

Міністерство освіти і науки України

Луцький національний технічний університет

(повне найменування закладу вищої освіти)

Факультет бізнесу та права

(повне найменування факультету)

Кафедра обліку і аудиту

(повне найменування кафедри)

КВАЛІФІКАЦІЙНА РОБОТА  
ЗА СТУПЕНЕМ ВИЩОЇ ОСВІТИ «МАГІСТР»

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ  
СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ НА  
ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

спеціальність 071 Облік і оподаткування

(шифр і назва спеціальності)

освітня програма «Облік і оподаткування»

(назва освітньої програми)

Виконав: здобувач вищої освіти  
групи ОПм-21

**Король Павло Сергійович**

(підпис)

Керівник:

к.е.н., доцент

Тлущкевич Наталія Володимирівна

(підпис)

Кваліфікаційну роботу  
допущено до захисту  
«\_\_» \_\_\_\_\_ 2024 р.

к.е.н., доцент

Гарант освітньої програми:

Жураковська Ірина Володимирівна

(підпис)

Луцьк – 2024 року

# ЛУЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет бізнесу та права

Кафедра обліку і аудиту

Ступінь вищої освіти: магістр

Галузь знань: 07 Управління та адміністрування

Спеціальність: 071 Облік і оподаткування

Освітня програма: ОП «Облік і оподаткування»

ЗАТВЕРДЖУЮ

Завідувач кафедри

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

«\_\_» \_\_\_\_\_ 2024 року

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

КОРОЛЮ Павлу Сергійовичу

*(прізвище, ім'я, по батькові)*

1. Тема кваліфікаційної роботи Організація обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах

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

затвержені наказом закладу вищої освіти від «30» грудня 2023 року № 470/01-02.

2. Строк подання здобувачем вищої освіти кваліфікаційної роботи 06 грудня 2024 року

3. Вихідні дані до роботи. Нормативно-правові акти з регулювання питань обліку, оподаткування та контролю за темою дослідження, наукова література, посібники, статистичні довідники, первинні і зведені бухгалтерські документи, фінансова і статистична звітність за 2021-2023 роки.

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

*ВСТУП*

*РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ НА ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ*

*1.1. Поняття та склад собівартості*

*1.2. Систематизація наукових праць по темі дослідження*

*1.3. Правове забезпечення організації обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах*

*РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ НА ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ*

*2.1. Статистична оцінка галузі та оцінка діяльності газорозподільних підприємств*

*2.2. Організація обліку собівартості газорозподільних послуг*

*2.3. Організація контролю собівартості газорозподільних послуг*

*РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ НА ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ*

*ВИСНОВКИ*

## 5. Перелік графічного матеріалу:

1. Мета, завдання та наукова новизна кваліфікаційної роботи магістра.
2. Економічна суть поняття «собівартість».
3. Кількість підприємств за КВЕД 35.2 «Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» за 2021-2023 роки.
4. Доходи і витрати АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» за 2021-2023 роки.
5. Облікова політика щодо собівартості послуг.
6. Контроль собівартості газорозподільних послуг АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз».
7. Внутрішній контроль собівартості послуг на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз».
8. Рекомендована облікова політика щодо собівартості послуг на прикладі АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз».
9. Запропонована форма калькуляції собівартості послуг з розподілу газу.

## 6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Прізвище, ініціали та посада консультанта	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
Розділ 1	Глучкевич Н.В., доцент		
Розділ 2	Глучкевич Н.В., доцент		
Розділ 3	Глучкевич Н.В., доцент		
Нормоконтроль	Писаренко Т.М., доцент		
Консультант з ЕОМ	Талах Т.А., доцент		

## 7. Дата видачі завдання 19 вересня 2023 року

### КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи магістра	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1	Обґрунтування теми	до 19.09.2023 р.	
2	Огляд літератури із досліджуваної проблеми	до 21.12.2023 р.	
3	Розділ 1	до 05.03.2024 р.	
4	Розділ 2	до 27.06.2024 р.	
5	Розділ 3	до 01.11.2024 р.	
6	Висновки	до 12.11.2024 р.	
7	Формування переліку джерел посилання	до 15.11.2024 р.	
8	Формування додатків	до 19.11.2024 р.	
9	Оформлення ілюстративного матеріалу	до 22.11.2024 р.	
10	Нормоконтроль	до 26.11.2024 р.	
11	Інструментальна перевірка на академічний плагіат	до 04.12.2024 р.	
12	Представлення кваліфікаційної роботи до захисту	до 06.12.2024 р.	

Здобувач вищої освіти

\_\_\_\_\_ (підпис)

(Король П.С.)

(прізвище та ініціали)

Керівник кваліфікаційної роботи

\_\_\_\_\_ (підпис)

(Глучкевич Н.В.)

(прізвище та ініціали)

## АНОТАЦІЯ

Король П.С. Організація обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах. Рукопис.

Кваліфікаційна робота магістра ОП «Облік і оподаткування» спеціальності 071 Облік і оподаткування. Луцький національний технічний університет. Луцьк, 2024. 93 с.

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

У першому розділі досліджено економічну суть та склад собівартості на газорозподільних підприємствах, систематизовано наукові праці по темі дослідження, охарактеризовано правове забезпечення організації обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах.

У другому розділі проведено статистичну оцінку галузі та діяльності газорозподільних підприємств, надано характеристику організації обліку і контролю собівартості послуг з розподілу газу на підприємствах досліджуваної галузі.

У третьому розділі подано напрями вдосконалення організації обліку й контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах в частині деталізації інформації щодо собівартості послуг в обліковій політиці, методів обліку витрат, складу прямих виробничих витрат та калькуляційних розрахунків.

Основний зміст роботи викладено на 75 сторінках. Робота містить 18 таблиць, 21 рисунок, перелік джерел посилання із 63 найменувань та 3 додатки.

Результати розробок можуть бути застосовані в практичній діяльності підприємства.

Ключові слова: послуги, витрати, виробничі витрати, собівартість, облік, контроль, газорозподільні підприємства.

## ANNOTATION

Korol P.S. Organization of accounting and control over the cost of services at gas distribution companies. Manuscript.

Master's qualification work of EP «Accounting and Taxation» specialty 071 Accounting and Taxation. Lutsk National Technical University. Lutsk, 2024. 93 p.

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

In the first section, the economic essence and composition of the cost of gas distribution enterprises were investigated, scientific works on the research topic were systematized, and the legal support for the organization of accounting and control of the cost of services at gas distribution enterprises was characterized.

In the second section, a statistical assessment of the industry and the activities of gas distribution enterprises was carried out, a description of the organization of cost control and accounting of gas distribution services at enterprises of the studied industry was provided.

The third section presents directions for improving the organization of accounting and control of the cost of services at gas distribution enterprises in terms of detailing information on the cost of services in the accounting policy, cost accounting methods, the composition of direct production costs and cost calculations.

The main content of the work is presented on page 75. The work contains 18 tables, 21 figures, a list of reference sources with 63 titles and 3 appendices.

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

Keywords: services, costs, production costs, cost, accounting, control, gas distribution companies.

## **ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ**

ДССУ – Державна служба статистики України

ЄСВ – Єдиний соціальний внесок

КВЕД - Класифікація видів економічної діяльності

МСБО – Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності

НКРЕКП – Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг

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

ПДВ – Податок на додану вартість

ПДФО – Податок з доходів фізичних осіб

ПГ – Природний газ

ПКУ – Податковий кодекс України

## ЗМІСТ

ВСТУП	8
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ НА ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	12
1.1. Поняття та склад собівартості	12
1.2. Систематизація наукових праць по темі дослідження	
1.3. Правове забезпечення організації обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах	17
Висновки до розділу 1	24
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ НА ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	29
2.1. Статистична оцінка галузі та оцінка діяльності газорозподільних підприємств	30
2.2. Організація обліку собівартості газорозподільних послуг	48
2.3. Організація контролю собівартості газорозподільних послуг	55
Висновки до розділу 2	61
РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ НА ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ	63
Висновки до розділу 3	70
ВИСНОВКИ	71
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ	75
ДОДАТКИ	83

## ВСТУП

*Актуальність теми.* Показник собівартості послуг впливає на результати діяльності, так як відображає усі виробничі витрати, понесені в процесі надання послуг. Разом з тим, собівартість є основою для встановлення ціни, яка має перевищувати собівартість з метою покриття всіх інших витрат та отримання прибутку. Методика формування собівартості послуг залежить від галузевих особливостей надання послуг. Належна організація обліку і звітності собівартості послуг сприяє ефективному управлінню, аналізу та контролю собівартості та витрат в цілому.

Діяльність з розподілу газу відноситься до переробної промисловості і характеризується розподіленням газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи населенню та іншим споживачам.

Теоретичні, методичні та практичні аспекти організації обліку й контролю собівартості послуг досліджували у наукових та дисертаційних працях Тлущкевич Н.В., Нужна О.А., Гут Л., Воронко Р.М., Грищук Г.В., Бондаренко Н.М., Шевчук Л.П., Єремян О.В., Воскресенська Т.І., Колісник О.П., Гусаренко Н.Ю., Мулик Т.О., Мулик Я.І., Онищенко В.П., Писаренко Т.М., Кулакова С.О., Васильєва В.Г., Жураковська І.В., Матюшкіна Ю.І., Фокін О.К., Кафка С.М., Івасишин М.О., Хома С.В., Савчук Т.В., Костюк У.З., Кафка С.М., Метошоп І.М., Федорович І.В., Левицька Г.М. та інші.

При цьому, питання організації обліку і контролю собівартості газорозподільних послуг потребують подальших досліджень.

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

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

рекомендацій по вдосконаленню організації обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах.

Завдання кваліфікаційної роботи магістра:

– систематизувати наукові праці з організації обліку і контролю собівартості послуг щодо її економічної суті і складу;

– охарактеризувати правове забезпечення організації обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах;

– надати статистичну оцінку діяльності газорозподільних підприємств України;

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

– охарактеризувати галузеві особливості організації обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах;

– надати пропозиції по вдосконаленню організації обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах.

*Об'єктом дослідження* є організація обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах.

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

*Методи дослідження.* При написанні роботи використовувалися загальнонаукові методи й прийоми. Для дослідження теорії і практики організації обліку і контролю собівартості послуг використані методи опису і пізнання, індукції та дедукції, аналіз, синтез, узагальнення й порівняння; для оцінки діяльності газорозподільних підприємств – аналіз, порівняння, графічний метод, статистичні і математичні методи та інші.

*Інформаційною базою дослідження* є правові акти України, що регулюють організацію обліку і контролю собівартості газорозподільних послуг та діяльність газорозподільних підприємств, національні і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та звітності, Методичні положення з планування, обліку

і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах з газопостачання та газифікації, положення, інструкції, наукові праці і дисертації, Інтернет-ресурси. Кваліфікаційна робота виконувалася за статистичними даними України та обліку і звітності газорозподільного підприємства.

*Наукова новизна одержаних результатів* полягає в розробці практичних рекомендацій по вдосконаленню організації обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах:

*набуло подальшого розвитку:*

– організація обліку та контролю собівартості послуг з розподілу газу, зокрема запропоновано: в обліковій політиці щодо собівартості досліджуваного підприємства деталізувати інформацію щодо формування і розрахунку собівартості послуг з розподілу газу в додатках до Наказу про облікову політику та положенні про облік витрат; склад прямих витрат, які включаються в собівартості послуг з одночасним зазначенням об'єкту обліку витрат, до якого вони відносяться;

– калькуляційний розрахунок собівартості послуг – розроблено для досліджуваного підприємства форму калькуляції собівартості послуг з розподілу газу з чітким складом витрат.

*Практичне значення одержаних результатів* полягає у впровадженні пропозицій автора у практичну діяльність газорозподільних підприємств, що дозволить покращити організацію обліку й контролю собівартості послуг. Рекомендації автора використані в практичній діяльності АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз», про що зазначено у рецензії з підприємства.

*Особистий внесок.* Кваліфікаційна робота магістра є самостійно виконаним науковим дослідженням. Представлені в дослідженні рекомендації і пропозиції належать автору.

*Апробація результатів кваліфікаційної роботи магістра.* Основні результати дослідження пройшли апробацію на: XVI Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні кризові явища в економіці та проблеми

облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством» (м. Луцьк, 25 травня 2024р.); XVI Міжнародній науково-практичній конференції «Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки» (м. Луцьк, 2 листопада 2024р.).

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

*Структура роботи.* Кваліфікаційна робота магістра складається із вступу, трьох розділів, висновків, переліку джерел посилання та додатків. Основний зміст роботи викладено на 75 сторінках. Робота містить 21 таблицю, 18 рисунків, перелік джерел посилання із 63 найменувань та 3 додатки.

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

У розділі 1 «Теоретичні основи організації обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах» досліджено економічну суть та склад собівартості на газорозподільних підприємствах, систематизовано наукові праці по темі дослідження, охарактеризовано правове забезпечення організації обліку і контролю собівартості послуг з розподілу газу.

У розділі 2 «Організація обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах» проведено статистичну оцінку галузі та діяльності газорозподільних підприємств, надано характеристику організації обліку і контролю собівартості послуг на підприємствах досліджуваної галузі.

У розділі 3 «Напрями вдосконалення організації обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах» подано напрями вдосконалення організації обліку й контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах в частині деталізації інформації щодо собівартості послуг в обліковій політиці, методів обліку витрат, складу прямих виробничих витрат та калькуляційних розрахунків.

Висновки узагальнюють результати кваліфікаційної роботи магістра.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ НА ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДРИЄМСТВАХ

### 1.1. Поняття та склад собівартості

Собівартість продукції (робіт, послуг) формується у виробничому процесі і впливає на показники результатів діяльності, а також сприяє визначенню ефективності процесу виробництва. «Показник собівартості є одним із основних в складі витрат будь якого економічного суб'єкта. Правильне і своєчасне управління собівартістю напряду впливає на показники прибутковості та рентабельності і дозволяє здійснювати ефективну цінову політику» [1].

Поняття, склад собівартості й порядок її визначення характеризуються галузевими особливостями виробничих процесів. У дослідженнях управлінського аспекту собівартості Глучкевич Н.В. та Нужна О.А. зауважують, що «економічний зміст собівартості та методика її розрахунку в цілому є загальноприйнятною, однак особливості галузевої специфіки діяльності економічних суб'єктів та технологічні особливості виробничих процесів впливають на порядок формування собівартості та методику її розрахунку саме в управлінському обліку» [1].

Поняття показника «собівартість» завжди є об'єктом дослідження наукових праць щодо її обліку, контролю та аналізу, а також в цілому у дослідженнях по виробничих витратах та управлінню ними. Так, наукові підходи до суті поняття «собівартість» подані в таблиці 1.1.

Отже, показник собівартості характеризується в першу чергу включенням виробничих витрат. При цьому, у понятті виділяють такі аспекти:

- 1) грошове вираження [2,4-7];
- 2) ефективність господарської діяльності [3];
- 3) сума витрат [2-3,5-6];

## 4) використання ресурсів [4].

Таблиця 1.1. – Економічна суть поняття «собівартість»

Автор	Суть
Гут Л., Рибак І.	«Собівартість продукції» – це виражені в грошовій формі сукупні витрати на підготовку і випуск продукції. Чим краще працює підприємство, ефективніше використовує виробничі ресурси, тим нижча собівартість продукції» [2].
Воронко Р.М., Вергун В.С., Цвек О.В.	«Собівартість продукції є вираженням ефективності господарської діяльності і уособлює витрати, що припадають на одиницю продукції. Також вона є одним із ціноутворюючих факторів» [3].
Гришук Г.В.	«Собівартість з одного боку, як економічна категорія, що відображає вартісну оцінку використаних ресурсів на виробування продукції рослинництва, а з іншого – як частина вартості, необхідну для компенсації понесених витрат у процесі виробництва» [4].
Бондаренко Н.М., Устименко А.К.	«Собівартість продукції – це поточні витрати підприємства на виробництво і реалізацію одиниці продукції, які виражені у грошовій формі» [5].
Шевчук Л.П., Божок І.І., Андрієць Т.В.	«Собівартість виробничої продукції – це виражені у грошовій формі поточні витрати підприємства на її виробництво, де у синтетичному показнику відображуються всі сторони виробничої і фінансово-господарської діяльності організації» [6].
Єремян О., Ярошенко А.	«Собівартість робіт, послуг – це вартісний вираз витрат підприємства, понесених для надання послуг (сировина, матеріали, паливо, енергія, амортизація основних засобів, інвентаря, зарплата працівників, що безпосередньо задіяні в наданні послуг, інші витрати на надання послуг)» [7].

*Джерело: сформовано на основі [2-7].*

Систематизація наукових праць по темі дослідження подана в додатку А.

У нормативних актах не має визначення терміну «собівартість». НП(С)БО 16 «Витрати», подано «склад виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)» та поняття «собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)» [8].

Собівартість робіт (послуг) на підприємствах з газопостачання та газифікації регламентована Методичними положеннями з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) № 394 «собівартість виробництва продукції (робіт, послуг) з транспортування та постачання газу є одним з найважливіших показників, що характеризують якісний рівень роботи підприємств з газопостачання та газифікації. Поточні витрати підприємств з газопостачання та газифікації на виробництво продукції (робіт, послуг), на транспортування та постачання газу пов'язані з використанням в процесі виробничої діяльності природних ресурсів, сировини, матеріалів, палива, енергії, основних фондів, трудових ресурсів та інші» [9].

Разом з тим, цільове призначення собівартості не лише у сумуванні всіх витрат. Гут Л. та Рибак І. виділяють напрями використання собівартості: «як економічний показник, собівартість використовують для того, щоб: оцінити

рівень господарювання підприємства та його структурних підрозділів; контролювати ефективність витрачених ресурсів; визначити економічну ефективність інвестиційної та інноваційної діяльності; знайти заходи щодо забезпечення більш ефективного процесу господарювання; розробити і встановити ціну на продукцію (роботи, товари і послуги); визначити економічну доцільність та вигідність здійснення підприємницької діяльності за різними об'єктами господарювання» [2].

У сфері послуг собівартість формується дещо по іншому ніж у сфері виробництва. Як зауважують Воскресенська Т. та Теслюк М. «зважаючи на особливості діяльності підприємств сфери послуг, формування собівартості в них ґрунтується на використанні галузевих правил її формування» [10]. Автором охарактеризовані певні особливості, які слід враховувати при калькулюванні собівартості послуг: «послуги мають нематеріальний характер, неможливість розділити процес надання послуги та її споживання покупцем, невелика кількість (порівняно з виробництвом продукції) використання матеріальних ресурсів; неможливість зберігати послуги» [10].

Досить часто у наукових дослідженнях ототожнюють собівартість з витратами на виробництво, так як це близькі поняття. Колісник О. та Суходольська Д. у своїх працях розмежовують ці поняття: «собівартість продукції – це грошове вираження витрат підприємства на виробництво і реалізацію продукції, а витрати на виробництво – це сукупність витрат підприємства, пов'язаних з виготовленням продукції, що включають вартість сировини, матеріалів, палива, електроенергії, заробітної плати, встановлених державою обов'язкових відрахувань, податків, платежів та інші витрати. Виробничі витрати впливають на собівартість продукції як безпосередньо, так і опосередковано» [11].

Отже, виробничі витрати є основою собівартості, а собівартість це сума цих витрат «витрати служать основою для розрахунку собівартості, а сама собівартість є формою цільового спрямування витрат» [2].

Обґрунтовують вплив витрат виробництва на показник собівартості Колісник О. та Суходольська Д. «додатковим об'єктом оцінки впливу виробничих витрат на собівартість продукції на підприємстві є фактори, які чинять такий вплив. Конкретні фактори можуть варіюватися залежно від галузі, виду продукції та контексту підприємства» [11]. Так, до факторів впливу на виробничі витрати автори відносять обсяг виробництва, ціну на ресурси, управління процесом постачання, рівень автоматизації та зміни в технології, а до факторів впливу на собівартість - витрати, які формують собівартість та обсяг виробництва (таблиця 1.2) [11].

Таблиця 1.2. – Фактори, що впливають на рівень виробничих витрат та собівартість продукції (Колісник О, Суходольська Д.)

Собівартість		Витрати на виробництво	
Фактор	Характеристика	Фактор	Характеристика
Сировина та матеріали	«Підвищення вартості сировини або зміни у постачанні можуть призвести до зростання собівартості.	Технологічні зміни	«Впровадження нових технологій або процесів може знизити витрати, поліпшити ефективність та збільшити продуктивність.
Трудові витрати	Витрати на оплату праці та інші пов'язані з працею витрати, такі як соціальні виплати та страхування, зміна рівня заробітної плати або витрат на працю можуть впливати на загальну собівартість.	Обсяг виробництва	Зазвичай виробництво в більших обсягах може дозволити досягти економії масштабу і знизити витрати на одиницю продукції.
Витрати на енергію	Вартість енергоресурсів, таких як електрика, газ, паливо, зміни в цінах або витрати на їх споживання може впливати на собівартість.	Ціни на ресурси	Зміни в цінах на сировину, матеріали, енергію та інші ресурси можуть впливати на загальні витрати на виробництво.
Обладнання та капітальні витрати	Вартість обладнання, машин і устаткування, а також витрати на їх обслуговування та покупку, можуть впливати на собівартість продукції.	Рівень автоматизації	Використання автоматизованих систем може знизити витрати на робочу силу, покращити якість та ефективність виробництва.
Масштаб виробництва	Обсяг виробництва може мати великий вплив на собівартість продукції. Зазвичай виробництво великими обсягами може дозволити досягти економії масштабу та знизити собівартість» [11].	Управління ланцюгом постачання	Оптимізація постачання сировини та матеріалів, управління запасами та логістика можуть знизити витрати та поліпшити ефективність» [11].

*Джерело: [11;12;13].*

Собівартість формується з певних витрат. Склад собівартості характеризується включенням виробничих витрат: прямих і непрямих, змінних і постійних. Собівартість визначають в цілому для обсягу виробництва і для одиниці продукції (роботи, послуги).

При цьому, усі витрати спочатку формують за:

- об'єктами обліку;
- статтями витрат (калькуляції);
- об'єктами калькулювання.

Кожна галузь характеризується особливостями технології виробництва, які впливають на склад витрат, статті собівартості і калькуляції. Крім того, статті калькуляції визначають і статті собівартості, яка формується за об'єктами калькуляції. Процес калькуляції передбачає розрахунок собівартості одиниці продукції (роботи, послуги). Воронко Р.М., Вергун В.С., Цвек О.В. при дослідженні методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції подали характеристику основних статей калькулювання (таблиця 1.3).

Склад собівартості на газорозподільних підприємствах також є відмінним від інших видів діяльності.

Таблиця 1.3. – Характеристика основних статей калькулювання собівартості продукції (Воронко Р.М., Вергун В.С., Цвек О.В.)

Статті калькуляції	Зміст	Об'єкт калькулювання
<b>Прямі витрати</b>		
Сировина і матеріали	«Сировина і матеріали на виробництво конкретної продукції згідно з технологією виробництва»	«Розраховують витрати, пов'язані з виробництвом конкретного виду продукції»
Паливо та енергія на технологічні цілі	Енергія на технологічні цілі і на приведення у дію технологічних машин та обладнання, задіяних у виробництві конкретного виду продукції»	
Основна й додаткова заробітна плата працівників виробництва	Оплата праці робітників, що задіяні у технологічному процесі виробництва конкретної продукції»	
Відрахування на соціальні заходи від заробітної плати виробничих працівників	ЄСВ від суми оплати праці робітників, що задіяні у технологічному процесі виробництва конкретної продукції»	
Витрати на експлуатацію виробничих машин і устаткування	Амортизація і витрати на забезпечення функціонування обладнання лінії виробництва конкретної продукції»	Витрати розраховують по лінії у цілому, а потім розподіляють за видами продукції, що на ній виробляють»
<b>Непрямі витрати</b>		
Загальновиробничі витрати	Витрати цеху виробництва конкретної продукції, які не ввійшли до складу наведених вище статей»	Витрати розраховують по цеху у цілому, а потім розподіляють за видами продукції»
<b>Сума усіх наведених вище статей утворює собівартість виробництва продукції»</b>		
Витрати на утримання адміністрації та управління підприємством	Витрати на утримання адміністрації підприємства і на управління підприємством»	Витрати розраховують по підприємству в цілому, а потім розподіляють за видами продукції» [3].
Витрати на продаж	Витрати, пов'язані з реалізацією усього асортименту продукції підприємства»	
Інші виробничі витрати	Інші витрати операційної діяльності» [3].	

Джерело: [3].

Так, особливостями формування виробничої собівартості на газорозподільних підприємствах є:

- «визначення величини витрат на підприємствах з газопостачання та газифікації виконується для обчислення собівартості: транспортування природного газу; постачання природного газу; реалізації скрапленого газу; робіт (послуг) іншої діяльності;

- витрати з експлуатаційної діяльності, що включаються до виробничої собівартості, розподіляються за об'єктами обліку витрат за видом діяльності;

3) особливістю загальновиробничих витрат є те, що їх можна не поділяти на змінні - враховуючи специфіку роботи підприємств з газопостачання та транспортування природного газу, де базові показники мають стабільний характер, загальновиробничі витрати належать до постійних витрат» [14].

Отже, показник собівартості характеризує витрати, які понесені при виробництві і реалізації. Склад собівартості залежить від галузевої приналежності суб'єктів господарювання і визначений статтями собівартості та калькуляції.

## **1.2. Систематизація наукових праць по темі дослідження**

Теоретичні та практичні аспекти організації обліку і контролю собівартості послуг досліджувалися у різних видах діяльності та галузях економіки (додаток А), зокрема у наукових статтях, тезах доповідей та дисертаційних працях. Переважно увагу приділяють собівартості саме продукції. Наукові дослідження стосуються статей витрат та об'єктів їх обліку, відображення в обліку витрат, методів обліку витрат, розподілу непрямих витрат, порядку формування собівартості продукції, класифікації витрат, управління витратами.

Узагальнили погляди вчених щодо класифікації собівартості продукції та подали узагальнену її класифікацію Бондаренко Н.М. та Устименко А.К.: «за ступенем узагальнення (повна, середньогалузева, узагаланена); за часом

формування затрат (планова, фактична, нормативна, кошторисна); за тривалістю розрахунку періоду (місячна, квартальна, річна); за складом продукції (товарної продукції, валової продукції, реалізованої, незавершеного виробництва); за складом витрат (маржинальна, виробнича, технологічна, фабрично-заводська)» [5].

Проблемні питання обліку витрат в молочному скотарстві розглядають Мулик Т. та Мулик Я., які виділяють основні напрями удосконалення обліку витрат: «автоматизація обліку витрат; розширення та деталізація переліку статей витрат; врахування особливостей функціонування галузі при організації обліку витрат, які впливають на характер та обсяги витрат, впровадження ефективної системи контролю витрат за ефективним використанням виробничих ресурсів, при виготовленні продукції молочного скотарства; створення системи бюджетування витрат; організація навчань персоналу, що забезпечуватиме здобуття та поліпшення ними необхідних знань та навичок щодо ефективного обліку витрат; систематичне проведення аналітичної оцінки та прийняття на основі її результатів виважених управлінських рішень; постійне вдосконалення системи обліку витрат з урахуванням змін в умовах виробництва, сучасному бізнес середовищі, євроінтеграції тощо» [15].

Найчастіше у наукових працях увагу приділяють методиці обліку витрат і собівартості – вибору методів обліку витрат. Так, Воронко Р.М., Вергун В.С., Цвек О.В. увагу приділили на «виділення факторів, що впливають на вибір методів калькулювання собівартості; застосування повної та неповної собівартості; застосування методу обліку та калькулювання на основі нормативних витрат» [3].

Воскресенська Т. та Теслюк М. для формування собівартості послуг з перевезення вантажу пропонують застосовувати методи обліку витрат – нормативний і позамовний методи та метод простого підрахунку, а також рекомендують «моніторити рівень та величину окремих статей витрат, які включаються в собівартість послуг з метою забезпечення конкурентоспроможності послуг з перевезення» [10].

Рекомендують застосовувати планування витрат та метод обліку витрат «таргет-кост» у своїх дослідженнях Гут Л. та Рибак І. «таргет-костинг дає можливість оптимального розрахунку затрат на виробництво продукції і встановлення тієї ціни, яка дійсно відповідає вимогам ринку. Замість того, щоб формувати вартість продукції звичним для всіх шляхом і орієнтуватися на визначений прибуток, підприємству необхідно брати до уваги те, скільки споживач готовий заплатити за цей товар, враховуючи конкурентний рівень цін. Основа концепції – це інший підхід до взаємозв'язку між такими показниками як ціна, прибуток та собівартість» [2].

У наукових працях звертають увагу на управлінський аспект формування таких видів собівартості як повна і неповна. Так, при дослідженні особливостей формування собівартості продукції тваринництва Тлущкевич Н.В., Нужна О.А., Писаренко Т.М. запропоновано «для потреб управлінського обліку застосовувати проміжну (розрахунково-фактичну) собівартість, яка складатиметься на основі фактичних прямих витрат і виходу продукції за місяць та розрахункової величини загальновиробничих витрат в поточному місяці. Для прийняття управлінських рішень рекомендовано застосовувати пряму (неповну) собівартість продукції (на основі прямих змінних витрат), що відповідає зарубіжній системі обліку собівартості за змінними витратами («директ-костинг»), яка може застосовуватися в управлінському обліку» [16].

Методи обліку витрат розглядають в управлінні витратами в цілому Кулакова С., Ткаченко А. та Разно М., і поділяють їх на дві групи: за країнами походження та застосування: «на даний час у світі існує велика кількість методів управління витратами, обираючи один з них, підприємство керується своїми цілями, специфікою і масштабом, а також організаційною структурою» [17].

Для вдосконалення обліку формування собівартості продукції Васильєва В.Г. та Алексєєва Ф.В. пропонують для промислового виробництва «системи обліку та види контролю використання сировини і матеріалів на виготовлення продукції; вести облік витрат на утримання та експлуатацію машин й

устаткування в підрозділах підприємства та фіксувати в спеціальних журналах фактичну завантаженість окремих апаратів і обладнання для оцінки рівня ефективності їх використання» [18].

Проблеми формування собівартості міжнародних вантажних перевезень щодо формування ціни та аналізу витрат досліджували Жураковська І.В., Тлучкевич Н.В., Тлучкевич Ю.Ю., які запропонували для ціноутворення «модель обліку собівартості міжнародних вантажних перевезень та алгоритм її розрахунку та окремий етап аналізу структури витрат попереднього місяця для врахування при ціноутворенні» [19].

Окрім питань обліку собівартості досліджують і вплив витрат на неї. Так, Колісник О. та Суходольська Д. здійснивши оцінку впливу виробничих витрат на собівартість продукції дійшли висновку, що «оптимізація витрат може призвести до значного зниження собівартості продукції, що, у свою чергу, сприяє підвищенню рентабельності підприємства. Оцінка впливу виробничих витрат на собівартість продукції дає змогу виявити фактори, які впливають на вартість виробництва та кінцеву собівартість продукції» [11].

Питання внутрішнього контролю за калькулюванням собівартості продукції, нормування матеріальних витрат та контролю загальновиробничих витрат досліджували Шевчук Л.П., Божок І.І., Андрієць Т.В., якими запропонована форма документу для вибіркового контролю за формуванням собівартості продукції «Таблиця вибіркового контролю для перевірки правильності калькуляції собівартості продукції при проведенні внутрішнього контролю» [6].

Проаналізувавши дисертаційні дослідження (додаток А, таблиця 1.4) можна зробити висновок, що переважно дослідження стосуються обліку, аналізу та контролю витрат в цілому, виробничих витрат. Незначна кількість дисертацій по обліку витрат та собівартості саме на підприємствах з виробництва і розподілу газу. Крім того, у науковій новизні наявні питання щодо удосконалення методики формування собівартості, форм фінансової звітності по відображенню витрат, аналізу собівартості продукції.

Таблиця 1.4. – Дисертації по темі дослідження

Автор	Тема	Рік
Гришук Г.В. [4]	Облік витрат і контроль собівартості продукції рослинництва	2023
Матюшина Ю.І. [20]	Облік і контроль виробничих витрат в управлінні промислових підприємств	2015
Фокін О.К. [21]	Економічний аналіз виробничих витрат промислових підприємств	2019
Пилипів Н.І. [22]	Методологія та організація обліку затрат виробничо-комерційної діяльності підприємств нафтової і газової промисловості	2009
Кафка С.М. [23]	Облік і аналіз витрат нафтогазовидобувних підприємств: теорія та методика	2008
Івасишин М.О. [24]	Облік і аналіз в системі бюджетування витрат на газотранспортних підприємствах	2013

*Джерело: сформовано на основі [4;20-24].*

Так, в дисертаційній праці Пилипів Н.І. розроблено «організаційно-методичну модель забезпечення інформаційними ресурсами та виокремлено підсистему внутрішньогосподарського обліку затрат, показано її зв'язок з підсистемою фінансового обліку. Удосконалено форму фінансової звітності для підприємств нафтової і газової промисловості (форма 6 «Додаток до річної фінансової звітності» (інформація за сегментами)» [22].

Також Кафка С.М. «удосконалено класифікацію витрат для цілей обліку й управління на нафтогазовидобувних підприємствах; розроблено й аргументовано рекомендації щодо вдосконалення обліку витрат на видобуток нафти та газу; запропоновано принципово нову методику формування собівартості продукції даних підприємств з використанням оціночних коефіцієнтів, з використанням яких здійснюється оцінювання нафти з урахуванням її якісних характеристик» [23]. Окрім пропозицій по обліку собівартості на нафтогазовидобувних підприємствах автором розроблена інтегральна модель аналізу собівартості продукції, яка «дає змогу оцінювати ефективність використання ресурсів, виявляти резерви зниження витрат на виробництво» [23].

Незначна кількість наукових праць стосується саме обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах. Так, Хома С.В., Савчук Т.В. та Костюк У.З. досліджуючи особливості формування собівартості видобутку вуглеводнів на підприємствах нафтогазовидобування зауважують на важливості саме калькулювання собівартості «управління собівартістю

продукції нафтогазовидобувного управління є планомірним процесом, що передбачає систематизацію та групування виробничих витрат на видобуток нафти і газу відповідно до вимог МСБО, при цьому основними елементами системи управління собівартістю видобутку нафти і газу є її облік і калькулювання з урахуванням особливостей стадій технологічного процесу» [25]. Авторами: «визначено вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності нафтогазовидобувних підприємств на формування складу витрат виробництва; конкретизована номенклатура кошторисних статей витрат нафтогазовидобувних управлінь, що надасть змогу поліпшити поточний облік витрат, більш оперативно контролювати формування витрат та попереджати нераціональне та неефективне використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів на видобуток нафти і газу; встановлено, що перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості видобування нафти, газу природного, газу попутного залежать від ступеня економічної однорідності витрат, які об'єднані в статті, специфіки галузі, організації виробництва, різноманітності технологічних процесів, можливості прямого або обґрунтованого непрямого віднесення витрат на собівартість видобутку - а основі цього систематизовано номенклатуру калькуляційних статей витрат з урахуванням специфіки формування виробничої собівартості видобутку вуглеводнів» [25].

Онищенко В.П. досліджуючи особливості формування виробничої собівартості на підприємствах газотранспортного комплексу пропонує вдосконалення «організації обліку витрат у розрізі центрів відповідальності (технологічних етапів транспортування природного газу, лінійних газопроводів, служб)» [14], а також деталізувати статтю витрат «електроенергія» – на «витрати на придбання електроенергії для роботи газоперекачувальних агрегатів з електроприводом, та інші витрати на електроенергію» [14]. Крім того, автор для чіткого відображення господарських операцій та контролю рекомендує окремі додатки до Положення про облікову політику» [14].

Зауважують на використанні місць виникнення витрат на нафтогазовидобувних підприємствах Кафка С.М. та Степанюк О.С., які при дослідженні процесу управління витратами встановили, що «для контролю витрат виробництва, їх деталізації й групування вирішальне значення мають місця виникнення витрат, тому розвиток обліку за цими об'єктами визначає сьогодні головний напрям удосконалення виробничого обліку, контролю та управління формуванням витрат виробництва. Запропоновані три підходи до управління витратами (створення робочих груп з вирішення конкретних проблем з витратами, делегування уповноваженим особам повноважень з управління витратами, створення «проблемної групи»), які дозволяють здійснювати управління витратами виключно на основі співставлення матеріальних і фінансових потоків, що зробить його результати зрозумілими менеджерам всіх рівнів» [26].

Досліджуючи планування витрат на видобуток нафти і газу Метошоп І.М., Федорович І.В., Левицька Г.М. зауважують на методах розрахунку собівартості у вітчизняній та закордонній практиці та підтримують застосування саме нормативного методу обліку витрат та розрахунку фактичної реальної собівартості «структура нормативів, є основою планування витрат на підприємствах нафтогазового комплексу. Нормативи за статтями матеріальних витрат та витрат на підготовку та внутрішнє транспортування газу розраховують на 1000 м<sup>3</sup> газу і їх значення не залежать від особливостей родовища» [27].

Отже, у галузі з виробництва і розподілу газу досліджують проблеми та шляхи їх вирішення по обліку витрат і собівартості, формуванню собівартості та складу собівартості, плануванню і бюджетуванню собівартості, методах обліку витрат, управлінню витратами, аналізу і контролю витрат.

За результатами дослідження наукових праць нами встановлено, що переважно виокремлюють такі види собівартості (рисунок 1.1). Вони відрізняються складом витрат, які формують собівартість.

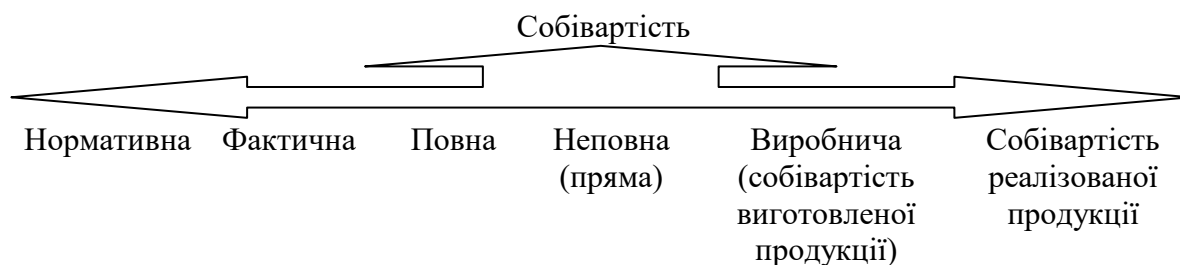


Рисунок 1.1 Види собівартості.

*Джерело: сформовано автором.*

Управлінський аспект організації обліку собівартості послуг нами розглядалися у науковій праці [28].

Отже, в більшості наукових досліджень об'єктом є саме виробничі витрати, а собівартість як показник, який формується з виробничих витрат. При цьому, потребують подальших досліджень питання обліку і контролю собівартості з розподілу газу.

### **1.3. Правове забезпечення організації обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах**

Правове забезпечення організації обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах включає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [29], Податковий кодекс [30], НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [31], МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [32], НП(С)БО 16 «Витрати» [8], методичні положення з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах з газопостачання та газифікації [9] та інші рекомендації [33-35], положення й інструкції [36-39], інші акти.

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [29] визначено «принцип формування облікової інформації щодо витрат – принцип нарахування» [29]. Так, у бухгалтерському обліку та

фінансовій звітності «витрати відображаються в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів» [29].

З метою оподаткування ПКУ [30] визначено склад витрат операційної діяльності (собівартість), а для визнання витрат застосовують методику формування собівартості згідно НП(С)БО [30].

Порядок відображення собівартості у фінансовій звітності регулюють: НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [31] «у Звіті про фінансові результати подається інформація за звітний період щодо собівартості реалізованих послуг та елементів витрат» [31], а в Балансі – незавершене виробництво (виробничі витрати); Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності [35] – особливості розкриття інформації у статті «Собівартість реалізованих послуг» [35]. Порядок відображення собівартості у звітності за міжнародними стандартами регулює МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [32]: «суб'єкт господарювання повинен подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції. При методі «функції витрат» або «собівартості реалізації» прямі витрати є основою собівартості» [32].

При обліку собівартості послуг застосовують і положення: Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку – «регулює документальне забезпечення обліку (первинні і зведені документи, звітність)» [36]; Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань – «регулює проведення інвентаризації та відображення її результатів» [37], зокрема і витрат.

Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [38] та Інструкцією про застосування плану рахунків № 291 [39] визначені рахунки для обліку і формування собівартості послуг: 23 «Виробництво», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» [38].

Крім положень на практиці застосовують і Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку [33] та Методичні

рекомендації щодо облікової політики підприємства [34]. Саме Методичні рекомендації [34] визначають основні положення по відображенню і формуванню собівартості послуг в обліковій політиці, яка є індивідуальною у кожного підприємства.

Основними правовими документами, що регулюють облік та формування собівартості на підприємствах з виробництва і розподілу газу є НП(С)БО 16 «Витрати», яке «визначає склад собівартості наданих послуг й порядок розподілу загальновиробничих витрат» [8] та Методичні положення з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах з газопостачання та газифікації № 394 [9], які мають рекомендаційний характер.

Згідно НП(С)БО 16 «Витрати» витрати поділяються на постійні і змінні, виробнича собівартість послуг включає «прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати» [8]. Об'єктом витрат є «продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат» [8]. При цьому, підприємством самостійно в обліковій політиці встановлюється «перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості послуг» [8].

Методичні положення № 394 «застосовуються з метою дотримання єдиного порядку планування (прогнозування), ведення обліку і калькулювання собівартості транспортування та постачання газу, виробництва продукції (послуг) на підприємствах з експлуатації систем газопостачання і газифікації, що здійснюють виробничу діяльність» [9].

Згідно п. 1.5. Методичних положень № 394 «виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), транспортування та постачання природного газу і реалізації скрапленого газу включає:

- прямі матеріальні витрати, тобто вартість сировини, основних матеріалів та інших матеріальних цінностей, використання яких може бути безпосередньо

віднесено до конкретного об'єкта витрат або конкретного виду діяльності: постачання (реалізація) газу, його транспортування, інших видів робіт (послуг);

- прямі витрати на оплату праці з відрахуванням на соціальні заходи та інші виплати і заохочення;

- інші прямі витрати, які включають, наприклад, амортизацію, орендну плату, послуги банку, опалення, водопостачання, водовідведення та інші витрати;

- загальні виробничі витрати, які пов'язані з організацією виробництва, розподіляються за видами діяльності за конкретною базою розподілу» [9].

Окремий розділ Методичних положень № 394 стосується «планування собівартості виробництва продукції (робіт, послуг), транспортування природного газу та його постачання» [9]. Відповідно, рекомендується розрахунок саме планової собівартості за певними методами «визначення оптимального рівня витрат на виробництво продукції (робіт послуг), транспортування і постачання газу зумовлює застосування особливих методів планових розрахунків, основними з яких є нормативний, пофакторний методи і калькулювання собівартості. Під факторами розуміють технічні, економічні та інші причини у виробничо-господарській діяльності підприємств з газопостачання, наслідком яких є зміна абсолютної величини витрат на одиницю продукції (робіт, послуг) транспортування і постачання газу» [9].

Разом з тим, при формуванні планової собівартості виробничі витрати поділяють на прямі і непрямі; умовно-змінні та умовно-постійні [9]. Згідно п. 2.6. Методичних положень № 394 «визначається величина прямих і непрямих витрат на виробництво одиниці продукції (робіт, послуг) в плановому періоді. При цьому більша частина витрат включається до собівартості у вигляді прямих витрат. До прямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом окремих видів продукції та здійсненням робіт, послуг (на сировину, основні матеріали, куповані вироби і напівфабрикати тощо), які можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості. До непрямих витрат належать витрати, пов'язані з виробництвом кількох видів продукції (робіт, послуг), витрати на утримання та

експлуатацію устаткування систем газопостачання і споруд на них, загальновиробничі, загальногосподарські витрати, що включаються до собівартості за допомогою спеціальних методів їх розподілу» [9]. При віднесенні на собівартість послуг з транспортування та постачання газу до прямих витрат належать «витрати, пов'язані з газопостачанням газу, його транспортуванням, роботами і послугами, які можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості економічно доцільним шляхом» [9].

Основну частину в складі собівартості становлять саме матеріальні витрати, що «утворюють основу наданої послуги (вартість природного газу, що використаний на технологічні потреби; технологічні втрати природного газу; вартість технологічної води, використаної на технологічні потреби; інші матеріальні витрати)» [9] та витрати на утримання основних засобів.

При наданні послуг з транспортування газу до прямих витрат належать «витрати, пов'язані з газопостачанням газу, його транспортуванням, роботами і послугами, які можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості економічно доцільним шляхом, а саме: усі витрати на оплату праці персоналу служб; витрати на утримання будівель, приміщень та інвентарю, що можуть бути віднесені до служб, які обслуговують певний вид діяльності» [9].

Об'єкти обліку витрат, калькулювання та калькуляційні одиниці, які застосовуються при транспортуванні та постачанні газу подані в таблиці 1.5.

Таблиця 1.5 – Об'єкти обліку витрат, калькулювання та калькуляційні одиниці, які застосовуються при транспортуванні та постачанні газу

Об'єкт обліку витрат	Об'єкт калькулювання	Калькуляційна одиниця
Процеси, види виробництв	Природний і попутний газ	1000 м <sup>3</sup> газу

*Джерело: [9].*

Отже, на підприємствах з газопостачання та газифікації визначають такі види собівартості: фактична і планова собівартість, виробнича собівартість, собівартість виготовленої і реалізованої продукції (робіт, послуг).

## Висновки до розділу 1

1. Показник собівартості є основним в складі витрат і формується з врахуванням особливостей відповідної галузі економіки. Собівартість продукції (робіт, послуг) характеризуються в першу чергу включенням виробничих витрат, тому у наукових дослідженнях собівартість ототожнюють з витратами виробництва. В цілому собівартість відображає величину понесених витрат за їх складом, статтями собівартості і калькуляції.

2. Актуальними є дослідження теоретичних і практичних аспектів організації обліку і контролю собівартості послуг у різних галузях економіки. У наукових працях увагу приділяють собівартості продукції, порядку формування собівартості продукції, статей витрат, об'єктів обліку витрат, відображення в обліку витрат, методів обліку витрат, розподілу непрямих витрат, управління витратами. Дослідження по обліку витрат та собівартості на підприємствах з виробництва і розподілу газу стосуються удосконалення методики формування собівартості, форм фінансової звітності по відображенню витрат, аналізу і контролю собівартості продукції.

3. Правове забезпечення обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах включає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податковий кодекс, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», МСБО 1 «Подання фінансової звітності», НП(С)БО 16 «Витрати» та інші положення й рекомендації. Безпосередньо облік та формування собівартості на підприємствах з виробництва і розподілу газу регулюють Методичні положення з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах з газопостачання та газифікації.

## РОЗДІЛ 2

### ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ СОБІВАРТОСТІ ПОСЛУГ НА ГАЗОРОЗПОДІЛЬНИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

#### 2.1. Статистична оцінка галузі та оцінка діяльності газорозподільних підприємств

Вид діяльності «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» КВЕД Д (35) відноситься до переробної промисловості і включає такі види економічної діяльності за КВЕД як: 35.1 «Виробництво, передача та розподілення електроенергії», 35.2 «Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» та 35.3 «Постачання пари, гарячої води та кондиційованого повітря» [40]. До виробництва газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи відносяться такі види діяльності за КВЕД: 35.21 «Виробництво газу»; 35.22 «Розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи»; 35.23 «Торгівля газом через місцеві (локальні) трубопроводи» [40].

Виробництвом газу та розподілом газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи в Україні займається досить мало економічних суб'єктів (додаток Б), і їх величина повільно збільшується. Так, в цілому по КВЕД 35 кількість підприємств зменшилася у 2022 році на 637 од., (по Волинській області на 2 од.) та збільшилася у 2023 році на 362 од., (по Волинській області на дані не оновлені). Частка підприємств, що займаються виробництвом газу і його розподілом становить по Україні 10,4-11,46% (по Волинській області – 1,2-1,8%) [41]. Фактично їх кількість у 2023 році збільшилася на 74 од. (по Волинській області на дані не оновлені) (рисунки 2.1).

В розрізі видів діяльності за КВЕД 35.2 «Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» кількість підприємств становить (рисунки 2.2):

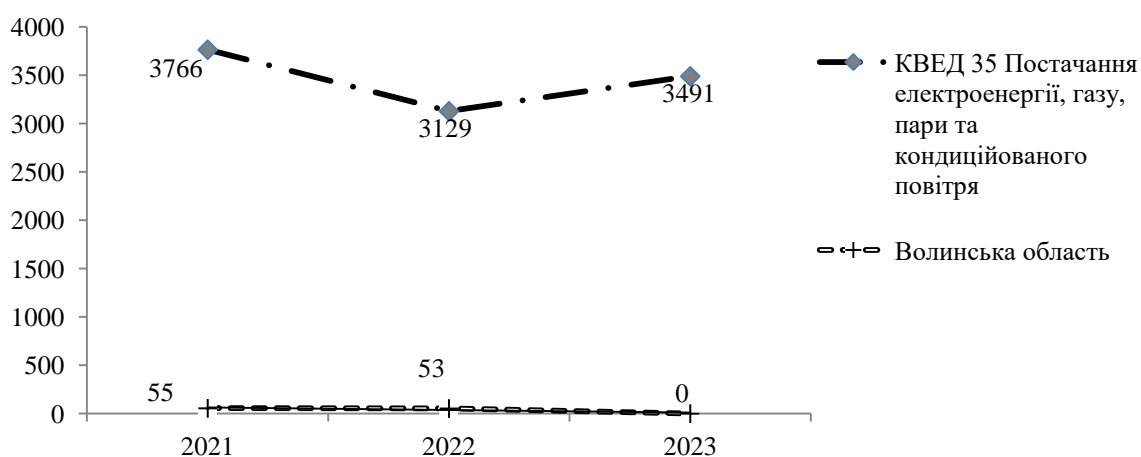


Рисунок 2.1. Кількість підприємств за КВЕД 35 «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» за 2021-2023 роки, од

Джерело: побудовано на основі [42;43].

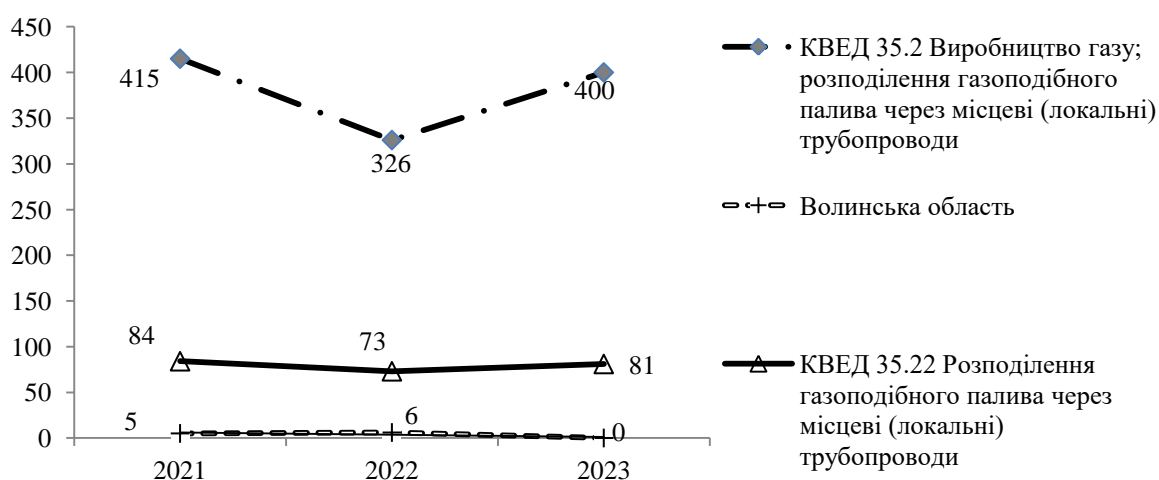


Рисунок 2.2. Кількість підприємств за КВЕД 35.2 «Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» за 2021-2023 роки, од

Джерело: побудовано на основі [42;43].

КВЕД 35.21 – 2021 рік – 11 од, 2,65%; 2022 рік – 9 од., 2,76%, 2023 рік – 16 од. 4%.;

КВЕД 35.22 - 2021 рік – 84 од, 20,24%; 2022 рік – 73 од., 22,39%, 2023 рік – 81 од. 20,25%.;

КВЕД 35.23 - 2021 рік – 309 од, 74,46%; 2022 рік – 236 од., 72,39%, 2023 рік – 303 од. 75,75% [41].

У 2023 році кількість підприємств збільшилася. В розрізі виду діяльності

КВЕД 35.22 «Розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи», кількість підприємств зменшилася у 2022 році на 11 од. та збільшилася у 2023 році на 8 од.

При цьому, кількість саме великих підприємств збільшилася в 2023 році за КВЕД 35 на 2 од. і становить 59 од., за КВЕД 35.22 збільшилася з 4 од. 2021 року до 6 од. (додаток Б). Основну частку займають підприємства за КВЕД 35.22 «Розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» – 50-75% та КВЕД 35.23 «Торгівля газом через місцеві (локальні) трубопроводи» - 25-50%. В Україні у 2023 році великих підприємств за КВЕД 35.22 лише 3 од., за КВЕД 35.23 - 3 од.

В Україні протягом 2021-2023 років кількість підприємств за КВЕД 35.22 «Розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» зменшилася з 84 у 2021 році до 81 у 2023 році (на 3 одиниці), і по Волинській області їх кількість не збільшилася – 1 підприємство – це Акціонерне товариство «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» [41] (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1 - Кількість підприємств за КВЕД 35.22 «Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» у 2021-2023 роках

Регіон	2021		2022		2023		Відхилення, од.	
	усього, од.	%	усього, од.	%	усього, од.	%	2022/2021	2023/2022
Усього	84	100,00	73	100,00	81	100,00	-11	8
Волинська область	1	1,19	1	1,37	1	1,23	-	-

*Джерело: побудовано на основі [42;43].*

У 2023 році обсяги виробленої продукції (товарів, послуг) підприємств за КВЕД 35 зменшилися (додаток Б).

В цілому такий вид діяльності як «Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» (КВЕД 35.2) по Україні займає 7-23% (рисунок 2.3), і частка його у 2023 році зменшилася до 7,42% (на 16,01%).

Обсяги виробництва продукції за видом діяльності 35.22 «Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» займають 14-25% у 2021-2022 роках (дані за 2023 рік не оприлюднюються). Найбільшу питому вагу у структурі обсягів виробництва по КВЕД 35 займає КВЕД 35.23 «Торгівля газом через місцеві (локальні) трубопроводи» – 52-74%.

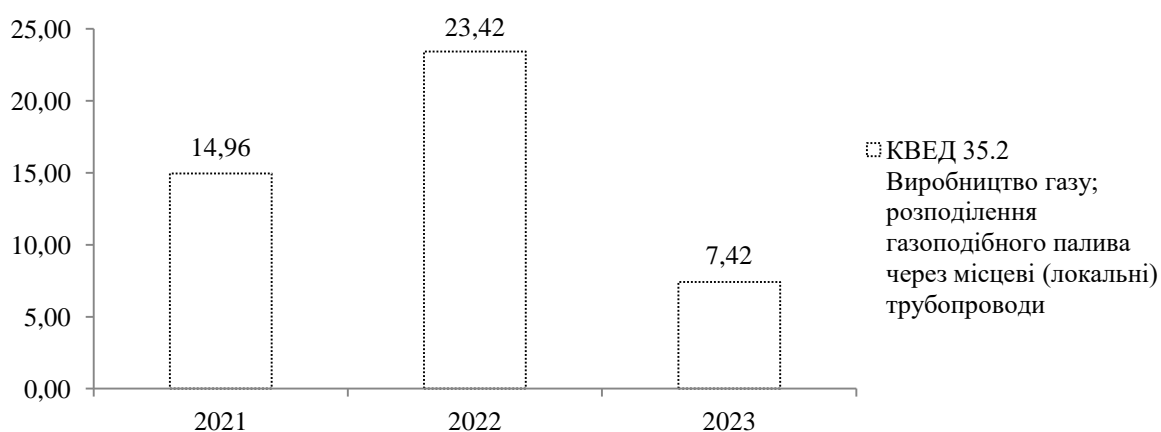


Рисунок 2.3 Обсяги виробленої продукції (товарів, послуг) підприємств з виробництва і розподілу газу за 2021-2023 роки, %

*Джерело: побудовано на основі [44;45].*

У 2022 році обсяги виробленої продукції збільшилися на 209162,53 млн.грн.: КВЕД 35.2 на 112281,67 млн.грн., КВЕД 35.21 на 28,98 млн.грн., КВЕД 35.22 на 3063,56 млн.грн., КВЕД 35.23 на 109189,13 млн.грн.,

У 2023 обсяги виробленої продукції (товарів, послуг) підприємств, що займаються виробництвом і розподілом газу зменшилися порівняно з 2022 роком (на 162180,05 млн.грн.) в цілому, а за КВЕД 35.2 зменшилися у 3,82 рази (з 224140,88 до 58703,37 млн.грн., на 165437,51 млн.грн.) (рисунок 2.4).

Дані за видом діяльності 35.22 «Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» по Волинській області не оприлюднюються.

Зміна обсягів виробленої продукції (товарів, послуг) підприємств, що займаються виробництвом і розподілом газу вплинула і на рівень виробничих витрат. Оцінка виробничих витрат великих підприємств за досліджуваним

видом діяльності подана в таблиці 2.2. Дані у розрізі видів діяльності по КВЕД 35.2 не оприлюднюються.

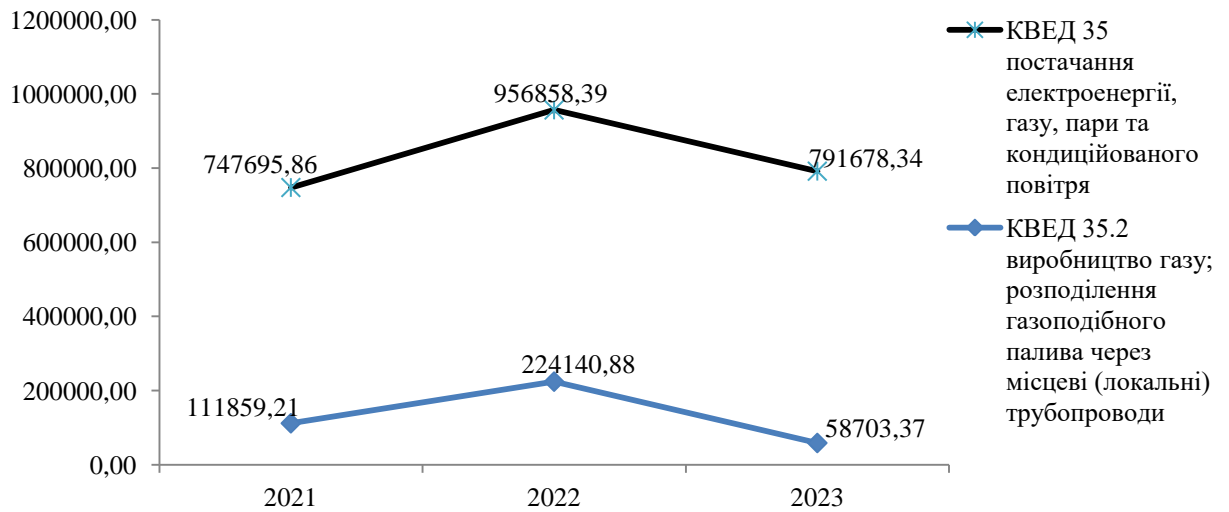


Рисунок 2.4 Обсяги виробленої продукції (товарів, послуг) підприємств з виробництва і розподілу газу за 2021-2023 роки, млн.грн.

Джерело: побудовано на основі [44;45].

Таблиця 2.2 - Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) великих підприємств за КВЕД 35 «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» протягом 2021-2023 років

Вид діяльності	Роки	Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг), млн.грн	З них за складовими витрат									
			матеріальні витрати та витрати на оплату послуг, використані у виробництві		амортизація		витрати на оплату праці		відрахування на соціальні заходи		інші витрати	
			млн.грн	%	млн.грн	%	млн.грн	%	млн.грн	%	млн.грн	%
КВЕД 35 Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	2021	391468,5	297826,5	76,1	27524,6	7,0	50264,5	12,8	10993,6	2,8	4859,2	1,2
	2022	483372,9	392387,4	81,2	30516,8	6,3	45698,6	9,5	9884,9	2,0	4885,1	1,0
	2023	517278,2	418582,7	80,9	31405,6	6,1	50585,1	9,8	10946,3	2,1	5758,4	1,1
КВЕД 35.2 Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи	2021	22051,3	19209,0	87,1	215,7	1,0	2160,8	9,8	452,1	2,1	13,6	0,1
	2022	к	к	-	к	-	к	-	к	-	к	-
	2023	10198,7	4607,3	45,2	588,4	5,8	4020,7	39,4	812,1	8,0	170,0	1,7
Відхилення КВЕД 35.2												
2023/2021		-11852,6	-14601,7	-41,9	372,7	4,8	1859,9	29,6	360,0	5,9	156,4	1,6

(к) – дані не оприлюднюються з метою виконання вимог Закону України «Про офіційну статистику» щодо забезпечення гарантій органів державної статистики щодо статистичної конфіденційності.

Джерело: побудовано на основі [46].

В цілому по КВЕД 35 «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» протягом 2021-2023 років виробничі витрати збільшилися з 391468,5 млн.грн. у 2021 році до 517278,2 млн.грн. у 2023 році, і найбільшу частку займають матеріальні витрати та витрати на оплату послуг виробництва – 76-80%. Помітне збільшення і за складовими виробничих витрат (рисунок 2.5).

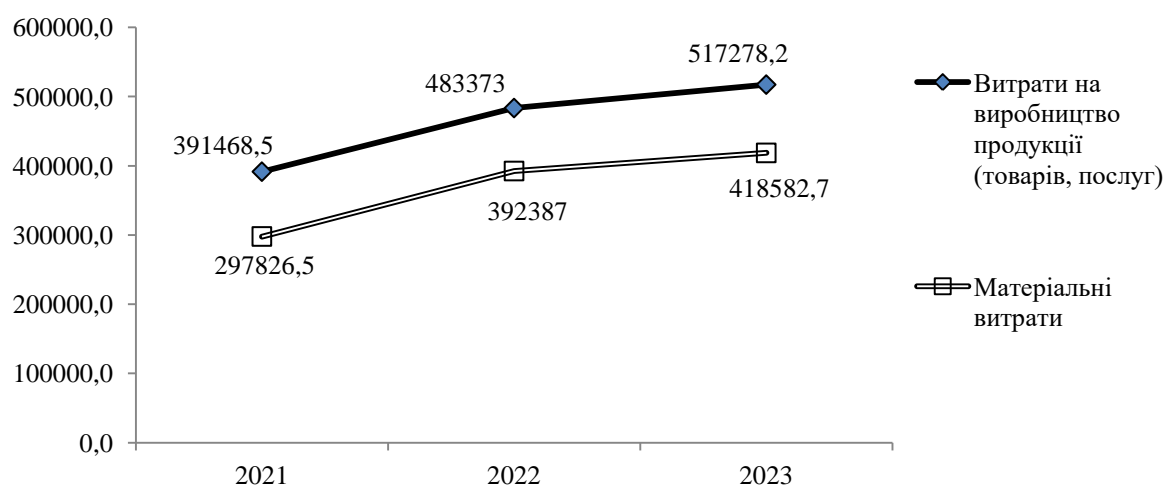


Рисунок 2.5 Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств за КВЕД 35 «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» протягом 2021-2023 років, млн.грн.

*Джерело: побудовано на основі [46].*

Виробничі витрати підприємств за КВЕД 35.2 зменшилися у 2023 році порівняно з 2021 роком на 11852,6 млн.грн. і становлять 10198,7 млн.грн. (рисунок 2.6).

У розрізі виробничих витрат по діяльності згідно КВЕД 35.2 у 2023 році порівняно з 2021 роком зміни такі зміни: матеріальні витрати та витрати на оплату послуг зменшилися на 14601,7 млн.грн.; амортизація збільшилася на 372,7 млн.грн.; витрати на оплату праці збільшилися майже у 2 рази (на 1859,9 млн.грн.); відрахування на соціальні заходи збільшилися на 360,0 млн.грн.; інші витрати збільшилися більш як у 10 разів (на 156,4 млн.грн.).

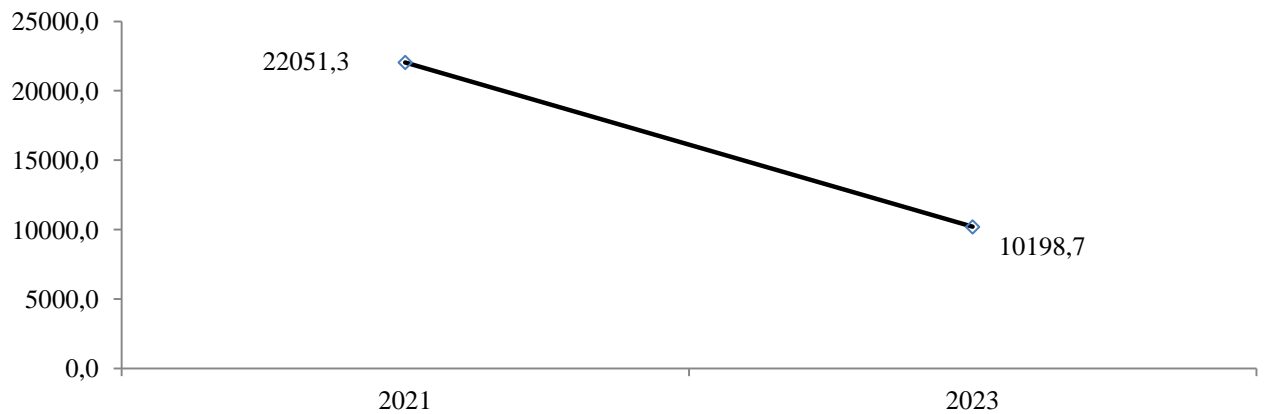


Рисунок 2.6 Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств з виробництва і розподілу газу за 2021 та 2023 роки

*Джерело: побудовано на основі [46].*

По структурі виробничих витрат підприємств з виробництва і розподілу газу у 2021 та 2023 роках найбільше становлять саме матеріальні витрати та витрати на оплату послуг – 45–87% і їх частка зменшилася на 41,9%. За іншими складовими частка витрат збільшилася і становить: амортизація – 1–5,8%; витрати на оплату праці – 9,8–39,4%; відрахування на соціальні заходи – 2,1–8,0%; інші витрати – 0,7–1,7%.

Оцінку фінансових результатів підприємств за КВЕД 35 «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» проведемо за січень-червень 2022-2024 років, так як дані за 2024 рік в цілому ще не опрацьовані Державною службою статистики (додаток Б). Протягом січня-червня 2022-2023 років досліджувані підприємства отримали збитки в сумі 36173,2 млн.грн. та 18812,2 млн. грн. відповідно. Фінансовий результат підприємств у 2023 році збільшився на 17361,0 млн. грн.

У січні-червні 2024 року підприємства за КВЕД 35 «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» в цілому отримали прибуток на суму 14629,4 млн.грн., що на 33441,6 млн.грн. більше ніж у 2023 році (майже у 2 рази) та на 50802,6 млн. грн. більше ніж у 2022 році (рисунок 2.7).

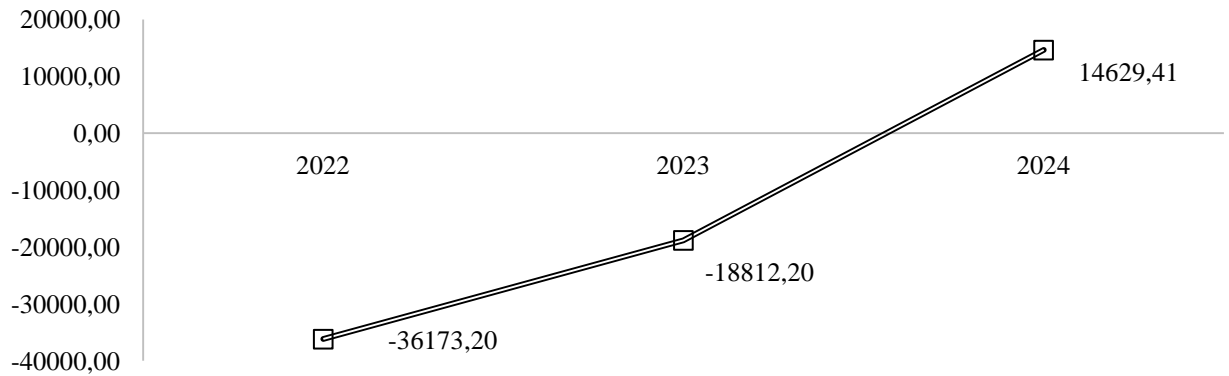


Рисунок 2.7 Фінансові результати до оподаткування великих та середніх підприємств за КВЕД 35 «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» за січень-червень 2022-2024 років, млн.грн.  
Джерело: побудовано на основі [47-51].

За 2024 рік у порівнянні з 2023 роком прибуток збільшився на 5779,8 млн.грн, (на 3,5%). При цьому, збиток зменшився на 27661,9 млн.грн., (за 3 роки зменшився на 58477,8 млн.грн.).

Більше 53% підприємств за КВЕД 35 за січень-червень 2022-2024 років отримали прибутки: 2022 рік – 55,7%, 2023 рік – 53,4%, 2024 рік - 56,9% (рисунок 2.8).

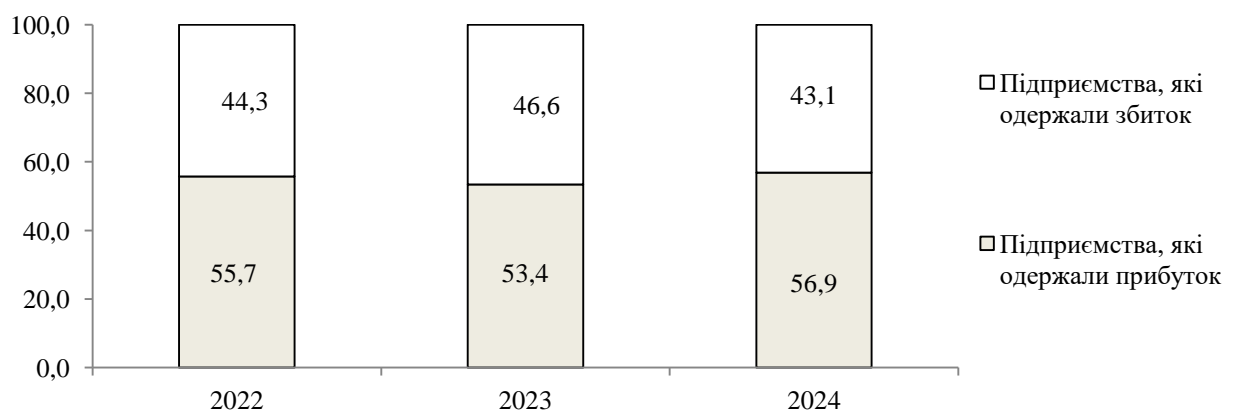


Рисунок 2.8 Структура фінансових результатів великих та середніх підприємств за КВЕД 35 «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» за січень-червень 2022-2024 років, %  
Джерело: побудовано на основі [47-51].

Протилежна ситуація спостерігається у січні-червні 2024 року у підприємств за КВЕД 35.2 «Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи», які отримали в цілому збитки на суму 57,3 млн.грн.: КВЕД 35.21 – збиток в сумі 31,1 млн.грн. (100%), КВЕД 35.22 – збиток в сумі 1607,3 млн.грн. (84,8%), КВЕД 35.23 – прибуток в сумі 1581,1 млн.грн. (рисунок 2.9). Більше 59% підприємств за КВЕД 35.2 за січень-червень 2024 року отримали збитки в сумі 1787,5 млн.грн. (71,4% прибутку), і частка збитків є більшою за частку в цілому за усіма видами діяльності КВЕД 35.



Рисунок 2.9 Структура фінансових результатів великих та середніх підприємств, що займаються виробництвом і розподілом газу за січень-червень 2024 року, %

*Джерело: побудовано на основі [47-51].*

Протягом січня-червня 2022-2023 років спостерігається збитковість операційної діяльності (4,1-1,1%) та всієї діяльності (5,3-2,7%) підприємств за КВЕД 35 «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» (таблиця 2.3). В цілому у січні-червні 2023 року показник рентабельності операційної діяльності збільшився на 3,4%, а збитковість всієї діяльності зменшилася на 2,6%.

Протягом січня-червня 2024 року рівень рентабельності операційної діяльності збільшився до 4,4% (на 8,8% більше порівняно з 2022 роком), а

рівень рентабельності всієї діяльності збільшився до 2,4% (на 7,8% більше порівняно з 2022 роком) (рисунок 2.10).

Таблиця 2.3 - Рентабельність операційної та всієї діяльності великих та середніх підприємств за КВЕД 35 «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» за січень-червень 2022-2024 років, %

Роки	Рівень рентабельності (збитковості) операційної діяльності підприємств	Рівень рентабельності (збитковості) всієї діяльності підприємств
2022 КВЕД 35(Д) Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	-4,4	-5,3
2023 КВЕД 35(Д) Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	-1,0	-2,7
2024 КВЕД 35(Д) Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря	4,4	2,4
КВЕД 35.2 Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи	-0,037	-0,4
КВЕД 35.21 Виробництво газу	-99,3	-99,2
КВЕД 35.22 Розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи	-18,4	-19,3
КВЕД 35.23 Торгівля газом через місцеві (локальні) трубопроводи	1,8	1,5
Відхилення по КВЕД 35 (Д) 2024/2022	8,8	7,7
2023/2022	3,4	2,6
2024/2023	5,4	5,1

Джерело: побудовано на основі [52-55].

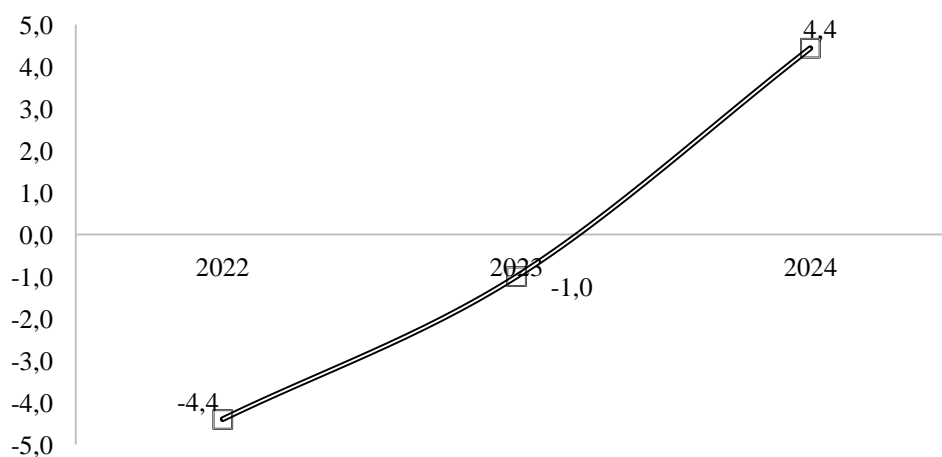


Рисунок 2.10 Рентабельність операційної діяльності великих та середніх підприємств за КВЕД 35 «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» за січень-червень 2022-2024 років, %

Джерело: побудовано на основі [52-55].

У підприємств за КВЕД 35.2 «Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» за січень-червень 2024 року рівень рентабельності має від'ємне значення – 0,03-0,4%: КВЕД

35.21 – рівень збитковості операційної діяльності 99,3%, рівень збитковості всієї діяльності 99,2%; КВЕД 35.22 – рівень збитковості операційної діяльності 18,4%, рівень збитковості всієї діяльності 19,3%; КВЕД 35.23 – рівень рентабельності операційної діяльності 1,8%, рівень рентабельності всієї діяльності 1,5%.

Оцінка рентабельності досліджуваних підприємств нами розглядалася у праці [56].

Отже, в цілому такий вид економічної діяльності як «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» КВЕД Д (35) є збитковим і протягом 2020-2023 років показники діяльності досліджуваних підприємств не суттєво покращилися.

Об'єктом дослідження обрано велике підприємство – Акціонерне товариство «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз». Розподіл природного газу з 1 грудня 2023 року споживачам Волинської області здійснює Волинська філія ТОВ «Газорозподільні мережі України» [57]. АТ здійснює діяльність згідно Статуту. Учасники та бенефіціари АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» наведені в таблиці 2.4.

Основним напрямом діяльності АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» є «розподіл природного газу населенню, установам та організаціям бюджетної сфери, промисловим і комунально-побутовим споживачам за регульованим тарифом, встановленим Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері енергетики та комунальних послуг» [57]. Також АТ надає послуги «по виконанню підрядних робіт по будівництву газопроводів, газифікації житла населення та організацій області, установці газових лічильників та газових приладів, пусконаладжувальних робіт на об'єктах газового господарства, технічного нагляду за їх будівництвом та експлуатацією, виготовлення технічних умов та проектів газифікації, ремонт газового обладнання, заміна та встановлення газових приладів» [57].

Зараз в області природним газом користується «більше 250 тисяч сімей волинян та домогосподарств області, а також промислові та комунально-

побутові підприємства. Рівень газифікації Волинської області природним газом зараз становить 67,5%. В містах цей показник сягає близько 92%, а в сільській місцевості – 40%. Нині в експлуатації перебуває 7,6 тис. км розподільних газопроводів» [57].

Таблиця 2.4 - Учасники та бенефіціари АТ

Відомості про органи управління юридичної особи	Загальні збори
Частка держави в підприємстві згідно з реєстром Фонду держмайна України	0
Перелік засновників/учасників юридичної особи	АКЦІОНЕРИ ТОВАРИСТВА - ФІЗИЧНІ, ЮРИДИЧНІ ОСОБИ А ТАКОЖ ДЕРЖАВА В ОСОБІ СУБ'ЄКТІВ УПРАВЛІННЯ ОБ'ЄКТАМИ ДЕРЖАВНОЇ ВЛАСНОСТІ АБО ТЕРИТОРІАЛЬНА ГРОМАДА В ОСОБІ ОРГАНУ УПОВНОВАЖЕНОГО УПРАВЛЯТИ КОМУНАЛЬНИМ МАЙНОМ, ЯКІ Є ВЛАСНИКАМИ АКЦІЙ ТОВАРИСТВА.
Розмір внеску до статутного фонду	5 563 650,00 грн
Частка (%):	100,00%
Власники крупних пакетів акцій (>5% ) станом на 2 квартал 2024 року	MFIOLJRLEY L TQOJQHNUN VHSLKORRWTPITJCU «HLVRP-YKKS LTU», 21122121, Utednmc Акція проста бездокументарна іменна Номінальна вартість: 0.25 Кількість: 2221221 Від загальної кількості (%): 1.11 VXOFDEAJ PBFGBOFHLH CVAZFEFMSO «AVZOXV», 22121122, Psyjvgv Акція проста бездокументарна іменна Номінальна вартість: 0.25 Кількість: 22112212 Від загальної кількості (%): 11.21 DKTZMMKODZ O HXPLRSDMX BYRPVUKVIVLIPAVS «MUVWLQI-FIYKGU», 12222212, Zjhkjrj Акція проста бездокументарна іменна Номінальна вартість: 0.25 Кількість: 2112212 Від загальної кількості (%):

*Джерело: [58].*

Загальні відомості про АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» подані в таблиці 2.5.

Організаційна структура АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» складається з відділень по Волинській області та структурних підрозділів. Контроль відділів АТ виглядає наступним чином:

- загальний контроль і керівництво діяльністю здійснюють загальні збори (наглядова рада). Контролює та регулює діяльність АТ голова правління;

- контроль діяльності управлінь і відділів здійснюють їх директори, які є членами правління: технічний, комерційний відділи, відділ капітального будівництва, фінансовий відділ, відділ безпеки;

- голові правління підпорядковані помічник керівника, управління з персоналу, управління інформаційних систем та технологій, управління зовнішніх комунікацій [57].

Таблиця 2.5 - Загальна характеристика АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз»

Повне найменування юридичної особи	АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО ОПЕРАТОР ГАЗОРОЗПОДІЛЬНОЇ СИСТЕМИ ВОЛИНЬГАЗ
Скорочена назва	АТ «ВОЛИНЬГАЗ»
Статус юридичної особи	Зареєстровано
Статус з ЄДР	Зареєстровано
Код ЄДРПОУ	03339459
Дата реєстрації	04.01.1992 (32 роки 10 місяців)
Уповноважені особи	ПАВЛОВИЧ ГРИГОРІЙ ГРИГОРОВИЧ
Розмір статутного капіталу	5 563 650,00 грн.
Організаційно-правова форма	Акціонерне товариство
Форма власності	Недержавна власність
Види діяльності:	
Основний:	35.22 Розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи
Інші:	19.20 Виробництво продуктів нафтоперероблення 43.22 Монтаж водопровідних мереж, систем опалення та кондиціонування 46.75 Оптова торгівля хімічними продуктами 71.11 Діяльність у сфері архітектури 71.12 Діяльність у сфері інжинірингу, геології та геодезії, надання послуг технічного консультування в цих сферах 71.20 Технічні випробування та дослідження 42.21 Будівництво трубопроводів
Контактна інформація	Електронна пошта: VOLYNGAZ@VG.LTUKRTEL.NET Телефон: 0332776901, 0332720761

*Джерело: [58;59].*

Для кожного управління та відділу на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» розроблені положення про їх діяльність і компетенції.

Оцінка показників балансу АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» за 2021-2023 роки подана в додатку В.

Протягом 2021-2023 років валюта балансу АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» зменшилася (рисунок 2.11). У 2022 році збільшилася на 92016,0 тис.грн. (13,32%) і зменшилася у 2023 році на 318360,0 тис.грн. (40,67%). На 1.01.2024 року валюта балансу АТ становить 464430,0 тис.грн., з якої актив включає розділи 1 і 2, пасив – розділи 1 і 3.

У 2022 році актив балансу АТ збільшився за рахунок: основних засобів на 60848,0 тис.грн. (13,57%), оборотних активів на 36646,0 тис.грн. (18%) (дебіторської заборгованості з бюджетом і за виданими авансами на 15159,0

тис.грн. (14,25%), іншої поточної дебіторської заборгованості на 8621,0 тис.грн. (994,35%), грошових коштів на 2168,0 тис.грн. (100,46%) та інших оборотних активів на 13125,0 тис.грн. (48,9%%)). При цьому, зменшилися такі статті як: незавершені капітальні інвестиції на 5485,0 тис.грн. (14,39%), нематеріальні активи на 270,0 тис.грн. (76,92%), запаси на 1517,0 тис.грн. (5,78%) та дебіторська заборгованість за продукцію на 910,0 тис.грн. (3,73%).

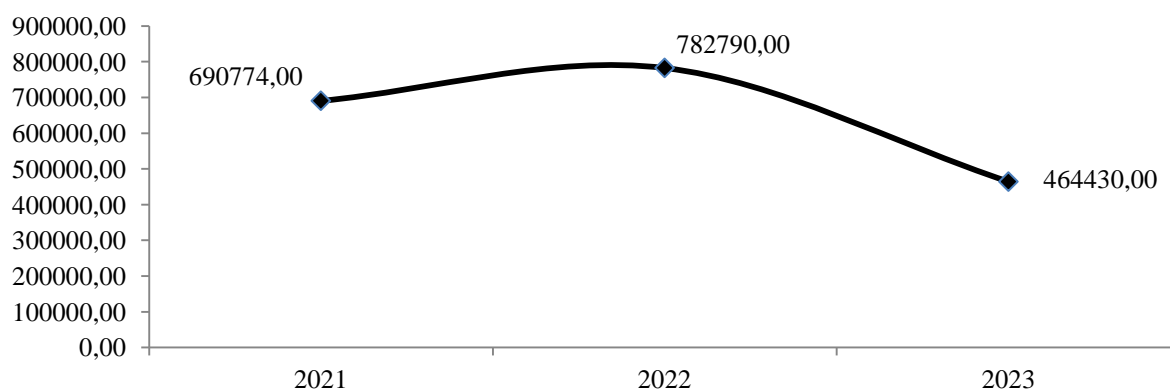


Рисунок 2.11 Валюта балансу АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» за 2021-2023 роки, тис.грн.

*Джерело: побудовано на основі фінансової звітності*

Пасив балансу АТ збільшився за рахунок поточних зобов'язань на 135004,0 тис.грн. (15,1%): поточна кредиторська заборгованість на 140617,0 тис.грн. (17,65%), інші поточні зобов'язання на 4532,0 тис.грн. (219,89%), поточні забезпечення на 26545 тис.грн. (96,47%). При цьому, зменшився власний капітал на 39714,0 тис.грн. (12,6%) за рахунок зменшення прибутку (збільшення збитку) на 33551,0 тис.грн. (5,36%) та додаткового капіталу на 6163,0 тис.грн. (2,02%).

В цілому протягом трьох років власний капітал АТ має від'ємне значення за рахунок постійного збільшення розмірів збитків.

У 2023 році на 318360,0 тис.грн. валюта балансу зменшилася (на 40,67%) за рахунок зменшення в активі необоротних активів у 2 рази (на 307706,0 тис.грн (56,72%), оборотних активів на 304484,0 тис.грн. (у 2 рази, 59,78%), і в пасиві власного капіталу на 351889,0 тис.грн (99,13%) і довгострокових зобов'язань на 11426,0 тис.грн. (10,35%). В необоротних активах зменшилися

основні засоби на 304484,0 тис грн. (59,78%), капітальні інвестиції на 3835,0 тис.грн. (11,76%) та на 1244,4 % (1008,0 тис.грн.) збільшилися нематеріальні активи. В оборотних активах зменшилися усі статті за винятком грошових коштів – збільшилися на 28656,0 тис.грн. (у 7 разів, 662,41%). Так, зменшилися запаси на 11145,0 тис.грн. (45,08%); дебіторська заборгованість за послуги на 6344 тис.грн. (27,04%); дебіторська заборгованість з бюджетом і за виданими авансами на 17850,0 тис.грн. (13,87%), інша дебіторська заборгованість на 1249,0 тис.грн. (13,16%); інші оборотні активи на 2722,0 тис.грн. (6,81%).

Власний капітал АТ зменшився за рахунок зменшення прибутку (збільшення збитку) на 116865,0 тис.грн. (17,73%) та додаткового капіталу на 235024,0 тис.грн. (78,66%). На 01.01.2024 року стаття непокритих збитків становить 776163,0 тис.грн., що призводить до від'ємного значення власного капіталу. Довгострокові зобов'язання зменшилися на 11426,0 тис.грн. (10,35%). Поточні зобов'язання АТ зросли на 44955,0 тис.грн. (4,38%): поточна кредиторська на 12184,0 тис.грн. (1,3%), інші поточні зобов'язання у 14 разів - на 87408,0 тис.грн. (1325,77%). Зареєстрований капітал протягом 2021-2023 року становить 5564,0 тис.грн.

Протягом 2021-2023 років у структурі балансу АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» найбільше займають необоротні активи та поточні зобов'язання (додаток В): необоротні активи – 70,52%, 69,3%, 50,56% (у 2023 році зменшилися на 18,75%); оборотні активи – 29,48%, 30,7%, 49,44% (у 2023 році збільшилися на 18,75%); власний капітал – (45,64%), (45,35%), (152,2%) (у 2023 році збільшилися на 106,85%); довгострокові зобов'язання – 16,45%, 14,1%, 21,3% (у 2023 році збільшилися на 7,2%); поточні зобов'язання – 129,19%, 131,25%, 230,89% (у 2023 році збільшилися на 99,65%).

В складі необоротних активів АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» 87-92% це основні засоби, частка яких у 2023 році зменшилася на 6,64%. В оборотних активах АТ у 2023 році найбільшу частку займають: дебіторська заборгованість з бюджетом і за виданими авансами -52,46%,

грошові кошти – 14,36 %, інші оборотні активи – 16,2%, запаси – 5,9%, дебіторська заборгованість за послуги – 7,45%.

В структурі власного капіталу 6-96% займає додатковий капітал та від’ємну частку 109-198 % нерозподілений збиток. Зареєстрований капітал становить від’ємну частку 0,78-1,76%. У довгострокових зобов’язаннях 85-95% це інші зобов’язання. У поточних зобов’язаннях 85-90% це кредиторська заборгованість за продукцію, товари і послуги

Протягом 2023 року у АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» доходи й витрати зменшилися, а збиток становить 35713,0 тис.грн. (додаток В, рисунок 2.12).

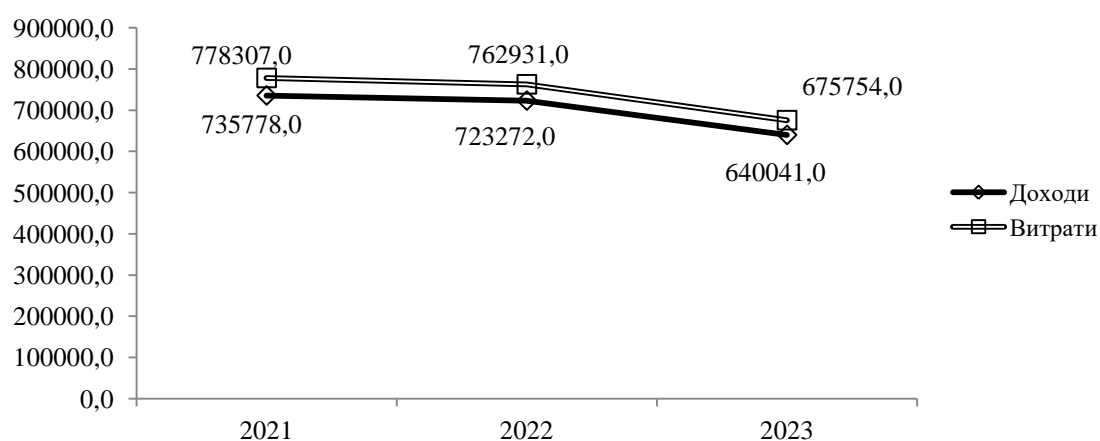


Рисунок 2.12 Доходи і витрати АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» за 2021-2023 роки, тис.грн.

*Джерело: побудовано на основі фінансової звітності*

У 2023 році доходи АТ зменшилися на 83231,0 тис.грн. (11,5%) за рахунок зменшення чистого доходу на 89076,0 тис.грн. (12,6%). Витрати ж в цілому зменшилися на 87177,0 тис.грн. (11,4%) за рахунок зменшення собівартості реалізації на 205897,0 тис. грн. (32,1%), витрат на збут на 410,0 тис.грн. (40,9%) та фінансових витрат на 248,0 тис.грн. (3,4%). Інші операційні витрати збільшилися на 243,4% (115710,0 тис.грн.).

АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» систематично протягом 2021-2023 років отримує збиток, який у 2022 році зменшився на

2870,0 тис. грн., а у 2023 році на 3946,0 тис.грн. (рисунок 2.13). Збиток у чистому доході займає 5,97-5,79% і його питома вага зменшилася у 2023 році.

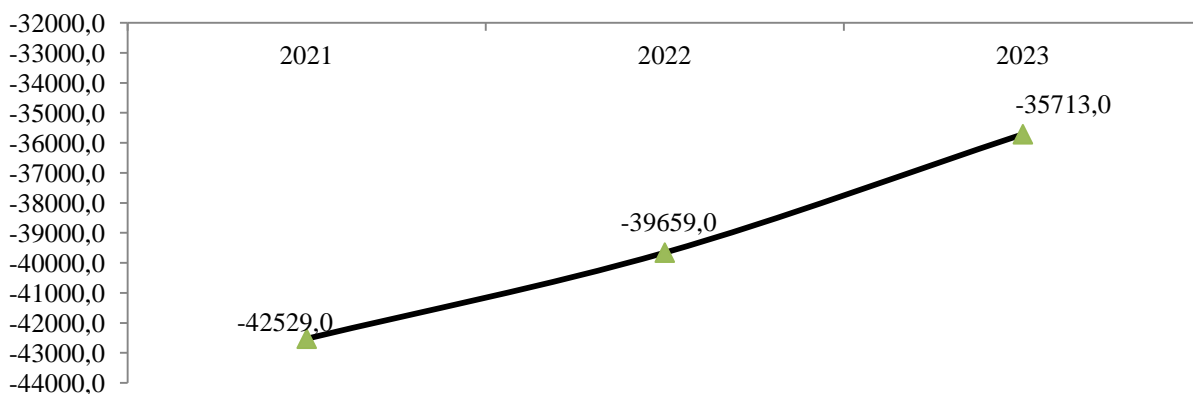


Рисунок 2.13 Динаміка збитку АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» за 2021-2023 роки, тис.грн.

*Джерело: побудовано на основі фінансової звітності*

Рентабельність газорозподільних послуг АТ у 2021-2023 роках є від'ємною і становить: 2021 рік – 6,25, 2022 рік – 6,18, 2023 рік – 8,19 (рівень збитковості збільшився у 2023 році на 2,01%).

У доходах АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» 96-97% це чистий дохід від реалізації, і його частка у 2023 році зменшилася на 1,22% в результаті збільшення питомої ваги інших операційних доходів до 3,54% (таблиця 2.6). В складі витрат АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» 64-87% це собівартість реалізації, і її частка у 2023 році зменшилася на 19,61% в результаті збільшення питомої ваги інших операційних витрат до 24,15%.

Протягом 2021-2023 років на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» кризовий фінансовий стан - власний оборотний капітал має від'ємне значення і менший за запаси; власний капітал, який має від'ємне значення і є меншим за оборотні активи і позиковий капітал (додаток В). У 2023 році ситуація погіршилася і позиковий капітал перевищує власний на 1878138,0 тис.грн.

Таблиця 2.6 - Структура доходів і витрат АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» за 2021-2023

Стаття	Роки			Абсолютне відхилення, %		Відносне відхилення, %	
	2021	2022	2023	2022/ 2021	2023/ 2022	2022/ 2021	2023/ 2022
Чистий дохід від реалізації	96,83	97,61	96,39	0,78	-1,22	0,81	-1,25
Інші операційні доходи	3,14	2,33	3,54	-0,81	1,21	-25,87	51,98
Інші фінансові доходи	0,02	0,05	0,06	0,02	0,01	105,64	22,32
Разом доходи	100,00	100,00	100,00	-	-	-	-
Собівартість реалізації	87,38	84,11	64,49	-3,26	-19,61	-3,73	-23,32
Адміністративні витрати	8,13	8,56	10,21	0,42	1,64	5,23	19,23
Витрати на збут	-	0,13	0,08	0,13	-0,04	-	-33,29
Інші операційні витрати	3,65	6,23	24,15	2,57	17,92	70,53	287,74
Фінансові витрати	0,82	0,96	1,04	0,13	0,08	16,16	9,08
Разом витрати	100,00	100,00	100,00	-	-	-	-

*Джерело: побудовано на основі фінансової звітності.*

Коефіцієнт забезпечення запасів джерелами засобів є від'ємним (у 2023 році (62,06), і це свідчить про те, що запаси АТ не покриваються власними оборотними коштами. Крім того, показник фінансової незалежності має від'ємне значення і у 2023 році зменшився на 1,07, а показник фінансової залежності та фінансового ризику збільшився.

Коефіцієнт фінансової незалежності має від'ємне значення і не відповідає нормативному значенню ( $\geq 0,5$ ), збільшився у 2023 році і становить (1,52). Коефіцієнт фінансової залежності АТ у 2023 році не відповідає нормативному значенню ( $< 2$ ), і збільшився до 2,52. Станом на 1 січня 2024 року на 1 грн. власних коштів припадає 2,52 грн. залучених.

Коефіцієнт фінансової стабільності у 2023 році становить (1,66) і не відповідає нормативу (0,7-0,9), але він і зменшився у 2023 році на 1,55. Ото ж, на початок 2024 року АТ не покриває свого майна за рахунок власного капіталу. Коефіцієнт фінансового ризику має від'ємне значення (0,3) і зменшився у 2023 році на 0,01. На початок 2024 року на 1 грн. позикових коштів не вистачає 0,3 грн. власних коштів.

Показники оцінки ліквідності балансу АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» за 2021-2023 роки подано в додатку В. Так, баланс АТ не є абсолютно ліквідним, адже грошові кошти менші за поточні зобов'язання, а необоротні активи більші за власний капітал. Протягом 2023 року показники

ліквідності АТ погіршилися (зменшилися). Коефіцієнт платоспроможності менше нормативу (0,1-0,15) та коефіцієнт абсолютної ліквідності менше нормативу (норматив 0,2-0,35). На початок 2024 року АТ на 3,1% може погасити короткострокові зобов'язання.

Коефіцієнт швидкої ліквідності АТ зменшився у 2023 році до 0,168 (на 0,012) і не перевищує одиницю, тому, АТ у короткі терміни не здатне погасити поточні зобов'язання.

На 1 січня 2024 року коефіцієнт покриття становить 0,216 (зменшився на 0,031), що також свідчить про зменшення можливості погашення поточних зобов'язань АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз».

Позитивним для АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» у 2023 році є збільшення відношення оборотних засобів в балансі 49,4% (збільшення на 18,7%).

Отже, протягом 2021-2023 років показники АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» підприємств газорозподільної галузі погіршилися, що негативно вплинуло на їх фінансовий стан.

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

Особливості організації обліку та складання фінансової звітності на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» визначені обліковою політикою АТ в Наказі про облікову політику [60], яка розроблена головним бухгалтером згідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [29] та базується на МСФЗ [32].

На АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» функціонує бухгалтерія, яка складається із відповідних груп обліку (рисунок 2.14).

Контролює роботу бухгалтерії головний бухгалтер. Обов'язки фахівців бухгалтерії наведені в посадових інструкціях (таблиця 2.7). На АТ «Оператор

газорозподільної системи «Волиньгаз» не розроблене положення про бухгалтерію.

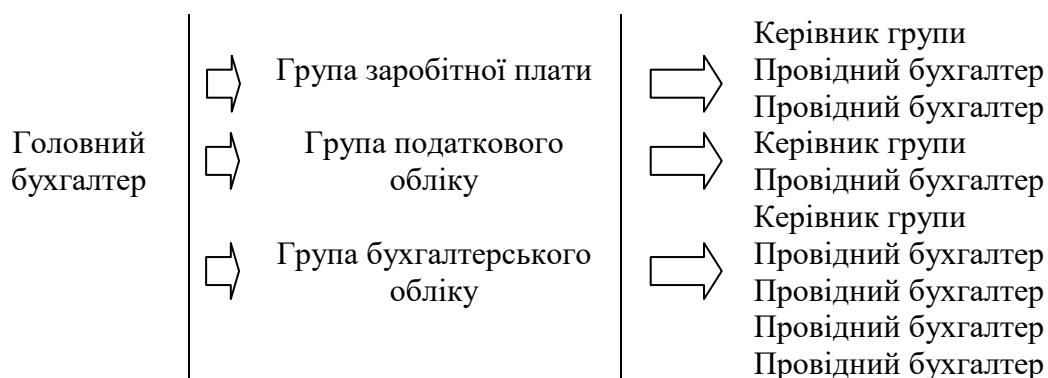


Рисунок 2.14 Структура бухгалтерії АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз»

*Джерело: побудовано за даними АТ.*

Таблиця 2.7. – Обов'язки фахівців бухгалтерії АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз»

Посада	Обов'язки
Головний бухгалтер	Організація обліку та складання фінансової і податкової звітності, звітності за МСФЗ. Облік фінансових результатів. Контроль за веденням обліку.
Бухгалтера групи заробітної плати	Нарахування і виплата основної і додаткової заробітної плати, проведення утримань і відрахувань із заробітної плати.
Бухгалтера групи податкового обліку	Податковий облік, нарахування і сплата податків, складання податкової звітності
Бухгалтера групи бухгалтерського обліку	Облік активів і пасивів: первинний, зведений, синтетичний і аналітичний. Облік витрат з формування собівартості надання послуг. Інвентаризація

*Джерело: побудовано за даними АТ.*

АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» веде бухгалтерський облік відповідно до МСФЗ і складає річний звіт, що містить фінансову звітність складену згідно до МСФЗ [60].

В цілому на досліджуваних підприємствах та на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» облік ведуть на загальних засадах згідно НП(С)БО – складають усі види звітності. Фінансова звітність включає п'ять форм. «Квартальна фінансова звітність є проміжною фінансовою звітністю

відповідно до МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність», що складається з комплекту стислої фінансової звітності за проміжний період (квартал, півріччя, 9 місяців): звіт про фінансовий стан, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, деякі пояснювальні Примітки» [61]. АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» перед складанням річної звітності проводять інвентаризацію активів і зобов'язань [37], порядок проведення якої наведений в окремому розділі облікової політики АТ.

Газорозподільні підприємства перебувають на загальній системі оподаткування. АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» є платником податку на прибуток, ПДВ, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, плати за землю, екологічного податку, рентної плати.

Інформація про діяльність АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» з бази ДПС України подана в таблиці 2.8.

Для ведення обліку на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» застосовують програму «1С Підприємство», для подання податкової і статистичної звітності «М.Е.Дос». Для обліку послуг населенню застосовують систему білінгу Gasolina.

Собівартість газорозподільних послуг формується при наданні послуг з розподілу газу, послуг з проведення газу, перевірки лічильників, ремонту газового обладнання. Особливості методики обліку виробничих витрат і собівартості послуг АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» відображені в окремому розділі Наказу про облікову політику та положенні про облік витрат (таблиця 2.9).

При цьому, на АТ не розроблені окремі додатки до цих документів з деталізацією складу витрат і їх розподілу. Крім того, не наведені метод обліку витрат, об'єкти обліку і калькулювання. Розширена інформація про формування собівартості послуг наводиться в положенні про облік витрат (таблиця 2.10).

При формуванні собівартості газорозподільних послуг на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» використовують НП(С)БО 16 «Витрати» [8] та Методичні положення № 394 [9].

Таблиця 2.8 - Інформація про діяльність АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз»

Розділ сайту	Інформація
Дізнайся більше про свого бізнес-партнера	Станом на 08.11.2024 щодо платника податків наявна інформація: «ПЕРЕБУВАЄ НА ОБЛІКУ В ОРГАНАХ ДОХОДІВ ТА ЗБОРІВ». Станом на 08.11.2024 платник податків не має податкового боргу.
Дані про взяття на облік платників податків	Податковий номер (для ю/о, відокремленого підрозділу) 03339459 Органи статистики: Назва: ДЕРЖАВНА СЛУЖБА СТАТИСТИКИ УКРАЇНИ Дата: 17.03.1994 Ідентифікаційний код: 37507880 Реєстр платників податків: Назва: ЗАХІДНЕ МІЖРЕГІОНАЛЬНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС ПО РОБОТІ З ВЕЛИКИМИ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ Дата: 21.05.1997 Ідентифікаційний код: 44045187 Номер взяття на облік: 711-ПР Реєстр платників єдиного внеску: Назва: ЗАХІДНЕ МІЖРЕГІОНАЛЬНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС ПО РОБОТІ З ВЕЛИКИМИ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ Дата: 10.02.1991 Ідентифікаційний код: 44045187 Номер взяття на облік: 0319045450
Реєстр «Великих платників податків»	Інформація про особу наявна в базі
Реєстр страхувальників	Реєстр платників єдиного внеску: Назва: ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ДПС У ВОЛИНСЬКІЙ ОБЛАСТІ, ЛУЦЬКА ДПІ (М.ЛУЦЬК) Дата: 10.10.2004 Ідентифікаційний код: 44106679
Дані реєстру платників ПДВ	Дійсне свідоцтво ПДВ Індивідуальний податковий номер: 033394503179 Дата реєстрації: 18.07.1997 Примітка: Зареєстровано
Місцезнаходження реєстраційної справи	Виконавчий комітет Луцької міської ради
Перевірка у списках санкцій	Відсутня інформація по особі або пов'язаних особах

Джерело: [https://youcontrol.com.ua/catalog/company\\_details/03339459/](https://youcontrol.com.ua/catalog/company_details/03339459/) [58].

Так, собівартість послуг включає «прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; загальновиробничі витрати» [8; 9].

Таблиця 2.9. – Облікова політика щодо собівартості послуг

Елемент	Так/Ні	Елемент, що наводиться	Елемент, що використовується на підприємстві
Облік послуг	Ні	Не передбачено	За фактичною собівартістю
Методи обліку витрат	Ні	Не передбачено	Позамовний, попроцесний
Методи калькулювання собівартості продукції	Ні	Не передбачено	Простий
Розрахунок фактичної собівартості	Ні	Не передбачено	За місяцями виникнення витрат, за об'єктами обліку витрат
Статті калькуляції собівартості послуг	Ні	Не передбачено	Статті витрат виділені згідно Методичних положень № 394
Перелік і склад змінних і постійних виробничих витрат	Ні	Не передбачено	Не застосовуються
Розподіл загальновиробничих витрат	Ні	Не передбачено	Наведені в положенні про облік витрат
Включення загальновиробничих витрат до собівартості	Так	Підприємство працює ритмічно, всі загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості і щомісячно списуються до дебету субрахунків рахунку 23 «Виробництво» в повній сумі.	
Види собівартості	Ні	Не передбачено	Виробнича, фактична
Синтетичний облік собівартості	Так	Формування витрат проводиться без використання рахунків 8 класу «Витрати за елементами» із застосуванням рахунків класу 9 «Витрати діяльності».	

*Джерело: побудовано за даними облікової політики АТ [60].*

Таблиця 2.10. – Інформація щодо собівартості послуг, яка наводиться в положенні про облік витрат на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз»

Елемент	Наявність	Елемент, що наводиться	Елемент, що використовується на підприємстві
Поділ витрат на прямі і непрямі	Ні	Самостійно встановлюється	
Об'єкт обліку витрат	Так	Номенклатурні групи	
Розподіл загальновиробничих витрат	Ні	Самостійно встановлюється	
Статті прямих витрат	Ні	Самостійно встановлюється	
Статті непрямих витрат	Так	Перелік статей непрямих витрат в розрізі видів діяльності «Загальновиробничі витрати», «Розподіл» та в розрізі підрозділів товариства	
Статті калькуляції	Ні	Самостійно встановлюється	Застосовуються статті згідно Методичних положень № 394
Калькуляція собівартості послуг	Ні	Не передбачено	Не застосовуються

*Джерело: побудовано за даними АТ.*

Згідно Методичних положень № 394 [9] «до прямих витрат належать витрати, пов'язані з газопостачанням газу, його транспортуванням, роботами і послугами, які можуть бути безпосередньо включені до їх собівартості економічно доцільним шляхом, а саме:

- усі витрати на оплату праці персоналу служб: керівництво, службовці, спеціалісти, обслуговуючий персонал; відносно об'єму одного з видів діяльності - постачання (реалізації), транспортування природного газу, іншим роботам (послугам);

- витрати на утримання будівель, приміщень та інвентарю, що можуть бути віднесені до служб, які обслуговують певний вид діяльності. До цих витрат належать витрати на оплату праці, обчислені згідно з прийнятими підприємством системами оплати праці, включаючи будь-які види грошових і матеріальних допомог з відповідними нарахуваннями, робітників, службовців, зайнятих на роботах з опалення, утримання та прибирання будівель і приміщень, в яких розташовані служби за видами діяльності, витрати на енергозабезпечення, водопостачання, освітлення, опалення приміщень, їх прибирання та утримання в належному санітарному стані, розчищення проїзду і тротуарів, які прилягають до даної служби» [9].

На АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» об'єктом обліку витрат є вид виробництва, окремий виробничий процес або підрозділ. Об'єктом калькулювання є «поставлений, протранспортований споживачам природний газ або реалізований зріджений газ, що визначається в таких калькуляційних одиницях : природний - в тис. м<sup>3</sup>; - зріджений - в тоннах» [9].

На АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» при формуванні собівартості газорозподільних послуг не складають калькуляції послуг та не застосовують нормативний метод обліку витрат. Натомість складають документ «Структура тарифу на послуги розподілу природного газу» у якому за плановими витратами визначають собівартість 1 м<sup>3</sup> природного газу. Статті собівартості на послуги розподілу природного газу наведені на рисунку 2.15.

На АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» при наданні газорозподільних послуг визначають такі види собівартості:

1) виробнича собівартість (фактична, собівартість реалізації) – включає фактичні прямі і непрямі виробничі витрати;

2) планова собівартість – «розрахунок планової собівартості послуг, транспортування і постачання газу використовуються для визначення потреби в обігових коштах, планового прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів, а також для формування цін і тарифів» [9].

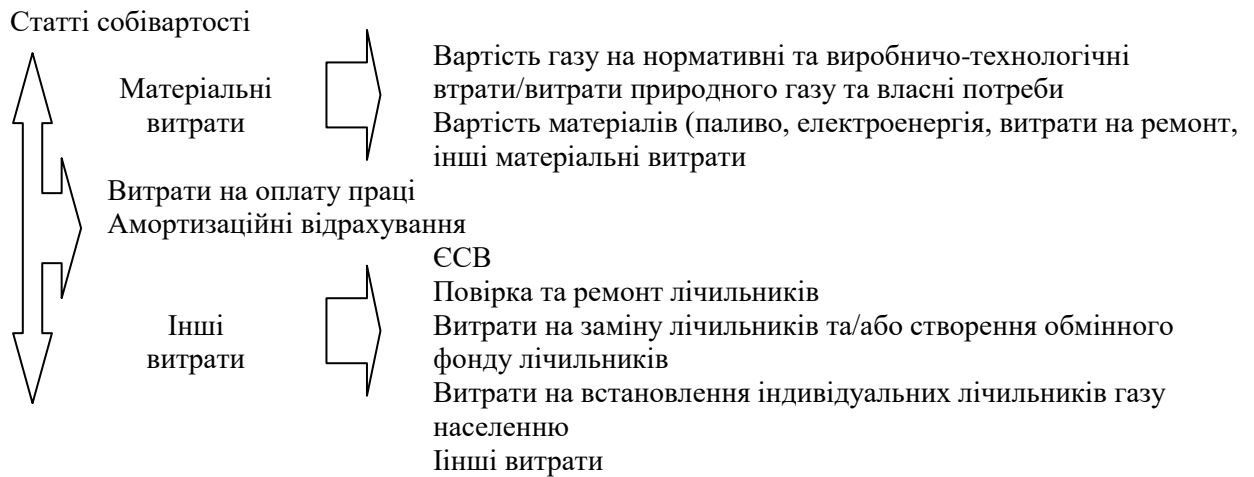


Рисунок 2.15 Статті собівартості послуги розподілу природного газу на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз»

*Джерело: побудовано за даними АТ.*

На АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» планову собівартість послуги з розподілу газу визначають на початку року, а фактичну в кінці року, тоді як по інших послугах щомісяця. При цьому, всі загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості і щомісячно списуються до дебету субрахунків рахунку 23 «Виробництво» в повній сумі. В кінці року АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» різницю між плановою і фактичною собівартістю списує за калькуляційними різницями на споживачів послуг або за рахунок інших витрат.

Основною для включення витрат до собівартості є первинні документи (таблиця 2.11). Синтетичний облік собівартості послуг ведуть на рахунку 23 «Виробництво» та рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг» [38;39] (таблиця 2.11). Аналітичний облік ведуть за номенклатурними групами.

Таблиця 2.11. – Синтетичний облік собівартості послуг на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» за липень 2024 року

Зміст операції	Рахунки обліку		Первинний документ
	Дебет	Кредит	
Списано матеріали, МШП	23	201, 22	Накладна, лімітно-забірна картка
Списано на виробництво послуги (вода, електроенергія)	23	63, 68	Рахунок
Нараховано амортизацію на основні засоби, які використовуються для транспортування газу	23	13	Відомість нарахування амортизації
Нараховано заробітну плату основним працівникам з відрахуваннями	23	66, 65	Табель обліку робочого часу, розрахунково-платіжна відомість
Надано послуги	361	703	Договір, акт розподілу природного газу, акт виконаних робі
Відображено податкове зобов'язання з ПДВ	703	641	Податкова накладна
Відображено собівартість наданих послуг	903	23	Акт розподілу природного газу, акт виконаних робі
Списано на фінансовий результат: дохід від наданих послуг, собівартість наданих послуг	703 791	791 903	Розрахунок бухгалтерії

*Джерело: побудовано за даними АТ.*

Основним первинним документом який складають при списанні витрат на транспортування газу є Акт розподілу природного газу.

У фінансовій звітності собівартість послуг відображається у Балансі (рядок 1102 «Незавершене виробництво») та Звіті про фінансові результати (рядок 2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів,робіт, послуг); рядки 2500-2520 «Елементи операційних витрат» [31].

Отже, специфіка надання газорозподільних послуг впливає на ведення та організацію обліку і звітності.

### 2.3. Організація контролю собівартості газорозподільних послуг

На газорозподільних підприємствах контроль собівартості газорозподільних послуг здійснюється на рівні підприємства та держави (таблиця 2.12).

Зовнішній контроль здійснюють Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг, незалежний аудитор та ДПС.

Таблиця 2.12 - Контроль собівартості газорозподільних послуг АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз»

Вид контролю	Хто проводить	Періодичність
<b>Зовнішній</b>		
Перевірка тарифів на послуги	Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг	Щорічно
Аудит фінансової звітності	Аудиторська компанія	Щорічно
Податкова перевірка (планова)	ДПС	Згідно плану
<b>Внутрішній</b>		
Плановий контроль, документальна перевірка, інвентаризація	Відповідальні особи товариства	Згідно внутрішніх розпорядчих документів

*Джерело: побудовано за даними АТ.*

На рівні держави контроль послуг здійснює Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (НКРЕКП) – «незалежний державний колегіальний орган, метою діяльності якого є державне регулювання, моніторинг та контроль за діяльністю суб'єктів господарювання у сферах енергетики та комунальних послуг» [62], яка діє з 2014 року.

Так, на газорозподільних підприємствах НКРЕКП здійснює державне регулювання щодо

- «ліцензування діяльності у сферах енергетики та комунальних послуг;
- формування цінової і тарифної політики у сферах енергетики та комунальних послуг;
- державного контролю та застосування заходів впливу;
- забезпечення захисту прав споживачів товарів, послуг у сферах енергетики та комунальних послуг щодо отримання цих товарів і послуг належної якості в достатній кількості за обґрунтованими цінами» [62].

На газорозподільних підприємствах НКРЕКП щороку переглядає тариф на газорозподільні послуги, який формується на основі собівартості.

Перевірки НКРЕКП можуть бути «планові і позапланові, які проводяться згідно Порядку контролю за дотриманням ліцензіатами, що провадять діяльність у сферах енергетики та комунальних послуг, законодавства у відповідних сферах та ліцензійних умов. Планові перевірки проводяться згідно річного плану НКРЕКП. Позапланові перевірки проводяться за подання суб'єктом господарювання, звернення фізичної чи юридичної особи, перевірки достовірності даних звітності. За результатами перевірок складають Акт перевірки» [63].

За організацію внутрішнього контролю на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» відповідає головний бухгалтер.

Внутрішній контроль собівартості газорозподільних послуг проводиться послідовно в усіх підрозділах АТ в розрізі обласних відділень, які задіяні у процесі надання послуг: керівництво, виробничо-технічне управління, управління експлуатації, управління метрології, центральна бухгалтерія (таблиця 2.13).

Структурні підрозділи АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» здійснюють контроль не безпосередньо її величини, а в процесі її формування: контроль процесу надання послуг та первинного його забезпечення, планування тарифу, норм витрат, списання витрат, використання запасів, технічного забезпечення справності основних засобів і витрат на утримання їх і використання в належному стані, якості виробничого обладнання, контроль якості газу, відповідності встановленим стандартам і технічним характеристикам.

При цьому, такий контроль проводиться протягом року, але може проводитися і позапланово – у разі необхідності.

Керівництво АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» контролює собівартість в цілому, а саме щоб не було її перевищення над тарифом за газорозподільні послуги.

Таблиця 2.13. – Внутрішній контроль собівартості послуг на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз»

Суб'єкт контролю	Хто здійснює контроль	Мета контролю	Період контролю
Керівництво	Збори акціонерів, керівник	Контроль тарифу та собівартості послуг, виробничої потужності	В кінці року
Обласні відділення АТ	Начальник відділення	Контроль процесу надання послуг, списання запасів, контроль обсягу послуг в натуральному виразі, контроль первинних документів та норм витрат	Протягом року
Луцьке відділення			
Ковельське відділення			
Володимир Волинське відділення			
Ратнівське відділення			
Виробничо-технічне управління	Технічний директор	Контроль планової величини послуг в натуральному виразі, планування та контроль планових тарифів	Протягом року
- Відділ оперативного планування			
Управління експлуатації	Головний інженер	Контроль якості виробничого обладнання, використання запасів для надання послуг	Протягом року
- Служба контролю за виробництвом			
Управління метрології	Головний метролог	Контроль якості природного та зрідженого газу, відповідності встановленим стандартам і технічним характеристикам	Протягом року
- Відділ лабораторних вимірів			
Центральна бухгалтерія	Головний бухгалтер, група бухгалтерського обліку	Контроль наданих послуг в натуральному і вартісному виразі, документальний контроль, контроль списання запасів при наданні послуг, контроль первинних документів та нормам витрачання матеріальних запасів, контроль відповідності понесених витрат первинним документам, розрахунок собівартості, контроль виробничої собівартості наданих послуг	Протягом року Перед складанням річної звітності

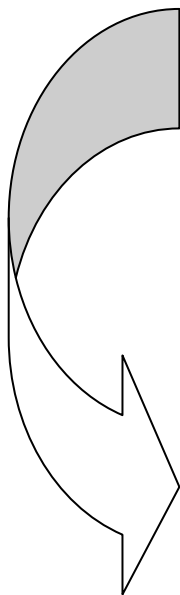
Джерело: побудовано за даними АТ.

Контроль собівартості газорозподільних послуг включає контроль планування витрат і тарифу на послуги, формування собівартості та відображення її в звітності.

Основний контроль за собівартістю послуг здійснюється в бухгалтерії - контроль наданих послуг в натуральному і вартісному виразі, документальний контроль, контроль списання запасів при наданні послуг, контроль первинних документів та норм витрачання матеріальних запасів, контроль відповідності понесених витрат первинним документам, контроль розподілу загальновиробничих витрат та розрахунку собівартості, контроль виробничої собівартості наданих послуг, контроль відображення формування собівартості в синтетичному обліку і аналітичному обліку та звітності.

В цілому процес внутрішнього контролю собівартості послуг з розподілу газу на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» наведено на рисунку 2.16.

#### Контроль собівартості газорозподільних послуг



Контроль наданих послуг в натуральному і вартісному виразі  
 Контроль нормативів витрат при наданні послуг  
 Контроль списання запасів при наданні послуг  
 Документальний контроль відображення виробничих витрат  
 Контроль формування виробничої собівартості послуг  
 Контроль прямих і непрямих витрат  
 Контроль планової собівартості і тарифу  
 Контроль розподілу загальновиробничих витрат на види послуг  
 Контроль фактичної собівартості послуг  
 Контроль калькуляційних розрахунків  
 Контроль закриття витратних рахунків по наданню послуг  
 Контроль відображення на синтетичних і аналітичних рахунках обліку процесу формування собівартості газорозподільних послуг  
 Контроль відображення собівартості послуг в звітності

Рисунок 2.16 Контроль собівартості послуг з розподілу газу на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз»

*Джерело: сформовано автором.*

В кінці року у бухгалтерії разом з відділом оперативного планування здійснюють контроль відповідності планової і фактичної величини собівартості, а також приймають рішення щодо встановлення її величини на наступний рік.

Бухгалтерія АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» не застосовує нормативний метод обліку витрат для контролю за виробничими витратами і не визначає нормативну собівартість.

Отже, внутрішній контроль собівартості послуг з розподілу газу на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» поділяється на такі види:

- звітний контроль – проводиться в кінці року і включає також річну інвентаризацію;
- поточний контроль – проводиться протягом року (кожного дня при списанні запасів і складанні первинних документів) і включає контроль у бухгалтерії та структурних підрозділах АТ;
- плановий контроль – проводиться у визначені періоди згідно плану і включає інвентаризацію.

На АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» не розроблені положення по організації контролю собівартості газорозподільних послуг. Окремі елементи контролю собівартості газорозподільних послуг містить облікова політика та положення про облік витрат. Так, в обліковій політиці АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» зазначені лише основні моменти інвентаризації в цілому без деталізації її за об'єктами (щодо формування собівартості – формування матеріальних витрат, амортизаційних витрат, послуг інших організацій). Крім того, на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» не складають графік проведення інвентаризації.

Інвентаризація проводиться згідно наказу по АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» та Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань [37].

## Висновки до розділу 2

1. Згідно статистичних даних протягом 2021-2023 років виробництвом газу та розподілом газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи в Україні займається досить мало економічних суб'єктів і їх величина повільно збільшується. У 2023 році обсяги виробленої продукції (товарів, послуг) досліджуваних підприємств зменшилися, а виробничі витрати збільшилися і найбільшу частку займають матеріальні витрати та витрати на оплату послуг виробництва – 76-80%. Протягом січня-червня 2022-2023 років досліджувані підприємства отримали збитки, а фінансовий результат підприємств у 2023 році збільшився. У січні-червні 2024 року підприємства за КВЕД 35 «Постачання електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря» в цілому отримали прибуток.

2. Об'єктом дослідження є велике підприємство – Акціонерне товариство «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз», яке є одним у Волинській області і спеціалізується на розподілі природного газу населенню та іншим споживачам за регульованим тарифом. На товаристві протягом 2021-2023 років зменшується валюта балансу, доходи і витрати та збільшується сума збитків. В складі необоротних активів 87-92% це основні засоби. В структурі власного капіталу від'ємну частку займає нерозподілений збиток (109-198 %) та зареєстрований капітал (0,78-1,76%). У доходах АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» 96-97% це чистий дохід від реалізації, та 64-87% це собівартість реалізованих послуг.

3. На газорозподільних підприємствах за ведення обліку відповідає бухгалтерія. Бухгалтерія АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» складається з відповідних груп. Облік ведуть на загальних засадах згідно НП(С)БО та відповідно до МСФЗ і складають річний звіт, що містить фінансову звітність складену згідно до МСФЗ. Для ведення обліку на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» застосовують автоматизовану форму з відповідним програмним забезпеченням обліку і

оподаткування, для подання податкової і статистичної звітності «М.Е.Дос, для обліку послуг населенню застосовують систему білінгу Gasolina.

4. Собівартість газорозподільних послуг формується при наданні послуг з розподілу газу, послуг з проведення газу, перевірки лічильників, ремонту газового обладнання. Особливості методики обліку собівартості послуг АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» відображені в окремому розділі Наказу про облікову політику та положенні про облік витрат. Собівартість газорозподільних послуг на газорозподільних підприємствах формують відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» та Методичні положення № 394. Собівартість послуг включає прямі матеріальні, трудові і інші прямі витрати та загальновиробничі витрати. Первинний облік виробничих витрат ведуть на основі Акту розподілу природного газу.

5. Контроль собівартості послуг на газорозподільних підприємствах здійснюється протягом планування і формування собівартості. За організацію внутрішнього контролю на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» відповідає головний бухгалтер. Внутрішній контроль собівартості газорозподільних послуг поділяється на плановий, поточний і звітний та проводиться послідовно в усіх підрозділах АТ в розрізі обласних відділень, які задіяні у процесі надання послуг: керівництво, виробничо-технічне управління, управління експлуатації, управління метрології, центральна бухгалтерія.

### РОЗДІЛ 3

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

Організацію обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах слід наводити у обліковій політиці. Зокрема це стосується саме:

- методики обліку собівартості;
- калькуляції собівартості;
- контролю собівартості.

Діюча облікова політика та положення про облік витрат АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» не розкривають таких даних щодо собівартості, а також не надають можливості здійснювати формування собівартості послуг для управлінських потреб і контролю. Крім того, додатки до облікової політики містять загальну інформацію щодо управління структурними підрозділами АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» і не стосуються виробничих витрат та собівартості [60].

На нашу думку, на газорозподільних підприємствах необхідно деталізувати інформацію щодо формування і розрахунку собівартості послуг з розподілу газу. Пропозиції по вдосконаленню облікової політики на прикладі АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» стосуватимуться:

- методів обліку виробничих витрат;
- собівартості газорозподільних послуг;
- складу прямих і непрямих витрат, змінних і постійних витрат;
- об'єктів обліку собівартості;
- методів калькулювання собівартості послуг;
- статей калькуляції;
- видів собівартості послуг.

Так, основні елементи облікової політики щодо собівартості газорозподільних послуг, які мають бути відображені в Наказі про облікову політику на прикладі АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» подані в таблиця 3.1.

Таблиця 3.1. – Рекомендована облікова політика щодо собівартості послуг на прикладі АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз»

Елемент	Інформація, що має наводитися	Суть
1	2	3
Облік послуг	За фактичною собівартістю За плановою і нормативною собівартістю	До фактичної собівартості включаються фактичні виробничі прямі і загальновиробничі (непрямі) витрати. Склад прямих витрат пропонуємо наводити в положенні про облік витрат та додатку до облікової політики
Методи обліку витрат	Попроцесний, позамовний, нормативний	Позамовний метод застосовувати при формуванні собівартості послуг за кожним замовленням (з газифікації, встановлення лічильників, тощо) Попроцесний метод застосовувати при визначенні собівартості послуг, яка формується послідовно за виробничими процесами з розподілу газу Нормативний метод застосовувати для формування нормативної собівартості послуг та контролю за виробничими витратами
Методи калькулювання собівартості продукції	Простий	Собівартість визначається діленням всіх витрат на обсяг наданих послуг
Розрахунок собівартості	За кожним об'єктом обліку витрат	За місцями виникнення витрат, за об'єктами обліку витрат
Об'єкти обліку, планування і контролю витрат	Вид послуг, структурний підрозділ	Об'єкти слід навести в окремому додатку до облікової політики
Статті калькуляції собівартості послуг	Статті витрат застосовувати згідно Методичних положень № 394	Статті собівартості пропонуємо наводити в положенні про облік витрат та додатку до облікової політики

Продовження таблиці 3.1

1	2	3
Види собівартості	Фактична, виробнича, планова, нормативна	Виробнича (фактична) собівартість складається з фактичних витрат на надання послуг Планова собівартість формується з планових витрат і формується на початку року для встановлення тарифу на послуги. Нормативна собівартість формується з нормативних витрат на початку року для встановлення тарифу на послуги і контролю за виробничими витратами
Перелік і склад прямих і непрямих виробничих витрат	Склад виробничих прямих і непрямих витрат	Склад виробничих витрат: Прямі матеріальні витрати Прямі витрати на оплату праці (з відрахуваннями) Інші прямі витрати Загальновиробничі витрати Детальний склад статей пропонуємо наводити в положенні про облік витрат та додатку до облікової політики
Перелік і склад змінних і постійних виробничих витрат	Склад виробничих змінних і постійних витрат	
Розподіл загальновиробничих витрат	Всі загальновиробничі витрати включаються до виробничої собівартості і щомісячно списуються до дебету субрахунків рахунку 23 «Виробництво» в повній сумі	Порядок розподілу пропонуємо наводити в положенні про облік витрат
База розподілу загальновиробничих витрат	Основна заробітна плата працівників (прямі витрати)	Непрямі витрати підлягають розподілу по видам діяльності та номенклатурним групам

*Джерело: розробка автора.*

У обліковій політиці АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» необхідно відобразити порядок формування усіх видів собівартості газорозподільних послуг. Разом з тим, детальний склад витрат, які включаються

в собівартість послуг можна представити в положенні про облік витрат та додатках до Наказу про облікову політику.

Основні елементи щодо собівартості газорозподільних послуг, які мають бути відображені в діючому на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» положенні про облік витрат подані в таблиця 3.2.

Таблиця 3.2. – Інформація щодо собівартості послуг, яка має наводитися в положенні про облік витрат на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз»

Елемент	Суть
Об'єкт обліку витрат	Номенклатурні групи
<i>Поділ витрат на прямі і непрямі</i>	<i>Витрати, які можна безпосередньо віднести на собівартість конкретних робіт, послуг (номенклатурної групи) є прямими витратами, інші витрати є непрямими.</i>
<i>Розподіл загальновиробничих витрат</i>	<i>Непрямі витрати підлягають розподілу по видам діяльності та номенклатурним групам відносно бази розподілу – основної заробітної плати працівників, віднесеної на прямі витрати. Непрямі витрати повинні бути мінімальними та мати постійний характер</i>
<i>Статті прямих витрат</i>	<i>Перелік статей прямих витрат слід наводити в додатку до положення</i>
Статті непрямих витрат	Перелік статей непрямих витрат в розрізі видів діяльності «Загальновиробничі витрати», «Розподіл» та в розрізі підрозділів товариства
<i>Статті калькуляції</i>	<i>Перелік статей калькуляції слід наводити в додатку до положення і застосовувати статті згідно Методичних положень № 394</i>
<i>Калькуляція собівартості послуг</i>	<i>Форму калькуляції слід навести в додатку до положення</i>

*Джерело: розробка автора.*

Прямі витрати, які включаються в собівартості послуг необхідно подати в окремому додатку до положення про облік витрат з одночасним зазначенням об'єкту обліку витрат, до якого вони відносяться. Рекомендований склад прямих витрат з відповідними об'єктами їх обліку для АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» подано в таблиця 3.3.

Таблиця 3.3. – Склад прямих витрат на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» (додаток до положення про облік витрат)

Статті витрат	Вид діяльності / номенклатурна група або об'єкт витрат, до якого витрати відносяться
1	2
«Вартість природного газу, використаного на виробничо-технологічні витрати, нормовані втрати та послуги балансування обсягів природного газу для ВТВ	«Розподіл природного газу (ПГ) Балансування/ВТВ
Вартість природного газу, використаного на власні потреби (опалення)	Відповідно до посад та структурних підрозділів, які користуються приміщеннями
Послуга балансування обсягів природного газу у випадку відсутності номінації у споживача	Розподіл природного газу Неврегульований небаланс
Витрати, пов'язані з донарахуванням за необлікований (донарахований) природний газ	Розподіл природного газу Необлікований (донарахований) об'єм ПГ
Витрати на експертизу при втручанні	Розподіл природного газу Експертиза при втручанні
Витрати (матеріали та послуги) на: - планову перевірку та ремонт побутових лічильників, держперевірку приладів, - обслуговування комерційних вузлів обліку, - метрологічний аудит	Розподіл природного газу - Перевірка та ремонт лічильників - Обслуговування лічильників - Метрологічний супровід
Витрати (матеріали та послуги) на перевірку та ремонт побутових, промислових лічильників, засобів виміральної техніки	Комерційна діяльність Відповідна номенклатурна група Перевірка лічильників та ЗВТ
Внесок на регулювання	Розподіл природного газу Інше експлуатація
Витрати на страхування державного майна (система газопостачання)	Розподіл природного газу Газові мережі
Винагорода фінансовим установам за прийняття платежів від населення за послуги розподілу природного газу	Розподіл природного газу Розподіл ПГ для кінцевих споживачів/потужність
Друк та доставка квитанцій фізичним особам за послуги розподілу природного газу	
Плата за землю під: ГРП, ШРП, ЕХЗ	Розподіл природного газу
Електроенергія спожита при експлуатації: ГРП, ШРП, ЕХЗ	- ГРП - ШРП - ЕХЗ
Матеріали, що використовуються структурними підрозділами при виконанні робіт та послуг (труби, прокат, крани, засувки, клапани, фланці, змашувальні матеріали, болти, гайки, бітум, кисень, ацетилен, карбід, пломби, дрід, ПММ і т.д.)	Відповідно до видів виконаних робіт та послуг
Витрати на автотранспорт: - паливно-мастильні матеріали, - автозапчастини, послуги по поточному ремонту та техобслуговуванню, техогляду	Відповідно до видів виконаних робіт, послуг. Відповідно до наказу по підприємству про закріплення автотранспорту
Канцтовари, папір, бланки, господарчі товари та інвентар, інструмент, МШП	Відповідно до посад та структурних підрозділів з урахуванням видів виконаних робіт, послуг
Спецодяг, спецвзуття, засоби індивідуального захисту	
Спецхарчування	
Витрати на обслуговування, поточний ремонт, перевірку основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів	Відповідно до посад та структурних підрозділів, які користуються основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів
Оренда основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів та витрати пов'язані з орендою (комунальні витрати, електроенергія тощо)	Відповідно до посад та структурних підрозділів, які користуються орендованими приміщеннями
Витрати на опалення (теплоенергія), освітлення, водопостачання, водовідведення, відомчу охорону, інше утримання приміщень, оплату комунальних послуг, плата за землю, податок на нерухоме майно	Відповідно до посад та структурних підрозділів, які користуються приміщеннями

## Продовження таблиці 3.3

1	2
Послуги зв'язку, Internet	Відповідно до посад та структурних підрозділів які користуються даними послугами
Інші податки, збори та платежі (крім податку на прибуток, ПДВ, плати за землю, податку на нерухоме майно)	Розподіл природного газу Інше експлуатація
Витрати на оплату праці та соціальні нарахування працівників	Відповідно до посад та структурних підрозділів з урахуванням видів виконаних робіт, послуг
Витрати на відрядження, проїзд, навчання працівників, витрати на проведення семінарів, підвищення кваліфікації та підготовку кадрів	Відповідно до посад та структурних підрозділів з урахуванням видів виконаних робіт, послуг
Витрати на інші послуги та роботи виробничого характеру, отримані від сторонніх організацій	Відповідно до посад та структурних підрозділів з урахуванням видів виконаних робіт, послуг
Амортизація основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів	За об'єктами основних засобів, малоцінних необоротних матеріальних активів
Витрати на обов'язкове та добровільне страхування майна (крім страхування державного майна)	У разі страхування будівель - відповідно до розподілу амортизації по площі будівель, щодо страхування автотранспорту – згідно наказу по закріпленню автомобілів.
Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища (медогляд, профдезінфекція, проведення вимірів, т/о систем протипожежного захисту, отримання експертиз, дозволів тощо)».	Відповідно до посад та структурних підрозділів»

*Джерело: розробка автора на основі діючої облікової політики АТ.*

Для контролю за формуванням собівартості газорозподільних послуг пропонуємо АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» використовувати нормативний метод обліку витрат та визначати нормативну собівартість послуг з розподілу газу. Нормативи витрат слід щороку затверджувати по АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» відповідно до статей прямих витрат. При цьому, не всі статті прямих витрат мають нормуватися – лише основні (наприклад матеріальні витрати). Нормативи витрат слід переглядати щонайменше два рази в рік – на початку року при затвердженні та перед початком підготовки до опалювального сезону – серпні місяці.

На газорозподільних підприємствах формують собівартість послуг для затвердження тарифу на них не складаючи при цьому калькуляції. На нашу думку, доцільно розробити в додатках до положення про облік витрат форму типової калькуляції для таких послуг з чітким складом витрат.

Так, нами на основі діючого на 2024 рік тарифу на послуги розподілу природного газу АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз»

запропоновано форму калькуляції собівартості послуг з розподілу газу (рисунок 3.1).

<i>Додаток 1 до Положення про облік витрат</i>		
<u>АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз»</u>		
Калькуляція собівартості послуг з розподілу газу		
Витрати	Од. виміру	Сума
1	2	3
Матеріальні витрати, усього	тис. грн	
у т. ч.: вартість газу на нормативні та виробничотехнологічні втрати/витрати природного газу та власні потреби	тис. грн	
вартість матеріалів (паливо, електроенергія, витрати на ремонт, інші матеріальні витрати)	тис. грн	
Витрати на оплату праці	тис. грн	
Амортизаційні відрахування	тис. грн	
Інші витрати, усього	тис. грн	
у т. ч.: єдиний внесок на загальнообов'язкове державне соціальне страхування	тис. грн	
повідка та ремонт лічильників	тис. грн	
витрати на заміну лічильників та/або створення обмінного фонду лічильників	тис. грн	
витрати на встановлення індивідуальних лічильників газу населенню	тис. грн	
інші витрати	тис. грн	
Загальновиробничі витрати	тис. грн	
Собівартість усього	тис. грн	
Планована річна замовлена потужність розподілу природного газу, усього	1000 м <sup>3</sup> на рік	
Собівартість послуги розподілу природного газу	грн за 1 м <sup>3</sup> на місяць (без ПДВ)	

Рисунок 3.1 Запропонована форма калькуляції собівартості послуг з розподілу газу

*Джерело: розробка автора.*

В такому документі визначатиметься виробнича собівартість послуг, але у разі необхідності можна розширити показники калькуляції – наприклад показник «повна собівартість».

### **Висновки до розділу 3**

1. Запропоновано на газорозподільних підприємствах деталізувати інформацію щодо формування і розрахунку собівартості послуг з розподілу газу в обліковій політиці: методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості послуг, собівартість газорозподільних послуг; склад прямих і непрямих, змінних і постійних витрат; об'єкти обліку собівартості; статті калькуляції, види собівартості послуг.

2. Для удосконалення діючого на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» положення про облік витрат - запропоновано складові положення та детальний склад виробничих витрат, які включаються в собівартість послуг з розподілу газу: об'єкти обліку витрат, калькуляція собівартості послуг, розподіл загальновиробничих витрат, статті прямих витрат, статті непрямих витрат, статті калькуляції.

3. Для контролю за формуванням собівартості газорозподільних послуг запропоновано використовувати нормативний метод обліку витрат та визначати нормативну собівартість послуг з розподілу газу. Нормативи витрат слід щороку затверджувати по АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» відповідно до статей прямих витрат.

4. Для удосконалення калькуляційних розрахунків собівартості послуг з розподілу газу запропонована для АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» форму калькуляції собівартості послуг з розподілу газу з чітким складом витрат, яку слід підприємству затвердити і відображати в додатках до положення про облік витрат.

## ВИСНОВКИ

1. Встановлено, що собівартість послуг формується у процесі виробництва з врахуванням особливостей відповідної галузі економіки і впливає на результати діяльності. У підходах науковців до визначення поняття зауважують на тому, що показник собівартості характеризується в першу чергу включенням виробничих витрат і характеризує їх грошове вираження, ефективність господарської діяльності, суму витрат, використання ресурсів. Склад собівартості передбачає включення виробничих прямих і непрямих, змінних і постійних витрат. Кожна галузь характеризується особливостями технології виробництва, які впливають на склад витрат, статті собівартості і калькуляції.

2. За результатами оцінки проблемних питань організації обліку і контролю собівартості послуг встановлено, що науковці переважно увагу приділяють собівартості саме продукції, а наукові дослідження у галузі з виробництва і розподілу газу стосуються проблем та шляхів їх вирішення по обліку витрат і собівартості, формуванню собівартості та складу собівартості, плануванню і бюджетуванню собівартості, методах обліку витрат, управлінню витратами, аналізу і контролю витрат. Незначна кількість дисертацій по обліку витрат та собівартості на підприємствах з виробництва і розподілу газу, і в науковій новизні наявні питання щодо удосконалення методики формування собівартості, форм фінансової звітності по відображенню витрат, аналізу собівартості продукції. Переважно виділяють фактичну і виробничу собівартість, собівартість виготовленої і реалізованої продукції, повну, неповну і нормативну собівартість, які відрізняються складом витрат.

3. Правові аспекти організації обліку і контролю собівартості послуг на газорозподільних підприємствах визначені Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Податковим кодексом, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», МСБО 1 «Подання фінансової звітності», НП(С)БО 16 «Витрати» та іншими положеннями й

рекомендаціями. Методику обліку собівартості послуг з розподілу газу регламентують П(С)БО 16 «Витрати» та Методичні положення з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах з газопостачання та газифікації, якими передбачено склад витрат та порядок формування собівартості послуг, об'єкти обліку і планування витрат.

4. За результатами аналізу, в Україні у 2023 році збільшилася кількість підприємств, що займаються виробництвом газу та розподілом газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи та зменшилися обсяги виробленої продукції (товарів, послуг). Основну частку займають підприємства за КВЕД 35.22 «Розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» – 50-75%. У Волинській області кількість великих підприємств не збільшилася, це 1 підприємство Акціонерне товариство «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз». Протягом січня-червня 2022-2023 років спостерігається збитковість операційної діяльності (4,1-1,1%) та всієї діяльності (5,3-2,7%) досліджуваних підприємств. За цей період рентабельність операційної діяльності збільшилася на 3,4%, а збитковість всієї діяльності зменшилася на 2,6%. У підприємств за КВЕД 35.2 «Виробництво газу; розподілення газоподібного палива через місцеві (локальні) трубопроводи» за січень-червень 2024 року рівень рентабельності має від'ємне значення – 0,03-0,4%.

5. Встановлено, що показники діяльності досліджуваного підприємства Волинської області АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз», що здійснює розподіл природного газу протягом 2021-2023 років погіршилися, що негативно вплинуло на фінансовий стан. Рентабельність газорозподільних послуг АТ у 2021-2023 роках є від'ємною і рівень збитковості збільшився у 2023 році на 2,01%. Протягом 2021-2023 років на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» кризовий фінансовий стан - власний оборотний капітал має від'ємне значення і менший за запаси; власний капітал, який має від'ємне значення і є меншим за оборотні активи і позиковий капітал. У 2023 році ситуація погіршилася і позиковий капітал перевищує власний.

Баланс АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» не є абсолютно ліквідним, так як грошові кошти менші за поточні зобов'язання, а необоротні активи більші за власний капітал.

6. Газорозподільні підприємства облік ведуть на загальних засадах згідно НП(С)БО та відповідно до МСФЗ і складають річний звіт, що містить фінансову звітність складену згідно до МСФЗ. Особливості організації обліку визначені обліковою політикою. Собівартість послуг з розподілу газу формується з прямих і непрямих виробничих витрат, склад яких самостійно визначений підприємством. При формуванні собівартості газорозподільних послуг використовують НП(С)БО 16 «Витрати» та Методичні положення № 394. Для обліку собівартості послуг складають документ «Структура тарифу на послуги розподілу природного газу» у якому за плановими витратами визначають собівартість 1 м<sup>3</sup> природного газу. Основним первинним документом, який складають при списанні витрат на транспортування газу є Акт розподілу природного газу. На газорозподільних підприємствах визначають лише виробничу (фактичну) і планову собівартість послуг.

7. На газорозподільних підприємствах контроль собівартості здійснюють на рівні товариства (внутрішній контроль) та Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг (зовнішній контроль). Внутрішній контроль здійснюється послідовно структурними підрозділами. На АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» особливості здійснення внутрішнього контролю не містяться в обліковій політиці. Внутрішній контроль собівартості послуг з розподілу газу на АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз» включає звітний контроль, поточний контроль та плановий контроль. Поточний контроль включає контроль у бухгалтерії та структурних підрозділів і проводиться постійно протягом року. Для контролю за витратами, що включаються до собівартості послуг з розподілу газу не визначають нормативну собівартість.

8. З метою вдосконалення організації обліку і контролю послуг з розподілу газу рекомендовані на прикладі АТ «Оператор газорозподільної системи

«Волиньгаз» елементи облікової політики щодо собівартості газорозподільних послуг, які мають бути відображені в Наказі про облікову політику: методи обліку витрат і калькулювання собівартості послуг, склад прямих і непрямих, змінних і постійних витрат, об'єкти обліку собівартості, статті калькуляції, види собівартості послуг. Детальний склад витрат, які включаються в собівартість послуг запропоновано наводити в положенні про облік витрат та додатках до Наказу про облікову політику. Автором запропоновано в окремому додатку до положення про облік витрат склад прямих витрат, які включаються в собівартості послуг з одночасним зазначенням об'єкту обліку витрат, до якого вони відносяться.

9. Для вдосконалення контролю за формуванням собівартості газорозподільних послуг запропоновано на газорозподільних підприємствах застосовувати нормативний метод обліку витрат та визначати нормативну собівартість послуг з розподілу газу відповідно до затверджених нормативів прямих витрат. Нормативи витрат слід переглядати щонайменше два рази в рік – на початку року при затвердженні та перед початком підготовки до опалювального сезону – серпні місяці.

10. Автором запропоновано для підприємств, що займаються виробництвом і розподілом газу форму калькуляції собівартості послуг з розподілу газу в якій деталізовані статті виробничої собівартості, наведено склад прямих і непрямих витрат та передбачено розрахунок собівартості одиниці послуги. Запропоновано на газорозподільних підприємствах затвердити форму калькуляції в додатках до положення про облік витрат.

## ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Тлущкевич Н.В., Нужна О.А. Управлінський аспект собівартості у будівництві. *Економічний форум. Наук. ж-л.* Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2022. №2. 158 с. С.87-94.
2. Гут Л., Рибак І. Собівартість продукції як важливий показник ефективності роботи підприємства. *ЛОГОΣ. МИСТЕЦТВО НАУКОВОЇ ДУМКИ.* (9), 2020. С. 17-20.
3. Воронко Р.М., Вергун В.С., Цвек О.В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та напрями їх удосконалення. *Вісник Львівського торговельно-економічного університету. Економічні науки.* № 69, 2022. С. 30-39.
4. Грищук Г.В. Облік витрат і контроль собівартості продукції рослинництва: дис. док. філософії : 071. Київ, 2023. 230 с.
5. Бондаренко Н. М., Устименко А. К. Собівартість продукції: економічна сутність та її види. *Науковий вісник Херсонського державного університету.* Серія «Економічні науки». Вип. 11. Ч. 2. 2015. С. 51-54.
6. Шевчук Л.П., Божок І.І., Андрієць Т.В. Внутрішній контроль за калькулюванням собівартості продукції. *Вісник Хмельницького національного університету.* № 2, Т. 1. 2012. С. 104-106.
7. Єремян О., Ярошенко А. Методичні аспекти обліку витрат і калькулювання собівартості ІТ-послуг. *Галицький економічний вісник.* № 2 (81) 2023. С. 26-35.
8. Витрати: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати». Затв. Наказом МФУ від 31.12.1999р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 29.10.2024).
9. Методичні положення з планування, обліку і калькулювання собівартості робіт (послуг) на підприємствах з газопостачання та газифікації від 20 жовтня 2006 р. № 394. Київ: Міністерство палива та енергетики України. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/FIN23911> (дата звернення: 26.10.2024).

10. Воскресенська Т., Теслюк М. Особливості формування собівартості послуг з перевезення вантажу. *Економіка та суспільство*. Випуск 32. 2021. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2021-32-75> (дата звернення: 05.11.2024).

11. Колісник О., Суходольська Д. Оцінка впливу виробничих витрат на собівартість продукції. *Економіка та суспільство*. Випуск 56. 2023. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-56-130> (дата звернення: 17.10.2024).

12. Гармідер Л.Д. Системний аналіз факторів, що впливають на ефективність діяльності підприємства. *Світ наукових досліджень* : Міжнар. мультидисциплінарна наук. інтернет-конф. (м. Тернопіль, 24–25 листопада 2022 р.) 2022. С. 44–47.

13. Гусаренко Н.Ю., Яловега Л.В. Собівартість продукції та шляхи її зниження. *Актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в соціально-орієнтованій системі управління підприємством* : IV Всеукр. науково-практ. Інтернет-конф. (м. Полтава. Полтава). 2021. С. 71–72.

14. Онищенко В.П. Особливості формування виробничої собівартості на підприємствах газотранспортного комплексу. *Вісник Чернігівського державного технологічного університету*. Серія: Економічні науки. URL: <https://economic-vistnic.stu.cn.ua/index.pl?task=arcls&id=138> (дата звернення: 21.09.2024)

15. Мулик Т., Мулик Я. Облікове забезпечення витрат в молочному скотарстві: проблеми та вдосконалення. *Економіка та суспільство*, Випуск 60, 2024. URL: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2024-60-81> (дата звернення: 17.09.2024).

16. Тлучкевич Н.В., Нужна О.А., Писаренко Т.М. Формування собівартості продукції тваринництва для прийняття управлінських рішень. *Економічний форум*. 2020. №2. С. 134-142.

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

18. Васильєва В.Г., Алексєєва Ф.В. Удосконалення обліку витрат на виробництво та формування собівартості продукції. *Науковий вісник Ужгородського національного університету : серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. 2019. Вип. 23, Ч. 1. С. 5–9.

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

20. Матюшіна Ю.І. Облік і контроль виробничих витрат в управлінні промислових підприємств: автореф дис. канд. екон. наук: 08.00.09. Київ, 2015. URL: [http://kneu.edu.ua/ua/sciencekneu/scientificcouncil/d-26.006.06/06zahisчени-dis /09\\_ can\\_dis/k.e.n.\\_06/](http://kneu.edu.ua/ua/sciencekneu/scientificcouncil/d-26.006.06/06zahisчени-dis /09_ can_dis/k.e.n._06/) (дата звернення: 16.11.2024).

21. Фокін О.К. Економічний аналіз виробничих витрат промислових підприємств: автореф. дис. ...канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2019. 21 с.

22. Пилипів Н.І. Методологія та організація обліку затрат виробничо-комерційної діяльності підприємств нафтової і газової промисловості: автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 . Київ, 2009. 32 с.

23. Кафка С.М. Облік і аналіз витрат нафтогазовидобувних підприємств: теорія та методика: автореф. дис... канд. екон. наук: 08.00.09. Тернопіль, 2008. 20 с.

24. Івасишин М.О. Облік і аналіз в системі бюджетування витрат на газотранспортних підприємствах: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Івано-Франківськ, 2013. 20 с.

25. Хома С.В., Савчук Т.В., Костюк У.З. Дослідження особливостей формування собівартості видобутку вуглеводнів та їх відображення в обліку. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія: Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості*. №1 (23), 2021. С. 45-55.

26. Кафка С.М., Степанюк О.С. Формування системи управління витратами нафтогазовидобувних підприємств. *Науковий вісник ІФНТУНГ. Серія:*

*Економіка та управління в нафтовій і газовій промисловості.* № 2 (12). 2015. С. 36-46.

27. Метешоп І.М., Федорович І.В., Левицька Г.М. Планування витрат на видобуток нафти і газу. *Економіка і суспільство.* Випуск 26, 2021. URL: <https://economyandsociety.in.ua/index.php/journal/article/view/320> (дата звернення: 21.09.2024).

28. Тлучкевич Н.В., Король П.С. Управлінський аспект організації обліку собівартості послуг. *Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного та аналітичного забезпечення управління підприємством:* матеріали XVI Міжнародної науково-практичної конференції (25 травня 2024 р). відп. ред. О.А. Нужна. Вип. 16. Луцьк: ВІП ЛНТУ, 2024. 240 с. С. 226-228.

29. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996/XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 13.09.2024).

30. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 16.10.2024).

31. Загальні вимоги до фінансової звітності: Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1: Наказ МФУ від 28.02.2013 р. № 336/22868. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 23.10.2024).

32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text) (дата звернення: 05.10.2024).

33. Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку від 29.12.2000р. №356. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0422201-03#Text> (дата звернення: 16.10.2024).

34. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, від 27.06.2013р. № 635. URL: [https://ips.ligazakon.net/document/FIN35116?ed=2007\\_12\\_21&an=254](https://ips.ligazakon.net/document/FIN35116?ed=2007_12_21&an=254) (дата звернення: 16.10.2024).

35. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності: Наказ МФУ від 28.03.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text> (дата звернення: 21.10.2024).

36. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку від 24.05.1995 р., № 88. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text>(дата звернення: 13.10.2024).

37. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань від 02.09.2014 № 879. URL: <http://zakon1.rada.gov.ua> (дата звернення: 30.10.2024).

38. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 30.11.1999 р. №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>(дата звернення: 11.10.2024).

39. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій №291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 19.10.2024).

40. Офіційний сайт Державної служби статистики України. URL: <https://www.ukrstat.gov.ua/> (дата звернення: 15.09.2024).

41. Тлущкевич Н.В. Аналітичне дослідження кількості підприємств з виробництва газу та розподілення газоподібного палива. *Економічні науки. Серія «Регіональна економіка»*. Луцьк. ЛНТУ. 2024. Випуск 21 (83).

42. Кількість діючих підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2010-2023). Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin\\_new/Кр\\_kved\\_10\\_21.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_new/Кр_kved_10_21.xlsx) (дата звернення: 22.10.2024).

43. Кількість діючих суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у розрізі регіонів (2014–2022). Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pdsg/kdsg\\_ved\\_15-20.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pdsg/kdsg_ved_15-20.xlsx) (дата звернення: 22.10.2024).

44. Обсяг виробленої продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та

мікропідприємства (2012-2023). Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pdp/pdp\\_ue/ovpp\\_vsmm\\_2012-2020\\_ue.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pdp/pdp_ue/ovpp_vsmm_2012-2020_ue.xlsx) (дата звернення: 25.10.2024).

45. Обсяг виробленої продукції (товарів, послуг) суб'єктів господарювання за видами економічної діяльності у розрізі регіонів (2014–2022). Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pdsg/ovpsg\\_ved\\_15-20.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pdsg/ovpsg_ved_15-20.xlsx) (дата звернення: 25.10.2024).

46. Витрати на виробництво продукції (товарів, послуг) підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2012-2023). Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pdp/pdp\\_ue/vvp\\_ek\\_vsmm\\_2012\\_2020\\_ue.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/pdp/pdp_ue/vvp_ek_vsmm_2012_2020_ue.xlsx) (дата звернення: 27.10.2024).

47. Фінансові результати до оподаткування великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності за січень-червень 2024 року. Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin\\_new/fr\\_0224\\_ue.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_new/fr_0224_ue.xlsx) (дата звернення: 30.10.2024).

48. Фінансові результати до оподаткування великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності за січень-березень 2024 року. Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin\\_new/fr\\_0124\\_ue.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_new/fr_0124_ue.xlsx) (дата звернення: 30.10.2024).

49. Фінансові результати до оподаткування великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності промисловості за січень-червень 2023 року. Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin\\_rez/fin\\_pr/fr\\_pr\\_2\\_23ue.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_rez/fin_pr/fr_pr_2_23ue.xlsx) (дата звернення: 30.10.2024).

50. Фінансові результати до оподаткування великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності промисловості за січень-червень 2022 року. Державна служба статистики України. URL:

[https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin\\_rez/fin\\_pr/fr\\_pr\\_2\\_22ue.xlsx](https://ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_rez/fin_pr/fr_pr_2_22ue.xlsx)  
(дата звернення: 30.10.2024).

51. Фінансові результати до оподаткування підприємств за видами економічної діяльності з розподілом на великі, середні, малі та мікропідприємства (2010-2022). Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/fin\\_new/fr\\_op\\_ek\\_vsmm\\_2010\\_2020\\_ue.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/fin_new/fr_op_ek_vsmm_2010_2020_ue.xlsx) (дата звернення: 30.10.2024).

52. Рентабельність операційної та всієї діяльності великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності за січень-червень 2024 року. Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin\\_new/ro\\_0224\\_ue.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_new/ro_0224_ue.xlsx) (дата звернення: 01.11.2024).

53. Рентабельність операційної та всієї діяльності великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності за січень-березень 2024 року. Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin\\_new/ro\\_0124\\_ue.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2022/fin/fin_new/ro_0124_ue.xlsx) (дата звернення: 01.11.2024).

54. Рентабельність операційної та всієї діяльності великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності промисловості за січень-червень 2023 року. Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/rodp/rodp\\_pr/rodp\\_pr\\_u/rodp\\_pr\\_2\\_23ue.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/rodp/rodp_pr/rodp_pr_u/rodp_pr_2_23ue.xlsx) (дата звернення: 01.11.2024).

55. Рентабельність операційної та всієї діяльності великих та середніх підприємств за видами економічної діяльності промисловості за січень-червень 2022 року. Державна служба статистики України. URL: [https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/rodp/rodp\\_pr/rodp\\_pr\\_u/rodp\\_pr\\_2\\_22ue.xlsx](https://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2021/fin/rodp/rodp_pr/rodp_pr_u/rodp_pr_2_22ue.xlsx) (дата звернення: 01.11.2024).

56. Король П.С. Оцінка рентабельності підприємств, що займаються постачанням електроенергії, газу, пари та кондиційованого повітря. *Сучасні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу та контролю в умовах глобалізації економіки: матеріали XVI Міжнар. наук.-практ. конф.* (2 листопада

2024 р). / відп. ред. О.А. Нужна. Вип. 18. Луцьк: ВІП Луцького національного технічного університету, 2024. 406 с. С. 171-173.

57. Офіційний сайт АТ «Оператор газорозподільної системи «Волиньгаз». URL: <https://vl.grmu.com.ua/> (дата звернення: 21.09.2024).

58. Рішення для бізнесу YouControl. URL: [https://youcontrol.com.ua/catalog/companу\\_details/03339459/](https://youcontrol.com.ua/catalog/companу_details/03339459/) (дата звернення 05.11.2024).

59. Офіційний сайт «Опендатабот». URL: <https://opendatabot.ua/c/03339459> (дата звернення: 05.11.2024).

60. Облікова політика АТ «Волиньгаз». Затв. Наказом від 31.12.2021р. № 12-21. URL: <https://vl.grmu.com.ua/> (дата звернення: 16.10.2024).

61. МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_049#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_049#Text) (дата звернення: 21.11.2024).

62. Офіційний сайт Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сферах енергетики та комунальних послуг. URL: <https://www.nerc.gov.ua/> (дата звернення: 07.11.2024).

63. Порядок контролю за дотриманням ліцензіатами, що провадять діяльність у сферах енергетики та комунальних послуг, законодавства у відповідних сферах та ліцензійних умов. Постанова НКРЕКП від 14.06.2018 № 428. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0428874-18#Text> (дата звернення: 14.11.2024).