

УДК 338.5

Караван Наталія Анатоліївна

*кандидат економічних наук, доцент,
декан факультету менеджменту, економіки, соціології та філології
Дніпровський державний технічний університет*

Karavan Natalia

*PhD of Economic Sciences, Associate Professor,
Dean of the Faculty of Management, Economics, Sociology and Philology
Dniprovsk State Technical University,
ORCID: 0000-0002-6845-7862*

Кізілова Вероніка Леонідівна

*здобувач вищої освіти
Дніпровського державного технічного університету*

Kizilova Veronika

*Higher Education Student
Dniprovsk State Technical University*

АНАЛІЗ ЕФЕКТИВНОСТІ ВИТРАТ COST EFFICIENCY ANALYSIS

Анотація. Проведено дослідження економічної категорії «витрати». Зазначено, що усі існуючі підходи до визначення сутності цієї категорії в фаховій літературі згруповано наступним чином: ресурсно-виробничий, фінансово-грошовий, економічний, бухгалтерський, управлінський, маркетинговий, аналітичний нормативно-правовий. Підкреслено, що між різними підходами до визначення сутності «витрат» існують не тільки певні відмінності, а й взаємозалежності. Це в першу чергу стосується ресурсно-виробничого та фінансово-грошового підходів.

Так в межах обох підходів «витрати» розглядаються як грошове вираження ресурсів. Але при цьому в межах фінансово-грошового підходу досліджується не тільки процес виробництва продукції, а й процеси реалізації, управління, організації. Наголошено, що при розгляді «витрат» як об'єкту аналізу в системі управління витратами важливо виділяти наступне: витрати – це вартість використаних у процесі виробництва та реалізації продукції економічних ресурсів; витрати – чинник формування прибутку. Із усієї сукупності ресурсів автором виділено технічні та трудові. Це обґрунтовується тим, що саме вони є активною частиною потенціалу підприємства, яка в першу чергу формує кількісні та якісні характеристики кінцевих результатів діяльності. У якості критеріального показника в процесі аналізу ефективності витрат прийнято обернене співвідношення до обсягів виробництва й реалізації продукції, рівня прибутку. Запропонована 9-факторна модель аналізу ефективності витрат на виробництво продукції на підставі співвідношення «випуск продукції/витрати». На відміну від інших, модель дозволяє врахувати вплив зміни ефективності використання відразу двох ресурсів: трудових та технічних. Модель дозволяє одночасно врахувати наступні фактори: чисельність робітників, фонд робочого часу, продуктивністю праці, вартість основних засобів (у тому числі їх активної частини), а також ефективність їх використання. Запропонована модель, в залежності від мети аналізу, може бути розширена та модифікована у співвідношення «прибуток/витрати» за рахунок включення в неї наступних факторів: співвідношення реалізованої та виробленої продукції; частки продукції вищого ґатунку в загальних обсягах реалізації, рентабельність обороту, питомої ваги чистого прибутку.

Ключові слова: *витрати, ресурси, факторний аналіз, ефективність.*

Summary. *A study of the economic category "costs" was conducted. It is noted that all existing approaches to the definition of the essence of this category in the professional literature are grouped as follows: resource-production, financial-monetary, economic, accounting, managerial, marketing, analytical regulatory and legal. It is emphasized that there are not only certain differences, but also interdependencies between different approaches to defining the essence of "costs". This primarily concerns the resource-production and financial-monetary approaches. Thus, within both approaches, "costs" are considered as a monetary expression of resources. But at the same time, within the framework of the financial and monetary approach, not only the process of production of products, but also the processes of implementation, management, and organization are investigated. It is emphasized that when considering "costs" as an object of analysis in the cost management system, it is important to highlight the following: costs are the cost of economic resources used in the process of production and sale of products; expenses are a factor in the formation of profit. The author selected technical and labor resources from the entire set of resources. This is justified by the fact that they are an active part of the company's potential, which primarily forms the quantitative and qualitative characteristics of the final results of the activity. As a criterion indicator in the process of cost effectiveness analysis, the inverse ratio to the volume of production and sale of products, the level of profit, is accepted. A 9-factor model of the analysis of the efficiency of production costs based on the "output/cost" ratio is proposed. Unlike others, the model allows taking into account the impact of changes in the efficiency of using two resources at once: labor and technical. The model allows you to simultaneously take into account the following factors: the number of workers, the working time fund, labor productivity, the cost of fixed assets (including their active part), as well as the efficiency of their use. The proposed model, depending on the purpose of the analysis, can be expanded and modified into a "profit/cost" ratio by including the following factors in it: the ratio of sold and manufactured*

products; the share of high-quality products in the total volume of sales, profitability of turnover, specific weight of net profit.

Key words: *costs, resources, factor analysis, efficiency.*

Постановка проблеми. Витрати – це важлива економічна категорія, яка використовується для оцінки фінансового результату діяльності підприємства, рівня технології й організації виробництва, рівня конкурентоспроможності й ціни продукції. Величина витрат формується під впливом багатьох чинників, які необхідно враховувати при обґрунтуванні критерію ефективності в процесі управління витратами.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідження сутності категорії «витрати» присвячені роботи таких вчених, як, зокрема, Цим питанням займалися наступні вчені: І.А. Бланк [1], О. Варчук [2], І.Й. Кравченко [3], В.Ю. Нестеренко [4], О.В. Родіна [5], Г.В. Савицька [6], Н.М. Ткаченко [7], І.Д. Фаріон [8], М.В. Чорна [9], Л.О. Ющишина [10] та ін.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Дослідження категорії «витрати» як об'єкту аналізу у системі управління витратами шляхом вирішення наступних завдань: узагальнення існуючих підходів до визначення економічної сутності показника «витрати»; обґрунтування критеріального показника аналізу ефективності витрат; розробка напрямів вдосконалення факторного аналізу ефективності витрат.

Виклад основного матеріалу. Вибір критеріального показника для аналізу ефективності використання витрат базується на визначенні економічній сутності цього показника. В фаховій літературі представлені різні підходи до визначення змісту категорії «витрати». Наприклад, Бланк І.А. пропонує наступне визначення: «виражені у грошовій формі витрати, які несуть підприємства в процесі здійснення своєї господарської діяльності. За своїм характером вони поділяються на довгострокові (інвестиції) та поточні. Поточні витрати підприємства пов'язані із

вирішенням їм в процесі господарської діяльності тактичних (операційних) задач – закупівлею сировини й матеріалів, їх транспортуванням, зберіганням та переробкою; реалізацією готової продукції (товарів, послуг); обслуговуванням матеріально-технічної бази; утриманням персоналу і т.п.» [1, с.7]. Ющишина Л.О. розглядає витрати як «обсяг спожитих виробничих факторів (матеріальних, фінансових, трудових ресурсів), необхідних для здійснення підприємством господарської діяльності, направленої на отримання прибутку та максимізацію добробуту власників у грошовому вираженні» [10]. В навчальному посібнику, який підготували Чорна М. В., Смірнова П. В., Бугріменко Р. М., «витрати» представляються як виражений у грошовому виразі обсяг ресурсів, що використовується з визначеною метою і може трансформуватися у собівартість продукції (робіт, послуг) [9, с.11]. Нестеренко В.Ю., Токар І.І. надають наступне визначення витрат: «сукупність усіх спожитих ресурсів на виробництво того чи іншого продукту. Вони характеризують вартість виробництва продукції для підприємства. Витрати підприємства складаються зі спожитих засобів виробництва та заробітної плати і набувають форми собівартості продукції [4]. Відповідно до п. 3 розділу I НП(С)БО 1 витрати - це зменшення економічних вигід у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) [11].

Слід зазначити, що наведенні та усі інші визначення сутності категорії «витрати» в економічній літературі розглядаються з точки зору відповідності певному підходу. Водночас їх назви та кількісний зміст дещо різняться. Наприклад, Ткаченко Н.М. та Гуріна Н.В. після аналізу різних тлумачень економічної сутності категорії «витрати» зробили висновок, що її можна «розглядати з двох позицій: у контексті собівартості та у широкому розумінні, як вартість ресурсів, використаних підприємством для здійснення фінансово-господарської діяльності» [7]. Кравченко І.Й.

відокремлює наступні два підходи: бухгалтерський та управлінський [3]. Родіна О.В. надає більш розгорнуту характеристику та узагальнює підходи до визначення сутності категорії «витрати» наступним чином: ресурсно-виробничий, фінансово-грошовий, економічний, бухгалтерський, управлінський, маркетинговий, аналітичний нормативно-правовий. Відповідно до виділених підходів зміст категорії «витрати» наступний: ресурсно-виробничий підхід - «витрати - спожиті ресурси, використані у виробництві»; фінансово-грошовий підхід – «витрати – виражені у грошовій формі витрачені ресурси»; економічний підхід – «витрати – усі ресурси, необхідні для забезпечення виробництва і збуту продукції»; бухгалтерський підхід – «витрати – важлива складова діяльності підприємства, що споживається для отримання доходу і потребує обліку»; управлінський підхід – «витрати – чинник, необхідний для прийняття управлінського рішення, що може мати цільову спрямованість для забезпечення різних функцій управління»; аналітичний підхід – «витрати – це чинник формування прибутку та складова його аналізу»; нормативно-правовий підхід – «витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу» [5, с. 1184].

Узагальнюючі різні підходи до визначення сутності категорії «витрати» вчені пропонують свої власні визначення, що розглядають категорію одночасно з точки зору різних підходів. Наприклад, Родіна О.В. надає наступне визначення: ««витрати – це усі ресурси і фактори виробництва, що потребують обліку, виражені у грошовій формі, а також використані в процесі господарської діяльності для отримання фінансового результату і потрібні для його аналізу, прийняття управлінського рішення, а також є внутрішнім ціноутворюючим чинником» [5, с. 1182]. Варчук О. вважає, що «витрати – це зменшення активів(необоротних активів, запасів, грошових коштів та іншого майна) або збільшення зобов'язань підприємства (перед постачальниками, бюджетом, та іншими кредиторами),

що призводить до зменшення економічних вигід та власного капіталу у звітному періоді в результаті здійснення господарської діяльності» [2, с. 102]. На думку Фаріон В.Я. «під витратами слід розуміти сукупність використаних у процесі основної та іншої звичайної діяльності ресурсів, виражених у вартісних вимірниках, обрахованих за прийнятими в галузі правилами і мотивованих цілям отримання прибутку, а також зменшення зобов'язань підприємства перед бюджетом, банками та іншими кредиторами» [8, с. 45].

Слід зазначити, що між усіма підходами до визначення сутності категорії «витрати» існують не тільки відмінності, але й взаємозалежності. В першу чергу це стосується поєднання ресурсно-виробничого та фінансово-грошового підходів. Загальним є те, що в межах обох підходів витрати розглядаються – як грошове вираження ресурсів. Однак, в межах ресурсно-виробничого підходу витрати пов'язуються, в більшій мірі, із процесом придбання ресурсів та використанням їх для виробництва готової продукції. В межах фінансово-грошового підходу, крім цього, розглядаються також витрати пов'язані із процесом реалізації продукції, управління та організації виробництва.

Таким чином, в економічній літературі зустрічаються різні підходи до визначення сутності категорії «витрати».

На нашу думку, при розгляді «витрат» як об'єкту аналізу в системі управління витратами важливо виділити наступні її характеристики:

- витрати – це вартість використаних у процесі виробництва та реалізації продукції економічних ресурсів (трудових; фінансових; матеріальних, які складаються з основних і оборотних засобів; нематеріальних; інформаційних);
- витрати – чинник формування прибутку (за інших рівних умов, зниження витрат призводить до збільшення прибутку).

Слід зазначити, що аналіз витрат відбувається шляхом розрахунку та оцінки цілої низки показників, серед яких можуть бути виділені наступні: абсолютних значень, структури, динаміки, ефективності тощо.

У загальному вигляді показник «*ефективність*» представляє собою співвідношення «*результату*» та «*витрат*». По відношенню до процесу аналізу ефективності витрат на виробництво продукції (В) у якості критеріальних показників, що характеризують «*результат*» можуть бути прийняті наступні: обсяги виробництва продукції (ВП), обсяги реалізації продукції (РП) та рівень прибутку (П). В процесі факторного аналізу критеріальний показник, на нашу думку, доцільно розглядати з точки зору технічних та трудових ресурсів. Це обґрунтовується тим, що саме вони є активною частиною потенціалу підприємства, яка в першу чергу формує кількісні та якісні характеристики кінцевих результатів діяльності підприємства.

Таким чином, аналіз ефективності витрат на виробництво продукції передбачає дослідження наступних співвідношень: «ВП/В», «РП/В», «П/В». В залежності від сукупності чинників, що аналізуються, можуть бути побудовані різні багатофакторні моделі, які, наприклад, детально описані Савицькою Г.В. [6]. Нами пропонується 9-факторна модель аналізу ефективності витрат на виробництво продукції на підставі співвідношення «ВП/В». Структурно-логічна схема цієї моделі наведена на рис. 1.

Важливим, на нашу думку, є те, що використання запропонованої моделі в процесі аналізу ефективності витрат на виробництво продукції дозволить врахувати вплив зміни ефективності використання відразу двох ресурсів: трудових та технічних. При побудові моделі нами досліджувалися чинники впливу на кожен із цих ресурсів. Так з точки зору трудових ресурсів обсяги ВП, в першу чергу, визначаються такими чинниками як: чисельність робітників, які безпосередньо зайняті виготовленням продукції; фондом робочого часу та продуктивністю праці.



Рис. 1. Структурно-логічна модель факторного аналізу ефективності витрат на виробництво продукції на підставі співвідношення «ВП/В»

Джерело: розробка автора на основі [6]

Логічно існує пряма залежність між кожним фактором та співвідношенням «ВП/В». Так за інших рівних умов збільшення величини «частки працівників у загальній чисельності виробничо-промислового персоналу» (%P), «кількості днів, які відпрацьовані одним робітником» (Ді), «середньої тривалості робочого дня» (Т) та «середньогодинного виробітку

робітника» (V_p) призведе до відповідного збільшення обсягів ВП. Як наслідок зросте значення співвідношення «ВП/В». Саме така зміна стане свідченням підвищення ефективності витрат на виробництво продукції за певний період часу. При цьому, фактор «середня заробітна плата одного працівника» (Z_{Pi}) знаходиться у зворотній залежності до критеріального співвідношення «ВП/В».

З точки зору технічних ресурсів обсяги ВП визначаються такими чинниками як: обсяг основних фондів, і в першу чергу, активної частини, а також ефективністю їх використання. Саме тому при побудові моделі була врахована пряма залежність між зміною «фондовіддачі активної частини основних фондів» (Φ_{Ba}), «питомої ваги активної частини основних фондів» ($\%O_{\Phi a}$) та «фондомісткістю виробленої продукції» (Φ_M).

З урахуванням вище означених факторів пропонується наступна модель для проведення факторного аналізу співвідношенням «ВП/В» з метою оцінки зміни ефективності використання витрат:

$$\frac{ВП}{В} = \frac{1}{\Phi_{ЗП}/Ч_{ПВП}} \times \frac{Ч_p}{Ч_{ПВП}} \times \frac{\sum D_i}{Ч_p} \times \frac{\Phi_{РЧ}}{\sum D} \times \frac{ВП}{\Phi_{РЧ}} \times \frac{ВП}{O_{\Phi a}} \times \frac{O_{\Phi a}}{O_{\Phi}} \times \frac{O_{\Phi}}{ВП} \quad (1)$$

або

$$\frac{ВП}{В} = \frac{1}{Z_{Pi}} \times \%P \times D_i \times T \times V_p \times \Phi_{Ba} \times \%O_{\Phi a} \times \Phi_M, \quad (2)$$

де $Ч_p$ – середньооблікова чисельність робітників; $Ч_{ПВП}$ – середньооблікова чисельність промислово-виробничого персоналу; $\sum D_i$ – кількість днів, яку відпрацювали усі робітники; $\Phi_{РЧ}$ – фонд робочого часу, днів; $O_{\Phi a}$ – обсяг активної частини основних фондів; O_{Φ} – загальний обсяг основних фондів.

Слід зазначити, що умовах ринкової економіки для промислових підприємств важливим є не тільки збільшення обсягів ВП, а й забезпечення умов її реалізації. Тільки реалізація продукції дозволить відшкодувати витрати на виробництво продукції та забезпечити певний приріст вартості капіталу. При цьому, через реалізацію важливо врахувати не тільки

економічний інтерес підприємства, а й соціальну складову - реалізована продукція повинна бути високої якості та задовольняти потреби споживачів. Саме тому модель, що пропонується, відповідно до критеріального співвідношення «П/В» може бути модифікована наступним чином:

$$\frac{\text{ЧП}}{\text{В}} = \frac{1}{\frac{\text{ФЗП}}{\text{ЧПВП}}} \times \frac{\text{Чр}}{\text{ЧПВП}} \times \frac{\sum \text{Ді}}{\text{Чр}} \times \frac{\text{ФРЧ}}{\sum \text{Ді}} \times \frac{\text{ВП}}{\text{ФРЧ}} \times \frac{\text{ВП}}{\text{ОФа}} \times \frac{\text{ОФа}}{\text{ОФ}} \times \frac{\text{ОФ}}{\text{ВП}} \times \frac{\text{РП}}{\text{ВП}} \times \frac{\text{РПВг}}{\text{РП}} \times \frac{\text{П}}{\text{РПВг}} \times \frac{\text{ЧП}}{\text{П}} \quad (3)$$

або

$$\frac{\text{ЧП}}{\text{В}} = \frac{1}{\text{ЗПі}} \times \%P \times \text{Ді} \times T \times \text{Вр} \times \text{ФВа} \times \%O\text{Фа} \times \text{Фм} \times \%R\text{П} \times \%R\text{ПВг} \times \text{Ро} \times \%ЧП \quad (4)$$

Модель (1) модифікована та розширена за рахунок включення наступних факторів: «співвідношення реалізованої та виробленої продукції» (%РП); «частка продукції вищого гатунку в загальних обсягах РП» (%РПВг); «рентабельність обороту» (Ро); «питома вага чистого прибутку у загальному обсязі валового прибутку» (%ЧП). Виділення чинників впливу на обсяги ЧП дозволяє побудувати модель факторного аналізу ефективності витрат на виробництво продукції на підставі співвідношення «П/В».

Висновки та перспективи подальших досліджень. Таким чином, запропоновані моделі дозволяють провести факторний аналіз та дослідити вплив чинників формування ефективності витрат з урахуванням змін кількісних й якісних характеристик трудових та технічних ресурсів. При цьому, у якості критеріальних можуть бути прийнятими показники, що характеризують як обсяги виробництва продукції так і рівень прибутковості її реалізації. В залежності від мети аналізу перелік факторів може бути дещо змінений або більш деталізовано.

Література

1. Бланк І. А. Словарь-справочник финансового менеджера. К. : «Ника-Центр», 1998. 480 с. (Серия «Библиотека финансового менеджера»; Вып 1). URL: <http://amac.md/biblioteca/data/26/01/Printable/1998.pdf> (дата звернення: 10.02.2023)
2. Варчук О. Проблеми визначення поняття «витрати». Галицький економічний вісник. 2012. № 6(39). С. 98-103.
3. Кравченко І.Й. Витрати: науково-методичні підходи щодо сутності даної категорії. 2019. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/31780/1/11.07.20-3.pdf> (дата звернення: 18.02.2023)
4. Економіка виробництва : Конспект лекцій. Букліб. Харків, 2012. URL: <https://buklib.net/books/37321/> (дата звернення: 16.01.2023)
5. Родіна О.В. Сучасні підходи до визначення сутності категорії «витрати» Економіка і суспільство: науковий журнал / засн.: Мукачівський державний університет. 2017. № 9. С. 1181-1185. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/9_ukr/203.pdf (дата звернення: 26.02.2023)
6. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навчальний посібник. К. : Знання, 2005. 662 с.
7. Ткаченко Н.М., Гуріна Н.В. Історичний генезис понять «витрати» і «затрати»: Обліково-економічний аспект. Ефективна економіка: електронний журнал. 2015. № 9. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=4278> (дата звернення: 20.12.2022)
8. Фаріон В.Я. Сутність витрат як економічної категорії. Вісник Чернівецького торгово-економічного інституту. 2013. Вип 1(49). С. 44-47. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/13844/1/1Сутність витрат як економічної.pdf> (дата звернення: 06.02.2023)

9. Управління витратами : навч. посіб. 2017. 166 с. URL: <https://ктеп.kiev.ua/wp-content/uploads/2019/12/Upravlyannya-vitratami-SHorna-M.-V..pdf> (дата звернення: 25.01.2023)
10. Ющишина Л. О. Менеджмент ресурсів та витрат : курс лекцій. Луцьк : Волинський національний університет імені Лесі Українки, 2022. 103 с. URL: https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/21299/3/menedz_resurs_vytrat.pdf (дата звернення: 05.02.2023)
11. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73. Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17> (дата звернення: 10.02.2023)

References

1. Blank I. A. Slovar-spravochnik finansovoho menedzhera. K. : «Nika-Tsentr», 1998. 480 s. (Seryia «Biblioteka finansovoho menedzhera»; Vyp 1). URL: <http://amac.md/biblioteka/data/26/01/Printable/1998.pdf> (date of access: 10.02.2023)
2. Varchuk O. Problemy vyznachennia poniattia «vytraty». Halytskyi ekonomichnyi visnyk. 2012. № 6(39). S. 98-103.
3. Kravchenko I.Y. Vytraty: naukovo-metodychni pidkhody shchodo sutnosti danoi katehorii. 2019. URL: <http://dspace.nuft.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/31780/1/11.07.20-3.pdf> (date of access: 18.02.2023)
4. Ekonomika vyrobnytstva : Konspekt lektzii. Buklib. Kharkiv, 2012. URL: <https://buklib.net/books/37321/> (date of access: 16.01.2023)
5. Rodina O.V. Suchasni pidkhody do vyznachennia sutnosti katehorii «vytraty» Ekonomika i suspilstvo: naukovyi zhurnal / zasn.: Mukachivskiyi

- derzhavnyi universytet. 2017. № 9. S. 1181-1185. URL: https://economyandsociety.in.ua/journals/9_ukr/203.pdf (date of access: 26.02.2023)
6. Savytska H.V. Ekonomichnyi analiz diialnosti pidpriumstva: Navchalnyi posibnyk. K. : Znannia, 2005. 662 s.
 7. Tkachenko N.M., Hurina N.V. Istorychnyi henezys poniat «vytraty» i «zatraty»: Oblikovo-ekonomichnyi aspekt. Efektyvna ekonomika: elektronnyi zhurnal. 2015. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=4278> (date of access: 20.12.2022)
 8. Farion V.Ya. Sutnist vytrat yak ekonomichnoi katehorii. Visnyk Chernivetskoho torhovo-ekonomichnoho instytutu. 2013. Vyp 1(49). S. 44-47. URL: http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/13844/1/1Sutnist_vytrat_yak_ekonomichnoi.pdf (date of access: 06.02.2023)
 9. Upravlinnia vytratamy : navch. posib. 2017. 166 s. URL: <https://ktep.kiev.ua/wp-content/uploads/2019/12/Upravlyannya-vitratami-CHorna-M.-V..pdf> (date of access: 25.01.2023)
 10. Yushchyshyna L. O. Menedzhment resursiv ta vytrat : kurs lektsii. Lutsk : Volynskyi natsionalnyi universytet imeni Lesi Ukrainky, 2022. 103 s. URL: https://evnuir.vnu.edu.ua/bitstream/123456789/21299/3/menedz_resurs_vytrat.pdf (date of access: 05.02.2023)
 11. Natsionalne polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy 07.02.2013 № 73. Ministerstvo finansiv Ukrainy. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17> (date of access: 10.02.2023)