МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет податкової справи, обліку та аудиту
Кафедра облікових технологій та бізнес-аналітики

ВИПУСКНА КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА

на тему **«Облік та аналіз витрат суб'єктів державного сектору економіки»**
увача вищої освіти **II** курсу, групи **ОМУ-22-6**,
іальності **071 «Облік і оподаткування»**,
тньо-професійна програма **«Управлінський облік та бізнес-аналітика»**

підпис

Міщенко Владислав Костянтинович

овий керівник:

підпис

Паянок Тетяна Миколаївна
кандидат економічних наук, доцент

вник освітньо-професійної програми:

підпис

Мискін Юрій Ігорович
доктор економічних наук, доцент

щено до захисту за рішенням кафедри облікових технологій та бізнес-аналітики, протокол
19 » 04 2024 р. № 8

підпис

Паянок Тетяна Миколаївна
кандидат економічних наук, доцент

Ірпінь – 2024

Реєстрація № 8 (номер) 15.01.2024 (дата) Кравчук П.О. (підпис фахівця кафе

Результат перевірки до захисту, на доопрацювання (дата) (ініціали, прізвище наукового

Результат захисту 5(90)А (оцінка) 02.02.2024р (дата захисту)

Голова комісії (підпис) В.К. Савчук (ініціали, прізвище)

Члени комісії (підпис) Ю.І. Мельник (ініціали, прізвище)

(підпис) В.М. Красовський (ініціали, прізвище)

(підпис) Ф.М. Галенок (ініціали, прізвище)

БЛА

Об'єкти

ОЦІНЮ
Зміст роботи (
теріалу, його зв'
ння представляти
слідовності, наяв
позицій)
Дотримання вимог
Вчасне виконання
становлені кафедр
Рецензент
РАЗОМ
ОЦ
Доповідь
Додатковий матер
Знання теоретичн
теріалу, вміння
итання
Апробація (участь
РАЗОМ
ЗАГАЛЬНА КІЛ

РЕВЕДЕННЯ

Оцінка за 100-бальною шкалою	
90	

Правила п

Оцінка за 100-бал шкалою
90-100
80-89
70-79
60-69
50-59
35-49

Кравчук П.О.
підпис фахівця кафе

прізвище наукового

БЛАНК ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ

Об'єкти контролю	Діапазон оцінки в балах	Фактична кількість балів	Примітки	Дата, П.І.П.: керівника, голови комісії членів комісії, секретаря, (підписи)
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КЕРІВНИКОМ ТА РЕЦЕНЗЕНТОМ				
Зміст роботи (якість теоретичного теріалу, його зв'язок з практичним, іння представляти матеріал в логічній слідовності, наявність висновків та позицій)	від 0 до 30	28		
Дотримання вимог щодо оформлення	від 0 до 10	7		
Вчасне виконання роботи на всіх етапах становлені кафедрою терміни	від 0 до 5	5		
Рецензент	від 0 до 5	5		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	45		
ОЦІНЮВАННЯ КВАЛІФІКАЦІЙНОЇ РОБОТИ КОМІСІЄЮ ПО ЗАХИСТУ				
Доповідь	від 0 до 10	10		
Роздатковий матеріал	від 0 до 5	5		
Знання теоретичного та практичного теріалу, вміння відповідати на итання	від 0 до 25	25		
Апробація (участь у конференціях)	від 0 до 10	5		
РАЗОМ БАЛІВ	**від 0 до 50**	45		
ЗАГАЛЬНА КІЛЬКІСТЬ БАЛІВ	**від 0 до 100**	90		

РЕВЕДЕННЯ ОЦІНКИ ЗА 100-БАЛЬНОЮ ШКАЛОЮ ДО НАЦІОНАЛЬНОЇ ШКАЛИ ТА ШКАЛИ ЄКТС

Оцінка за 100-альною шкалою	Оцінка за шкалою ЄКТС	Оцінка за національною шкалою	Дата	П.І.П.: голови, членів комісії, секретаря, (підпис)
90	A	5	02.02.2024	В. К. Совчук Ю. І. Лисюк Т. М. Тимок І. О. Остапенко Ж. В. Паракуда

Правила переведення оцінок до національної шкали та шкали ЄКТС

Оцінка за 100-бальною шкалою	Оцінка за шкалою ECTS	Оцінка за національною шкалою
90-100	A	5 (відмінно)
80-89	B	4 (добре)
70-79	C	
60-69	D	3 (задовільно)
50-59	E	
35-49	FX	2 (незадовільно)

МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
ДЕРЖАВНИЙ ПОДАТКОВИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет **податкової справи, обліку та аудиту**
Кафедра **облікових технологій та бізнес-аналітики**
Спеціальність: **071 «Облік і оподаткування»**
Освітньо-професійна програма: **«Управлінський облік та бізнес-аналітика»**

Затверджую
Завідувач кафедри
_____ **Т.М. Паянок**
«01» ____10____ 2023 р.

ЗАВДАННЯ

на кваліфікаційну роботу здобувачу вищої освіти
Міщенка Владислава Костянтиновича
прізвище, ім'я, по батькові студента в родовому відмінку

1. Тема кваліфікаційної роботи: «Облік та аналіз витрат суб'єктів державного сектору економіки», затверджена наказом ректора від 30.11.2022 № 1254.

2. Строк здачі закінченої роботи: «15» 01 2024 р.

3. Цільова установка (мета роботи): визначення основних теоретико-методичних аспектів управління доходами та проведення аналізу стану бухгалтерського обліку доходів підприємства з метою подальшого вдосконалення аналітичного забезпечення управління доходами підприємства.

Об'єкт дослідження: Облік та аналіз витрат суб'єктів державного сектору економіки «Укрвійськбуд».

Предмет дослідження: теоретико-методичні аспекти обліку і аналізу витрат державного підприємства «Укрвійськбуд».

4. Вихідні дані до роботи: нормативно-правова база, монографії, статті фахових видань, збірники наукових праць, навчальні посібники, підручники, Статут, Положення, Накази, Звітність підприємства.

5. Перелік графічного матеріалу: таблиці, рисунки.

6. Зміст кваліфікаційної роботи (перелік питань за кожним розділом):
ВСТУП; РОЗДІЛ 1: ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА: 1.1.Економічна сутність та харакеристика витрат державного підприємства; 1.2. Методичні основи обліку та характеристика витрат державного підприємства.

РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИ
ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА: 2.1. Загальна оцінка еконо
діяльності державного підприємства "Укрвійськбуд"; 2.2. Ме
відображення витрат в системі обліку державного підпри
"Укрвійськбуд"; 2.3. Звітність щодо витрат в системі обліку держ
підприємства "Укрвійськбуд"

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНА МОДЕЛЬ АН
ВИТРАТ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА : 3.1. Аналіз складу і стр
витрат державного підприємства "Укрвійськбуд"; 3.2. Контроль ви
системі аналітичного забезпечення управління підприємством

ВИСНОВКИ; СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ; ДОДАТКИ

7. Календарний план виконання роботи:

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів робо	
		за планом	*фа*
1	Вибір теми, вивчення літературних джерел та складання плану роботи	16.09.2022-30.11.2022	19
2	Підготовка розділу роботи та подання його керівнику		
2.1	перший розділ	02.11.2022-24.01.2023	09
2.2	другий розділ	01.02.2023-23.05.2023	06
2.3	третій розділ	24.05.2023-24.10.2023	24
2.4	вступ і висновки	27.10.2023-11.12.2023	17
3	Попередній захист роботи	29.12.2023	29
4	Отримання відгуку керівника роботи	18.12.2023-29.12.2023	18
5	Отримання зовнішньої рецензії	22.01.2024-26.01.2024	22
6	Допуск до захисту завідувача кафедри	29.12.2023	29
7	Захист кваліфікаційної роботи	01.02.2024-02.02.2024	01 02

8. Дата видачі завдання: «19» 09 2023 р.

9. Керівник кваліфікаційної роботи _____ Т.М.Паянок
(підпис) *ініціали, прізвище*

10. Гарант освітньо-професійної програми _____ Ю.І. Мискін
(підпис) *ініціали, прізвище*

11. Завдання до виконання отримав здобувач вищої освіти _____ В.К. Міщенко
(підпис) *ініціали, прізвище*

ОБЛІКУ ВИ
оцінка еконо
д"; 2.2. Ме
вного підпри
і обліку держ
МОДЕЛЬ АН
із складу і стр
Контроль ви
ством
ЕЛ; ДОДАТКИ

Строк виконання етапів робо	
за планом	*фа*
16.09.2022-30.11.2022	19
02.11.2022-24.01.2023	09
01.02.2023-23.05.2023	06
24.05.2023-24.10.2023	24
27.10.2023-11.12.2023	17
29.12.2023	29
18.12.2023-29.12.2023	18
22.01.2024-26.01.2024	22
29.12.2023	29
01.02.2024-02.02.2024	01 02

Маянок
ціали, прізвище

Мискін
ціали, прізвище

Міщенко
ціали, прізвище

АНОТАЦІЯ

«Облік та аналіз витрат суб'єктів державного сектору економіки»

тема кваліфікаційної роботи

Мета роботи полягає в дослідження засад обліково-аналітичного забезпечення управління витратами державного підприємства та удосконалення обліку і аналізу, формування рекомендацій і управлінських рішень за результатами проведеного дослідження.

Завданнями роботи є дослідження засад обліково-аналітичного забезпечення управління витратами державного підприємства та удосконалення обліку і аналізу, формування рекомендацій і управлінських рішень за результатами проведеного дослідження.

Досягнути мети можливо при виконанні наступних *завдань*:

– розглянути економічну сутність, характеристику та класифікацію витрат підприємства;

– визначити методи обліку і аналізу в управлінні витратами підприємства;

– дати загальну характеристику державного підприємства Укрвійськбуд;

– навести методику відображення витрат в системі облікового забезпечення управління;

– сформувати поняття про звітність щодо витрат підприємства в системі облікового забезпечення управління;

– провести аналіз витрат в системі аналітичного забезпечення управління;

– розглянути контроль витрат в системі аналітичного забезпечення управління.

Предметом дослідження є теоретичні та методичні засади обліково-аналітичного забезпечення управління державного витратами ДП МОУ «Укрвійськбуд».

Об'єктом дослідження виступає обліково-аналітичне забезп управління витратами державного підприємства «Укрвійськбуд».

Базою дослідження виступає Державне підприємство Міністе оборони України «Укрвійськбуд».

За результатами дослідження Проаналізувавши організ економічну діяльність підприємства варто зауважити, що діяльніс Укрвійськбуд є однією із ефективних на вітчизняному ринку. Різ спрямованість підприємства дозволяє підприємства розширювати напрямки діяльності. Аналіз економічних показників діяльності свідч рентабельність виробництва, збільшення обсягів реалізації та, за р цього підвищення чистого прибутку. Негативним аспектом екон діяльності підприємства є залежність від залучених кредитних ко невисока оборотність активів, нездатність комбінату вирішити пр кредиторської та дебіторської заборгованостей.

Одержані результати можуть бути використані у роботі підприємс зростання доходів як основного чинника розвитку підприємства в р умовах.

Кваліфікаційна робота містить 59 сторінок, 20 таблиць, 4 рисунків використаних джерел з 43 найменувань, 11 додатків.

Ключові слова: доходи підприємства, облік і аналіз витрат, інфор системи і технології, обліково-аналітичного забезпечення, економ модель, прогнозування.

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2023.

Рік захисту роботи: 2024.

SUMMARY

«Accounting and Analysis of Expenditures by Entities of the Public Sector»
the theme of the final qualification (diploma) work

The aim of the research is to explore the principles of accounting and analytical support for expenditure management in a state enterprise and improve the accounting and analysis processes, culminating in the formulation of recommendations and managerial decisions based on the conducted study.

The tasks of the work involve the examination of the economic essence, characteristics, and classification of enterprise expenditures, determining methods of accounting and analysis in expenditure management, providing an overview of the state enterprise "Ukrviyskbud," presenting a methodology for reflecting expenditures in the management accounting system, forming the concept of reporting on enterprise expenditures in the management accounting system, conducting an analysis of expenditures in the analytical support system, and discussing expenditure control in the analytical support system.

The subject of the study encompasses theoretical and methodological foundations of accounting and analytical support for managing state expenditures at the State Enterprise "Ukrviyskbud."

The object of the research is the accounting and analytical support for managing expenditures at the state enterprise "Ukrviyskbud."

The research is based on the State Enterprise of the Ministry of Defense of Ukraine "Ukrviyskbud."

Results of the study indicate that analyzing the organizational and economic activities of the enterprise, "Ukrviyskbud," reveals its effectiveness in the domestic market. The diversified focus of the enterprise allows it to expand its areas of activity. Economic indicators demonstrate the profitability of production, increased sales volumes, and consequently, an increase in net profit. However, a negative aspect of the economic activity is the dependence on borrowed funds and the low turnover of assets, highlighting challenges related to creditor and debtor obligations.

The obtained results can be utilized by the enterprise to enhance revenues as a primary driver of development in market conditions.

Thesis contains 59 pages, 20 tables, 4 figures, a references with 43 titles, 11 appendices.

Keywords: enterprise revenues, accounting and analysis of expenditures, information systems and technologies, accounting and analytical support, econometric model, forecasting.

Year of work completion: 2023.

Year of work protection: 2024.

ЗМІСТ

ВСТУП **5**

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА **7**

1.1. Економічна сутність та характеристика витрат державного підприємства **7**

1.2. Методичні основи обліку та аналізу витрат державного підприємства **17**

РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА **22**

2.1. Загальна оцінка економічної діяльності державного підприємства "Укрвійськбуд" **22**

2.2. Методика відображення витрат в системі обліку державного підприємства "Укрвійськбуд" **26**

2.3. Звітність щодо витрат в системі обліку державного підприємства "Укрвійськбуд" **31**

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНА МОДЕЛЬ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА **38**

3.1. Аналіз складу і структури витрат державного підприємства "Укрвійськбуд" **38**

3.2. Контроль витрат в системі аналітичного забезпечення управління підприємством **45**

ВИСНОВКИ **50**

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ **53**

ДОДАТКИ ..... Error! Bookmark not defined.

ВСТУП

Актуальність теми. Державні підприємства воєнної промисловості мають важливе значення в умовах зовнішньої агресії, а особливо – під час повномасштабного вторгнення. Питання оптимального та ефективного управління витратами таких підприємств потребує дієвої системи обліково-аналітичного забезпечення управління. Облік витрат займає визначальне місце в економічному житті державних підприємств воєнної промисловості, оскільки від якості організації обліку цього об'єкта залежить основний фінансовий результат підприємства та його стійкий фінансовий стан. Облік та аналіз витрат підприємства в умовах жорсткої конкуренції та невизначеності є найважливішою ланкою процесу управління господарською діяльністю суб'єкта господарювання. У ринкових умовах, що характеризуються високою конкуренцією, облік витрат та аналіз їх здійснення є найважливішими ланками управління підприємством. Водночас більшість підприємств мають значні труднощі при створенні дієвої системи обліку та управління витратами.

Стан і ступінь розробки проблеми в спеціальній літературі. Питання теоретичного та організаційно-методичного забезпечення обліку і аналізу витрат висвітлені у працях багатьох вітчизняних вчених, зокрема: О. С. Бородкіна, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. Голова, З. В. Гуцайлюка, В. А. Дерія, С. А. Кузнецової, В. С. Леня, Р. А. Міщенка, В. З. Мошенського, Л. В. Нападовської, О. Р. Охрамовича, М. С. Пушкаря, М. Г. Чумаченка, та зарубіжних: П. С. Безруких, М. А. Вахрушиної, К. Друрі, В. Б. Івашкевича, Т. П. Карпової, В. Е. Керімова, О.Я. Остапенко, І. Г. Кондратової, В.Ф. Палія, С. О. Стукова.

Метою роботи є дослідження засад обліково-аналітичного забезпечення управління витратами державного підприємства та удосконалення обліку і аналізу, формування рекомендацій і управлінських рішень за результатами проведеного дослідження.

Досягнути мети можливо при виконанні наступних *завдань*:

– розглянути економічну сутність, характеристику та класифікацію витрат підприємства;

– визначити методи обліку і аналізу в управлінні витратами підприємства;

– дати загальну характеристику державного підприємства Укрвійськбуд;

– навести методику відображення витрат в системі облікового забезпечення управління;

– сформувати поняття про звітність щодо витрат підприємства в системі облікового забезпечення управління;

– провести аналіз витрат в системі аналітичного забезпечення управління;

– розглянути контроль витрат в системі аналітичного забезпечення управління.

Об'єкт дослідження – обліково-аналітичне забезпечення управління витратами державного підприємства.

Предмет дослідження – теоретичні та методичні засади обліково-аналітичного забезпечення управління державного витратами.

База дослідження – ДП «Укрвійськбуд».

Методи дослідження. Використано такі методи: теоретичного узагальнення і порівняння; причинно-наслідкового зв'язку та абстрактно-логічний; спостереження; моделювання та формалізації; статистики.

Інформаційною базою дослідження є матеріали конференцій, статистичні дані, нормативно-правові документи, довідкові та інформаційні видання, Інтернет-ресурси.

Наукова новизна одержаних результатів дослідження полягає у вдосконаленні методичних положень і рекомендацій практичного характеру щодо організації обліку, аналізу й контролю витрат державного підприємства.

Практичне значення одержаних результатів. Отримані у роботі висновки та рекомендації можуть використовуватись для подальшого розвитку досліджень у сфері обліку, аналізу витрат.

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічна сутність та характеристика витрат державного підприємства

Господарська діяльність державного підприємства починається з понесення витрат, а здійснення процесу виробництва напряму пов'язане із витратами, що характеризується використанням ресурсів та їх втіленням у готову продукцію, виконані роботи та надані послуги. Метою понесення витрат вважається отримання доходів та в кінцевому результаті – прибутку.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати господарюючого суб'єкта та відображення таких даних у фінансовій звітності регулюють НП(С)БО 16 «Витрати» [1], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [2] та інші. МСФЗ 2 «Запаси» містить загальний підхід, відповідно до якому виділяють дві категорії витрат:

– затрати на продукт;

– витрати періоду [3].

НП(С)БО 16 «Витрати» [1] не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Проте на думку науковців категорії «витрати» і «затрати» мають різну природу та різне значення [4], [5].

Так, під «витратами» слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, яка визначається у процесі фінансово-господарської діяльності. Затрати на продукт вважаються зокрема частиною витрат, яка безпосередньо пов'язана з придбанням та виготовленням активів, що визначає їх вартість та забезпечує отримання прибутку підприємства через реалізацію таких активів. М. Грещак та О. Коцюба визначають витрати підприємства як обсяг використаних ресурсів підприємства в грошовому вимірі для досягнення певної мети [6].

О. Орлов чітко розмежовує терміни «видатки», «платежі» та «витрати». Вчений наголошує, що за умов отримання підприємством засобів виробництва

вартість покупки складає видатки підприємства, а у випадку погашення заборгованості грошовими коштами такі операції являються платежами» [7].

Визначення терміну «витрати» у НП(С)БО та МСФЗ ідентичне, але поняття витрат за національними стандартами більш деталізовано. Варто зазначити, що в Податковому кодексі України (далі – ПКУ) міститься посилання на форму здійснення витрат [8].

Згідно ПКУ витрати представляють собою будь-яку суму платника податку у будь-якій формі, яка може здійснюватися через компенсацію вартості товарів, робіт, послуг, які виробляються платником податку з метою подальшого використання у власній підприємницькій діяльності [9].

НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» містить визначення витрат як зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу через його вилучення або розподілу між власниками) [2].

У Концептуальній основі фінансової звітності визначення витрат включає збитки та витрати, які виникають під час звичайної діяльності підприємства та включають зокрема собівартість реалізованої продукції, заробітну плату, запаси та амортизацію. У документі зазначається, що витрат мають форму вибуття (грошових коштів та еквівалентів грошових коштів, запасів) або амортизації основних засобів [10].

Класифікації витрат приділено багато уваги в наукових роботах, публікаціях у спеціалізованих журналах, матеріалах науково-практичних конференцій та дисертаційних дослідженнях. Витрати, як складний та важливий об'єкт обліку та аналізу можна класифікувати за значною кількістю ознак, що підтверджується наявністю різних підходів у наукових дослідженням.

Поняття «класифікація» походить від латинського та означає розряд, клас та визначає зміст цього поняття, його найсуттєвіше значення; поділ предметів певної сукупності за спільними ознаками [11].

Особливості обліку, розподілу, визнання витрат викликають необхідність класифікувати витрати на виробництво за певними ознаками для правильної організації виробничого обліку та обчислення собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) та здійснювати групування витрат для цілей управління ними.

Класифікація витрат має велике значення для планування, контролювання, регулювання витрат, тобто для ефективного управління витратами та управління підприємством в цілому, оскільки дає можливість визначити які саме витрати було понесено для виробництва певного виду продукції або певної одиниці такого продукту. Групування витрат за відповідними ознаками класифікації спрямовано на вирішення найрізноманітніших завдань системи прийняття управлінських рішень. Внаслідок цього в науковій літературі можна зустріти різноманітні напрями класифікації, що обумовлено різними цілями та підходами [12].

Питання класифікації витрат з метою ефективного управління цим об’єктом розглядається багатьма науковцями, серед яких: Г.М. Богославець, М.А. Вахрушина, М.О. Данилюк, Н.С. Довгаль, К. Друрі, З.Б. Живко, О.В. Карпенко, Ю.Б. Кравчук, В.Р. Лещій, Н.Є. Селюченко, А.М. Турило та інші. У працях зазначених авторів висвітлюється питання класифікації витрат та наводяться окремі аспекти щодо використання тієї чи іншої ознаки класифікації для вирішення певних управлінських завдань. Тобто, це відповідає принципу – різні витрати для різних цілей. Класифікацію витрат доцільно розглядати з позицій системного підходу, оскільки розподіл витрат використовується в управлінні різноманітними сферами діяльності та суб’єктами різних видів економічної діяльності.

Класифікація витрат на виробництво підприємства повинна включати такі напрями:

- для прийняття управлінських рішень, за якими витрати поділяються за конкретними ознаками залежно від цілей управління;

- для визначення фінансового результату, де класифікація витрат здійснюється за їх складовими;

- для здійснення контролю (групування витрат за центрами відповідальності, центрами та місцями виникнення витрат [13].

Важливим з точки зору бухгалтерського обліку та відображення у фінансовій звітності є групування витрат за економічними елементами. Такий розподіл витрат дозволяє встановити обсяг витрат економічного характеру, що включено у собівартість продукції або понесено в результаті операційної, фінансової та інвестиційної діяльностях суб'єкта господарювання. Такий підхід являється базою для планування оборотних коштів торгівельно-виробничого підприємства, оскільки дозволяє оцінити обсяг витрачання ресурсів за певний. Але варто відмітити, що групування витрат тільки за економічними елементами не надає відповіді на наступні важливі питання:

- які цілі та призначення понесених витрат;

- чи являються витрати доцільними;

- який зв'язок між витратами та отриманими результатами, а також взаємозв'язок витрат з обсягом виробництва [13].

Зокрема, зазначений підхід щодо розподілу витрат не дозволяє здійснити контроль та аналіз витрат за цільовим призначенням, обчислити собівартість окремих видів продукції, визначити обсяг витрат конкретних центрів відповідальності.

У п.21 НП(С)БО 16 виділено п'ять економічних елементів витрат:

- матеріальні витрати;

- витрати на оплату праці;

- відрахування на соціальні заходи;

- інші операційні витрати [1].

Детальний склад кожного елементу витрат подано у табл. 1.1.

Розподіл витрат за доцільністю їх понесення дозволяє оцінити ефективність саме процесу виробництва продукції, надання послуг, виконання робіт. До продуктивних витрат включають ті, що передбачені раціональною

організацією та технологією виробничого процесу. Відповідно непродуктивні, що мають негативний характер та потребують уваги з боку менеджерів, зумовлені недосконалістю організації виробництва та порушенням технології.

Таблиця 1.1

Склад витрат за економічними елементами

№ з/п	Елемент витрат	Складові витрат
1	Матеріальні витрати	сировина та основні матеріали: купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби; паливо та енергія; запасні частини; тара і тарні матеріали; малоцінні та швидкозношувальні матеріали; допоміжні та інші матеріали
2	Витрати на оплату праці	заробітна плата за окладами та тарифами; премії та заохочення; матеріальна допомога; гарантійні та компенсаційні виплати; оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу; інші виплати на оплату праці
3	Відрахування на соціальні заходи	відрахування сум ЄСВ; відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; відрахування на інші соціальні заходи
4	Амортизація	сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
5	Інші операційні витрати	витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу попередніх груп, зокрема: витрат на відрядження, на послуги зв’язку, плата за розрахунково-касове обслуговування; на участь у семінарах, інформаційне забезпечення виробничого процесу; оплата за використання та обслуговування технічних засобів управління виробничим процесом; витрат на охорону праці та техніку безпеки;.

Джерело: складено на основі [14].

З метою організації бухгалтерського обліку, планування, калькулювання та аналізу собівартості вважаємо найбільш повною класифікацію державного підприємства за наступними ознаками, яку подано у табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Класифікація витрат державного підприємства

Напрям класифікації	Складові
Місце виникнення	Витрати основного виробництва
	Витрати допоміжного виробництва
Подібність складу витрат	Елемент витрат
	Стаття витрат
Способи включення до собівартості	Прямі
	Непрямі
Доцільність витрачання	Продуктивні
	Непродуктивні
Віднесення до вартості продукції	Витрати виробництва
	Витрати звітного періоду
Економічні елементи	Матеріальні витрати
	Витрати на оплату праці
	Відрахування на соціальні заходи
	Амортизація
	Інші операційні витрати
Статті калькуляції	Прямі матеріальні витрати
	Прямі витрати на оплату праці
	Амортизація основних засобів
	Відрахування на соціальні заходи
	Інші прямі витрати
	Загальновиробничі витрати
Періодичність понесення	Одноразові
	Поточні
Ступінь впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Постійні
	Змінні

Джерело: складено на основі [15].

Витрати звітного періоду включають витрати, які неможливо прямо пов’язати із конкретними видами продукції, відповідно, із доходами, для отримання яких вони були здійснені. Такі витрати не належать до прямих витрат, вони не включаються до собівартості продукції, виконаних робіт та наданих послуг. Зазначені витрати відображають у складі витрат підприємства та пов’язують із управлінням господарюючим суб’єктом, реалізацією товарів, продукції, робіт або послуг та іншої операційною діяльністю. Так у склад витрат звітного періоду включають адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати. Таким чином, класифікацію витрат за економічними елементами здійснюють з метою визначення загальних обсягів використаних

матеріальних, трудових та інших виробничих ресурсів, а також організації контролю за рівнем цих витрат. Класифікацію витрат за статтями калькулювання здійснюють з метою планування, калькулювання та обліку виробничої собівартості продукції, організації обліку за рівнем синтетичної та аналітичної деталізації.

Важливою умовою отримання інформації про собівартість продукції є чітке визначення складу виробничих витрат. Планування і облік витрат за статтями калькуляції базується на групуванні витрат за цільовим призначенням на безпосередньо пов’язані з виробництвом продукції та зумовленими процесами управління, реалізації тощо. Так, без чіткого розмежування калькуляційних статей неможливо отримати достовірну інформацію про чинники, що позитивно або негативно впливають на собівартість продукції.

Класифікація витрат за статтями калькуляції передбачена національними стандартами, де подано перелік статей калькуляції. Калькуляційною статтею вважається певний вид витрат, що включається у собівартість окремого виду продукції (робіт, послуг). На основі складених калькуляцій на підприємстві визначають собівартість готових виробів та напівфабрикатів. Такі витрати відносять до місць їх виникнення, наприклад, окремих цехів та дільниць [16].

Статті калькуляції в залежності від складності організації та технології виробництва, складу витрат та їх питомої ваги у собівартості продукції (робіт, послуг) можна об’єднати або виділити окремі типові групи.

Кожне підприємство самостійно встановлює склад постійних та змінних витрат з урахуванням технологічних особливостей, методу обліку витрат, випущеної продукції та вносять цей перелік до Наказу про облікову політику. Перелік можливих статей калькуляції подано на рис. 1.1.

Для підвищення аналітичності, оперативності обліку та посилення контролю за формуванням собівартості необхідно переглянути методи організації аналітичного обліку та склад калькуляційних одиниць визначення собівартості продукції підприємства.

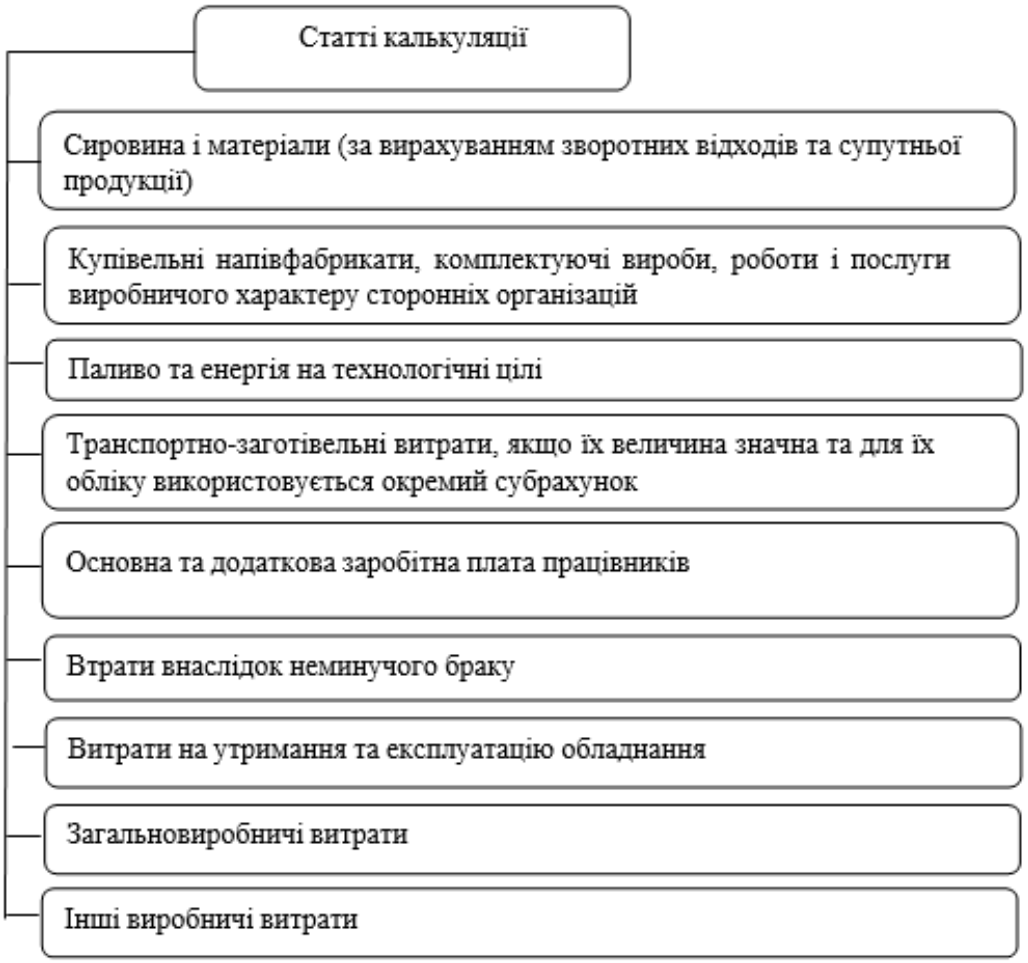


Рис. 1.1. Статті калькуляції витрат

Джерело: складено на основі [3].

Правильний розподіл витрат підприємства надає можливість:

- посилити аналітичну та інформаційну функцію бухгалтерського обліку з метою прийняття обґрунтованих управлінських рішень;

- встановити прямий зв’язок між витратами та визначальним обсягом діяльності;

- створити необхідні умови для аналізу і контролю витрат;

- більш обґрунтовано списувати змінні витрати на собівартість конкретних видів продукції та робіт;

- здійснювати пошук резервів економії ресурсів.

У табл. 1.3 представлено рекомендації щодо змісту статей калькуляції, яка базується на єдності калькуляційних ознак, більш повно враховує особливості виробничого процесу.

Таблиця 1.3

Рекомендації до змісту калькуляційних статей

№ з/п	Рекомендації до змісту калькуляційних статей	Можливості використання в управлінні
1	Можливості оцінки і нормування	Організація нормативного обліку і бюджетного планування
2	Розмежування прямих і непрямих витрат	Формування інформації про пряму собівартість об’єкту калькуляції
3	Розділене відображення змінних і постійних витрат	Ухвалення оперативних управлінських рішень на основі інформації про питомі витрати
4	Розмежування витрат, що знаходяться під контролем різних менеджерів	Організація обліку за центрами відповідальності і бюджетного планування
5	Виділення постійних та змінних накладних витрат	Виявлення причинно-наслідкових зв’язків між накладними витратами та об’єктами калькуляції

Джерело: складено на основі [12].

Таким чином, при незначному збільшенні обсягу облікових робіт зростає аналітична цінність одержуваної інформації, яка необхідна для прийняття обґрунтованих та своєчасних управлінських рішень щодо складу, обсягу на напрямів витрачання ресурсів.

У складі накладних витрат, які не можна напряму віднести до конкретного одиниці продукції, містяться загальновиробничі витрати, які безпосередньо беруть участь у організації та здійсненні виробничого процесу. Загальновиробничі витрати як складова накладних витрат підприємства потребують значної уваги з точки зору їх розподілу на постійні та змінні, вибору бази розподілу, включення у собівартість продукції.

Пункт 15 НП(С)БО 16 «Витрати» містить елементи загальновиробничих витрат, які подано на рис. 1.2.

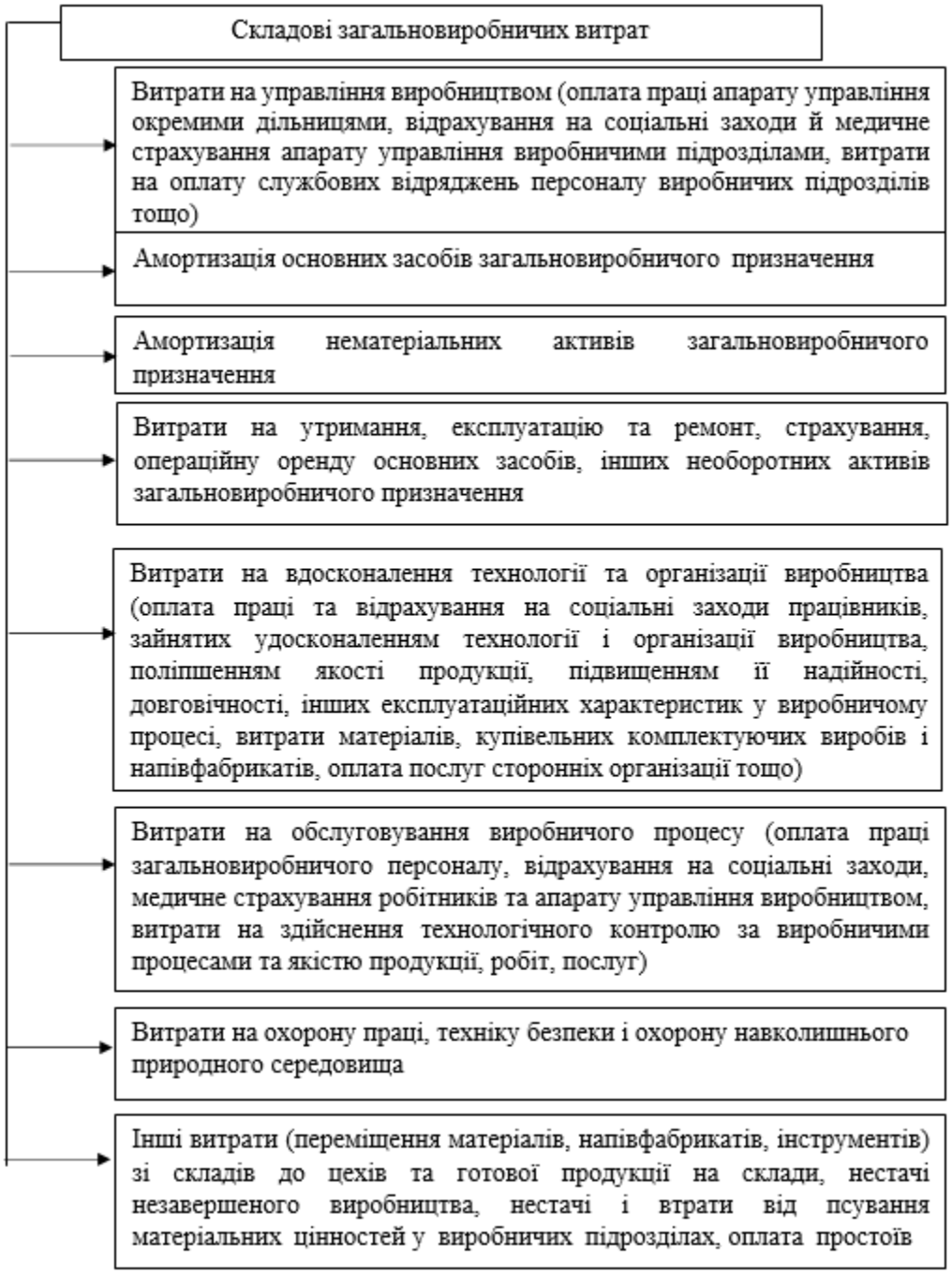


Рис. 1.2. Склад загальновиробничих витрат

Джерело: складено на основі [1].

У НП(С)БО 16 надано повний перелік постійних та змінних загальновиробничих витрат. Приклад складових постійних і змінних загальновиробничих витрат наведено у додатку до зазначеного національного положення [1].

Отже, національними стандартами надано можливість українським підприємствам самостійно формувати склад постійних та змінних

загальновиробничих витрат. Перелік постійних та змінних загальновиробничих витрат доцільно надати у додатках до Наказу про облікову політику.

1.2. Методичні основи обліку та аналізу витрат державного підприємства

Основою встановлення ціни на продукцію є собівартість, яка визначається на основі розроблених калькуляцій, кошторисів на продукцію. Слід зауважити, що до початку здійснення виробничих робіт складається планова калькуляція, в якій зазначаються ті витрати, які планує понести підприємство при виробничому процесі. Окрім планової складається фактична калькуляція, яка містить інформацію про фактично понесені витрати.

Під обліком витрат І. А. Басманов розуміє сукупність робіт з групування і контролю за використанням всіх елементів витрат, здійснених в поточному звітному періоді [2, с. 39].

Взаємозв'язок методів обліку витрат та калькулювання розглядає у своїй статті «Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять» М. І. Скрипник [31, с. 236] зазначаючи, що методи обліку витрат і методи калькулювання є двома взаємозалежними процесами, які характеризуються власними способами та прийомами, користувачами, завданнями; кожен з таких процесів спрямований на досягнення різних цілей. Можна погодитися з даним твердженням, проте необхідно зауважити, що собівартість визначається на основі калькуляції – документу, який є частиною процесу калькулювання із застосуванням методів обліку витрат, а отже, дійсно, методи обліку витрат і калькулювання є взаємопов'язаними.

Методи обліку витрат саме досліджує А. В. Дмитренко [12, с. 139], яка підкреслює, що для визначення планової і фактичної собівартості робіт застосовують два методи обліку витрат і калькулювання собівартості: позамовний та нормативний. За їх використанням можна виявити резерви

зниження собівартості через порівняння даних планової та фактичної калькуляції.

М. Г. Чумаченко [38] акцентує увагу на методах обліку витрат, які застосовуються в Сполучених Штатах Америки: облік витрат за замовленнями і облік за процесами. Він зазначає, що особливістю позамовного методу є те, що у разі виконання великих замовлень для кращого контролю їх поділяють на субзамовлення з виконанням яких здійснюється калькулювання продукції. Даний метод обліку витрат називається багаторазовим позамовним методом. Окрім даного методу, М. Г. Чумаченко виокремлює також ще два – груповий позамовний метод (укрупнення замовлень, які є однорідними, проте виконуються для різних замовників) та система обліку робіт з комплектування (роботи розподіляють на два етапи: виготовлення деталей та їх комплектування). Особливостями попроцесного методу в США є те, що він схожий з попередільним методом (застосовується в Україні) і включає три варіанта обліку витрат: послідовне їх нарощування (після кожного процесу відповідно до технології), паралельне накопичення (паралельно виконуються кілька процесів) і послідовне нарощування витрат з їх включенням на проміжні продукти. Що стосується системи стандарт-кост, то такий метод може використовуватися з методами обліку витрат за замовленнями та за процесами. Система ж обліку витрат директ-костинг базується на розподілі загального розміру собівартості на постійні та змінні витрати.

А. Ш. Маргуліс [18] акцентує увагу на тому, що основною метою системи позамовного обліку є правильне віднесення на окремі замовлення прямих матеріальних витрат, прямої заробітної плати і накладних витрат, адже у підприємств, особливо виробничого типу, виникають проблеми щодо віднесення таких витрат до замовлення, на яке вони фактично були витрачені. Відносно попроцесного методу обліку витрат, то А.Ш. Маргуліс наголошує, що особливість даного методу полягає в тому, що основна увага приділяється розрахунку витрат на всю продукцію, виготовлену протягом певного періоду

часу на відміну від позамовного методу, де витрати розраховуються окремо за кожним замовленням.

А. О. Єфремова [14] визначає наявність таких альтернативних методів обліку собівартості як нормативний метод або стандарт-кост, метод обліку неповної собівартості або директ-кастинг. Позамовний та попередільний методи вона відносить до способів калькулювання, розподіляючи їх на кілька комбінацій: позамовне калькулювання повної фактичної собівартості продукції; попередільне калькулювання повної фактичної собівартості продукції; позамовне калькулювання неповної фактичної собівартості продукції; по передільне калькулювання неповної нормативної собівартості продукції. Також А. О. Єфремова згадує про так званий котловий спосіб калькулювання сутність якого полягає у тому, що у калькуляцію заносяться всі дані по витратах всієї продукції. Це є недоліком цього способу, оскільки облік не виконує при цьому своєї основної функції – інформаційної, адже не можна дізнатися суму витрат на окремий виріб, або на окремо побудований житловий будинок.

І. А. Ламикін [17] пропонує попередільний, пофазний, нормативний та простий методи обліку. Слід зупинитися на простому методі обліку витрат, який використовується на підприємствах, які виготовляють один вид продукції, не мають незавершеного виробництва, а калькуляція собівартості зводиться до ділення суми на кількість одержаної продукції. Також цікавим є наявність пофазного методу обліку витрат, який найчастіше застосовують у рослинництві, де кожен вид робіт закріплений за окремим робочим періодом.

В. Ф. Палій [26] виокремлює нормативний і ненормативний методи обліку витрат. Під нормативним методом обліку витрат він пропонує розуміти попереднє визначення нормативних витрат за операціями, процесами, об’єктами з визначенням у ході виробництва відхилень від нормативних витрат. Відповідно ненормативний метод полягає у визначенні фактичних витрат понесених на виробництво продукції.

На відміну від В. Ф. Палія, П. П. Новиченко [26] пропонує використовувати методи обліку витрат відповідно до способу групування витрат

за окремими об’єктами: за переділами (попередільний), виробничих замовленнях (позамовний), видах продукції (за виробленою продукцію) і знеособлений метод за групами однорідних виробів і за продукцією та підприємства в цілому (котловий метод). Метод за виробленою продукцію відрізняється від позамовного методу тим, що собівартість обчислюється як середня величина витрат на виготовлення продукції протягом звітного періоду, а при позамовному методі собівартість кожного виробу має визначене значення. Ще одна суттєва різниця між цими методами полягає в тому, що метод по виробленій продукції застосовується в масовому виробництві, а позамовний – в індивідуальному. В. А. Бєлобородова [4] також виокремлює позамовний метод, попередільний, нормативний, попроцесний методи обліку витрат та метод обліку витрат по виробленій продукції. В процесі узагальнення тверджень окремих авторів спостерігаються окремі розбіжності у підходах до того, які методи необхідно включати до методів обліку і контролю витрат. Деякі з авторів до методів обліку витрат включають попередільний, попроцесний, позамовний, нормативний та інші методи; інші визначають вищезазначені методи як методи калькулювання; є такі, які до методів обліку витрат відносять метод нормативних витрат та фактичних витрат. Проте, кожна точка зору заслуговує уваги, оскільки, методи обліку витрат та методи калькулювання є взаємопов’язаними категоріями, саме це і призводить до наявність різних підходів щодо визначення їх структури. Зокрема, дані методи обліку є підґрунтям аналізу витрат.

Порівняння фактичних даних із планом дає змогу зробити висновки про те, що під час виробництва продукції були допущені відхилення від стандартних витрат, тому подальший аналіз доцільно здійснювати за статтями, за якими виявлено відхилення, за такими етапами:

I. Аналіз відхилень за матеріалами.

II. Аналіз відхилень заробітної плати виробничих робітників.

III. Аналіз відхилень загальновиробничих витрат.

На першому етапі аналізують відхилення за матеріалами. Нормативна вартість використаних матеріалів залежить від двох чинників: нормативної ціни

на них та норми витрат матеріалів на одиницю продукції. Відхилення фактичних витрат від нормативних під впливом першого чинника – ціни на матеріали – визначається за формулою:

$$\Delta Ц_м = (Цф_{од} - Цн_{од}) \cdot n_м \quad (1.1)$$

де $\Delta Ц_м$ – відхилення вартості використаних матеріалів; $Цф_{од}$ – фактична ціна за одиницю використаних матеріалів; $Цн_{од}$ – нормативна ціна одиниці матеріалів; $n_м$ – обсяг використаних матеріалів.

Матеріальні перевитрати підприємства пов'язані з низькою якістю придбаних матеріалів. Відповідальність за виявлені відхилення повинна бути покладена на відділ матеріального постачання. Далі розраховується сукупність відхилень витрат сталі та фарби з урахуванням обох факторів. Сукупність відхилень за матеріалами – це різниця між фактичними та нормативними матеріальними витратами з урахуванням фактичного випуску продукції.

Таким чином, облік витрат за методом стандарт-кост може вплинути на підвищення прибутковості підприємства за такими напрямами:

– виявлення перевитрат, які знижують прибуток підприємства;

– надання менеджерам точних даних про собівартість виробництва, на підставі яких відділ збуту може планувати обсяги продажу і встановлювати оптимальні ціни;

– мінімізація облікової роботи, яка пов'язана з калькулюванням. Практична цінність застосування методу стандарт-кост на підприємствах полягає в тому, що він дає змогу здійснити аналіз відхилень від норм за центрами виникнення витрат і центрами відповідальності.

Це сприяє своєчасному усуненню керівниками виробничих підрозділів негараздів в організації виробництва і попередженню їх виникнення в майбутньому. Таким чином, застосування методу стандарт-кост створює умови для організації управління виробництвом за відхилення від норм в оперативному режимі.

РОЗДІЛ 2. ХАРАКТЕРИСТИКА СИСТЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Загальна оцінка економічної діяльності державного підприємства "Укрвійськбуд"

Державне підприємство Міністерства оборони України «Укрвійськбуд», код за ЄДРПОУ: 24308300 (далі - Підприємство) засноване на державній власності як державне комерційне підприємство та належить до сфери управління Міністерства оборони України.

У своїй діяльності Підприємство керується Конституцією України, законами України, актами Президента України, Кабінету Міністрів України та наказами Міністерства оборони України, нормативно-правовими актами, які видаються міністерствами, іншими органами виконавчої влади, а також цим Статутом.

Підприємство утворено Уповноваженим органом управління з метою ефективного використання державного майна, одержання прибутку, виконання державного замовлення Міністерства оборони України з житлового і військового будівництва для Міністерства оборони України, здійснення капітального і поточного ремонту казармено-житлового фонду та капітальних споруд, капітального будівництва житла, казарм, сховищ, складів та інших, пов’язаних з цим будівельних та ремонтних робіт на замовлення Міністерства оборони України, структур Збройних Сил України, замовлень сторонніх організацій, юридичних і фізичних осіб України, виробництва продукції (робіт, послуг) для потреб національної економіки, іншої діяльності, яка не суперечить законодавству України.

Предметом (видами) діяльності Підприємства є:

діяльність у сфері оборони;

будівництво житлових і нежитлових будівель;

діяльність у сфері архітектури;

складське господарство;

оптова торгівля машинами й устаткуванням для добувної промисловості та будівництва;

інші види роздрібної торгівлі в неспеціалізованих магазинах;

надання в оренду й експлуатацію власного чи орендованого нерухомого майна;

постачання інших готових страв;

провадження діяльності, пов’язаної з державною таємницею, на підставі спеціального дозволу на провадження такої діяльності, наданого Службою безпеки України;

забезпечення розробки та вжиття заходів, які є необхідними та обґрунтованими для запобігання і протидії корупції в діяльності Підприємства;

розміщення, зберігання, використання, поповнення і освіження (оновлення) запасів мобілізаційного резерву;

інші види діяльності, не заборонені законодавством України.

Види діяльності, які згідно з законодавством України потребують спеціальних дозволів (ліцензій), здійснюються виключно після їх отримання від уповноважених державних органів.

Підприємство має право:

визначати організаційну структуру, чисельність працівників і штатний розпис Підприємства;

самостійно планувати свою діяльність, визначати стратегію та основні напрямки свого розвитку відповідно до галузевих науково-технічних прогнозів та пріоритетів, кон’юнктури ринку продукції, товарів, робіт, послуг та економічної ситуації;

здійснювати будівництво, реконструкцію, а також капітальний ремонт основних фондів, забезпечувати своєчасне освоєння нових виробничих потужностей;

придбавати необхідні товари, роботи та послуги в підприємств, установ та організацій незалежно від форм власності, одержувати ресурси для виконання

державного контракту та оборонного замовлення, якщо це передбачено законодавством України;

забезпечувати в межах компетенції необхідними документами, що є підставою для отримання додаткової пенсії працівнику, який став особою з інвалідністю на цьому Підприємстві внаслідок нещасного випадку або професійного захворювання;

створювати філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які не мають статусу юридичної особи і діють на підставі положень про них, затверджених директором Підприємства;

створювати структурні підрозділи, визначати функції, повноваження структурних підрозділів, що затверджуються положеннями про них директором Підприємства;

взаємодіяти з іншими підприємствами, установами та організаціями, громадянами в усіх сферах господарської діяльності на підставі договорів;

реалізовувати самостійно всю продукцію, яка не увійшла в державне оборонне замовлення, на території України і за її межами, якщо інше не передбачене законом. Підприємство надає послуги за цінами, що формуються відповідно до умов економічної діяльності, а у випадках, передбачених законодавством України, - за фіксованими державними та регульованими цінами;

самостійно формувати програми діяльності, вибирати постачальників і споживачів продукції, що виробляється, залучати матеріально-технічні, фінансові та інші види ресурсів, використання яких не обмежене законом, встановлювати ціни на продукцію та послуги відповідно до законодавства України;

вибирати предмет договору, визначати зобов’язання, будь-які інші умови господарських взаємовідносин, що не суперечать законодавству України;

самостійно наймати працівників;

самостійно розпоряджатися прибутком, що залишається після сплати податків, зборів та інших платежів, передбачених законодавством України;

за згодою Уповноваженого органу управління здійснювати зовнішньоекономічну діяльність, використовувати належну йому частку валютної виручки;

самостійно встановлювати форми та системи оплати праці, розмір заробітної плати, а також інші види доходів працівників згідно з законодавством України;

Управління Підприємством здійснюється відповідно до цього Статуту. На Підприємстві створюється виконавчий орган. Персональний склад та положення про виконавчий орган затверджується директором Підприємства. Члени виконавчого органу уповноважуються представляти інтереси Підприємства в судах та інших органах державної влади та органах місцевого самоврядування, на підприємствах, в установах, організаціях з правами, що надаються законом заявникові, потерпілому, позивачеві, відповідачеві, третій особі.

Ефективність діяльності підприємства можливо оцінити за рахунок вивчення основних показників фінансово-господарської діяльності в динаміці (2020-2022 рр.).

Таблиця 2.1

Основні показники фінансово-господарської діяльності ДП «Укрвійськбуд»

№ з/п	Показник	Роки			Відхилення (2020/2019):	
		2018	2019	2020	тис грн	%
1	Обсяг реалізованої продукції	3755752	4188083	4885236	697153	16,65
2	Чистий дохід від реалізації продукції	3875983	4202167	4887240	685073	16,30
3	Собівартість реалізованої продукції	2874445	3110710	3746814	636104	20,45
4	Валовий прибуток від реалізованої продукції	1001538	1091457	1140426	48969	4,49
5	Чистий прибуток	123442	233130	348699	115569	49,57

Джерело: на основі фінансової звітності.

Так, за даними, наведеними в табл. 2.1, можна побачити позитивну тенденцію зростання виручки від реалізації продукції (на 17% в 2022. в

порівнянні з 2021, та на 12 % в 2021/2020 рр.). Зростання обсягу продукції зумовило збільшення чистого доходу від реалізації на 685 073 тис. грн (тобто на 16 % в 2022 р. порівняно з попереднім). Проте, разом із доходами збільшилася і собівартість продукції. Її значення в 2022 становить 3746814 тис. грн., що на 20% більше попереднього року.

Станом на 2020 р. найбільше було реалізовано послуг з капітального ремонту будівель та споруд.

Таким чином, проаналізувавши організаційно-економічну діяльність підприємства варто зауважити, що діяльність ДП Укрвійськбуд є однією із ефективних на вітчизняному ринку. Різнобічна спрямованість підприємства дозволяє підприємству розширювати свої напрями діяльності. Аналіз економічних показників діяльності ДП «Укрвійськбуд» свідчить про рентабельність виробництва, збільшення обсягів реалізації та, за рахунок, цього підвищення чистого прибутку. Негативним аспектом економічної діяльності підприємства є залежність від залучених кредитних коштів, та невисока оборотність активів, нездатність вирішити проблеми кредиторської та дебіторської заборгованостей.

2.2. Методика відображення витрат в системі обліку державного підприємства "Укрвійськбуд"

Господарські операції основного виробничого процесу обліковуються на рахунку 23 «Виробництво». З урахуванням особливостей діяльності ДП «Укрвійськбуд» запропонуємо аналітику субрахунку до рахунку 23 на рис. 2.2.

Для обліку витрат призначений субрахунок 1 «Основне виробництво», на якому в розрізі об’єктів доцільно групувати витрати за окремими елементами і статтями, включаючи прямі матеріальні витрати, оплату праці, інші прямі і загальновиробничі витрати

Відповідно до стадій технологічного процесу запропоновані аналітичні рахунки: «Витрати на здійснення підготовчих робіт», «Витрати на здійснення будівельної обробки», «Витрати на підтримування й використання будівельних машин і устаткування», дозволять отримувати інформацію про те, які витрати, на якому етапі понесені, що в майбутньому дозволить планувати їх розмір відповідно до кожного циклу.



Рис. 2.2. Субрахунки та аналітичні рахунки до рахунку 23 «Виробництво» ДП «Укрвійськбуд»

Джерело: складено на основі [32].

Надання послуг з будівництва та капітальних ремонтів ДП «Укрвійськбуд» відбувається на основі замовлень. Замовлення можуть бути таких видів:

1) фіксована ціна;

2) ціна з фіксованою винагородою, які у свою чергу поділяються на:

витрати і фіксована винагорода;

витрати і премія;

витрати і маржа винагороди.

Дані види витрат агрегуються у субрахунки до рахунку 23 (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Приклад відображення витрат за замовленням з фіксованою ціною ДП «Укрвійськбуд»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн.
		Дебет	Кредит	
1	Використано матеріали для будівництва	23.4.1 «Витрати з виконання замовлення з фіксованою ціною»	201 «Сировина і матеріали»	4400
2	Нарахована заробітна плата працівникам, які безпосередньо задіяні в процесі будівництва		661 «Розрахунки за заробітною платою»	5000
3	Відображені відрахування на соціальні заходи на підставі розрахунку		65 «Розрахунки за страхуванням»	1850
4	Виконані роботи на підставі Акту про виконані роботи		631 «Розрахунки з вітчизняними постачальника-ми»	1540
5	Нарахована амортизація основних засобів, що використовуються для здійснення будівництва на підставі розрахунку бухгалтерії		131 «Знос основних засобів»	600
6	Нарахована амортизація основних засобів загальновиробничого призначення на підставі розрахунку бухгалтерії	91 «Загально-виробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»	7000
7	Нарахована заробітна плата загальновиробничих працівників на підставі розрахунку бухгалтерії		661 «Розрахунки за заробітною платою»	3500
8	Відображені відрахування на соціальні заходи на підставі розрахунку бухгалтерії		65 «Розрахунки за страхуванням»	1295
9	Розподілені загальновиробничі витрати на підставі розрахунку бухгалтерії	23.4.1 «Витрати з виконання замовлення з фіксованою ціною»	91 «Загальновиробничі витрати»	11795

Джерело: складено на основі [15].

Розглянемо використання запропонованих субрахунків на прикладі, де відображено списання витрат матеріалів, заробітної плати та амортизації на

рахунок 23.4.1 «Витрати із замовлення з фіксованою ціною» та розподіл загальновиробничих витрат.

Відображення витрат ДП «Укрвійськбуд» у бухгалтерському обліку регулюється НП(С)БО 16 «Витрати». Податковий облік здійснюється з урахуванням основних положень Податкового кодексу України, визначеними наступними розділами: «Податок на прибуток підприємств», «Перехідні положення», «Податок на додану вартість».

На практиці бухгалтеру простіше використовувати для обліку витрат рахунки класу 9, без використання при цьому рахунків класу 8. Але для того, щоб ефективніше управляти понесеними витратами, планувати їх витрачання у майбутньому підприємству рекомендується вести облік витрат одночасно на рахунках обох класів – 8 і 9.

Обсяг замовлення робіт може бути настільки об’ємним, що виникає необхідність залучення підсобних і допоміжних виробництв. Вони надають послуги внутрішнім підрозділам ДП «Укрвійськбуд», тим самим забезпечують виконання замовлення. Приклади операцій на допоміжних і підсобних виробництвах ДП «Укрвійськбуд» наведено у табл. 2.3

Таблиця 2.3

Облік витрат в підсобних і допоміжних виробництвах ДП «Укрвійськбуд»

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Відображено вартість витрачених матеріалів, палива, будматеріалів на виконання робіт	23	20
2	Нараховано заробітну плату працівникам допоміжних і підсобних виробництв та проведено відрахування ЄСВ	23 23	661 651
3	Здійснено нарахування амортизації на основні засоби, що використовуються у допоміжних виробництвах	23	131
4	Відображено собівартість взаємно наданих послуг (внутрішній оборот)	23	23
5	Списано фактичну собівартість матеріалів, виготовлених допоміжними господарствами для потреб підприємства	201, 205	23
6	Списано фактичні витрати допоміжних виробництв на роботи	91	23

Джерело: на основі [15].

Під час здійснення робіт нерідко виявляється брак. У свою чергу, ДП «Укрвійськбуд» несе певні витрати на його виправлення, які потребують відповідного відображення в обліку (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Облік втрат від браку робіт ДП «Укрвійськбуд»

№ з/п	Зміст операції	Д-т	К-т
1	Відображено вартість додатково використаних матеріалів для виправлення браку	24	20
2	Відпущено МШП для виправлення браку	24	22
3	Нараховано зарплату працівникам та проведено відрахування ЄСВ, зайнятим виправленням браку	24 24	661 651
4	Відображено вартість переробок	24	63, 68
5	Віднесено на собівартість продукції остаточні втрати від браку і переробок, виявлені в основному виробництві	23	24
6	Віднесено остаточні втрати від браку і переробок, виявлених в допоміжних виробництвах, на собівартість виготовленої ними продукції	23	24
7	Списано втрати від браку за рахунок винних в нанесенні матеріального збитку осіб	375	24
8	Пред'явлено претензії підприємствам, з вини яких виникли втрати від браку	374	24
9	Оприбутковано матеріали, які залишились після виправлення браку, за цінами можливого використання	20	24

Джерело: на основі [15].

На ДП «Укрвійськбуд» бухгалтер повинен правильно відображати кожну статтю витрат, що понесені на виконання замовлення. Це дасть можливість визначити собівартість продукції та витрати періоду, які не включаються до собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені.

Таким чином, можна виділити наступні загальні принципи організації обліку витрат: показники обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повинні бути погоджені з плановими і нормативними показниками; документування витрат в момент їх здійснення, окреме відображення витрат за нормами і відхиленнями від норм витрат ресурсів і оплати праці; всі витрати, які відносяться до виробництва продукції даного періоду, повинні бути включені до

її собівартості; всі витрати через систему рахунків бухгалтерського обліку повинні бути згруповані за об’єктами обліку витрат статями витрат;

– калькуляція собівартості здійснюється на основі даних бухгалтерського обліку витрат.

2.3. Звітність щодо витрат в системі обліку державного підприємства «Укрвійськбуд»

Всі види звітності, що складаються вітчизняними підприємствами, спрямовані на задоволення потреб користувачів.

У звітності розкривається інформація та показники, використання яких дозволяє встановити ефективність діяльності підприємства, визначити шляхи для покращення його функціонування (інформація для управлінського персоналу), розмір прибутку (для власників, що зацікавлені у виплаті дивідендів з прибутку та працівників, що зацікавлені у виплаті заробітної плати), розмір податку на додану вартість та податку на прибуток (для податкових органів). Підприємства України активно переходять на складання звітності за міжнародними стандартами.

Фінансова звітність повинна відповідати певним характеристикам, що до неї висуваються. Виходячи з цього необхідно порівняти якісні характеристики фінансової звітності, які наведені в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», та Концептуальної основи фінансової звітності (рис. 2.3). Як видно, з рис. 2.3 якісні характеристики за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та за Концептуальною основою фінансової звітності тісно пов’язані між собою.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського було зареєстровано в Міністерстві юстиції України від 28.02.2013 року, й при його розробці враховано положення Концептуальної основи фінансової звітності як документу, що

включає концепції, пов’язані зі складанням та поданням звітності зовнішнім користувачам.

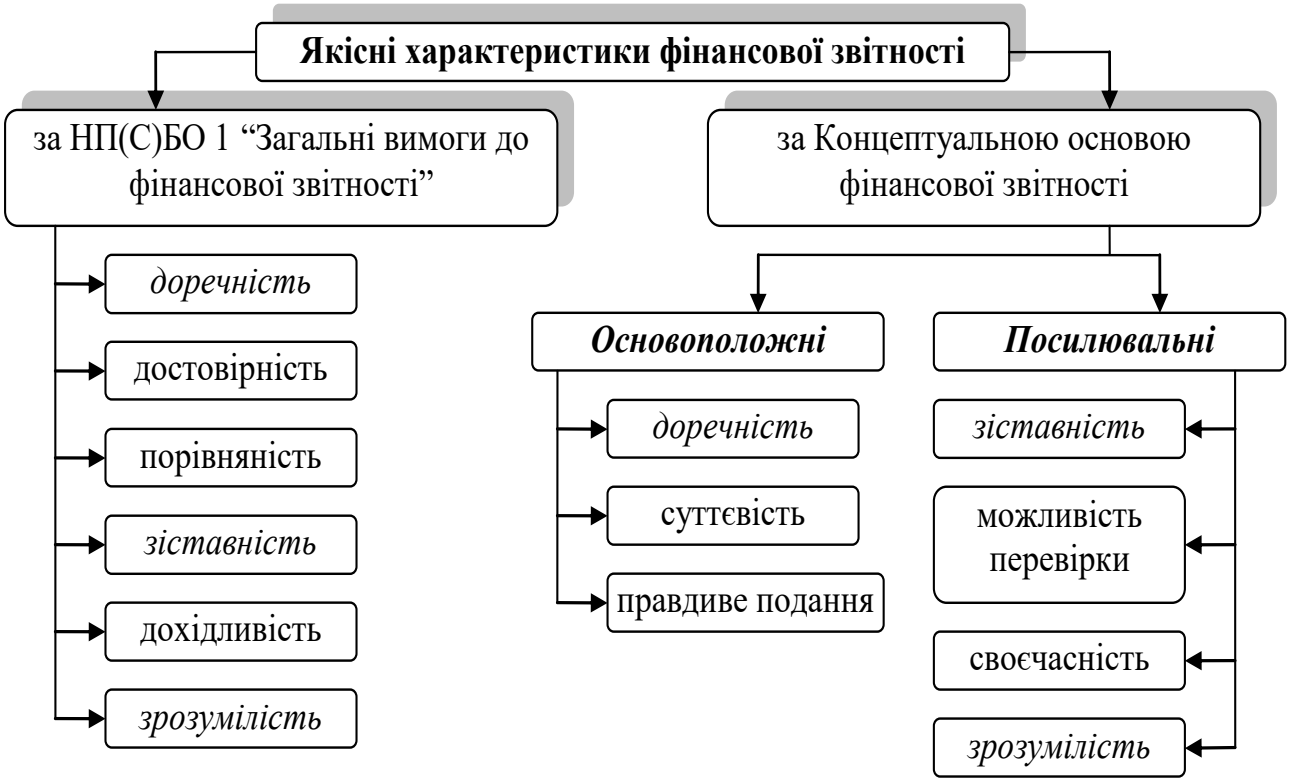


Рис. 2.3. Якісні характеристики фінансової звітності за НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та Концептуальною основою фінансової звітності

Джерело: побудовано на основі [21].

Основні статті, у яких відображаються операції, пов’язані з витратами ДП «Укрвійськбуд», у формах № 1 «Звіт про фінансовий стан», №2 «Звіт про сукупний дохід» та №3 «Звіт про рух грошових коштів», відображено в табл. 2.5. Що стосується інших двох форм, то відповідно до «Методичних рекомендацій щодо заповнення фінансової звітності» [19] інформація щодо відображення операцій, пов’язаних з витратами у формі № 4 «Звіт про власний капітал» не наводиться, а форма № 5 «Примітки до фінансової звітності» взагалі не описується в даних рекомендаціях і будується на підприємстві самостійно з урахуванням вимог, наведених у розділі 4 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [21].

Таблиця 2.5

Форми фінансової звітності та склад статей, що стосуються витрат ДП «Укрвійськбуд»

№ з/п	Назва форми фінансової звітності	Склад статей звітності, що стосуються іноземної валюти та курсових різниць
1	Звіт про фінансовий стан	У статті «Незавершені капітальні інвестиції» відображається вартість незавершених на дату балансу капітальних інвестицій в необоротні активи на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість необоротних активів), виготовлення, створення, вирощування, придбання об'єктів основних засобів, нематеріальних активів, довгострокових біологічних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу). У додатковій статті «Виробничі запаси» відображається вартість матеріалів. У додатковій статті «Незавершене виробництво» відображається валова заборгованість замовників за замовленнями.
2	Звіт про фінансові результати	У розділі III «Операційні витрати» відображаються витрати: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати.
3	Звіт про рух грошових коштів	У статті «Витрачання на придбання необоротних активів» відображаються виплати грошових коштів для придбання (створення) основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів (крім фінансових інвестицій). У цій статті також відображаються суми сплачених відсотків, якщо вони включені до вартості.

Джерело: побудовано на основі [21].

Що стосується статистичної звітності, то вона є своєрідною формою державного статистичного спостереження через надсилання підприємствами до уповноважених органів державної влади необхідної для статистичної обробки інформації у вигляді встановлених статистичних форм звітності. Форми, назви звітів, накази Державної служби статистики, термін подання та особи, що подають статистичну звітність перелічені в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Форми статистичної звітності щодо витрат ДП «Укрвійськбуд» та основна інформація щодо звітування

Форма та назва звіту	Наказ Держстату, що затверджує нову форму	Термін подання	Респонденти, або хто зобов'язаний подавати звіти
Форма №1-кб (місячна) «Звіт про виконання будівельних робіт»	затверджена наказом Держстату від 31.05.2022 №113	квартал, рік	підприємства, що проваджують будівельну діяльність

Джерело: складено на основі [11].

Витрати підприємства також відображаються і у податковій декларації з податку на прибуток (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Витяг із податкової декларації з податку на прибуток ДП «Укрвійськбуд»

Витрати, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування (рядок 05 + рядок 06)	04	–
Витрати операційної діяльності, в тому числі:	05	–
Собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих товарів (робіт, послуг)	05.1	ст.138.8 собівартість
Інші витрати (сума рядків 06.1 - 06.5)	06	
Адміністративні витрати	06.1	ст. 138.10.2 витрати на врегулювання судових спорів, утримання основних засобів, відрядження
Витрати на збут	06.2	ст. 138.10.3 витрати на рекламу, транспортування, на гарантійне обслуговування
Фінансові витрати відповідно до підпункту 138.10.5 пункту 138.10 статті 138 розділу III Податкового кодексу України, в тому числі:	06.3	ст. 138.10.5 витрати на нарахування позик, кредитів пов'язані з діяльністю
Інші витрати діяльності та інші операційні витрати	06.4 ІВ	п. 06.4.9,10,15,16,17,19,21,38 Додатку ІВ

Джерело: на основі [27].

Декларація складається щоквартально накопичувальним підсумком, тобто за перший квартал, за два квартали (півріччя), за три квартали та за рік. Також декларація включає додатки, які формуються, виключно, на основі річної

декларації.

Усі витрати по підприємству в цілому, незалежно від того, на яких синтетичних рахунках вони обліковуються, відображаються (збираються в розрізі кореспондуючих рахунків) в одному регістрі. В цьому Журналі забезпечується узагальнення всіх витрат на виробництво за елементами і статтями витрат. Для цього з графи «Усього» журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 до Журналу 5 переносяться дані про витрати підприємства, які за побудовою журналів відображені у відповідних регістрах.

При опрацюванні первинних облікових документів по заробітній платі і витрачанню матеріальних ресурсів записи в регістрах обліку витрат здійснюються безпосередньо з первинних документів. Нарахована заробітна плата, витрачання матеріалів, відрахування на соціальні заходи, інші витрати розподіляються за напрямками витрат (по рахунках, субрахунках, статтях тощо) при відображенні даних у Журналі 5. Для розподілу можуть застосовуватися аркуші-розшифровки.

Підприємства, які не застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами», у складі Журналу 5 ведуть розділ ІІІ «Витрати діяльності».

Дані за рядком 9 “Усього за розділом ІІІ” з граф 3-16 Журналу 5 переносяться до Головної книги. Підсумки рядків за графами 3-16 і за графами 18-23 (із журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7) наводяться у відповідному рядку графи 24 як фактичні витрати за наведеними напрямами (статтями) витрат операційної і надзвичайної діяльності, а в графі 25 накопичуються такі дані для складання звітності за період з початку року.

У графі 2 по рядках 1.1-1.6 розділу ІІІ підприємства вказують об’єкти витрат (види, групи продукції, послуг основного виробництва, об’єкти будівництва, допоміжні (підсобні) виробництва). У графах 3 і 4 цього розділу і розділів ІІІ А і ІІІ Б підприємства витрачання виробничих запасів можуть наводити за сумою їх облікової вартості та сумою розподілених транспортно-заготівельних витрат.

Підприємства, які застосовують одночасно рахунки класу 8 «Витрати за

елементами» і класу 9 «Витрати діяльності» у складі Журналу 5А, ведуть розділи ІІІ А «Витрати діяльності» і ІІІ Б «Витрати за елементами».

На підставі первинних облікових документів (та/або аркушів-розшифровок) на витрачання виробничих запасів, нарахування заробітної плати, відрахувань на соціальні заходи тощо записуються дані у графи 3-12 розділу ІІІ Б за складовими відповідних елементів витрат. У графи 14-19 розділу ІІІ Б з журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 (з аркушів-розшифровок до них) записуються дані про складові відповідних елементів витрат.

Підсумкові дані (рядок 6 «Усього за розділом ІІІ Б») за графами 3-12 з розділу ІІІ Б «Витрати за елементами» разом з підсумком за відповідними рахунками у графах 3-15 розділу ІІІ А записуються до підсумкового рядка 10 «Разом за розділами ІІІ А і ІІІ Б» розділу ІІІ А Журналу 5А, а звідти – до Головної книги.

Підсумкові дані (графа 20) розділу ІІІ Б переносяться у розділ ІІІ А до відповідної статті (напрямку) витрат за графами 17 (з кредиту рахунку 80 «Матеріальні витрати»), 18 (з кредиту рахунку 81 «Витрати на оплату праці»), 19 (з кредиту рахунку 82 «Витрати на соціальні заходи»), 20 (з кредиту рахунку 83 «Амортизація»), 21 (з кредиту рахунку 84 «Інші операційні витрати»). Дані підсумкового рядка 9 розділу ІІІ А за графами 16-21 також заносяться до Головної книги.

У графі 21 розділу ІІІ Б накопичуються дані за складовими елементів витрат за період з початку звітного року, включаючи звітний (поточний) місяць.

У графі 23 розділу ІІІ А накопичуються дані про складові витрат діяльності (рахунки, субрахунки, статті) за період з початку звітного року.

Що стосується управлінської звітності, то, доцільно запропонувати такі внутрішні документи, як Відомість обліку витрат на будівельні та ремонтні роботи для оподаткування податком на прибуток, система внутрішньої звітності про витрати ДП «Укрвійськбуд», звіт про виконання договорів за замовленнями для надання інформації про витрати внутрішнім і зовнішнім користувачам. У Звіті про витрати ДП «Укрвійськбуд» пропонуємо відображати місця

виникнення витрат за відділами (виробничо-технічному, кошторисно-договірному, адміністративно-господарському та транспортній службі) у розрізі планової та фактичної суми витрат, відхилень, причин, винуватців, заходів. Така звітність дозволить визначити, в якому відділі понесені найбільші витрати та обґрунтувати шляхи мінімізації таких витрат. У Відомості обліку витрат для оподаткування податком на прибуток відображаються всі витрати, понесені на роботи і послуги на певний період часу з початку року, які використовуються для розрахунку бази оподаткування податком на прибуток у розрізі витрат для цілей бухгалтерського обліку та для цілей оподаткування. У Звіті про виконання договорів за замовленнями для надання інформації про витрати внутрішнім і зовнішнім користувачам наводиться інформація про обсяг виконаних робіт і наданих послуг (про оплачені та неоплачені роботи), що дозволяє визначити розмір дебіторської та кредиторської заборгованості, яка виникає на підприємстві; доходи на виконання довгострокових договорів з визначенням доходів, витрат, авансів, передоплати по довгострокових договорах та кількість договорів, за якими провадився розрахунок доходів та витрат; доходи та заборгованість за замовленнями.

Таким чином, запропонований пакет внутрішньої бухгалтерської звітності є досить комплексним, охоплює різноманітні показники та забезпечує різні варіанти висновків за результатами їх аналізу (оцінка виконання бюджету витрат за загальною сумою, за кожною статтею і елементом витрат, причини відхилень фактичної суми витрат від бюджету, фактори, що чинять суттєвий вплив на відхилення фактичної суми витрат від бюджету, оцінка динаміки собівартості продукції ДП «Укрвійськбуд» в частині прямих і змінних, постійних витрат, оцінка виконання нормативу за окремими витратами і діагностика причин їх відхилень.

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЙНО-ІНФОРМАЦІЙНА МОДЕЛЬ АНАЛІЗУ ВИТРАТ ДЕРЖАВНОГО ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Аналіз складу і структури витрат державного підприємства "Укрвійськбуд"

Підприємства всіх галузей економіки, зокрема і оборонно-промислового комплексу, у своїй діяльності для отримання доходів в майбутніх періодах несуть витрати у різних розмірах залежність від обсягів та етапів виробництва, тим самим, забезпечуючи безперервну діяльність.

Інформаційною базою для аналізу витрат на ДП «Укрвійськбуд», є первинні документи (акти-вимоги, акти на списання палива, енергії, акти-вимоги на заміну (внутрішнє переміщення) матеріалів, лімітно-забірні картки, матеріальні звіти, акти виконаних робіт, наряди, табелі обліку використання робочого часу та розрахунку заробітної плати, посвідчення про відрядження, звіти про використання коштів, наданих на відрядження або під звіт, довідки бухгалтерії, розрахунки бухгалтерії, накладні, рахунки тощо); облікові регістри (Журнал 5, 5А); фінансова звітність (ф. № 1 «Баланс», ф. № 2 «Звіт про фінансові результати»), а також норми та нормативи споживання будівельних ресурсів, дані про відхилення від норм, калькуляції, матеріали обстежень, перевірок, спостережень, нарад, конструкторська і технологічна документація, кошториси витрат на виробництво, операційні та фінансові бюджети, результати попередніх аналітичних досліджень тощо.

Розглянемо методику аналізу витрат на прикладі ДП «Укрвійськбуд», яке проваджує діяльність з виконання будівельних та ремонтних робіт.

Перший етап аналізу має назву «Загальний аналіз витрат», який здійснюється для загального управління витратами і під час якого аналізуються витрати підприємств та виявляються найбільш суттєві з них. Результати визначення питомої ваги основних витрат ДП «Укрвійськбуд» протягом 2020-2022 років (собівартості, адміністративних та інших операційних витрат) у чистому доході наведені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Питома вага витрат у чистому доході ДП «Укрвійськбуд» та деяких інших підприємствах галузі

Назва підприємства	Питома вага собівартості у чистому доході			Питома вага адміністративних витрат у чистому доході			Питома вага інших операційних витрат у чистому доході		
	2020	2021	2022	2020	2021	2022	2020	2021	2022
ДП «Укрвійськбуд»	88,8	93,5	89,7	6,2	2,7	5,1	0,01	0,00	0,01
ДП Запорізьке машинобудівне конструкторське бюро «Прогрес» ім. академіка О. Г. Івченка	74,5	69,5	80,8	11,2	10,2	12,8	8,3	4,9	1,2
ДП Харківський машинобудівний завод «ФЕД»	191,1	59,3	113,1	419,1	144,0	12,5	224,3	54,8	33,7
ДП Будівна фірма «Артем»	95,5	98,2	93,7	6,2	4,3	4,3	4,5	2,5	4,7

Джерело: складено на основі [11].

Як свідчать наведені дані, основну питому вагу у складі витрат усіх досліджуваних підприємств займає собівартість (від 59% до 98%), а на ДП Запорізьке машинобудівне конструкторське бюро «Прогрес» ім. академіка О. Г. Івченка собівартість перевищує розмір чистого доходу на 91,1% (у 2020 р.) та на 13,1% (у 2022 р.). Адміністративні витрати становлять від 2,7% до 12,8%. Позитивна динаміка спостерігається в ДП Харківський машинобудівний завод «ФЕД», де їх рівень в чистому доході знижується. Незначну питому вагу крім Запорізьке машинобудівне конструкторське бюро «Прогрес» ім. академіка О. Г. Івченка складають інші операційні витрати. Тут позитивна тенденція спостерігається у ДП Будівна фірма «Артем», практично нульовими вона є у ДП «Укрвійськбуд». Такі зміни у структурі собівартості можуть бути наслідком застосування фірмами політики, спрямованої на мінімізацію витрат шляхом скорочення адміністративних та інших операційних витрат. Таким чином, тенденції, що стосуються питомої ваги витрат у чистому доході підприємства дещо схожі, незалежно від обсягів виконаних робіт і доходу. У зв’язку з цим

доцільно проаналізувати структуру елементів операційних витрат підприємств, що включається до собівартості (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Структура елементів операційних витрат ДП «Укрвійськбуд» та деяких інших підприємствах галузі

Назва підприємства	Матеріальні витрати			Витрати на оплату праці			Відрахування на соціальні заходи			Амортизація			Інші операційні витрати		
Роки	2020	2021	2022	2020	2021	2022	2020	2021	2022	2020	2021	2022	2020	2021	2022
ДП «Укрвійськбуд»	83,3	84,5	82,6	9,7	9,3	10,3	3,6	3,5	3,8	3,2	2,6	3,2	0,8	0,3	0,9
ДП Запорізьке машинобудівне конструкторське бюро «Прогрес» ім. академіка О. Г. Івченка	56,4	56,4	66,0	22,5	22,5	22,0	8,4	8,5	8,0	1,7	1,5	2,0	11,0	11,0	2,0
ДП Харківський машинобудівний завод «ФЕД»	24,8	42,6	7,4	16,1	8,6	4,4	5,9	4,2	1,6	19,6	31,2	21,5	33,5	13,3	65,0
ДП Будівна фірма «Артем»	55,3	51,5	56,6	24,6	21,6	21,9	9,3	8,1	8,9	3,4	2,5	2,0	7,3	16,4	10,7

Джерело: складено на основі [11].

Як видно з табл. 3.2 протягом 2020–2022 рр. у складі операційних витрат досліджуваних підприємств спостерігається незначне зниження витрат на оплату праці та відрахувань на соціальні заходи, проте ці відхилення є незначними. Значні коливання виявлені у питомій вазі інших операційних витрат: на деяких підприємствах відстежується зниження таких витрат, а на деяких – збільшення. Спостерігаються деякі диспропорції у структурі витрат окремих підприємств. Наприклад, у ДП «Укрвійськбуд» переважають матеріальні витрати (понад 80%), тоді як витрати на оплату праці і відрахування стосовно них перебувають у межах 10%, що не можна вважати об’єктивним. Оптимальною є структура витрат

у ДП Будівна фірма «Артем» та ДП Запорізьке машинобудівне конструкторське бюро «Прогрес» ім. академіка О. Г. Івченка, матеріальні витрати в межах 55%, оплата праці (21–24%). У ДП Харківський машинобудівний завод «ФЕД» створилась нестандартна ситуація, оскільки підприємство майже не працює, а основними елементами і статтями витрат є амортизація і адміністративні витрати.

У ході аналізу витрат необхідно врахувати їх залежність від обсягів виробництва. Залежно від видів понесених витрат можна здійснити аналіз беззбитковості й оптимізувати структуру доходів від основної та інших видів діяльності (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Залежність окремих видів операційних витрат від обсягів замовлень на ДП «Укрвійськбуд»

Рік	Обсяг замовлень (тис. грн.)	Операційні витрати на весь обсяг замовлень							Витрати на 1 тис. грн. замовлення (грн.)			
		Прямі		Загально-виробничі		Адміністративні		Разом	Прямі	Загальновиробничі	Адміністративні	Разом
		тис. грн	%	тис. грн	%	тис. грн.	%					
2020	123079	107201	85,6	10321	8,2	7644	6,1	125166	871	84	62	1017
2021	184456	168028	88,8	13161	6,9	7999	4,3	189188	910	71	43	1024
2022	198156	171977	88,6	13621	7,0	8430	4,3	194028	868	69	43	980

Джерело: складено на основі [28].

На підставі наведених даних можна зробити висновок, що найбільшу залежність від обсягів виконаних замовлень ДП «Укрвійськбуд» спостерігається стосовно прямих витрат (матеріальних, на оплату праці, інших), частка яких у складі собівартості з врахуванням адміністративних витрат становить 85–88%, а на одну тисячу виконаних замовлень вони становлять 860 – 910 грн. Величина загальновиробничих витрат у меншій мірі залежить від обсягів замовлень. Хоча їх абсолютне значення за три досліджувані роки зазнало зростання, але питома вага у собівартості зменшується, а їх величина на одну тисячу виконаних замовлень скоротилася з 84 до 69 грн. Те ж саме стосується й адміністративних витрат. У ДП «Укрвійськбуд» в абсолютних сумах за три останні роки їх

величина збільшилася з 7644 тис. грн. до 8430 тис. грн. Проте темпи зростання обсягів робіт є значно вищими, що супроводжуються збільшенням прямих витрат. За рахунок цього частка адміністративних витрат знижується з 6,1% до 4,3%. Адміністративні витрати на одну тисячу виконаних і зданих замовникам робіт у 2022 році знизилися у порівнянні з 2020 роком на 19 грн. (з 62 до 43 грн.).

Загалом же операційні витрати (без врахування інших операційних витрат і доходів) є суттєвими у 2020 і 2021 роках вони перевищують операційні доходи.

Хоча за три досліджувані роки ДП «Укрвійськбуд» мало певні позитивні фінансові результати (прибутки від операційної діяльності), ці результати в основному досягнуті за рахунок неосновної, а іншої операційної діяльності, про що свідчать дані табл. 3.4.

Таблиця 3.4

Витрати і результат іншої операційної діяльності ДП «Укрвійськбуд»

Статті		Роки		
		2020	2021	2022
Інші операційні доходи		780900	988400	1278600
Інші операційні витрати		556700	467400	935300
Результат:	прибуток	224200	521000	343300
	збиток			
Результат від основної діяльності (з врахуванням адміністративних і збутових витрат)	прибуток	218100	484100	397800
	збиток			
Фінансові результати від операційної діяльності	прибуток	123442	233130	348699
	збиток			

Джерело: складено на основі [28].

З наведених даних видно, що ДП «Укрвійськбуд» було прибутковим щодо основної діяльності, загальний позитивний результат одержано в основному за рахунок іншої операційної діяльності. У 2022 році загальний результат – прибуток в сумі 348699 тис. грн. одержано частково за рахунок основної діяльності – виконання робіт і також за рахунок за рахунок іншої операційної діяльності.

Це свідчить про наявність невикористаних резервів та необхідність оптимізації структури витрат з метою підвищення ефективності основної діяльності.

Проаналізуємо структуру витрат підприємства за елементами (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Склад та структура витрат за елементами на ДП «Укрвійськбуд»

№ з/п	Елементи витрат	2021 рік		2022 рік		Відхилення	
		Сума, тис.грн	Питома вага, %	Сума, тис.грн	Питома вага, %	+/–, тис. грн.	пункти структури
1	Матеріальні витрати	771210	51,49	855050	56,62	+83840	+5,13
2	Оплата праці	322910	21,56	330130	21,86	+7220	+0,3
3	Відрахування на соціальні заходи	120980	8,08	133910	8,86	+12930	+0,78
4	Амортизація	37240	2,49	29660	1,96	–7580	–0,53
5	Інші витрати	245450	16,38	161320	10,7	–84130	–5,68
	Разом	1497790	100	151007	100	+12280	х

Джерело: складено на основі [28].

За даними табл. 3.5 можемо зробити висновок, що фактичні загальні витрати перевищують витрати минулого періоду на 12280 тис. грн. Найбільша зміна відбулася у вартості витрачених матеріалів та величині інших витрат, які порівняно з 2021 роком зросли на 83840 тис. грн., та зменшилися на 84130 тис. грн. відповідно; амортизаційні витрати зменшилися на 7580 тис. грн. порівняно з минулим періодом; збільшилися витрати на оплату праці на 7220 тис. грн., а також відрахування на соціальні заходи – на 12930 тис. грн. Втім структура витрат суттєво не змінилася. Найбільшу питому вагу у структурі витрат як у 2022 році займали матеріальні витрати – 56,62 %, так і у 2021 році – 51,49 %. За результатами аналізу структури витрат за елементами можемо зробити такі висновки: зменшення питомої ваги інших витрат є результатом раціонального використання ресурсів; зменшення питомої ваги амортизаційних відрахувань – характеризує зниження технічного рівня виробництва; збільшення питомої ваги витрат на оплату праці є результатом збільшення обсягів робіт та кваліфікації робітників.

Аналіз впливу факторів на суму прямих матеріальних витрат на одиницю робіт виконується на підставі даних табл. 3.6 способом ланцюгових підстановок.

Таблиця 3.6

Матеріальні витрати на будівельні роботи ДП «Укрвійськбуд»

Матеріали	Кошторис			Факт			Відхилення, грн., + / –
	норма витрат, т.	ціна, грн.	сума, грн.	норма витрат, т	ціна, грн.	сума, грн.	
Бетон	203,13	3020	613452,6	200	3125	625000	+11547,4
Штукатурні суміші	600,00	1080	648000,0	625	1100	687500	+39500
Будівельна піна	442,31	1300	575003,0	482	1350	650700	+75697
Разом	х	х	1836455,6	х	х	1963200	+126744,4

Джерело: на основі [28].

За даними табл. 3.6 можемо зробити висновок, що у звітному періоді спостерігалися перевитрачання матеріалів на 126744,4 грн., що є резервом зниження матеріальних витрат у розрахунку на 1 робіт у майбутньому. Проведемо деталізацію відхилень, використовуючи спосіб абсолютних різниць:

$$МВ = Н \times Ц, \quad (3.1)$$

де *МВ* – матеріальні витрати, грн.; *Н* – норма витрат; *Ц* – ціна, грн.

Зміна матеріальних витрат за рахунок зміни норми витрат і ціни становлять:

$$\Delta МВ_н = (Н_1 - Н_0) \times Ц_0 \quad (3.2)$$

$$\Delta МВ_ц = (Ц_1 - Ц_0) \times Н_0 \quad (3.3)$$

- за матеріалом 1:

$\Delta M1_Н$ = (200,0 – 203,13) х 3020= – 9452,6 (грн.);

$\Delta M1_Ц$ = (3125 – 3020) х 200= + 21000 (грн.);

$\Delta M1$ = +11547,4 грн.

- за матеріалом 2:

$\Delta M2_Н$ = (625– 600) х 1080,0= + 27000 (грн.);

$\Delta M2_Ц$ = (1100– 1080) х 625,0 = + 12500 (грн.);

$\Delta M2$ = +39500 грн.

- за матеріалом 3:

$\Delta МЗ_Н$ = (482 – 442,31) х 1300= +51597 (грн.);

$\Delta МЗ_Ц$ = (1350 – 1300) х 482= + 24100 (грн.);

$\Delta МЗ$ = +75697 грн.

Резерв економії за всіма видами матеріалів, за якими здійснено перевитрачання, становить 136197,0 (21000 + 27000 + 12500+51597+24100), у той час як на першому етапі деталізації показників ці резерви були 126744,4 грн. Найбільший резерв економії (75697 грн.) спостерігається за 3 матеріалом.

Таким чином, економічний аналіз витрат ДП «Укрвійськбуд» є важливою функцією для управління підприємства, яка проявляється через надання інформації потрібної управлінській ланці підприємства для прийняття важливих рішень шляхом аналізу собівартості та матеріальних витрат. Проаналізувавши собівартість продукції можна виявити та мобілізувати резерви зниження витрат; проаналізувавши використання матеріальних ресурсів можна забезпечити керівництво підприємства інформацією про дотримання планових норм і нормативів витрат матеріальних ресурсів; про виконання планів матеріально-технічного забезпечення; про виявлення резервів матеріальних ресурсів та збільшення ефективності їх використання. Економічний аналіз планів дозволяє перевірити їх обґрунтованість, виявити не включені до плану резерви, збільшити рівень планування та зробити його більш обґрунтованим.

3.2. Контроль витрат в системі аналітичного забезпечення управління підприємством

Для успішної діяльності ДП «Укрвійськбуд», підвищення рівня рентабельності, збереження і примноження її активів необхідний налагоджений механізм управління, найважливішим елементом якого виступає контроль. В його основі – отримання достовірної інформації про дійсний потенціал ефективності операційної діяльності підприємства.

З точки зору Н. Р. Вейцмана змістом будь-яких контрольних дій в галузі економіки є оцінка, тобто правильне сприйняття суті і сенсу господарських операцій, що піддаються перевірці. Якщо в процесі контролю виявлені розбіжності між тим, що було передбачено, і тим, що насправді виявилося, необхідно перш за все дізнатися про причини розбіжностей і з'ясувати обставини, під впливом яких вони виникли [6].

Ф. Ф. Бутинець досліджуючи проблему якості контролю рекомендує посилення державного контролю за оприлюдненням звітності великих підприємств [16].

М. Білуха та С. Іваніна виокремлюють завдання, які стоять перед системою контролю витрат, серед них: зниження використання ресурсів на одиницю продукції, зниження матеріало- та трудомісткості продукції, ліквідація браку та невиправданих витрат [5].

Ю. М. Воропаєв визначає суть і завдання системи внутрішнього контролю, розкриває її структуру та елементи [7].

В. Д. Бєлік досліджує поняття внутрішнього контролю та визначає, що на сучасному етапі серед дослідників не існує визначення щодо трактування поняття «внутрішньогосподарський контроль» [3]. Проте, ми не погоджуємося з висновком даного дослідника, оскільки в його статті наводяться підходи до визначення даного поняття в довідковій літературі, що свідчить про те, що все ж таки існують різні підходи до трактування терміну, можемо припустити, що автор мав на увазі, що не існує єдиного трактування до поняття, проте, на нашу думку, це є результатом того, що кожен з авторів хоче удосконалити термінологію в тій або іншій галузі.

Самоконтроль являє собою саме контроль працівника за роботою, яку він виконує. Так самоконтроль бухгалтерської служби, визначаючи методи контролю, які використовують облікові працівники розкриті нижче (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Напрями самоконтролю системи бухгалтерського обліку ДП «Укрвійськбуд»

Напрями самоконтролю	Методи контролю
Контроль за обґрунтованістю відображення в обліку господарських операцій	заборона доступу до системи бухгалтерського обліку для обмеженого кола користувачів; контроль за взаємопов'язаними операціями; документальне підтвердження і санкціонування всіх бухгалтерських записів; перевірка повноти бухгалтерських записів по первинних документах на рахунках бухгалтерського обліку і при будь-якому способі записів; розподіл обов'язків між персоналом і при введенні інформації
Контроль за точністю вхідної інформації	вибіркові арифметичні перевірки підсумовування розрахунків; аналіз можливих помилок введення логічним методом; контроль за бухгалтерськими проводками; контроль за точністю роботи автоматизованих систем при формуванні вхідної інформації.
Контроль за точністю роботи з рахунками синтетичного та аналітичного обліку	регулярне складання пробного балансу; використання документів дебіторів і кредиторів для перевірки точності залишків; звірка виписок банку з касовими документами; контроль за регістрами синтетичного та аналітичного обліку
Контроль за збереженням бухгалтерських документів	створення копій баз даних документів; обмеження доступу до масиву інформації; забезпечення конфіденційності та збереження всіх даних, що не дублюються; використання спеціальних джерел живлення для попередження втрат інформації при роботі з бухгалтерськими документами
Запобігання зловживань в результаті змови	розподіл обов'язків і повноважень; ротація обов'язків між працівниками; обов'язкове надання щорічних відпусток; своєчасна реєстрація документів та активів; регулярна звірка розрахунків і даних по рахунках бухгалтерського обліку; достатність працівників бухгалтерії
Забезпечення управлінською інформацією	участь керівника служби у виробничих нарадах; доступ до рішень ради директорів; можливість обміну інформацією з іншими підрозділами організації; інформування персоналу служби бухгалтерського обліку про свої завдання; візування первинних і господарських документів відповідно до внутрішнім регламентом
Взаємодія внутрішніх контролерів і бухгалтерської служби	проведення інвентаризацій; регулярний аналіз істотних відхилень від внутрішніх регламентів

Джерело: на основі [16].

Щодо функціонального контролю, то І.В. Саух [29] зазначає, що він виконується в межах наглядових обов'язків працівниками на керівних посадах

за підлеглими в межах їх компетенції, та той, що виконується головними суб'єктами в межах ієрархічного нагляду.

Як видно, кожен суб'єкт ДП «Укрвійськбуд» здійснює певні контрольні функції, які мають бути прописані в спеціально розроблених на підприємстві посадових інструкціях, кожна з яких повинна включати такі розділи: загальні положення (перший розділ), характеристика робіт, завдання та посадові обов'язки (другий розділ), права (третій розділ) та відповідальність (четвертий розділ).

Для удосконалення системи контролю ДП «Укрвійськбуд» необхідно удосконалювати документи, що можуть оформлюватися під час та після проведення перевірки. Всі виявлені під час контролю порушення та нанесені ДП «Укрвійськбуд» збитки посадові особи, на які покладені функції контролю записують до актів, довідок, відомостей, описів. Проте, варто створити такий внутрішній документ для контролю та фіксації порушень, як «Довідка про порушення, що виявлені під час контрольних дій» (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

Довідка про порушення, що виявлені під час контрольних дій

Документ			Операція		Сума збитку	Суть порушення	Посади та прізвище осіб	
назва	дата	номер	короткий зміст	сума			які здійснили операцію	які дозволили затвердити операцію

Джерело: складено на основі [28].

Даний документ дозволить визначити порушення, що були на підприємстві; суму збитку; операцію, яка призвела до виникнення порушення та посади та прізвища осіб, які здійснили та які затвердили операції.

Крім наведеного вище документу, пропонуємо посадовим особам, на яких покладено функції контролю заповнювати відомість виявлених фактів порушень законів, постанов, правил, інструкцій, які регламентують діяльність підприємств і стан системи бухгалтерського обліку (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Відомість щодо виявлення порушень та рекомендацій щодо їх усунення на ДП «Укрвійськбуд»

Документ			Короткий зміст порушення	Суть порушення	Нормативно-правовий акт, який було порушено	Відповідальний за порушення (посада і прізвище)	Рекомендації щодо усунення
назва	дата	№					

Джерело: на основі [28].

Перед проведенням наступного контролю пропонуємо заповнити «Відомість щодо виявлених фактів невиконання пропозицій і рішень, прийнятих за наслідками попереднього контролю» (табл. 3.10).

Таблиця 3.10

Відомість щодо виявлених фактів невиконання пропозицій і рішень, прийнятих за наслідками попереднього контролю

Акт, рішення, довідка з попереднього контролю			Що виявилось невиконаним (повністю або частково)	Хто повинен був виконати	Причини невиконання	Наслідки
назва	дата	номер				

Джерело: на основі [28].

Цей внутрішній документ забезпечить отримання інформації про невиконання пропозицій та рішень на ДП «Укрвійськбуд». Контролер, записавши наслідки невиконання пропозицій та рішень, зможе надати управлінському персоналу інформацію щодо проблем, які виникають на підприємстві.

Таким чином, розглянувши організацію і методику внутрішнього контролю на ДП «Укрвійськбуд», запропоновано до впровадження внутрішні документи для оформлення контролю, які значно спростять процес контролю та дозволять виявляти порушення та визначити повноту виконання рекомендацій, наданих під час попереднього контролю щодо усунення порушень.

ВИСНОВКИ

Під витратами державного підприємства слід розуміти вартість використаних ресурсів для виробництва продукції / надання послуг / здійснення робіт, що відносяться на собівартість чи фінансові результати, в результаті чого зменшується власний капітал (за винятком вилучення капіталу власниками). Проведена оцінка нормативно-правової бази бухгалтерського обліку і контролю витрат підтверджує можливість, що сприятиме побудові ефективної системи обліку.

Облік витрат за методом стандарт-кост може вплинути на підвищення прибутковості підприємства за такими напрямами:

– виявлення перевитрат, які знижують прибуток підприємства;

– надання менеджерам точних даних про собівартість виробництва, на підставі яких відділ збуту може планувати обсяги продажу і встановлювати оптимальні ціни;

– мінімізація облікової роботи, яка пов’язана з калькулюванням. Практична цінність застосування методу стандарт-кост на підприємствах полягає в тому, що він дає змогу здійснити аналіз відхилень від норм за центрами виникнення витрат і центрами відповідальності.

Це сприяє своєчасному усуненню керівниками підрозділів негараздів в організації виробництва і попередженню їх виникнення в майбутньому. Таким чином, застосування методу стандарт-кост створює умови для організації управління виробництвом за відхилення від норм в оперативному режимі.

Проаналізувавши організаційно-економічну діяльність підприємства варто зауважити, що діяльність ДП Укрвійськбуд є однією із ефективних на вітчизняному ринку. Різнобічна спрямованість підприємства дозволяє підприємства розширювати свої напрямки діяльності. Аналіз економічних показників діяльності свідчить про рентабельність виробництва, збільшення обсягів реалізації та, за рахунок, цього підвищення чистого прибутку. Негативним аспектом економічної діяльності підприємства є залежність від

залучених кредитних коштів, та невисока оборотність активів, нездатність комбінату вирішити проблеми кредиторської та дебіторської заборгованостей.

Можна виділити наступні загальні принципи організації обліку витрат:

– показники обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повинні бути погоджені з плановими і нормативними показниками;

– документування витрат в момент їх здійснення, окреме відображення витрат за нормами і відхиленнями від норм витрат ресурсів і оплати праці;

– всі витрати, які відносяться до виробництва продукції даного періоду, повинні бути включені до її собівартості;

– всі витрати через систему рахунків бухгалтерського обліку повинні бути згруповані за об'єктами обліку витрат статями витрат;

– калькуляція собівартості здійснюється на основі даних бухгалтерського обліку витрат.

Запропонований пакет внутрішньої бухгалтерської звітності є досить комплексним, охоплює різноманітні показники та забезпечує різні варіанти висновків за результатами їх аналізу (оцінка виконання бюджету витрат за загальною сумою, за кожною статтею і елементом витрат, причини відхилень фактичної суми витрат від бюджету, фактори, що чинять суттєвий вплив на відхилення фактичної суми витрат від бюджету, оцінка динаміки собівартості робіт в частині прямих і змінних, постійних витрат, оцінка виконання нормативу за окремими витратами і діагностика причин їх відхилень.

Економічний аналіз витрат є важливою функцією для управління підприємства, яка проявляється через надання інформації потрібної управлінській ланці підприємства для прийняття важливих рішень шляхом аналізу собівартості та матеріальних витрат. Проаналізувавши собівартість продукції можна виявити та мобілізувати резерви зниження витрат; проаналізувавши використання матеріальних ресурсів можна забезпечити керівництво підприємства інформацією про дотримання планових норм і нормативів витрат матеріальних ресурсів; про виконання планів матеріально-технічного забезпечення; про виявлення резервів матеріальних ресурсів та

збільшення ефективності їх використання. Економічний аналіз планів дозволяє перевірити їх обґрунтованість, виявити не включені до плану резерви, збільшити рівень планування та зробити його більш обґрунтованим.

Розглянувши організацію і методику внутрішнього контролю, запропоновано до впровадження внутрішні документи для оформлення контролю, які значно спростять процес контролю та дозволять виявляти порушення та визначити повноту виконання рекомендацій, наданих під час попереднього контролю щодо усунення порушень.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати »: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 № 318. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text (дата звернення: 20.05.2023).

2. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0336-13 (дата звернення: 21.05.2023).

3. Міжнародні стандарти фінансової звітності від 12.03.2012 № 929_010 URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text (дата звернення: 03.06.2023).

4. Афанас'єва І.І., Розмислов О.М. Сучасні тенденції трансформації управлінського обліку. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій: Серія «Економіка і управління».* 2020. № 48. С. 77-86. URL: https://files.duit.edu.ua/uploads/%D0%A1%D0%B0%D0% B9%D1%82 (дата звернення: 28.05.2023).

5. Подмешальська Ю. В., Понякіна К. Ю. Облік та аудит виробничих витрат на підприємстві. *Інвестиції: практика та досвід*. 2020. № 23. С. 64–70. DOI: 10.32702/2306-6814.2020.23.64 (дата звернення: 28.05.2023).

6. Грещак М.Г., Коцюба О.С. Управління витратами: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисципліни. URL:https://www.studmed.ru/greschak-mg-kocyuba-os-upravlnnya-vitratami-navch-metod-posbnik-dlya-samost-vivch-disc_aef36e8.html#google_vignette (дата звернення: 28.05.2023).

7. Орлов О.О., Рясних Є.Г., Савченко О.В. Ціноутворення на нову продукцію виробничо-технічного призначення : монографія. Київ: Освіта України, 2011. 130 с.

8. Матюшіна Ю.І. Класифікація витрат як передумова організації управління підприємством. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Економіка і регіон*. 2013. № 2(39). URL: file:///D:/%D0%97%D0%B0%D0%B3%D1%80%D1%83%D0%B7%D0%BA%D0%B8/econrig_2013_2_19.pdf (дата звернення: 28.05.2023).

9. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 № 2755-VI. Дата оновлення: 16.04.2022. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text (дата звернення: 20.05.2023).

10. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text. (дата звернення: 20.05.2023).

11. Когун У.І.. Критерії класифікації витрат підприємства. URLhttp://vlp.com.ua/node/1948 (дата звернення: 27.05.2023).

12. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: монографія. К.: УБС НБУ, 2008. 219 с.

13. Сєкіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції. *Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту*. 2014. № 2. С. 235-245. URL: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Znphktei/2011_2/statti_2/sekirina/sek (дата звернення: 22.05.2023).

14. Череп А.В., Ярмош Особливості формування витрат в умовах розвитку ринкових відносин. *Економіка: проблеми теорії та практики*. Випуск 248: В 6 т. Т. IV. Дніпропетровськ: ДНУ, 2009. 288 с.

15. Хомяк Т. Р. Облік і аналіз витрат в системі управління підприємствами харчової промисловості. : дис канд. екон. наук. : 08.00.09 / Т. Р. Хомяк. Львів, 2015. 267 с.

16. Афанас'єва І.І. Гармонізація національного аудиту у контексті євроінтеграційних процесів. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій: Серія «Економіка і управління»*. 2018. №41. С.104-114. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-

bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21ST (дата звернення: 30.05.2023).

17. Афанас'єва І.І. Впровадження положень директив ЄС в Україні. *Вісник СНУ ім. В. Даля*. 2017. №3(233). С. 9-14. URL: https://journals.indexcopernicus.com/api/file/viewByFileId/479722.pdf (дата звернення: 29.05.2023).

18. Дерій В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2010. Вип. 2. С. 77-83.

19. Бутинець Ф.Ф., Драбаніч А.В. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. *Інтегрований облік як засіб управління підприємством*. 2016. № 2. С. 12–24. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/boaa_2016_2_4 (дата звернення: 23.05.2023).

20. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник: Ч. 8 / Ф. Ф. Бутинець. Житомир: ПП «Рута», 2013. 912 с.

21. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15?find=1&text=%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B3#w1_38 (дата звернення: 28.05.2023).

22. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/996-14/ed20180701 (дата звернення: 26.05.2023).

23. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/card/z0893-99 (дата звернення: 27.05.2023).

24. Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ

Міністерства фінансів України від 09.12.2011 № 1591. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11 (дата звернення: 26.05.2023).

25. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 635. URL: https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text (дата звернення: 29.05.2023).

26. Афанас'єва І.І. Інформаційна система управлінського обліку в умовах діджиталізації економіки. *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури: Серія «Економіка і управління»*. Вип. 49. К.: ДУІТ, 2021, С. 32- 41. DOI: 10.32703/2664-2964-2021-49-32-41/ (дата звернення: 02.06.2023).

27. Косова Т.Д., Афанас'єва І.І., Деркач О.С. Обліково-контрольне забезпечення легалізації трудових відносин на підприємствах аграрного сектору *Збірник наукових праць Державного університету інфраструктури та технологій: Серія «Економіка і управління»*. Вип. 50. К.: ДУІТ, 2021. С. 67-78. URL: https://em.duit.in.ua/index.php/home/article/view/51 (дата звернення: 04.06.2023).

28. Хомяк Т. Р. Облік і аналіз витрат в системі управління підприємствами харчової промисловості. : дис канд. екон. наук. : 08.00.09 / Т. Р. Хомяк. Львів, 2015. 267 с.

29. Краснікова Н.Г. Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я. *Бізнес-інформ*. 2020. №9. С.212-218. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-9_0-pages-212_218.pdf (дата звернення: 05.06.2023).

30. Гордієнко. Ключові аспекти нормативного обліку обсягів незавершеного виробництва на промислових підприємствах. URL: https://core.ac.uk/download/pdf/197221741.pdf (дата звернення: 02.06.2023).

31. Грубчак Д. О. Організація обліку товарних операцій на підприємстві торгівлі. URL: http://www.vtei.com.ua/doc/2023/konf2203/3/6.pdf (дата звернення: 05.06.2023).

32. Бірюк О. Г., Смольська О. Ю. Документальне оформлення виробництва і виходу продукції садівництва. *Проблеми економіки* № 2, 2014. С. 224-229. URL: https://www.problecon.com/export_pdf/problems-of-economy-2014-2_0-pages- 224_229.pdf (дата звернення: 07.06.2023).

33. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції: монографія / за ред. д.е.н., проф. Г.М. Колісник. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла», 2021. 274 с URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/38795/1/%D0 (дата звернення: 07.06.2023).

34. Жарникова В.В. Світові тенденції та сучасні реалії розвитку роздрібної торгівлі в умовах цифрової економіки. *Електронне наукове фахове видання «Ефективна економіка»*. 2019. №5. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=7075 (дата звернення: 08.06.2023).

35. Краснікова Н.Г. Шляхи вдосконалення обліково-аналітичного забезпечення діяльності комунальних некомерційних підприємств охорони здоров'я. *Бізнес-інформ*. 2020. №9. С.212-218. URL: https://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2020-9_0-pages-212_218.pdf (дата звернення: 08.06.2023).

36. Гордієнко. Ключові аспекти нормативного обліку обсягів незавершеного виробництва на промислових підприємствах. URL: https://core.ac.uk/download/pdf/197221741.pdf (дата звернення: 09.06.2023).

37. Фінансовий аудит: інформаційно-аналітичне забезпечення : монографія. [Є.В. Мних, С.В. Бардаш, К.О. Назарова, О.Л. Шерстюк, В.П. Белякова, В.П. Міняйло] ; за ред. Є.В. Мниха. К. : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2015. 416 с.

38. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від

29.11.1999 № 290. URL: https://zakon.rada.gov.ua/go/z0860-99 (дата звернення: 20.05.2023).

41. Винятинська Т.В., Колєснік О.І. Аналіз складу інтенсивності динаміки витрат виробнництва підприємств України. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2019. № 4 (66). С. 134-143. URL: http://www.scientificview.umsf.in.ua/archive/2019/4_66_2019/20.pdf (дата звернення: 02.06.2023).

42. Кузнецова С.О., Котелевська А.П. Сучасні проблеми і шляхи вдосконалення управлінського обліку витрат підприємства. С. 188-191. URL: https://repository.kpi.kharkov.ua/server/api/core/bitstreams/20153e5a-37d3-453f-a130-9984ac304ec2/content (дата звернення: 09.06.2023).

43. Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції: монографія, за ред. д.е.н., проф. Г.М. Колісник. Ужгород: Видавництво УжНУ «Говерла». 2021. 274 с URL: https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/38795/1/%D0%A1 (дата звернення: 09.06.2023).