

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТА БІЗНЕС-АДМІНІСТРУВАННЯ
КАФЕДРА ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

ДОПУСТИТИ ДО ЗАХИСТУ

Завідувач кафедри обліку та аудиту

Кратт О.А.

(підпис)

(ПІБ)

« _____ » _____ 2021 р.

ВИПУСКНА РОБОТА
(ПОЯСНЮВАЛЬНА ЗАПИСКА)

ВИПУСКНИКА ОСВІТНЬОГО СТУПЕНЯ БАКАЛАВРА
ЗІ СПЕЦІАЛЬНОСТІ 071 «ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ»
ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНОЇ ПРОГРАМИ «ОБЛІК І АУДИТ»

Тема: «Облік і аналіз витрат діяльності на авіаційному підприємстві»

Виконавець: студент групи ОА-415 Б Гурин Олександра Сергіївна
(прізвище, ім'я, по батькові)

Керівник: _____ д.е.н., професор, Кратт Олег Адольфович
(науковий ступінь, вчене звання, прізвище, ім'я, по батькові)

Нормоконтролер _____
(підпис)

Кратт О.А.
(ПІБ)

КИЇВ 2021

НАЦІОНАЛЬНИЙ АВІАЦІЙНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
Факультет економіки та бізнес-адміністрування
Кафедра обліку та аудиту
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітньо-професійна програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри обліку та аудиту

Кратт О.А.

(підпис)

(ПІБ)

« »

2021 р.

ЗАВДАННЯ
на виконання випускної роботи
Гурин Олександра Сергіївна

1. Тема роботи: «Облік і аналіз витрат діяльності на авіаційному підприємстві»

затверджена наказом по НАУ від «14» квітня 2021 р. № 597/ст.

2. Термін виконання роботи з «17» травня 2021 р. до «16» червня 2021 р.

3. Вихідні дані роботи: нормативно-правові документи з обліку та аудиту, дані Державної служби статистики, фінансова звітність підприємства, первинні документи, облікові реєстри синтетичного обліку, Наказ про облікову політику, установчі документи підприємства.

4. Зміст пояснювальної записки: РОЗДІЛ 1. ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ НА КОМУНАЛЬНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ МІЖНАРОДНИЙ АЕРОПОРТ «КИЇВ», РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА МІЖНАРОДНИЙ АЕРОПОРТ «КИЇВ».

Перелік обов'язкового ілюстративного матеріалу: Напрями класифікації витрат. Класифікація витрат за різними ознаками. Класифікація витрат відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати». Схема організації обліку витрат на КПМА «Київ». Класифікація облікової політики стосовно до інформаційних потреб користувачів звітності. Організаційна структура бухгалтерії КПМА «Київ». Схема технологічної структури бухгалтерського обліку на КПМА «Київ». Організація документообігу з формування витрат на КПМА «Київ». Структура витрат аеропорту «Київ». Модель управління витратами на виробництво та надання послуг авіаційного підприємства. Аналіз витрат авіаційного підприємства. Оцінка структури витрат на КПМА «Київ». Структура витрат за економічними елементами на КПМА «Київ».

6. Календарний план-графік:

№ з/п	Завдання	Термін виконання етапу роботи	Примітка
1	Написання першого розділу випускної роботи та надання його керівнику.	17.05.2021 р.- 23.05.2021 р.	
2	Написання та оформлення матеріалів другого розділу випускної роботи і надання його керівнику.	24.05.2021 р.- 30.05.2021 р.	
3	Написання та оформлення вступу, висновків та списку використаних джерел випускної роботи.	30.05.2021 р.- 05.06.2021 р.	
4	Узгодження випускної роботи з науковим керівником. Проходження нормоконтролю та попереднього захисту випускної роботи. Отримання рецензії та відгуку на випускну роботу. Підготовка виступу.	07.06.2021 р.- 16.06.2021 р.	
5	Захист випускної роботи.	17.06.2021 р.	

7. Консультація з окремих розділів:

Розділ	Консультант (посада, ПІБ)	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
РОЗДІЛ 1			
РОЗДІЛ 2			

8. Дата видачі завдання « » 2021 р.

Керівник Кратт О.А. _____
(П.І.Б.) (підпис)

Завдання прийняв до виконання Гурин О.С. _____
(П.І.Б.) (підпис)

РЕФЕРАТ

Пояснювальна записка до випускної роботи «Облік та аналіз витрат КПМА «Київ»»: 78 с., 8 рис., 13 табл., 1 схема, 1 структ., 59 літературних джерел, 6 додатків.

ВИТРАТИ, ОБЛІК, АУДИТ, АНАЛІЗ, ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ, КЛАСИФІКАЦІЯ ВИТРАТ, ЗОБОВ'ЯЗАННЯ, ОРГАНІЗАЦІЯ, СТРУКТУРА, ПОРІВНЯННЯ.

Мета випускної роботи – опрацювання теоретичних і практичних ракурсів облікових та аналітичних процедур щодо витрат основної діяльності авіаційного підприємства.

Об'єкт дослідження дипломної роботи – процес планування та рахування витрат на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти обліку та аналізу витрат авіаційного підприємства.

База дослідження – нормативно-правові та законодавчі акти Верховної Ради і Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України та література зарубіжних та вітчизняних авторів, фінансова звітність КПМА «Київ» за 2018-2020 рр.

Практичне значення одержаних результатів полягає у можливості застосування викладених у роботі пропозицій щодо підвищення ефективності процесу обліку та аналізу витрат.

Апробація: Гурін О.С. Аналіз витрат: різноманіття методів // Сучасні підходи до креативного управління економічними процесами: матеріали наук.-практ. конф. (м. Київ, 15 квітня. 2021 р.). Київ: НАУ, 2021. С. 36. (0,07 друк. арк.)

ЗМІСТ

ВСТУП.....	6
РОЗДІЛ 1. ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ НА КОМУНАЛЬНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ МІЖНАРОДНИЙ АЕРОПОРТ «КИЇВ».....	9
1.1 Юридичне підґрунтя обліку витрат комунального підприємства	9
1.2 Визначення поняття «витрати» та їх класифікація	16
1.3 Облік витрат на комунальному підприємстві.....	24
1.4 Рекомендації з покращення обліку витрат на комунальному підприємстві	35
РОЗДІЛ 2. АНАЛІЗ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА МІЖНАРОДНИЙ АЕРОПОРТ «КИЇВ».....	44
2.1 Характеристика методик аналізу витрат комунального підприємства	44
2.2 Аналіз структури витрат комунального підприємства за економічними елементами.....	50
2.3 Аналіз витрат комунального підприємства у контексті собівартості продукції	58
2.4 Аналіз калькулювання витрат на комунальному підприємстві.....	64
ВИСНОВКИ	72
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	76
ДОДАТКИ.....	81

ВСТУП

Актуальність теми умовлена тим, що у цілому ряді нерозв'язаних облікових питань потребують вирішення сьгоднішні умови господарювання. Для прикладу, це є теоретичні та методологічні аспекти обліку, аудиту та аналізу витрат.

Витрати підприємства характеризують результати діяльності підприємства та його рентабельність, і залишаються важливою економічною категорією. Досягнення оптимального рівня витрат на виробництво є помітною умовою вдалої діяльності підприємств, внаслідок чого підвищиться конкурентоспроможність продукції і стане реальним досягненням довгострокового економічного зросту продуктивності підприємств.

Внаслідок збільшення конкуренції, ускладнення операційних процесів та необхідності дуже швидко утамовувати запити суб'єктів ринкового оточення і для малих і для середніх компаній все більш актуальною стає питання отримання інформації, яка об'єктивно та оперативно зображає господарський стан.

Одержання такої інформації допустиме лише за умови виготовлення належних механізмів керівництва витратами в системі економічної безпеки суб'єктів господарської діяльності. Розглядати витрати можна як більш-менш самостійний об'єкт керування, аналіз складу та динаміки якого допускає схарактеризувати відповідність змін, що відбулися у звітному періоді стратегічним думкам підприємства.

Сьогодні, значна кількість вітчизняних та зарубіжних вчених та науковців розглядає витрати діяльності. Серед них можна виділити таких як: Атамас П.Й., Бутинець Ф.Ф., Вахрушина М.А., Голов С.Ф., Грещак В.М., Друрі К.В., Гаркуша Н.М., Каверіна О.Д., Лук'янова В.В., Кулик А.В., Коробов М.Я., Маніліч М.І., Манн Р.Н., Михалевич С.Т., Кравчук О.М. Ці науковці та вчені роблять дослідження щодо теоретичних та практичних аспектів обліку витрат, а саме, опрацьовують поняття та класифікацію витрат, методи обліку,

узгодженість податкового та бухгалтерського обліку, методики проведення аудиту витрат, ефективності керування витратами.

У якості прикладу обліку та аналізу витрат обрано Комунальне підприємство МА «Київ» (Жуляни), (далі – КПМА «Київ») яке є одним з найкращих аеропортів нашої країни. Часовим параметром дослідження є чотирирічний інтервал, 2018-2020 рр.

Метою виконання дипломної роботи – опрацювання теоретичних і практичних ракурсів облікових та аналітичних процедур щодо витрат основної діяльності авіаційного підприємства.

Відповідно до мети у випускній роботі поставлено та розв’язано наступні завдання:

з’ясовано юридичне підґрунтя обліку витрат комунального підприємства;

визначено поняття «витрати» та їх класифікація;

розглянуто облік витрат на комунальному підприємстві;

розроблено рекомендації з покращення обліку витрат на комунальному підприємстві;

охарактеризовано методики аналізу витрат підприємства;

проаналізовано структури витрат комунального підприємства за економічними елементами;

виконано аналіз витрат комунального підприємства у контексті собівартості продукції;

здійснено аналіз калькулювання витрат на комунальному підприємстві.

Об’єкт дослідження дипломної роботи – процес планування та рахування витрат на підприємстві.

Предметом дослідження є теоретичні та практичні аспекти обліку та аналізу витрат авіаційного підприємства.

База дослідження – нормативно-правові та законодавчі акти Верховної Ради і Кабінету Міністрів України, накази Міністерства фінансів України та література зарубіжних та вітчизняних авторів, фінансова звітність КПМА «Київ» за 2018-2020 рр.

Методи дослідження. Під час виконання випускної роботи було використано такі методи дослідження, як: теоретичне узагальнення, групування – для побудови класифікації витрат підприємства, спостереження та порівняння – для аналізу оцінки динаміки обсягу витрат КПМА «Київ», порівняльний та системний аналіз – для вивчення стану обліку й аналізу діяльності КПМА «Київ».

Особистий внесок випускника. Автором проведено:

пошук та аналіз юридичного підґрунття щодо регулювання обліку витрат підприємства;

інформаційний пошук та аналіз літературних джерел за темою дипломної роботи;

визначено наявність та з'ясовано обсяг витрат на КПМА «Київ».

Апробація результатів дипломної роботи. Основні положення і результати досліджень, викладених у роботі, оприлюднені автором на науково-практичній конференції: Гурин О.С. Аналіз витрат: різноманіття методів // *Сучасні підходи до креативного управління економічними процесами: матеріали наук.-практ. конф.* (м. Київ, 15 квітня. 2021 р.). Київ: НАУ, 2021. С. 36.

Структура та обсяг роботи. Склад випускної роботи такий: вступ, два розділи, висновки, список використаних джерел викладені на 78 сторінках друкованого тексту. Матеріали випускної роботи включають 13 таблиць (на 9 сторінках), 8 рисунків (на 6 сторінках), 6 додатків на 4 сторінках, список використаних джерел зі 59 найменувань на 5 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ОБЛІК ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ НА КОМУНАЛЬНОМУ ПІДПРИЄМСТВІ МІЖНАРОДНИЙ АЕРОПОРТ «КИЇВ»

1.1 Юридичне підґрунтя обліку витрат комунального підприємства.

Нормативно-правове забезпечення обліку – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої). Законодавчу гілку влади Верховна Рада України (далі – ВРУ). Виконавчу гілку влади представляє Кабінет міністрів та міністерства і відомства, серед яких найбільш впливове – Міністерство фінансів України (далі – МФУ). Також до цієї гілки влади віднесено Президента України. Слід зауважити, що кожне підприємство самостійно забезпечує повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності відповідно до чинних законодавчих та інших правових документів.

ВРУ приймає закони, які забезпечують нормативно-правового регулювання обліку витрат підприємств. Серед яких варто згадати кодекси України. Так, в першу чергу слід згадати Податковий Кодекс України (далі – ПКУ), який прийнятий ВРУ десять років тому (грудень 2010 р.) за № 2755-VI. Від дня прийняття і до сьогодні ПКУ витримав 149 редакцій. Також, звертає увагу, що ПКУ містить 745 термінів. Наприклад, «витрати — це сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником)». 423 згадування терміну «витрати». Офіційні публікації документа здійснені у газетах Голос України, Офіційний Вісник України та Відомостях Верховної Ради України. [39]

Бюджетний Кодекс України (далі – БКУ), прийнятий Верховною Радою України 08.07.2010 р. за № 2456-VI. За час з прийняття було зроблено 83 редакції БКУ. БКУ містить 153 термінів. Ось деякі з них:

Бюджетні кошти (кошти бюджету) – належні відповідно до законодавства надходження бюджету та витрати бюджету.

Витрати бюджету – видатки бюджету, надання кредитів з бюджету, погашення боргу та розміщення бюджетних коштів на депозитах, придбання цінних паперів.

Внутрішнім аудитом є діяльність, спрямована на удосконалення системи управління, внутрішнього контролю, запобігання фактам незаконного, неефективного та нерезультативного використання бюджетних коштів, виникненню помилок чи інших недоліків у діяльності розпорядника бюджетних коштів і підприємств, установ та організацій, що належать до сфери його управління, та яка передбачає надання незалежних висновків і рекомендацій. Для здійснення внутрішнього аудиту розпорядник бюджетних коштів в особі керівника утворює самостійний структурний підрозділ внутрішнього аудиту, що є підпорядкованим і підзвітним безпосередньо такому керівнику. Офіційні публікації документа здійснені у газетах Урядовий кур'єр, Голос України, Офіційний Вісник України та Відомостях Верховної Ради України [6].

Господарський Кодекс України (далі – ГКУ), прийнятий Верховною Радою України 18 р. тому 16.01.2003 р. за № 436-IV. В кодексі було зроблено 121 редакцій. Кодекс містить 191 термін. Наприклад, адміністративно-господарський штраф – це грошова сума, що сплачується суб'єктом господарювання до відповідного бюджету у разі порушення ним встановлених правил здійснення господарської діяльності. Офіційні публікації документа здійснені у газетах Голос України, Офіційний Вісник України та Відомостях Верховної Ради України [13]

Цивільний Кодекс України (далі – ЦКУ), прийнятий Верховною Радою України 16 січня 2003 р. за номером № 435-IV. У ЦКУ було зроблено 139 редакцій. ЦКУ містить 343 термінів. Наприклад, збитками є втрати, яких особа

заснала у зв'язку зі знищенням або пошкодженням речі, а також витрати, які особа зробила або мусить зробити для відновлення свого порушеного права (реальні збитки). Офіційні публікації документа здійснені у газетах Голос України, Офіційний Вісник України та Відомостях Верховної Ради України [54].

Кодекс законів про працю (далі – КЗПП), прийнятий Верховною Радою УРСР 10 грудня 1971 р. за номером № 322-VIII. У КЗПП було зроблено 107 редакцій. КЗПП містить 29 термінів. Наприклад, заробітна плата — це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яку власник або уповноважений ним орган виплачує працівникові за виконану ним роботу. Офіційні публікації документа здійснені у Відомостях Верховної Ради УРСР.[23]

Закони України:

«Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», прийнятий Верховною Радою України 16 липня 1999 р. за номером № 996-XIV . В законі було зроблено 30 редакцій, також він містить 60 термінів. Ось деякі з них:

Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Міжнародні стандарти фінансової звітності - прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку - нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства

Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі - нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для розпорядників бюджетних коштів, центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, та фондів загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, розроблений на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Первинний документ - документ, який містить відомості про господарську операцію. Офіційні публікації документа здійснені у газетах Урядовий кур'єр, Голос України, Офіційний Вісник України та Відомостях Верховної Ради України. [43]

«Про державну контрольно-ревізійну службу», прийнятий Верховною Радою України більше 25 р. тому в січні 1993 р. за номером № 2940-ХІІ. Від прийняття до сьогоднішнього дня в законі не було зроблено жодної редакції, також закон не містить термінів. Офіційні публікації документа здійснені у газеті Голос України та Відомостях Верховної Ради України [44].

«Про аудиторську діяльність», прийнятий Верховною Радою України 22.04.1993 р. за номером № 3125-ХІІ. В законі було зроблено 22 редакції та він містить 6 термінів. Наприклад, аудит — перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів. Офіційні публікації

документа здійснені у газетах Урядовий кур'єр, Голос України та Відомостях Верховної Ради України [42].

«Про державну податкову службу України», прийнятий Верховною Радою України 04 грудня 1990 р. за номером № 509-ХІІ. У законі було зроблено всього 37 редакцій, а ще менше він містить термінів, всього 2. Офіційні публікації документа здійснені у газеті Голос України та Відомостях Верховної Ради УРСР. [45]

Постанова Кабінету Міністрів України:

Постанова «Про затвердження граничних норм витрат на копіювання або друк документів, що надаються за запитом на інформацію», прийнята Кабінетом Міністрів України майже десять років 13 липня 2011 р. за номером № 740. В постанові було зроблено 2 редакції. Офіційні публікації документа здійснені у газетах Урядовий кур'єр та Офіційний вісник України. [46]

Накази, положення, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств:

Наказ «Про затвердження розміру фактичних витрат на копіювання або друк документів, що надаються за запитом на інформацію, та Порядку відшкодування цих витрат», прийнятий Міністерством культури та інформаційної політики 22.09.2020 р. за номером № 2128. В наказі не було зроблено жодної редакції. Офіційні публікації документа здійснені у газеті Офіційний вісник України. [36]

П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), прийняте Міністерством фінансів України 20 жовтня 1999 р. за номером №246 . В положенні було зроблено 14 редакцій, також воно містить 2 терміна. Офіційні публікації документа здійснені у газеті Офіційний вісник України. [48]

П(С)БО 16 «Витрати», прийняте Міністерством фінансів України 31 грудня 1999 р. з номером № 318 . В П(С)БО було зроблено 12 редакцій. Положення містить 4 терміна. Ось деякі з них:

Елемент витрат — сукупність економічно однорідних витрат.

Нормальна потужність — очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об'єкт витрат — продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

Прямі витрати — витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Офіційні публікації документа здійснені у газеті Офіційний вісник України. [50]

П(С)БО 31 «Фінансові витрати», прийняте Міністерством фінансів України 28 квітня 2006 р. за номером № 415 . В П(С)БО було зроблено 7 редакцій. Положення містить 6 термінів. Ось деякі з них:

Капіталізація фінансових витрат — включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу.

Норма капіталізації фінансових витрат — частка від ділення середньозваженої величини фінансових витрат та суми всіх непогашених запозичень (крім тих, що безпосередньо пов'язані з кваліфікаційним активом або мають цільове призначення) підприємства протягом звітного періоду.

Фінансові витрати — витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями. Офіційні публікації документа здійснені у газетах Офіційний вісник України та Урядовий кур'єр. [52]

П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси»), прийняте Міністерством фінансів України 26 серпня 2008 р. за номером № 1090. В П(С)БО було зроблено 3 редакції, також положення містить 2 терміна. Наприклад, витрати на розвідку запасів корисних копалин — витрати, що виникають у зв'язку з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин за період, після якого визначена технічна можливість та

економічна доцільність їх видобутку. Офіційні публікації документа здійснені у газетах Офіційний вісник України та Бізнес:законодавство та практика. [53]

П(С)БО 9 «Витрати на дослідження і розробки», прийняте Міністерством фінансів України 20 жовтня 1999 р. за номером №246 . В положенні було зроблено 14 редакцій. Положення містить 2 терміна. Офіційні публікації документа здійснені у газеті Офіційний вісник України. [48]

П(С)БО 23 «Витрати позики», прийняте Міністерством фінансів України 20 р. тому 18 червня 2001 р. за номером № 303 . В П(С)БО 23 було зроблено 7 редакцій та містить положення 3 терміна. Офіційні публікації документа здійснені у газеті Офіційний вісник України. [51]

Методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності: у промисловості, в сільськогосподарських підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, в торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства, проектних робіт тощо):

Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [33]: Наказ Міністерства фінансів України від 09.07.2007 р. № 373.

Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт [31]: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2010 р. № 573.

Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) у транспорті [32]: Наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65.

Вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі); наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д.

1.2. Визначення поняття витрат та їх класифікація.

П(С)БО 16 «Витрати» [50] установлює в бухгалтерському обліку методологічні засади формування інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності.

У відповідності до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [36] витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період.

До витрат, умовлених зменшенням активів, припадає: вартість матеріальних цінностей, використаних на виробництво продукції; вартість реалізованих оборотних матеріальних активів; вартість списаних оборотних матеріальних активів; ремонт необоротних активів, на адміністративні та соціально-культурні цілі; залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних матеріальних та нематеріальних активів, які широковідомі, як непридатні для використання; залишкова вартість реалізованих необоротних активів, які переведені до груп вибуття; втрати від знецінення резервів; браки резервів (сировини, комплектуючих виробів, готової продукції, товарів тощо); списання непевної та безвихідної дебіторської заборгованості, у сумі, що переходить сформований резерв сумнівних боргів; вартість переданих активів на безоплатній основі тощо.

До витрат, що посилюють зобов'язання, припадає нарахування: заробітної плати працівникам підприємства; відрахувань на обов'язкове і добровільне страхування; податків, зборів та обов'язкових платежів; орендної плати, комунальних послуг, витрат зв'язку; зобов'язань за обслуговування сторонніх організацій (юридичні, аудиторські, консультаційні, медичні, рекламні); відсотків за фінансовими операціями тощо.

Починаючи процедуру виробництва або приймаючи рішення щодо його розширення, будь-яке підприємство, має бути переконане в його прибутковості. Порівнюючи витрати і результати діяльності можна визначити ціну ефективності роботи підприємства. Починають з'являтися непоправні помилки при відборі економічної політики підприємства, затвердженні важливих організаційних рішень, виборі категорії підприємницької активності, визначенні оптимальних обсягів і структури випуску продукції (робіт, послуг), і звичайно, вартості на продукцію (роботи, послуги), якщо не робити таке порівняння.

Провідний фінансовий результат роботи підприємства - це прибуток, який є базою і джерелом методів для його майбутнього розвитку. Щоб підвищити прибуток, потрібно збільшувати обсяги виробництва або ціни на продукцію (роботу, послугу), що виробляється. Але не завжди можливий такий варіант, та і не завжди це є доцільно. Саме тому в умовах значних економічних обмежень в організації розвитку підприємства зростання фінансового кінцевого результату на пряму зв'язано зі зниженням витрат.

Майже на всіх підприємствах мають місце ресурси для зниження витрат до практичного рівня, що дає право добиватися зросту економічної ефективності роботи підприємства, робити вищою конкурентоздатність.

Роль обліку піднімає чітка побудова бухгалтерського обліку витрат як головного способу одержання правдивої інформації, щоб прийняти економічно обґрунтовані рішення і попередження ризику у виробничо-господарській діяльності підприємств, у організації оподаткування, у складанні балансу, звіту про фінансові результати, багатогранної фінансової звітності відповідно до змін, що відбуваються в його системі й техніці ведення.

Керування витратами має місце у всіх сферах роботи та діяльності підприємства й має величезне значення та цінність для всіх місцин виникнення і осередків витрат.

В умовах розвитку соціально-орієнтованого ринкового господарства поступово зникає протистояння праці й капіталу. Робітник і підприємець,

працюючи разом, в процесі виробництва все більше співпрацюють. Таким чином, відбуваються зміни в соціально-економічній природі витрат виробництва.

Втрати діяльності мають своє постійне місце в Звіті про фінансові результати.

Класифікацій витрат за різними ознаками існує дуже багато. Тому що, саме класифікація витрат - дуже важлива для розуміння того, як керувати витратами. Звертаючи увагу на те, що поділ витрат сприяє вирішенню найрізносторонніших задач управління, в публіцистиці часто можна зустріти різноманітні групування видів витрат за ознаками їх класифікації. Найбільш популярною є класифікація витрат залежно від мети керування у трьох напрямках, що відображено у табл. 1.1. [6, 15, 26, 58]

Таблиця 1.1

Напрями класифікації витрат

Напрями класифікації	Види витрат
Витрати для визначення собівартості продукції і отриманого прибутку, оцінки запасів	Вхідні, спожиті, витрати на продукцію, витрати періоду, основні, накладні, прямі, непрямі, одноелементні, комплексні і т.д.
Витрати для прийняття управлінських рішень і планування	Постійні, змінні, продуктивні, непродуктивні, релевантні, не релевантні (безповоротні), середні, граничні і т.д.
Витрати для здійснення процесу контролювання і регулювання	Регульовані, нерегульовані, постійні, змінні, нормовані, ненормовані, ті, що плануються, ті, що не плануються та ін..

Джерело: [27, с. 57]

Економічно аргументована класифікація витрат є необхідною вимогою вдалої організації планування, обліку та аналізу витрат. Витрати можна класифікувати за основними ознаками, і це показано в табл. 1.2.

Витрати підприємства класифікують за найрізноманітнішими ознаками. Взагалі, класифікація витрат потрібна для знаходження вартості продукції та для ціноутворення; для визначення собівартості продукції, тобто місцевих затрат. У табл. 1.2 можна побачити, яке велике значення приділяється класифікації витрат [5, с.225-235]

Таблиця 1.2

Класифікація витрат за різними ознаками

Ознаки класифікації	Групи витрат
По відношенню до виробничого процесу	основні витрати накладні витрати
По відношенню до обсягів виробництва	умовно-постійні витрати умовно-змінні витрати
За єдністю складу	одноелементні витрати комплексні витрати
За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	прямі витрати непрямі витрати
За доцільністю	продуктивні витрати непродуктивні витрати
За календарним періодом	поточні витрати одноразові витрати
За видами витрат	витрати за економічними елементами витрати за статтями калькуляції

Джерело : [5, с.233]

Витрати пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції (виконання робіт чи надання послуг) відносяться до основних витрат. В будь-якому виробництві ці витрати займають найголовнішу частку витрат, досягаючи в окремих галузях 90 % собівартості.

Організація, обслуговування виробництва та управління породжують накладні витрат, які виникають у зв'язку з цими процесами. Розмір цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством.

Ще витрати поділяються на постійні та змінні за ступенем залежності від обсягів роботи.

Витрати, рівень яких змінюється відповідно зміні обсягу виробництва (випуску), називають змінними (далі – зм. витрати). З цього визначення можна зрозуміти, що розміри цих витрат на одиницю продукції залишаються незмінними.

Витрати, величина яких не міняється або майже не міняється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва (прикладом можуть бути адміністративні або загальногосподарські витрати), називають постійними (далі пост. витрати). [5]

Потрібно звернути увагу на те, що ділення витрат на змінні і постійні в певній мірі є відносним, бо в чистому виді ці витрати не проявляються: зм. витрати на одиницю продукції міняються під впливом організаційно-технічних заходів, пост. витрати – при значній зміні обсягу виробництва. Відповідно до цього, краще і більш правильно їх, тобто зм. витрати та пост. витрати, називати умовно-змінними і умовно-постійними витратами.

Витрати можна класифікувати за складом. Згідно цієї класифікації вони можуть бути одноелементними (далі – од.) або комплексними (далі – комп.).

Од. витрати містять у собі економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні частини, незважаючи на їх місце та цільове призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). Згідно цього принципу поставлена класифікація витрат за економічними елементами. Комп. витрати складаються з декількох економічних елементів. Своєрідним зразком статті комп. витрат є загальновиробничі витрати, які складаються практично з всіх економічних елементів.

За видом охоплення до собівартості витрати поділяються на прямі та непрямі [50].

За П(С)БО 16 "Витрати" прямі витрати (далі пр. витрати)– це витрати, які у момент виникнення можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта обліку витрат. В той же час, непрямими витратами (далі – непр. витрати) є витрати, що не можуть бути віднесені до конкретного об'єкта обліку витрат економічно-можливим шляхом. Вираз "економічно-можливий шлях" означає,

що при віднесенні витрат до якогось об'єкта потрібно слідувати принципу співвідношення витрат і вигід. Приміром, витрати, які пов'язані із списанням вартості цвяхів на вироблення конкретного столу, перевищують суму понесених матеріальних витрат, то краще розподілити такі витрати між виробами непрямым шляхом, тобто відповідно до вибраної бази розподілу.

На відміну від пр. витрат, непр. витрати є сукупними витратами декількох осередків відповідальності, із виробництва кількох категорій продукції (робіт чи послуг), а також такими, що спричинені функціями керування та збуту на підприємстві. Непр. витрати просто нереально, а часом і нерозумно, зараховувати на самостійний об'єкт обліку витрат у момент їх створення, і тому непр. витрати діляться через вибрані бази розподілу. [50]

Класифікують витрати на продуктивні (далі – прод. витрати) та непродуктивні (далі – непрод.) за доцільністю витрачання. Прод. витрати, які складаються з виправданих чи доцільних витрат. Відповідно до непр. витрат заносять витрати, створені з причин, які демонструють недоліки в технології та будови виробництва (брак продукції, втрати від простоїв, оплата понадурочних робіт тощо). Ситуація, у якій всі витрати будуть тільки продуктивними характеризує ідеальну організацію технології виробництва і праці.

Витрати, які відносять до поточних витрат, пов'язані з виробленням і здійсненням продажу продукції цього етапу. Найчастіше, це, основна складова витрат на виробництво. Витрати, які пов'язані з виучкою виготовлення (запровадження модерної продукції, визначальна модернізація продукції), резервуванням витрат на оплату відпусток і виплату одноразової винагороди за час роботи, називають одноразовими.

Як групують витрати за економічними елементами та статтями калькуляції буде показано далі.

Витрати поділяють на дві великі групи залежно від видів діяльності: витрати, що появляються в процесі звичайної діяльності, та витрати, що виникають в процесі надзвичайної діяльності. Зі свого боку, перші можна

поділити на витрати від операційної (основної та іншої) діяльності, інвестиційної та фінансової діяльності.

Відповідно до П(С)БО 16, витрати підприємства ділять на виробничі (виробнича собівартість продукції, робіт, послуг), операційні (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати) та інші витрати діяльності (фінансові витрати, витрати від участі в капіталі, надзвичайні витрати, інші витрати). [50]

Головні основи класифікації витрат пояснені в П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати», П(С)БО 15 «Доходи» та П(С)БО 16 «Витрати». Вони передбачають практичну ознаку їх групування згідно з видами діяльності, за якими були зроблені витрати та одержані доходи.

Витрати, зв'язані з операційною роботою, можна групувати за функціями — витрати виробництва (реалізації), витрати на управління, збут та інші операційні витрати, а також за економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші операційні витрати (рис. 1). [40]

Якщо уважно розглянути мету та завдання управлінського обліку, то у певній мірі змінюється підхід до дефініції витрат виробництва. Керівників, перш за все, цікавлять відомості про визначені витрати для вироблення різних видів продукції (виконання робіт, надання послуг), а не проста інформація про загальні витрати підприємства. Згідно цього, витрати виробництва — це витрачання у виробничому ході засобів виробництва і праці для вироблення продукції. Сукупність витрат, які пов'язані з виробництвом або придбанням певного активу, називається собівартістю.

Враховуючи вище сказане, можна зробити висновок, що у вітчизняному обліку, крім функціональної ознаки класифікації витрат, виділяють й інші ознаки. [40]

Головний недолік, який має податковий аспект обліку, є його неспроможність адресувати повідомлення для прогнозування короткострокових організаторських рішень та контролюванню витрат за галузями діяльності і

осередками відповідності. Саме тому, варто упровадити фракції, які відповідають її управлінському плану близько з податковим планом у вітчизняну класифікацію витрат.

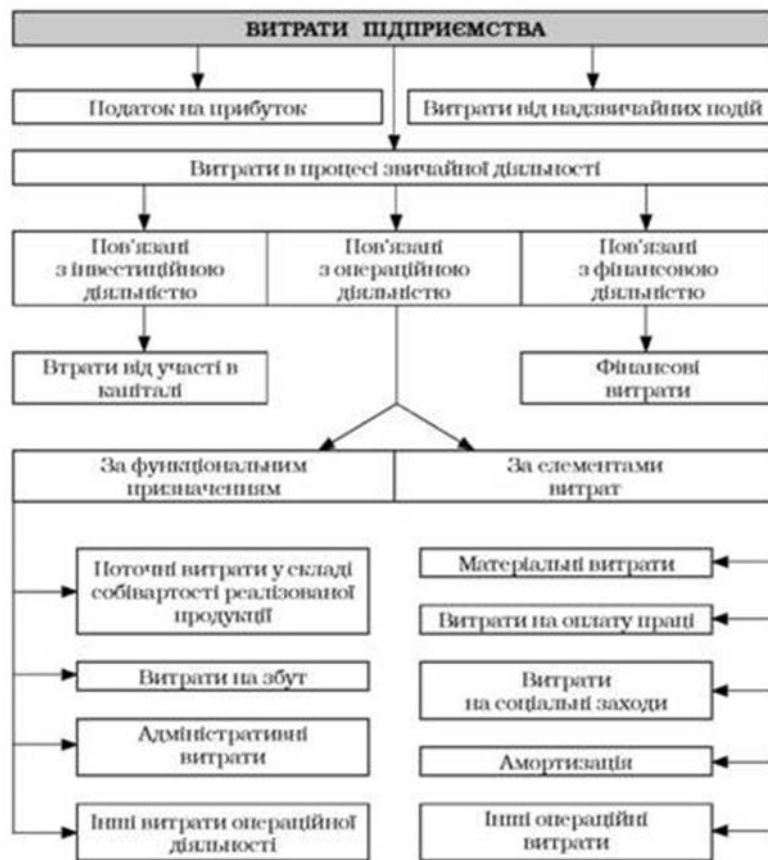


Рис. 1.1. Класифікація витрат відповідно до П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»

Джерело:[41, с. 43]

Поділ витрат на контрольовані (далі – контр.) і неконтрольовані (далі – не контр.) є також дуже важливим. Такий поділ застосовується по осередках відповідальності при організації обліку. [41]

Контр. витрати — це витрати, контрольовані напряму керівником і на які він, керівник, чинить безпосередній вплив. Для прикладу, контролювання зарплати та використання матеріалів начальником фірми.

Неконтр. витрати — це витрати, не контрольовані менеджером або такі, на які він не впливає. Для прикладу, амортизація обладнання.

Слід брати до уваги, розглядаючи варіанти управлінських рішень, не лише дійсні, а й уявні витрати. [41]

Витрати, які вимагають справжньої сплати грошей або витрачання інших активів, називають дійсними. Відображаються ці витрати в бухгалтерських регістрах у міру їх створення або виникнення.

Управлінському обліку притаманна лише категорія уявних (можливих) витрат і ця категорія виробляє можливу вигоду, яка затрачується, коли вибір одного маршруту дій потребує відійти від альтернативного рішення. Уявні витрати не відбиваються в облікових регістрах, беруться до уваги лише за умови обмеженості ресурсів та появляють тільки серед передбачуваних витрат.

Найбільш цінною для цілей планування і контролювання є класифікація в залежності від змін обсягів виробництва. А саме, за ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат витрати діляться на умовно-змінні та умовно-постійні.

Витрати, повний розмір яких збільшується зі зростом обсягу випуску продукції і зменшується з його зниженням, називаються умовно-змінні (змінні). Як от, витрати на сировину і матеріали, покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, технологічне паливо і енергію, витрати на оплату праці працівників, зайнятих у виробництві продукції (виконанні робіт, наданні послуг), відрахування на соціальні заходи.

1.3 Облік витрат на комунальному підприємстві.

У якості ілюстрації обліку витрат обрано КПМА «Київ». Виробнича діяльність багатoproфільного підприємства КПМА «Київ» дуже багатоманітна: перевезення вантажів і пасажирів, транспортно-експедиційне обслуговування (підготовка вантажів до перевезень, навантажувально-розвантажувальні роботи, короткострокове зберігання вантажів на складі, експедирування вантажів та їх охорона під час авіаперевезень), технічне обслуговування і ремонт повітряних суден та інших основних засобів, придбання, зберігання та

використання паливно-мастильних та інших матеріалів. Все зазначене зумовлює необхідність належної організації обліку витрат авіаційного підприємства і самого виробничого процесу, його результатів та розрахунків з клієнтами. [37]

Метою бухгалтерського обліку витрат авіаційного підприємства КПМА «Київ» є неупереджене віддзеркалення усіх витрат, вчасне надання даних керівництву, яка необхідна для контролювання і прийняття адміністративних рішень.

Внутрішня система підведення підсумків, яка повинна правильно відображати результат виробничої діяльності та надання послуг, з тим щоб мати можливість вплинути на систему зовнішньої звітності, називається обліком витрат. Водночас, потрібно виділити такий чинник, що оптимізація витрат може подіяти на збільшення прибутку і зниження валової кількості витрат. Витрати нерозривно зв'язані з створенням та наданням послуг, цей факт не потрібно забувати, і зменшення витрат може погано подіяти на майбутню діяльність в авіаційній галузі.

Процес поставки (купівля паливно-мастильних матеріалів, запчастин та інших виробничих запасів); процес реалізації послуг, робіт в авіаційній і неавіаційній сфері; відображення технічного стану засобів праці та інші процеси мають місце у діяльності КПМА «Київ».

Синтетичний облік витрат авіаційних підприємств ведуть на рахунку 23 «Виробництво». Аналітичний облік здійснюють за видами перевезень, робіт, послуг у розрізі калькуляційних статей витрат. Облік витрат допоміжних виробництв здійснюють на окремому субрахунку 232 «Допоміжне виробництво». Організація обліку витрат наведена на рис. 1.2.

НП(С)БО 16 «Витрати» [50] є базою організації обліку витрат авіаційних підприємств, Методичні рекомендації від 05.02.2001 р. № 65 [32] є також важливою ланкою у цій сфері, інші нормативні документи та наказ про облікову політику конкретного суб'єкта підприємництва також мають там місце.

Витрати, які прямо не відносяться на рахунки собівартості в бухгалтерському обліку і пов'язані з управлінням та обслуговуванням виробничого процесу підприємств авіаційної галузі, відображаються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». Розподіл накопичених сум витрат, по дебету цього рахунку, здійснюється щомісячно на собівартість, виходячи із наступного: визначення питомої ваги кожної номенклатурної групи від сукупних витрат на рахунку 23; пропорційне віднесення загальновиробничих витрат у розрізі підрозділів на кожну номенклатурну групу.

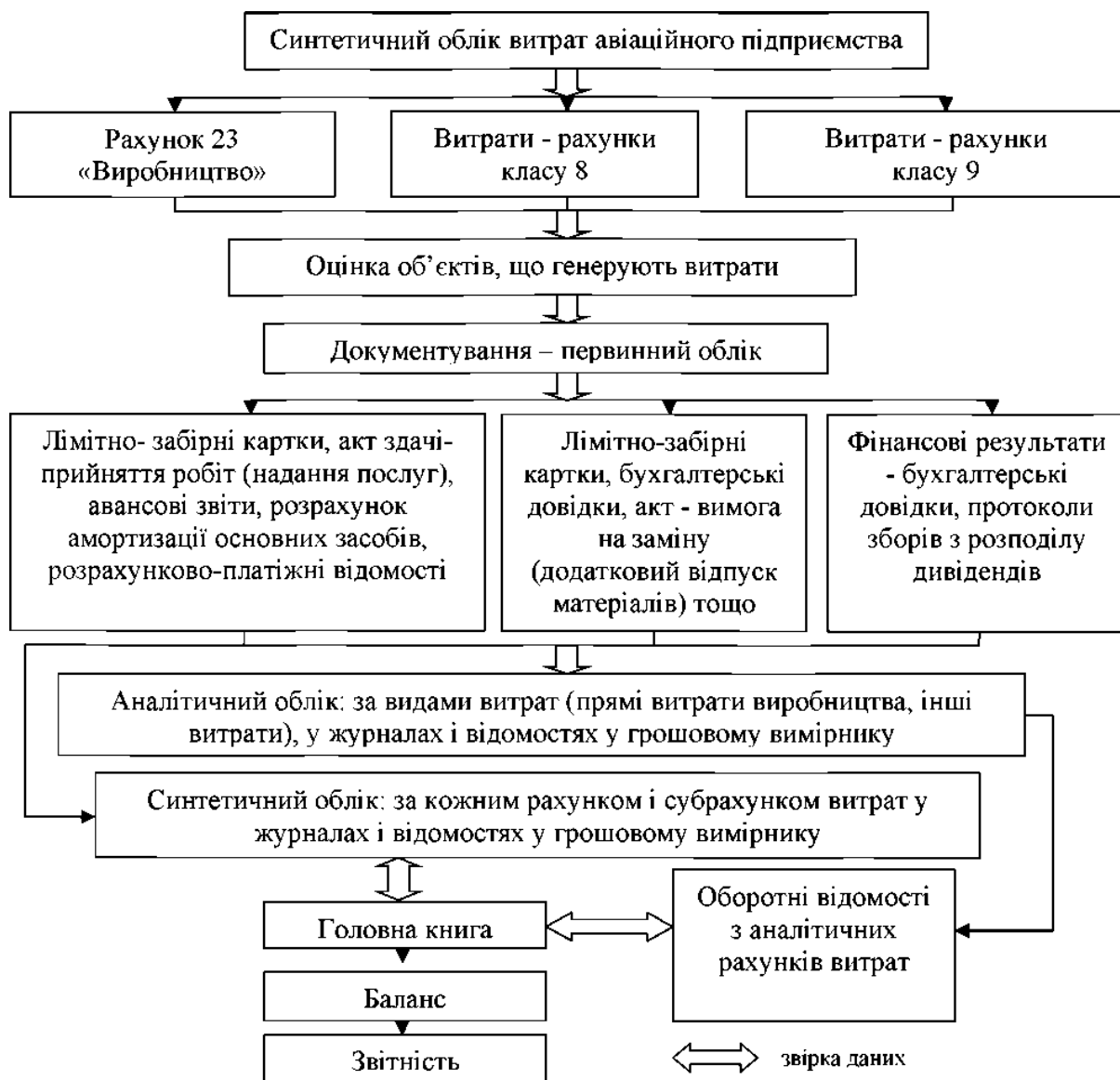


Рисунок 1.2. Схема організації обліку витрат на КПМА «Київ»
Джерело: [27, с. 41]

Витрати, які відносяться до господарської діяльності підприємства, але

не зв'язані з управлінням та послугами виробничого процесу і прямо не відносяться на рахунки собівартості, відображаються в бухгалтерському обліку на рахунку 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут».

Згідно з підрозділом КПМА «Київ», визначається відповідність витрат номенклатурній групі та рахункам витрат, витрати якого обліковуються, аналогічно до статей доходів.

Система обліку діяльності КПМА «Київ» повинна вирішити завдання розподілу витрат на змінні та постійні, і це є одне з основних завдань на підприємстві. Стосується це не лише прямих і непрямих витрат, але й загальновиробничих, які становлять 16 % від собівартості послуг аеропорту .

Згідно норм чинного НП(С)БО 16 «Витрати», КПМА «Київ» вважає усі загальновиробничі витрати постійними і використовує калькуляцію повної собівартості [50]. Тому, розподіл загальновиробничих витрат можна буде проводити за трьома ступенями: осередками відповідальності, в залежності від обсягів роботи та номенклатурою послуг.

Дані з обліку аеропортової діяльності піддаються обов'язковому звірянню з первинними документами бухгалтерії та попадають у базу даних. Крім цього, вони виступають джерелом інформації для управлінського обліку та планування роботи осередків відповідальності - підрозділів, діяльність яких приміряється та визначається відповідальною особою, найчастіше - керівником підрозділу, який сам робить звіти за результатами своєї роботи.

КПМА «Київ» веде облік витрат на рахунках класу 9 «Витрати діяльності». В залежності від економічного змісту витрат, їх групування за елементами витрат дозволяє отримувати об'єктивну інформацію про величину витрат [9].

Бухгалтерська служба КПМА «Київ» виконує поточний контроль й аналіз ,накопичення даних про витрати, підготовка своєчасних й адекватних управлінських рішень щодо оптимізації витрат складання звітності та її інтерпретація.

Важливу роль відіграє бухгалтерія КПМА «Київ» на всіх етапах

управління. Обліковий підрозділ приймає велику участь у складанні й погоджуванні бюджетів, надає інформацію про минулі події й розраховує можливі наслідки майбутніх подій в процесі планування діяльності, визначенні витрат і доходів підприємства. Бухгалтерією КПМА «Київ» робиться зіставлення фактичних даних про діяльність з планами або бюджетами, розраховуються, розглядаються й розтлумачаються відхилення. Бухгалтер підсумовує, систематизує і надає потрібну інформацію, організовує рекомендації щодо можливих результатів обраного напрямку дії, і це все для забезпечення прийняття рішень на різноманітних стадіях і рівнях управління

Зведеною галуззю облікового процесу по причетності до інших галузей, так як вона ґрунтується майже на всіх документах первинного і зведеного обліку діяльності аеропорту, і документація по ньому повинна забезпечувати розподіл витрат за економічними елементами, місцями виникнення, статтями та об'єктами калькуляції, називається облік витрат. Розроблена на машинних носіях інформація, що є наслідком рішення задач з обліку основних засобів, запасів, заробітної плати, фінансово-розрахункових операцій, обліку готової продукції, її відвантаження і реалізації є вхідна інформація обліку операційних витрат на виробництво.[58, с. 118-120]

Згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» деталізації за елементами витрат підлягають витрати обігу для торговельних підприємств, всі операційні витрати КПМА «Київ», а також витрати на виробництво реалізованої продукції (робіт, послуг). [36]

Основне місце у системі організації бухгалтерського обліку на КПМА «Київ» займає організація облікового процесу. Зазначене визначає послідовність дій облікового підрозділу (бухгалтерії) з відображення господарських операцій КПМА «Київ» у системі бухгалтерського обліку, розпочинаючи зі створення документів і завершуючи бухгалтерським узагальненням щодо витрат КПМА «Київ».

Основний інструмент організації бухгалтерського обліку, тобто значення облікової політики, лягає у забезпеченні співробітників достовірною

інформацією про витрати та результати господарської діяльності КПМА «Київ». У схемі 1.1 подано схему класифікації облікової політики стосовно до інформаційних потреб користувачів звітності [8, 5-8 с.].

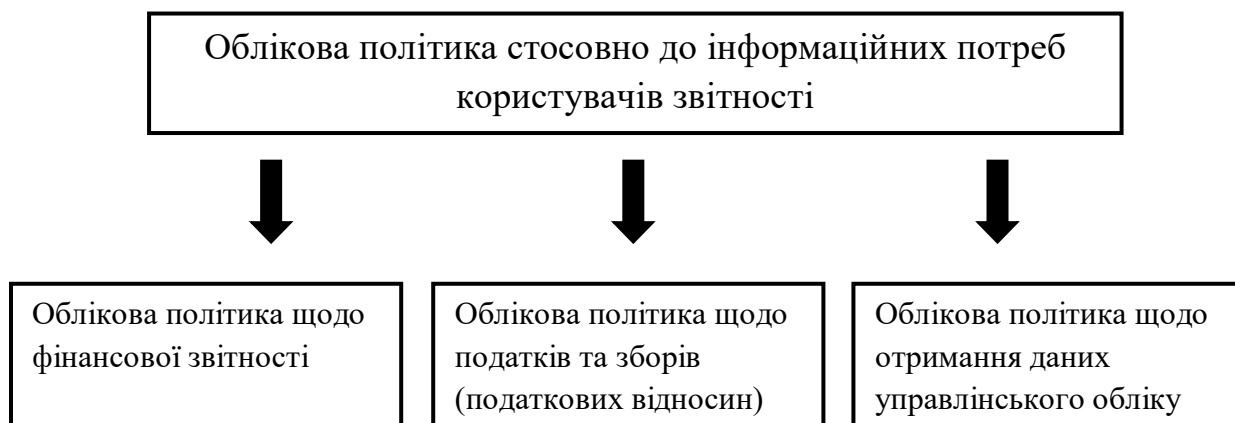


Схема 1.1 – Класифікація облікової політики стосовно до інформаційних потреб користувачів звітності

Джерело : розроблено автором на основі офіційного сайту КПМА «Київ» [37]

Директор і головний бухгалтер несуть відповідальність за організацію формування облікової політики підприємства, також значну участь в формуванні облікової політики беруть планово-економічна та інші підрозділи КПМА «Київ», відповідальні за планування тих чи інших важливих показників діяльності.

Ведення бухгалтерського обліку у КПМА «Київ» покладено на структурний підрозділ - бухгалтерію підприємства на чолі з головним бухгалтером Винокуровою Т.В., що схематично зображений на (рис. 1.3). Згідно з основоположними принципами та методикою, передбаченими Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку відбувається здійснення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для якого вони здійснені в Наказі про облікову політику щодо обліку витрат наведено. Витрати, відображаються у складі витрат того звітного

періоду, у якому вони були здійснені, якщо немає шансу пов'язати їх з прибутком певного періоду.

Розглянувши організаційну структуру бухгалтерії КПМА «Київ», можна зробити висновок, що вона відповідає поставленим цілям і завданням підприємства щодо обліку та обхвачує функції управління.



Рисунок 1.3 - Організаційна структура бухгалтерії КПМА «Київ»
Джерело: [9, с. 43]

Керівництво та персонал бухгалтерії КПМА «Київ», яке орієнтується на поставлені задачі перед обліком витрат діяльності, на шляху формування облікової політики, має чіткі орієнтири щодо вибору прийомів та методів ведення обліку. Утім, ще важливим, як і поставлені цілі, є суттєві чинники, які також визначають підсумкову суть облікової політики.

Технологією облікового процесу, з однієї сторони, складають методика й

техніка (спостереження, вимірювання, нагромадження і зберігання), з іншої сторони, збирання інформації за допомогою найрізноманітніших групувань у регістрах обліку. Складові технології бухгалтерського обліку зображені на рис. 1.4.

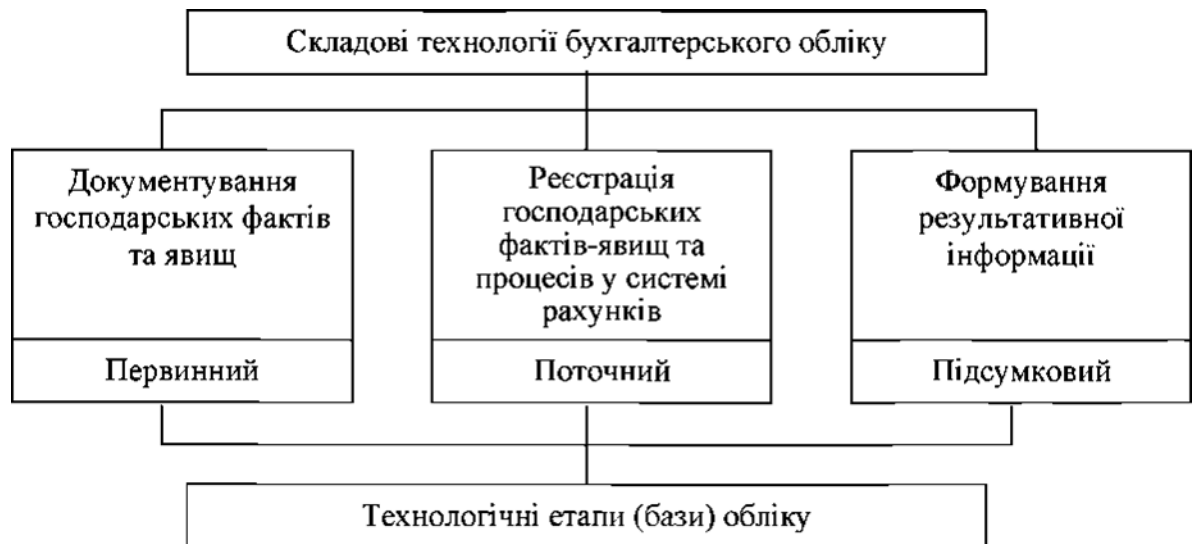


Рисунок 1.4 - Схема технологічної структури бухгалтерського обліку на КПМА «Київ»

Джерело: [9, с. 44]

На КПМА «Київ» відповідно до господарських операцій на стадії первинного обліку здійснюється первинне спостереження через вимірювання, визнання об'єкта обліку та його фіксацію у первинному носії облікової інформації - документі.

Інформація, яка документально оформлена, підлягає перевірці та обробці для подальшої її реєстрації у регістрах обліку, у яких чиниться її систематизація та узагальнення. Як наслідок, чергова стадія (поточний облік) – це реєстрація інформації, яка дійшла від першої стадії (первинний облік). Одержана таким способом інформація прибуває на стадію закінчення всіх облікових робіт, яка полягає у підбитті спільних підсумків і створенні балансу (підсумковий облік). Згідно цього, можна зробити висновок, що обліковий процес на КПМА «Київ», складають всі вищезазначені етапи.

Бухгалтер підприємства повинен точно виконувати записи в облікові реєстри, здійснюючи організацію облікового процесу. Вибір облікових реєстрів залежить від різних технологій запису та від різноманітних форм обробки облікової інформації.

Узагальнити форми обліку можна у виді подальшої класифікації, яка містить форми обліку, які згруповані шляхом обробки документів: форми обліку, що використовуються в умовах ручної обробки інформації та форми обліку, що застосовуються в умовах автоматизованої обробки інформації.

Журнальна форма обліку є доволі розповсюдженою на КПМА «Київ», суть якої розвертається у веденні таблиць, які в залежності від призначення діляться на два види: для записів за дебетом рахунків - відомості, для записів за кредитом - журнали. Саме журнали складені так, що у них назбируються та узагальнюються облікові дані для чергового перенесення до форм фінансової звітності.

Також, КПМА «Київ» має комп'ютеризовану або діалогово-автоматизовану форму обліку, яка має вигляд, який залежить від програмного забезпечення.

Первинні документи є першоджерелом інформації для ведення бухгалтерського обліку витрат авіаційного підприємства, на основі яких створюються всі данні про ситуацію на підприємстві. Тобто, для прийняття правильного рішення, потрібно мати чітку і точну інформацію, яка, має бути згрупована і систематизована правильним чином.

В бухгалтерському обліку застосовуються різноманітні документи, які використовуються для оформлення господарських операцій і цих документів є дуже багато. Поміж них мають місце: типові форми бухгалтерських документів, галузеві уніфіковані, проте для документального оформлення більшої частини господарських операцій немає спеціальних форм документів, як і для обліку витрат діяльності не існує спеціальних форм документів.

Відносно вищенаведеної інформації, для бухгалтерського обліку витрат авіаційного підприємства користуються первинними документами, якими

оформляються господарські операції. До таких документів відносяться :

розрахунково-платіжні відомості (дані цих документів використовуються для визначення витрат по оплаті праці та витрат на соціальні заходи), розрахунки по оплаті праці;

накладні, товарно-транспортні накладні, (в цих документах відображується інформація як по вартості та чисельності придбаних товаро-матеріальних цінностей для виробничих потреб);

рахунок-фактура (служує підставою платежу та його розміру, виписується у випадку передоплати за виробничі запаси або за фактично випущені виробничі запаси на підставі документів на відпуск, відвантаження або доставку їх);

багажна ідентифікаційна бірка - документ, виданий авіаперевізником для ідентифікації зареєстрованого багажу;

акти прийому-передачі виконаних робіт та послуг (дані цих документів використовуються для визначення витрат які виникають в зв'язку з використанням послуг сторонніх організацій);

розрахунки бухгалтерії оформлені довідками (розрахунки амортизації, розрахунки обов'язкових платежів, тощо); та багато інших.

Документи бухгалтерії повинні бути оформлені з дотриманням певних вимог, незалежно від того складено їх в бухгалтерії або отримано від сторонніх організацій.

Документообіг, на підприємстві КПМА «Київ», визначається головним бухгалтером, який передбачає персональну відповідальність працівників за документи, які вони мають, і строки їх обробки. Забезпечення проходження документів по найкоротшому шляху та з найменшими витратами праці на їх обробку та пошук, можна назвати провідним принципом документообігу.

На превеликий жаль, інформації для опрацювання документообігу підприємство КПМА «Київ» не надало, і взагалі про нього нічого не розказано у наказі про облікову політику.

Кожен з документів, потрібно опрацювати і це має свою специфіку.

Щоб відобразити етапи обробки документів і розмежування між відповідальними особами обробки і контролю за їх складанням можна використати наступну таблицю.

Етапи організації документообігу з формування витрат діяльності на підприємстві КПМА «Київ» наведена у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Організація документообігу з формування витрат
на КПМА «Київ»

Назва господарської операції, дії	Перелік документів, необхідних для оформлення господарської операції
Приймання ТМЦ на складі матеріально-відповідальною особою	На супровідних документах МВО робить відмітку про приймання виробничих запасів
Виробничі запаси відвантажені зі складу на виробництво послуг, робіт	Накладна на внутрішнє переміщення
Визначення витрат на виробництво послуг, виконання робіт	Калькуляція, складання матеріального звіту
Перевірка матеріального звіту, заповнення облікових реєстрів	На підставі матеріального звіту заповнюється журнал з обліку виробничих запасів

Джерело: [9, с. 45]

Отже, на першій стадії облікового процесу витрат авіаційного підприємства, яке надає послуги авіаційним компаніям, пасажиром та іншим клієнтам в авіаційній і неавіаційній сферах діяльності, потрібно підготувати всі первинні документи для дальшого застосування інформації, що міститься в них, в бухгалтерському обліку для запису сум господарських операцій на рахунках та в облікових регістрах. До бухгалтерії підприємства в фіналі кожного місяця здається матеріальний звіт, за підписом керівника виробничого підрозділу. Також, одночасно із матеріальним звітом до бухгалтерії подаються і всі первинні документи, які стали підставою для відображення в ньому тих чи інших даних, наприклад: накладна – це вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів або акт на списання МШП.

На рахунку 23 «Виробництво» узагальнюються дані матеріального звіту, але перед тим опрацьовуються бухгалтером.

Шанс отримати інформацію із матеріального звіту можливий далеко не на всі статті витрат по головному виробництву. Тому документальним підтвердженням для включення витрат за конкретний місяць виступають: по статті «Витрати на оплату праці» - таблиць обліку робочого часу, розрахунково-платіжна відомість; по статті «Відрахування на соціальні заходи» - розрахунок бухгалтерії; по статті «Амортизація» - розрахунок амортизації.

1.4 Рекомендації з покращення обліку витрат на комунальному підприємстві

Вивчення критичного досвіду обліку витрат багатьох авторів дозволили дійти таких висновків щодо покращення обліку витрат на КПМА «Київ». По-перше, я погоджуюсь з думкою Михалевича С., що основною проблемою обліку витрат КПМА «Київ» є проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, способу життя, системи оподаткування.

На сьогоднішній час, рівень не відображення витрат (за даними програми діяльності Кабінету Міністрів України) в нашій країні коливається від 10 до 50 %. Витрати на оплату праці займають найбільшу частку витрат, що залишається поза обліком. Для покриття такої заробітної плати виступають «тіньові доходи», які є джерелом коштів і які створюються за рахунок вартості необлікованої реалізованої продукції. Досить великі відсотки відрахувань до соціальних фондів оплати праці, низький рівень контролю, відсутність дієвої нормативно-правової бази є основними причинами цього. [34, с.30]

Необхідно, по-перше, удосконалити та створити дієву нормативно-правову базу та посилити контроль з боку контролюючих органів, для вирішення даної проблеми.

На сьогодні, велика частина підприємств відображує власні витрати неповністю. Найбільший відсоток витрат, що залишається поза обліком, належить до витрат на оплату праці, тому не має нічого дивного, що в науковому обігу з'явився термін «тіньова зарплата». Головні фактори виникнення «тіньової зарплати» і «тіньових доходів»:

«вульгаризація» ПДВ і досить великий відсоток відрахувань від фонду оплати праці до соціальних фондів, що підсилює «податковий тягар» на підприємстві і не дає їм нормально розвиватися;

високий рівень корупції в державних і місцевих органах влади, що передбачає систему хабарів, які прямо впливають як на фактичну собівартість продукції (робіт, послуг), так і на справедливу ціну продажу;

відсутність дієвих нормативно-правових актів України, які б жорстко обмежували надмірне збагачення певних фізичних осіб (у тому числі за рахунок витрат, віднесених на юридичних осіб);

низька ефективність чинних форм, видів, типів систем і механізмів економічного контролю в Україні, що призводить до порушення таких специфічних принципів контролю, як всебічність і всеосяжність, системність і безперервність, дієвість, відкритість (гласність) інформації про результати ревізії.

По-друге, на думку Бутинця Ф.Ф., однією з основних проблем для управління КПМА «Київ» є також забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати підприємства. Виникнення проблем, як внутрішнім так і зовнішнім її користувачам спричиняє ситуація, якщо інформація щодо витрат, яка повинна слугувати для прийняття управлінських рішень є несвоєчасною, недостовірною або відсутньою.

На сьогодні, дуже потрібною для підприємств є створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства.

Створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів сприятиме ефективному контролю витрат, а також розвитку галузевих й відомчих норм та нормативи, які на сьогодні є застарілими або відсутніми взагалі. [7]

Аналізуючи проблему забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати КПМА «Київ», можна зазначити, що інформація потрібна індивідуальному споживачу в конкретний час для вирішення конкретного управлінського завдання. Проблеми забезпечення максимальної оперативності інформації будуть вирішені для споживача інформації, якщо він протягом короткого проміжку часу (секунди, хвилини, години, дня) отримує потрібну для нього інформацію у достатньому обсязі та в тому інформаційному зрізі, який його цікавить. Але у протилежному випадку, будуть виникати суттєві труднощі як для КПМА «Київ» (тобто воно втрачає позитивний імідж, зазнає фінансових втрат), так і для його клієнтів, партнерів, державних органів (зростають ризики неплатежів, недооцінки ситуації на ринку).

Для забезпечення достатньої аналітичності інформації її потрібно завчасно перевірити щодо відповідності сучасним вимогам: порівнянності, однозначності тлумачення, достовірності, дохідливості й доречності. «Сира», «невідкалібрована», не згрупована, належно не оформлена інформація про витрати підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занизити або завищити деякі витрати тощо.

По-третє, Голов С. вважає, що важливою проблемою організації обліку витрат КПМА «Київ» є встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та

визначення їхньої ролі у скороченні необґрунтованих витрат підприємства. В великій частині діючих вітчизняних підприємств, на сьогодні, є комп'ютерна й організаційна техніка. На початку року кожному підприємству потрібно зробити оцінку власних потреб і фінансово-кредитних можливостей щодо придбання або оренди комп'ютерної, організаційної техніки або відмовитися від неї, віддавши перевагу у веденні обліку залученому на договірній основі приватному професійному бухгалтеру спеціалізованої приватної фірми за гідну оплату виконаних ним обліково-звітних робіт [10, с.10]. Необхідно завчасно перевірити техніку щодо відповідності сучасним вимогам для забезпечення достатньої аналітичності інформації: порівняння, достовірність, дохідливість й доречність. Інформація про витрати підприємства, яка не відображена і не складена належним чином, може на деякий час затримати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занизити або завищити деякі витрати тощо.

Ще однією проблемою обліку витрат КПМА «Київ» є проблема створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами підприємства. Така інформаційна база вкрай необхідна. Це може, попри всі інші чинники, означати, що на підприємстві вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається чи насправді використовується на виробництво тіньової продукції, яку підприємство не обліковує і за яку не платить ніяких податків, зборів, платежів.

Наведенню елементарного порядку та дисципліни в підприємстві сприяють розробка і запровадження норм і нормативів, тому наша законодавча і виконавча влада повинні приділяти цьому питанню більше уваги з метою скорочення сум непродуктивних витрат (втрат) підприємства.

Людські ресурси підприємства – це головні витратно-доцільні фактори його господарсько-фінансової діяльності, це має враховувати довгострокова витратна політика підприємства.

Під витратною політикою підприємства слід розуміти політику, спрямовану на мінімізацію своїх витрат за умови дотримання основних постулатів розвитку національної економіки, реалістичного прогнозу глобальних тенденцій та врахування низки базових суспільних вимог.

Метою витратної політики підприємства є його цілеспрямованість, що має забезпечити йому мінімально можливі (за відповідних умов) витрати. Об'єктами витратної політики підприємства виступають місця й точки витрат. Суб'єктами цієї політики є посадові, матеріально відповідальні, підзвітні й залучені особи, працівники підприємства, причетні до формування витрат.

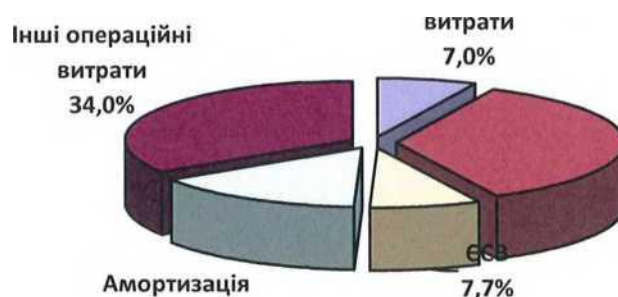
Проблема матеріально-технічного й організаційного забезпечення полягає в тому, наскільки достатньо підприємство забезпечене сучасними матеріально-технічними засобами і який рівень організації та ефективності ведення первинного та зведеного обліку, внутрішньогосподарського контролю, формування звітної інформації. На вирішення цього питання має бути спрямована послідовна стратегія розвитку підприємства, яка б передбачала оновлення, закупівлю, облаштування, використання й фінансування матеріально-технічних засобів, проведення організаційних заходів, спрямованих на виведення підприємства на новітні простори інформаційної економіки.

Отже, до загальних проблем обліку витрат, можна віднести такі: теоретичні, методологічні, технологічні, організаційні, кадрові, фінансові, масштабні, рівневі. Серед основних проблем обліку витрат КППМА «Київ» такі проблеми: повноти та своєчасності відображення в системі обліку витрат підприємства; забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати й доходи підприємства; створення єдиної інформаційної загальнодержавної бази норм і нормативів для обліку й контролю за витратами та доходами підприємства; встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні витрат і зростанні доходів підприємства; рівня відповідності обліково-контрольної

системи підприємства щодо його витрат і доходів чинним нормативно-правовим актам України з обліку та контролю; матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення обліку витрат і доходів підприємства.

Перспективи подальших досліджень проблеми обліку витрат КПМА «Київ» дуже широкі і впродовж багатьох років викликатимуть жвавий інтерес у вчених-економістів із урахуванням розмірів і форми власності, виду економічної діяльності, системи оподаткування, організаційно-правових форм.

Структура витрат аеропорту «Київ» за 12 міс. 2020 р.



Загальна сума витрат в 2020 р. становила 169 872 тис. грн., що на 28 % менше відповідного показника 2019 р.

Зниження відбулось за рахунок введення режиму жорсткої економії. Перш за все - за рахунок зменшення оплати праці, оскільки підприємство було змушене відправити 90 % робітників у відпустку за власний рахунок з 17 березня по 11 травня, а з 12 травня і до кінця червня знаходилось в режимі часткового простою. Планових закупівель майже не відбувалось і до кінця року всі наявні кошти було спрямовано на виплату заробітної плати, податків, комунальних послуг.

Також витрати зменшились через звільнення рішенням уряду від нарахування та сплати за земельний податок на березень 2020 р.

В процесі подолання наслідків, спричинених пандемією коронавірусу, аеропорт намагався зберегти кваліфікований персонал від звільнення, а матеріальну базу від руйнування.

Проте, не дивлячись на управлінські антикризові заходи, фінансовий результат 2020 р. КПМА «Київ» - 32 189 тис. грн. чистого збитку.

Збитковий фінансовий результат обумовлено двома чинниками : зовнішнім та внутрішнім: зовнішній - пандемія корона вірусу; внутрішній - високий рівень постійних витрат підприємства.

Галузевою особливістю аеропортової діяльності аеропорту «Київ» є високий показник експлуатаційних витрат (80 %), які у відповідності до технології виробничого процесу є умовно-постійними. До них відносяться:

зобов'язання утримання аеродрому

забезпечення авіаційної та протипожежної безпеки

утримання аварійно-рятувальної команди та інші.

При зниженні об'ємів послуг аеропорту «Київ» на 53 %, його сукупні витрати скоротилися лише на 28 %.

Таким чином, в умовах епідеміологічної ситуації КПМА «Київ» було позбавлене можливості впливати на зовнішні фактори та вживало антикризові внутрішні заходи, які, нажаль, обмежені не знижувальним рівнем експлуатаційних витрат по утриманню аеродромної інфраструктури.

На даному етапі розвитку світової економіки спостерігається зростання темпів інноваційних змін, переглядаються стандарти та пріоритети, які здавались непохитними ще 20 і навіть 30 років тому. Інновації спрямовані на оптимізацію поширення інформації, тобто основним напрямком є сутність соціально-технічного прогресу у системі суспільства.

Сучасну систему управління підприємством, організацією, фірмою відрізняє інформаційна система, що пов'язана з обміном зовнішніх і внутрішніх інформаційних потоків, багатоваріантністю видів інформації, які існують в системі управління. При цьому основну роль відіграє обліково-аналітична інформаційна система, що зумовлена формуванням саме в ній достовірної і повної економічної інформації.

Внаслідок наведеного, визначимо модель процесу прийняття управлінських рішень щодо оптимізації витрат на виробництво та надання послуг на основі використання аналітичної інформації щодо фінансово-господарської діяльності авіаційного підприємства (рис. 1.5).

Обліково-аналітична інформація у системі прийняття управлінських рішень є основою для вирішення відповідних управлінських завдань авіаційного підприємства. Вирішення таких завдань є результатом обліку й аналізу на КПМА «Київ».

Система управління передбачає прийняття управлінського рішення суб'єктом управління. В свою чергу, управлінський процес неможливий без взаємодії суб'єкта управління з об'єктом управління з приводу обміну між ними інформаційними потоками. Якісний рівень таких взаємовідносин відображається у вигляді результатів, отриманих на основі прийняття управлінських рішень.

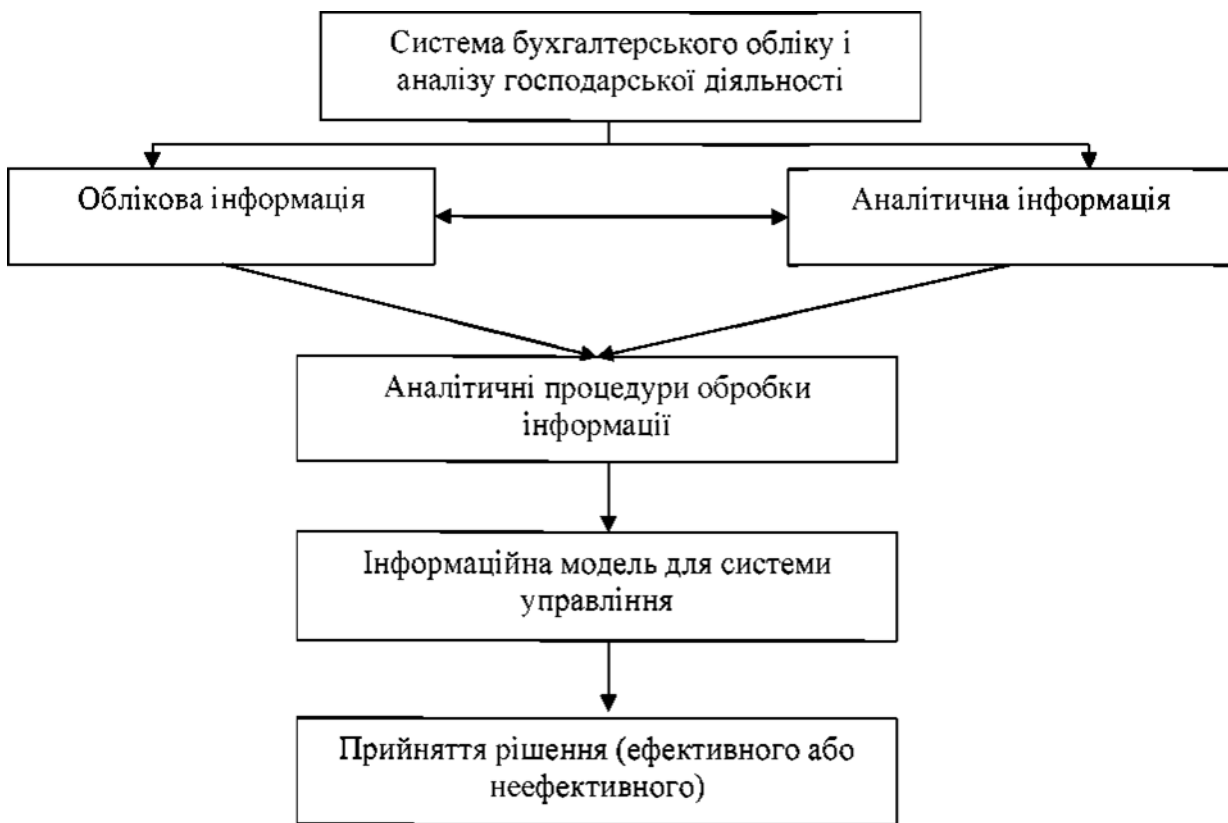


Рисунок 1.5 - Модель управління витратами на виробництво та надання послуг авіаційного підприємства
Джерело: [10, с. 83]

Систематизація облікової й аналітичної інформації відповідним чином забезпечує ефективність результату від прийнятого управлінського рішення у сформованій на її основі та запропонованій інформаційній моделі (рис. 1.6).

Таким чином, інформаційна модель як сукупність певних об'єктів управління забезпечує процес прийняття рішень керівництвом КПМА «Київ». При цьому, побудова наведеної моделі залежить від результатів застосування аналітичних процедур обробки обліково-аналітичної інформації. Сформована інформаційна модель буде ефективною за умов, що отримана обліково-аналітична інформація відповідатиме якісним характеристикам.



Рисунок 1.6 - Схема побудови інформаційної моделі для прийняття управлінського рішення авіаційним підприємством

Джерело: [10, с. 87]

РОЗДІЛ 2

АНАЛІЗ ВИТРАТ ДІЯЛЬНОСТІ КОМУНАЛЬНОГО ПІДПРИЄМСТВА МІЖНАРОДНИЙ АЕРОПОРТ «КИЇВ»

2.1 Характеристика методик аналізу витрат комунального підприємства

Методика аналізу витрат підприємства полягає у порівнянні фактичних даних за звітний період з плановими значеннями або з даними за попередні періоди, виявленні тенденції зміни, встановленні причин відхилення від плану за кожним з видів витрат авіаційного підприємства.

У табл. 2.1 подано методи економічного аналізу, які застосовуються для дослідження господарської діяльності авіаційного підприємства та окремих напрямків [22].

Таблиця 2.1

Основні методи економічного аналізу та їх характеристика

№	Метод аналізу	Характеристика методу економічного аналізу
1.	Абсолютних різниць	Величину впливу факторів розраховують множенням абсолютного приросту аналізованого фактора на базову величину факторів, які розташовані праворуч від нього в моделі, і на фактично величину факторів, що розташовані ліворуч від нього
2.	Відносних різниць	Модифікація методу ланцюгових підстановок. Використовують відносні відхилення фактичних показників звітного періоду від базового періоду чи планових показників. Метод доцільно використовувати, при обчисленні відносних відхилень окремих факторів. Зміну факторних показників розраховують у відсотках відносно бази порівняння
3.	Індексний	Грунтується на відносних показниках динаміки порівнянь, виконання плану, що відображають співвідношення факторного рівня показника у звітному періоді до його рівня в базисному періоді
4.	Інтегрування	Використання методу дасть змогу отримати точніші результати розрахунку впливу факторів порівняно з іншими методами, оскільки податковий приріст результативного показника від взаємодії факторів приєднується не до останнього фактора, а ділиться порівну між ними

5.	Логарифмування	Результат не залежить від послідовності обчислень і забезпечує їх високу точність. За допомогою логарифмування результат сумісної дії факторів розподіляють пропорційно до частки ізольованого впливу кожного фактора на рівень результативного показника
----	----------------	---

Джерело: [22, с. 54].

Як показали результати дослідження закордонних і вітчизняних публікацій, переважна більшість науковців виділяють наступні види відхилень витрат: абсолютні (слід зауважити, що необхідно не механічно підходити до визначення абсолютних відхилень витрат, а досліджувати сутність певного явища чи процесу), відносні (їх аналіз підвищує рівень інформативності аналізу витрат, надає можливість краще розпізнати та побудувати залежності між досліджуваними показниками затрат), селективні (передбачають порівняння контрольованих величин витрат у часовому проміжку, їх розраховують для того, щоб, керуючись визначеними відмінностями, виявити їх вплив на розвиток авіаційного підприємства в майбутньому), кумулятивні (окреслюють рівень досягнення запланованих на тривалий період показників господарської діяльності, зокрема витрат) та відхилення у часовому проміжку (мають значення коли необхідно порівняти планові та фактичні величини параметрів витрат) [15].

Важливе значення у виробничій діяльності КМПА «Київ» приділяється аналізу витрат та калькулюванню собівартості продукції, оскільки вони безпосередньо впливають на фінансові результати роботи аеропорту.

За допомогою аналізу витрат на виробництво можна визначити прибутковість окремих сфер діяльності, ефективно контролювати використання ресурсів; отримувати інформацію про поточний стан виробництва і вносити корективи у звітному періоді.

Порівняльна характеристика видів аналізу витрат та сфери їх застосування в діяльності КМПА «Київ» наведені в табл. 2.2. [3]

Тобто метою аналізу витрат діяльності КМПА «Київ» є інформаційне забезпечення та оцінка досягнутих результатів, їх оптимізація та прийняття

рішень щодо подальшої раціоналізації.

Таблиця 2.2

Порівняльна характеристика видів аналізу витрат та сфери їх застосування в діяльності КППМА «Київ»

Назва виду аналізу витрат	На вирішення яких завдань спрямований певний вид аналізування
	Доцільно використовувати за умови
Аналіз собівартості продукції загалом	розрахунку ефективності роботи КМПА «Київ» (Жуляни); визначенні рівня рентабельності продукції;
Аналіз витрат за економічними елементами	встановлення потреби КППМА «Київ» (Жуляни) в матеріальних, трудових, енерго- та інших видах ресурсів;
Функціонально-вартісний аналіз	пошуку шляхів підвищення конкурентоспроможності продукції;
Аналіз витрат за статтями калькуляції	здійснення асортиментної політики КМПА «Київ» (Жуляни); визначення величини нормованих запасів;
Аналіз витрат на одну гривню товарної продукції	визначення прибутковості аеропорту від товарного випуску продукції;
Аналіз собівартості одиниці продукції	ведення цінової політики КМПА «Київ» (Жуляни);
Оперативний аналіз витрат	прийняття оперативних рішень.

Джерело: [3, с.2]

Важливе значення у виробничій діяльності КМПА «Київ» приділяється обліку витрат, оскільки вони безпосередньо впливають на фінансові результати роботи підприємства. У табл. 2.3 наведені методи, які з точки зору кожного з науковців дають повне відображення фактичного розміру і складу витрат. [2]

У кожного науковця є своя думка щодо вибору методів обліку витрат, але можна сказати, що унікальних методів не буває. Тобто вибір методів обліку витрат обирається підприємством залежно від поставленої мети.

Під час вибору методів (методу) аналізу витрат доцільно враховувати такі критерії: доцільність використання методу чи комплексу методів для вирішення поставлених завдань; можливості врахування світових та вітчизняних економічних процесів; можливості адаптації методу до галузевих та

індивідуальних особливостей підприємств; простоти використання методу.

Таблиця 2.3

Запропоновані методи обліку витрат різних науковців

Автори	Методи
Каверіна О.Д. [К.1]	Поділяє методи калькулювання на три групи залежно від: ступеня поглинання постійних витрат: на «абзорпшен-костинг» і «директ-костинг»; інформації покладеної в основу розрахунків – на фактичне, нормальне калькулювання і стандарт-костинг (нормативне калькулювання); вибору об'єкта калькулювання – на калькулювання за замовленнями, переділами і змішане калькулювання.
П'єр Мевелєк [М.1]	Виділяє системи повних витрат, прямих витрат і системи, що базуються на діяльності та процесах (АВС)
Хенсен Д.Р. [Х.1]	Виділяє дві системи калькулювання: функціонально орієнтоване калькулювання та калькулювання на основі діяльності (АВС)
Білоусова І. [Б.2]	Розглядає два методи калькулювання: з неповним розподілом витрат (директ-костинг) та з повним розподілом витрат.

Джерело: [2, с.3]

Оперативне управління КПМА«Київ» вимагає вірогідних аналітичних даних про стан та динаміку витрат підприємства. Саме таку інформацію, узагальнену і згруповану певним чином, отримують за допомогою даних, що формуються у системі бухгалтерського обліку та інших інформаційних ресурсів (табл. 2.4). [13]

Таблиця 2.4

Інформаційна база для аналізу витрат авіаційного підприємства

№ з/п	Група	Джерела інформації
1	Первинні документи	Рахунок-фактура, накладна, податкова накладна, товарно-транспортна накладна, довіреність, вантажна митна декларація, залізнична накладна, вантажна квитанція, виписки банку, ВКО, маршрутні листи
2	Дані розрахунків бухгалтерського обліку	Дані рахунків 20, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 80, 90, 91, 92, 94
3	Облікові реєстри	Журнал №5, 5А
4	Фінансова звітність	ф. №1 «Баланс» (Звіт про фінансовий стан), ф. №2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід), ф. №3 «звіт про рух грошових коштів», ф. №5 «Примітки до річної фінансової звітності»

продовження табл. 2.4

5	Статистична звітність	ф №1 – послуги (квартальна) «Звіт про обсяги реалізованих послуг», ф. №4-мп «Звіт про залишки та використання енергетичних матеріалів і продукції перероблення нафти (річна)
6	Інші джерела	Протоколи робочих нарад, оперативна звітність відділів, служб підприємства, матеріали хронометражу та фотографій робочого дня, товарно-грошові звіти матеріально-відповідальних осіб, матеріали планових обстежень, управлінська звітність, затвердження норм запасів (на рівні підприємства)

Джерело: [13, с.35]

Для безперебойної роботи КПМА «Київ» потрібно своєчасне забезпечення підприємства трудовими, матеріальними, фінансовими ресурсами тощо, які у процесі господарської діяльності перетворюються у витрати.

Аналіз витрат авіаційних підприємств дозволяє з'ясувати тенденції зміни цих показників, виконання плану по їх рівню, визначити вплив факторів впливу на зміну собівартості і на цій основі дати оцінку роботи авіаційного підприємства щодо використання можливостей оптимізації витрат.

Аналіз витрат авіаційних підприємств зокрема КПМА «Київ», включає в себе аналіз собівартості робіт (послуг) за елементами витрат, за статтями калькуляції та за узагальнюючими показниками.

Аналіз витрат за елементами дозволяє вивчити вплив на рівень собівартості робіт (послуг), використання трудових ресурсів, основних і оборотних засобів [13].

Групування витрат КПМА «Київ» за економічними елементами дозволяє визначити загальну суму витрат по авіаційному підприємству в цілому і їх структуру, але не дає можливість розподілити витрати по видам робіт (послуг) і цільовому призначенню. Це досягається шляхом аналізу витрат авіаційного підприємства за статтями калькуляції.

Оптимізація витрат на авіаційних підприємствах - одне з основних умов підвищення конкурентоспроможності суб'єктів господарювання, збільшення обсягу робіт, послуг при незмінній вартості матеріальних, трудових та інших ресурсів.

Потрібно відзначити авторів, які займалися вивченням даної тематики, це Аксененко А.Ф., Васильков А.І., Голов С.Ф., Івашкевич В.Б., Костюченко В.М., Нападовська Л.В., Палій В.Ф., Плешонкова Л.Н., Сопко В.В., Ткаченко Н.М. та ін.

На рівень витрат КПМА «Київ» впливає багато факторів, що обумовлені як специфікою авіаційної галузі господарства країни, так і конкретними умовами, що склалися на підприємстві. Витрати - це спожиті в процесі виконання робіт, надання послуг засоби виробництва, які втілюють у собі оплату праці, сировину, паливно-мастильні матеріали, амортизацію основних засобів тощо. Схематично аналіз витрат авіаційного підприємства зображено на рис. 2.1. [14]



Рисунок 2.1 Аналіз витрат авіаційного підприємства
Джерело: [9, с. 80]

За даними бухгалтерського обліку у формі № 2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід), в розділі III «Елементи операційних витрат» формулюються статті витрат за елементами, що слугуватиме цілей для аналізу виробничої діяльності КПМА «Київ».

Аналіз витрат має дуже важливе значення для будь-якого підприємства. Чітка побудова обліку і аналізу витрат при вдосконаленні управління та організації процесу виконання робіт та надання послуг авіаційними підприємствами, підвищує їх значення для реалізації контрольного процесу за додержанням режиму економії авіаційної галузі народного господарства.

2.2 Аналіз структури витрат комунального підприємства за економічними елементами

На думку Коробова М.Я., велику роль для аналізу має групування витрат діяльності за економічними елементами. Класифікація витрат за економічними елементами передбачає наголошування економічно однорідних витрат по підприємству в цілому незалежно від місця їх виникнення і ролі у виробничому процесі. Витрати операційної діяльності групуються за такими економічними елементами: матеріальні витрати; витрати на оплату праці; відрахування на соціальні заходи; амортизація; інші витрати.[24, с.52]. У табл. 2.5 подано виконання плану витрат КПМА «Київ» за економічними елементами у 2019 р.

Таблиця 2.5

Виконання плану витрат КПМА «Київ» за економічними елементами 2019 р.

Витрати за економічними елементами	Обсяги витрат у 2019 р.		Абсолютне відхилення	% виконання плану
	Факт	План		
Матеріальні витрати, у тому числі:	16 960	19 043	-2 083	89,1
Запчастини, інвентар	10 995	10 354	642	106,2
Паливно-мастильні матеріали (ПММ)	5 965	8 689	-2 725	68,6

продовження табл. 2.5

Витрати на оплату праці	95 331	78 482	16 849	121,5
Відрахування на соціальні заходи	20 490	17 266	3 224	118,7
Амортизація	25 394	21 736	3 658	116,8
Інші операційні витрати, в тому числі:	77 140	61 532	15 608	125,4
Комунальні платежі	31 066	23 530	7 536	132,0
Зобов'язання по сплаті до бюджету 50 % орендної плати	4 724	5 739	-1 015	82,3
Обслуговування виробничого процесу	8 264	9 589	-1 325	86,2
Інші витрати (медогляд, відрядження, навчання, зв'язок, сумнівні борги, штрафи, внески)	4 282	335	3 947	в 12,8 разів
Адміністративні витрати	3 225	1 852	1 373	174,1
Податки	25 578	20 487	5 091	124,9
Всього витрат	235 315	198 059	37 256	118,8

Джерело: Звіт незалежного аудитора Комунального підприємства Міжнародний аеропорт «Київ» (Жуляни) за 2019 р. URL: <https://api.iev.aero/media/finance/files/5f0829fe74d15374362679.pdf> [18, с. 41]

За табл. 2.5, за 2019 р. витрати по КПМА «Київ» склали 235 315 тис. грн., що на 37 256 тис. грн. більше ніж було заплановано, а саме 198 059 тис. грн. За результатами 2019 р. у порівнянні з запланованими показниками відбулося збільшення витрат по КПМА «Київ» у 1,19 рази. Проаналізуємо динаміку кожного елементу витрат за ранжуванням від більшого до меншого значення за планом.

У 2019 р. найбільшій запланований обсяг витрат становили витрати на оплату праці. Слід звернути увагу, що ці витрати у 1,2 рази перевищили заплановані, тобто збільшились на 16 849 тис. грн., планувалось 78 482 тис. грн., а фактично вийшло 95 331 тис. грн. у зв'язку зі зміною в законодавстві на початку 2018 р., а саме в авіаційній Галузевій угоді, де з 01.04.2018 р. було встановлено мінімальний посадовий оклад робітника першого розряду в розмірі не менше 180 % розміру мінімальної заробітної плати проти 120 %. Дані зміни призвели до перегляду посадових окладів, що вплинуло на інші доплати, надбавки та премії (які нараховуються у відсотковому співвідношенні) згідно чинного законодавства [10, с.5].

На другому місці за обсягом запланованих становили «інші операційні витрати» (далі – інші), які за фактом перевищили заплановані на 15 608 тис.

грн., тобто у 1,3 рази. Цей вид витрат становили такі витрати: комунальні платежі, зобов'язання по сплаті до бюджету 50 % орендної плати, обслуговування виробничого процесу, інші витрати (медогляд, відрядження, навчання, зв'язок, сумнівні борги, штрафи, внески), адміністративні витрати, податки. Збільшення інших витрат відбулось завдяки зростанню чотирьох показників у складі витрат: комунальних платежів, інших витрат (медогляд, відрядження, навчання, зв'язок, сумнівні борги, штрафи, внески), податків та адміністративних витрат (збільшення витрат на виготовлення та отримання документації, розрахунково-касове обслуговування, інформаційно-консультаційні послуги, службові відрядження).

Інші витрати (медогляд, відрядження, навчання, зв'язок, сумнівні борги, штрафи, внески) збільшились у 12,8 разів порівняно з планом. З чотирьох показників – це найбільший результат. Планувалось, щоб обсяги інших витрат у 2019 р. сягали 335 грн., а фактично отримали 4 282 тис. грн. Це на 3 947 тис. грн. більше ніж планувалось.

Адміністративні витрати зросли на 1 373 тис. грн. Згідно плану вони мали становити 1 852 тис. грн., але по факту адміністративні витрати були 3 225 тис. грн. Відповідно, по адміністративним витратам було перевиконання плану, а саме % виконання плану становив 174,1.

Податки збільшились порівняно з планом на 5 091 тис. грн. Заплановано було 20 487 тис. грн., а фактично отримали 25 578 тис. грн. Виконання плану стало не 100 %, а 124,9 %.

Обсяги комунальних платежів по факту становили 31 066 тис. грн., що на 7 536 тис. грн. більше ніж планувалось (23 530 тис. грн.). Перевиконання плану становило 132,0 %.

На третьому місці за обсягом запланованих витрат становили «амортизаційні відрахування», які збільшились на 3 658 тис. грн. проти запланованих, тобто збільшились у 1,2 рази. Планувалось 21 736 тис. грн., а фактично стало 25 394 тис. грн. у зв'язку з більшим придбанням спеціальної техніки в 2018 р.

На четвертому місці за обсягом запланованих становили «відрахування на соціальні заходи», які також збільшились на 3 224 тис. грн. у порівнянні з запланованими. Відрахування мали бути 17 266 тис. грн., фактично стали 20 490 тис. грн. Відрахування перевищили заплановані у 1,2 рази. зв'язку зі зміною в законодавстві на початку 2018 р., а саме в Авіаційній Галузевій угоді, де з 01.04.2018 р. було встановлено мінімальний посадовий оклад робітника першого розряду в розмірі не менше 180 % розміру мінімальної заробітної плати проти 120 % [10, с.6]. Дані зміни призвели до перегляду посадових окладів, що вплинуло на інші доплати, надбавки та премії (які нараховуються у відсотковому співвідношенні) згідно чинного законодавства.

На п'ятому місці за обсягом запланованих становили «матеріальні витрати», які зменшились на 11 %, тобто на 2 083 тис. грн. в порівнянні з запланованими витратами у зв'язку з меншим споживанням палива ніж планувалось, при цьому фактична різниця в ціні виросла на 20,8 %. Цей вид витрат становили такі витрати: запчастини, інвентар та ПММ, тобто паливно-мастильні матеріали.

Запчастини та інвентар збільшились порівняно з планом на 642 грн. За планом мали бути 10 354 тис. грн., а фактично стало 10 995 тис. грн. Виконання плану стало на 6,2 % більшим, тобто % виконання плану становив 106,2.

На відміну від запчастин та інвентарю, паливно-мастильні матеріали зменшились порівняно з планом на 2 725 тис. грн. Це означає, що план було недовиконано на 31,4 % або виконано на 68,6 %. Обсяги витрат ПММ стукнули 5 965 тис. грн., а планувалось 8 689 тис. грн. За 2020 р. витрати по підприємству склали 169 873 тис. грн., що на 98 637 тис. грн. більше ніж було заплановано, а саме 268 510 тис. грн. За результатами 2020 р. у порівнянні з запланованими показниками відбулося зменшення витрат по КПМА «Київ» на 37%. (табл. 2.6)

Витрати на оплату праці виявились менші ніж планувалось на 47 %. По плану вони мали становити 113 814 тис. грн., що на 53 139 тис. грн. більше ніж виявилось насправді (60 675 тис. грн.). Виконання плану було здійснено всього на 53 %.

Таблиця 2.6

Виконання плану витрат КПМА «Київ» за економічними елементами у 2020 р.

Витрати за економічними елементами	Обсяги витрат у 2020 р.		Абсолютне відхилення	% виконання плану
	Факт	План		
Матеріальні витрати, у тому числі:	11 899	24 589	-12 690	48
Запчастини, інвентар	9 167	16 002	-6 835	57
ПММ	2 732	8 587	-5 855	32
Витрати на оплату праці	60 675	113 814	-53 139	53
Відрахування на соціальні заходи	13 101	25 039	-11 938	52
Амортизація	26 361	25 468	893	104
Інші операційні витрати, в тому числі:	57 837	79 600	-21 763	73
Комунальні платежі	23 511	33 898	-10 387	69
Зобов'язання по сплаті до бюджету 50 % орендної плати	2 996	4 743	-1 747	63
Обслуговування виробничого процесу	5 477	9 875	-4 398	55
Інші витрати (медогляд, відрядження, навчання, зв'язок, сумнівні борги, штрафи, внески)	842	2 836	-1 994	30
Адміністративні витрати	1 559	2 645	-1 086	59
Податки	23 452	25 604	-2 152	92
Всього витрат	169 873	268 510	-98 637	63

Джерело: Звіт незалежного аудитора Комунального підприємства Міжнародний аеропорт «Київ» (Жуляни) за 2020 р. URL: <https://api.iev.aero/media/finance/files/604b3571683b7815988109.pdf> [19, с.40]

Інші операційні витрати зменшились на 27 % проти запланованого. Планувалось, що інші витрати будуть 79 600 тис. грн., але по факту вийшло набагато менше (57 837 тис. грн). Відсоток виконання плану був здійснений на 73 %. Зменшення витрат відбулось по всім складовим через:

комунальні платежі повинні були становити 33 898 тис. грн. за планом, але вони становили 23 511 тис. грн. по факту, що на 10 387 тис. грн. менше ніж планувалось. Це означає, що план недовиконаний на 31 % або виконаний тільки на 69 %;

зобов'язання по сплаті до бюджету 50 % орендної плати по плану повинно було бути 4 743 тис. грн., а по факту становило 2 996 тис. грн. Зобов'язання зменшилось на 1 747 тис. грн., тобто виконання плану являло 63 % . Це відбулось через рішення Київської міської ради від 26.03.2020 року, яке надало

знижку з 12.03.2020 р. по 31.07.2020 р. на орендну плату за оренду територіальної громади міста Києва в розмірі 50 %;

витрати на обслуговування виробничого процесу зменшились на 4 398 тис. грн. По плану ці витрати мали бути 9 875 тис. грн., але по факту вони становили 5 477 тис. грн. План недовиконаний на 45 %;

адміністративні витрати були 1 559 тис. грн, що на 1 086 тис. грн. менше ніж планувалось (2 645 тис. грн.). Відбулось недовиконання плану на 41 %;

витрати на податки зменшились на 2 152 тис. грн. Ці витрати мали бути 25 604 тис. грн., а стали 23 452 тис. грн. Такі результати відбулись через звільнення від нарахування та сплати за земельний податок рішенням уряду на березень 2020 р.;

інші витрати (медогляд, відрядження, навчання, зв'язок, сумнівні борги, штрафи, внески) зменшились на 1 994 тис. грн. порівняно з планом. Планувалось, щоб обсяги інших витрат у 2020 р. сягали 2 836 тис. грн., а фактично отримали 842 грн. Це означає, що план виконано на 30 %;

через пандемію коронавірусної хвороби та ряд прийнятих урядом рішень КПМА «Київ» змушене було перейти на режим жорсткої економії, зменшення споживання послуг та інших обслуговуючих витрат.

Відрахування на соціальні заходи зменшились на 11 938 тис. грн. у зв'язку із закриттям аеропорту з 17.03.2021 р. працівники були переведені частково на віддалений режим роботи, частково знаходились на простой. Відрахування по плану мали становити 25 039 тис. грн., але фактично вони становили 13 101 тис. грн. Відбулось недовиконання плану на 48 % або виконання на 52 %.

Амортизаційні відрахування єдині з всіх показників перевищили план на 4 %. Витрати на амортизацію мали являти 25 039 тис. грн, а по факту вони стали 26 361 тис. грн. у зв'язку з більшим придбанням спеціальної техніки в 2019 р., аніж планувалось, через збільшення доходів КПМА «Київ» у 2018 р., що призвело до збільшення вільних коштів. На підприємстві щороку складається річний план закупівель, який реалізується по наявності коштів на КПМА «Київ».

Матеріальні витрати зменшились вдвічі, а точніше на 52 %. Ці витрати повинні були бути 24 589 тис. грн., але насправді були 11 899 тис. грн. Такий результат отримали через закриття аеропорту з 17.03.2021 р. У складі матеріальних витрат є запчастини, інвентар та ПММ. Запчастини та інвентар зменшились на 6 835 тис. грн. Обсяги цих витрат по плану мали сягати 16 002 тис. грн., по факту матеріальні витрати показали 9 167 тис. грн. Витрати на ПММ також зменшились на 5 855 тис. грн. ПММ становили 2 732 тис. грн, що зробило виконання плану тільки на 32 %.

Витрати на виробництво планують та обліковують за двома напрямками: за економічними елементами і за статтями калькуляції. Елементи витрат — це однорідні за своїм економічним змістом витрати. До них відносять сировину і матеріали, паливо, енергію, заробітну плату, амортизацію, відрахування на соціальне страхування та ін. Планування витрат за економічними елементами дає змогу пов'язати їх з іншими розділами плану: планом матеріально-технічного постачання, фондом заробітної плати, планом зростання ефективності виробництва, балансом надходжень і витрат тощо. Аналіз витрат за економічними елементами уможливорює, у свою чергу, вивчення їхнього складу, питомої ваги кожного елемента, частку живої і уречевленої праці в загальних витратах на виробництво. Порівнювання фактичної структури витрат за кілька періодів виявляє динаміку і напрямки зміни окремих елементів, матеріаломісткості, фондомісткості, енергоємності, трудомісткості, собівартості продукції і вплив технічного прогресу на структуру витрат. Згідно з П(С)БО 16 "Витрати" окремі елементи витрат включають: матеріальні витрати, витрати на оплату праці; відрахування та соціальні заходи; амортизація, інші витрати [50]. У табл. 2.7 подано динаміку структури витрат на КПМА «Київ».

Елементи витрат на КПМА «Київ» можна поділити на дві групи: перша — ті витрати, частка яких зменшилась у структурі витрат порівняно з попереднім роком, друга — ті витрати, частка яких збільшилась порівняно з попереднім роком.

Таблиця 2.7

Оцінка структури витрат на КПМА «Київ» (Жуляни)

Елементи витрат	2019 р.		2020 р.		Відхилення (+,-)	
	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	питома вага, %	сума, тис. грн.	відхилення, %
Матеріальні витрати	16 960	7,3	11 899	7,0	-5 061	-0,3
Витрати на оплату праці	95 331	40,5	60 675	35,7	-34 656	-4,8
Відрахування на соціальні заходи	20 490	8,7	13 101	7,8	-7 389	-0,9
Амортизація	25 394	10,7	26 361	15,5	967,0	4,8
Інші витрати	77 140	32,8	57 837	34,0	-19 303	1,2
Разом	235 315	100	169 873	100	-65 442	-27,8

Джерело: розроблено автором на основі офіційного сайту КПМА «Київ» [36]

Згідно даних табл. 2,7, вартість витрат на КПМА «Київ» у 2019 р. складала 235 315 тис. грн., що на 65 442 тис. грн. більше ніж у 2020 р., тобто у 2020 р. витрати зменшились на 27,8 % порівняно з 2019 р.

До першої групи я віднесла матеріальні витрати, витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи. До другої групи потрапили амортизація та інші витрати.

Згідно даних табл. 2.7, структура витрат на КПМА «Київ» свідчить, що досліджуване підприємство відноситься до трудомістких виробництв, оскільки питома вага витрат на оплату праці у 2019 р. становила 40,5 %, а у 2020 р. вона зменшилась на 4,8 % , що складало 34 656 тис. грн. Інші витрати у 2019 р. склали 77 140 тис. грн., що на 19 303 тис. грн. більше ніж у 2020 р.(57 837). Амортизація порівняно з всіма іншими елементами витрат збільшилась у 2020 р. на 967 грн. – це на 4,8 % більше ніж у 2019 р. Відрахування на соціальні заходи зменшились на 0,9 % у 2020 р. і склали 13 101 тис. грн., у 2019 р. були 20 490 тис. грн. Матеріальні витрати становили 16 960 тис. грн., а у 2020 р. стали 11 899 тис. грн., що на 5 061 тис. грн. менше порівняно з 2019 р.

Особливих значних змін у структурі витрат не сталося. Значне зменшення витрат на КПМА «Київ» у звітному періоді в порівнянні з попереднім — на

65 442 тис. грн. пояснюється введенням в дію обмежувальних дій пов'язаних з коронавірусною хворобою.

Отже, у 2020 р. загальні витрати дорівнювали 169 873 тис. грн. У 2019 р. загальні витрати становили 235 315 тис. грн., що на 65 442 тис. грн. більше ніж у 2020 р. Витрати КПМА «Київ» зменшились на значну суму і це відбулось через пандемію. У світі було закриття аеропортів на деякий термін і відповідно зменшились витрати підприємств, як і зменшились витрати на КПМА «Київ».

2.3 Аналіз витрат комунального підприємства у контексті собівартості продукції

Міжнародний аеропорт «Київ» (Жуляни) займає свою ринкову нішу, має розвинуту інфраструктуру для обслуговування авіаційних перевезень пасажирів, вантажу та пошти, та здійснює свою діяльність для обслуговування чартерних рейсів туристичних груп, організації рейсів «ділової авіації» (бізнес-класу), а також регулярних рейсів [36].

Протягом 2018 р. було здійснено реконструкцію та введено в експлуатацію штучну злітно-посадкову смугу (ШЗПС) з руліжними доріжками, патрульною дорогою вздовж ШЗПС та місцями стоянок, світлосигнальну систему. Аеропорт активно розвиває авіаційну діяльність, а саме: здійснював реконструкцію зовнішніх інженерних мереж, здійснює оновлення парку спецавтотранспорту.

На сьогоднішній день введено у виробничу експлуатацію оновлену штучну злітно-посадкову смугу, нове світлосигнальне обладнання, закінчено капітальний ремонт перону, руліжних доріг. Гірше йдуть справи зі спеціальною аеродромною технікою. Велика частина машин та пристроїв, що працюють сьогодні в аеропорту, випущена ще за часів СРСР. Але, активна заміна парку вітчизняних повітряних суден на літаки іноземного виробництва призвела до

того, що Аеропорт виявилися не готовим до прийому західної техніки та потребує заходів щодо закупівлі спеціальної аеродромної техніки.

Вартість однієї спеціалізованої машини для очищення злітно-посадкових смуг становить близько € 1 млн. Вітчизняні виробники не пропонують подібну техніку. Тобто функціональні аналоги є, але по ефективності і продуктивності вони істотно відстають від західних зразків. Та ж очисна машина очищає смугу зі швидкістю до 60 км/год., у той час як наші - в чотири-п'ять разів повільніше [37].

У собівартості знаходять своє вираження всі витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції. Її показники відображають ступінь використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, якість роботи як виробництва в цілому, так і окремих його служб.

Аналіз собівартості продукції, робіт і послуг має велике значення, тому що дозволяє визначити тенденції зміни витрат виробництва, виконання плану за рівнем собівартості, вплив чинників зміни витрат виробництва і на цій основі дати оцінку роботи підприємства і встановити резерви зниження собівартості продукції.

За 2019 р. собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) на КПМА «Київ» склала 136 562 тис. грн., що на 11 605 тис. грн. більше ніж у 2018 р. (124 957 тис. грн.). Динаміку витрат у собівартості реалізованої продукції на КПМА «Київ» за 2019 р. подано у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Динаміка витрат у собівартості реалізованої продукції на КПМА «Київ»
за 2019 р.

Вид витрат	Об'єм, тис. грн.		Частка у витратах, %	Динаміка, %
	2019 р.	2018 р.		
Матеріальні витрати, в тому числі:	13 182	19 359	9,7	-31,9
ПММ	4 715	7 377	3,5	-36,1
Запчастини, інвентар	8 467	11 982	6,2	-29,3

продовження табл. 2.8

Витрати на оплату праці	71 543	63 041	52,4	13,5
Відрахування на соціальні заходи	15 211	13 440	11,1	13,2
Амортизація	24 063	17 246	17,6	39,5
Інші операційні витрати, в тому числі:	12 563	11 871	9,2	5,8
Енергопостачання	6 158	3 370	4,5	82,7
Забезпечення розміщення ПС на пероні	1 788	2 357	1,3	-24,2
Ремонт та ТО ОЗ	1 266	3 254	0,9	-61,1
Витрати на страхування	1 034	434	0,8	в 2,4 рази
Водозабезпечення	201	340	0,1	-41,0
Інші витрати виробничого процесу	2 116	2 116	1,5	0,0
Всього витрати	136 562	124 957	100,0	9,3

Джерело: Звіт незалежного аудитора Комунального підприємства Міжнародний аеропорт «Київ» (Жуляни) за 2019 р. URL: <https://api.iev.aero/media/finance/files/5f0829fe74d15374362679.pdf> [17, с.36]

Згідно відомостей у табл. 2.8, загалом спостерігається збільшення собівартості за 2019 р. в порівнянні з 2018 р. на 9,37 %. Проаналізуємо всі показники витрат. Витрати на оплату праці були 63 041 тис. грн., стали 71 543 тис. грн., тобто зросли на 8 502 тис. грн. Витрати на оплату праці займають найбільше частку у всіх витратах на КПМА «Київ» за 2019 р., тобто 52,4 %. Відбулось збільшення по динаміці на 13,52 %

Відрахування у 2018 р. складала 13 440 тис. грн., а у наступному році – 15 211 тис. грн., тобто відповідно збільшились на 1 771 тис. грн. або на 13,22 % у зв'язку з підвищенням прожиткового мінімуму згідно чинного законодавства та переглядом сітки посадових окладів. По динаміці знову відбулося збільшення на 13,22 %. Частка відрахувань на соціальні заходи у всіх витратах становила 11,1 %

Амортизація складала 17 246 тис. грн. збільшилась на 39,56 %. На 2018 р. вона становила 17 246 тис. грн., а на 2019 р. вже 24 063 тис. грн. Збільшення

відбулось у зв'язку з придбанням 7 одиниць спеціального автотранспорту протягом 2018 р., тобто стала дорівнювати 24 063 тис. грн. Частка у витратах складає 17,6 %. По динаміці знову було збільшення, а саме на 39,5 %.

Інші операційні витрати (12 563 тис. грн.) збільшились на 5,87 % в порівнянні з 2018 р. (11 871 тис. грн.) у зв'язку із збільшенням витрат на страхування перед третіми особами, тобто інші операційні витрати збільшились на 692 грн.

Матеріальні витрати на відміну від всіх інших показників зменшились порівняно з 2018 р. Об'єм матеріальних витрат у 2018 р. складав 19 359 тис. грн., а у 2019 р. - 13 182 тис. грн. Відбулась зменшення по динаміці на 31,9 %. Частка матеріальних витрат у всіх витратах складає 9,7 %.

За 2020 р. собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) на КПМА «Київ» склала 99 191 тис. грн., що на 37 371 тис. грн. менше ніж у 2019 р. (136 562 тис. грн.). Більш детально дані собівартості продукції можна розглянути у табл. 2.9.

За 2020 р. спостерігається зменшення собівартості реалізованої продукції на 37 371 тис. грн., тобто 27 % порівнянно з 2019 р. через закриття аеропорту у зв'язку з пандемією. У 2019 р. собівартість всіх витрат дорівнювала 136 562 тис. грн., а у 2020 р.-99 191 тис. грн.

Таблиця 2.9

Динаміка витрат у собівартості реалізованої продукції на КПМА «Київ»
за 2020 р.

Вид витрат	Об'єм, тис. грн.		Частка у витратах, %	Динаміка, %
	2020 р.	2019 р.		
Матеріальні витрати, в тому числі:	10 641	13 182	11	-19
ПММ	2 236	4 715	2	-53
Запчастини, інвентар	8 405	8 467	8	-1
Витрати на оплату праці	45 843	71 543	46	-36
Відрахування на соціальні заходи	9 806	15 211	10	-36

продовження табл. 2.9

Амортизація	23 878	24 063	24	-1
Інші операційні витрати, в тому числі:	9 023	12 563	9	-28
Енергопостачання	3 045	6 158	3	-51
Забезпечення розміщення ПС на пероні	2 759	1 788	3	54
Ремонт та ТО ОЗ	1 020	1 034	1	-1
Витрати на страхування	806	1 266	1	-36
Водозабезпечення	225	201	0	12
Інші витрати виробничого процесу	1 168	2 116	1	-45
Всього витрати	99 191	136 562	100	-27

Джерело: Звіт незалежного аудитора Комунального підприємства Міжнародний аеропорт «Київ» (Жуляни) за 2020 р. URL: <https://api.iev.aero/media/finance/files/604b3571683b7815988109.pdf> [18, с. 32]

Види витрат, а саме: матеріальні витрати, в тому числі ПММ та запчастини, інвентар, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування, іншф витрати, в тому числі: енергопостачання, ремонт та ТО ОЗ, витрати на страхування та інші витрати виробничого процесу у 2020 р. зменшились відносно попереднього року.

Витрати на оплату праці склали найбільшу частку у витратах (46 %), але в порівнянні з 2019 р. витрати на оплату праці зменшились на 25 700 тис. грн. Ці витрати на 2019 р. склали 71 543 тис. грн., а на 2020 р. – 45 843 тис. грн. Відбулось зменшення по динаміці на 36 %.

Амортизація займає друге місце по величині частки у витратах (24 %). Порівняно з 2019 р., коли амортизаційні відрахування склали 24 063 тис. грн., у 2020 р. вони склали 23 878 тис. грн. Це означає, що вони зменшились на 185 грн. Також, як і у витрат на оплату праці тут відбувається зменшення по динаміці на 1 %.

Матеріальні витрати займають 11 % всіх витрат і в порівнянні з 2019 р. вони зменшились на 2 541 тис. грн. У 2020 р. матеріальні витрати дорівнювали 10 641 тис. грн., тоді як у 2019 р. вони дорівнювали 13 182 тис. грн. Зменшення

по динаміці відбулось на 19 %. У складі матеріальних витрат є: запчастини, інвентар та ПММ. Відповідно ці показники теж зменшились у 2020 р. порівняно з 2019 р. Запчастини та інвентар були 8 467 тис. грн., стали 8 405 тис. грн. у 2020 р. Ми спостерігаємо зменшення на 62 грн. Динаміка по зменшенню складає 1 %. Це є не дуже багато, проте теж зменшення. Частка у витратах складає 8 %. ПММ у 2020 р. складала 2 236 тис. грн., а у 2019 р. – 4 715 тис. грн. Відбулось також зменшення на 2 479 тис. грн., що по динаміці означає зменшення на 53 %. ПММ займає 2 % всіх витрат.

Відрахування на соціальні заходи зменшились на 5 405 тис. грн. в порівнянні з попереднім роком, а саме 2019 р. Відрахування займають 10 % у частці всіх витрат. У 2019 р. вони мали об'єм – 15 211 тис. грн., тоді як у 2020 р. всього навсього 9 806 тис. грн. Зменшення по динаміці всіх витрат відбулось на 36 %.

Інші операційні витрати займають найменшу частину витрат – 9 %. У 2019 р. складала 12 563 тис. грн, а у 2020 р. – 9 023 тис. грн. Відбулось зменшення на 3 540 тис. грн. Зменшення по динаміці на 28 %. У складі інших операційних витратах є: енергопостачання, забезпечення розміщення на ПС на пероні, витрати на страхування, ремонт та ТО ОЗ, водозабезпечення та інші витрати виробничого процесу.

Енергопостачання у 2019 р. було 6 158 тис. грн, а у 2020 р. – 3 045 тис. грн. Енергопостачання зменшилось на 3 113 тис. грн. По динаміці зменшення відбулось на 51 %. Частка у всіх витратах становить 3 %.

Витрати на страхування становили у 2019 р. 1 034 тис. грн., тоді як у 2020 р. на 14 грн. менше, а саме 1 020 тис. грн. Зменшення по динаміці на 1 % і частка у витратах також дорівнювала 1 %.

Ремонт та ТО ОЗ у 2019 р. мали такий об'єм – 1 266 тис. грн., а у 2020 р. такий – 806 грн. Відбулось зменшення на 460 грн., а по динаміці на 36 %. Частка у витратах складає 1 %.

Інші витрати виробничого процесу у 2019 р. дорівнювали 2 116 тис. грн., а у 2020 р. – 1 168 тис. грн. Відбулось значне зменшення, а саме на 948 грн. По

динаміці зменшення на 45 %, що є доволі значним. Інші витрати виробничого процесу займають 1 % всіх витрат по собівартості реалізованої продукції.

На відміну від попередніх чотирьох показників у складі інших операційних витратах, витрати на забезпечення розміщення на ПС на пероні склали у 2019 р. 1 788 тис. грн., а у 2020 р. 2 759 тис. грн. Це означає, що відбулось збільшення витрат на 971 грн. По динаміці збільшення на 54 %. Частка по витратах дорівнює 3 %, як і у енергопостачання.

Також збільшення по динаміці та об'єму стосується витрат по водопостачанню. У 2019 р. вони становили 201 грн., а у 2020 р вже 225 грн. Збільшення на 24 грн. означає збільшення по динаміці на 12 %. Ці витрати займають менше половини % у всіх витратах.

Для чіткого аналізу собівартості продукції підприємства КМПА «Київ» потрібно ,для початку, розглянути такий показник, як рентабельність підприємства, а точніше рівень рентабельності.

Отже, враховуючи аналіз витрат на КПМА «Київ» за 2019 р. та 2020 р. ми бачимо, що відбулось значне зменшення витрат у 2020 р. порівняно з 2019 р. У 2019 р. витрати склали 136 562 тис. грн., а у 2020 р. об'єм витрат був 99 191 тис. грн. Зменшення всіх витрат на КПМА «Київ» у 2020 р. пов'язане з пандемією в світі.

2.4 Аналіз калькулювання витрат на комунальному підприємстві.

Цінною передумовою ефективного керування КПМА «Київ» є повнота, достовірність та оперативність інформації про витрати виробництва, адже вони утворюють собівартість продукції. Інформацію, яка надається для складання фінансової зовнішньої і внутрішньої управлінської звітності погоджує система управлінського обліку. Відповідно до чинного бухгалтерським законодавством України, в основу якого покладено загальноприйняті правила складання фінансової звітності складається зовнішня звітність. Відповідно до економічних

принципів та законів розвивається економіка, а тому управлінська звітність має опиратися на загальнонаукові принципи і методики при підготовці аналітичної інформації про витрати, собівартості і фінансових результатів об'єктів обліку.

Система обліку узгоджує інформацію, яка надається для складання фінансової зовнішньої та внутрішньої управлінської звітності. Зовнішня звітність складається у відповідності з чинним бухгалтерським законодавством України, в основу якого покладені загальноприйняті правила складання фінансової звітності. Економіка розвивається у відповідності з економічними законами і принципами, а тому управлінська звітність повинна опиратись на загальнонаукові принципи і методики при підготовці аналітичної інформації про витрати, собівартість та фінансові результати об'єктів обліку.

Сьогочасні методи обліку і калькулювання витрат, та їх взаємозалежність є предметом досліджень і спорів вітчизняних вчених, таких, як: Атамас П. І., Голов С.Ф., Грещак В.М., Звягінцев В.В. та інші. Питанню класифікації видатків та методів їх обліку присвячено останні публікації фахівців-дослідників Маніліч М.І, Терешкин А.С. [1, 11, 14, 28, 55, 20]. Проте, необхідно підмітити, що, незважаючи на помітну кількість наукових праць і значні досягнення в цій галузі, ряд питань щодо теоретико-методичного та практичного характеру в управлінні витратами та плануванні, аналізу собівартості продукції на підприємстві залишається повністю не розв'язаною, та потребує уточнень і розвитку.

Виділяють традиційну систему обліку повних витрат, покликану задовольняти потреби стратегічного управління, та систему обліку неповних (змінних, обмежених) витрат, орієнтовану на задоволення потреб оперативного управління, класифікуючи системи обліку витрат підприємства за надміром їх включення до складу собівартості готової продукції.

Спільною рисою двох систем є визнання адміністративних витрат, витрат на збут та інших витрат як витрат звітного періоду, що передбачає їх компенсацію за рахунок прибутку підприємства. Відмінність між системою

обліку повних витрат і системою обліку неповних витрат розвертається у відношенні до постійних загальновиробничих витрат.

Перша система, а саме система обліку та калькулювання повних витрат, яка основана на поділі витрат на прямі та непрямі, визначає включення до собівартості продукції всіх виробничих витрат – як змінних, так і постійних, дільбу загальновиробничих між самостійними видами продукції на основі єдиної бази (машино-годин, основної заробітної плати тощо), компенсацію за рахунок прибутку підприємства витрат на збут і адміністративних витрат. Відповідно, усі виробничі витрати відносяться в собівартість незавершеного виробництва та готової продукції і розподіляються між виробами. Це свідчить, що система обліку повних витрат переважно орієнтована на виробництво, а її принципи обліку підтримують відображення технологічних аспектів виробничого процесу. Повною мірою принципи обліку проявилися в методах обліку і калькулювання за замовленнями та процесами. [17]

Абзорпшен-костинг – це метод калькулювання собівартості продукції з поділом всіх витрат між залишками товарів та реалізованої продукцією.

Абзорпшен-костинг визначає те, що до виробничої собівартості відносяться всі виробничі витрати незалежно від того, чи є вони постійними або змінними [57, с. 50].

Закономірність поділу витрат на постійні та змінні, вперше, обґрунтували англійські економісти Фелс Дж. М., та Гарко Е. П. в 1887 р. Чималого практичного застосування такий підхід до обліку витрат і калькулювання собівартості одержав лише після того, як в 1936 р. Гаррісон Дж. виніс концепцію «директ-костинг», висловивши її основні думки в бюлетені Національної асоціації промислового обліку (США). На даний час, цей метод обліку витрат широко використовують майже у всіх економічно розвинених країнах, так в США дану систему вважають опорною, її застосовують в 31 % досліджених підприємствах, у Великобританії у 52 %, в Канаді 48 %, Швеції 42 %, Японії 31 % [11, с. 147].

До плюсів системи «абзорпшен-костинг» слід віднести: 1) можливість використання з метою фінансового обліку і складання зовнішньої звітності; 2) відбиток покриття доходом від реалізації продукції всякого виду або виду діяльності не тільки прямих змінних витрат, але і постійних накладних витрат; 3) відсутність систематизації витрат на постійні і змінні; 4) допускає уникати внесення в звітність фальшивих збитків [28].

До головних недоліків системи «абзорпшен-костинг» відносять: 1) відносний характер поділу накладних витрат; 2) ускладнення облікових і розрахункових процедур; 3) дефініцію фактичної собівартості продукції припустимо тільки в кінці періоду; 4) включення в собівартість продукції витрат, безпосередньо не пов'язаних з виробництвом. Що стосується переваг методу «директ-костинг», так це: 1) при розподілі постійних витрат спрощення та точність обрахунку собівартості послуг (продукції, робіт), відсутність проблематичних розрахунків; 2) шанс тотального концентрування уваги на переміні маржинального доходу як по підприємству в цілому, так і по поодиноким виробам, виявляти види виробів з більшою рентабельністю, щоб перейти на їх випуск; 3) система забезпечує можливість раптово переорієнтувати виробництво у відповідь на зміну умов ринку; 4) визначення собівартості продукції на основі змінних витрат дозволяє спростити нормування, планування, облік і контроль. Вади цієї системи вважають: 1) утруднення при класифікації витрат на постійні і змінні; 2) при переході від системи повного розподілу витрат до системи "директ-костинг" постають серйозні проблеми у визначенні суми податку на прибуток; 3) не рекомендується для складання фінансової звітності та оподаткування; [28].

При відбиранні однієї з систем калькулювання потрібно урахувати, що «абзорпшен-костинг» актуальний в разі, коли підприємство бере участь в ціновій конкуренції, або коли ціна продукції прив'язана до повних витрат, як це є на підприємствах з позамовною системою виробництва продукції, «директ-костинг» актуальний при схваленні рішення про збільшення або зменшення обсягів виробництва одного з видів продукції [20].

Таким чином, при визначенні економічної сутності методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції щонайперша увага зосереджується на класифікації - «змінні - постійні» витрати. Слід зауважити, що поділ витрат на постійні та змінні є відносним. Наприклад, ті ж витрати, в залежності від місця їх виникнення, можуть бути постійними, або змінними. Віднесення витрат до прямих чи до змінних, залежить від керівництва та його рішень. Недоцільно прикрашати той чи інший підхід до визначення собівартості продукції, оскільки ідеальних систем і методів калькулювання собівартості немає, кожен метод має свої певні переваги та недоліки.

Метод обліку та калькулювання за повними витратами дає здатність одержати інформацію про всі витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції. Системою обліку та калькулювання за повними витратами називається система, яка ґрунтується на використанні методу обліку витрат і калькулювання повної собівартості, включає збір інформації про витрати, калькулювання повної собівартості продукції та видачу інформації про витрати. До складу повної собівартості продукції входять прямі й непрямі, виробничі й невиробничі витрати. Фундаментальні елементи повної собівартості зображено на рис. 2.1.

Новітні підходи до калькулювання повної собівартості простягаються у розподілі всіх витрат виробництва між вартістю запасів та виготовленою продукцією. У зв'язку з цим невиробничі витрати не розподіляють на продукти, а відносять безпосередньо на прибутки і збитки. У короткостроковому періоді розрахунок повної собівартості необхідний також для розрахунку фінансового результату, а в деяких випадках - для прийняття рішень відносно цін продукції.

Дозволено виділити два таких головних варіантів обліку витрат і калькулювання повної собівартості продукції, які можуть бути передбачені альтернативними обліковими політиками підприємства: 1) адміністративні та загальновиробничі витрати відносять на продукт, а витрати на збут є витратами періоду; 2) загальновиробничі витрати відносять на продукт, а адміністративні та витрати на збут заносять до витрат періоду.

Перший різновид зведення витрат та калькулювання собівартості продукції включає такі основні етапи: 1) розподіл виробничих витрат між готовою та незавершеною виробництвом продукцією; 2) віднесення на собівартість продукції, крім прямих матеріальних, трудових витрат з відрахуваннями, загальновиробничих та адміністративних витрат.

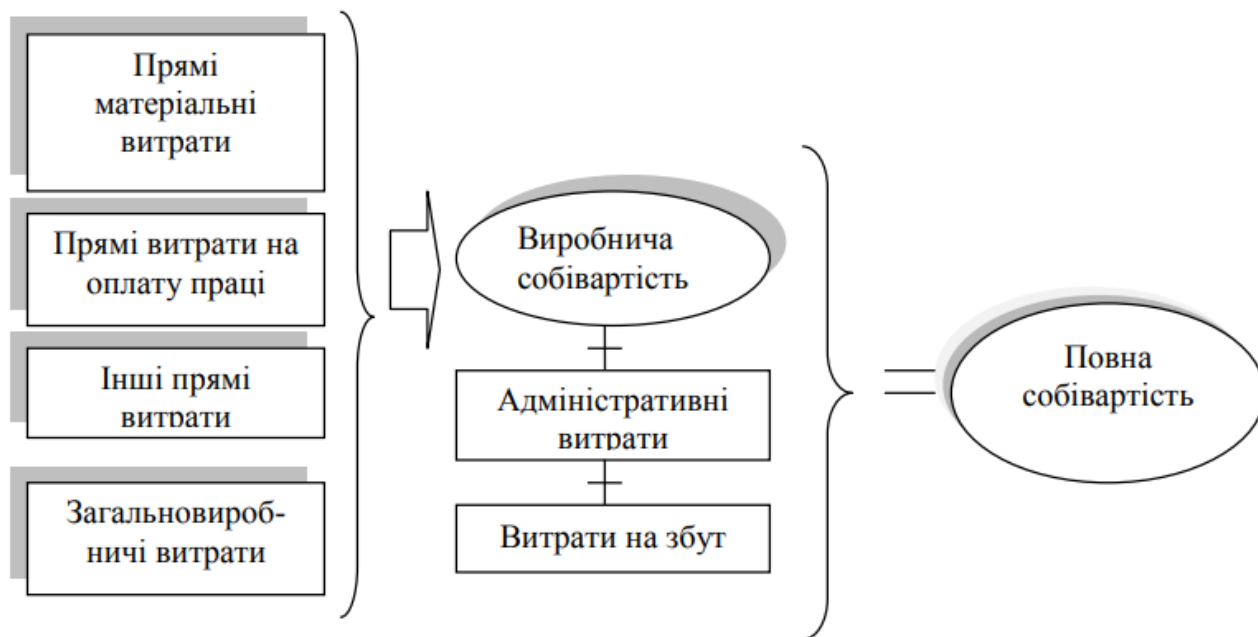


Рисунок 2.2. Основні елементи повної собівартості продукції
Джерело: розроблено на основі [50]

Собівартість виробництва продукції при цьому визначається як залишок незавершеного виробництва на початок періоду плюс витрати на виробництво за звітний період мінус остачу незавершеного виробництва на кінець періоду; 3) калькулювання собівартості реалізованої продукції та оцінка залишків готової продукції. Собівартість реалізованої продукції відзначається як надлишок готової продукції на початок періоду плюс собівартість виготовленої продукції за звітний період мінус надлишок готової продукції на кінець періоду; 4) віднесення витрат на збут на фінансовий результат.

Другий різновид зведення витрат і калькулювання собівартості продукції включає такі основні етапи: 2) поділ виробничих витрат між готовою та незавершеною виробництвом продукцією; 3) калькулювання собівартості реалізованої продукції та оцінка залишків готової продукції; 1) віднесення на

собівартість виробництва продукції прямих матеріальних і трудових витрат з відрахуваннями та загальновиробничих витрат; 4) віднесення адміністративних витрат і витрат на збут на фінансовий результат.

Описані варіанти методу обліку витрат та калькулювання повної собівартості продукції не враховують одну цінну обставину, що зі переминою обсягу випуску продукції змінюється собівартість одиниці продукції, а також змінюється прибуток на одиницю продукції. Якщо підприємство примножує обсяг виробництва та реалізації, то собівартість одиниці продукції зменшується, а прибуток на одиницю продукції збільшується. Якщо ж обсяг виробництва та реалізації продукції укорочується, собівартість одиниці продукції зростає, а прибуток на одиницю продукції зменшується. Структуру витрат за економічними елементами на КПМА «Київ» за три роки відображено у табл. 2.10.

Показники позначила так:

Матеріальні витрати позначила літерою М, витрати на оплату праці Q, відрахування на соціальні заходи S, амортизацію А, інші витрати І, повна собівартість С.

Таблиця 2.10

Структура витрат за економічними елементами на КПМА «Київ»

(Жуляни)

Показники	2018	2019	2020	Частка у витратах, % (2020-2019)	Частка у витратах, % (2019-2018)	Динаміка, % (2020-2019)	Динаміка, % (2019-2018)
М	19 359	13 182	10 641	11	9,7	-19	-31,9
Q	63 041	71 543	45 843	46	52,4	-36	13,5
S	13 440	15 211	9 806	10	11,1	-36	13,2
A	17 246	24 063	23 878	24	17,6	-1	39,5
I	11 871	12 563	9 023	9	9,2	-28	5,8
С	124 957	136 562	99 191	100	100	-27	9,3

Джерело: розроблено на основі офіційного сайту КПМА «Київ» (Жуляни) [36]

За 2019 рік собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) склала 136 562 тис. грн., що на 11 605 тис. грн. більше ніж за 2018 рік (124 957 тис. грн.).

Загалом спостерігається збільшення собівартості за 2019 рік в порівнянні з 2018 роком на 9,3%, а саме:

Витрати на оплату праці та відрахування відповідно збільшились на 13,5% та 13,2% у зв'язку з підвищенням прожиткового мінімуму згідно чинного законодавства та переглядом сітки посадових окладів;

Амортизація збільшилась на 39,5% у зв'язку з придбанням 7 одиниць спеціального автотранспорту протягом 2018 року: аварійно-рятувальний автомобіль, автоліфт бортового харчування, автомобіль для нанесення рідкого проти-ожеледного хімреагенту, машина аеродромна притиральна, 2 од. транспортного засобу для буксирування повітряних суден, фрезерно-роторний снігоочисник;

Інші операційні витрати збільшились на 5,8 % у зв'язку зі збільшенням витрат на страхування перед третіми особами та збільшення тарифів на енергопостачання. В іншому спостерігається зменшення витрат на забезпечення розміщення ПС на пероні, водо забезпечення, проведення ремонтів та ТО основних засобів та інші витрати виробничого процесу;

Матеріальні витрати зменшились на 31,9 % у зв'язку з меншими витратами паливо-мастильних матеріалів через меншу кількість опадів взимку на початку 2019 р., аніж були на початку 2018 р., та відповідно меншими потребами в запчастинах для спецавтотранспорту.

За 2020 р. собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) склала 99 191 тис. грн., що на 37 371 тис. грн. менше ніж за 2019 р. (136 562 тис. грн.).

За 2020 р. спостерігається зменшення собівартості з 2019 р. на 27 % через закриття аеропорту з 17.03.2020 р. Через пандемію корона вірусної хвороби та ряд прийнятих урядом рішень підприємство змушене було перейти на режим жорсткої економії, зменшення споживання комунальних послуг та інших обслуговуючих витрат. Переведено працівників по змозі, згідно чинного законодавства, на віддалений режим роботи, частково знаходились на простой.

ВИСНОВКИ

У випускній роботі, наведено дослідження, що визначають теоретичні положення, емпіричні ракурси та рекомендації щодо обліку та аналізу витрат на КПМА «Київ». Головні висновки та результати, отримані у ході дослідження, такі:

1. Облік витрат регулюється Податковим Кодексом України, Бюджетним Кодексом України, Господарським Кодексом України, Цивільним Кодексом України, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Постановою Кабінету міністрів України «Про затвердження граничних норм витрат на копіювання або друк документів, що надаються за запитом на інформацію», Наказом «Про затвердження Розміру фактичних витрат на копіювання або друк документів, що надаються за запитом на інформацію, та Порядку відшкодування цих витрат», Методичними рекомендаціями щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013р. №433, П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 9 «Запаси», П(С)БО 31 «Фінансові витрати», П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 36 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин», П(С)БО 9 «Витрати на дослідження і розробки», П(С)БО 23 «Витрати позики», М(С)БО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства», М(С)БО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність», М(С)БО 1 «Подання фінансової звітності», Методичні рекомендації з формування собівартості продукції №373.

2. Найбільш доцільне визначення витрат у відповідності до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» «витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) за звітний період». Установили, що витрати підприємства можна класифікувати за різними

ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення; для визначення собівартості продукції, тобто локальних затрат. Виразна побудова бухгалтерського обліку витрат підіймає роль обліку як провідного засобу одержання достовірної інформації для прийому економічно обґрунтованих рішень і застережень ризику у виробничо-господарській діяльності підприємств, у системі оподаткування, у складанні балансу, звіту про фінансові результати, різноманітної фінансової звітності відповідно до змін, що відбуваються в його організації й техніці ведення, тощо.

3. У якості прикладу обліку витрат обрано КПМА «Київ». Визначено, що облік витрат є внутрішньою системою підведення підсумків, яка має правдиво зображати наслідок виробничої діяльності та надання послуг, з тим щоб мати шанс позначитися на систему зовнішньої звітності. Обов'язково потрібно відзначити такий чинник, що оптимізація витрат може подіяти на приріст прибутку і зниження спільної кількості витрат. Витрати нерозривно пов'язані з виробництвом та наданням послуг, що не можна забувати і зменшення витрат може негативно подіяти на чергову діяльність в авіаційній галузі. Синтетичний облік витрат КПМА «Київ» ведуть на рахунку 23 «Виробництво». Аналітичний облік виконують за видами перевезень, робіт, послуг у перетині калькуляційних статей витрат.

Облік витрат є зведеною сферою облікового процесу по причетності до інших сфер, так як він ґрунтується майже на всіх документах первинного і зведеного обліку діяльності КПМА «Київ», і документація по обліку витрат зобов'язана забезпечувати розподіл витрат за економічними елементами, місцями виникнення, статтями та об'єктами калькуляції.

4. Для вирішення проблеми не відображення витрат потрібне, передусім, покращання та створення дієвої нормативно-правової бази та посилення контролю зі сторони контролюючих органів. Найвищий відсоток витрат, що лишається поза обліком, припадає на витрати на оплату праці, тому в науковому обігу появилася термін «тіньова зарплата».

5. Можна виділити декілька напрямів аналізу витрат на КПМА «Київ»: перший – аналіз собівартості продукції загалом; другий - аналіз витрат за економічними елементами; третій – функціонально-вартісний аналіз; четвертий - аналіз витрат за статтями калькуляції; п'ятий – аналіз витрат на одну гривню товарної продукції; шостий – аналіз собівартості одиниці продукції; сьомий – оперативний аналіз витрат. Визначено, що ціллю аналізу витрат діяльності КПМА «Київ» є інформаційне забезпечення та розуміння досягнутих наслідків, їх оптимізація та прийняття вирішень щодо наступної раціоналізації.

6. Витрати по КПМА «Київ» за 2019 р. склали 235 315 тис. грн., що на 37 256 тис. грн. більше ніж було заплановано (198 059 тис. грн.). За наслідками 2019 р. у порівнянні з запланованими показниками відбувся зріст витрат по КПМА «Київ» у 1,19 рази. Витрати по підприємству за 2020 р. склали 169 873 тис. грн., що на 98 637 тис. грн. більше ніж планували, а саме 268 510 тис. грн. За результатами 2020 р. у зіставленні з запланованими показниками відбулося скорочення витрат по КПМА «Київ» на 37%.

7. Вартість витрат на КПМА «Київ» у 2019 р. складала 235 315 тис. грн., що на 65 442 тис. грн. більше ніж у наступному році (2020 р.). Тобто у 2020 р. витрати зменшились на 27,8 % порівняно з 2019 р.

8. Аналіз собівартості продукції, робіт і послуг має чимале значення, тому що дозволяє розкрити тенденції зміни витрат виробництва, реалізації плану за рівнем собівартості, вплив чинників на зміни витрат виробництва і на цій основі дати оцінку роботи підприємства і поставити резерви зниження собівартості продукції. За 2019 р. собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) на КПМА «Київ» склала 136 562 тис. грн., це на 11 605 тис. грн. більше ніж у 2018 р. (124 957 тис. грн.). За 2020 р. собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) на КПМА «Київ» склала 99 191 тис. грн., що на 37 371 тис. грн. менше ніж у 2019 р. (136 562 тис. грн.).

9. Більш детально я переглянула структуру витрат за три роки. За 2019 р. собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) склала 136 562 тис. грн., що на 11 605 тис. грн. більше ніж за 2018 рік (124 957 тис. грн.). За 2020 р.

собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) склала 99 191 тис. грн., що на 37 371 тис. грн. менше ніж за 2019 рік (136 562 тис. грн.). За 2020 р. спостерігається зменшення собівартості з 2019 р. на 27 % через закриття аеропорту з 17.03.2020 р.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Атамас П. Й. Управлінський облік: 2-е видання. Підручник. Київ: Центр навчальної літератури. 2009. 440 с.
2. Баранова Д.В. Теоретико-методичне забезпечення обліку та аналізу витрат авіаційного підприємства. Київ. 2014. 4 с.
3. Білоусова І., Чумаченко М. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2009. № 4. С.10.
4. Бутинець Ф.Ф. Л.В.Чижевська, Н.В. Герасимчук Бухгалтерський управлінський облік. Житомир: ЖІТІ. 2010. 448 с.
5. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит». 7-ме вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута». 2016. 832 с.
6. Бюджетний Кодекс України. Закон України від 08.07.2010. № 2456-VI. *Офіційний вісник України*. 2010. № 59. 9 с.
7. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: Учеб. Пособие. ВЗФЭИ. Николаев: ЗАО «Финстатинформ». 2010. 359 с.
8. Вороніна М.Л., Зюкова М.М. Формування облікової політики підприємства для потреб управління. Полтава. 2018. 11 с.
9. Гайдук О.Є. Організація і методика обліку, аналізу та аудиту витрат авіаційного підприємства. Київ. 2020. 124 с.
10. Галузева угода авіаційної промисловості України на 2019-2020 роки. Документ №4731-19. Прийняття від 07.03.2019. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/n0004731-19#Text> (дата звернення 28.05.2021 р.)
11. Голов С. Ф. Управленческий учет: учебник для студентов высших учебных заведений по специальности «Учет и аудит». Издательство «Либра». Киев. 2014. 578 с.
12. Голов С. Ф. Чи перешкоджає П(С)Б016 «Витрати» економічній роботі на підприємстві? Бухгалтерський облік і аудит. Київ. 2007. 25 с.

13. Господарський Кодекс України. Закон України від 16.01.2003. №436-IV. *Офіційний вісник України*. 2003. № 11. 303 с.
14. Грещак В. М., Гордієнко В.М., Коцюба А.С. *Управління витратами: навч. сел. Миколаїв: вид-во "Либідь". 2018. 264 с.*
15. Гаркуша Н.М. *Економічна сутність витрат підприємства. Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг*. 2012. 191-200 с.
16. Друри К. В. *Введение в управленческий и производственный учет*: Николаев: Аудит, ЮНИТИ. 2007. 560 с.
17. Замураєва Л. Є. *Управління витратами*. Тернопіль: Видавництво Тернопільського державного університету. 2019. 264 с.
18. Звіт незалежного аудитора Комунального підприємства Міжнародний аеропорт «Київ» (Жуляни) за 2019 р. Київ. 2019. 44 с. URL: <https://api.iev.aero/media/finance/files/5f0829fe74d15374362679.pdf> (дата звернення 23.05.2021 р.)
19. Звіт незалежного аудитора Комунального підприємства Міжнародний аеропорт «Київ» (Жуляни) за 2020 р. Київ. 2020. 44 с. URL: <https://api.iev.aero/media/finance/files/604b3571683b7815988109.pdf> (дата звернення 23.05.2021 р.)
20. Звягинцев В. В. *Методы калькулирования затрат: абзорпшенкостинг и директ-костинг*. Беларусь. Полесский государственный университет. Планово-экономический отдел. 2012. 40 с.
22. Каверина О. Д. *Управленческий учет: системы, методы, процедуры* : навч. посібн. Мінськ: Финанси и статистика. 2003. 352 с.
23. Кодекс законів про працю. Закон України від 17.12.1971. №322-08. *Відомості верховної Ради УРСР*. 1971 р.
24. Коробов М.Я. *Фінансово-економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. Посібник*. Знання, КОО. Київ. 2008. 378 с.
25. Кравчук О.М., Лещук В.П. *Фінансова діяльність суб'єктів підприємництва*. Навчальний посібник. Київ: Центр навчальної літератури. 2010. 504 с.

26. Кулик А.В. Теорія економічного аналізу. Київ: ДП «Видавничий дім «Персонал». 2018. 452 с.

27. Лук'янова В.В. Управління витратами. Програма курсу, завдання і методичні вказівки до виконання самостійної і контрольної робіт для студентів спеціальностей «Менеджмент організацій», «Економіка підприємства», «Маркетинг». Хмельницький, ТУП. 2012. 132 с.

28. Маніліч М. И., Миронюк О.В. Собівартість продукції : теоретичний аспект. [Електронний ресурс]. URL: <http://archive.nbuv.gov.ua/portal/SocGum>

29. Манн Р.Н., Маєр З.О. Контроллинг для начинающих. Мінськ: Финансы и статистика. 2002. 208 с.

30. Михалевич С. Проблеми обліку витрат та шляхи їх вирішення. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 3. 18 с.

31. Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт: Наказ Міністерства фінансів України від 31.12.2010 р. № 573. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/card/v0573738-10> (дата звернення 03.06.2021 р.)

32. Методичні рекомендації з формування собівартості перевезень (робіт, послуг) у транспорті: Наказ Міністерства транспорту України від 05.02.2001 р. № 65. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2565.html (дата звернення 03.06.2021 р.)

33. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Наказ Міністерства фінансів України від 09.07.2007 р. № 373. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/card/v0373581-07> (дата звернення 03.06.2021 р.)

34. Мних Є.В. Економічний аналіз: Підручник. Київ: Центр навчальної літератури. 2013. 412 с.

35. Mevellec Pierre. Designing cost systems. ABC and traditional systems: a comparative study/ P. Mevellic // *Comptabilite. Special issue*. November. 2002. 17-20 p.

36. НП(С)БО 1 – Положення бухгалтерського обліку «Загальні вимоги до

- фінансової звітності». № 73. *Офіційний вісник України*. 2013. № 19. Ст. 665. 97 с.
37. Офіційний сайт КПМА «Київ» (Жуляни). URL: <https://iev.aero/press-centre/financial-report> (дата звернення 05.06.2021 р.)
38. Офіційний сайт Pidruchniki.website [Електронний ресурс]. URL: <http://pidruchniki.ws/15840720/finansigroshiikreditkolodizyevom> (дата звернення 06.06.2021 р.)
39. Податковий кодекс України. Закон України від 02.12.2010. № 2755-VI. *Офіційний вісник України*. 2010. № 92. Ст. 3248
40. П(С)БО 1 - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». №336-13. *Офіційний вісник України*. 2013. № 19, ст. 665. 97 с.
41. П(С)БО 3 - Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" (Форма N 2). № z0397-99. *Офіційний вісник України*. 1999. № 25. Ст. 1217. 343 с.
42. Про аудиторську діяльність. Закон України від 22.04.1993 р. №3125-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 23. Ст. 243
43. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні. Закон України від 16.07.1999 р. №996-XIV. *Відомості Верховної Ради України*. 1999. № 40. Ст. 365
44. Про державну контрольно-ревізійну службу. Закон України від 26.01.1993 р. №2940-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 13. Ст. 111
45. Про державну податкову службу України. Закон України від 04.12.1990 р. № 509-XII. *Відомості Верховної Ради України*. 1991. № 6. с. 139. Ст. 37
46. Про затвердження граничних норм витрат на копіювання або друк документів, що надаються за запитом на інформацію. Постанова № 740. *Офіційний вісник України*. 2011. № 54. Ст. 2150. 22 с.
47. Про затвердження Розміру фактичних витрат на копіювання або друк документів, що надаються за запитом на інформацію, та Порядку

відшкодування цих витрат. Наказ №2128. *Офіційний вісник України*. 2019. № 39. ст. 1401. 277 с.

48. П(С)БО 9 «Запаси». - Положення №246. *Офіційний вісник України*. 1999. № 44. 236 с.

49. П(С)БО 11 «Будівельні контракти». Положення № 20 . *Офіційний вісник України*. 2000. № 7. Ст. 288. 92 с.

50. П(С)БО 16 «Витрати». Положення № 318 . *Офіційний вісник України*. 2000. № 3. Ст. 102. 181 с.

51. П(С)БО 23 «Витрати позики». Документ № 929_042. *Офіційний вісник України*. 2001. № 26. Ст. 1192. 158 с.

52. П(С)БО 31 «Фінансові витрати». Положення № 415 . *Офіційний вісник України*. 2006. № 22. ст. 1681. 284 с.

53. П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин». Положення № 1090. *Офіційний вісник України*. 2008. № 71. Ст. 2414. 136 с.

54. Цивільний Кодекс України. Закон України від 16.01.2003. № 435-IV. *Офіційний вісник України*. 2003. № 11. Ст. 461. 7 с.

55. Терешкин А. С. Себестоимость как экономическая категория и необходимость классификации расходов [Электронный ресурс] URL: http://www.rusnauka.com/12_EN_2008/Economics/30715.doc.htm (дата звернення 04.06.2021 р.)

56. Хорнгрен Ч.Т., Фостер Дж.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект Мінськ: Финансы и статистика. 2014. 416 с.

57. Хенсен Д.Р., Моувен М.М., Еліас Н.С. Управлінський облік Київ : Міленіум. 2002. 974 с.

58. Чаюн І.Ю., Богославець Г.М., Довгаль Н.С., Стасюк Л.Л., Бондар І.Ю. Економіка підприємства. Підручник Київ: Київ. нац. тогр.- екон. ун-т. 2015. 569 с.

59. Язлюк Б.О. Волошина В.В. Організація обліку витрат операційної діяльності в умовах комплексної автоматизації. Тернопіль. 2014. 256 с.