

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
КРИВОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування

## ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА

до кваліфікаційної (бакалаврської) роботи  
за спеціальністю 071 – «Облік і оподаткування»

на тему:

Облік витрат підприємства за статтями калькуляції та шляхи їх  
оптимізації

Виконав: студент 4 курсу, групи ОП-20

Нинь Д.Д.

ПІБ

[підпис]  
підпис

Керівник

Роева О.С.

ПІБ

[підпис]  
підпис

Нормоконтролер

Календаренко Т.В.

ПІБ

[підпис]  
підпис

[підпис] завідувач кафедри

[підпис]

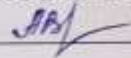
к.е.н., доцент Адамовська В.С.

Кривий Ріг – 2024 р.

Криворізький національний університет  
Факультет економіки та управління бізнесом  
Кафедра обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування  
 Перший (бакалаврський) рівень  
 Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»  
 Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ:

завідувач кафедри ООПУА  
 к.с.н., доцент Адамівська В.С.



«22» лютого 2024 р.

## ЗАВДАННЯ

на кваліфікаційну (бакалаврську) роботу студенту





Нинь Діана Дмитрівна

(прізвище, ім'я, по батькові)

- Тема роботи Облік витрат підприємства за статтями калькуляції та шляхи їх оптимізації  
 керівник роботи Роева Ольга Сергіївна, д-р філос. з обліку та оподаткування  
 (прізвище, ім'я, по батькові, науковий ступінь, вчене звання)  
 затверджено наказом по КНУ від «22» лютого 2024 року № 172 с
- Строк подання студентом роботи 13 червня 2024р.
- Вихідні дані до роботи Закон України про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні; Національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку № 1, 9, 16; статистичні дані, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2, 16, 19, 23, 36, 37, 38; Міжнародні стандарти фінансової звітності 8, 9; ПКУ; облікові дані та звітність КПТМ «Криворіжтепломережа»; дослідження та наукові статті вітчизняних і зарубіжних авторів
- Зміст пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити) вступ, теоретичні основи обліку витрат за статтями калькуляції, висновки, аналітичні аспекти групування й обліку витрат за статтями калькуляції та шляхи їх оптимізації на КПТМ «Криворіжтепломережа»
- Перелік графічного матеріалу основні теорії групування витрат за статтями калькуляції; рівні регулювання обліку витрат за статтями калькуляції в Україні; основні цілі діяльності КПТМ; основні економічні показники діяльності КПТМ «Криворіжтепломережа» за 2021-2023рр; витрати за статтями калькуляції КПТМ «Криворіжтепломережа»; заходи зниження витрат та виявлення резервів економії; основні аспекти облікової політики КПТМ; статті калькуляції КПТМ «Криворіжтепломережа»; відображення в

обліку витрат основного виробництва КПТМ «Криворіжтепломережа»; відображення витрат в обліку КПТМ «Криворіжтепломережа» в розрізі аналітичних рахунків 903, 231, 232, 233, 234, 91; первинні документи з обліку витрат КПТМ «Криворіжтепломережа»

#### 6. Консультанти розділів роботи


Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		завдання видав	завдання прийняв
Розділ 1	Роева О.С., старший викладач		
Розділ 2	Роева О.С., старший викладач		

#### 7. Календарний план:

№ з/п	Етапи роботи	Термін виконання	Примітки
1.	Співбесіда зі студентом за тематикою роботи, видача переліку рекомендованої нормативної, інструктивної бази та учбової літератури	22.02.2024	Виконано
2.	Збір матеріалів до кваліфікаційної (випускної) роботи	23.02 - 10.05.2024	Виконано
3.	Групування та аналіз зібраного матеріалу, уточнення завдань кваліфікаційної (випускної) роботи	15.04 - 25.04.2024	Виконано
4.	Підготовка I розділу кваліфікаційної (випускної) роботи та подання його консультанту	26.04 - 24.10.05.2024	Виконано
5.	Підготовка II розділу кваліфікаційної (випускної) роботи та подання його консультанту	12.05 - 24.05.2023	Виконано
6	Підготовка вступної частини	01.06.2024	Виконано
7	Перевірка роботи керівником та доопрацювання роботи студентом	02.06.- 10.06.2024	Виконано
8	Отримання відгуку керівника	11.06.2024	Виконано
9	Попередній захист роботи	07.06.2024	Виконано
10	Захист роботи	19.06.2024	Виконано

Дата видачі завдання «22» лютого 2024 р.

Студент

  
(підпис)

Нинь Д. Д.

(прізвище та ініціали)

Керівник роботи

  
(підпис)

Роева О.С.

(прізвище та ініціали)

## ЗМІСТ

	стор.
ЗАВДАННЯ НА РОБОТУ	2
РЕФЕРАТ	4
ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ, СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ	5
ВСТУП	6
1 ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА СТАТТЯМИ КАЛЬКУЛЯЦІЇ	8
1.1 Критичний аналіз підходів до визначення витрат підприємства за статтями калькуляції	8
1.2 визнання та оцінювання витрат за статтями калькуляції згідно нормативно-правових документів, що регламентують порядок їх обліку	9
2 АСПЕКТИ ГРУПУВАННЯ Й ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА СТАТТЯМИ КАЛЬКУЛЯЦІЇ ТА ШЛЯХИ ЇХ ОПТИМІЗАЦІЇ НА КПТМ «КРИВОРІЖТЕПЛОМЕРЕЖА	26
2.1 Аналіз діяльності КПТМ «Криворіжтепломережа» та шляхи оптимізації витрат за статтями калькуляції	26
2.2 Організація обліку на КПТМ «Криворіжтепломережа»	37
2.3 Облік витрат за статтями калькуляції на КПТМ «Криворіжтепломережа»	40
2.4 Проблемні аспекти визнання витрат, їх розподілу й обліку за статтями калькуляції та можливі шляхи їх вирішення	49
ВИСНОВКИ	49
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	54
ДОДАТКИ	60

**Криворізький національний університет**  
Факультет економіки та управління бізнесом  
Кафедра обліку, оподаткування, публічного управління та адміністрування

## РЕФЕРАТ

на кваліфікаційну (випускную) роботу на тему:

Облік витрат підприємства за статтями калькуляції та шляхи їх оптимізації

ВР: 61 сторінок, 10 таблиць, 6 рисунків, 64 джерел, 10 додатків.

Мета ВР: систематизація, узагальнення, поглиблення теоретичних знань та практичних навичок з обліку витрат за статтями калькуляції, а також пошук резервів економії витрат задля їх оптимізації

Об'єкт дослідження: процес групування, контролю та обліку витрат за статтями калькуляції

Предмет дослідження: теоретичні та практичні аспекти методики розподілу й облік витрат за С.К на КПТМ та пошук резервів для їх оптимізації

Методи дослідження: аналітичне вивчення порядку групування та обліку витрат за статтями калькуляції та моделювання для визначення потенційних резервів економії

Результати дослідження: практичні рекомендації щодо пошуку та використання резервів економії витрат можуть бути впроваджені в виробничу діяльність підприємств, що сприятиме оптимізації виробничих процесів та зниженню собівартості продукції.

---

Ключові слова: собівартість, витрати, статті калькуляції, облік

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ, СИМВОЛІВ, ОДИНИЦЬ,  
СКОРОЧЕНЬ І ТЕРМІНІВ

1. БО – бухгалтерський облік;
2. Вз - вартість залишкова;
3. Вп – вартість первісна;
4. грн. – гривні;
5. див. – дивіться;
6. дод. – додаток;
7. ЗУ – Закон України;
8. ОБ – організація обліку;
9. МВО – матеріально відповідальна особа;
10. млн. – мільйон;
11. МНА – малоцінні необоротні активи
12. МНМА – малоцінні необоротні матеріальні активи;
13. МСБО – міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
14. МСА – міжнародні стандарти аудиту;
15. МШП – малоцінні та швидкозношувані предмети;
16. КП – Комунальне підприємство;
17. КПВП – Кривбаспромводопостачання;
18. п. – пункт;
19. п.п. – підпункт;
20. ПКУ – Податковий кодекс України;
21. П(С)БО – Положення (стандарт) бухгалтерського обліку;
22. рис. – рисунок;
23. С/В- собівартість
24. табл. – таблиця.
25. ТМЦ – товарно-матеріальні цінності
26. Ф. - форма

## 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА СТАТТЯМИ КАЛЬКУЛЯЦІЇ

### 1.1 Критичний аналіз підходів до визначення витрат підприємства за статтями калькуляції

Розподіл витрат за статтями калькуляції є невід'ємною частиною системи бухгалтерського обліку на будь-якому підприємстві. Він ґрунтується на класифікації витрат за статтями в залежності від їх ролі у виробничому та технологічному процесах, характеру та призначення витрат тощо (тобто їх прямої або опосередкованої участі у виробництві даного продукту).

Сутність калькулювання С/В ПТРП полягає у систематизованому обліку, групуванні та розподілі витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією ПТРП, з метою визначення її собівартості.

Загалом визначення поняття «Калькулювання С/В ПТРП» є не лише теоретичною концепцією, але й практичним інструментом, який використовується для визначення точних витрат на одиницю ПТРП, забезпечення контролю за використанням ресурсів, аналіз ефективності виробничих процесів та ціноутворення і планування виробництва. За допомогою калькулювання можна оцінити рентабельність виробництва та реалізації продукції. Калькулювання допомагає виявити резерви економії та оптимізувати використання ресурсів та є ключовим показником для ціноутворення, прийняття управлінських рішень та оцінки фінстану підприємства.

Аналіз літературних джерел свідчить про багатогранність поняття «витрати за С.К.».

Розглянемо докладніше підходи науковців до класифікації витрат.

1) Функціональний підхід полягає у групуванні витрат за їх функціональним призначенням, тобто за тим, для чого вони

використовуються. Наприклад, витрати на матеріали, оплату праці, загальновиробничі та загальногосподарські витрати.

2) Елементний підхід - полягає у групуванні витрат за їх економічною природою, тобто за тим, що вони собою являють. Наприклад, матеріали, заробітна плата, амортизація та інші витрати.

3) Об'єктний підхід - полягає у групуванні витрат за об'єктами калькулювання, тобто за видами продукції або послуг, для яких вони обчислюються. Наприклад, витрати на виробництво продукції А, продукції Б або на надання послуги.

4) Комбінований підхід - поєднує елементи функціонального, елементного та об'єктного підходів. Наприклад, витрати на матеріали можуть бути згруповані за функціональним призначенням (витрати на основні та допоміжні матеріали) і за елементним складом (вартість сировини, транспортні витрати, заробітна плата вантажників).

Деякі автори також виділяють інші підходи до визначення поняття «витрати за С.К.», такі як:

1) процесний підхід передбачає групування витрат за стадіями технологічного процесу,

2) підхід за видом калькуляції передбачає групування витрат за типом калькуляції:

- проста,
- нормативна,
- подетальна.

Дослідники з усього світу активно вивчають цю тему, пропонуючи різні теорії та методики обліку витрат.

Основні теорії групування витрат за С.К. включають:

- класичну,
- маржинальну теорію
- теорію актуальності.





Рисунок 1.1 – Основні теорії групування витрат за статтями калькуляції [9, 10, 11, 48]

Отже, аналіз науково-економічної літератури свідчить про неоднозначність підходів науковців до механізму формування номенклатури калькуляційних статей витрат.

Так, Сарана А. М. та Рибалко О. М. вважають що: «Групування та облік витрат за С.К. - це система систематизації, угруповання та обліку, пов'язаних з виробництвом витрат та реалізацією ПТРП, за певними економічно однорідними категоріями» [42].

В.Я. Плаксієнко : «Групування витрат та облік за статтями калькуляції - це система обліку, яка дозволяє визначити собівартість ПТРП, проаналізувати ефективність роботи підприємства та прийняти обґрунтовані управлінські рішення» [34].

І. А. Маркіна: «Групування витрат за статтями калькуляції - це система, яка забезпечує інформацією про витрати, необхідну для прийняття управлінських рішень, спрямованих на зниження С/В ПРП та підвищення прибутковості виробництва» [15].

Демченко В.С. та Денисюк І.М: «Групування та облік витрат за статтями калькуляції - це система, яка дозволяє визначити собівартість продукції, контролювати витрати та приймати рішення щодо ціноутворення, вибору асортименту продукції та планування виробництва» [8].

С. Ф. Голов: «Групування витрат за статтями калькуляції - це система, яка дозволяє визначити собівартість продукції, проаналізувати резерви економії ресурсів та прийняти рішення щодо зниження витрат» [5].

Ю. Скорнякова: «Витрати за статтями калькуляції - це систематизовані за економічно однорідними категоріями витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, які використовуються для визначення собівартості продукції» [].

На відміну від попереднього автор Сарапіна О.А., а, конкретизує: «Групування витрат за статтями калькуляції - це система, яка дозволяє визначити собівартість продукції, оцінити ефективність роботи підрозділів підприємства та прийняти рішення щодо їх відповідальності за витрати» [41].

Л.Г. Столяр : «Витрати за статтями калькуляції - це система групування витрат, яка дозволяє систематизувати та узагальнити інформацію про витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції, з метою визначення собівартості та аналізу їх ефективності» [45].

В.Ф. Яценко: «Витрати за статтями калькуляції - це система групування та обліку витрат, яка дозволяє визначити собівартість продукції, оцінити ефективність роботи підрозділів підприємства та прийняти рішення щодо їх відповідальності за витрати» [].

Ю.В. Подмешальська : «Облік витрат за статтями калькуляції - це система, яка дозволяє визначити собівартість продукції, проаналізувати вплив факторів на витрати та прийняти рішення щодо їх оптимізації [49].

О.І.Корольова : «Облік витрат за статтями калькуляції - це система, яка дозволяє визначити собівартість продукції, оцінити фінансовий стан підприємства та прийняти рішення щодо його розвитку» [13].

І.А. Бержанір: «Облік витрат за статтями калькуляції - це система, яка дозволяє визначити собівартість продукції, проаналізувати конкурентоспроможність підприємства та прийняти рішення щодо його стратегії» [3].

Т.В. Дідоренко: «Групування та облік витрат за С.К. - це система, яка дозволяє визначити С/В, оцінити ефективність використання ресурсів та впливає на прийняти рішення щодо їх економії» [7].

Л.М.Германенко: «Групування витрат за статтями калькуляції - це система, яка дозволяє визначити собівартість продукції, проаналізувати ризики, пов'язані з витратами, та прийняти рішення щодо їх мінімізації» [4].

Акімова, Т., Распопова, Ю., Волященко, І. визначають групування витрат за С.К., як систему, яка дозволяє визначити собівартість продукції, оцінити вплив витрат на ціноуворення та прийняти рішення щодо цінової політики підприємства [2].

В.В. Лень: «облік витрат за статтями калькуляції - це система, яка дозволяє визначити собівартість продукції, проаналізувати поведінку витрат та прийняти рішення щодо їх управління» [15].

К.М.Чуп визначає основну мету групування витрат за С.К, а саме: «класифікація витрат за С.К. — це система, яка дозволяє менеджерам ідентифікувати, контролювати й аналізувати витрати, пов'язані з виробництвом і продажем товарів і послуг » [48].

Лега О.В. та Приймак Т.Б. зазначають, що: «групування витрат за С.К. — це система, яка дозволяє менеджерам визначати вартість товарів і послуг, аналізувати конкурентоспроможність підприємства та приймати рішення щодо його стратегії» [34].

М.С. Каземирчик : «групування витрат за С.К. — це система, яка дозволяє менеджерам визначати собівартість товарів і послуг, оцінювати

ефективність використання ресурсів і приймати рішення щодо їх економії» [11]. Такої ж позиції дотримується О.І. Корольова : «Класифікація витрат за СК— це система, яка дозволяє менеджерам визначати вартість товарів і послуг, аналізувати ризики, пов'язані з витратами, і приймати рішення щодо їх мінімізації» [13].

Л.В. Яловега: «Групування витрат — це система, яка дозволяє менеджерам визначати собівартість товарів і послуг, оцінювати вплив витрат на ціноутворення та приймати рішення щодо цінової політики підприємства»[14] .

К.Ю. Понякіна: «Групування витрат за С.К. — це система, яка дозволяє менеджерам визначати вартість товарів і послуг, аналізувати поведінку витрат і приймати рішення щодо управління ними» [40].

Л.Г. Столяр: «Групування витрат за С.К — це система, яка надає інформацію про витрати, яка використовується для планування, контролю та оцінки операцій і прийняття рішень щодо управління ресурсами» [45].

Н.В. Глущкевич.: «групування витрат за статтями калькуляції - це система, яка надає менеджерам інформацію про витрати, необхідну для прийняття кращих управлінських рішень, спрямованих на підвищення ефективності та рентабельності» [46].

Н.М. Шмиголь: «групування витрат за статтями калькуляції - це система, яка використовується для визначення собівартості продукції, оцінки ефективності роботи підприємства та прийняття рішень щодо економії ресурсів» [47].

Нужна О.А.: «класифікація витрат за С.К. - це система, яка надає інформацію про витрати, необхідну для прийняття кращих рішень щодо управління ресурсами, зниження собівартості та підвищення конкурентоспроможності» [33].

Єременко П.В: «Групування витрат за статтями калькуляції - це система, яка використовується для визначення собівартості продукції, аналізу

факторів, що впливають на витрати, та прийняття рішень щодо їх оптимізації» [17].

Застосування останнього підходу спостерігається також у наукових працях Ч. Т. Хорнгрена, Р. С. Коупленда, Вільям Р. Скотта, М. Портера та ін..

Так, Ч. Т. Хорнгрен зазначає: «Групування витрат за статтями калькуляції - це процес збору, класифікації, розподілу та накопичення даних про витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції» [52].

М. Suzanne Oliver : «Номенклатура витрат за статтями калькуляції - це система, яка дозволяє менеджерам визначити, контролювати та аналізувати витрати, пов'язані з виробництвом та реалізацією продукції» [61].

Srikant M. Datar: «Групування витрат за С.К. — це розділ бухгалтерського обліку, який займається накопиченням, класифікацією, аналізом, розподілом та інтерпретацією витрат, понесених у процесі виробництва та продажу товарів і послуг»[57].

Alnoor Bhimani: «Групування витрат за С.К. - це система, яка надає інформацію про витрати, необхідну для прийняття управлінських рішень, спрямованих на зниження собівартості товарів і послуг і підвищення рентабельності виробництва» [52].

Blocher E: «Групування витрат за С.К. — це система, яка дозволяє менеджерам визначати вартість товарів і послуг, контролювати витрати та приймати рішення щодо ціноутворення, вибору продукції та планування виробництва» [50]. Схожої думки дотримується Brecht U.: «Групування витрат за С.К. — це система, яка дозволяє менеджерам визначати собівартість товарів і послуг, аналізувати резерви економії ресурсів і приймати рішення щодо скорочення витрат »[51] .

Oliver L: «Групування витрат – це система, яка дозволяє керівникам визначати собівартість товарів і послуг, оцінювати ефективність роботи підрозділів підприємства, приймати рішення щодо їх відповідальності за витрати» [59].

Hansen D. R., Mowen M. M.: «Групування витрат за С.К. – це система, яка дозволяє менеджерам визначати собівартість товарів і послуг, аналізувати вплив факторів на витрати та приймати рішення щодо їх оптимізації» [54].

Monden Y: «Групування витрат за С.К. — це система, яка дозволяє менеджерам визначати собівартість товарів і послуг, оцінювати фінансовий стан підприємства та приймати рішення щодо його розвитку» [58].

Doyle D: «Групування витрат за статтями калькуляції - це процес збору, класифікації, аналізу та розподілу даних про витрати, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції, з метою визначення собівартості та прийняття обґрунтованих управлінських рішень» [53].

Хорнгрен, Д. Костер, Дж. Фостер: «Групування витрат за статтями калькуляції - це система, яка використовується для визначення собівартості продукції, планування та контролю витрат, а також прийняття управлінських рішень, спрямованих на підвищення рентабельності» [52].

Imai M. Gemba Kaizen:: «Групування витрат за статтями калькуляції - це система, яка надає інформацію про витрати, необхідну для прийняття кращих рішень щодо ціноутворення, вибору асортименту продукції та планування виробництва» [55].

Imai M. Kaizen: «Класифікація витрат за статтями калькуляції - це система, яка надає інформацію про витрати, необхідну для прийняття кращих рішень щодо ціноутворення, вибору каналів збуту та управління запасами» [56].

Schmalenbach E: «Класифікація витрат за статтями калькуляції - це система, яка використовується для визначення собівартості продукції, оцінки фінансового стану підприємства та прийняття рішень щодо його розвитку» [60].

В контексті вище зазначено слід зауважити, що більшість науковців дійшли згоди щодо визначення класифікації витрат за С.К., як системи, що надає інформацію про витрати, необхідну для прийняття кращих рішень

щодо управління ризиками, пов'язаними з витратами, та прийняття кращих управлінських рішень

Важливо зазначити, що не існує єдиного правильного підходу до визначення поняття «витрати за С.К.». Вибір підходу залежить від специфіки діяльності підприємства, його цілей та завдань.

Правильність ведення обліку та достовірність відображення витрат має значний вплив на оподаткування прибутку господарюючих суб'єктів, оскільки собівартість продукції, визначена на основі обліку витрат за статтями калькуляції, є одним з основних елементів формули розрахунку чистого прибутку, який підлягає оподаткуванню податком на прибуток підприємств. Крім того, облік витрат за статтями калькуляції використовується для визначення податкових баз для деяких інших податків, таких як податок на додану вартість (ПДВ) та акцизний податок.

Правильна класифікація витрат за С.К. дозволяє підприємствам краще контролювати та оптимізувати свої витрати, що допоможе знизити суму оподаткованого прибутку та, відповідно, зменшити податкові платежі. Це може бути досягнуто за рахунок включення до складу витрат усіх фактично понесених витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції, обґрунтованого розподілу непрямих витрат між видами продукції та використання методів калькулювання, які відповідають особливостям діяльності підприємства.

Достовірний та прозорий облік витрат за С.К. може допомогти підприємствам уникнути податкових спорів з контролюючими органами, адже деякі податкові пільги та стимули залежать від рівня витрат підприємства, які визначаються на основі обліку витрат за статтями калькуляції.

Недотримання вимог податкового законодавства при організації обліку витрат за статтями калькуляції може призвести до додаткових нарахувань податків і штрафних санкцій, додаткових перевірок податкових органів та як наслідок репутаційних втрат для підприємства.

Крім того, правильне ведення обліку витрат за статтями калькуляції може свідчити про прозорість та надійність ведення бізнесу, що може зробити підприємство більш привабливим для інвесторів.

Основними цілями обліку витрат за статтями калькуляції є:

- визначення собівартості продукції, що дає можливість встановити ціни на продукцію, оцінити ефективність роботи підприємства, контролювати витрати та приймати обґрунтовані управлінські рішення»

- облік витрат за статтями калькуляції дозволяє виявити резерви економії ресурсів, зниження с/в продукції;

- оцінка фінансового стану підприємства: за допомогою обліку собівартості можна оцінити рентабельність конкретних видів робіт чи послуг, що допомагає приймати рішення щодо їхнього майбутнього виробництва чи надання;

- створення бюджетів: інформація про собівартість виконаних робіт або послуг може бути використана для розробки бюджетів підприємства та планування фінансових ресурсів [1].

«Методичними рекомендаціями з формування собівартості ПРП» [29] визначено низку методів обліку витрат, які використовуються для розрахунку собівартості, а саме:

- простий метод: цей метод відповідає за простий розрахунок собівартості, де загальні витрати діляться на кількість наданих послуг. Його варто розглядати для підприємств з коротким циклом обороту, де немає значного залишку незавершеного виробництва;

- позамовний метод: цей метод використовується для розрахунку собівартості окремих замовлень або контрактів. Він ідеально підходить для унікальних або експериментальних послуг, де кожен присутній унікальні витрати;

- нормативний метод: цей метод базується на встановлених нормах витрат, які потім порівнюються з фактичними показниками на кінець місяця.



Використовується для послуг зі стандартизованими процесами, наприклад, обробка побутових відходів.

Облік витрат за статтями калькуляції є важливим інструментом управління виробництвом та фінансами підприємства. Він дозволяє керівництву приймати обґрунтовані рішення щодо економії ресурсів, зниження С/В ТРП та підвищення прибутковості.

Додатково до вищезазначеного, важливо зазначити, що:

- облік витрат за статтями калькуляції повинен бути налагоджений таким чином, щоб забезпечувати його достовірність, своєчасність та повноту;
- для ведення обліку витрат за статтями калькуляції на підприємстві повинна бути розроблена відповідна система документообігу та методики розрахунку собівартості продукції;
- відповідальність за ведення обліку витрат за статтями калькуляції, як правило, покладається на бухгалтерську службу підприємства.

Організація обліку витрат за статтями калькуляції та її вплив на оподаткування підприємств в зарубіжних країнах має багато спільного з Україною може відрізнитися залежно від конкретної країни та її податкової системи. Проте, можна виділити деякі загальні тенденції.

По-перше, незважаючи, що у всіх країнах підприємства незалежно від організаційно-правової форми та форми власності зобов'язані вести облік витрат за статтями калькуляції відповідно до вимог податкового законодавства та бухгалтерських стандартів, у деяких країнах існують специфічні податкові правила, які безпосередньо впливають на методи розрахунку податкової бази та на вимоги до ведення обліку витрат.

Наприклад, в деяких країнах дозволяється включати до складу витрат, що підлягають відрахуванню при оподаткуванні, лише ті витрати, які мають безпосередній зв'язок з виробництвом та реалізацією продукції. Недотримання цих вимог може призвести до штрафних санкцій та інших негативних наслідків.

По-друге, у багатьох країнах рекомендується або навіть є обов'язковою вимогою використовувати міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) які встановлюють єдині правила ведення бухгалтерського обліку, включаючи облік витрат. МСБО забезпечують уніфікований підхід до обліку витрат, що полегшує порівняння фінансових показників підприємств з різних країн.

В контексті вище зазначеного виокремимо загальні вимоги до організації обліку витрат за статтями калькуляції.

Для ведення обліку витрат за статтями калькуляції слід підприємства використовувати документовані процедури, які чітко описують методику розподілу витрат та калькулювання С/В ПРП. Необхідно забезпечити належний контроль за веденням обліку витрат за С.К., щоб запобігти помилкам та фальсифікаціям. Підприємствам ведуть облік витрат за СК відповідно до вимог податкового законодавства та бухгалтерських стандартів.

1.2 Критерії визнання та оцінювання витрат за статтями калькуляції згідно нормативно-правових документів, що регламентують порядок їх обліку

В Україні на законодавчому рівні не існує затвердженого переліку С.К., а отже відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» підприємства самостійно мають формувати їх перелік при цьому врахувати всі існуючі методичні підходи до калькулювання витрат [33]. Загалом, регулювання бухгалтерського обліку, включаючи облік витрат за статтями калькуляції, здійснюється на трьох рівнях:

1) на законодавчому рівні визначаються загальні принципи та норми обліку, які є обов'язковими для всіх господарюючих суб'єктів та конкретизуються положення (стандарти), що регламентують облік витрат, такі як НП(С)БО 16 «Витрати» [45];

2) на методичному рівні розробляються та впроваджуються рекомендації щодо практичного застосування стандартів обліку, включаючи методику обліку витрат за статтями калькуляції;

3) на організаційно-адміністративному рівні забезпечується контроль за дотриманням правил обліку та методичне керівництво обліковою роботою.

В умовах сьогоднішнього дня, одним з основних завдань трансформації нормативної бази бухгалтерського обліку, в т. ч. й обліку витрат за статтями калькуляції, є адаптація системи до міжнародних стандартів.

Це дозволить українським підприємствам використовувати світову практику обліку витрат, що сприятиме підвищенню прозорості та порівнянності фінансової інформації.

Можливості зближення бухгалтерської практики різних країн, включаючи облік витрат за статтями калькуляції, залежать від типу регулювання, який переважає в національній моделі бухгалтерського обліку.

Виділяють три основні типи регулювання:

1) законодавче регулювання: характерне для країн з континентальною правовою системою, де держава відіграє домінуючу роль у встановленні правил обліку;

2) регулювання державними органами: характерне для країн з англо-американською правовою системою, де державні органи встановлюють загальні принципи обліку, а детальні правила розробляються професійними організаціями;

3) регулювання професійними організаціями: характерне для країн з англо-американською правовою системою, де професійні організації, такі як Американський інститут сертифікованих бухгалтерів (AICPA), відіграють ключову роль у розробці та впровадженні стандартів обліку.

Нормативно-правова база обліку витрат ґрунтується за рівнями впливу (рис. 1.2)

Розглянемо більш детально кожен нормативний документ в частині основних аспектів обліку .

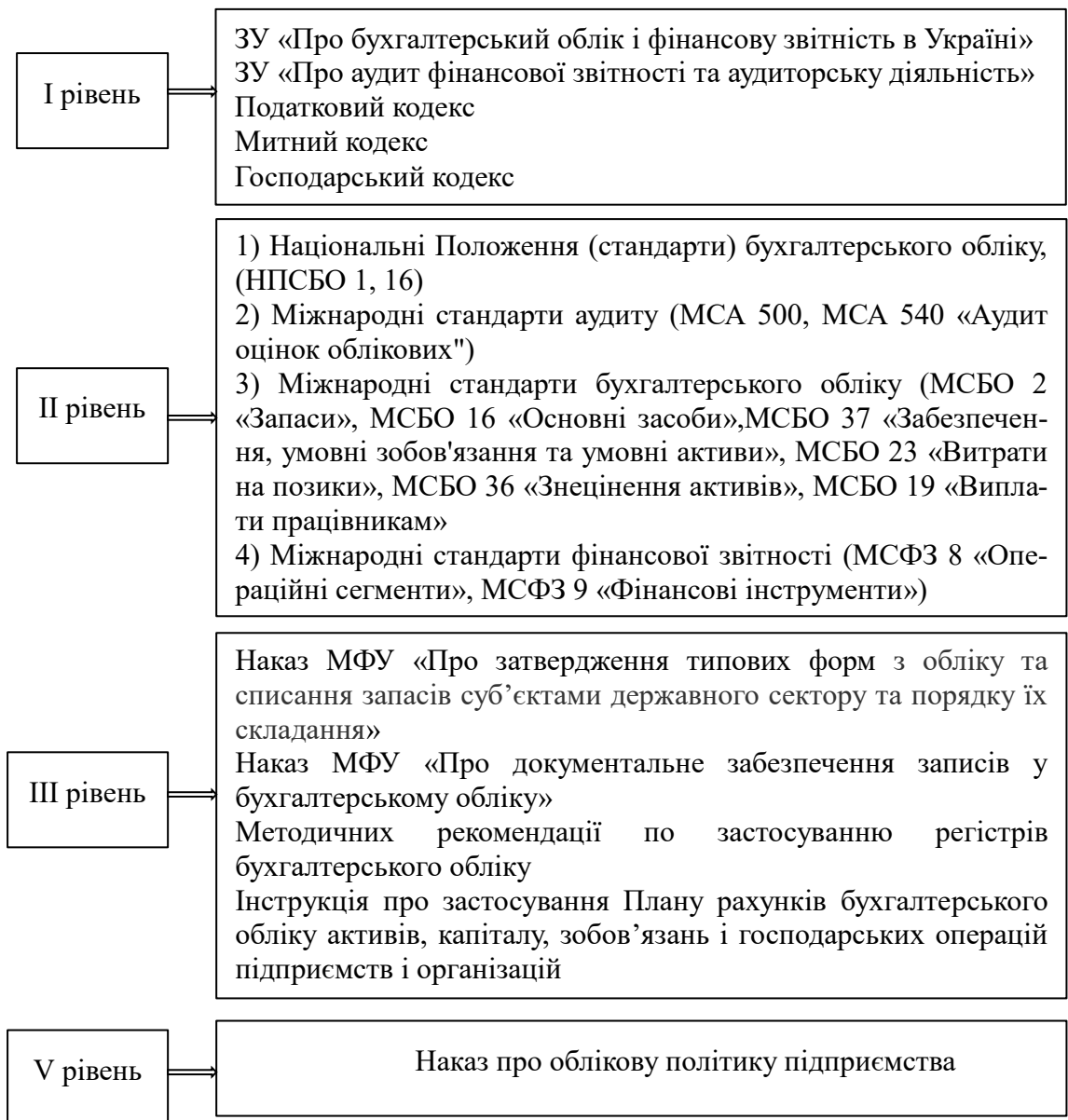


Рисунок 1.2 - Рівні регулювання обліку витрат за С.К. в Україні []

Одним з основних документів є ЗУ "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", який визначає загальні принципи обліку витрат та регулює методологічні основи бухгалтерського обліку. Цей закон вимагає від підприємств дотримання принципів нарахування та відповідності доходів і витрат [37].

Національні положення (станданти) бухгалтерського обліку (НП(С)БО) також мають ключове значення в регулюванні обліку витрат. Наприклад, НП(С)БО 16 "Витрати" визначає склад витрат підприємства, правила їх ви-

знання та порядок обліку. Нормативні документи НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [32] передбачають, що витрати мають відображатися в момент їх виникнення, незалежно від часу отримання або виплати коштів.

Також важливим документом є Податковий кодекс України, який регулює питання податкового обліку витрат, зокрема, визначення витрат, що включаються до складу собівартості продукції, товарів, робіт і послуг, та витрат, що зменшують оподатковуваний прибуток. Податковий кодекс встановлює порядок формування податкових зобов'язань і податкового кредиту.

Інструкція з обліку витрат, затверджена Міністерством фінансів України, деталізує методику ведення обліку витрат. Ця інструкція розкриває порядок обліку прямих і непрямих витрат, а також витрат майбутніх періодів. Крім того, в ній визначені правила розподілу витрат між різними видами діяльності підприємства.

Норми амортизації основних засобів і нематеріальних активів, затверджені відповідними постановами КМУ, регулюють облік амортизаційних витрат. Вони встановлюють методи нарахування амортизації та порядок її відображення в бухгалтерському обліку.

ЗУ «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [36] та міжнародні стандарти аудиту регулюють питання перевірки правильності обліку витрат, забезпечуючи надійність і достовірність фінансової звітності. Ці нормативні акти визначають вимоги до процедур аудиту та методів перевірки.

Наказ Міністерства фінансів України «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [39] та «Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку» [30] визначають формат і зміст документів, що підтверджують здійснені витрати. Це забезпечує єдність та уніфікацію бухгалтерського обліку на всіх підприємствах .

Основою для систематизації інформації про активи, капітал, зобов'язання та господарські операції підприємств є План рахунків бухгалтерського обліку [34] ПР надає можливість:

- визначати кореспонденцію рахунків – зв'язок між ними при відображенні господарських операцій. Це забезпечує правильне та послідовне ведення бухгалтерського обліку;

- відносити калькуляційні різниці на об'єкти обліку – розподіляти їх між різними видами продукції, робіт, послуг. Це дозволяє отримати більш точну інформацію про собівартість продукції та результати діяльності підприємства[19].

Інструкція з ведення бухгалтерських рахунків визначає правила та методи використання Плану рахунків для обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій підприємств [31]. Вона описує призначення кожного рахунку, тобто для яких даних він використовується, та порядок ведення рахунків, а саме: як відображати дебетові та кредитові обороти, як здійснювати записи, як розраховувати сальдо.

Крім того, галузеві стандарти та рекомендації, розроблені відповідними міністерствами та відомствами, встановлюють специфічні вимоги до обліку витрат у різних галузях економіки, таких як промисловість, сільське господарство, будівництво тощо.

Адаптація української системи бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів, ймовірно, буде йти шляхом поєднання законодавчого регулювання та регулювання професійними організаціями.

До нормативних документів, що регламентують облік витрат, також належать міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Зокрема, МСБО 2 «Запаси» [19] регулює облік витрат, пов'язаних із придбанням і утриманням запасів, визначаючи методи оцінки запасів та їх вплив на фінансові результати.

МСБО 16 «Основні засоби» встановлює правила амортизації та обліку витрат на придбання, утримання і поліпшення основних засобів. МСБО 38 "Нематеріальні активи" визначає порядок обліку витрат на придбання та амортизацію нематеріальних активів. МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'я-

зання та умовні активи" регулює облік витрат, пов'язаних із забезпеченнями та зобов'язаннями [24].

Крім того, МСФЗ 9 "Фінансові інструменти" охоплює облік витрат, пов'язаних із фінансовими інструментами, включаючи витрати на знецінення активів. МСБО 23 "Витрати на позики" визначає правила капіталізації витрат на позики, які безпосередньо пов'язані з придбанням, будівництвом або виробництвом кваліфікаційного активу [22].

Також важливими документами є МСБО 36 "Знецінення активів" [23] і МСБО 19 "Виплати працівникам", які регулюють облік витрат на знецінення активів та виплати працівникам відповідно. Разом ці стандарти та нормативні документи забезпечують комплексне і гармонізоване регулювання обліку витрат на національному та міжнародному рівнях, сприяючи прозорості та порівнянності фінансової звітності підприємств.

Крім того, МСФЗ 8 "Операційні сегменти" вимагає розкриття інформації про витрати за різними сегментами діяльності підприємства [27].

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 500 "Аудиторські докази" визначає вимоги до перевірки правильності обліку витрат, забезпечуючи достовірність фінансової звітності. МСА 540 "Аудит оцінок облікових" встановлює вимоги до аудиту облікових оцінок, включаючи витрати. Також важливим є КЕПБ, розроблений Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), який регулює етичні аспекти обліку витрат і забезпечує професійні стандарти в бухгалтерській практиці [17, 18].

Ці міжнародні стандарти і нормативні документи доповнюють національні регуляції, забезпечуючи комплексний підхід до обліку витрат і сприяючи інтеграції української бухгалтерської системи до міжнародних практик.

Таким чином, система нормативних документів, що регламентують облік витрат, включає законодавчі акти, стандарти бухгалтерського обліку, податкові норми, інструкції, методичні рекомендації та галузеві стандарти, забезпечуючи комплексний підхід до ведення бухгалтерського обліку і формування фінансової звітності.

Дотримання вимог нормативно-правового регулювання є ключовим аспектом для забезпечення достовірності та прозорості інформації щодо собівартості реалізованих робіт та послуг. Це дозволяє створити об'єктивну базу даних, яка необхідна для ефективного прийняття управлінських рішень на всіх рівнях керування підприємством.



## 2. АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ГРУПУВАННЯ Й ОБЛІКУ ВИТРАТ ЗА СТАТТЯМИ КАЛЬКУЛЯЦІЇ ТА ШЛЯХИ ЇХ ОПТИМІЗАЦІЇ НА КПТМ «КРИВОРІЖТЕПЛОМЕРЕЖА»

2.1 Аналіз діяльності КПТМ «Криворіжтепломережа» та шляхи оптимізації витрат за статтями калькуляції

Комунальне підприємство теплових мереж «Криворіжтепломережа» є одним з ключових постачальників послуг централізованого опалення в місті Кривий Ріг.

Підприємство у відповідності до Статуту забезпечує теплопостачання житлових будинків, соціальних закладів, комерційних об'єктів та промислових підприємств міста, відіграючи важливу роль у підтримці комфорту та функціонування критично важливої інфраструктури [44].

КПТМ «Криворіжтепломережа» обслуговує широкий спектр споживачів, від населення до великих промислових підприємств. Забезпечення стабільного теплопостачання є ключовою умовою для підтримання високого рівня життя та нормального функціонування економіки міста.

Безперебійність енергопостачання є критично важливим для тепломережі, оскільки саме вони відповідають за безперервне надання теплової енергії для населення та промислових об'єктів міста. Така ситуація здатна суттєво вплинути на загальний рівень комфорту населення, а також на функціонування життєво важливих інфраструктурних об'єктів.

Основними постачальниками для «Криворіжтепломережі» є підприємства, що забезпечують постачання електроенергії та води. КПТМ орієнтується на економічну доцільність у відносинах з постачальниками, вибираючи тих, хто пропонує оптимальне співвідношення ціни та якості, а також найкращі умови доставки.

Статутом КПТМ «Криворіжтепломережа» визначено основні цілі господарської діяльності підприємства.

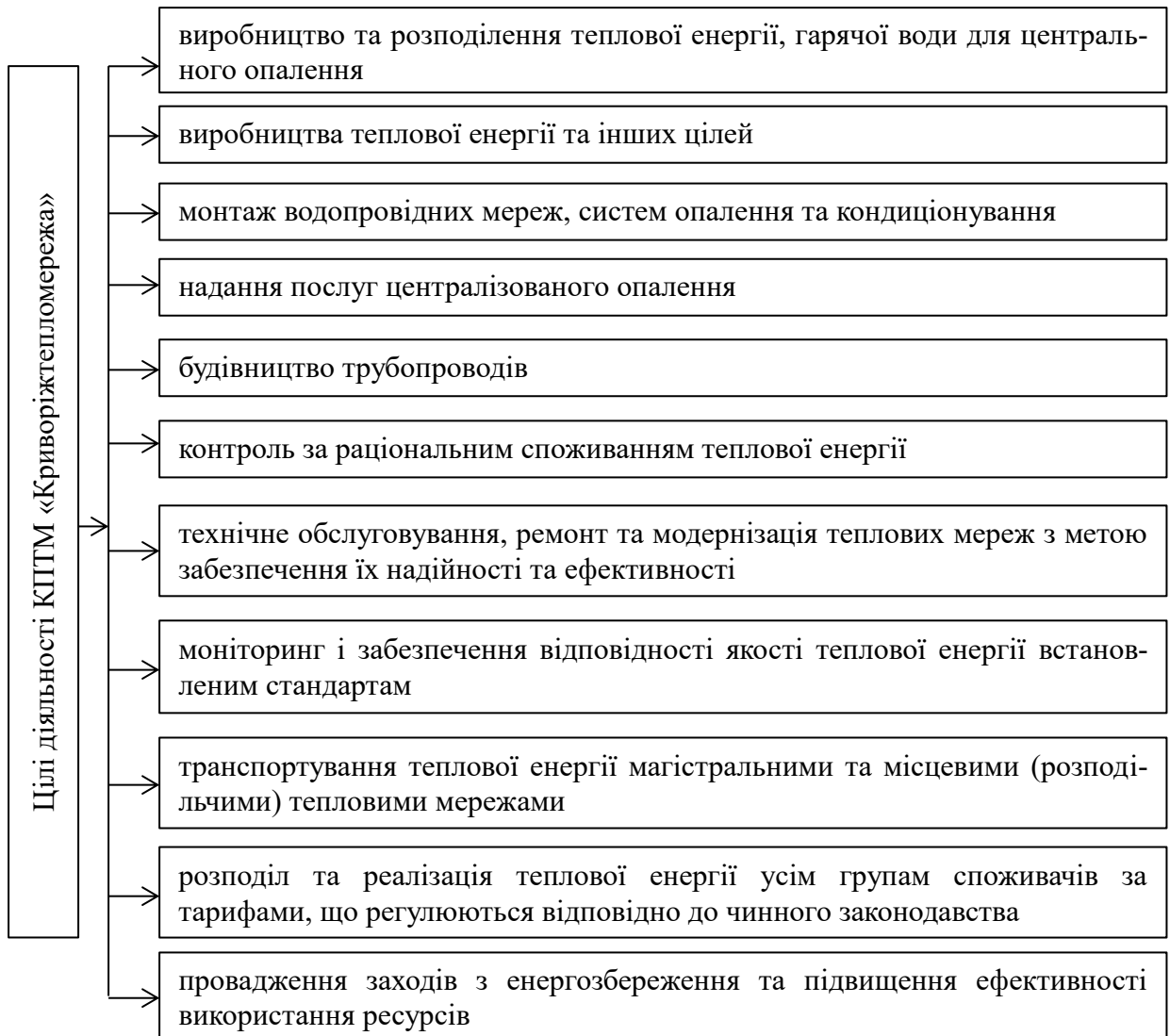


Рисунок 2.1 - Основні цілі діяльності КПТМ [44]

Підприємство орієнтується на економічну доцільність у відносинах з постачальниками, вибираючи тих, хто пропонує оптимальне співвідношення ціни та якості, а також найкращі умови доставки. забезпечення стабільних і надійних відносин з постачальниками теплової енергії та інших ресурсів є пріоритетним завданням для КПТМ.

Одним з головних викликів для підприємства є низька платоспроможність споживачів та високі витрати, а отже і впровадження

ефективних стратегій для стабілізації та підвищення фінансових показників на підтримання інфраструктури.

Тому, важливим завданням для підприємства є адаптація до змін та забезпечення фінансової стабільності. Аналіз основних показників діяльності підприємства наведено у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1 – Основні економічні показники діяльності КПТМ «Криворіжтепломережа» за 2021-2023рр [62]

Найменування показника	Одиниця вимір.	2021 рік	2022 рік	2023 рік	Абсолютне відхилення (+; -)		Відносне відхилення, %	
					2022 р. від 2021 р.	2022 р. від 2023 р.	2022 р. від 2021 р.	2023 р. від 2022 р.
Чистий дохід (виручка) від реалізації ПТРП	тис. грн.	1213615,0	1250990,0	1048370,0	37375,0	-202620,0	3,1	16,2
Собівартість реалізованої ПТРП	тис. грн.	1703960,0	1858455,0	1694947,0	154495,0	-163508,0	9,1	8,8
Валовий прибуток (+) або збиток (-) звітного періоду	тис. грн.	-490345,0	-603678,0	-646577,0	113333,0	42899,0	23,1	7,1
Інші операційні доходи	тис. грн.	349103,0	915198,0	324937,0	566095,0	-590261,0	162,2	164,5
Адміністративні витрати	тис. грн.	43844,0	41786,0	42406,0	2058,0	620,0	4,7	1,5
Інші витрати	тис. грн.	1253,0	1457,0	354,0	1457,0	-1103,0	16,3	75,7
Інші операційні витрати	тис. грн.	565583,0	286923,0	310953,0	278660,0	24030,0	49,3	8,4
Інші доходи	тис. грн.	5450,0	3481,0	2991,0	1969,0	-490,0	36,1	14,1
Фінансовий результат операційної діяльності: збиток	від тис. грн.	-750669,0	-17189,0	-674999,0	733480,0	657810,0	97,7	382,7
Дебіторська заборгованість за ПТРП	тис. грн.	457365,0	422904,0	410308,0	34461,0	-12596,0	7,5	3,0
Кредиторська заборгованість за ПТРП	тис. грн.	4808364,0	4829619,0	5572594,0	21255,0	742975,0	0,4	15,4
Чистий фінансовий результат	тис. грн.	-753699,0	-23472,0	-674451	730227,0	-650979,0	96,9	277,3

Аналізуючи динаміку чистого доходу від реалізації ПТРП за період 2021- 2023 рр. можна помітити зміни в абсолютних показниках. У 2021 році чистий дохід від реалізації ПТРП становив 1213615,0 тис. грн. У 2022 році цей показник зріс до 1250990,0 тис. грн, що в абсолютному вираженні становить приріст на 37375,0 тис. грн. Відносно до 2021 року, це зростання склало 3,1%. Такий приріст свідчить про збільшення обсягів ПРП підприємства, а також ефективність його діяльності протягом цього періоду.

Проте, у 2023 році чистий дохід знизився до 1048370,0 тис. грн, що в абсолютному вираженні означає зменшення на 202620,0 тис. грн порівняно з 2022 роком. Відносне зменшення становило 16,2%. Це значне зниження обумовлене різними факторами, такими як економічна нестабільність, зниження платоспроможності споживачів, та внутрішні проблеми підприємства. Зростання чистого доходу у 2022 році позитивно вплинуло на фінансовий стан підприємства, дозволяючи йому розширювати свою діяльність, інвестувати в модернізацію та покращувати фінансові показники. Однак значне зниження доходу у 2023 році призвело до зниження рентабельності та загострення фінансових проблем.

Аналізуючи зміни за весь період з 2021 по 2023 рік, можна побачити, що чистий дохід за послуги постачання теплової енергії знизився на 165245,0 тис. грн, або 13,6%. Така динаміка свідчить про наявність викликів, з якими стикнулося підприємство, і потребує детальнішого аналізу причин та розробки стратегій для подолання цих труднощів. Це свідчить про значне зниження доходів підприємства в останньому році аналізованого періоду. Позитивна динаміка у 2022 році пов'язана зі списанням заборгованості за строком позовної давності. Негативна динаміка у 2023 році динаміка свідчить про наявність викликів, з якими стикнулося підприємство, і потребує детальнішого аналізу причин та розробки стратегій для подолання цих труднощів.

У 2021 році С/В реалізованої теплової енергії становила 1703960,0 тис. грн. У 2022 році цей показник зріс до 1858455,0 тис. грн, що в абсолютному

вираженні становить приріст на 154495,0 тис. грн, або 9,1%. У 2023 році С/В знизилася до 1694947,0 тис. грн, що означає зменшення на 163508,0 тис. грн порівняно з попереднім роком, або на 8,8%. Ці коливання вказують на зміну вартості матеріалів, покупних енергоносіїв, а також інших виробничих витрат.

У 2021 році підприємство зазнало валового збитку в розмірі 490345,0 тис. грн. У 2022 році збиток збільшився до 603678,0 тис. грн, що означає погіршення на 113333,0 тис. грн, або на 23,1%. У 2023 році збиток зріс ще більше, до 646577,0 тис. грн, що становить збільшення на 42899,0 тис. грн порівняно з 2022 роком, або на 7,1%. Ця тенденція свідчить про зниження ефективності діяльності підприємства, що потребує детального аналізу та коригування стратегії.

У 2021 році інші операційні доходи становили 349,103 тис. грн. У 2022 році вони значно зросли до 915198,0 тис. грн, що означає приріст на 566095,0 тис. грн, або 162,2%. Однак у 2023 році цей показник знизився до 324,937 тис. грн, що на 590261,0 тис. грн менше, ніж у 2022 році, або на 64,5%. Такі коливання спричинені одноразовими списанням заборгованості, а також змінами в операційній діяльності підприємства.

Адміністративні витрати у 2021 році становили 43844,0 тис. грн. У 2022 році вони дещо знизилися до 41786,0 тис. грн, що на 2058,0 тис. грн менше, або на 4.7%. У 2023 році витрати зросли до 42,406 тис. грн, що на 620 тис. грн більше, ніж у попередньому році, або на 1.5%. Загалом, адміністративні витрати залишаються відносно стабільними, з невеликими коливаннями.

У 2021 році інші витрати становили 1,253 тис. грн. У 2022 році вони зросли до 1,457 тис. грн, що на 204 тис. грн більше, або на 16.3%. У 2023 році інші витрати знизилися до 354 тис. грн, що на 1,103 тис. грн менше, або на 75.7%. Значне зменшення інших витрат у 2023 році може свідчити про оптимізацію витрат підприємства.

У 2021 році інші операційні витрати становили 565583,0 тис. грн. У 2022 році вони значно знизилися до 286923,0 тис. грн, що на 278660,0 тис. грн менше, або на 49,3%. У 2023 році цей показник зріс до 310,953 тис. грн, що на 24030,0 тис. грн більше, або на 8,4%. Коливання пов'язані зі змінами у витратах на операційну діяльність.

У 2021 році інші доходи становили 5450,0 тис. грн. У 2022 році вони знизилися до 3481,0 тис. грн, що на 1969,0 тис. грн менше, або на 36,1%. У 2023 році доходи знизилися ще більше до 2991,0 тис. грн, що на 490 тис. грн менше, або на 14,1%. Це свідчить про зменшення інших доходів підприємства, через відсутність додаткових джерел прибутку.

У 2021 році дебіторська заборгованість за ПТРП складала 457365,0 тис. грн. У 2022 році вона знизилася до 422904,0 тис. грн, що на 34461,0 тис. грн менше, або на 7,5%. У 2023 році дебіторська заборгованість продовжила знижуватися до 410308,0 тис. грн, що на 12596,0 тис. грн менше, або на 3,0% порівняно з 2022 роком. Зниження дебіторської заборгованості пов'язано з погашення частини боргів споживачами та списанням боргів за строком позовної давності.

У 2021 році кредиторська заборгованість за ПТРП становила 4,808,364 тис. грн. У 2022 році цей показник зріс до 4829619,0 тис. грн, що на 21255,0 тис. грн більше, або на 0,4%. У 2023 році кредиторська заборгованість різко збільшилася до 5572594,0 тис. грн, що на 742975,0 тис. грн більше, або на 15,4% порівняно з 2022 роком. Такий значний ріст кредиторської заборгованості свідчить про проблеми з платоспроможністю підприємства та збільшення залежності від кредиторів. Зменшення дебіторської заборгованості є позитивним знаком, однак значне збільшення кредиторської заборгованості та суттєві коливання у збитках вказують на серйозні фінансові проблеми.

Фінансовий результат від операційної діяльності у 2021 році показав збиток у розмірі 750669,0 тис. грн. У 2022 році збиток значно зменшився до 17189,0 тис. грн, що означає покращення на 733480,0 тис. грн, або на 97,7%.

Однак у 2023 році збиток знову зріс до 674999,0 тис. грн, що на 657810,0 тис. грн більше, або на 382,7%. Така значна зміна вказує на нестабільність фінансового стану підприємства та необхідність вжиття заходів для стабілізації ситуації.

У 2021 році чистий фінансовий результат показав збиток у розмірі 753699,0 тис. грн. У 2022 році збиток зменшився за рахунок списання безнадійної К/З до 23472,0 тис. грн. Проте, у 2023 році збиток зріс до 674451,0 тис. грн, що на 650979,0 тис. грн більше, або на 277,4% порівняно з попереднім роком. Це свідчить про серйозне погіршення фінансового стану підприємства у 2023 році.

Для стабілізації фінансового стану підприємства необхідно провести детальний аналіз причин негативних змін та розробити стратегії для поліпшення фінансових показників, таких як оптимізація витрат, покращення управління оборотними засобами та залучення додаткових джерел фінансування.

Найбільш повний аналіз, глибоку інформацію про витрати за статтями калькуляції КПТМ «Тепломережа» і їх динаміку наведено у таблиці 2.2.

Аналіз даних таблиці свідчить, що у 2023 році витрати на енергоносії склали 1248506,7 тис. грн, що є зменшенням на 156,794.8 тис. грн або 11,2% порівняно з 2022 роком (1405301,5 тис. грн). Це зниження обумовлено насамперед зменшенням витрат на природний газ та його транспортування.

Витрати на природний газ, його транспортування та розподіл зменшилися з 1200839,5 тис. грн у 2022 році до 1022871,4 тис. грн у 2023 році, що на 177968,1 тис. грн менше або 14,8%.

Однак, витрати на електроенергію зросли з 164118,6 тис. грн у 2022 році до 190631,6 тис. грн у 2023 році, що на 26513,0 тис. грн більше або 16,2%. Витрати на покупну теплоенергію знизилися з 10531,6 тис. грн до 7164,5 тис. грн, що на 3367,1 тис. грн менше або 32,0%.

Таблиця 2.2 – Витрати за статтями калькуляції КПТМ «Криворіжтепломережа» за 2022-2023рр [62]

Показники	Один. вимір.	2023 рік	2022 рік	Відхилення 2022р від 2023р.	
				+/-	%
Енергоносії, в т.ч.:	тис.грн.	1248506,7	1405301,5	-156794,8	11,2
- природний газ, його транспортування та розподіл	тис.грн	1022871,4	1200839,5	177968,1	14,8
- електроенергія	тис.грн	190631,6	164118,6	26513,0	16,2
- покупна теплоенергія	тис.грн	7164,5	10531,6	3367,1	32,0
- вода	тис.грн	27839,2	29811,8	1972,6	6,6
матеріали	тис.грн	49560,5	41702,4	7858,1	18,8
Амортизація	тис.грн	92 913,5	101523,7	8610,2	8,5
Інші витрати	тис.грн	33 436,8	45155,2	11718,4	25,9
Разом прямі витрати	тис.грн	1642719,7	1806715,1	163995,4	9,1
Разом розподілені загальновиробничі витрати	тис.грн	32139,4	27340,6	4798,8	17,5
Виробнича С/В продукції теплової енергії	тис.грн	1674859,1	1834055,7	159196,6	8,7
Виробнича собівартість 1 Гкал(грн.)	тис.грн.	3121,72	2953,73	167,99	5,7
ФОП з нарахуваннями		218302,2	213032,3	5269,9	2,5

Аналіз даних таблиці свідчить, що у 2023 році витрати на енергоносії склали 1248506,7 тис. грн, що є зменшенням на 156,794.8 тис. грн або 11,2% порівняно з 2022 роком (1405301,5 тис. грн). Це зниження обумовлено насамперед зменшенням витрат на природний газ та його транспортування.

Витрати на природний газ, його транспортування та розподіл зменшилися з 1200839,5 тис. грн у 2022 році до 1022871,4 тис. грн у 2023 році, що на 177968,1 тис. грн менше або 14,8%.

Однак, витрати на електроенергію зросли з 164118,6 тис. грн у 2022 році до 190631,6 тис. грн у 2023 році, що на 26513,0 тис. грн більше або 16,2%. Витрати на покупну теплоенергію знизилися з 10531,6 тис. грн до 7164,5 тис. грн, що на 3367,1 тис. грн менше або 32,0%.

Витрати на воду зменшилися на 1972,6 тис. грн або 6,6%, з 29811,8 тис. грн у 2022 році до 27839,2 тис. грн у 2023 році.

Витрати на матеріали збільшилися з 41702,4 тис. грн у 2022 році до 49560,5 тис. грн у 2023 році, що на 7858,1 тис. грн більше або 18,8%. Це



зростання свідчити про збільшення обсягів виробництва та підвищення цін на покупні матеріали.

Витрати на амортизацію зменшилися з 101523,7 тис. грн у 2022 році до 92913,5 тис. грн у 2023 році, що на 8610,2 тис. грн менше або 8,5%. Це зменшення пов'язане з завершенням амортизаційного періоду деяких основних засобів та зниженням капітальних витрат.

Інші витрати значно зменшилися з 45155,2 тис. грн у 2022 році до 33436,8 тис. грн у 2023 році, що на 11718,4 тис. грн менше або 25,9%. Це зменшення свідчить про скорочення адміністративних витрат, та інших операційних витрат.

Загальні прямі витрати зменшилися з 1806715,1 тис. грн у 2022 році до 1642719,7 тис. грн у 2023 році, що на 163995,4 тис. грн менше або 9,1%. Це зниження обумовлено загальним зменшенням витрат на енергоносії та інші витрати.

Загальновиробничі витрати зросли з 27340,6 тис. грн у 2022 році до 32139,4 тис. грн у 2023 році, що на 4798,8 тис. грн більше або 17,5%. Це зростання обумовлено збільшенням непрямих витрат, таких як заробітна плата, витрати на утримання виробничих приміщень тощо.

Виробнича собівартість продукції теплової енергії зменшилася з 1834055,7 тис. грн у 2022 році до 1674859,1 тис. грн у 2023 році, що на 159196,6 тис. грн менше або 8,7%. Це зниження обумовлене загальним зменшенням прямих витрат та ефективнішим використанням ресурсів.

Виробнича собівартість 1 Гкал зросла з 2953,73 грн у 2022 році до 3121,72 грн у 2023 році, що на 167,99 грн більше або 5,7%. Це зростання вказує на збільшення витрат на виробництво теплової енергії.

Витрати на ФОП збільшилися з 213032,3 тис. грн у 2022 році до 218302,2 тис. грн у 2023 році, що на 5269,9 тис. грн більше або 2,5%. Це зростання пов'язане зі збільшенням з/п працівників або збільшенням чисельності персоналу.

Доцільно провести комплексний розрахунок потенційних резервів зниження С.В. послуг з виробництва та постачання теплової енергії підприємством, а також визначити механізм їх ефективного використання.

Загальноприйнятими є 3 основних джерела зниження витрат.

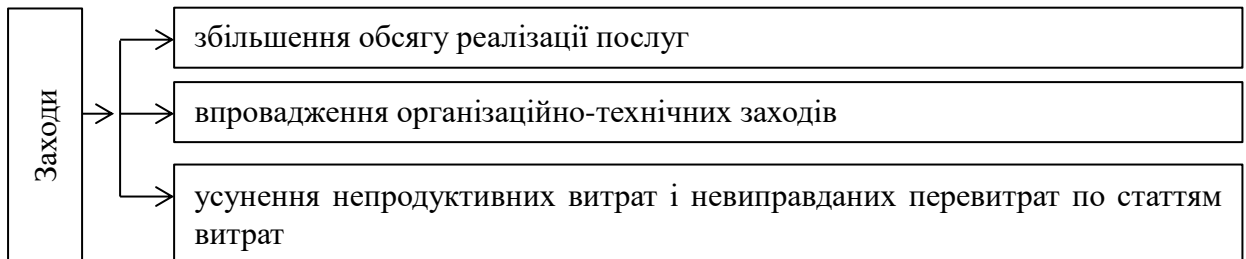


Рисунок 2.2 - Заходи зниження витрат та виявлення резервів економії

Вартість послуги з виробництва теплової енергії містить 70,7% змінних витрат (ст. «Електроенергія», ст. «Природний газ» ) відповідно і збільшення обсягів реалізації дозволить КПТМ покрити понесені витрати.

Вартість послуги постачання теплової енергії містить 70,7% змінних витрат (ст. «Електроенергія»), а отже збільшення обсягів послуги призведе і до збільшення зазначених витрат. У даному випадку кращим рішенням буде запровадження організаційно-технічних заходів щодо економії зазначених покупних ресурсів, а саме наприклад заміна двигунів на більш енергозберігаючі.

Обсяг пропуску теплової енергії абонентам, які не мають приладів обліку залежить від діючих норм споживання. За аналітичними даними КПТМ протягом 2023 року фактичний обсяг постачання теплової енергії в декілька разів перевищує нормативний. За аналітичними розрахунками КПТМ впровадження приладів обліку, чи норм споживання, що наближені до фактичного рівня споживання, збільшить загальний обсяг реалізації при цьому сума постійних витрат не зменшиться, а сума змінних витрат збільшиться. Збільшення витрат електроенергії при новому обсязі реалізації становитиме значно менший відсоток, звідси і економія С.В [62].

Також резервом зниження С/В послуги з виробництва теплової енергії є економія електроенергії через впровадження організаційно-технічних заходів. Зниження собівартості водовідведення внаслідок економії електроенергії становить 345679,8тис.грн.

Аналіз показників за 2022-2023 роки свідчить про загальне зменшення витрат на енергоносії, матеріали та інші витрати, що призвело до зниження виробничої собівартості продукції теплової енергії. Однак, зростання виробничої собівартості 1 Гкал вказує на необхідність подальшої оптимізації витрат. Збільшення витрат на фонд оплати праці та загальновиробничі витрати вимагають ретельного контролю та аналізу для забезпечення фінансової стійкості підприємства.

Таким чином, резерви скорочення витрат встановлюються за кожною статтею калькуляції за рахунок впровадження певних інноваційних та організаційних заходів, а також за рахунок економії витрат на оплату праці через усунення непродуктивних виплат та коригування графіків роботи з метою недопущення перевищення фонду робочого часу; більш ефективного використання основних засобів внаслідок своєчасного виведення з експлуатації обладнання та споруд, які з різних причин не задіяні у виробничому процесі та усунення невиправданих перевитрат і невиробничих витрат у складі загальновиробничих витрат (економія паливно-мастильних матеріалів, освітлення та інше).

Одним з головних викликів для підприємства є забезпечення фінансової стабільності в умовах низької платоспроможності споживачів та високих витрат на енергоносії, матеріали на підтримання інфраструктури.

Для покращення фінансового стану підприємства необхідно впровадити певні організаційно-технічні заходи:

– виявити резерви зниження собівартості послуг за статтями калькуляції, через впровадження економічно обґрунтованих заходів по економії значно здорожченної електроенергії;

–в зв’язку з наявністю на балансі КПТМ мереж та об’єктів з великим % зносу, передбачити в місцевому бюджеті кошти на фінансування капітальних вкладень в ці об’єкти, що дозволить зменшити ненормовані витрати тепла на шляху до споживачів;

–проводити роботу з абонентами по погашенню заборгованості, контролювати терміни позовної давності;

–звертатися до місцевих органів самоврядування з питаннями своєчасного перегляду тарифів та норм теплопостачання;

–вимагати від споживачів встановлювати прилади обліку.

## 2.2 Організація обліку на КПТМ «Криворіжтепломережа»

На КПТМ «Криворіжтепломережа» децентралізована форма організаційної побудови бухгалтерської служби. Бухгалтерією здійснюється обліково-аналітичний та контрольний процеси підприємства.

Організаційний, методичний та технічний рівні облікового процесу на КПТМ «Криворіжтепломережа» регламентовано прийнятою на підприємстві обліковою політикою.

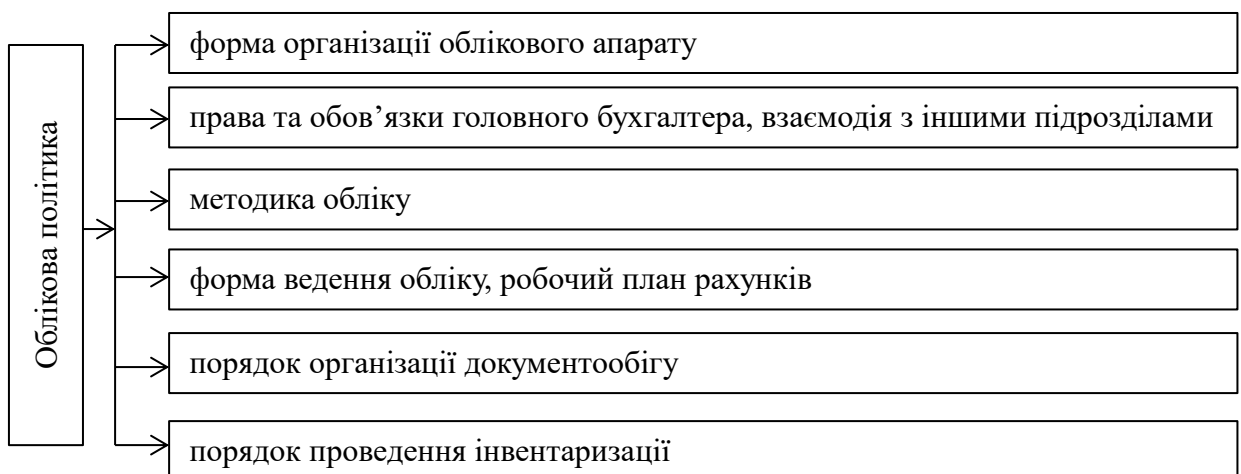


Рисунок 2.3- Основні аспекти облікової політики КПТМ [62]

Відповідальність за правильність ведення та достовірність даних Б.О. на КТПМ покладено на голову Какуша О.І.

Обліковою політикою визначено обов'язки гол.бухгалтера, а саме: забезпечення дотримання на підприємстві встановлених єдиних методологічних принципів Ф/О; складання та своєчасне подання фінзвітності; контроль за відображенням на рахунках Б/О всіх операцій; участь у оформленні документів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, розкращення та псування активів підприємства; забезпечення перевірку стану фінансово-обліку підрозділах підприємства [62] .

Обліковою політикою КТПМ «Тепломережа» визначено, що розподіл витрат здійснюється за основними технологічними процесами і виокремлено статті обліку і калькулювання с/в ПТРП (рис 2.4)

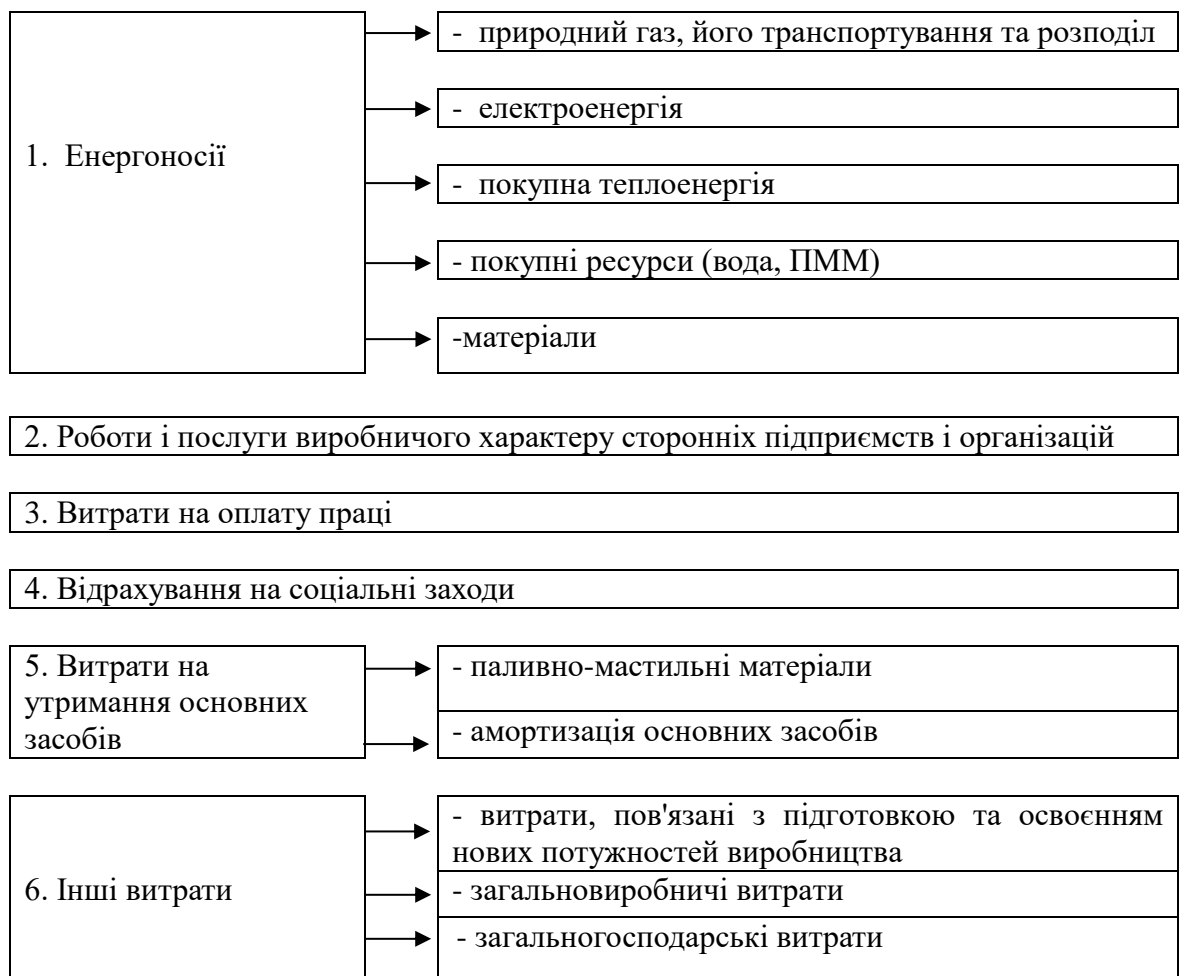


Рисунок 2.4 – Статті калькуляції КТПМ «Криворіжтепломережа» [44]

Така класифікація витрат на КПТМ забезпечить досягнення наступних завдань:

По-перше, визначення С/В ПРП, що в і дозволить встановити оптимальні ціни на послуги з виробництва теплової енергії та постачання тепла абонентам, оцінити ефективність роботи підприємства, контролювати витрати та приймати обґрунтовані управлінські рішення.

По-друге, облік витрат за визначеними С.К. дозволить виявити резерви економії, зниження С.В. послуг та підвищення прибутковості.

По-третє забезпечить дані для оцінки фінстану КПТМ (прибутковості, рентабельності тощо).

Отже, відповідно до облікової політики визначена класифікація витрат КПТМ за С/к відображає витрати на виробництво залежно від їх ролі у виробничому та технологічному процесах, характеру та призначення витрат, а також їхньої прямої або опосередкованої участі у виробництві [44].

Згідно наказу «Про облікову політику» на КПТМ застосовують журнально-ордерну форму обліку з автоматизацією облікових процесів. Основними реєстрами Б/О є журнали-ордери. Ж-О форма обліку ґрунтується на принципах систематизації і накопичення в хронологічному порядку даних первинних документів, що відображають господарські операції безпосередньо в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку. Синтетичний і аналітичний облік ведеться у реєстрах, зазвичай - єдиній системі записів. Головну книгу використовують для узагальнення даних журналів-ордерів, перевірки правильності записів по окремих синтетичних рахунках і складання бухгалтерського балансу за місяць, квартал та рік [62].

Б/о ведеться згідно робочого плану рахунків, який розроблений на підставі Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, що затверджений Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 року і доданий до наказу про облікову політику підприємства [62].

## 2.3 Облік витрат за статтями калькуляції на КПТМ «Криворіжтепломережа»

Облік витрат і калькулювання С/В робіт, послуг КПТМ «Тепломережа» відповідно до облікової політики, здійснюється на рахунках 9 класу «Витрати діяльності» [34].

Для обліку витрат і виходу продукції (теплової енергії) використовують рах. 23 «Виробництво». За Дт рахунку зазначають витрати, за кредитом вироблену теплову пару.

У статті «Енергоносії» відображують витрати електроенергії на виготовлення теплової пари, а саме дебетують 23 «Виробництво» рахунок і кредитують 201 «сировина і матеріали». Найвагомішу частину у статті складають саме витрати на природній газ В свою чергу, витрати на транспортування та розподіл газу відносять до ТЗВ. Зазначена стаття, також включає витрати води та теплоенергії. До витрат відносять фактичну вартість сплачену постачальникам води та теплової енергії- саме на цю суму дебетують рах.23 та кредитують 201.

Суми амортизаційних відрахувань ОЗ, Нема, інших НА, які використовуються у виробництві теплової пари, постачанні тепла споживачам відносять до статті «Витрати на утримання основних засобів» і відповідно дебетують рах.23 та кредитують 13. Також до статті «Витрати на утриманн ОЗ» відносять вартість ПММ, запчастини, ремонтних робіт, налагоджування устаткування тощо.

До статті «Витрати на оплату праці» відносять витрати пов'язані з нарахуванням основної оплати за тарифними ставками і додаткової оплати праці працівників зайнятих на виробництві теплової енергії її розподілу та транспортування: робітників, електромонтерів, інженерів, слюсарів, ізолювальників, операторів теплових пунктів. Серед основних видів доплат , які відносяться до витрат на о/п працівників основного виробництва – премії за якість виконаних робіт, надбавки за понаднормову роботу та інші додаткові

виплати визначені законодавством України. Виплати та премії відображають за Дт. Рах.23 Кт рах 66

До статті «Відрахування на соціальні заходи» відносять суми витрати на обов'язкове соціальне страхування та внесків до Пенсійного фонду з з ФОП працівників зайнятих виробництвом теплової енергії. В обліку д-тують рахунок 23 на суму нарахувань на ФОП та к-тують рах. 65.

Таблиця 2.4 - Відображення в обліку витрат основного виробництва КПТМ «Криворіжтепломережа»

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано амортизацію ОЗ та нематеріальних активів, що використовуються у виробництві	23 «Виробництво»	13 «Знос необоротних активів»	456840,0
2	Відпущено зі складу виробничі запаси на потреби виробництва	23 «Виробництво»	20 «Виробничі запаси»	125867,0
3	Відпущено МШП у виробництво	23 «Виробництво»	22 «МШП»	45981,0
4	Відображено вартість послуг, наданих допоміжним виробництвом основного виробництва	23 «Виробництво»	23 «Виробництво»	95678,0
5	Передано напівфабрикати на подальшу переробку	23 «Виробництво»	25 «Напівфабрикати»	22578,0
6	Акцептовано рахунок постачальника за послуги, надані для потреб виробництва (вода, пар, енергія, зв'язок)	23 «Виробництво»	63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»	795655,0
7	Відображено зарахування на баланс ІНМА, виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах	11 «Інші необоротні матеріальні активи»	23 «Виробництво»	115623,0
8	Відображено вартість послуг допоміжних виробництв, наданих для капітального будівництва	15 «Капітальні інвестиції»	23 «Виробництво»	483654,0
9	Включено до собівартості продукції, робіт та послуг відповідну частку загальновиробничих витрат	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати»	865497,0



Для відображення в обліку витрат пов'язаних з наданням послуг або виконання робіт стороннім організаціям КПТМ використовується рах. 901. Дебетується 901 кредитується 23 на вартість таких робіт/послуг (вказану в актів виконаних робіт та договорі).

До статті «Інші витрати» відносять всі витрати пов'язані з обслуговуванням основного виробництва теплової енергії, монтажем та обслуговуванням устаткування, ремонтом газового- і електроустаткування, котельних установок, монтажем зовнішніх трубопроводів, а також аварійно-відновлювальними роботами. До цієї статті також включаються загальногосподарські витрати пов'язані з освітлення опаленням приміщень основного виробництва, витрати на утримання адміністративного персоналу (з/п, соц.страхування, амортизація автотранспорту, освітлення опалення, оргтехніка тощо). Отже, ст. «Інші витрати» включає як загальновиробничі витрати так і загальногосподарські витрати.

Аналітичний облік ведеться на КПТМ за такими напрямками:

1. За видами робіт та послуг: виробництво теплової енергії, пари; розподіл теплової енергії, транспортування теплової енергії, ремонтні роботи, обслуговування устаткування тощо. Для кожного виду р/п призначений окремий рахунок на якому і групуються всі витрати пов'язані з наданням конкретного виду послуги [62]

2. За центрами виникнення: підрозділи електро-, водо- та ремонтно-механічні цехи [62].

Згідно Облікової політики КПТМ підхід дозволяє не лише детально відображати витрати виробничого процесу, але і забезпечує більш точне управління ресурсами та планування діяльності підприємства, та забезпечити більшу прозорість і контроль за фінансами, що дозволяє приймати обґрунтовані рішення щодо оптимізації виробничого процесу та підвищення його ефективності [62]

Облік витрат, виконаних робіт/наданих послуг допоміжних виробництв ведеться на субрахунку 234 Допоміжні виробництва, за дебетом якого відо-

бражаються як прямі витрати, безпосередньо пов'язані з виконанням робіт і наданням послуг, так і непрямі, пов'язані з організацією і управлінням допоміжними виробництвами, а за кредитом вартість виконаних робіт і наданих послуг, одержаної продукції і виробів [62].

Таблиця 2.5 – Відображення витрат в обліку КПТМ «Криворіжтепломережа» в розрізі аналітичних рахунків 903, 231 [62]

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Відображено вартість послуг, наданих стороннім підприємствам	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»	23	459872,0
2	Нараховано заробітну плату робітникам допоміжного виробництва	231 «Допоміжні виробництва»	661	42300,0
3	Нараховано ЄСВ на ФОП робітників допоміжного виробництва	231 «Допоміжні виробництва»	65	8460,0
4	Списано для потреб допоміжного виробництва - паливо - матеріали	231 «Допоміжні виробництва»	201 203	24500,0 17800,0
5	Нараховано амортизацію на приміщення та устаткування допоміжних виробництв	231 «Допоміжні виробництва»	13	75000,0
6	Нараховано підрядникам та іншим стороннім підприємствам та організаціям за виконані роботи	231 «Допоміжні виробництва»	63,685	15000,0
7	Розподілено загальновиробничі витрати ремонтної майстерні на ремонтвані об'єкти	231 «Допоміжні виробництва»	91	54978,0
8	Оприбутковано запасні частини, що зняті з відремонтованого об'єкта і підлягають відновленню	207	231 «Допоміжні виробництва»	4587,0
9	Оприбутковано як металобрухт зняті з відремонтованого об'єкта вузли, деталі, які не підлягають відновленню	209	231 «Допоміжні виробництва»	7894,0
10	Віднесено вартість завершених ремонтних робіт на споживачів послуг	23, 90, 91, 92, 93	231 «Допоміжні виробництва»	195687,0

Витрати на водопостачання розподіляють за споживачами пропорційно до кількості спожитої води і щомісяця на підставі Звіту про використання води на виробничі та інші потреби списують за фактичною собівартістю 1 м<sup>3</sup> води [62].

Таблиця 2.6 – Відображення витрат в обліку КПТМ «Криворіжтепломережа» (в розрізі аналітичного рахунку 232)

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Списано вартість палива для роботи водопостачального устаткування	232 «Водопостачання»	203	75640,0
2	Списано вартість покупної води	232 «Водопостачання»	63	65678,0
3	Списано вартість матеріалів і дезинфікуючих засобів для потреб водопостачання	232 «Водопостачання»	201	45900,0
4	Списано запасні частини на ремонт основних засобів водопостачання	232 «Водопостачання»	207	14587,6
5	Нараховано амортизацію	232 «Водопостачання»	13	15876,0
6	Списано вартість послуг інших допоміжних виробництв	232 «Водопостачання»	231	45890,0
7	Списано будівельні матеріали для ремонту ОЗ водопостачання	232 «Водопостачання»	205	35642,0
8	Списано використану воду на споживачів послуг	23, 90, 91, 92, 93, 94	232	215600,0

Таблиця 2.7 – Відображення витрат в обліку КПТМ «Криворіжтепломережа» (в розрізі аналітичного рахунку 233)

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано оплату праці працівникам енергетичних виробництв	233 «Енергетичні виробництва»	661	42300
2	Нараховано ЄСВ ФОП працівникам енергетичних виробництв	233 «Енергетичні виробництва»	65	9306
3	Списано вартість палива, вугілля використаних для виробництва електроенергії	233 «Енергетичні виробництва»	203	125000,0
4	Списано вартість енергії, одержаної зі сторони (без ПДВ)	233 «Енергетичні виробництва»	631	98567,0
5	Нараховано амортизацію ОЗ електростанцій, електроустаткування	233 «Енергетичні виробництва»	13	18000,0
6	Списано вартість запасних частин для ремонту електроустаткування	233 «Енергетичні виробництва»	207	8000,0
7	Списано будівельні матеріали для ремонту ліній електропередач	233 «Енергетичні виробництва»	205	4597,0
8	Списано вартість МШП для потреб енергетичних виробництв	233 «Енергетичні виробництва»	22 «Енергетичні виробництва»	11560,0
9	Списано спожиту електроенергію на споживачів послуг	23, 90, 91, 92, 93, 94	233	245987,0

Таблиця 2.8 – Відображення витрат в обліку КПТМ «Криворіжтепломережа» (в розрізі аналітичного рахунку 234)

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нараховано заробітну плату робітникам ремонтних цехів	234«Ремонтні виробництва»	661	53600,0
2	Нараховано ЄСВ на ФОП робітників ремонтних цехів	234«Ремонтні виробництва»	65	11792,0
3	Списано запасні частини на ремонт устаткування	234«Ремонтні виробництва»	207	4530,0
4	Віднесено вартість завершених ремонтних робіт на споживачів послуг	23, 90, 91, 92, 93	234«Ремонтні виробництва»	69922,0

Таблиця 2.9 – Відображення витрат за ст. «Загальновиробничі витрати» в обліку КПТМ «Криворіжтепломережа»

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Нарахована оплата праці загальновиробничому персоналу	91	661	147800,0
2	Нараховано ЄСВ	91	65	11792,0
3	Створено резерв на оплату відпусток	91	471	74530,0
4	Списано суму витрат на відрядження загальновиробничого персоналу	91	372	1500,0
5	Нараховано амортизацію на ОЗ, Нема та інші необоротні активи загальновиробничого призначення (цехів, бригад, підрозділів)	91	13	18000,0
6	Відображено вартість витрат на опалення, освітлення, водопостачання та інше утримання загальних приміщень виробничого призначення	91	233	98670,0
7	Списано витрати на перевезення працівників до місця безпосередньої роботи	91	685	5900,0
8	Віднесено вартість завершених ремонтних робіт на споживачів послуг	23	91	69922,0

Аналітичний облік загальновиробничих витрат ведеться у Звіті про загальновиробничі витрати ф. № 5 [62].

Основою для обліку витрат є первинні документи, які фіксують факти здійснення операцій, що призвели до таких витрат. Деякі з них є універсальними для обліку всіх видів основного виробництва, такі як

рахунки-фактури, накладні, ЛЗК, розрахунок амортизаційних відрахувань, табель тощо).

З/п працівникам зайнятим виробництвом і обслуговування процесів основного виробництва нараховують на основі табеля обліку робочого часу, виходячі обсягів з обсягів виконаних робіт та наданих послуг. Видачу основних матеріалів зі складу оформлюють накладною- вимогою (у межах норм витрат виробничого процесу). Акти виконаних робіт слугують основою для нарахування витрат за надані послуги, виконані роботи

Важливою вимогою, щодо оформлення первинних документів є –час складання, а саме його відповідність часу здійснення господарської операції.

Вся інформація про первинні документи з обліку витрат за С.К. КПТМ «Криворіжтепломережа детально викладена в таблиці у таблиці 2.10

Таблиця 2.10 – Первинні документи, з обліку витрат КПТМ «Криворіжтепломережа» [39]

Назва форми	Підстави для складання документа
Акт списання запасів	Списання запасів у всіх випадках, крім тих, для яких є спеціальний документ
Картка складського обліку	Для обліку руху матеріалів на складі
накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Витрачання матеріалів які були використані під час надання послуг або виконання робіт (паливо, природній газ, електроенергія).</li> <li>2. Повернення постачальнику матеріальних цінностей неналежної якості.</li> <li>3. Повернення матеріальних цінностей, прийнятих на відповідальне зберігання.</li> <li>4. Відпуск матеріальних цінностей стороннім особам.</li> <li>5. Передача в експлуатацію МШП.</li> <li>6. Понадлімітний відпуск матеріальних цінностей (більш ніж дозволяє лімітно-забірна карта).</li> </ol>
Лімітно-забірна картка	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Відпуск запасів, що систематично витрачаються.</li> <li>2. Повернення з виробництва невикористаних матеріальних цінностей.</li> </ol>
Табель обліку робочого часу	ведеться облік використання робочого часу щодо кожного працівника для обчислення виконаної ним роботи, контролю дотримання встановленого графіка роботи
Акти виконаних робіт та наданих послуг	факт виконання робіт/надання послуг та конкретні види робіт/послуг, які були надані з зазначенням їх вартості та терміну виконання

Зібрані та впорядковані данні з первинних документів групуються у зведених облікових документах.

Для накопичування облікових даних за витратами за СК. Використовують оборотно-сальдову відомість.

Усі витрати по КПТМ в цілому, незалежно від того, на яких синтетичних рахунках вони обліковуються, відображаються (збираються в розрізі кореспондуючих рахунків) в одному регістрі. За журнально-ордерної форми обліку витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку витрат запасів, розрахунків з оплати праці, відрахувань на соціальні заходи тощо застосовується Журнал 5 або 5 А і Відомість 5.1

В цьому Журналі забезпечується узагальнення всіх витрат за елементами і статтями витрат. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів Б.О. вказують, що для цього з графи "Усього" журналів 1, 2, 3, 4, 6, 7 до Журналу 5 переносяться дані про витрати підприємства.

У розділ I Ж-О5 здійснюється зведений облік за рахунками 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98,

У розділ II "Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової та інвестиційної діяльності, інші витрати",

У розділ III витрати електроенергії, матеріалів, палива, запасних частин, МШП, витрати на з/п та соц.виплати, амортизацію.

Витрати відіграють ключову роль у фінансовій діяльності підприємства і відображаються у формах фінансової звітності, зокрема у формі №2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» [62].

У формі №2 КПТМ витрати відображаються у наступних рядках:

Собівартість реалізованих робіт, послуг (р. 2050): рядок відображає дані щодо С/В послуг, робіт, наданих або здійснених протягом звітного періоду. Ця сума дебетується на рахунок 791 "Витрати на реалізацію" і кредитується на рахунки 903 "Виручка від реалізації послуг".

Рядок 2095 відображає фінансовий стан підприємства за звітний період. Варто зауважити, що КПТМ протягом вже тривалого періоду являється збитковим.

Інші операційні витрати (р. 2180): показує інші операційні витрати, які не пов'язані з основним виробництвом (теплової енергії, її розподілом чи транспортуванням). Ці витрати дебетуються на рахунок 791 "Витрати на реалізацію" і кредитуються на рахунки 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші операційні витрати". В свою чергу адміністративні витрати звітного періоду відображаються у загальній сумі у рядку 2130.

Інші витрати (р. 2270): Цей рядок показує інші витрати, які не пов'язані з операційною діяльністю компанії. Ці витрати дебетуються на рахунок 792 "Інші витрати" і кредитуються на рахунки 95 "Фінансові витрати", 96 "Інші витрати" та 197 "Інші доходи та витрати".

Разом витрати (р. 2355): Цей рядок показує загальну суму витрат, які були понесені КПТМ протягом звітного періоду. Ця сума розраховується як сума рядків 2050, 2095, 2130, 2180 і 2270.

Отже, облік витрат за С.К. ведеться у розрізі технологічних процесів та місць виникнення витрат на основі первинних документів (накладних, актів приймання робіт, рахунків-фактури тощо), карток, калькуляцій, узагальнюється у регістрах Б/О - журналах-ордерах, відомостях та відображаються за залишками на рахунках на кінець звітного періоду у фінзвітності КПТМ

Додатково до вищезазначеного, важливо зазначити, що:

- облік витрат за С.К. повинен бути налагоджений таким чином, щоб забезпечувати його достовірність, своєчасність та повноту;
- для ведення обліку витрат за С.К. на підприємстві повинна бути розроблена відповідна система документообігу та методики розрахунку собівартості продукції;
- відповідальність за ведення обліку витрат за С.К, як правило, покладається на бухгалтерську службу підприємства.

## 2.4 Проблемні аспекти визнання витрат, їх розподілу й обліку за статтями калькуляції та можливі шляхи їх вирішення

Визнання та облік витрат за СК є важливою складовою бухгалтерського обліку підприємства, оскільки впливає на фінансові результати та прийняття управлінських рішень. Однак, цей процес стикається з рядом проблемних питань, які потребують уваги та вирішення. Правильне ведення обліку витрат за статтями калькуляції дозволяє краще контролювати та оптимізувати витрати, що може призвести до зниження оподаткованого прибутку та, відповідно, до зменшення податкових платежів. Це може бути досягнуто за рахунок включення до складу витрат усіх фактично понесених витрат, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції, обґрунтованого розподілу непрямих витрат між видами продукції та використання методів калькулювання, які відповідають особливостям діяльності підприємства.

Виокремимо основні правила визнання та підтвердження витрат визначені податковим законодавством України:

- при визначенні чистого доходу діяльності суб'єкти господарювання мають враховувати виключно витрати на ведення підприємницької діяльності визначені в пункті 177.4 Податкового Кодексу України [63];

- витрати мають бути пов'язані з отриманням доходу в поточному періоді, який визнається після реалізації ТРП;

- здійсненні витрати обов'язково мають бути підтверджені документально: платіжне доручення, квитанція, акт виконаних робіт, акт купівлі; накладні на відвантаження товарів, акти виконаних робіт (послуг), договір тощо.

- документи, що підтверджують витрати повинні мати обов'язкові реквізити, а саме назву, дату й місце складання, зміст операції, її обсяг, одиниці виміру, відповідальна особа і її підпис [39].

Підприємствам, обов'язково необхідно обґрунтувати відповідність витрат потребам виробництва. Наприклад, витрати паливно-мастильних



матеріалів має бути обґрунтовано обсягами виконаних робіт, розрахунками норм витрат на виготовлення продукції або виконання робіт (послуг), теж саме стосується вартості інших матеріалів, сировини, запасних частин, комплектуючих виробів, інструментів, напівфабрикатів, будівельних матеріалів, яка може бути віднесена до відповідного об'єкту витрат.

Одним з значущих питань є вибір методу обліку витрат. Існує кілька методів обліку витрат, кожен з яких має свої переваги та недоліки. Вибір методу може суттєво вплинути на показники собівартості та фінансову звітність підприємства.

Також правильна класифікація витрат на прямі та непрямі є критично важливою для точного обліку собівартості. Однак, на практиці це може бути складно зробити, особливо у випадках, коли витрати мають змішаний характер.

Ще одним проблемним питанням є інтеграція облікових систем. Використання сучасних програмних продуктів для автоматизації обліку собівартості дозволяє знизити ризик помилок і підвищити ефективність облікових процесів. Однак, інтеграція таких систем з іншими інформаційними системами підприємства може бути складною і вимагати значних ресурсів.

Актуальним є питання сумісності облікових систем з іншими інформаційними системами підприємства: для забезпечення точності облікових даних важливо, щоб облікові системи були сумісні з системами управління ресурсами, планування виробництва та іншими ключовими системами підприємства. Невідповідність даних між різними системами може призвести до помилок у розрахунках собівартості.

Під сумісністю облікових систем з іншими інформаційними системами підприємства розуміється здатність облікових систем ефективно взаємодіяти та обмінюватися даними з іншими ключовими системами підприємства. Це забезпечує узгодженість та точність даних, які використовуються для прийняття управлінських рішень та фінансової звітності.

Не мало важливим є відповідність законодавчим вимогам, що передбачає постійний моніторинг змін у податковому та бухгалтерському законодавстві для забезпечення відповідності облікових методів актуальним вимогам. Недотримання законодавчих норм може призвести до штрафів та інших санкцій. Багато підприємств стикаються з необхідністю впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) для забезпечення прозорості та зіставності фінансової звітності. Перехід на міжнародні стандарти може вимагати значних зусиль та ресурсів, але він забезпечує вищу якість фінансової інформації.

Своєчасність обліку собівартості реалізованих робіт та послуг є важливою для прийняття ефективних управлінських рішень, оскільки затримки в обліку можуть призвести до неправильного відображення фінансового стану підприємства та прийняття невірних рішень. Регулярний аналіз відхилень фактичних витрат від планових дозволяє виявити причини відхилень та вжити необхідних заходів для їх усунення. Такий аналіз є важливим інструментом для управління витратами та підвищення ефективності діяльності підприємства. Використання даних обліку собівартості для прийняття управлінських рішень є ключовим аспектом управління підприємством, оскільки дані про собівартість дозволяють оцінити рентабельність різних видів діяльності та приймати обґрунтовані рішення щодо оптимізації витрат.

## ВИСНОВКИ

Комунальне підприємство теплових мереж «Криворіжтепломережа» відіграє ключову роль у забезпеченні централізованого опалення та виробництва теплової енергії для міста Кривого Рогу. Підприємство функціонує в умовах значних витрат на енергоносії, таких як природний газ, електроенергія, покупна теплоенергія та вода. Аналізуючи діяльність КП за 2021-2023рр, можна відзначити, що основні витрати зосереджені на енергоносіях, що є природним для даної галузі. Аналіз економічних показників діяльності свідчить про значне зниження доходів підприємства та зростання С/В послуг, отже одним з головних викликів для підприємства є забезпечення фінансової стабільності в умовах низької платоспроможності споживачів та високих витрат коштів на енергоносії, матеріали на підтримання інфраструктури.

Підприємство потребує розробки стратегій для подолання цих труднощів та впровадження заходів щодо виявлення резервів зниження С/В послуг за С.К. через розробку обґрунтованих заходів економії енергоресурсів; фінансування ремонту мереж теплопостачання, що дозволить зменшити ненормовані витрати тепла на шляху до споживачів; перегляд органами місцевого самоврядування тарифів та норм споживання абонентів, що не мають приладів обліку; оптимізації виробничих процесів; усунення непродуктивних витрат тощо.

Облік витрат на КПТМ здійснюється за кількома основними статтями, що дозволяє детально контролювати і аналізувати витрати на виробництво теплової енергії. Основні статті витрат включають:

1. Енергоносії. Найбільша частка витрат припадає на природний газ, його транспортування та розподіл, а також на електроенергію. Це зумовлено технологічними процесами, які потребують значних енергетичних ресурсів.

2. Матеріали. Витрати на матеріали включають в себе закупівлю необхідних компонентів для обслуговування та ремонту обладнання.

3. Амортизація. Витрати на амортизацію відображають знос основних засобів та потребу в оновленні обладнання.

4. Інші витрати. Сюди входять різні додаткові витрати, необхідні для забезпечення безперебійної роботи підприємства.

Обрана методика групування витрат на КПТМ сприяє формуванню ефективної системи обліку витрат підприємства, а отже прозорості достовірності та своєчасності інформування стейкхолдерів щодо реального фінансового стану підприємства.

Групування витрат за визначеними КПТМ статтями калькуляції дозволяє підприємству:

по-перше, розподіляти витрати між різними етапами виробництв, виявити найбільш витратні етапи діяльності та відповідно оперативно знаходити шляхи їх оптимізації;

по-друге, виявлення витрат на кожному етапі виробництва дозволяє впроваджувати заходи з їх зниження;

по-третє, дає можливість розробляти точні фінансові плани та прогнози, що сприяє стабільному розвитку підприємства;

по-п'яте, дає можливість ідентифікувати та усунути непродуктивні витрати, що сприяє зниженню собівартості продукції.

Облік витрат за статтями калькуляції на підприємстві КПТМ "Криворіжтепломережа" здійснюється відповідно до встановлених методик та нормативних документів:

- Законів України, Кодексів
- Національних та міжнародних стандартів обліку та звітності
- Інструкцій, Методичних рекомендацій,
- прийнятої облікової політики тощо

На підприємстві використовуються журнально-ордерні форми обліку для систематизації та накопичення даних первинних документів у хронологічному порядку. Зокрема, застосовуються такі реєстри обліку, як Журнал-ордер 5 та Відомість 5.1, де відображаються господарські операції безпосере-

дньо у реєстрах синтетичного та аналітичного обліку. Ці реєстри використовуються для узагальнення даних та контролю за правильністю проведених записів

Облік витрат і результати фінансової діяльності підприємства відображаються у фінансовій звітності, зокрема у Звіті про фінансові результати. Цей звіт є ключовим документом, який відображає доходи, витрати та фінансовий результат підприємства за певний період. Він забезпечує керівництво та зовнішніх користувачів інформацією про фінансовий стан підприємства, допомагаючи приймати обґрунтовані управлінські рішення.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Аверкин, Я. Ф. Проблемні аспекти управлінського обліку витрат операційної діяльності. Економіка, управління та адміністрування, 3(93), 2020. с. 15–22.
2. Акімова, Т., Распопова, Ю., Волященко, І. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЧОГО ПІДПРИЄМСТВА. Економіка та суспільство, (52).2023. С. 52-46
3. Бержанір І. А. Витрати підприємства: сутність та особливості управління в сучасних умовах. Sustainable Socio-Economic Development Journal. 2023. № 1(1). С. 35–41. [https://doi.org/10.31499/2786-7838.ssedj.2023.1\(1\).35-41](https://doi.org/10.31499/2786-7838.ssedj.2023.1(1).35-41)
4. Германенко Л. М. Витрати як економічна категорія та об'єкт обліку. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації. 2015. № 2. С. 26-33
5. Голов С.Ф. Управлінський облік: підручник. Київ: «Центр учбової літератури», 2018. 534 с. URL: <https://bookzone.com.ua/books/73598-upravlinskiy-oblik-pidruchnik/>
6. Глушач Ю. С., Фальченко О. О. Методичні аспекти обліку витрат та калькулювання собівартості продукції у вітчизняній та зарубіжній обліковій практиці. Економіка та суспільство. 2021. № 29. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/587>.
7. Дідоренко Т.В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку // [Електронний ресурс]. URL:: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2015/1/18.pdf>
8. Демченко В.С., Денисюк І.М. Облік витрат і калькулювання собівартості продукції. Матеріали конференції Державного університету Житомирська політехніка. 2019. URL: <https://conf.ztu.edu.ua/wpcontent/uploads/2019/01/346.pdf> (дата звернення: 14.04.2024).

9. Дерій В.А., Попіна С.Ю. Економічні показники витрат підприємства та собівартості продукції в обліку, статистиці й аналізі. Облік і фінанси. 2015. № 2. С. 15-21.

10. Жадан М.І., Скидан О.О. Оптимізація структури витрат підприємства в собівартості послуг. Сталий розвиток економіки. 2015. №3. С. 221–227.

11. Каземирчик М. С. Калькулювання собівартості продукції: огляд методів. Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: теорія, методологія, організація : збірник тез доповідей учасників ХІХ Всеукраїнської наукової конференції. К. : ДП “Інформ.-аналіт. агентство”, 2021. С. 196-200.

13. Корольова О. І. Облік витрат виробництва: проблеми та перспективи розвитку. Економіка та управління на транспорті. 2015. Вип. 1. С. 79–90.

14. Лега О.В., Мокієнко Т.В., Приймак Т.Б., Сіренко О.В., Яловега Л.В. Облік витрат та калькулювання собівартості допоміжних виробництв у сільському господарстві. Журнал “Інвестиції: практика та досвід”. 2021. №10. С. 40-47.

15. Маркіна І.А., Лень В.В., Шапка В.О. Управління витратами як фактор підвищення економічної безпеки підприємства. Актуальні проблеми інноваційної економіки. Харків : ХНТУСГ, 2019. № 3. С. 83–88.

16. Михальська О.Л., Швець В.Г. Управлінський облік та аналіз виробничих витрат: монографія. Київ: Видавничий дім «Кондор», 2018. 228 с.

17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 500 "Аудиторські докази"

18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСА 540 "Аудит оцінок облікових"

19. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 (МСБО 2). Запаси. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text)

20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 (МСБО 16). Основні засоби. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text)

21. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 (МСБО 19) Виплати працівникам. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show>

22. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 (МСБО 23) Витрати на позики. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show>

23. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 (МСБО 36) Знецінення активів. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show>

МСБО 36 "" Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 (МСБО 37) Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 URL:

25. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 (МСФЗ 1). Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_004#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004#Text)

26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО 19) Виплати працівникам. IASB; Стандарт, Міжнародний документ від 01.01.2012 URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show>

27. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 (МСФЗ 8). Операційні сегменти. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_k53#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_k53#Text)

28. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 (МСФЗ 9). Фінансові інструменти. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_016#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016#Text)

29. Методичними рекомендаціями з формування собівартості ПРП

30. Методичних рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, затверджених наказом Міністерства фінансів України



від 29 грудня 2000 року № 356 <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0356201-00#Text>

31. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : Наказ Міністерству фінансів України від 30.11.1999 № 291 <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show>

32. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 16.03.2023).

33. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» наказ Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 року № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 04.02.2024).

34. Плаксієнко В.Я., Яловега Л.В., Лега О.В., Прийдак Т.Б., Мокієнко Т.В., Канцедал Н.А. Управлінський облік: навч. посібник [для студ. вищих навч. закл.]; за ред. В.Я. Плаксієнка. Полтава: ПП «Астроя», 2018. 250 с.

35. Подмешальська Ю.В., Феофанов Л.К., Абрамова І.С. Актуальні аспекти розподілу загальновиробничих витрат у системі обліку. Агросвіт. 2018. № 24. С. 54-59.

34. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99#Text> .

35. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI: URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення 16.05.2024).

36. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 16.03.2024 № 2258-VIII URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення 10.04.2024).

37. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua> (дата звернення: 20.04.2024).

38. Про затвердження типових форм з обліку та списання запасів суб'єктами державного сектору та порядку їх складання: Наказ Міністерства фінансів України від 13.12.2022 № 431

39. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Наказ Міністерства фінансів України № 88 від 24.05.1995 року URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>

40. Подмешальська Ю. В., Понякіна К. Ю. Облік та аудит виробничих витрат на підприємстві. Інвестиції: практика та досвід. 2020. № 23. С. 64–70

41. Сарапіна О.А., Місюра О.Ю. Організація змішаного обліку витрат виробництва, управлінський аспект його провадження. Вісник Херсонського національного технічного університету. 2020. № 4. С. 220-229.

42. Сарана А. М., Рибалко О. М. Облік витрат діяльності підприємства та шляхи його вдосконалення. Молода наука – 2019. Запоріжжя : ЗНУ, 2019. 204 с.

43. Скорнякова, Ю., & Лукіна, Д. (2022). ОКРЕМІ ПИТАННЯ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ ВИРОБНИЦТВА ТА ФОРМУВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ. Економіка та суспільство, (44). URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-50>

44. Статут Комунального підприємства теплових мереж «Тепломережа» URL: <https://www.me.gov.ua> (дата звернення: 24.03.2024).

45. Столяр Л.Г. Сутність «витрат» через призму бухгалтерського обліку. Економіка. Управління. Інновації. 2015. Випуск № 1 (13). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui\\_2015\\_1\\_37](http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2015_1_37) (дата звернення: 24.04.2021).

46. Тлучкевич Н.В., Нужна О.А. Методика обліку витрат: фінансовий, податковий та управлінський аспект. Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. 2017. Вип. 14. С. 207-216.

47. Шмиголь Н.М., Рибалко О.М., Єременко П.В. Актуальні проблеми та шляхи удосконалення обліку витрат на підприємствах. Вісник Запорізького національного університету. Економічні науки. 2015. № 3. С. 108-114.

48. Чуп К. М. Методи обліку витрат виробництва та калькулювання собівартості продукції // Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції: збірник наукових статей випускників з фаху «Облік і оподаткування» // Випуск 11 (2021). – Ужгород, 2021.- С. 114 - 121.

49. Яценко, В. (2020). КЛАСИФІКАЦІЯ СИСТЕМ ОБЛІКУ ВИТРАТ НА ВИРОБНИЦТВО ТА КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ . Таврійський науковий вісник. Серія: Економіка, (2), 268-173. URL: <http://www.tnv-econom.ksauniv.ks.ua/index.php/journal/article/view/75>

50. Blocher E., Stout D., Cokins G., Chen K. Cost Management: A Strategic Emphasis. Boston: McGraw-Hill/Irwin, 2006. — 928 p.

51. Brecht U. Kostenmanagement: neue Tools für die Praxis. Wiesbaden: Gabler Verlag, 2005. – 208 p.

52. Cost Accounting: Horizon Edition 14th Edition. [Charles T. Horngren](#) et al. Pearson; 13th edition, 2013. 896 p.

53. Doyle D. Cost Control: A Strategic Guide. Elsevier Limited; 2nd edition . 2007. 1401 p.

54. Hansen D. R., Mowen M. M. Cost Management: Accounting and Control, 5th ed. - Mason, OH: Thomson/South-Western, 2006. – 1040

55. Imai M. Gemba Kaizen: the path to reducing costs and improving quality: Trans. from English - M.: Alpina Business Books, 2005. - 346 p.

56. Imai M. Kaizen. The key to the success of Japanese companies: Trans. from English — 2nd ed. - M.: Alpina Business Books, 2005.-274 p.

57. [Management and Cost Accounting](#). [Alnoor Bhimani](#), [Srikant M. Datar](#) et al. Pearson; 7th edition. 2019. 904 p.

58. Monden Y. Japanese Cost Management. London: Imperiat p. College Press, 2000. — 504 p.

59. Oliver L. The Cost Management Toolbox: The Manager's Guide to Controlling Costs and Boosting Profits. - New York: AMACOM, 2000. 353 p.
60. Schmalenbach E. Le bilan dynamique. Dunod, 2001.
61. [Suzanne Oliver](#). Managerial Accounting and Myaccountinglab Student Access Code Card Package Prentice Hall; 1st edition, 2009. 712 p.
62. <http://www.kpts.dp.ua/>
63. <https://zakon.rada.gov.ua>
64. Роєва О, Нинь Д.Д. Особливості визнання втрат діяльності та їх документального оформлення: *Бухгалтерський облік, аналіз, контроль і оподаткування: стан, проблеми та перспективи розвитку*: матеріали ХІХ Всеукр. наук.-практ. конф. здобув. вищ.осв., м. Львів, 30 трав. 2023 р. Львів, 2023.