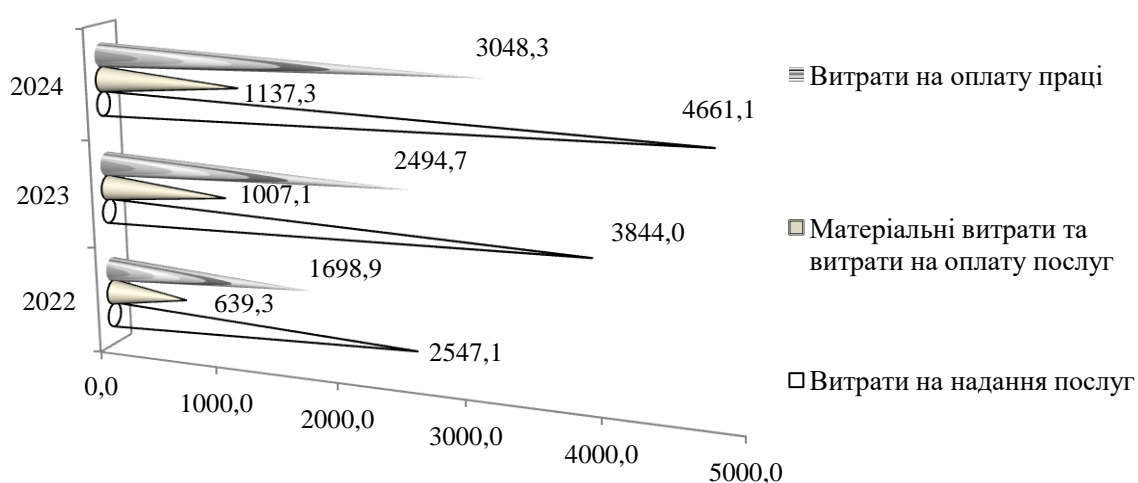


Рисунок 2.16 Витрати на надання послуг ТзОВ «Фін-Експерт» протягом 2022–2024 років, тис.грн.

Джерело: побудовано за даними ТзОВ.

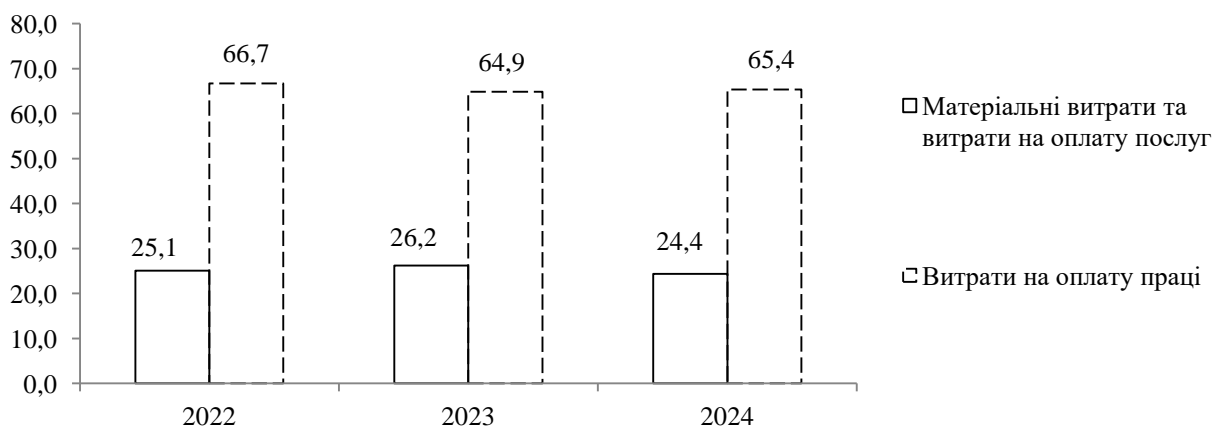


Рисунок 2.17 Структура основних витрат на надання послуг ТзОВ «Фін-Експерт» протягом 2022–2024 років, %

Джерело: побудовано за даними ТзОВ.

Протягом 2022-2024 років у малих підприємств за КВЕД 70.2 «Консультавання з питань керування» зменшилися витрати на надання послуг в цілому та матеріальні витрати, витрати на оплату праці і витрати на соціальні заходи, тоді як на ТзОВ «Фін-Експерт» навпаки збільшилися витрати на надання послуг в цілому і в розрізі усіх виробничих витрат.

В структурі собівартості послуг малих підприємств за КВЕД 70.2 «Консультавання з питань керування» та на ТзОВ «Фін-Експерт» переважають матеріальні витрати та витрати на оплату праці (рисунок 2.18).

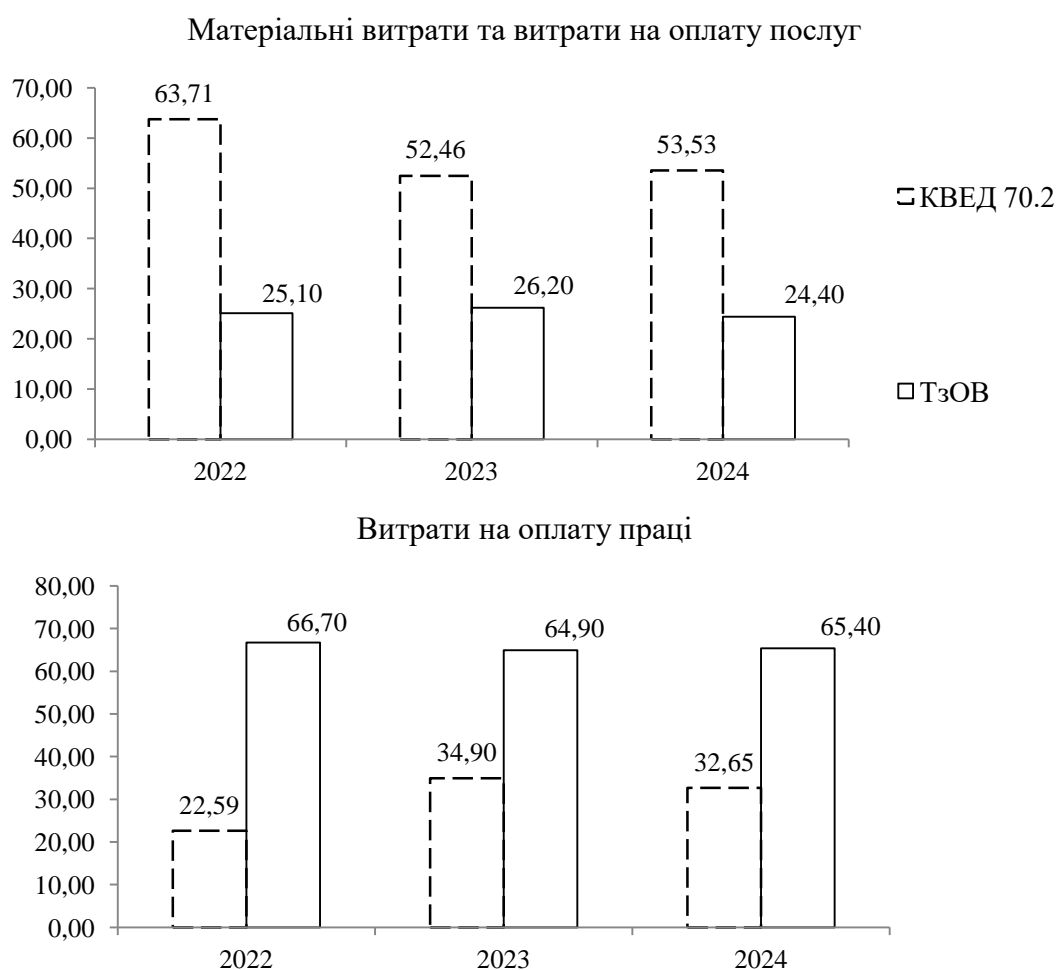


Рисунок 2.18 Структура основних витрат на надання послуг малих підприємств за КВЕД 70.2 «Консультавання з питань керування» та ТзОВ «Фін-Експерт» протягом 2022-2024 років, %

*Джерело: побудовано на основі [58] та даними обліку ТзОВ.*

Так, у 2024 році за КВЕД 70.2 – 53,5% та 32,7% відповідно; на ТзОВ «Фін-Експерт» – 24,4% та 65,4% відповідно. При цьому, на малих підприємствах за КВЕД 70.2 «Консультавання з питань керування» найбільше займають матеріальні витрати, а на ТзОВ «Фін-Експерт» навпаки - переважають витрати на оплату праці.

У 2024 році частка матеріальних витрат ТзОВ «Фін-Експерт» є меншою на 29,1% за частку матеріальних витрат по малих підприємствах галузі. Також є меншими частки витрат на амортизацію (в 2024 році на 3,6%), витрат на соціальні заходи (в 2024 році на 0,8%). По структурі витрати на оплату праці ТзОВ «Фін-Експерт» перевищують на 32,7% цей показник малих підприємств галузі. Також на ТзОВ «Фін-Експерт» інші витрати перевищують на 0,7% цей показник малих підприємств галузі.

В цілому, на ТзОВ «Фін-Експерт» збільшується собівартість наданих консультаційних послуг та частка основних складових витрат собівартості, тоді як на малих підприємствах галузі зменшуються витрати на надання послуг.

## **Висновки до розділу 2**

1. Згідно статистичних даних в Україні протягом 2022-2024 років у сфері послуг збільшилися обсяги наданих послуг в цілому та послуги з консультавання та керування. По діяльності консультавання з питань керування (КВЕД 70.2) обсяги реалізації послуг займають 4,01% у обсягах реалізації по галузі в цілому. Обсяги реалізації послуг по КВЕД 70.22 «Консультавання з питань комерційної діяльності й керування» в обсягах реалізації послуг по КВЕД М «Професійна, наукова та технічна діяльність» займають більше 96%. Протягом 2022-2024 років збільшилися доходи і витрати малих підприємств сфери послуг за КВЕД 70.22 «Консультавання з питань комерційної діяльності й керування». Протягом 2024 року збільшилася величина

собівартості реалізації послуг і у витратах в цілому цей показник займає 48-56%.

2. Об'єктом дослідження є мале підприємство ТзОВ «Фін-Експерт», яке спеціалізується на послугах бухгалтерського аутсорсингу. На ТзОВ «Фін-Експерт» протягом 2022-2024 років збільшується валюта балансу, доходи і витрати та прибуток. У балансі ТзОВ «Фін-Експерт» протягом 2022-2024 років найбільше займають оборотні активи (89-92%) та власний капітал (69-85%). (у 2024 році збільшився на 6,48%). У капіталі більше 96,0% займає нерозподілений прибуток. На ТзОВ «Фін-Експерт» спостерігається абсолютна стійкість фінансового стану, але баланс не є абсолютно ліквідним.

3. На досліджуваному ТзОВ «Фін-Експерт» порядок ведення обліку не зовсім традиційний. Посади головного бухгалтера, як такої не існує, робота поділена по ділянках відповідно до відділів ТзОВ. Керуючий бухгалтер ТзОВ «Фін-Експерт» відповідає за поточну роботу на підприємстві, вірне відображення господарських операцій, правильне та своєчасне подання звітності. Для кожного працівника бухгалтерії не розроблено посадову інструкцію, при цьому додатково у договорі про надання бухгалтерських послуг замовникам, прописуються права та обов'язки керуючого бухгалтера. Переважно на досліджуваних підприємствах та на ТзОВ «Фін-Експерт» складають річну фінансову звітність малого підприємства, і товариство є платником єдиного податку 3 групи. Для ведення обліку і складання звітності ТзОВ «Фін-Експерт» використовує програмне забезпечення BAS Бухгалтерія, М.Е.Дос, ВЧАСНО, та електронний документообіг (ЕДО).

4. На досліджуваному нами ТзОВ «Фін-Експерт» не розроблена облікова політика, але затверджений робочий план рахунків. На ТзОВ «Фін-Експерт» об'єктом калькуляції є послуга, калькуляційною одиницею – години роботи. На ТзОВ «Фін-Експерт» не формується виробнича собівартість послуг і собівартість реалізованих послуг. На ТзОВ «Фін-Експерт» при формуванні собівартості послуг використовують вимоги-накладні, таблиць обліку робочого часу, відомості, розрахунки бухгалтерії. Витрати з надання послуг списуються

на рахунки 92 «Адміністративні витрати, 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші операційні витрати».

5. Протягом 2022-2024 років виробничі витрати підприємств по КВЕД 70 «Діяльність головних управлінь (хед-офісів); консультування з питань керування» зменшилися з 9660,4 млн.грн. у 2022 році до 6369,2 млн.грн. у 2024 році, і найбільшу частку займають саме матеріальні витрати (51-63%) та витрати на оплату праці (23-35%). У малих підприємств за КВЕД 70.2 виробничі витрати зменшилися в 2024 році на 791,8 млн.грн. На ТзОВ «Фін-Експерт» витрати на надання консультаційних послуг збільшилися з 2547,1 тис.грн. у 2022 році до 4661,1 тис.грн. у 2024 році. За три роки спостерігається збільшення за усіма складовими виробничих витрат. В складі собівартості консультаційних послуг на ТзОВ «Фін-Експерт» більше 98% займають прямі витрати.

Основні положення розділу викладено автором у праці [59].

### РОЗДІЛ 3

## НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ НА ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Належний облік і відображення в звітності собівартості консультаційних послуг вимагає відповідного відображення в обліковій політиці підприємств сфери послуг методики формування та обліку собівартості наданих послуг. При цьому, в обліковій політиці підприємств сфери послуг слід передбачити щодо собівартості консультаційних послуг:

- склад витрат собівартості консультаційних послуг та об'єкти обліку;
- розподіл загальновиробничих витрат;
- період формування собівартості;
- метод обліку собівартості;
- рахунки синтетичного і аналітичного обліку собівартості консультаційних послуг;
- первинний і зведений облік собівартості консультаційних послуг.

На досліджуваному нами підприємстві сфери послуг ТзОВ «Фін-Експерт» відсутній Наказ про облікову політику і собівартість наданих послуг не формується через виробничу собівартість і собівартість реалізованих послуг, а списується на витрати періоду (таблиця 2.7). Також не затверджений склад витрат, не класифікують виробничі витрати на прямі і непрямі щодо відповідних консультаційних послуг, не ведуть рахунків обліку виробничої собівартості та собівартості реалізованих послуг. Разом з тим, на ТзОВ «Фін-Експерт» не застосовують документального відображення процесу формування собівартості різних послуг (калькуляція). Тому, слід розробити облікову політику на ТзОВ «Фін-Експерт».

Крім того, недоліком на підприємствах сфери послуг, а саме на ТзОВ «Фін-Експерт» є і те, що витрати з надання послуг протягом року відносяться

на рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут» та 94 «Інші операційні витрати» [44], що унеможлиблює зробити належний розрахунок собівартості конкретних консультаційних послуг та проведення аналізу собівартості послуг та визначення рівня їх рентабельності. Також суб'єкти господарювання по різному відображають собівартість послуг – і через рахунок 23 «Виробництво» або ж обходяться лише рахунком 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» [44]. Разом з тим, неформування собівартості послуг не може забезпечити підприємства сфери послуг від питань при перевірках щодо її формування.

Згідно НП(С)БО 16 «Витрати» [4] «собівартість реалізованих послуг складається з виробничої собівартості послуг, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат» [4]. Отже, виробнича собівартість є складовою собівартості реалізованих послуг і для консультаційних послуг необхідно формувати їх виробничу собівартість, адже винятку у НП(С)БО 16 «Витрати» для обліку послуг немає.

Також, згідно «Інструкції про застосування Плану рахунків» [45] на рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» не можна відображати амортизаційні витрати, які точно включаються у собівартість консультаційних послуг.

Тому, відповідно до методики обліку саме послуг неправильно накопичувати виробничі витрати просто на рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» [44]. Ці витрати визнаються лише після визнання доходу на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» [44] та списуються на рахунок 79 «Фінансові результати» [44]. При цьому, якщо послуга надана, а доходи ще не визнані, то списання рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» [44] на рахунок 79 «Фінансові результати» [44] призводить до неправомірного відображення у фінансовій звітності та перевищення суми витрат для визначення об'єкта оподаткування (в разі сплати податку на прибуток).

Пропонуємо на підприємствах сфери послуг при наданні консультаційних (консалтингових) послуг формувати собівартість наданих і реалізованих послуг та здійснювати її порівняння з ціною на них та проводити аналіз собівартості послуг.

Так, згідно до «Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій» [44], Інструкції про застосування Плану рахунків [45] та НП(С)БО 16 «Витрати» [4] «всі прямі витрати щодо надання послуг списуються на рахунок 23 «Виробництво», тоді як непрямі витрати обліковуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» і щомісяця списуються на рахунок 23 «Виробництво» та рахунок 90 «Собівартість реалізації» відповідно до методу розподілу загальновиробничих витрат, передбаченого П(С)БО 16» [4]. При цьому, у випадках надання разових послуг або послуг неосновної діяльності можна не використовувати рахунок 23 «Виробництво», а використовувати рахунки 903 Собівартість реалізованих робіт і послуг та 949 «Інші витрати операційної діяльності» [44].

Порядок відображення процесу формування собівартості послуг від основної діяльності (консультаційних) та неосновної діяльності на прикладі ТзОВ «Фін-Експерт» наведено в таблиці 3.1.

При цьому, на досліджуваних підприємствах загальновиробничі витрати можна не класифікувати на змінні і постійні та не розподіляти відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», а відносити на собівартість наданих послуг відповідно до ораної бази розподілу, яку обов'язково слід прописати в обліковій політиці.

Разом з тим, в Наказі про облікову політику ТзОВ «Фін-Експерт» слід відобразити особливості обліку операцій з надання послуг основної діяльності, саме консультаційних послуг, разових послуг та послуг не основної діяльності. Необхідно також наводити в обліковій політиці, як саме і для яких послуг буде визначатись собівартість.

З метою деталізації інформації про собівартість конкретних консультаційних послуг та можливості проведення розширеного аналізу

собівартості послуг і аналізу їх рентабельності пропонуємо на підприємствах сфери послуг до рахунків 23 «Виробництво» та 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» застосовувати аналітичні рахунки обліку в розрізі консультаційних послуг, конкретних замовлень та споживачів послуг.

Таблиця 3.1. – Порядок відображення процесу формування собівартості послуг від основної діяльності (консультаційних) та неосновної діяльності на прикладі

ТзОВ «Фін-Експерт»

Діяльність	Рахунки обліку	Витрати
Основна – надання консультаційних послуг	Використання рахунків 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» [44].	Виробнича собівартість: «включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати». Прямі витрати – витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом» [4]. Собівартість реалізованих послуг: «складається з виробничої собівартості послуг, яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат» Розподіл 91 рахунку на рахунок 23 або 903. Метод обліку – позамазовний.
Основна – разова послуга	Використання рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» [44].	Включаються «прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати» [4]. Розподіл 91 рахунку на рахунок 903. Метод обліку – позамазовний.
Не основна – надання інших послуг	Використання рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності» [44] (без калькулювання на рахунку 23 «Виробництво»).	Включаються «прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати» [4]. Розподіл 91 рахунку на рахунок 949. Метод обліку – позамазовний.

*Джерело: розробка автора.*

Рекомендовані рахунки аналітичного обліку щодо собівартості консультаційних послуг для ТзОВ «Фін-Експерт» подано на рисунку 3.1.

Для удосконалення документального забезпечення процесу формування собівартості консультаційних послуг та здійснення калькуляційних розрахунків

пропонуємо на підприємствах сфери послуг скласти відповідний документ – Калькуляцію консультаційних послуг.

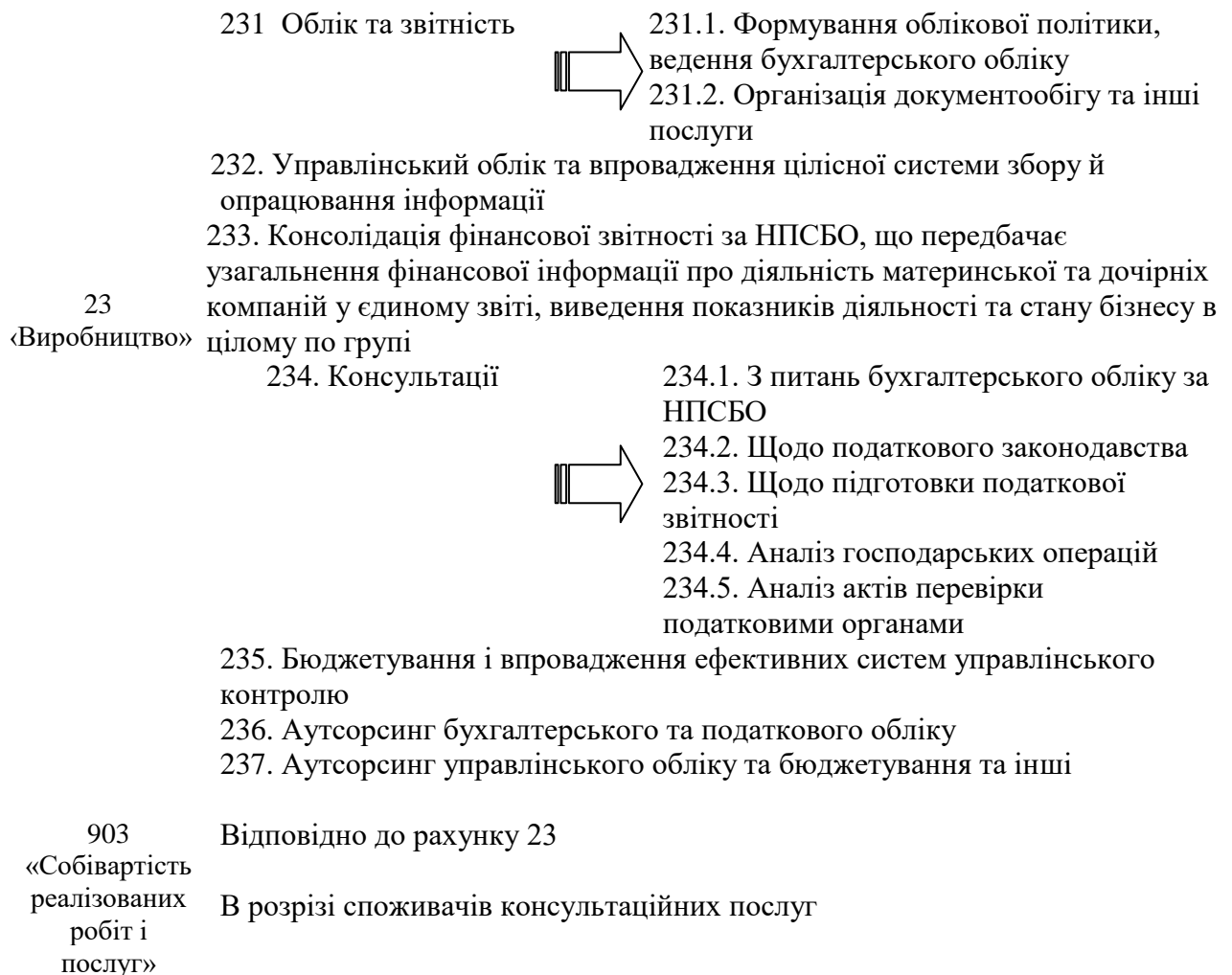


Рисунок 3.1 Рекомендовані рахунки аналітичного обліку щодо собівартості консультаційних послуг для ТзОВ «Фін-Експерт»

*Джерело: розробка автора.*

Такий документ можна скласти в цілому на вид послуги, а також окремо за видами послуг та кожним замовленням відповідно до позамовного методу обліку витрат (рисунок 3.2). Якщо калькуляцію скласти по замовниках послуг то в кінці року слід визначити середню собівартість за рік. Якщо ж скласти калькуляцію за декількома замовниками але за одним видом послуг, то слід визначити собівартість однієї послуги в цілому.

Назва підприємства ТзОВ «Фін-Експерт»

Період 2025 рік

Вид послуги Облік та звітність

Назва послуги Формування облікової політики, ведення бухгалтерського обліку

Замовник ФОП Шевчук А.В.

#### КАЛЬКУЛЯЦІЯ (грн.)

Витрати	Січень	Лютий	Березень	Квітень	.....	За рік
Матеріальні витрати	1000,0	1000,0	.....	.....	.....	1000,0
Витрати на оплату праці	3000,0	3100,0	.....	.....	.....	6100,0
Відрахування ЄСВ	660,0	682,0	.....	.....	.....	1342,0
Витрати на амортизацію	-	-	.....	.....	.....	-
Інші витрати	-	-	.....	.....	.....	-
Загальновиробничі витрати	250,0	275,0	.....	.....	.....	525,0
Собівартість	4910,0	5027,0	.....	.....	.....	9937,0
Кількість послуг	1	1	.....	.....	.....	2
Собівартість 1 послуги	4910,0	5027,0	.....	.....	.....	4968,5

Рисунок 3.2 Запропонована форма калькуляції собівартості консультаційних послуг на прикладі ТзОВ «Фін-Експерт»

*Джерело: розробка автора.*

Запропоновану форму калькуляції можна складати окремо по місяцях і вцілому за рік. При цьому, прямі витрати на виконання послуг виникатимуть за аналітичними рахунками відповідно до видів послуг по рахунку 23 «Виробництво» за відповідними замовленнями на консультаційні послуги. Загальновиробничі втрати відобразатимуться після їх розподілу.

Калькуляція собівартості консультаційних послуг дозволить забезпечити підприємства сфери послуг при податкових перевірках, так як слугуватиме підтвердженням суми витрат.

Порядок складання калькуляції консультаційних послуг слід відобразити в обліковій політиці підприємств сфери послуг із наведенням її форми в додатках.

### Висновки до розділу 3

1. Запропоновано на підприємствах сфери при формуванні собівартості послуг основної діяльності (консультаційних) застосовувати рахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» та 903 Собівартість реалізованих робіт і послуг». У випадках надання разових послуг або послуг неосновної діяльності слід використовувати рахунки 903 Собівартість реалізованих робіт і послуг» та 949 «Інші витрати операційної діяльності».

2. З метою деталізації інформації про собівартість конкретних консультаційних послуг та можливості проведення розширеного аналізу собівартості послуг і аналізу їх рентабельності пропонуємо на підприємствах сфери послуг до рахунків 23 «Виробництво» та 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» застосовувати аналітичні рахунки обліку в розрізі консультаційних послуг, конкретних замовлень та споживачів послуг.

3. Для удосконалення документального забезпечення процесу формування собівартості консультаційних послуг запропоновано для ТзОВ «Фін-Експерт» форму калькуляції консультаційних послуг, яку слід складати в цілому на вид послуги, а також окремо за видами послуг та кожним замовленням відповідно до позамовного методу обліку витрат.

4. Запропоновано в обліковій політиці підприємств сфери послуг наводити інформацію щодо собівартості консультаційних послуг - склад витрат собівартості консультаційних послуг та об'єкти обліку; розподіл загальновиробничих витрат; період формування собівартості; метод обліку собівартості; рахунки синтетичного і аналітичного обліку собівартості консультаційних послуг; первинний і зведений облік собівартості консультаційних послуг.

## ВИСНОВКИ

1. Встановлено, що собівартість послуг є сумою витрат на надання відповідних послуг. У підходах науковців економічна суть собівартості послуг розглядається як вартісний вираз витрат, сукупність витрат, використання ресурсів. Процес формування собівартості послуг характеризується галузевими особливостями діяльності в сфері послуг. Консультаційні (консалтингові) послуги є інтелектуальним продуктом, а їх собівартість послуг є основою для формування ціни на них. В основному собівартість послуг включає виробничі прямі і загальновиробничі витрати (прямі і непрямі) і може набувати таких видів як пряма, повна та собівартість реалізованих послуг.

2. В результаті систематизації наукових досліджень з організації обліку і аналізу собівартості послуг встановлено, науковці розглядають питання складу собівартості послуг та її класифікації, їх відображення в первинному та синтетичному обліку, формування собівартості та методи її обліку, розподілу загальновиробничих витрат, управління собівартістю. Дискусійним питанням є порядок включення загальновиробничих витрат до собівартості та вибір бази їх розподілу, так як не розроблено методичних рекомендацій щодо їх адаптації до сфери послуг. Практично відсутні праці щодо обліку, аналізу і контролю собівартості послуг, а саме консультаційних послуг. Особливості формування собівартості консультаційних послуг (аутсорсингових, консалтингових) частково розглядаються в організації діяльності та обліку діяльності таких підприємств.

3. Організація і методика обліку собівартості послуг та її відображення в звітності визначені нормативно-правовими актами: Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 9 «Запаси», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», МСБО 1 «Подання фінансової звітності», Податковим кодексом та іншими правовими документами. Склад собівартості послуг, порядок розподілу загальновиробничих витрат та об'єкти обліку витрат визначені НП(С)БО 16

«Витрати». Особливістю сфери послуг є те, що загальновиробничі витрати не розподіляються відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати», а відносяться на собівартість наданих послуг відповідно до ораної бази розподілу. У сфері послуг відсутні відповідні методичні рекомендації щодо визначення, обліку і калькулювання собівартості послуг. Підприємства самостійно встановлюють перелік і склад статей виробничої собівартості послуг із відповідним їх відображенням в обліковій політиці.

4. Протягом 2022-2024 років в Україні у сфері послуг суттєво збільшилися обсяги наданих послуг в цілому та послуги з консультування та керування. Більше 96% в обсягах реалізації послуг по КВЕД М «Професійна, наукова та технічна діяльність» займають обсяги реалізації послуг по КВЕД 70.22 «Консультування з питань комерційної діяльності й керування». У перших двох кварталах 2025 року спостерігається збільшення обсягів реалізованих послуг підприємствами сфери послуг. Станом на 01.07.2025 року підприємствами сфери послуг надано послуг на 39488,72 млн.грн., з них на 2940,87 млн.грн. це послуги з питань керування. Протягом 2022-2024 років спостерігається збільшення доходів і витрат малих підприємств сфери послуг за КВЕД 70.22 «Консультування з питань комерційної діяльності й керування». У доходах 82-83% займає чистий дохід від реалізації послуг та більше 82% у витратах займають операційні витрати. Збільшення витрат у 2024 році призвело до зменшення чистого прибутку на 3690,38 млн.грн. Рентабельність консультаційних послуг з питань комерційної діяльності й керування збільшилася суттєво зменшилася у 2024 році до 0,57%.

5. Встановлено, що протягом 2022-2024 років показники діяльності досліджуваного малого підприємства сфери послуг ТзОВ «Фін-Експерт», яке надає послуги бухгалтерського аутсорсингу покращилися, і товариство має абсолютну стійкість фінансового стану. У ТзОВ «Фін-Експерт» постійно збільшуються доходи, витрати та прибуток. У доходах ТзОВ «Фін-Експерт» 100% це чистий дохід від реалізації послуг, а в складі витрат 98-99% це інші операційні витрати. Протягом 2024 року на ТзОВ «Фін-Експерт» більш як на

400,0% збільшився прибуток за рахунок збільшення чистого доходу від реалізації на 35,2%. Протягом 2022-2024 років власний оборотний капітал суттєво перевищує запаси, збільшується сума власних оборотних коштів та частка оборотних засобів в балансі (91,9%), але баланс ТзОВ «Фін-Експерт» не є абсолютно ліквідним, так як грошові кошти більш як у 10 разів менші за поточні зобов'язання, а показники ліквідності є меншими за нормативні значення.

6. На підприємствах сфери послуг особливості обліку собівартості наданих послуг мають бути визначені в обліковій політиці. На досліджуваному ТзОВ «Фін-Експерт» облікова політика не розроблена. На ТзОВ «Фін-Експерт» не існує посади головного бухгалтера, так як робота поділена по ділянках відповідно до відділів ТзОВ. Переважно на досліджуваних підприємствах та на ТзОВ «Фін-Експерт» складають річну фінансову звітність малого підприємства і підприємства є платниками єдиного податку 3 групи. Собівартість консультаційних послуг формується безпосередньо в процесі надання таких послуг. На підприємствах сфери послуг застосовують позамовний метод обліку витрат, для калькулювання окремого замовлення згідно заключеного договору про співпрацю. Об'єктом калькуляції є послуга, калькуляційною одиницею – години роботи, Для обліку процесу формування собівартості консультаційних послуг застосовують вимоги-накладні, таблиць обліку робочого часу, відомості, розрахунки бухгалтерії. На ТзОВ «Фін-Експерт» не формується виробнича собівартість послуг і собівартість реалізованих послуг – усі витрати списуються на витрати періоду і відображаються у Звіті про фінансові результати.

7. Результати аналізу собівартості наданих послуг та виробничих витрат малих підприємств по КВЕД 70.2 «Консультавання з питань керування» та ТзОВ «Фін-Експерт» свідчать про зменшення виробничих витрат по підприємствах галузі та їх збільшення на ТзОВ «Фін-Експерт». У малих підприємств за КВЕД 70.2 виробничі витрати зменшилися в 2024 році на 791,8 млн.грн., тоді як на ТзОВ «Фін-Експерт» витрати на надання консультаційних послуг збільшилися до 4661,1 тис.грн. у 2024 році. В складі собівартості послуг

більше 98% займають прямі витрати. В структурі собівартості послуг малих підприємств за КВЕД 70.2 «Консультавання з питань керування» та на ТзОВ «Фін-Експерт» переважають матеріальні витрати та витрати на оплату праці. На малих підприємствах за КВЕД 70.2 «Консультавання з питань керування» найбільше займають матеріальні витрати (у 2024 році 53,5%), а на ТзОВ «Фін-Експерт» навпаки - переважають витрати на оплату праці (у 2024 році 65,4%).

8. З метою вдосконалення процесу розрахунку обліку собівартості консультаційних послуг рекомендовано на прикладі ТзОВ «Фін-Експерт» формувати собівартість наданих і реалізованих послуг, здійснювати її порівняння з ціною на них та проводити аналіз собівартості послуг. Автором запропоновано для формування собівартості послуг основної діяльності (консультаційних) застосовувати рахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» та 903 Собівартість реалізованих робіт і послуг». При наданні разових послуг або послуг неосновної діяльності запропоновано використовувати рахунки 903 Собівартість реалізованих робіт і послуг» та 949 «Інші витрати операційної діяльності».

9. Автором запропоновано для деталізації інформації про собівартість конкретних консультаційних послуг та можливості проведення розширеного аналізу собівартості послуг і аналізу їх рентабельності для підприємств сфери послуг застосовувати до рахунків 23 «Виробництво» та 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» аналітичні рахунки в розрізі консультаційних послуг, конкретних замовлень та споживачів послуг.

10. Для вдосконалення первинного обліку процесу формування собівартості консультаційних послуг та здійснення калькуляційних розрахунків запропоновано на підприємствах сфери послуг складати калькуляцію консультаційних послуг в цілому на вид послуги, а також окремо за видами послуг та кожним замовленням відповідно до позамовного методу обліку витрат. В калькуляції собівартості консультаційних послуг відображаються витрати за видами виробничих витрат та в розрізі місяців звітного року.

11. З метою вдосконалення організації обліку собівартості консультаційних послуг рекомендовано на прикладі ТзОВ «Фін-Експерт» наводити в наказі про облікову політику склад витрат собівартості консультаційних послуг та об'єкти обліку; розподіл загальновиробничих витрат; період формування собівартості; метод обліку собівартості; рахунки синтетичного і аналітичного обліку собівартості консультаційних послуг; первинний і зведений облік собівартості консультаційних послуг; особливості обліку операцій з надання послуг основної діяльності, саме консультаційних послуг, разових послуг та послуг не основної діяльності.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Косташ Т. Собівартість як об'єкт обліку в системі управління підприємством. *Collection of Scientific Papers «ΛΟΓΟΣ»*, (August 18, 2023; Cambridge, UK). 2023. С. 40–43.
2. Тлущкевич Н.В., Нужна О.А. Управлінський аспект собівартості у будівництві. *Економічний форум. Наук. ж-л.* Луцьк: ІВВ Луцького НТУ. №2. 2022. 158 с. С.87-94.
3. Тлущкевич Н.В., Нужна О.А., Писаренко Т.М. Формування собівартості продукції тваринництва для прийняття управлінських рішень. *Економічний форум.* №2. 2020. С. 134-142.
4. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати». Затв. Наказом МФУ від 31.12.1999р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 16.09.2025).
5. Єремян О., Ярошенко А. Методичні аспекти обліку витрат і калькулювання собівартості ІТ-послуг. *Галицький економічний вісник.* № 2 (81). 2023. С. 26-35.
6. Морозовська Г. Собівартість послуг: особливості формування. *Інерактивна бухгалтерія.* 2020 URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/ib/10166/138487> (дата звернення: 22.09.2025).
7. Осадча Г.Г. Собівартість: аспекти бухгалтерського, податкового та управлінського обліку. URL: <https://magazine.faaf.org.ua/sobivartist-aspekti-buhgalterskogo-podatkovogo-ta-upravlinskogo-obliku.html> (дата звернення: 22.09.2025).
8. Романькова О.М., Горголюк К.В. Аналіз собівартості в розрізі економічного спектру, бухгалтерського та податкового обліку. *Причорноморські економічні студії.* 2021. Випуск 37. С. 205-209.
9. Остапенко Я., Юхимчук Д. Питання економічної сутності, класифікації та методів обліку витрат на виробництво молокопереробної галузі. *Галицький*

*економічний вісник.* 2021. № 1 (68) URL: [https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk\\_tntu2021.01](https://doi.org/10.33108/galicianvisnyk_tntu2021.01) (дата звернення: 23.09.2025).

10. Дубиніна С.М. Формування векторів управління витратами виробництва промислових підприємств : автореф. дис. докт. філософії: 051 Запоріжжя, 2020. URL: [http://phd.znu.edu.ua/page/PhD/Dubynina\\_dis.pdf](http://phd.znu.edu.ua/page/PhD/Dubynina_dis.pdf) (дата звернення: 25.09.2025).

11. Воронко Р.М., Вергун В.С., Цвек О.В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та напрями їх удосконалення. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки.* 2022. № 69. С. 30-39.

12. Колісник О., Суходольська Д. Оцінка впливу виробничих витрат на собівартість продукції. *Економіка та суспільство.* 2023. Випуск 56. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-56-130> (дата звернення: 25.09.2025).

13. Грищук Г.В. Облік витрат і контроль собівартості продукції рослинництва: дис. док. філософії : 071. Київ, 2023. 230 с.

14. Пастернак Я.П. Особливості організації обліку витрат діяльності на підприємствах сфери послуг. *Глобальні та національні проблеми економіки.* 2021. Випуск 4. С. 1017-1021.

15. Воскресенська Т., Теслюк М. Особливості формування собівартості послуг з перевезення вантажу. *Економіка та суспільство.* 2021. Випуск 32. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-75> (дата звернення: 29.09.2025).

16. Спільник І.В., Загородна О.М., Ярошук О.В. Консультаційна діяльність: актуальність, особливості та перспективи розвитку. *Економічний аналіз.* 2021. Том 28. № 3. С. 192-198.

17. Редченко К.І., Чік М.Ю. Зведений облік витрат як складова формування результату діяльності підприємства. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки.* 2020. № 61. С. 68-73.

18. Кулакова С., Ткаченко А., Разно М. Сучасні аспекти управління витратами українських підприємств. *Фінансово-кредитні системи: перспективи розвитку.* 2023. 1(8). С. 40-48.

19. Павлова Г.Є., Атамас О.П., Сірко А.Ю. Фінансове забезпечення формування облікового відображення витрат виробництва продукції молочного скотарства. *Агросвіт*. №16. 2024. С. 47-52.

20. Дробязко С.І. Облік витрат собівартості послуг на авіатранспортних підприємствах. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2022. №11. URL: [http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11\\_2020/18.pdf](http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2020/18.pdf) (дата звернення: 02.10.2025).

21. Жураковська І.В., Тлущкевич Н.В., Тлущкевич Ю.Ю. Алгоритм обліку собівартості міжнародних вантажних перевезень: фактори впливу та інформаційне забезпечення. *Галицький економічний вісник*. 2023. № 3(82). С.52-62.

22. Куцик П., Бачинський В., Кузьмінська К., Чабанюк О. Особливості застосування методу цільового калькулювання собівартості продукції у процесноорієнтованому виробництві. *Financial and Credit Activity Problems of Theory and Practice*. 2(43), 2022. С. 25–32.

23. Хмелюк А.В. Організація обліку й аналізу послуг з вантажоперевезення. *Економічний вісник Дніпровського державного технічного університету*. 2024. № 1(8). С. 143-150.

24. Воробець Є. Управлінський облік витрат в міжнародній логістиці: формування собівартості логістичних послуг. *Економіка та суспільство*. 2024. Випуск 66. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-66-2> (дата звернення: 03.10.2025).

25. Однолько В. Облік витрат з надання послуг на підприємствах готельного бізнесу. *Розвиток методів управління та господарювання на транспорті*. 2023. № 4(85). С. 157-165.

26. Якименко-Терещенко Н.В., Єршова Н.Ю, Милова К.А. Напрями удосконалення обліку та контролю трансакційних витрат при прийнятті управлінських рішень для підвищення конкурентоспроможності підприємства. *Держава а регіони. Серія: Економіка та підприємництво*. 2022. № 1 (124). С. 99-105.

27. Кравчук О. Собівартість робіт і послуг: накладні витрати. *Дебет кредит*. URL: <https://online.dtkk.ua/2020/37/58224> (дата звернення: 04.10.2025).
28. Цой Н. Собівартість послуг: практичний аспект. 2023. URL: <https://uteka.ua/ua/publication/sbornik-publikacyj-61-sbornik-publikacyj-375-sebestoimost-uslug-prakticheskij-aspekt> (дата звернення: 04.10.2025).
29. Луцька Н.І. Методика економічного аналізу собівартості суспільної послуги, що реалізується підприємством-концесіонером. *Ефективна економіка*. 2020. № 8. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7374> (дата звернення: 06.10.2025).
30. Фокін О.К. Загальні положення аналізу витрат виробництва промислового підприємства. *Економічний простір*. 2020. № 148. С. 144-156.
31. Нестеренко О.О., Худякова Д.С. Методичні аспекти проведення аналізу витрат на виробництво промислового підприємства. *Вісник Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна серія «Економічна»*. 2024. Випуск 106. С. 87-97.
32. Московчук А.Т. Методичний інструментарій аналізу собівартості продукції. *Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки: тези доповідей VIII Міжнародної науково-практичної конференції «Облік, аналіз і аудит: виклики інституціональної економіки»* (м. Луцьк, 9 жовтня 2021 року). Випуск 8. Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2021. 420 с. С. 279-281.
33. Фокін О.К. Економічний аналіз виробничих витрат промислових підприємств: автореф. дис. ...канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2019. 21 с.
34. Матюха М.М. Інтеграція інформаційних потоків обліку в умовах аутсорсингу. *Наука і техніка*. 2022. № 1(1). С. 152-161.
35. Грудзевич Ю. Організація консалтингової діяльності в обліку та оподаткуванні. *Економіка та суспільство*. 2024. Випуск 64. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-64-100> (дата звернення: 12.10.2025).
36. Yaty Sulaiman, Maria Abdul Rahman, Nik Kamariah, Nik Mat. The Conceptual Paper on Service Quality and Business Zakat Compliance Behaviour among SMEs in Kedah. *Journal of Accounting, Business and Finance Research*,

Scientific Publishing Institute. 2019. vol. 5(1). pages 23-28. URL: <https://ideas.repec.org/a/spi/joabfr/v5y2019i1p23-28id151.html> (дата звернення: 19.10.2025).

37. Al-Zaqeba M., Jarah B., Ineizeh N., Almatarneh Z, Jarrah M. The effect of management accounting and blockchain technology characteristics on supply chains efficiency. *Uncertain Supply Chain Management*. 2022. 10(3). 973-982.

38. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996/XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 21.10.2025).

39. Запаси: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 9 затв. Наказом МФУ від 20.10.1999р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text> (дата звернення: 21.10.2025).

40. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1, затв. Наказом МФУ від 28.02.2013 р. № 336/22868. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 21.10.2025).

41. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text) (дата звернення: 22.10.2025).

42. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 22.10.2025).

43. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затв. Наказом МФУ від 28.03.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 23.10.2025).

44. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, від 30.11.1999 р. №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 24.10.2025).

45. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і

організацій №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 24.10.2025).

46. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку, від 24.05.1995 р., № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text> (дата звернення: 25.10.2025).

47. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, від 29.12.2000р. №356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0422201-03#Text> (дата звернення: 25.10.2025).

48. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 25.10.2025).

49. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, від 27.06.2013р. № 635. URL: [https://ips.ligazakon.net/document/FIN35116?ed=2007\\_12\\_21&an=254](https://ips.ligazakon.net/document/FIN35116?ed=2007_12_21&an=254) (дата звернення: 26.10.2025).

50. Тлущкевич Н.В., Мадей А.В. Нормативне регулювання процесу формування собівартості послуг. Обліково-аналітичний та економіко-фінансовий інструментарій управління сучасним підприємством: міжнародний досвід : матеріали V Міжнародної науково-практичної конференції (м. Харків, 23 травня 2025 р.) / Харківський національний автомобільно-дорожній університет. Харків, 2025. 263 с. С. 201-203.

51. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 30.10.2025).

52. Обсяг реалізованої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності (2010-2024). Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/pssg/orpsg\\_ek\\_2010\\_2021\\_ue.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/pssg/orpsg_ek_2010_2021_ue.xlsx) (дата звернення: 31.10.2025).

53. Обсяг реалізованих послуг підприємствами сфери послуг за видами економічної діяльності у I кварталі 2025 року. Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2023/posl/arh\\_orp\\_ved\\_25.html](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2023/posl/arh_orp_ved_25.html) (дата звернення: 31.10.2025).

54. Обсяг реалізованих послуг підприємствами сфери послуг за видами економічної діяльності у II кварталі 2025 року. Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2023/posl/arh\\_orp\\_ved\\_25.html](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2023/posl/arh_orp_ved_25.html) (дата звернення: 31.10.2025).

55. Формування чистого прибутку (збитку) підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (без урахування банків) за 2011-2024 роки. Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/fin\\_new/fchpr\\_ed\\_11.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/fin_new/fchpr_ed_11.xlsx). (дата звернення: 31.10.2025).

56. Товариство з обмеженою відповідальністю «Фін-Експерт». Сервіс Youcontrol. URL: [https://youcontrol.com.ua/catalog/company\\_details/40157289/](https://youcontrol.com.ua/catalog/company_details/40157289/) (дата звернення: 03.11.2025).

57. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законодавчих актів України щодо вдосконалення законодавства на період дії воєнного стану: Закон України від 24.03.2022р., № 2142. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2142-20#Text> (дата звернення: 03.12.2025).

58. Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства у 2012-2024 роках. Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pdp/pdp\\_ue/vvp\\_ek\\_vsmm\\_2012\\_2020\\_ue.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pdp/pdp_ue/vvp_ek_vsmm_2012_2020_ue.xlsx) (дата звернення: 5.12.2025).

59. Мадей А.В. Оцінка виробничих витрат підприємств сфери послуг. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали XVII Міжнар. наук.-практ. конф. (7 листопада 2025 р).* / відп. ред. О.А. Нужна. Вип. 19. Луцьк: ВІП Луцького національного технічного університету, 2025. 584 с. С. 321-324.