МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ЕКОНОМІЧНИЙ ФАКУЛЬТЕТ

Кафедра обліку та оподаткування

Кваліфікаційна робота

магістра

на тему: Облік та аудит витрат операційної діяльності на ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ «СВК НАДІЯ»

Виконала: студента 2 курсу, групи 8.0713-оа
спеціальності 071 Облік і оподаткування
освітньої програми Облік і аудит
В. Б. Калачинський
Керівник: д.е.н., професор Проскуріна Н.М.
Рецензент: д.е.н., професор Варламова І.С.

ЗАПОРІЖЖЯ – 2024

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЗАПОРІЗЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет економічний
Кафедра обліку та оподаткування
Рівень вищої освіти магістр
Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»
Освітня програма «Облік і аудит»

ЗАТВЕРДЖУЮ:
Зав. кафедрою _____ Н.М. Проскуріна
«___»_____ 2024 р.

З А В Д А Н Н Я

НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ СТУДЕНТОВІ

Калачинському Василю Борисовичу

1. Тема роботи: Облік та аудит витрат операційної діяльності на ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ «СВК НАДІЯ»
керівник роботи Проскуріна Неля Миколаївна, д.е.н., професор,
затверджені наказом ЗНУ від 29 грудня 2023 року № 2252-с.

2. Строк подання студентом роботи 25 листопада 2024 року

3. Вихідні дані до роботи: спеціальна література, законодавчі та нормативні акти, статистичні дані, дані обліку та фінансової звітності установи.

4. Зміст розрахунково-пояснювальної записки (перелік питань, які потрібно розробити): дослідити теоретико-методичні основи обліку і аудиту витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств; вивчити особливості організації, документального забезпечення та методики обліку операційних витрат на ФГ ««СВК НАДІЯ»; надати рекомендації щодо удосконалення методики обліку та аудиту витрат операційної діяльності підприємств сільського господарства.

5. Перелік графічного матеріалу (з точним зазначенням обов'язкових креслень): кваліфікаційна робота містить 16 рис., 25 табл. і 1 формула.

6. Консультанти розділів роботи

Розділ	Консультант	Підпис, дата	
		Завдання видав	Завдання прийняв
1	Проскуріна Н.М. професор	05.08.2024 р.	05.08.2024 р.
2	Проскуріна Н.М. професор	09.09.2024 р.	09.09.2024 р.
3	Проскуріна Н.М. професор	03.10.2024 р.	03.10.2024 р.

7. Дата видачі завдання: 01 червня 2024 року

КАЛЕНДАРНИЙ ПЛАН

№ з/п	Назва етапів кваліфікаційної роботи	Строк виконання етапів роботи	Примітка
1.	Складання плану роботи, підбір літератури	липень 2024	виконано
2.	Написання вступу	липень 2024	виконано
3.	Виконання першого розділу	серпень 2024	виконано
4.	Виконання другого розділу	вересень 2024	виконано
5.	Виконання третього розділу	жовтень 2024	виконано
6.	Написання висновків	листопад 2024	виконано
7.	Оформлення роботи, одержання відгуку та рецензії	листопад 2024	виконано
8.	Подання роботи на кафедру	листопад 2024	виконано

Студент _____ В.Б. Каланинський
(підпис)

Керівник роботи _____ Н.М. Проскуріна
(підпис)

Нормоконтроль пройдено

Нормоконтролер _____ В.В. Сьомченко

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна робота: 117 с., 16 рис., 25 табл., 1 формула, 75 літературних джерел.

ВИТРАТИ, ОПЕРАЦІЙНІ ВИТРАТИ, ОБЛІК, ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА, АУДИТ, РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ, АНАЛІТИЧНІ ПРОЦЕДУРИ, ВНУТРІШНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ

Об’єкт дослідження – процес організації та методики обліку та аудиту витрат операційної діяльності на сільськогосподарському підприємстві.

Мета дослідження – обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення об ліку і аудиту операційних витрат сільськогосподарського підприємства.

Інструментарій дослідження склали загальнонаукові та спеціалізовані методи наукового пізнання, зокрема методи індукції та дедукції, методи теоретичного узагальнення і порівняння, методи причинно-наслідкового та абстрактно-логічного аналізу, спостереження, табличний і графічний методи та ін.

У процесі дослідження отримано такі наукові результати, яким притаманна наукова новизна:

– розроблено форми внутрішньої звітності щодо операційних витрат;

– запропоновано робочий план рахунків для підприємства;

– визначено основні складові концепції облікової політики стосовно операційних витрат та надано пропозиції щодо її вдосконалення;

– узагальнено організаційно-методичні підходи до аудиту витрат операційної діяльності;

– розроблено внутрішньофірмовий стандарт аудиту операційних витрат.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці комплексу науково обґрунтованих пропозицій і рекомендацій щодо обліку та аудиту операційних витрат, які рекомендовано впровадити в практику роботи сільськогосподарського підприємства та аудиторських фірм, в частині виконання завдання з аудиту операційних витрат. Рекомендації, сформульовані в роботі, спрямовані на поліпшення якості обліково-аналітичної інформації, підвищення її оперативності та аналітичності, а також на створення наукової основи для прийняття ефективних управлінських рішень. Теоретичні результати роботи доповнюють сучасну концепцію обліку та аудиту витрат операційної діяльності на сільськогосподарських підприємствах

SUMMARY

Qualifying work contains 117 pp., 16 fig., 25 tab., 1 formulas,75 references.

COSTS, OPERATING EXPENSES, ACCOUNTING, ACCOUNTING POLICY, AUDIT, WORKING DOCUMENTS, ANALYTICAL PROCEDURES, INTERNAL AUDIT STANDARDS

The object of research is the process of organisation and methods of accounting and auditing of operating expenses at an agricultural enterprise.

The purpose of the study is to substantiate theoretical provisions and develop practical recommendations for improving the accounting and audit of operating expenses of an agricultural enterprise.

The research tools consisted of general scientific and specialised methods of scientific knowledge, including methods of induction and deduction, methods of theoretical generalisation and comparison, methods of causal and abstract logical analysis, observation, tabular and graphical methods, etc.

In the course of the study, the following scientific results were obtained, which are characterised by scientific novelty

– forms of internal reporting on operating expenses were developed;

– a working chart of accounts for an enterprise is proposed;

– the main components of the concept of accounting policy in relation to operating expenses are identified and proposals for its improvement are made;

– organisational and methodological approaches to the audit of operating expenses are summarised;

– an internal standard for auditing operating expenses has been developed.

The practical significance of the obtained results lies in the development of a set of scientifically grounded proposals and recommendations for accounting and auditing of operatin.g expenses, which are recommended to be implemented in the

practice of agricultural enterprises and audit firms in terms of performing the task of auditing operating expenses. The recommendations formulated in the paper are aimed at improving the quality of accounting and analytical information, increasing its efficiency and analytical value, as well as creating a scientific basis for making effective management decisions. The theoretical results of the work complement the modern concept of accounting and auditing of operating expenses at agricultural enterprises.

СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ

ВФС – внутрішньофірмовий стандарт

Закон України № 996-XIV – Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»,

МСА – Міжнародні стандарти аудиту

МСФЗ – Міжнародні стандарти фінансової звітності

п. – пункт

НП(С)БО – Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку

ПКУ – Податковий кодекс України

тис. грн. – тисяч гривень;

% – відсоток

ЗМІСТ

ЗАВДАННЯ НА КВАЛІФІКАЦІЙНУ РОБОТУ
РЕФЕРАТ
SUMMARY
СКОРОЧЕННЯ ТА УМОВНІ ПОЗНАКИ
ВСТУП ……. 11
РОЗДІЛ 1 КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ
1.1 Операційні витрати як об’єкт управління діяльністю підприємства ... 15
1.2 Нормативно-правове регулювання обліку операційних витрат …….. 27
1.3 Методичні підходи до аудиту операційних витрат в контексті аудиту фінансової звітності ……... 38
РОЗДІЛ 2 ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ «СВК НАДІЯ»
2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства ……. 48
2.2 Процес документування господарських операцій з обліку витрат операційної діяльності …… 55
2.3 Реалізація норм облікової політики стосовно витрат операційної діяльності ……. 66
РОЗДІЛ 3 МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ВИКОНАННЯ АУДИТУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ «СВК НАДІЯ»
3.1 Аудит витрат сільськогосподарського підприємства: методичний і організаційний аспекти …….. 75
3.2 Особливості документального оформлення процесу аудиту витрат операційної діяльності …… 86
3.3 Використання внутрішньофірмових стандартів в контексті

удосконалення аудиту витрат операційної діяльності …… 94
ВИСНОВКИ …… 106
ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ …….. 109

ВСТУП

Ринкова економіка, що розвивається в Україні, вимагає змін у формах і методах управління підприємствами, а також нових підходів до визначення їх місця в процесі суспільного виробництва. В умовах переходу з'являються нові організаційно-правові форми господарювання, змінюється система економічних відносин між державою, власниками, партнерами та працівниками.

Реалізація фінансової стратегії підприємства значною мірою залежить від ефективного управління його доходами та витратами, головною метою якого є отримання прибутку. Доходи та витрати можна розглядати як відносно незалежні об'єкти управління, аналіз складу і динаміки яких дозволяє оцінити, наскільки зміни, що сталися у звітному періоді, відповідають стратегічним цілям підприємства. Загальний аналіз прибутку передбачає попередній поділ витрат за напрямками, що відповідають операційній, інвестиційній або фінансовій діяльності, результатом яких є формування різних складових прибутку.

Операційні витрати є значною складовою загальних витрат підприємств. Їхній великий обсяг вимагає ретельної організації як бухгалтерського обліку, так і аудиту. Суттєвий внесок у розвиток теоретичних і практичних аспектів обліку та аудиту операційних витрат зробили такі відомі вчені, як Андрушко Р. П., Андрущенко Н. С., Бондаренко Н. М., Бралатан В. П., Брик Г., Верига Ю. А., Гамова О. В., Дорош Н. І., Іванченко Л. В., Кернасюк Ю. В., Кравченко М. В., Макаренко А. П., Мезенцева Н. М., Назарова К. О., Ніконович Н. О., Подолянчук О. А., Сиротюк Г. В., Шарапова І. С., Хаймьонова Н. С. та інші.

Проблеми обліку та аудиту операційних витрат також досліджували закордонні економісти, серед яких Друрі К., Ентоні Р. і Ріс Дж., Хорнгрен Ч. Т. , Форстер Дж. та інші.

Незважаючи на численні дослідження, питання організації обліку та аудиту операційних витрат потребують подальшого вивчення та адаптації до національних особливостей бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту. Саме ця потреба обумовлює актуальність обраної теми.

Мета дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку і аудиту операційних витрат сільськогосподарського підприємства.

Для досягнення цієї мети в роботі розв'язуються такі завдання:

– дослідити та розкрити економічну природу операційних витрат;

– здійснити критичний аналіз нормативно-правової бази, що регулює облік витрат операційної діяльності;

– розробити внутрішні форми управлінської звітності щодо операційних витрат;

– розробити робочий план рахунків для підприємства;

– надати рекомендації щодо удосконалення методики обліку операцій з витратами операційної діяльності;

– дослідити організаційно-методичні аспекти аудиту операційних витрат та розробити пропозиції для поліпшення його методичного забезпечення.

Об’єктом дослідження є процес організації та методики обліку та аудиту витрат операційної діяльності на сільськогосподарському підприємстві.

Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку та аудиту витрат операційної діяльності на фермерському господарстві «СВК Надія».

У процесі написання кваліфікаційної роботи були застосовані загальнонаукові та спеціалізовані методи наукового пізнання, зокрема методи індукції та дедукції (для дослідження теоретичних аспектів обліку витрат), методи теоретичного узагальнення і порівняння (для розкриття сутності витрат як економічної категорії та визначення основних тенденцій

розвитку обліку і аудиту витрат). Також використовувалися методи причинно-наслідкового та абстрактно-логічного аналізу, спостереження (для оцінки стану обліку на підприємстві), а також табличний і графічний методи (для аналізу динаміки витрат операційної діяльності).

Інформаційною базою дослідження стало Фермерське господарство «СВК Надія».

У роботі були використані законодавчі та нормативно-правові акти, матеріали періодичних і спеціалізованих видань, а також дані первинного, аналітичного і синтетичного бухгалтерського обліку, звітні показники та установчі документи досліджуваного підприємства.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень та розробці практичних рекомендацій щодо вдосконалення обліку виробничих запасів і підвищення ефективності їх використання. В результаті проведеного дослідження отримано такі основні наукові та практичні результати:

– розроблено форми внутрішньої звітності щодо операційних витрат;

– запропоновано робочий план рахунків для підприємства;

– визначено основні складові концепції облікової політики стосовно операційних витрат та надано пропозиції щодо її вдосконалення;

– узагальнено організаційно-методичні підходи до аудиту витрат операційної діяльності;

– розроблено внутрішньофірмовий стандарт аудиту операційних витрат.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробці комплексу науково обґрунтованих пропозицій і рекомендацій щодо обліку та аудиту операційних витрат, які рекомендовано впровадити в практику роботи Фермерського господарства «СВК Надія». Рекомендації, сформульовані в роботі, спрямовані на поліпшення якості обліково-аналітичної інформації, підвищення її оперативності та аналітичності, а також на створення наукової основи для прийняття ефективних управлінських рішень.

Теоретичні результати роботи доповнюють сучасну концепцію обліку витрат операційної діяльності на сільськогосподарських підприємствах.

Основні результати дослідження, викладені в кваліфікаційній роботі, пройшли апробацію на міжнародних наукових конференціях: V Міжнародній науковій конференції, м. Полтава, 8 листопада, 2024 р. та The XI International Scientific and Practical Conference «Modern trends of youth: advantages and significant disadvantages», November 11-13, 2024, Zaragoza, Spain і отримали позитивні відгуки науковців.

Кваліфікаційна робота складається з вступу, трьох розділів, висновків, переліку посилань і додатків. Основний зміст викладено на 95 сторінках друкованого тексту.

РОЗДІЛ 1
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

1.1 Операційні витрати як об'єкт управління діяльністю підприємства

«Виробничою функцією підприємства є створення економічних благ, таких як товари та послуги. Процес виробництва полягає у використанні людської праці в двох формах: живої праці та праці, закладеної в засобах виробництва, а також у залученні природних ресурсів. Це означає, що виробництво є одночасно споживанням та витрачанням факторів виробництва. Споживання живої та уречевленої праці в процесі виробництва визначає суть поняття «витрати виробництва» [73].

Витрати виробництва – це витрати на різні види економічних ресурсів, безпосередньо пов’язані з процесом створення економічних благ (сировина, праця, основні засоби, послуги, фінансові ресурси).

У своїй виробничій діяльності підприємство здійснює численні фінансово-господарські операції, постійно несе витрати, що супроводжують ці операції. Одні витрати безпосередньо пов'язані з конкретними операціями (і конкретними об'єктами витрат), інші мають загальний характер і необхідні для забезпечення безперебійної діяльності підприємства в цілому. Всі витрати – матеріальні, трудові та фінансові – здійснюються з метою забезпечення нормального функціонування виробництва.

«Дослідження витрат є актуальним завданням в умовах сучасного господарювання. Пошук шляхів скорочення витрат виробництва має важливе значення для підвищення прибутковості і ефективності підприємств, забезпечення їх стабільності в умовах ринкової конкуренції, а також для розвитку внутрішньовиробничої реструктуризації в залежності від змін на

ринках збуту» [11, С. 7].

Термін «витрати» з'явився ще в епоху Середньовіччя, на початкових етапах розвитку бухгалтерського обліку, і був викладений італійським ученим Лукою Пачолі у його праці «Трактат про рахунки і записи». Лука Пачолі запропонував класифікацію витрат, базуючись на їх взаємозв'язку з підприємством, товаром і господарським процесом. Він поділяв їх на торгові та домашні, прямі та непрямі, звичайні та надзвичайні. Прямі витрати він відносив безпосередньо до собівартості товарів, а непрямі витрати – до торгових витрат. Ці ідеї були більш чітко сформульовані у XVII столітті в працях Уільяма Петті (1623-1687), який у своїй книзі «Трактат про податки і збори» розвивав теорію витрат виробництва та сформулював закон вартості [50].

Теорії обліку витрат почали розвиватися в середині XIX століття. У 1887 році англійські економісти Джон Магнер Фес і Еміль Гарке опублікували роботу «Виробничі рахунки: принципи і практика їх ведення», де вони зробили спробу створити більш гнучку систему обліку витрат, яка б підвищувала інформативність даних і сприяла кращому контролю за їх використанням. Ця система базувалась на двох ключових нововведеннях: по-перше, всі витрати реєструвались у регістрах за допомогою подвійного запису; по-друге, витрати поділялися на фіксовані (сучасні постійні витрати) та змінні (сучасні змінні витрати) [72].

У своїх роботах Копотієнко Т. Ю. [27] та Краєва Я. В. [31], визначають витрати як загальноекономічну категорію, яка відображає використання різноманітних ресурсів і природних сил у процесі господарської діяльності. Вони зазначають, що існує різниця між витратами в бухгалтерському та економічному значенні. Економічні витрати трактуються як «затрати втрачених можливостей», що означає суму грошей, яку можна було б отримати за умови найвигіднішого використання ресурсів серед усіх можливих альтернатив. Тобто економічні витрати будь-якого ресурсу, вибраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості при

найкращому варіанті його використання. Це поняття економічних витрат виникає через обмеженість ресурсів у порівнянні з їх численними можливими варіантами використання. З бухгалтерської точки зору витрати є конкретними витратами ресурсів, що застосовуються в процесі діяльності, зосереджуючи увагу лише на їх матеріальній частині і не враховуючи інші аспекти.

Аналізуючи роботи іноземних авторів [71, 72] можна виокремити кілька основних підходів до трактування сутності витрат:

– наявність єдиного підходу до витрат підприємств, що займаються різними видами діяльності, з урахуванням їх галузевих особливостей;

– розгляд витрат як складової частини загальної системи управління, пов’язаної з іншими важливими показниками фінансово-господарської діяльності;

– створення умов для практичного застосування наукових розробок у системі управління підприємством.

К. Друрі визначає витрати як засоби, витрачені для отримання прибутку, однак це визначення є однобоким, оскільки витрати ототожнюються лише з використанням фінансових ресурсів [67].

Д.К. Шим і Д.Г. Сігел трактують витрати як показник грошового вираження кількості ресурсів, витрачених для досягнення певної мети, але це трактування фокусується лише на матеріальному аспекті витрат, не враховуючи сутнісні і часові виміри цієї проблеми [67].

У процесі своєї господарської діяльності підприємства несуть різноманітні витрати, які можуть мати різний вплив на виробничий процес або взагалі не бути з ним пов'язаними, але з точки зору суспільних потреб вони є необхідними. Це призводить до формування поняття «звичайна діяльність».

Згідно з НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [18], звичайна діяльність охоплює основну діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують її здійснення або виникають внаслідок її

виконання. Класифікацію видів звичайної діяльності можна побачити в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 – Характеристика видів звичайної діяльності

	Вид діяльності	Визначення
Звичайна діяльність	Операційна	Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. Основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.
	Фінансова	Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.
	Інвестиційна	Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

*за джерелом [18]

Згідно з трактуванням понять «витрати» та «операційна діяльність» у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [18] та НП(С)БО 16 «Витрати» [10], операційними витратами (або витратами операційної діяльності) підприємства є втрата активів, що супроводжує виробництво або реалізацію продукції. Цей процес відбувається під впливом структурних та функціональних факторів операційної діяльності і має на меті забезпечення отримання конкурентних переваг у відповідній галузі на сучасному етапі господарювання.

Внаслідок операційної діяльності підприємства виникає кілька типів витрат, які можна поділити на дві основні групи: виробничі та невиробничі. Ці групи тісно пов'язані між собою та поділяються на більш конкретні види витрат. Схематичне визначення операційних витрат наведено на рисунку 1.1.

Згідно з теоретичними та практичними дослідженнями, кожне підприємство має набір факторів, що впливають на формування витрат операційної діяльності. Ці витратоутворюючі фактори поділяються на структурні та функціональні.



Рисунок 1.1 – Формалізована характеристика «операційних витрат» (витрат операційної діяльності) підприємства як обліково-аналітичного об’єкта

(систематизовано за джерелом [22])

Структурні фактори включають такі елементи, як масштаб, діапазон діяльності, досвід, технології та складність операційної діяльності, тобто ті фактори, якими управляють при формуванні собівартості реалізованої продукції [16].

Функціональні фактори включають ефективність планування, залучення кваліфікованої робочої сили, комплексне управління якістю, оптимальний вибір використання потужностей, а також партнерські

відносини з постачальниками та замовниками – ці фактори важливі для управління конкурентоспроможністю готової продукції.

Розглянемо детальніше витрати, що входять до складу операційних витрат.

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат.

До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) належать:

– прямі матеріальні витрати;
– прямі витрати на оплату праці;
– інші прямі витрати;
– змінні загальновиробничі витрати;
– постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливу вартість супутньої продукції, яка була реалізована, а також на вартість супутньої продукції, що використовується на самому підприємстві відповідно до оцінки можливого її застосування [36].

Підприємство визначає перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг).

До складу прямих матеріальних витрат входить:

– вартість сировини та основних матеріалів, що складають основу виробленої продукції;
– витрати на купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
– допоміжні матеріали;
– інші матеріали, які можуть бути прямо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Прямі матеріальні витрати коригуються на вартість зворотних відходів, що утворюються під час виробничого процесу.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата

та інші виплати працівникам, що займаються виробництвом продукції, виконанням робіт чи наданням послуг, які можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат.

Інші прямі витрати складаються з усіх інших витрат, які можна прямо віднести до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, оренда земельних та майнових паїв, амортизація, а також витрати на виправлення браку.

Витрати на бракування включають собою вартість продукції, остаточно забракованої через технологічні причини (виробів, вузлів, напівфабрикатів), що зменшена на її справедливу вартість, а також витрати на виправлення такого браку, який неминучий з технічної точки зору.

Загальновиробничі витрати, необхідні для забезпечення виробничого процесу, поділяються на дві основні категорії: змінні та постійні.

Змінні загальновиробничі витрати безпосередньо залежать від обсягу виробництва. Тобто, чим більше продукції випускається, тим більшими будуть ці витрати. До них відносяться, наприклад, витрати на енергоносії, прямі матеріали для виробництва інструментів, або премії робітникам, що залежать від випуску продукції. Розподіляються такі витрати пропорційно фактичному обсягу виробництва в звітному періоді.

Постійні загальновиробничі витрати залишаються відносно стабільними незалежно від обсягу виробництва. Це можуть бути орендна плата за виробничі приміщення, заробітна плата адміністративного персоналу цеху, амортизація обладнання. Розподіляються вони на основі нормальної потужності підприємства.

Адміністративні та витрати на збут.

Окрім загальновиробничих витрат, на підприємстві виникають й інші види витрат:

Адміністративні витрати пов’язані з управлінням підприємством в цілому. До них належать витрати на оплату праці адміністративного персоналу, оренда офісних приміщень, канцелярські витрати тощо.

Витрати на збут безпосередньо пов’язані з реалізацією продукції. Це можуть бути витрати на рекламу, упаковку товару, заробітна плата торгових агентів, транспортні витрати тощо.

Інші операційні витрати

Крім зазначених вище, існують й інші операційні витрати, які не відносяться безпосередньо до виробництва або збуту продукції. До них належать витрати на дослідження та розробки, штрафи, пені, втрати від курсових різниць тощо [8].

Крім того, витрати можуть бути класифіковані за статтями калькуляції, серед яких можна виділити такі:

– сировина і матеріали;
– куповані напівфабрикати та комплектуючі вироби;
– паливо та енергія для технологічних потреб;
– заробітна плата виробничих працівників (основна та додаткова);
– відрахування на соціальні потреби;
– загальновиробничі витрати;
– витрати на підготовку та освоєння виробництва;
– інші виробничі витрати.

Облік і класифікація витрат є важливою складовою наукових досліджень як вітчизняних, так і зарубіжних економістів та практиків. Питання, пов'язані з цією темою, розглядали такі вчені, як Ільків Л. А. [21], Копотієнко Т. Ю. [27], Примаченко О. Л. [53] та інші.

Зі збільшенням складності господарської діяльності підприємств, зростає потреба у використанні різних класифікацій витрат і методів їх збирання та розподілу.

Це є необхідною умовою для ефективної організації планування, обліку, контролю, аналізу і управління витратами на сільськогосподарських підприємствах.

Класифікація витрат може бути виконана за різними критеріями залежно від конкретних цілей.

Чим більше критеріїв класифікації застосовано, тим більш детальну інформацію можна отримати про витрати. З цією метою класифікація витрат повинна надавати достатньо інформації для задоволення потреб різних груп користувачів.

Основною метою класифікації витрат в управлінні є підтримка керівника в прийнятті обґрунтованих рішень.

Менеджер, приймаючи рішення, повинен розуміти, до яких витрат і вигід вони призведуть. Тому суть класифікації витрат полягає в тому, щоб визначити ті витрати, на які можна впливати під час управління підприємством.

Практика організації управлінського обліку в економічно розвинених країнах включає різноманітні класифікації витрат, що залежать від конкретних цілей і напрямків обліку витрат. Користувачі внутрішньої інформації вибирають напрямок обліку, який відповідає їхнім потребам для вирішення поставлених завдань.

Ефективне аналітичне забезпечення управління витратами пов'язане з кількома ключовими аспектами, зокрема:

– виробництвом конкурентоспроможної продукції;

– наявністю точної та актуальної інформації про собівартість різних видів продукції, виконаних робіт (послуг) і їхнє місце на ринку;

– можливістю гнучкого підходу до ціноутворення;

– наданням об'єктивних даних для складання бюджету підприємства;

– здатністю оцінювати ефективність витрат за відповідними центрами витрат і відповідальності.

Окрім того, кожен з цих напрямків вимагає подальшої деталізації витрат залежно від цілей управлінського процесу [11].

Загальну класифікацію витрат для потреб управлінського обліку представили Брик Г. [8], Іванченко Л. В. та Ткачук Г. О. [20].

В таблиці 1.2 представимо класифікацію витрат в управлінському обліку.

Таблиця 1.2 – Класифікація витрат в управлінському обліку

Функція управління	Види витрат
Прийняття управлінських рішень	Явні та альтернативні; релевантні та нерелевантні; ефективні та неефективні
Прогнозування	Короткострокові та довгострокові
Планування	Заплановані та незаплановані
Нормування	Стандарти, норми та нормативи, а також відхилення від них
Організація	За місцями виникнення, функціями діяльності та центрами відповідальності
Облік	Одноелементні та комплексні; за статтями калькуляції та економічними елементами; постійні, змінні, основні, накладні; прямі, непрямі; поточні, одноразові
Контроль	Контрольовані та неконтрольовані
Регулювання	Регульовані та нерегульовані
Аналіз	Фактичні, прогнозні, планові, стандартні, загальні, структурні, повні, часткові

*узагальнено за джерелом [8, 11, 20]

На основі викладеного вище матеріалу, можемо зазначити, що існує безпосередній зв'язок між процесами управління витратами (елементами системи управління) та загальновідомими функціями управління (рис. 1.2).

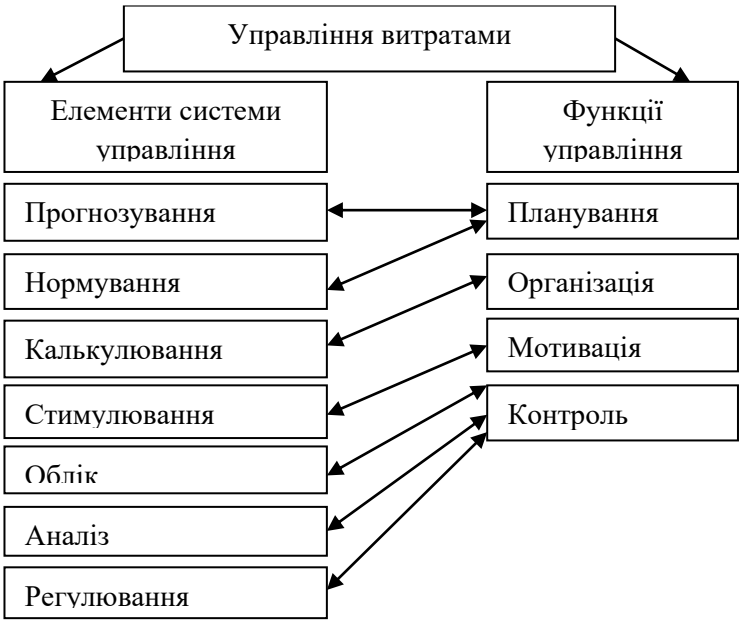


Рисунок 1.2 – Взаємозв’язок елементів системи управління витратами з функціями управління

Управління витратами на підприємстві охоплює виконання всіх основних управлінських функцій, які реалізуються через різні елементи управлінського процесу: прогнозування, планування, нормування, організацію, калькулювання, мотивацію і стимулювання, облік, аналіз, регулювання та контроль витрат [25].

Ці функції взаємодіють між собою в контексті управлінської діяльності, де керуюча підсистема (суб'єкти управління) взаємодіє з керованою підсистемою (об'єктами управління).

Суб'єкти управління витратами включають керівників, менеджерів, спеціалістів та бухгалтерії підприємства, які відповідають за виконання окремих функцій управління витратами.

Об'єкти управління складаються з витрат на виробництво та реалізацію продукції (робіт).

Наявність певних обмежень у процесі управління витратами підприємства підкреслює необхідність більш детального розгляду поняття «система управління витратами». Це поняття включає в себе взаємозв'язки між функціями управління витратами та відповідною організаційною структурою підприємства (функціональні та організаційні аспекти). Використання теоретичних засад системного аналізу та системотехніки дозволяє більш глибоко вивчити систему управління витратами [23].

Як і будь-яка інша система, система управління витратами є єдиним організмом, що взаємодіє як із зовнішнім середовищем, так і всередині організації, де її елементи функціонують у структурному, функціональному та ієрархічному аспектах, а також у динаміці виробничого процесу.

Зовнішні та внутрішні аспекти взаємопов'язані через показники та критерії прийняття рішень, пов'язані з управлінням грошовими потоками в операційній діяльності підприємства.

Переглянемо систему управління витратами підприємства через призму виробничого процесу, що дозволить узагальнити переваги та недоліки існуючих підходів до управління витратами в проектах, оцінюючи їх з точки

зору цілісності системи управління витратами підприємства. У цьому контексті визначено структурний підхід до аналізу системи управління витратами, який включає такі елементи: методи управління витратами, політики та процедури, що регулюють управління витратами, а також організаційну структуру підприємства.

Специфічні взаємозв'язки між цими елементами системи управління витратами підприємства представлені на рисунку 1.3.



Рисунок 1.3 – Взаємозв’язок елементів системи управління витратами підприємства (побудовано за джерелом [8, 68])

Інформація про зовнішнє та внутрішнє середовище підприємства є важливим вихідним матеріалом для процесів управління витратами.

Залежно від основних видів управлінських рішень визначаються підходи до управління витратами, розробляються політики та процедури, що регулюють цей процес, з урахуванням специфіки діяльності підприємства. Далі створюється система документообігу для управління витратами, визначається порядок руху документів на різних рівнях управління з уточненням дій, які повинні виконувати співробітники підприємства щодо контролю витрат.

Основою для системи управління витратами є інформація про рівень витрат на виробництво та собівартість продукції, що відображається в звітних документах. Ця інформація має специфічну структуру, яка визначається особливостями виробничого процесу [33].

Отже, сутність витрат діяльності підприємства в бухгалтерії полягає у відображенні наслідків операцій з активами та капіталом, які впливають на фінансово-майновий стан підприємства.

Класифікація витрат дозволяє виявляти помилки в їх формуванні, здійснювати прогнозування на майбутнє та забезпечувати ефективний контроль за доцільністю витрат.

Операційні витрати є ключовим об'єктом управлінського впливу. Управління витратами – це взаємопов'язаний комплекс заходів, який впливає на процеси витрат у діяльності підприємства та спрямований на досягнення оптимального рівня витрат у всіх його підсистемах. Основною метою є підвищення конкурентоспроможності та ефективності підприємства через покращення управління витратами.

1.2 Нормативно-правове регулювання обліку операційних витрат

Ринкові трансформації в економіці України вимагають кардинальних змін у системі інформаційного забезпечення для власників підприємств та

управлінського персоналу. В умовах сильної конкуренції серед підприємств їх здатність до виживання та ефективного функціонування значною мірою залежить від уміння економічних служб швидко готувати і точно приймати обґрунтовані рішення щодо витрат, що виникають у різних структурних підрозділах, а також при виконанні конкретних робіт або завдань. При цьому вся надана інформація повинна відповідати вимогам чинного законодавства.

Законодавча база України щодо обліку витрат вказує на низку проблем в організації обліку витрат та визначенні собівартості продукції. Неузгодженість між законодавчими, нормативними та інструктивними документами у сфері обліку витрат потребує розробки ефективних методик для їх обліку.

Важливо зауважити, що законодавче регулювання обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції включає низку нормативно-правових актів, які прийняті вищими органами влади держави, Міністерством фінансів України та іншими міністерствами та відомствами, а також внутрішні нормативні документи кожного підприємства. Це забезпечує належне функціонування та розвиток бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні [43].

Питання нормативного забезпечення обліку витрат було розглянуто низкою дослідників: Копотієнко Т. Ю. приділяла увагу формуванню та класифікації правового забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції [27]; Мужевич Н. В. зосередився на нормативно-правовому регулюванні обліку та контролю витрат і доходів підприємств [43]; Пудгороцкі М. М. та Коваль С. В. досліджували міжнародні та національні законодавчі акти, що стосуються формування витрат підприємств згідно з бухгалтерським та податковим законодавством [59].

Особливої уваги заслуговує класифікація законодавчого забезпечення обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, запропонована Мужевич Н. В. , яка зображена на рисунку 1.4.

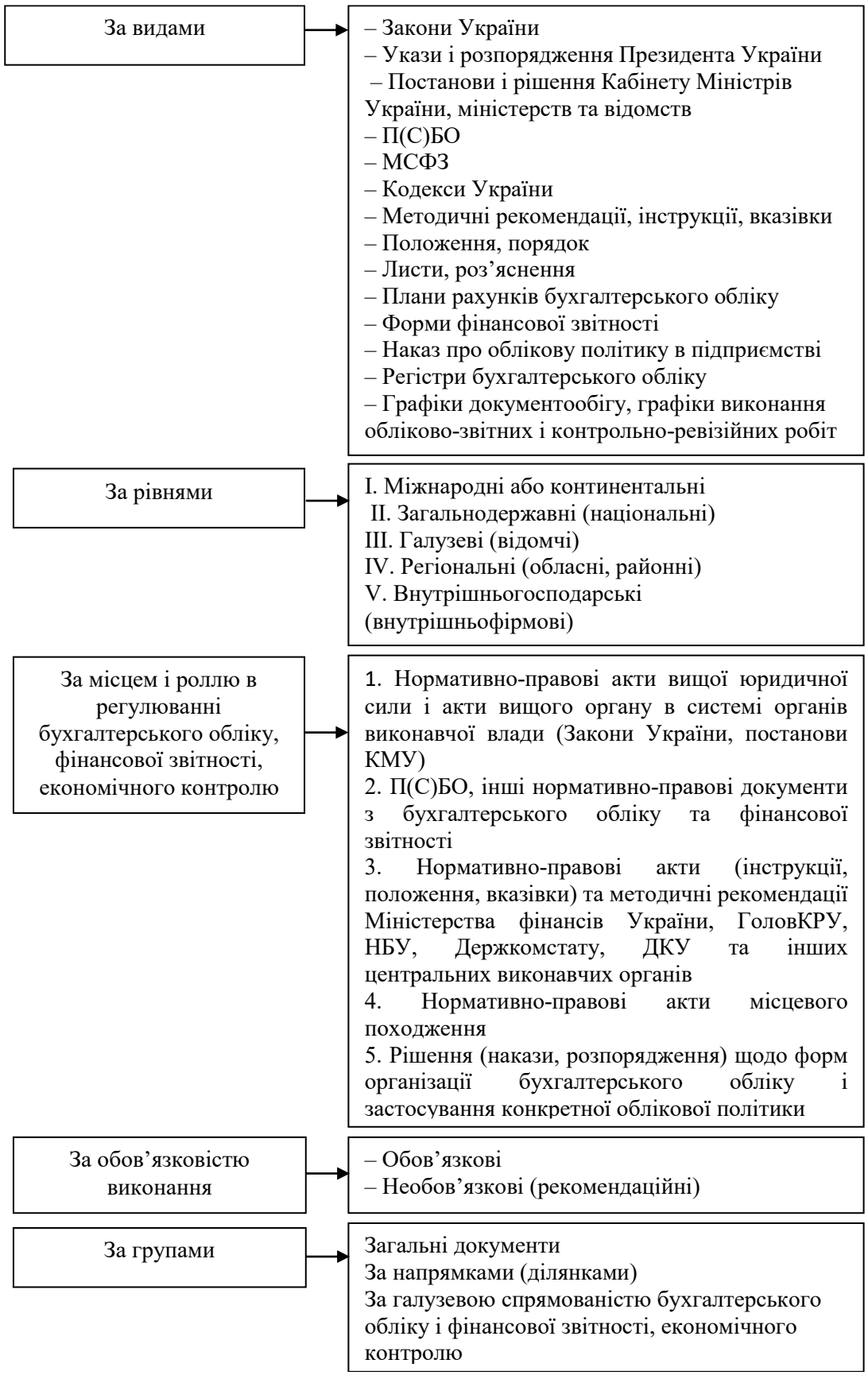


Рисунок 1.4 – Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і контролю за витратами підприємств (узагальнено за джерелом [43])

Автор визначає п’ять основних класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення обліку витрат: за видами, за рівнями, за місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку і фінансової звітності, за обов’язковістю виконання та за групами.

Нормативне регулювання бухгалтерського обліку в Україні здійснюється органами з відповідними повноваженнями, серед яких:

– Верховна Рада України, що приймає закони та постанови;

– Президент України, який видає укази для визначення напрямків інвестиційної політики на певний період;

– Кабінет Міністрів України, що ухвалює постанови для регулювання відносин згідно з чинними законами;

– Уповноважені державні органи, які здійснюють відомче регулювання в межах своїх повноважень;

– Органи місцевого самоврядування, які діють відповідно до делегованих державою повноважень.

Для ефективного управління та організації будь-якої діяльності необхідно виконати низку організаційних заходів, що безпосередньо впливають на розмір та структуру витрат. Таким чином, можна виділити два ключових чинники, які визначають формування витрат (рис. 1.5).



Рис. 1.5 Вплив організаційних та галузевих чинників на порядок формування витрат (систематизовано за джерелом [65, 66])

Перший чинник стосується організації процесів на підприємстві. Другий чинник полягає в галузевих особливостях, які впливають на формування та визначення собівартості продукції, а в кінцевому підсумку – на результат діяльності підприємства.

Для обліку операційних витрат підприємства використовують відповідну законодавчо-нормативну базу України, яка забезпечує регулювання питань організації та ведення обліку витрат, як показано в таблиці 1.3.

Таблиця 1.3 – Основні нормативно-правові акти України у сфері обліку витрат

Назва	Характеристика	Дата, ким прийнято
1	2	3
Господарський кодекс України [15]	Встановлює правові та організаційні основи договору	Верховна Рада України, 2003, № 436-IV
Цивільний кодекс України [69]	Визначає правові норми та порядок цивільних відносин за договорами	Верховна Рада України, 2003, № 435-IV
Земельний кодекс України [19]	Розкриває положення щодо використання земельних ділянок	Верховна Рада України, 25.10.2001р. №2768-III
Податковий кодекс України [49]	Регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. Розділ I «Загальні положення». Розділ III «Податок на прибуток підприємств». Висвітлено поняття витрат, їх склад та порядок визначення.	Верховна Рада України зі змінами, внесеними згідно із законом № 3292-VI від 24.04.2011
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [55]	Визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні. Визначення термінів «активи», «господарська операція»; розкриті основні принципи регулювання питань методології, організації та ведення бухгалтерського обліку операційних витрат.	Верховна Рада, закон України №996-XIV від 16.07.99р. із змінами
Закон України «Про оплату праці» [56]	Визначено склад витрат на оплату праці робітникам як бюджетних, так і позабюджетних організацій.	Верховна Рада, закон України №108-95-ВР від 24.03.95 із змінами
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової	Щодо обліку витрат визначає зміст і форму Звіту про фінансові результати, а зокрема вимоги до розкриття у фінансовій	Міністерство фінансів України, наказ №73 від 07.02.2013 р.

Продовження таблиці 1.3

1	2	3
звітності» [18]	звітності статей щодо витрат. Положення визначає строки та випадки віднесення доходів і витрат до звітного періоду, у якому складається фінансова звітність.	
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [18]	Щодо обліку витрат визначає зміст і форму Звіту про фінансові результати, а зокрема вимоги до розкриття у фінансовій звітності статей щодо витрат. Положення визначає строки та випадки віднесення доходів і витрат до звітного періоду, у якому складається фінансова звітність. Висвітлені критерії визнання витрат. Правила відображення витрат у фінансових результатах.	Міністерство юстиції України. наказ № 336/22868 від 28 лютого 2013 р. із змінами та доповненнями
НП(С)БО 16 «Витрати» [10]	Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності порядок формування. Визначає термін «витрати». Порядок та особливості визнання витрат, їх склад. Поділ витрат при їх утворенні на : прямо пов’язати з доходом певного періоду; забезпечення одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів.	Міністерство фінансів України, наказ №318 від 31.12.1999 із змінами та доповненнями

Як уже зазначалося, крім національних стандартів, існують також МСФЗ, які на сьогодні є ефективним інструментом для підвищення прозорості та зрозумілості інформації про діяльність господарюючих суб'єктів. Вони створюють надійну основу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, що дає змогу об'єктивно відображати фінансові ризики, а також порівнювати результати діяльності суб'єктів з метою адекватної оцінки їхнього потенціалу та ухвалення правильних управлінських рішень. МСФЗ також значно покращують можливості керівництва у сфері управління організацією, надаючи підприємствам конкурентні переваги [47].

Однак варто зазначити, що в рамках чинної національної нормативної бази є деякі відмінності в обліку витрат (рис. 1.5).



Рисунок 1.5 – Відмінності у визначенні, класифікації та складі витрат у НП(С)БО [сформовано за джерелом 18]

Для відкритих акціонерних товариств, підприємств, що випускають облігації, банків і фінансових установ залучення додаткових джерел капіталу та партнерів є важливим для забезпечення економічного зростання і подальшого розвитку.

Використання МСФЗ при складанні фінансової не тільки підприємствами промисловості, але й підприємствами агро-бізнесу має низку переваг, зокрема:

– надає можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;

– забезпечує порівнянність звітності з іншими організаціями, сприяє

залученню іноземних інвестицій і позик, а також виходу на міжнародні ринки;

– підвищує престиж і довіру з боку потенційних партнерів;

– забезпечує більшу надійність інформації та її прозорість завдяки дотриманню чітких правил складання звітності і наданню детальних пояснень.

На даний момент національні стандарти обліку в Україні орієнтовані на міжнародні – МСФЗ.

У контексті економічної кризи стратегічне значення для підприємства має облік витрат, які прямо впливають на фінансові результати. Основною проблемою є розбіжності між національними і міжнародними стандартами і у визнанні, класифікації та оцінці витрат.

Порівняння визнання, класифікації та оцінки операційних витрат за МСФЗ, МСБО та НП(С)БО подано в таблиці 1.4.

Згідно з МСФЗ [59], витрати визнаються на основі прямого зіставлення витрат з відповідними прибутками, що виникають від конкретних доходів, що припускає одночасне визнання і витрат, і прибутків, які виникають від тих самих операцій або подій.

Відповідно до НП(С)БО 16, витрати визнаються у звітності в момент, коли актив вибуває або зобов'язання зростають, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного і раціонального розподілу цих витрат у відповідні звітні періоди, коли з’являються економічні вигоди.

Міжнародна практика показує, що звітність, складена за МСФЗ, є значно більш інформативною для користувачів.

Впровадження МСФЗ дає можливість компаніям, у тому числі українським, які працюють на міжнародних ринках, надавати прозору інформацію про свою діяльність потенційним та поточним інвесторам, кредиторам і іншим зацікавленим сторонам, зокрема щодо фінансових результатів і витрат.

Таблиця 1.4 – Порівняльна характеристика визнання, класифікації та оцінки витрат операційної діяльності за МСФЗ, МСБО, НП(С)БО

МСФЗ, МСБО	НП(С)БО
Стандарт, який регламентує	
Єдиного спеціалізованого стандарту немає	НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
Класифікація та групування витрат	
МСБО розмежують у звітності статті витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності організації та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат
Визнання витрат	
За МСБО витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або	Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які не можна прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені (НПСБО 16, п.7). Якщо актив
інших подій	забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості
Склад витрат операційної діяльності	
1) собівартість реалізації; 2) витрати на збут; 3) адміністративні витрати; 4) інші витрати	1) операційні витрати, що включаються до собівартості реалізованої продукції: собівартість реалізованої продукції (містить в собі розподілені та недорозподілені загальновиробничі витрати); 2) витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг): 2а) адміністративні витрати; 2б) витрати на збут; 2в) інші операційні витрати
Оцінка витрат	
У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат, але містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки	Витрати звітного періоду визнаються за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені (НПСБО 16, п. 6)

*систематизовано автором за джерелами [6, 8, 23, 24]

Згідно з ПКУ [49], для оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, що пов'язані з визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на основі первинних

документів, регістрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності та інших документів, що потрібні для обчислення і сплати податків та зборів відповідно до законодавства.

Платникам податків забороняється формувати показники податкової звітності або митних декларацій на основі даних, не підтверджених відповідними документами, визначеними Кодексом.

ПКУ [49] також встановлює, що для обрахунку об'єкта оподаткування податком на прибуток платник використовує дані бухгалтерського обліку та фінансової звітності щодо доходів, витрат і фінансового результату до оподаткування. Крім того, ПКУ [49] передбачає, що об'єктом оподаткування є прибуток, що має джерело як в Україні, так і за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування, що відображений у фінансовій звітності відповідно до національних стандартів або МСФЗ, на різниці, що виникають згідно з ПКУ.

Таким чином, формування витрат для визначення фінансового результату до оподаткування за звітний період відбувається відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Згідно з частиною другою статті 3 Закону України № 996-XIV є обов'язковим видом обліку для підприємств [55].

Всі види звітності, такі як фінансова, податкова, статистична та інші, що використовують грошовий вимірник, базуються на даних бухгалтерського обліку.

Згідно з частиною першою статті 9 Закону України № 996-XIV, основою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення цих операцій. Тому несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку, а також недостовірність відображених в них даних, можуть призвести до помилок у фінансовій та податковій звітності [20, 40].

При розробці ПКУ автори намагалися максимально наблизити класифікацію витрат та їх склад до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Проте проблема полягала в тому, що до собівартості не включалися загальновиробничі витрати (табл. 1.5).

Таблиця 1.5 – Порівняльна характеристика собівартості за ПКУ та НП(С)БО 16

Витрати, що включаються до собівартості	НП(С)БО 16	ПКУ (до 07.07.2011р.)	ПКУ (після 07.07.2011 р.)
Прямі матеріальні витрати	+	+	+
Прямі витрати на оплату праці	+	+	+
Інші прямі витрати (амортизація основних засобів, нематеріальних активів, вартість придбаних послуг)	+	+	+
Змінні загальновиробничі витрати	+	-	+
Постійні загальновиробничі витрати	+	-	+

Цю проблему було вирішено шляхом внесення змін до пункту 138.8 ПКУ від 07.07.2011 р., що стосуються собівартості виконаних та реалізованих робіт. Зокрема, зазначено, що «загальновиробничі витрати, які включаються до собівартості виготовлених та реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг, відповідно до НП(С)БО» [10].

Аналізуючи законодавчу базу обліку витрат, можна зробити висновок, що всі вказані нормативно-правові акти спрямовані на організацію та допомогу у веденні бухгалтерського обліку витрат на підприємствах. Актуальність питання нормативного регулювання бухгалтерського обліку витрат зростає через постійне вдосконалення законодавчих актів та введення нових норм.

Інтеграція України до Європейського Союзу вимагає стандартизації національного законодавства, порядку складання та подання звітності, що є важливим для прийняття обґрунтованих управлінських рішень керівництвом підприємства.

Однією з ключових умов є гармонізація національних бухгалтерських стандартів з міжнародними. Для цього необхідно спершу виявити відмінності

між цими стандартами для їх кращого розуміння, а потім внести відповідні доповнення або зміни.

1.3 Методичні підходи до аудиту операційних витрат в контексті аудиту фінансової звітності

У ринковій економіці однією з основних задач управлінського персоналу є забезпечення повного та своєчасного розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності, оскільки це є ключовим інструментом управління прибутком. Важливим інструментом для підтвердження достовірності фінансових даних є аудит. У цьому контексті зростає значення підвищення ефективності організаційно-методичних аспектів аудиторської діяльності.

При проведенні аудиту операційних витрат аналізуються процеси та явища, які відображені в документах і безпосередньо пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Для більш детального розуміння мети аудиту витрат звернемося до наукових джерел, які будуть проаналізовані в таблиці 1.6.

Таблиця 1.6 – Визначення вітчизняних вчених щодо мети аудиту витрат*

Автор	Мета аудиту витрат
1	2
Бралатан В. П., Білохатнюк В. О. [7]	Мета аудиту витрат – складання висновку про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки й подання фінансових звітів.
Кротова О. А., Рахільчук С. П. [32]	Мета аудиту з обліку витрат діяльності – встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат діяльності, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах і облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта

Продовження таблиці 1.6

1	2
Гамова О. В., Головань В. А [14]	Метою аудиту витрат є отримання достатніх доказів впевненості для підтвердження правильної організації обліку витрат за елементами, достовірності розкриття інформації до діючих тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності.
Калашнік Т. М., Череп А. В. [24]	Метою аудиту витрат є встановлення вірогідності даних первинних документів щодо визначення витрат, повноти та своєчасності їх відображення в облікових реєстрах, відповідності методики обліку витрат чинним нормативним актам.

*узагальнено за джерелами, вказаними в табл.

На нашу думку, основною метою аудиту операційних витрат є надання незалежної професійної оцінки щодо достовірності обліку та правильності відображення в фінансовій звітності витрат, що виникають у процесі операційної діяльності підприємства.

Досягнення цієї мети можливе лише за умови, що аудитор отримає повну та якісну інформацію про операційні витрати конкретного підприємства (табл. 1.7).

Таблиця 1.7 – Джерела інформації при аудиті операційних витрат*

Групи джерел	Джерела
1	2
Первинні документи	Лімітно-заборні картки (форма №М-8, М-9,М-28, М- 28а), акти вибуття МШП (форма №МШ-4), накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма №М-11), картка складського обліку матеріалів (форма №М-12), накладна на відпуск товарно-матеріальних цінностей (форма №М-20), інвентарний опис товарно-матеріальних цінностей (форма №М-21), листок обліку простоїв (форма №П-16), накопичувальна картка обліку виробітку і заробітної плати, товарно-транспортна накладна, акти та протоколи інвентаризації.
Облікові регістри	Журнал 5 або 5А, Головна книга в частині рахунків 23 «Виробництво», 80 «Матеріальні витрати», 81 «Витрати на оплату праці», 82 «Відрахування на соціальні заходи», 83 «Амортизація», 84 «Інші операційні витрати», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».
Фінансова звітність	Ф. №1 «Баланс» (в частині незавершеного виробництва), Ф. №2 «Звіт про фінансові результати» («Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)», «Адміністративні витрати», «Витрати на збут», «Інші операційні витрати»), Примітки до фінансової звітності (Ф. №5), включаючи стислий опис облікових політик.

Продовження таблиці 1.7

1	2
Інші документи	Акти перевірки інших суб'єктів контролю (внутрішніх аудиторів, працівників контрольно-ревізійного управління, податківців); накази, розпорядження, пояснювальні записки тощо.
Нормативна база	Закон України «Про аудиторську діяльність, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НПСБО 16 «Витрати», Податковий кодекс України, Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

*розроблено автором

Для того, щоб сформувати обґрунтовану думку щодо інформації про витрати підприємства, випуск продукції та її собівартість, аудитор має:

– отримати надійні гарантії, що дані в бухгалтерських документах та інших джерелах є достовірними та достатніми;

– визначити, чи правильно відображена інформація в обліку та фінансовій звітності.

У процесі аудиту операційних витрат аудитор перевіряє:

– облікову політику щодо витрат;

– підтвердження витрат відповідними первинними документами;

– обґрунтованість відображення витрат за класифікацією видів діяльності;

– наявність окремого обліку витрат для різних видів діяльності;

– правильність розподілу операційних витрат між адміністративними, збутовими та іншими витратами операційної діяльності;

– повноту розкриття інформації про витрати в примітках до фінансової звітності.

Послідовність проведення аудиту витрат виробництва показана на рисунку 1.6.

Аудитор самостійно визначає порядок проведення перевірки, орієнтуючись на особливості діяльності підприємства та умови договору. Вважаємо, що під час аудиту витрат виробництва доцільно застосовувати підхід, який рухається від загального до конкретного.



Рисунок 1.6 – Послідовність проведення аудиторської перевірки операційних витрат виробництва (систематизовано за джерелами [5, 13])

Для аудиту важливо правильно оцінити систему внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку, рівень суттєвості та аудиторський ризик. Аудиторський ризик у контексті перевірки витрат виробництва можна визначити як ймовірність того, що суттєві помилки або викривлення інформації про витрати на виробництво не будуть виявлені в бухгалтерській звітності, що призведе до висловлення неправдивої думки про її достовірність.

Також існує ризик визнання звітності викривленою, коли насправді таких помилок немає.

Аудитор повинен на основі оцінки систем внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку визначити рівень аудиторського ризику та розробити

процедури, спрямовані на його зниження до прийнятного рівня.

Аудит операційних витрат здійснюється відповідно до загального плану перевірки, у якому особлива увага приділяється важливим та нетиповим операціям з обліку витрат. Для цього аудитор орієнтується на МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності».

При складанні плану необхідно враховувати оцінку ризиків (МСА 315 «Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання та його середовище»). План коригується через програму, яка визначає характер, часові обмеження та обсяг аудиторських процедур для збирання достатніх і відповідних доказів, керуючись вимогами МСА 500 «Аудиторські докази».

Для перевірки достовірності облікових даних про списання витрат використовуються регістри обліку операцій по рахунках синтетичного та аналітичного обліку, первинні документи та виробнича звітність, що дозволяє перевірити правильність, повноту та своєчасність відображення витрат у звітності.

Вивчаючи склад елементів витрат, аудитор повинен дослідити його складові частини. При цьому потрібно особливо уважно стежити за аналогічними за змістом елементами витрат, які покриваються за рахунок фінансових результатів.

Задля цього аудитор виконує ряд процедур з метою перевірки тверджень управлінського персоналу, які наведені в таблиці 1.8.

При оцінці достатності аудиторських доказів необхідно враховувати кілька важливих факторів: можливість порівняння висновків, зроблених на основі доказів з різних джерел; письмові аудиторські докази є більш надійними порівняно з усними; зовнішні докази мають більшу силу, ніж внутрішні, особливо в умовах неефективної системи обліку та контролю.

Під час проведення аудиторських процедур аудитору слід ідентифікувати можливі помилки, що можуть виникати в процесі перевірки.

Таблиця 1.8 – Аудиторські процедури одержання доказів в контексті тверджень*

Завдання аудиту	Зміст тверджень	Аудиторські процедури	Методи аудиту
1. Встановити правильність складу матеріальних витрат	Правдивість, повнота	Перевірка складу матеріальних витрат	Документальний
2. Встановити правильність складу витрат на оплату праці	Наявність, правдивість, повнота	Перевірка складу витрат на оплату праці. Вивчити разом із керівництвом процедури виплати заробітної плати та визначити ключові фактори, що зв'язані із заробітною платою. Визначити звичайну ставку заробітної плати робітників різних рівнів	Документальний, зіставлення
3. Встановити правильність складу відрахування на соціальні заходи	Наявність, правдивість, повнота	Перевірка складу відрахувань на соціальні заходи	Документальний, зіставлення, арифметичний
4. Встановити правильність включення до амортизації	Наявність, правдивість, повнота	Перевірка нарахування амортизації	Документальний, зіставлення, арифметичний
5. Встановити правильність включення інших операційних витрат	Наявність, правдивість, повнота	Перевірка складу інших операційних витрат	Документальний, зіставлення, арифметичний
6. Встановити правильність відображення обліку витрат	Правдивість, повнота, права і зобов'язання	Перевірити відповідність даних аналітичного та синтетичного обліку витрат за елементами рахунку класу Перевірити бухгалтерський облік на предмет великих або незвичайних операцій	Суцільний
7. Встановити правильність відображення суми витрат у фінансовій звітності підприємства	Правдивість, подання і розкриття	Оцінити підтвердження повноти розкриття інформації витрат за елементами в фінансовій звітності	Документальне оформлення, арифметичний контроль, зіставлення

*систематизовано автором

На рисунку 1.7 зображено типові помилки, які можуть виникнути під час аудиту витрат.

Виявлені під час перевірки відхилення документуються в робочих матеріалах аудитора, після чого оцінюється їхній вплив на фінансові

показники звітності. Ці робочі документи, що стосуються перевірки обліку витрат, становлять основу для складання звіту про результати аудиторської перевірки.

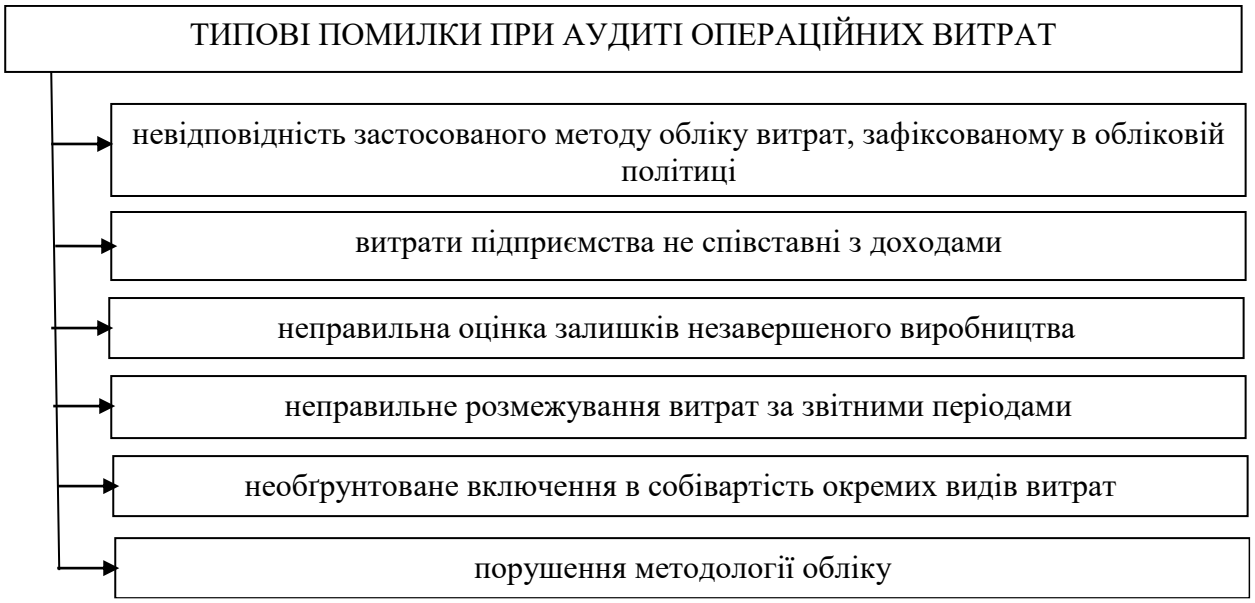


Рисунок 1.7 –Типові порушення, виявлені під час аудиту витрат

(узагальнено за джерелами [24, 29])

Такий звіт має бути оформлений згідно з чітко визначеними вимогами, зокрема:

У вступній частині звіту вказуються місце і дата його складання, назва аудиторської фірми та її адреса, номер і дата видачі сертифіката та свідоцтва про включення до реєстру суб'єкта аудиторської діяльності, період, за який проводилася перевірка, перелік облікової та звітної документації, а також посилання на законодавчі акти та стандарти бухгалтерського обліку, що використовувалися під час перевірки;

В аналітичній частині звіту наводяться результати перевірки бухгалтерського обліку та фінансової звітності, оцінка стану внутрішнього контролю, методи перевірки (суцільний чи вибірковий), а також виявлені порушення законодавства та нормативно-правових актів щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Отримані докази повинні допомогти аудитору сформулювати свою думку відповідно до стандартів МСА 700-799 «Аудиторські висновки та звітування» та виявити потенційні проблеми в обліку операційних витрат підприємства. У разі виявлення викривлень, випадків шахрайства чи обмеження інформації під час аудиту, аудитор повинен змінити свою думку, як це вказано в таблиці 1.9.

Таблиця 1.9 – Вплив одержаних доказів на думку аудитора [41]

Вплив виявлених фактів на судження аудитора	Викривлення інформації	Неможливість отримати достатнього обсягу інформації
Вплив суттєвий, але не всеохоплююче	думка із застереженням	
Вплив суттєвий і всеохоплюючий	негативна думка	відмова від висловлення думки

В Звіті аудитора думка висловлюється, коли аудитор вважає, що виконані наступні умови:

– аудитор отримав достатню кількість інформації та пояснень, необхідних для здійснення аудиту витрат підприємства;

– надана інформація є достатньою для точного відображення стану обліку витрат;

– існують належні дані по всіх питаннях, що мають суттєве значення для достовірності та повноти інформації про витрати;

– фінансова документація щодо витрат підприємства складена згідно з прийнятою системою бухгалтерського обліку, яка відповідає чинним законодавчим та нормативним вимогам;

– звітність базується на достовірних облікових даних, що стосуються витрат, і не містить суперечностей;

– формат звітності щодо витрат є відповідним.

Якщо з якихось причин аудитор не може надати звіт з безумовною думкою, тоді розглядаються конкретні обставини, що призводять до цього. Причини можуть бути такими:

– обмеження обсягу аудиторської роботи через неможливість отримати

всю необхідну інформацію та пояснення (наприклад, через незадовільний стан обліку витрат) або обмеження в часі, що не дає можливості виконати всі необхідні аудиторські процедури;

– невизначеність у правильності висновку через спірні питання в обліку витрат або наявність кількох можливих варіантів управлінського чи технологічного рішення.

Причини незгоди з управлінським персоналом суб'єкта перевірки можуть бути такими:

– неприйнятність системи або методів обліку витрат;

– розбіжності у думках щодо відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даним обліку витрат;

– незгода з повнотою і способом відображення фактів в бухгалтерському обліку витрат та звітності;

– несумісність здійснення або оформлення операцій з обліку витрат із законодавством та іншими вимогами.

Думка із застереженням висловлюється в Звіті аудитора у таких випадках:

– невизначеність, яка не має суттєвого впливу на формулювання думки стосовно обліку витрат;

– незгода, яка не є суттєвою, але все ж суперечить даним перевіреного обліку витрат .

Негативна думка висловлюється при наявності серйозних незгод, коли аудитор може висловити думку, але вона суперечить даним перевіреного обліку витрат на відповідність нормативно-правовим актам України і внутрішніх стандартів та регламентів.

Аудитор може також відмовитися від висловнення думки через фундаментальну невпевненість, коли він не може сформулювати думку щодо обліку витрат.

Отже, за результатами дослідження можна зробити висновок, що управління операційними витратами в сучасних умовах має стратегічне

значення для розвитку підприємства, забезпечуючи конкурентоспроможність продукції та підвищення прибутковості.

Аудит витрат є важливою частиною загального аудиту підприємства, інструментом оперативного контролю прийнятих рішень, ефективним засобом запобігання неефективній господарській діяльності та виявлення внутрішніх резервів.

РОЗДІЛ 2
ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНІ АСПЕКТИ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ «СВК НАДІЯ»

2.1 Організаційно-економічна характеристика підприємства

Фермерське господарство «СВК Надія» є підприємством, заснованим на угоді між громадянами, які об'єднали своє майно та підприємницьку діяльність з метою отримання прибутку.

Юридична адреса: Вінницька область, с. Дружне, вул. Нове Життя, буд. 24, 22453.

Господарство засноване відповідно до Конституції України, Цивільного, Господарського та Земельного кодексів України, Закону України «Про господарські товариства» та інших законодавчих актів, що прийняті відповідно до них.

Фермерське господарство має власний баланс, поточні рахунки в банках, печатку з найменуванням, штампи, бланки та інші реквізити.

Основною метою діяльності господарства є отримання прибутку шляхом вирощування зернових (крім рису), бобових культур і насіння олійних культур, а також здійснення іншої господарської діяльності.

До предмета діяльності «СВК Надія» належать:

– виробництво, заготівля та закупівля сільськогосподарської продукції;

– переробка сільськогосподарської продукції власного виробництва та придбаної;

– оптова та роздрібна торгівля продукцією власного виробництва та придбаною;

– надання послуг та консультацій фізичним і юридичним особам в обробітку землі та вирощуванні сільськогосподарських культур.

Господарство засноване на аграрному фермерському бізнесі, що дає значну перевагу у забезпеченні сировиною за рахунок відходів сільськогосподарської продукції.

Форма організаційної структури управління підприємством є лінійною. Схема організаційної структури представлена на рисунку 2.1.

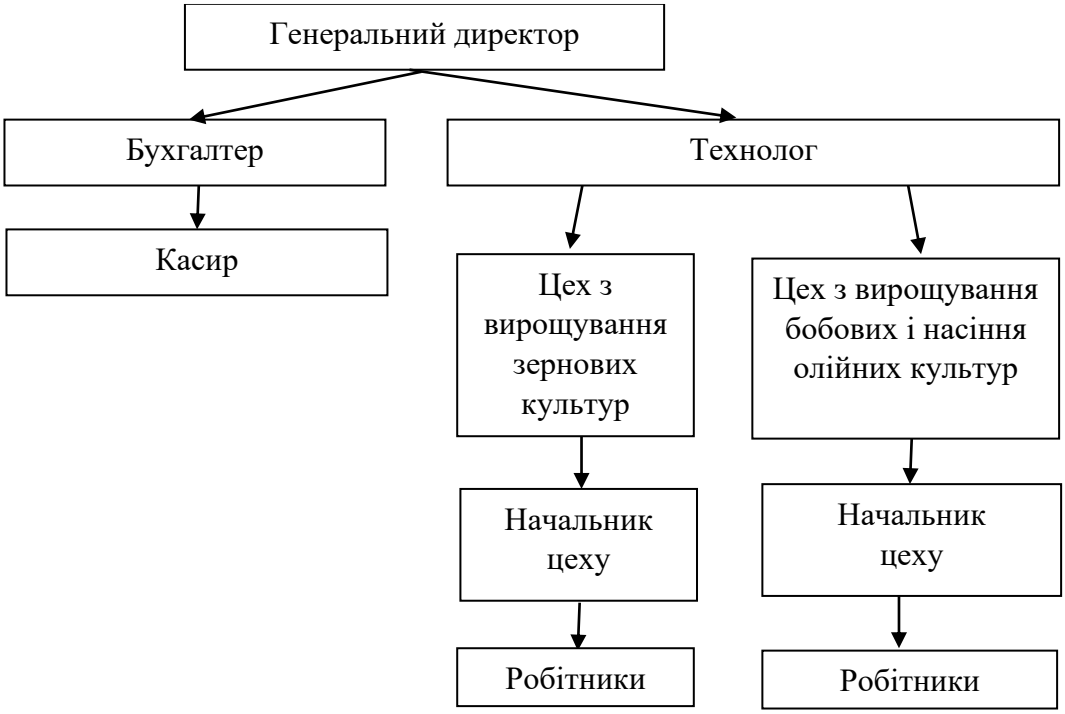


Рисунок 2.1 – Організаційна структура Фермерського господарства «СВК Надія»

Бухгалтерський облік на підприємстві організовано відповідно до вимог Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Відповідно до цього закону, підприємство створює окремий структурний підрозділ – бухгалтерію, що складається з бухгалтера та касира, чиї права і обов'язки визначені посадовими інструкціями.

Відділ бухгалтерії є самостійним підрозділом, завданням якого є систематизація документів, що оформлюються під час здійснення операцій, підготовка всіх необхідних звітів і оптимізація діяльності підприємства.

Для ведення бухгалтерського обліку застосовується альтернативний

підхід, передбачений змінами до НП(С)БО

На підприємстві використовується журнально-ордерна система обліку.

Первинний облік ведеться за затвердженими формами та графіком документообігу, запропонованим бухгалтерією. Дані журналів-ордерів, облікових регістрів і додаткових довідок головний бухгалтер переносить у Головну книгу підприємства (оборотний баланс), що служить основою для складання балансу підприємства.

Для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності проводиться інвентаризація активів і зобов'язань відповідно до Положення про інвентаризацію, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 р. №879.

За останні 4 роки спостерігається тенденція до збільшення обсягів випуску і реалізації продукції підприємства (рис. 2.2).

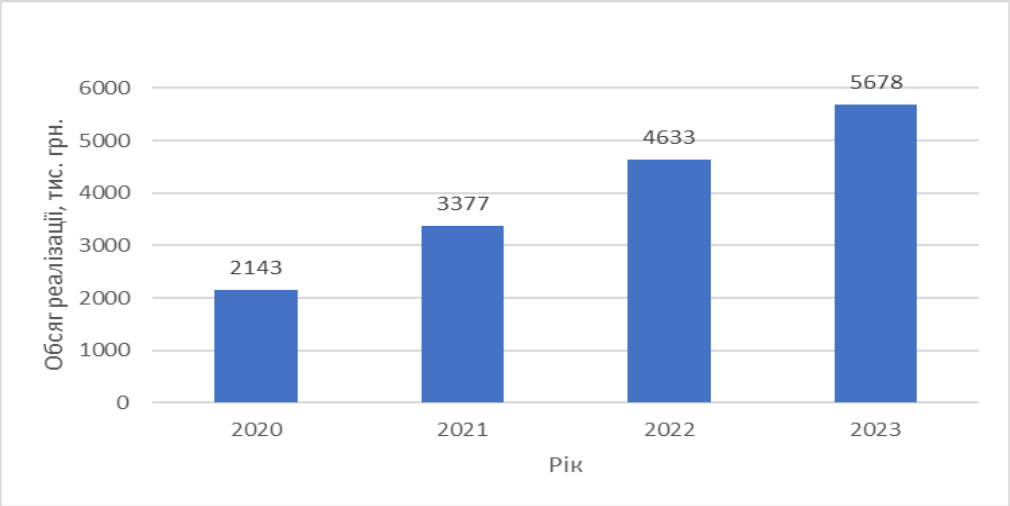


Рисунок 2.2 – Динаміка обсягів реалізації продукції на Фермерському господарстві «СВК Надія» за 2020-2023 рр.

Дані розрахунків засвідчують (табл. 2.1), що за 4 роки обсяги реалізації збільшилися у два з половиною рази. Середньорічний тем зростання становить 138,37%. При цьому найбільш продуктивним виявився 2021 рік (157,58%).

Таблиця 2.1 – Динаміка показників обсягу реалізації за 2020-2023 рр. на Фермерському господарстві «СВК Надія»

№	Показники	Роки			
		2020	2021	2022	2023
1	Обсяг реалізації, тис. грн.	2 143	3 377	4 633	5678
2	Темп росту обсягів реалізації, %				
	базисним методом	100,00	157,58	216,19	264,96
	ланцюговим методом	100,00	157,58	137,19	122,56
	Середньорічний темп росту	1,3837 (138,37%)			

Розглянемо основні економічні показники, що характеризують діяльність підприємства за період з 2020 по 2023 рр. (таблиця 2.2).

Таблиця 2.2 – Фінансово-економічні показники діяльності Фермерського господарства «СВК Надія»

№	Показники	Роки			Відхилення			
		2021	2022	2023	Абсолютні, тис. грн.		Відносні, %	
					2022/ 2021	2023/ 2022	2022/ 2021	2023/ 2022
1.	Дохід від реалізації, тис. грн.	3 377	4 633	5678	1256	1045	137,19	122,56
2.	Чистий прибуток, тис. грн.	213	352	248	139	-104	165,26	70,45
3.	Середньорічна вартість основних фондів, тис. грн.	781	1442	1561	661	119	184,64	108,25
4.	Власні оборотні кошти, тис. грн.	-1428	-1154	-919	274	235	х	х
5.	Фондовіддача	4,32	3,21	3,64	-1,11	0,43	74,31	113,40
6.	Коефіцієнт зносу основних виробничих фондів	0,22	0,34	0,36	0,12	0,02	154,55	105,88
7.	Коефіцієнт покриття	0,48	0,54	0,69	0,06	0,15	112,5	127,78
8.	Власний капітал, тис. грн.	173	525	773	352	248	303,47	147,24
9.	Позиковий капітал, тис. грн.	2760	2551	3080	-209	529	92,43	120,74

За результатами проведеного розрахунку можна зробити наступні висновки. Протягом 2023 року дохід від реалізації товарів збільшився на 1045 тис. грн, що свідчить про розширення виробничих потужностей підприємства та збільшення обсягів виробництва. Це також пояснюється підвищенням вартості основних виробничих фондів, оскільки для збільшення виробництва необхідно придбати додаткове обладнання та устаткування. Позитивним результатом цих заходів є зростання доходу на 1 одиницю

основних фондів (фондовіддача), що збільшилася на 0,43, але цей показник все ще не досягнув рівня 2021 року.

Негативним моментом є зменшення прибутку майже на 30% та той факт, що розширення виробничих потужностей здійснюється не за рахунок власних коштів, а з використанням позикових. Чистий оборотний капітал залишався від'ємним протягом всього періоду.

Ключовим етапом аналізу фінансово-господарської діяльності є аналіз платоспроможності, який показує рівень залежності підприємства від зовнішніх фінансових ресурсів (табл. 2.3).

Таблиця 2.3 – Фінансово-економічні показники діяльності Фермерського господарства «СВК Надія»

№	Показники	Роки			Відхилення			
		2021	2022	2023	Абсолютні, тис. грн.		Відносні, %	
					2022/ 2021	2023/ 2022	2022/ 2021	2023/ 2022
1.	Дохід від реалізації, тис. грн.	3 377	4 633	5678	1256	1045	137,19	122,56
2.	Чистий прибуток, тис. грн.	213	352	248	139	-104	165,26	70,45
3.	Середньорічна вартість основних фондів, тис. грн.	781	1442	1561	661	119	184,64	108,25
4.	Власні оборотні кошти, тис. грн.	-1428	-1154	-919	274	235	х	х
5.	Фондовіддача	4,32	3,21	3,64	-1,11	0,43	74,31	113,40
6.	Коефіцієнт зносу основних виробничих фондів	0,22	0,34	0,36	0,12	0,02	154,55	105,88
7.	Коефіцієнт покриття	0,48	0,54	0,69	0,06	0,15	112,5	127,78
8.	Власний капітал, тис. грн.	173	525	773	352	248	303,47	147,24
9.	Позиковий капітал, тис. грн.	2760	2551	3080	-209	529	92,43	120,74

Аналіз платоспроможності Фермерського господарства «СВК Надія» наведений у таблиці 2.4.

Аналіз платоспроможності Фермерського господарства «СВК Надія» показав, що підприємство не в змозі забезпечити свою діяльність за рахунок власних оборотних коштів. Однак, питома вага власних коштів у загальній сумі фінансування, тобто коефіцієнт автономії, поступово зростає кожного

року. Коефіцієнт фінансування, який є нижчим за нормативне значення (менше 1), вказує на значну залежність підприємства від залучених коштів і його нездатність функціонувати без зовнішнього фінансування.

Таблиця 2.4 – Аналіз платоспроможності Фермерського господарства «СВК Надія»

№	Показники	Роки			Відхилення			
		2021	2022	2023	Абсолютні, тис. грн.		Відносні, %	
					2022/ 2021	2023/ 2022	2022/ 2021	2023/ 2022
1.	Коефіцієнт автономії	0,06	0,17	0,20	0,11	0,03	283,33	117,65
2.	Коефіцієнт фінансування	15,95	4,86	3,98	-11,09	-0,88	30,47	81,89
3.	Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами	-1,10	-0,87	-0,44	0,23	0,43	х	х

Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами, що має від’ємне значення, не досягає нормативного рівня (понад 0,1), хоча виявляє тенденцію до зростання.

Аналіз ділової активності підприємства дозволяє оцінити ефективність використання ресурсів, швидкість їх обертання та отримання фінансових результатів від діяльності (табл. 2.5)

Розраховані коефіцієнти дають змогу оцінити стан ділової активності підприємства. Хоча коефіцієнт оборотності активів має тенденцію до незначного зростання, він залишається нижчим за нормативне значення для цього виду діяльності. Позитивним є те, що коефіцієнти оборотності дебіторської та кредиторської заборгованості зростають, що свідчить про скорочення термінів їх погашення. Це вказує на покращення платіжної дисципліни як серед дебіторів, так і серед кредиторів.

Негативним фактором є значне зниження коефіцієнта оборотності матеріальних запасів у 2023 році, що вказує на сповільнення процесу реалізації товарно-матеріальних запасів.

Таблиця 2.5 – Аналіз ділової активності Фермерського господарства «СВК Надія»

№	Показники	Роки			Відхилення			
		2021	2022	2023	Абсолютні, тис. грн.		Відносні, %	
					2022/ 2021	2023/ 2022	2022/ 2021	2023/ 2022
1.	Коефіцієнт оборотності активів	1,53	1,54	1,64	0,01	0,1	100,65	106,49
2.	Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості	1,65	1,79	2,09	0,14	0,3	108,48	116,76
3.	Строк погашення кредиторської заборгованості, дні	218	201	172	-17	-29	92,20	85,57
4.	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	5,60	5,40	7,03	-0,2	1,63	96,43	130,19
5.	Строк погашення дебіторської заборгованості, дні	64	67	51	3	-16	104,69	76,12
6.	Коефіцієнт оборотності запасів	11,57	13,03	3,84	1,46	-9,19	112,62	29,47

Зниження прибутку підприємства в 2023 році в основному зумовлено збільшенням витрат. Детальнішу динаміку витрат операційної діяльності наведено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6 – Структура та динаміка витрат операційної діяльності на Фермерському господарстві «СВК Надія»

№	Показники	Роки						Відхилення	
		2021		2022		2023			
		Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	2022/ 2021	2023/ 2022
1.	Матеріальні витрати	1441	41,48	2130	46,57	3759	63,43	689	1629
2.	Витрати на оплату праці	698	20,09	1057	23,11	1151	19,42	359	94
3.	Відрахування на соціальні заходи	257	7,40	360	7,87	417	7,04	103	57
4.	Амортизація	338	9,73	303	6,62	288	4,86	-35	-15
5.	Інші операційні витрати	740	21,30	724	15,83	311	5,25	-16	-413
6.	Разом	3474	100,00	4574	100,00	5926	100,00	1100	1352

Аналіз даної таблиці показав, що загальний обсяг витрат за аналізований період збільшився на 1100 тис. грн. у 2022 році та на 1352 тис. грн. у 2023 році. Значне зростання витрат, особливо в 2023 році, обумовлено помітним збільшенням обсягів виробництва, що вимагало додаткових фінансових вкладень і підвищення витрат. Найбільшу частку в структурі витрат займають матеріальні витрати. Важливо зазначити, що їх частка має тенденцію до значного зростання (на 22% порівняно з попереднім роком), досягнувши 63,43% у 2023 році.

Підприємство зосереджує свої зусилля на підвищенні ефективності застосовуваних методів продажу, реклами, стимулювання збуту тощо.

У перспективі планується збільшення виробництва завдяки впровадженню:

– новітнього технологічного обладнання;

– сприятливих умов для виробничого процесу;

– вирощуванню та отриманню високоякісної продукції.

Основними конкурентами є кілька підприємств, які мають перевагу у вигідному розташуванні щодо точок збуту готової продукції та зниженні витрат на збут (витрати на дизельне паливо, амортизацію транспорту, ремонт, заробітну плату водіїв, єдиний соціальний внесок, експедицію та відрядження тощо). Враховуючи ці обставини, важливим завданням є вдосконалення управління операційними витратами з метою їх оптимізації, що передбачає створення відповідної системи обліку та аудиту.

2.2 Процес документування господарських операцій з обліку витрат операційної діяльності

Основу організації системи бухгалтерського обліку на Фермерському господарстві «СВК Надія» складає документування. Це один із ключових

методів бухгалтерії, який разом з інвентаризацією є важливим елементом первинного спостереження.

Бухгалтерський документ є інформаційною основою обліку, що включає первинні документи, облікові регістри та форми звітності [2].

Процес документування полягає у створенні документів, що фіксують інформацію на матеріальних або електронних носіях, і є початковим етапом документообігу.

Схематичне зображення етапу документального оформлення витрат операційної діяльності у обліковому процесі Фермерського господарства «СВК Надія» подано на рисунку 2.3.

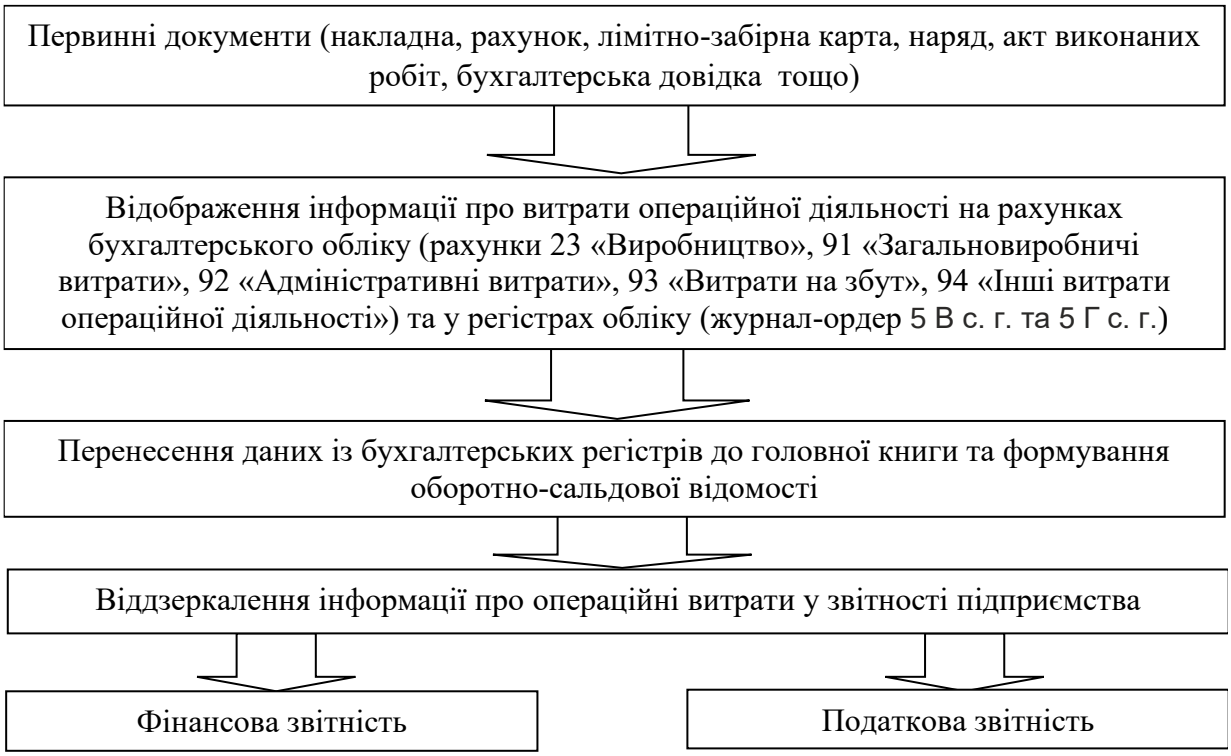


Рисунок 2.3 – Місце документування у системі обліку операційних витрат на Фермерському господарстві «СВК Надія»

Бухгалтерський облік базується на первинних даних, тому ефективність та своєчасність обліку витрат операційної діяльності значною мірою залежать від організації обробки первинної документації. Фермерське

господарство «СВК Надія» керується положеннями статті 9 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» [55], згідно з якими первинні документи, що фіксують факти господарських операцій, є підставою для їх відображення в обліку. Формат, структура та реквізити первинного документа залежать від виду господарської операції.

Первинний облік у господарстві ведеться за затвердженими формами і відповідно до графіка документообігу, розробленого бухгалтерією.

Для обліку матеріальних витрат на Фермерському господарстві «СВК Надія» використовуються такі первинні документи: накладна, рахунок, рахунок-фактура, товарно-транспортна накладна, видатковий касовий ордер, виписка банку та інші. Ці документи містять відомості про найменування, кількість та ціну списаних на виробництво матеріалів.

Рахунок-фактура застосовується для обліку розрахунків між постачальниками і покупцями за поставлені товари, містить дані про товар, ціну, суму ПДВ і суму до сплати, а також реквізити постачальника.

Накладна для внутрішнього переміщення матеріалів використовується для одноразового відпуску матеріалів з одного підрозділу підприємства в інший, зокрема для переміщення запасів із складу до виробничих цехів.

Лімітно-забірна картка застосовується для контролю за систематичним відпуском матеріалів, що мають обмеження. Вона також використовується для моніторингу дотримання лімітів відпуску матеріалів. В картці вказується місячний ліміт відпуску для кожного цеху, що визначається на основі виробничої програми та норм витрат матеріалів, враховуючи залишки на початок місяця. Ліміт може бути встановлений окремо для кожного замовлення.

Товарно-транспортна накладна використовується для обліку поставок запасів і розрахунків за їх транспортування автомобільним транспортом. Вона забезпечує приймання товарів за кількісними та якісними характеристиками.

Бухгалтерія підприємства приймає та обробляє первинні документи на

сировину, матеріали та інші ресурси у визначені строки. Усі документи проходять перевірку та сортування. Прибуткові ордери звіряються з відповідними рахунками, транспортними документами та іншими первинними документами. Лімітні картки, які надійшли зі складу, порівнюються з іншими примірниками, отриманими від цехів-споживачів. Накладні на переміщення матеріалів, які подають склади-відправники, звіряються з відповідними примірниками накладних, що надійшли від складів-одержувачів.

Для обліку витрат на оплату праці на ФГ «СВК Надія» використовуються табелі обліку робочого часу, де зазначені прізвище, ім'я, по-батькові працівника, його посада та кількість відпрацьованих годин. Виконані роботи фіксуються в індивідуальних нарядах або актах приймання робіт, де зазначається завдання на виконання робіт та підтвердження їх фактичного виконання. Дані щодо заробітної плати працівників узагальнюються та відображаються в розрахунково-платіжній відомості.

Щодо накопичення загальновиробничих витрат, використовуються такі первинні документи, як накладні, рахунки, видаткові касові ордери, банківські виписки, авансові звіти, бухгалтерські рахунки. Загальновиробничі витрати щомісяця списуються на відповідні аналітичні рахунки за конкретними видами продукції (наприклад, міцелію) на основі довідки-розшифровки витрат та відомості розподілу витрат.

Аналогічні документи застосовуються й для обліку адміністративних витрат та витрат на збут. Це можуть бути бухгалтерські розрахунки, довідки, рахунки, накладні, рахунки-фактури, видаткові касові ордери, табелі обліку робочого часу, розрахункові відомості по заробітній платі, відомості нарахування соціальних внесків, авансові звіти, акти на списання малоцінних та швидкозношуваних предметів, розрахунки амортизації необоротних активів та інші.

Дослідження інших витрат операційної діяльності на Фермерському господарстві «СВК Надія» та місце їх документування у системі

бухгалтерського обліку, дозволило з'ясувати, які первинні документи варто використовувати при їх виникненні (табл. 2.7).

Таблиця 2.7 – Первинні документи для відображення в обліку інших витрат операційної діяльності

Види інших витрат операційної діяльності	Первинні документи
Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Накладна. Розрахунок бухгалтерії. Бухгалтерська довідка. Акт відремонтованих об'єктів.
Витрати на дослідження і розробки	Акт виконаних робіт. Накладна. Рахунок-фактура. Бухгалтерська довідка. Договір про здійснення НДДКР.
Собівартість реалізованої іноземної валюти	Довідка бухгалтерії. Виписка банку по банківських рахунках в іноземній валюті.
Собівартість реалізованих виробничих запасів	Накладна. Акти на списання запасів, основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів.
Сумнівні та безнадійні борги	Бухгалтерська довідка. Акт інвентаризації сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Інвентаризаційний опис та порівняльна відомість по інвентаризації сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості.
Витрати від операційної курсової різниці	Бухгалтерська довідка.
Втрати від знецінення запасів	Акт уцінки запасів. Бухгалтерська довідка.
Нестачі і втрати від псування цінностей	Акт інвентаризації ТМЦ. Інвентаризаційний опис. Порівняльна відомість за результатами проведеної інвентаризації ТМЦ. Довідка бухгалтерії.
Визнані штрафи, пені, неустойки	Претензійні акти. Бухгалтерська довідка
Інші витрати операційної діяльності	Рахунки-вимоги. Платіжна відомість. Договір оренди. Рахунки-фактури на орендну плату.

Наступний етап бухгалтерського обліку полягає у перенесенні даних з первинних документів на рахунки та в облікові регістри, а також у їх подальшому перенесенні до головної книги та формуванні оборотно-сальдової відомості.

На Фермерському господарстві «СВК Надія» застосовується журнально-ордерна система обліку, яка базується на принципах НП(С)БО. Вона передбачає систематизацію інформації в облікових регістрах як синтетичного, так і аналітичного обліку, а також використання методу

подвійного запису на взаємопов'язаних рахунках. Дані з облікових регістрів використовуються для формування фінансової, податкової та статистичної звітності.

Журнально-ордерна форма обліку є сукупністю взаємопов'язаних облікових регістрів, які об'єднують хронологічні та систематичні записи, що забезпечує зручність отримання необхідної інформації для зовнішніх та внутрішніх користувачів. Організація та ведення бухгалтерського обліку за цією формою на підприємстві «СВК Надія» здійснюється згідно з Методичними рекомендаціями щодо застосування регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств, затвердженими Наказом Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. № 390 [58].

Загалом на підприємстві «СВК Надія» передбачено ведення 15 основних журналів-ордерів та Головної книги, а також 45 допоміжних регістрів.

Формування витрат діяльності та їх віднесення на фінансові результати на підприємстві здійснюється за допомогою двох журналів-ордерів – №5 В с.-г. та №5 Г с.-г., з відповідними відомостями, які наведені в таблиці 2.8.

Заповнення звітних форм (ф. № 5.5 с.-г., № 5.7 с.-г., № 5.8 с.-г., № 5.9 с.-г.) здійснюється на основі первинних документів, накопичувальних відомостей, бухгалтерських довідок, а також зведеної відомості № 5.1 с.-г. щодо нарахування та розподілу оплати праці та відрахувань від неї за об'єктами обліку витрат.

Також використовуються відомості № 4.6 с.-г. та № 4.7 с.-г. щодо нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, відповідно до податкового законодавства.

Для обліку основних виробництв (субрахунок 231 «Рослинництво») передбачено складання:

– Звіт № 5.5 с.-г. щодо витрат та обсягу продукції основного виробництва; для промислових і допоміжних виробництв, витрат на

утримання та експлуатацію машин і обладнання (рахунок 23 «Виробництво») – Звіт № 5.6 с.-г. про витрати та обсяг продукції (робіт, послуг) інших виробництв;

– для загальновиробничих витрат – Звіт № 5.7 с.-г.;
– для адміністративних витрат – Звіт № 5.8 с.-г.;
– для витрат на збут – Звіт № 5.9 с.-г.

Таблиця 2.8 – Регістри обліку витрат на Фермерському господарстві «СВК Надія»

Журнали	Відомості	Назва і призначення регістрів
5 В с.-г.		Журнал-ордер 5 В с.-г. по рахунках: 23 «Виробництво», 24 «Брак у виробництві», 39 «Витрати майбутніх періодів», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»
	5.5 с.-г.	Звіт про витрати та вихід продукції основного виробництва
	5.6 с.-г.	Звіт про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв
	5.7 с.-г.	Звіт про загальновиробничі витрати
	5.8 с.-г.	Звіт про адміністративні витрати
	5.9 с.-г.	Звіт про витрати на збут
	5.10 с.-г.	Зведена відомість до Журналу-ордеру № 5 В с.-г.
5 Г с.-г.		Журнал-ордер 5 Г с.-г. по кредиту рахунків: 90 «Собівартість реалізації», 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати»
	5.12 с.-г.	Відомість аналітичних даних про витрати по рахунках: 94 «Інші витрати операційної діяльності», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток».

Ці звіти складаються щомісяця, а також з наростаючим підсумком з початку року, в розрізі об'єктів аналітичного обліку та відповідних статей витрат.

Показники Звітів № 5.5 с.-г. та № 5.6 с.-г. за кредитом аналітичних рахунків виробництв переносяться до Зведеної відомості № 5.10 с.-г. і вносяться в Журнал-ордер № 5 В с.-г. в межах галузей та структурних підрозділів.

Підсумки Зведеної відомості № 5.10 с.-г. з деталізацією сум за

синтетичними рахунками переносяться до Журналу-ордеру № 5 В с.-г.

Для обліку витрат використовується Журнал-ордер №5 Г с.-г., де фіксуються операції за рахунками: 90 «Собівартість реалізації» та 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Кредитовий оборот по рахунку 90 «Собівартість реалізації» на момент його закриття переноситься в дебет рахунку 79 «Фінансові результати» в Журналі-ордері № 5 Г с.-г. на основі бухгалтерської довідки, складеної з використанням Відомості № 6.4 с.-г. для аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, а також Відомості №6.7 с.-г. щодо доходів по рахунку 79 «Фінансові результати».

Дебетові обороти за субрахунками 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг», 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» переносяться до Зведених аналітичних даних про витрати (на зворотній стороні Журналу-ордеру №5 Г с.-г.) на основі даних Відомості № 6.4 с.-г. для аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт, послуг та виробничих запасів.

Кредитові обороти за рахунком 94 «Інші витрати операційної діяльності» переносяться до Журналу-ордеру № 5 Г с.-г. при його закритті, у дебет рахунку 79 «Фінансові результати», на основі бухгалтерських довідок, складених з використанням Відомості №12 с.-г. для аналітичного обліку витрат по рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Дебетові обороти по субрахунках до рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» також переносяться у Зведені аналітичні дані про витрати (зворотна сторона Журналу-ордеру № 5 Г с.-г.) щомісяця на основі Відомості № 5.12 с.-г. щодо витрат.

Кредитові обороти з рахунків витрат, зазначені в Журналі-ордері № 5 Г с.-г., переносяться до Головної книги. Головна книга використовується для узагальнення облікових записів з журналів, перевірки коректності записів на рахунках бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Статті витрат відображаються у фінансовій звітності , а саме: у формі 1 балансі (звіті про фінансовий стан) – форма 1 та Звіті про фінансові результати – форма 2. Витрати у балансі представлені в рядку 1102 «Незавершене виробництво».

Відображення витрат у звіті про фінансові результати подано в таблиці 2.9.

Таблиця 2.9 – Відображення статей витрат у Звіті про фінансові результати

Рядок звітності	Найменування показника витрат	Застосовувані рахунки
1	2	3
Розділ І. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ		
2050	Собівартість реалізованої продукції	90 «Собівартість реалізації», (субрахунки 901 «Собівартість реалізованої продукції», 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг») 91 «Загальновиробничі витрати», субрахунки за видами витрат
2130	Адміністративні витрати	92 «Адміністративні витрати»
2150	Витрати на збут	93 «Витрати на збут»
2180	Інші операційні витрати	94 «Інші операційні витрати»
Розділ ІІІ. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ		
2500	Матеріальні витрати	Підсумок за всіма проведеннями: з кредиту рахунків: 20 «Запаси» (за винятком рахунку 205 «Будівельні матеріали») у дебет рахунків витрат: 23 «Виробництво», 901 «Собівартість реалізованої продукції», 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»
2505	Витрати на оплату праці	Підсумок за всіма проведеннями: з кредиту рахунка 661 «Розрахунки за заробітною платою» у дебет рахунків витрат: 23 «Виробництво», 901 «Собівартість реалізованої продукції», 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»

Продовження таблиці 2.9

1	2	3
2510	Відрахування на соціальні заходи	Підсумок за всіма проведеннями: з кредиту рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням»» у дебет рахунків витрат: 23 «Виробництво», 901 «Собівартість реалізованої продукції», 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг», 91 «Загальновиробничі витрати», 92«Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»
2515	Амортизація	Підсумок за всіма проведеннями: з кредиту рахунка 13 «Знос необоротних активів» у дебет рахунків витрат: 23 «Виробництво», 901 «Собівартість реалізованої продукції», 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»
2520	Інші операційні витрати	Підсумок за всіма проведеннями: з кредиту рахунків 372 «»Розрахунки з підзвітними особами», 377 «Розрахунки з іншими дебіторами»», 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками», 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» у дебет рахунків витрат: 23 «Виробництво», 901 «Собівартість реалізованої продукції», 903 «Собівартість реалізованих робіт, послуг», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»

Одним із найменш досліджених аспектів на Фермерському господарстві «СВК Надія» є відображення операційних витрат у внутрішній звітності. Це зумовлено тим, що основна увага приділяється фінансовому обліку, що регулюється державою, відповідно до законів, стандартів обліку і звітності, що мають на меті забезпечення ефективного управління. Водночас інші види обліку, зокрема управлінський, не регламентуються так суворо і через це отримують менше уваги [44].

Проте у контексті управління операційними витратами створення внутрішньої звітності могло б стати ефективним інструментом для оптимізації витрат і пошуку шляхів подальшого розвитку підприємства. Важливість управлінської звітності в практиці діяльності вітчизняних

підприємств підкреслюють також численні науковці [8, 20, 68].

Внутрішня звітність може бути як щорічною, так і квартальною чи щомісячною. Для ефективного управління витратами на Фермерському господарстві «СВК Надія» доцільно запровадити щомісячну звітність про виконання норм витрат. Крім того, важливо враховувати, що звіти повинні бути детальнішими для нижчого рівня керівництва, щоб їх реакція була більш оперативною. У свою чергу, для вищого рівня керівників звіти мають бути більш стислими та узагальненими.

Таким чином, пропонується дві форми внутрішньої управлінської звітності:

1. для підрозділів (два окремі звіти – для цеху 1 та цеху 2). Звіт містить калькуляційні статті витрат по нормі та фактичні дані для кожного цеху. Затверджується начальником цеху та передається до бухгалтерії для подальшого аналізу;

2. загальний звіт, який складається по всьому підприємству, формуються на основі цехових звітів з додаванням операційних витрат. Затверджується бухгалтером і подається керівнику підприємства в кінці звітного періоду.

При складанні внутрішньої звітності щодо витрат підприємства необхідно обґрунтовано враховувати всі фактори, що можуть впливати на відхилення фактичних витрат від запланованих. Це включає як внутрішні, так і зовнішні чинники, які слід зазначити у звіті для детального аналізу причин цих відхилень [34].

До внутрішніх факторів, що впливають на формування витрат, можна віднести: рівень технологій на підприємстві, організацію виробничого процесу та праці, а також зміни в структурі і обсязі продукції або наданих послуг.

Зовнішні фактори формування витрат – це ті, на які підприємство не має прямого впливу: загальний стан економічної ситуації в країні, рівень ділової активності, державне регулювання економіки (система

оподаткування, кредитно-фінансова система, законодавчі та нормативні акти, що регламентують діяльність підприємства, управління в галузі); можливість входу нових гравців на ринок, вимоги для започаткування нового бізнесу, наявність монопольних фірм та їх вплив на ринок, попит на продукцію підприємства, який може впливати на його рентабельність та позиції на ринку.

Рекомендовані форми внутрішньої звітності дозволяють підвищити точність облікових даних і забезпечити контроль за витрачанням матеріальних, трудових та інших ресурсів, що допоможе приймати обґрунтовані управлінські рішення. Для складання цих звітів використовуються дані первинних та зведених реєстрів бухгалтерського обліку витрат [51].

Таким чином, первинний облік витрат підприємства здійснюється відповідно до чинного законодавства, із застосуванням затверджених Міністерством фінансів України первинних документів. Ці документи обробляються в бухгалтерії, і їх дані вносяться в комп'ютер за допомогою бухгалтерської програми [38, 42, 51].

Для повної обробки та узагальнення інформації використовуються облікові регістри журнально-ордерної форми обліку, на основі яких дані переносяться до Головної книги та оборотно-сальдової відомості, що є підставою для складання фінансової звітності підприємства.

2.3 Реалізація норм облікової політики стосовно витрат операційної діяльності

Основною метою обліку витрат на Фермерському господарстві «СВК Надія» є своєчасне та достовірне відображення фактичних витрат, а також контроль за ефективним використанням усіх видів виробничих ресурсів.

Крім того, важливим є облік обсягів виробленої продукції як у натуральних, так і в грошових одиницях.

Одним з проблемних аспектів є облік операційних витрат, який активно досліджується як вітчизняними, так і зарубіжними науковцями. Проте публікації, що стосуються специфічного обліку витрат для підприємств, які займаються вирощуванням зернових, бобових культур і насіння олійних культур, є рідкісними. Це ускладнює розробку методичних рекомендацій для таких підприємств, а в окремих випадках робить їх неможливими. Тому виникає необхідність вивчення та впровадження напрямів, які б поєднували аналітичний облік витрат з особливостями технологічного процесу в цій галузі. Це підкреслює важливість теоретичного обґрунтування концептуальних підходів і розробки практичних рекомендацій [48, 52].

Наше дослідження розпочалося з аналізу облікової політики підприємства. Наказ про облікову політику є основним внутрішнім документом, що регулює організацію облікового процесу. Він містить детальне відображення методик, форм та технік ведення бухгалтерського обліку з урахуванням чинних нормативних актів і специфіки діяльності підприємства [39].

Після ретельного вивчення та аналізу методу обліку операційних витрат, а також процесів ведення первинного та аналітичного обліку на Фермерському господарстві «СВК Надія», ми виявили специфічні особливості реалізації облікової політики стосовно витрат операційної діяльності. Крім того, були визначені проблеми, вирішення яких дозволить виявити можливості для зниження витрат, а також сприятиме більш точному плануванню загального обсягу витрат та їх структури. Це також дозволить ефективно відслідковувати зміни в питомих витратах на виробництво.

Економічна ефективність діяльності підприємства значною мірою залежить від правильного розуміння, розкриття та реалізації облікової політики [26].

Далі розглянемо основні елементи облікової політики, які обов'язково

застосовуються на Фермерському господарстві «СВК Надія», як показано на рисунку 2.4.

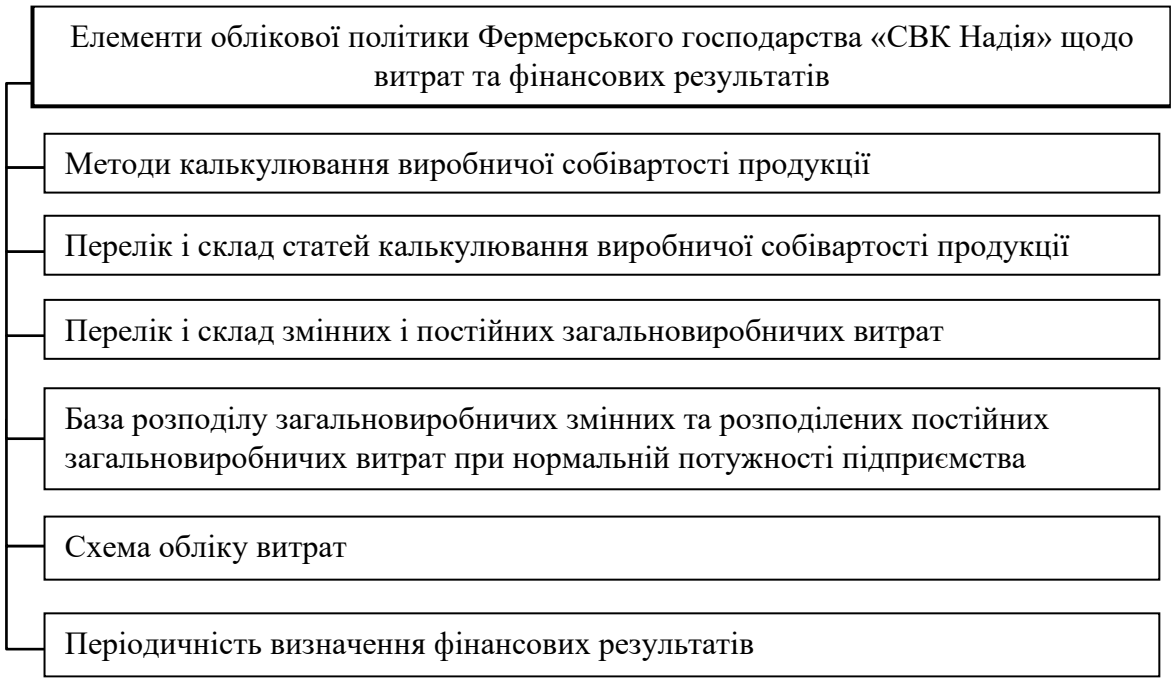


Рисунок 2.4 – Елементи облікової політики Фермерського господарства «СВК Надія»

У наказі «Про облікову політику Фермерського господарства «СВК Надія»» зазначено положення щодо собівартості продукції.

Собівартість готової продукції включає:

– витрати на сировину та матеріали;

– оплату праці працівників виробничого процесу;

– інші прямі витрати;

– частину виробничих накладних витрат, розраховану на основі нормативного використання виробничих потужностей.

При визначенні ціни на продукцію підприємство проводить аналіз цін конкурентів, порівнює характеристики новизни та якості продукції, враховує додаткові послуги та гарантії, які надаються виробником, а також можливість зниження собівартості.

Підприємство використовує вільне ціноутворення в процесі своєї

діяльності. Основою ціноутворення для продукції є метод «витрати плюс», де ціни встановлюються самостійно, за погодженням сторін на всю продукцію. Для кожного виду продукції ціни визначаються через переговори між покупцем і продавцем на договірній основі, що забезпечує узгодження інтересів обох сторін.

При визначенні собівартості продукції враховуються наступні види витрат:

1. Матеріальні витрати – це витрати на сировину, матеріали, купівельні напівфабрикати, комплектуючі вироби, паливо, енергію, тару, будівельні матеріали, запасні частини, МШП, що використовуються в операційній діяльності підприємства. Не включаються до матеріальних витрат:

– матеріали, паливо і енергія, які продаються без подальшої обробки на підприємстві;

– зворотні відходи, такі як залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв, які втрачають свої споживчі властивості і вимагають додаткових витрат на переробку або не використовуються взагалі.

2. Витрати на оплату праці – включають основну, додаткову заробітну плату, а також інші заохочувальні та компенсаційні виплати.

3. Відрахування на соціальні заходи – нарахування на фонд оплати праці до спеціальних фондів.

4. Інші операційні витрати охоплюють:

– витрати на відрядження;

– оплату банківських послуг;

– податки, збори та інші обов’язкові платежі;

– витрати на рекламу, організацію прийомів, презентацій і свят;

– витрати на зв’язок;

– оплата послуг транспортних, страхових та посередницьких організацій;

– витрати на участь у семінарах, професійну підготовку та

перепідготовку працівників;

– витрати на аудит;
– орендна плата (оперативна оренда);
– витрати на охорону праці та перевезення працівників.

Що стосується впливу зміни об'єму виробництва і складських запасів на витрати, то збільшення виробництва прямо впливає на витрати на сировину, матеріали, паливо, електроенергію, заробітну плату працівників, відрахування на соціальні заходи, транспортування продукції, оренду оборотної тари, логістичні послуги.

Амортизація, оренда приміщень та інші витрати не залежать від об'єму виробництва продукції.

Загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно оплаті праці основних працівників.

Основою ціноутворення продукції Фермерського господарства «СВК Надія» є метод «витрати плюс».

Метод «витрати плюс» передбачає визначення ціни продажу через додавання надбавки до собівартості продукції. Головною складністю його застосування є визначення рівня цієї надбавки, оскільки немає чітко встановленого способу її розрахунку [46]. Цей рівень змінюється в залежності від вартості сировини, зміни заробітної плати відповідно до законодавства, вартості технологічного обладнання, амортизації, сезонних коливань, попиту на продукцію та конкурентної ситуації. Рівень надбавки, що є прийнятним для продавця, може не бути прийнятий покупцем.

Однак, зі збільшенням обсягів продажів знижується як ціна виробництва, так і ціна продажу, при цьому одночасно активізуються зусилля щодо оптимізації каналів збуту, що дозволяє мінімізувати втрати при масових продажах.

Щодо обліку витрат на підприємстві, то для узагальнення інформації використовуються рахунки класу 9 «Витрати виробництва», без використання рахунків класу 8 «Витрати за елементами» [37].

Робочий план рахунків бухгалтерського обліку не затверджено, а облік організовано на основі затвердженого Міністерством фінансів України плану рахунків, згідно з наказом від 30.11.1999 р. № 291. Закриття рахунків витрат здійснюється по завершенню звітного періоду.

Аналізуючи облікову політику витрат на підприємстві, ми виявили деякі невідповідності, які, на нашу думку, можуть негативно впливати на ефективність діяльності. Тому ми вважаємо за необхідне запропонувати ряд рекомендацій для вдосконалення процесу.

Одним з основних інструментів узагальнення інформації про діяльність підприємства є План рахунків бухгалтерського обліку, який, разом з Інструкцією про його застосування, має важливе значення для складання фінансової звітності. Оскільки на підприємстві не розроблено робочого плану рахунків, ми пропонуємо розробити проект цього плану для подальшого використання в роботі.

Різноманітний характер витрат на підприємстві Фермерського господарства «СВК Надія», їх зв'язок з технологічним процесом, вимагає впровадження науково обґрунтованої класифікації витрат. Така класифікація дозволить забезпечити правильний облік витрат, ефективну організацію калькулювання собівартості наданих послуг, а також допоможе не тільки у плануванні та обліку витрат, але й у точнішому аналізі витрат, виявленні взаємозв'язків між різними видами витрат та розрахунку їх впливу на рівень собівартості і рентабельності.

З метою покращення управлінського обліку на підприємстві, в Положенні про облікову політику пропонується класифікувати витрати за такими ознаками:

1. За призначенням:

– норми витрат сировини;
– норми витрат матеріалів;
– норми витрат енергії;
– норми витрат палива.

2. За масштабом дії:
– групові (для однакових видів продукції);
– індивідуальні.
3. За періодом дії:
– річні (для поточного планування);
– перспективні.
4. За ступенем деталізації об’єктів нормування:
– на окремі вузли та вироби в цілому.
5. За ступенем деталізації нормованих ресурсів:
– специфіковані (для ресурсів з конкретними параметрами);
– зведені (для ресурсів з обмеженою номенклатурою).

Це дозволить ефективно організувати систему обліку витрат та забезпечить отримання чіткої і достовірної інформації, необхідної для управлінського обліку.

Відповідно до наказу «Про облікову політику», на підприємстві «СВК Надія» загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно оплаті праці основних працівників. Однак, на наш погляд, цей підхід не є повністю обґрунтованим. Розподіл витрат пропорційно прямій оплаті використовується через свою простоту і зручність, але має низку недоліків. Зокрема, він може призвести до завищення собівартості продукції, виготовлення якої потребує великої кількості ручної праці, а також неточності у розподілі витрат через особливості встановлення розцінок для основних працівників в різних галузях. Крім того, частка витрат на оплату праці на даному підприємстві є незначною і з часом зменшується в загальній сумі операційних витрат.

Отже, ми вважаємо, що розподіл накладних витрат доцільно здійснювати пропорційно загальній сумі прямих витрат. Це обґрунтовується тим, що навіть насіння, яке виробляється власними силами, оцінюється та передається в подальше виробництво за справедливою вартістю, а не за собівартістю. У зв'язку з цим, всі загальновиробничі витрати

сільськогосподарських підприємств доцільно вважати постійними.

Відповідно до Інструкції щодо застосування Плану рахунків [22], рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» має закриватися щомісячно шляхом списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації». Однак, оскільки урожай різних культур може збиратися в різні місяці (наприклад, одні в травні, інші – в вересні), це суперечить принципу нарахування, який вимагає, щоб витрати звітного періоду відповідали доходам, отриманим у цей період.

З огляду на специфіку виробництва в Фермерському господарстві «СВК Надія», ми пропонуємо здійснювати закриття рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» в кінці року. Протягом року витрати накопичуються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» за місцями їх виникнення. Під час оприбуткування продукції загальновиробничі витрати списуються на рахунок 23 «Виробництво» за нормативними ставками, виходячи з нормальної потужності, а в кінці року визначаються нерозподілені загальновиробничі витрати.

Для цього можна скористатися формулою 2.1:

$$C_р = \frac{ЗВВпл(мин.пер.)}{ПВпл.(мин.пер.)} \qquad (2.1)$$

де, $C_р$ – ставка розподілу загальновиробничих витрат;

$ЗВВ_{пл(мин.пер.)}$ – загальновиробничі витрати за плановий (попередній) період;

$ПВ_{пл(мин.пер.)}$ – прямі витрати на виробництво продукції за плановий (попередній) період.

Таким чином, загальновиробничі витрати можна буде розподіляти на рахунок «Виробництво» протягом звітного періоду для кожного об'єкта або групи об'єктів. Розподілені відповідно до ставки загальновиробничі витрати

будуть відображатися за кредитом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», а фактичні загальновиробничі витрати – за дебетом цього ж рахунку. Приклад такого обліку наведено в таблиці 2.10.

Таблиця 2.10 – Розподіл загальновиробничих витрат Фермерського господарства «СВК Надія»

Об’єкти калькулювання	Прямі витрати, грн.	Коефіцієнт розподілу	Загально-виробничі витрати, грн.
Пшениця	20805	0,7245	15073
Ячмінь	11488	0,7245	8323
Соняшник	8636	0,7245	6257
Разом	40929	X	29653

Після вивчення списку витрат, які включаються до калькуляції виробничої собівартості продукції, ми вважаємо доцільним класифікувати всі витрати, за винятком непродуктивних, на чотири основні категорії:

– прямі матеріальні витрати (посадковий матеріал, паливо, мастильні матеріали, добрива, засоби захисту рослин);

– прямі витрати на оплату праці (витрати на заробітну плату);

– інші прямі витрати (роботи та послуги, витрати на утримання основних засобів, інші витрати);

– загальновиробничі витрати (витрати на ремонт необоротних активів, загальновиробничі витрати).

Щодо непродуктивних витрат, то, в залежності від їх сутності, їх доцільно відносити до складу наднормативних виробничих витрат.

Отже, на основі проведеного дослідження, ми дійшли висновку, що витрати є важливим елементом облікової політики підприємства. Вважаємо, що деякі норми облікової політики щодо витрат операційної діяльності потребують уточнення, і запропонували власний підхід до вдосконалення цих норм.

РОЗДІЛ 3
МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРОЦЕСУ ВИКОНАННЯ АУДИТУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ФЕРМЕРСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ «СВК НАДІЯ»

3.1 Аудит витрат сільськогосподарського підприємства: методичний і організаційний аспекти

Для ефективного функціонування сільськогосподарських підприємств, таких як Фермерське господарство «СВК Надія», в умовах конкурентного середовища та з метою задоволення потреб споживачів у точній економічній інформації особливу роль відіграє незалежний фінансовий контроль – аудит. Процес аудиту на сільськогосподарських підприємствах має свої особливості, зумовлені природними та галузевими чинниками, які необхідно враховувати на всіх етапах перевірки.

Згідно з визначенням у Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» [54], вимога обов'язкового проведення аудиту для більшості сільськогосподарських підприємств не встановлена. Однак це не зменшує значення і актуальність проведення аудиту на Фермерському господарстві «СВК Надія», навіть якщо він є ініціативним, а не обов'язковим.

Однією з проблем аудиту є визначення достовірності інформації про доходи і витрати, що може ввести в оману користувачів звітності при прийнятті управлінських рішень. Важко провести чітку межу між суттєвими і несуттєвими викривленнями. Ускладнює ситуацію також несумісність понять достовірності в аудиторській та бухгалтерській практиці.

З точки зору бухгалтерії, звітність вважається достовірною, якщо вона складається відповідно до чинної нормативної бази. Однак нормативна база бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні не завжди дає чітке

уявлення щодо, наприклад, витрат, які повинні входити до собівартості продукції, що призводить до суперечок щодо достовірності інформації.

На рисунку 3.1 зображена специфіка сільськогосподарського виробництва, що вимагає особливого підходу до організації аудиту на підприємствах цієї галузі. Вітчизняні вчені також наголошують на важливості врахування специфіки сільськогосподарського виробництва під час аудиту витрат [12; 17; 28; 35; 62; 63].

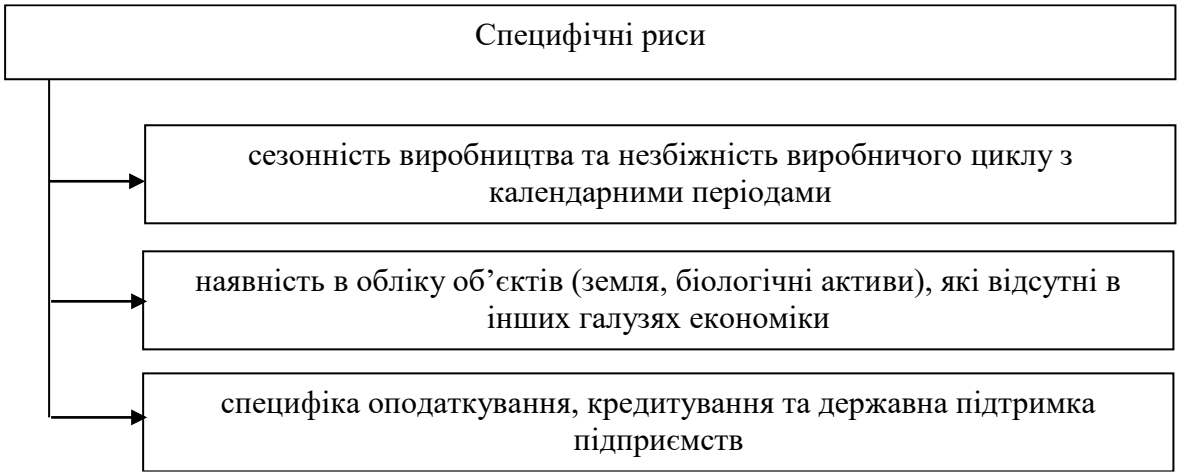


Рисунок 3.1 – Специфіка сільськогосподарського підприємства, що впливає на організацію аудиту

До важливих питань аудиту в аграрних підприємствах відноситься також забезпечення високої якості аудиторських послуг. З точки зору аудиторської діяльності, якість таких послуг визначається їх здатністю задовольняти потреби споживачів у наданні достатньої впевненості щодо фінансової інформації. Безумовно, високоякісні аудиторські послуги не можуть бути дешевими, але через обмежену платоспроможність аграрних підприємств вони часто не можуть дозволити собі аудит належної якості. Підвищення рівня аудиту повинно здійснюватися за рахунок вдосконалення організації аудиторських перевірок та раціонального використання наявних ресурсів, що можливо досягти шляхом розробки відповідного організаційно-

методичного забезпечення.

Методика аудиту витрат включає в себе комплекс взаємопов'язаних і логічно послідовних процедур [75].

Перш ніж розпочати аудит, необхідно визначити метод організації перевірки. Найефективнішим, хоча й не завжди можливим, є суцільний метод. Якщо суцільний метод не застосовується через велику кількість складних для обліку операцій, аудитори застосовують вибірковий або аналітичний методи [64].

Аудит витрат сільськогосподарських підприємств проводиться згідно з загальним планом і програмою аудиту, що включає три основні етапи, що зображені на рисунку 3.2.



Рисунок 3.2 – Рекомендований алгоритм проведення аудиторської перевірки операційних витрат на Фермерському господарстві «СВК Надія»

Кожний з етапів аудиту витрат, визначених на рисунку 3.1, переслідує реалізацію певної мети за допомогою виконання конкретних дій з боку аудитора.

Характеристика етапів проведення аудиту наведена в таблиці 3.1.

Аудит операційних витрат розпочинається з етапу підготовки та організації. Під організацією аудиту розуміється встановлений аудиторською

фірмою порядок і методи виконання аудиторських робіт у співпраці з клієнтом, що спрямовані на забезпечення максимальної ефективності використання аудиторських ресурсів при виконанні умов угоди [9].

Таблиця 3.1 – Характеристика етапів проведення аудиту витрат

Етапи	Мета	Дії аудитора
I	Знайомство з бізнесом клієнта, оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку, визначення аудиторського ризику, суттєвості, планування аудиту операційних витрат	Обмін листами, укладанням договору, ознайомлення з діяльністю підприємства: опитування, тестування
II	Встановити правильність віднесення витрат до операційних	Перевірка дотримання умов визнання витрат діяльності
	Визначити відповідність витрат за елементами законодавчим та нормативним документам, повноту та своєчасність відображення в облікових документах та фінансовій звітності	Перевірка правильного віднесення витрат
		Перевірка правильності складання кореспонденції за рахунками
		Перевірка правильності відображення обліку витрат у звітності
III	Підготовка аудиторського висновку та складання аудиторського звіту	Здійснення процедур по систематизації та обґрунтування отриманої інформації

Організація цього процесу включає такі етапи, як ознайомлення з діяльністю клієнта, укладення договору на проведення аудиту, формування команди аудиторів та планування аудиту.

Ефективність аудиту витрат значною мірою залежить від якісного планування, яке повинно враховувати специфіку діяльності підприємства та потреби користувачів аудиторської інформації [60]. Планування аудиту залежить від цілей, які необхідно досягти під час перевірки операцій з обліку операційних витрат. Враховуючи це, можна виділити кілька ключових завдань для аудиту витрат на Фермерському господарстві «СВК Надія», які представлені на рисунку 3.3.

Планування аудиту включає стандартизовані процедури і базується на загальній концепції аудиту, яка дозволяє представити його як цілісну систему з усіма її елементами, що взаємно пов'язані [30].

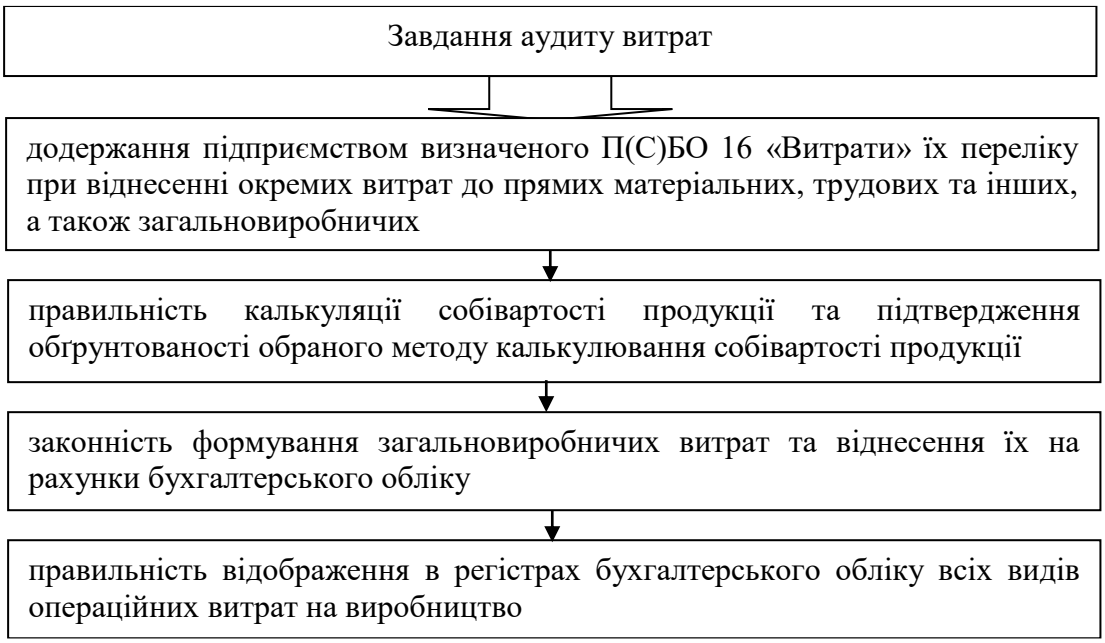


Рисунок 3.3 – Завдання проведення аудиту операційних витрат Фермерського господарства «СВК Надія»

Вважаємо, що концепція аудиту для сільськогосподарських підприємств повинна визначати мету і основні завдання підприємств, а також предмет, об'єкти і сферу застосування аудиторських процедур.

На етапі планування аудитор проводить оцінку системи внутрішнього контролю витрат підприємства. Першочергово здійснюється попередній аналіз, щоб виявити сильні та слабкі сторони внутрішнього контролю операційних витрат. Для цього можуть бути використані методи і техніки, розроблені аудиторською фірмою, а також спеціальні аудиторські процедури, такі як тести [45].

В ході тестування аудитор перевіряє:

– чи встановлено в наказі про облікову політику порядок визнання та формування операційних витрат і на які рахунки вони списуються;

– чи не відбувалися зміни в обліковій політиці щодо операційних витрат протягом звітного періоду;

– чи дотримуються вимог, визначених наказом про облікову політику.

Внутрішній контроль слід розглядати в контексті взаємодії з іншими

елементами системи управління підприємством. Для ефективного контролю необхідно створювати умови для співпраці працівників різних функціональних підрозділів. За процесом внутрішнього контролю має стежити керівництво підприємства.

Джерела інформації, що використовуються при внутрішньому контролі операцій, які формують витрати на Фермерському господарстві «СВК Надія», наведено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2 – Джерела інформації внутрішнього контролю операцій, що формують витрати операційної діяльності підприємства

№	Вид документа	Наявність на Фермерському господарстві «СВК Надія»
1.	Посадові інструкції осіб, відповідальних за контроль витрат	+
2.	Бюджет	-
3.	Договори (контракти) (з працівниками, контрагентами, банками)	+
4.	Первинні документи	
4.1	Банківські документи (виписки з рахунків, платіжні доручення)	+
4.2	Документи за розрахунками з персоналом (відомості нарахування, відомості виробітку, відомості преміювання, тощо)	+
4.3	Документи за розрахунками з контрагентами за отриманими послугами (акти, розрахунки, довідки бухгалтерії тощо	+
4.4	Документи за розрахунками з контрагентами за отриманими запасами (накладні, товарно- транспортні накладні, розрахунки розподілу ТТН, акти, довідки сформованої первісної вартості запасів тощо)	+
4.5	Документи щодо наявності та руху необоротних активах	+
5.	Звіти осіб, які контролюють витрати	-
6.	Зведені реєстри витрат за центрами відповідальності	-
7.	Зведені реєстри витрат за структурними підрозділами	-
8.	Зведені реєстри витрат по підприємству	+
9.	Висновок відділу внутрішнього контролю з перевірки операцій, що сформували витрати на підприємстві	-

На Фермерському господарстві «СВК Надія» відсутня окрема посада, відповідальна за контроль витрат, а ці функції виконують частково бухгалтер, начальники цехів та окремі працівники. Також на підприємстві не передбачено окремих форм звітності за витратами операційної діяльності, що

сприяє підвищенню аудиторського ризику під час перевірки.

Аналіз діяльності Фермерського господарства «СВК Надія» дозволяє виокремити фактори, які можуть призвести до підвищення ризику виникнення викривлень у бухгалтерському обліку. Ці фактори наведені в таблиці 3.3.

Таблиця 3.3 – Фактори підвищення аудиторського ризику на Фермерському господарстві «СВК Надія»

Фактори підвищення аудиторського ризику	
Пов'язані з ручною обробкою інформації	– обмежена кількість працівників, які ведуть облік та здійснюють контрольні функції витрат підприємства (лише один бухгалтер та касир); – відсутність системи внутрішнього контролю.
Пов'язані з автоматизованою обробкою інформації	– відсутність поділу функцій при комп'ютерній обробці інформації про витрати (один бухгалтер, як веде облік декількох об'єктів, так і виконує контрольні функції по відношенню до них); – можливість легкого несанкціонованого доступу або зміни облікової інформації про витрати в єдиній базі даних;
Загальні	– відсутність на підприємстві або недостатнє поновлення нормативно- правової бази, періодичних видань та участі у семінарах щодо змін у законодавстві; – відсутність затверджених норм витрачання товарно-матеріальних цінностей; – не ведення рахунків класу 8 при відсутності будь-яких регістрів формування витрат за елементами.

Визначення завдань перевірки, тестування системи внутрішнього контролю, а також оцінка рівня аудиторського ризику і суттєвості дозволяють аудитору розробити загальну стратегію, а також план і програму аудиторської перевірки.

Розробка та затвердження програми аудиту витрат здійснюється на основі загального плану перевірки і містить детальний перелік процедур збору доказів, необхідних для виконання аудиторських завдань.

Другим етапом аудиту операційних витрат є безпосереднє проведення перевірки.

Для Фермерського господарства «СВК Надія» пропонується виконати

перевірку в наступній послідовності, що показана на рисунку 3.4.

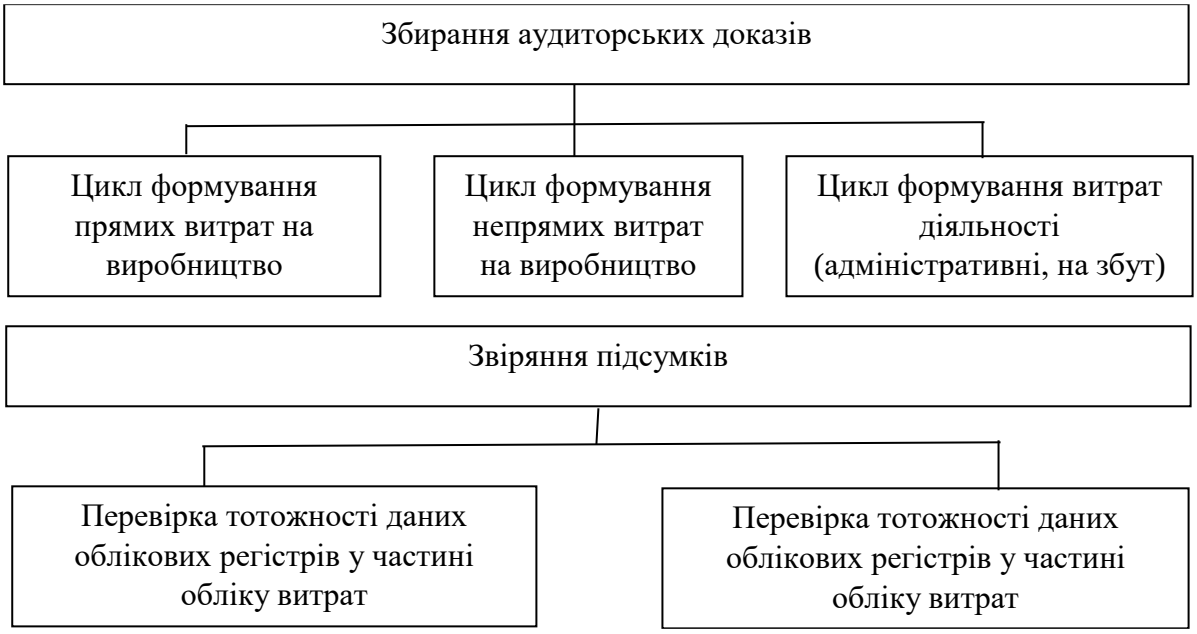


Рисунок 3.4 – Рекомендована схема проведення основного етапу аудиту витрат на Фермерському господарстві «СВК Надія»

Під час перевірки аудитор має визначити такі аспекти: обґрунтованість списання витрат на рахунок 79 «Фінансові результати», відповідність нормам НП(С)БО 16 «Витрати», правильність відображення витрат згідно з класифікацією видів діяльності, а також коректність оформлення операцій з обліку операційних витрат і калькуляції собівартості продукції у первинних документах та облікових реєстрах. Також необхідно перевірити законність та достовірність формування загальновиробничих витрат, їх розподілу та відображення в обліку, а також точність відображення незавершеного виробництва.

При аудиторській перевірці витрат виробництва важливо перевірити правильність віднесення прямих витрат на продукцію та відповідність методів розподілу загальновиробничих витрат.

Важливою умовою є те, що у сільському господарстві загальновиробничі витрати не поділяються на змінні та постійні [3], що

також повинно бути перевірено на прикладі Фермерського господарства «СВК Надія».

Успіх діяльності підприємства безпосередньо залежить від своєчасної та точної інформації про формування собівартості, оскільки витрати на виробництво є основою для визначення ціни продажу та фінансових результатів. Ця інформація є також базою для прогнозування та управління виробництвом, а також для вирішення багатьох поточних завдань управління [74].

Для Фермерського господарства «СВК Надія» це особливо актуально, оскільки підприємство використовує метод формування ціни «Витрати плюс». Тому, при аудиті витрат виробництва, особлива увага має бути приділена правильності визначення собівартості продукції.

Правильне формування собівартості продукції є важливим показником якості роботи підприємства, тому необхідно ретельно перевірити достовірність віднесення витрат до собівартості, зокрема правильність групування витрат за елементами [6].

Аудитор має ретельно перевірити складові частини витрат, зокрема звертаючи увагу на аналогічні елементи, які не повинні бути включені до виробничої собівартості, такі як адміністративні витрати, витрати на збут, рекламу, маркетинг, а також витрати на відрядження понад встановлені норми.

Для збору аудиторських доказів необхідно:

– аналізувати бухгалтерські записи на рахунках синтетичного обліку витрат;

– перевіряти документи первинного, аналітичного та синтетичного обліку витрат;

– встановлювати наявність незавершеного виробництва та визначати його стадії.

При збиранні аудиторських доказів, що підтверджують достовірність обліку витрат виробництва, аудитор може застосовувати різноманітні

процедури, такі як інспекція, спостереження, перерахунок, аналітичні процедури та інші (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Характеристика основних процедур аудиту в контексті перевірки витрат операційної діяльності

Процедури	Особливості
Спостереження за відображенням в обліку витрат	Полягає у стеженні за процесом, який виконується іншими особами, наприклад, за підрахунком прямих витрат працівниками компанії або за виконанням процедур контролю формування елементів витрат
Запит стосовно обліку витрат	Передбачає звернення за інформацією до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запити можуть бути різними: від дійних письмових запитів, адресованих третім сторонам, до неофіційних запитів, адресованих працівникам суб'єкта господарювання. Відповіді на запити можуть забезпечити аудитора інформацією, якою він раніше не володів або яка підтверджує аудиторські докази. Наприклад, запит до матеріально відповідальної особи стосовно обсягу витрачання конкретної сировини на виробництво одиниці продукції, який підтвердить інформацію у виробничому звіті.
Підтвердження	Застосовується для отримання інформації про реальність залишків на рахунках обліку витрат. Якщо з будь-яких причин, а саме: обмеженість у часі аудиторської перевірки, відмова керівництва підприємства, що перевіряється, дана процедура не використовується, про це обов'язково повинно бути згадано в звіті за наслідками аудиторської перевірки. Підтвердження складається з відповіді на запит щодо інформації, яка міститься в облікових записах. Наприклад, аудитор зазвичай шукає безпосереднього підтвердження витрат сторонніх організацій через контакт із контрагентами підприємства.
Обчислення	Полягає у перевірці арифметичної точності показників первинних документів стосовно обліку витрат і регістрів обліку або у самостійному проведенні підрахунків.
Аналітичні процедури	Передбачають аналіз найважливіших показників і співвідношень, зокрема підсумковому дослідженні відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації, або відхиляються від очікуваних показників. Наприклад, аналіз даних головної книги у частини елементів витрат і даних форми 2 (Звіту про фінансові результати).

Аналіз наукових досліджень вітчизняних авторів [54; 55; 56; 61] щодо специфіки застосування процедур в аудиті, зокрема в контексті аудиту Фермерського господарства «СВК Надія», підкреслює важливість використання аналітичних процедур. Ці процедури дозволяють аудитору отримати значний обсяг необхідної інформації при мінімальних витратах.

Методика застосування аналітичних процедур у аудиті операційних витрат передбачає два основні підходи, що базуються на доступності інформаційної бази: аналіз взаємозв'язку залишків і оборотів на калькуляційних рахунках [1].

Виконання зазначених процедур дає змогу аудитору підготувати відповідні робочі документи, де фіксуються виявлені відхилення і визначається їх вплив на показники фінансової звітності.

Аудитор у звіті може не лише оцінити достовірність інформації про операційні витрати у фінансовій звітності, але й запропонувати рекомендації щодо оптимізації їх рівня.

Він також формує висновок щодо відповідності відображених у фінансовій звітності даних про витрати та собівартість реалізованої продукції нормативним вимогам бухгалтерського обліку та підготовки фінансових звітів.

У разі, коли необхідні документи про витрати не представлені в повному обсязі або коли недостатньо аудиторських доказів щодо певних операцій, аудитор відображає це у звіті. В такому разі може виникнути потреба у формулюванні висновку, що відрізняється від безумовно позитивного.

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки, він вказує на неможливість зробити висновок на основі наданих аргументів щодо стану справ на підприємстві.

Отже, методика та організація аудиту операційних витрат на сільськогосподарських підприємствах спрямована не тільки на забезпечення інформаційних потреб управлінського персоналу та власників підприємства для прийняття рішень, але й на підвищення ефективності господарської діяльності як підприємства в цілому, так і окремих його підрозділів, з урахуванням специфіки його діяльності. Контроль витрат націлений на надання рекомендацій керівництву щодо раціонального використання ресурсів і досягнення поставлених цілей.

3.2 Особливості документального оформлення процесу аудиту витрат операційної діяльності

Конкурентоспроможний розвиток підприємства значною мірою залежить від ефективного управління витратами та контролю за ними. У умовах швидких змін на ринку, зростанням масштабів підприємств і ускладненням процесів управління, керівництву часто бракує інформації для прийняття обґрунтованих рішень і забезпечення конкурентної переваги. Тому особливу увагу слід приділяти контролю за витратами через проведення аудиту.

Під час вивчення організації контролю за операційними витратами на Фермерському господарстві «СВК Надія», ми виявили, що це підприємство раніше не зверталося до послуг зовнішніх аудиторів.

Однак після обговорення з керівництвом стало зрозуміло, що проведення якісного аудиту операційних витрат може не тільки сприяти підвищенню прибутковості підприємства, але й забезпечити прозорість в його діяльності та допомогти зберегти конкурентоспроможність. Більше того, управлінці висловили зацікавленість у проведенні незалежного аудиту і визнали важливість цієї ініціативи для подальшого розвитку підприємства.

Зважаючи на це, наша пропозиція щодо організації та документального оформлення аудиту витрат була сприйнята дуже позитивно, і керівництво вказало, що знайомство з цією інформацією може стати додатковим стимулом для звернення до незалежних аудиторів у майбутньому.

Аудиторська фірма та індивідуальний аудитор повинні обов'язково документувати всі дані, які мають значення для надання доказів, що підтверджують їх висновок про достовірність облікових даних щодо операційних витрат підприємства в усіх важливих аспектах, а також підтвердження того, що перевірка була проведена згідно з МСА.

Згідно з МСА 230 «Аудиторська документація», аудиторська

документація – це записи, що фіксують виконані аудиторські процедури, отримані відповідні аудиторські докази та висновки, до яких дійшов аудитор (також використовуються терміни «робочі документи» або «робоча документація»).

Робочі документи використовуються для:

– планування та проведення аудиту витрат;

– здійснення поточного контролю та перевірки виконаних робіт аудитора;

– фіксації аудиторських доказів, що підтверджують висновки аудитора;

– складання робочих звітів аудитора;

– збереження інформації для майбутніх перевірок.

Робочі документи аудитора повинні бути складені так, щоб забезпечити достатнє і детальне розуміння проведеного аудиту.

Зовнішній аудит буде проводитися на підставі договору між Фермерським господарством «СВК Надія» та аудиторською фірмою.

Договір на проведення аудиту є основним документом, який підтверджує досягнення домовленості між замовником і виконавцем щодо проведення аудиту.

Процес укладання цього договору, який охоплює узгодження умов виконання аудиту операційних витрат, зображено на схемі 3.5.

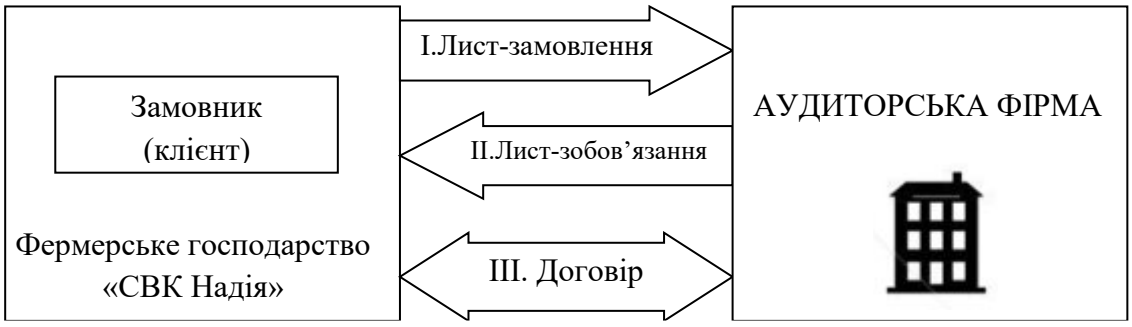


Рисунок 3.5 – Схема укладення договору на проведення аудиту

Перед тим, як Фермерське господарство «СВК Надія» надішле листа-замовлення, аудиторська фірма повинна провести попереднє ознайомлення з такими аспектами:

– бізнес-середовищем підприємства; – існуючою системою внутрішнього контролю;

– обліковими процедурами щодо операційних витрат на підприємстві.

У ході цього попереднього ознайомлення аудиторська фірма розробляє тест контролю для аудиту операційних витрат, приклад якого подано в таблиці 3.5.

Таблиця 3.5 – Тест контролю при проведенні аудиту операційних витрат на Фермерському господарстві «СВК Надія»

Зміст запитання	Відповіді «Так(+)», «Ні(-)	Примітки
Чи контролюється наявність необхідних документів, що підтверджують витрати?		
Чи встановлена періодичність віднесення витрат на формування фінансових результатів?		
Чи встановлено порядок розподілу загальновиробничих витрат?		
Чи поділяються загальновиробничі витрати на постійні та змінні?		
Чи існує аналітичний облік адміністративних витрат за відповідними статтями?		
Чи ведеться аналітичний облік витрат на збут за центрами виникнення витрат?		
Чи ведуться дослідження та розробки на підприємстві?		
Чи існує класифікація витрат для цілей управлінського обліку?		
Чи віднесені до складу витрат суми уцінки запасів?		
Чи здійснювалося нарахування резерву сумнівних боргів?		
Чи застосовується на підприємстві 8 клас рахунків?		

Після оцінки можливості прийняття завдання, підприємству-замовнику надсилається Лист-Угода. Після обговорення всіх ключових аспектів перевірки, укладається договір на проведення аудиту витрат підприємства, що підтверджує досягнення домовленості між сторонами щодо всіх умов.

Процес планування аудиторської перевірки операційних витрат розпочинається ще до підготовки Листа-зобов’язання і поділяється на три основні етапи:

– попереднє планування;

– розробка загального плану аудиту;

– складання програми аудиту.

Програма аудиту – це документ, що містить детальний перелік завдань із визначеною послідовністю виконання, спрямованих на отримання достатніх і достовірних доказів відповідно до мети перевірки для конкретного клієнта.

До основних завдань програми аудиту можна віднести завдання з документальної перевірки:

– наявності первинних документів та облікових відомостей щодо формування виробничої собівартості;

– віднесення до собівартості прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат;

– включення окремих податків та зборів до собівартості, якщо це передбачено нормами діючого законодавства;

– групування витрат за місцями їх виникнення; – контроль правильності розподілу загальновиробничих витрат;

– розрахунку планової та фактичної собівартості;

– точності інвентаризації незавершеного виробництва;

– застосування коректної методики нарахування собівартості продукції, робіт і послуг.

Під час аудиту вирішується комплекс взаємопов'язаних завдань, серед яких:

– перевірка незмінності схем і методів обліку витрат, а також способів калькулювання собівартості, що обрані в обліковій політиці;

– аналіз облікової політики підприємства щодо організації обліку

випуску та продажу готової продукції відповідно до законодавчих вимог і галузевих особливостей;

– перевірка правильності врахування тимчасових факторів при віднесенні деяких витрат на фактичну собівартість;

– оцінка якості інвентаризації незавершеного виробництва та правильності розподілу фактичної собівартості між незавершеним виробництвом і собівартістю готової продукції;

– перевірка доцільності, обґрунтованості та правомірності включення в витрати вартості матеріалів, оплати праці, амортизації, соціальних відрахувань, непрямих витрат тощо;

– підтвердження початкової оцінки систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;

– перевірка правильності документування операцій з випуску та продажу продукції;

– вивчення порядку обліку та списання витрат на виробництво і продаж готової продукції;

– перевірка точності розрахунків і списання відхилень фактичної собівартості від планової;

– оцінка повноти, своєчасності та достовірності оприбуткування готової продукції на склад, її відпуску та продажу покупцям;

– аналіз правильності організації аналітичного та синтетичного обліку операцій, пов'язаних з рухом готової продукції;

– контроль за дотриманням податкового законодавства щодо оподаткування операцій із продажу готової продукції.

Кожен робочий документ повинен бути належно оформлений:

– містити реквізити аудиторської фірми, номер і дату договору;

– вказувати реквізити перевіряємого суб'єкта;

– мати ідентифікаційний номер і пронумеровані сторінки;

– бути підписаним аудитором, який проводив перевірку, із зазначенням дати проведення аудиту.

Зазвичай робочі документи включають інформацію про клієнта (юридичні та організаційні дані, інші відомості), копії юридичних і первинних документів, план аудиту, дані про проведені тести контролю, процедури перевірки суттєвості, аудиторські свідчення, висновки експертів або сторонніх аудиторів, а також аудиторські висновки по різних об'єктах аудиту.

Після закінчення перевірки робочі документи залишаються у аудитора, власністю якого вони є. Аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів. Робочі документи можуть бути вилучені в аудитора за рішенням слідчих органів або суду.

При документуванні аудиту операційних витрат Фермерського господарства «СВК Надія» проводиться групування помилок і порушень, які записуються в спеціальну таблицю 3.6.

Таблиця 3.6 – Порушення, які виявили під час аудиту виробничої собівартості Фермерського господарства «СВК Надія»

№	Дата документа	Найменування документа	Сума, грн	Зміст порушення

Виконав підпис
Перевірив підпис

Окремо перевіряється відповідність залишків на синтетичному рахунку та аналітичних рахунках за рахунком 23 «Виробництво», а також перевіряється порядок ведення аналітичного обліку витрат на виробництво.

При вивченні організації аналітичного обліку витрат на виробництво використовуються таблиці для визначення способів ведення обліку (за видами продукції, підрозділами, видами витрат та можливими порушеннями).

Вибіркова перевірка статей калькулювання виробничої собівартості починається зі складання таблиці, в якій вказуються найменування статей (прямі матеріальні витрати, прямі витрати, загальновиробничі витрати) і

надається детальний склад кожної статті.

Для кожної статті створюється графа для результатів перевірки, де порівнюються дані бухгалтерії та аудиторського висновку. Виявлені відхилення відображаються окремо.

При подальшому вивченні обліку незавершеного виробництва перевіряється правильність і своєчасність проведення його інвентаризації. Для цього готується тест для перевірки інвентаризації незавершеного виробництва, який включає питання щодо своєчасності інвентаризації, правильності списання витрат з рахунка 23 «Виробництво», документального оформлення товарно-матеріальних цінностей, які не використовуються вчасно, та правильності організації проведення інвентаризації.

Для кожного об'єкта перевірки аудитор складає два види папок:

– постійну папку;

– щорічну (поточну) папку.

У постійній папці зберігається незмінна інформація про клієнта, зокрема:

– копії нормативних актів та наказів підприємства;

– дані про основні статті витрат;

– інформація про організаційну структуру підприємства;

– копії довгострокових контрактів із постачальниками та підрядниками, тендерної документації та інші матеріали, що будуть корисні для майбутніх аудитів;

– копії нормативних документів, що регулюють облік витрат для підприємства або підприємств певної групи, до якої належить клієнт.

У щорічній (поточній) папці зберігаються робочі документи аудиторської перевірки витрат за результатами кожного конкретного року. Для кожного року створюється окрема поточна папка або комплект папок для кожної перевіреної організації.

Документація в поточній папці може бути структурована за розділами, кожен з яких має свій код:

Розділ 1 – копії первинних документів та звітів про витрати, які підлягають перевірці, а також копії офіційного аудиторського висновку щодо обліку і звітності про витрати; копія звіту аудиторів керівництву підприємства після завершення перевірки.

Розділ 2 – документи, що свідчать про завершення аудиторської перевірки: анкета керівника аудиту після перевірки, анкета партнера із завдання, перелік невирішених питань, табелі обліку робочого часу та інші документи, що фіксують завершення роботи і вирішення питань, протоколи прийому-здачі роботи.

Розділ 3 – основні документи, що відображають план та програму аудиту витрат.

Розділ 4 – перелік важливих питань і зауважень, що виникли під час роботи з клієнтом: список проблем, реєстрація відхилень, пункти звіту керівництву клієнта з поясненнями.

Розділ 5 – документи, що відображають хід аудиторської перевірки: схеми перевірки первинної документації, облікових регістрів і звітів про витрати, програми самостійних аудиторських процедур, аналітичних процедур та перевірки контролю; робочі документи, що безпосередньо фіксують виконання цих процедур і перевірок, а також документи, що підсумовують результати виконаних процедур.

Аудиторська перевірка завершується підготовкою звіту незалежного аудитора та листа керівництву підприємства. Для формулювання об’єктивної думки про витрати підприємства, випуск продукції та її собівартість, аудитор повинен отримати достатні докази того, що інформація в бухгалтерських документах та інших джерелах є достовірною та відповідною. Окрім того, необхідно перевірити, чи правильно відображена ця інформація в обліку та звітності підприємства. Даний етап є одним із найбільш відповідальних в роботі аудитора, бо підбиваються підсумки виконаних аудиторських процедур, узагальнюються виявлені помилки, визначається їх сукупний вплив на фінансову звітність, а також висловлюється думка аудитора щодо її

достовірності, повноти та відповідності діючому законодавству.

В листі керівництву наводяться результати з описом виявлених порушень, помилок, відхилень, з оцінкою стану бухгалтерського обліку на підприємстві, достовірності звітності та законності господарських операцій. Інформація, подана у звіті призначена лише для замовника аудиту і не оприлюднюється.

Звіт незалежного аудитора призначений для користувачів фінансової звітності. В ньому коротко подаються відомості про аудиторську фірму, яка проводила аудит та про товариство, визначаються умови договору на проведення аудиту та масштаб перевірки, здійснюється аналіз показників фінансової звітності підприємства і подаються результати аудиту пасивів та активів підприємства та висловлюється думка про достовірність фінансової звітності.

3.3 Використання внутрішньофірмових стандартів в контексті удосконалення аудиту витрат операційної діяльності

Аудит витрат підприємств є однією з найважливіших складових перевірки суб’єкта господарювання, тому ключовим є вирішення окремих проблем у методичних підходах до аудиту. Однією з основних проблем є відсутність обґрунтованих і ефективних внутрішніх стандартів аудиторської перевірки для різних об'єктів обліку. Як правило, аудиторські фірми розробляють власні методики для перевірки витрат підприємств, і жодна з них не враховує досвід колег або власні напрацювання, оскільки ці матеріали не представлені у доступних економічних джерелах у необхідному форматі для виконання ефективних аудиторських процедур. Це призводить не лише до подовження термінів перевірки, але й до зниження якості та ефективності аудиту.

Сучасні вітчизняні дослідники зробили спроби усунути ці недоліки в методичному забезпеченні аудиту [60, 61, 62], однак, на нашу думку, більшість цих праць не надають достатнього переліку аудиторських джерел і процедур. Вони, як правило, повторюють етапи облікових процесів і не розкривають аудиторські дії, що мають бути частиною внутрішніх стандартів аудиторської фірми.

При розробці внутрішнього стандарту для перевірки витрат слід, на нашу думку, застосовувати єдиний підхід до визначення основних елементів. Основні елементи стандарту «Аудит операційних витрат підприємства» показано на рисунку 3.6.

Розділ I	Загальні положення
Розділ II	Особливості систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат підприємства
Розділ III	Фактори, які впливають на збільшення ризику викривлень у обліку витрат підприємства
Розділ IV	Джерела отримання аудиторських доказів
Розділ V	Процедури отримання аудиторських доказів
Розділ VI	Порядок проведення аудиту витрат підприємства
Розділ VII	Принципи висвітлення результатів аудиту в письмовому звіті за наслідками аудиторської перевірки, який представляється керівництву підприємства
Розділ VIII	Порядок формування аудиторського висновку за результатами аудиту

Рис. 3.6 Структурні елементи внутрішньофірмового стандарту аудиту операційних витрат

Розглянемо детальніше запропонований стандарт через основні розділи:

1. Загальні положення.

1.1. Цей стандарт розроблений для встановлення внутрішніх вимог аудиторської фірми, що застосовуються під час проведення аудиту витрат підприємства. Стандарт відповідає вимогам Закону України «Про ауди т фінансової звітності та аудиторську діяльність», а також МСА.

1.2. Метою ВФС є визначення специфіки дій працівників (аудиторів, експертів, бухгалтерів) під час проведення аудиту витрат підприємства.

1.3. Завданням внутрішнього стандарту є:

а) визначення специфіки бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат підприємства;

б) формулювання вимог, яких необхідно дотримуватися під час планування аудиту витрат підприємства;

в) опис процедур отримання аудиторських доказів та виконання аудиторських процедур.

1.4. Вимоги цього ВФС є обов'язковими для всіх працівників (аудиторів, бухгалтерів-експертів) при проведенні аудиту, що передбачає підготовку звіту аудитора про достовірність фінансової звітності (статті витрати у фінансовій звітності).

1.5. У разі відхилень від обов'язкових вимог цього стандарту під час виконання конкретного завдання, працівник (аудитор, бухгалтер-експерт) зобов'язаний зафіксувати це в робочій документації та акті, складеному після аудиторської перевірки.

2. Особливості системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю витрат підприємства.

2.1. Методологічні основи формування облікової інформації про витрати підприємства визначаються НП(С)БО 16 «Витрати».

2.2. НП(С)БО 16 є основною нормативною базою для перевірки всіх підприємств, незалежно від форми власності. Однак він не поширюється на банки та бюджетні установи.

2.3. Облік витрат за будівельними контрактами регулюється, окрім

НП(С)БО 16 ще НП(С)БО 18 «Довгострокові контракти».

2.4. Питання обліку витрат, які не охоплені законодавством, визначаються наказом про облікову політику підприємства.

2.5. Правильність формування інформації про витрати в обліку та фінансовій звітності контролюється співробітниками підприємства, які входять до системи контролю та виконують контрольні процедури згідно з наказом про організацію системи внутрішнього контролю.

2.6. Процес обліку та контролю витрат підприємства в комп'ютерному середовищі здійснюється на основі внутрішніх положень (особливостей проектування, складності структури та організації автоматизованих робочих місць) або стандартів КІСП (комп'ютерних інформаційних систем підприємства), затверджених керівництвом.

Фактори, що впливають на збільшення ризику викривлень у обліку витрат підприємства.

Під час аудиту фахівці оцінюють ризик виникнення викривлень у обліку витрат. Аудиторський ризик оцінюється за трьома напрямками:

Ризик відхилень за умов ручної обробки інформації:

а) обмежена кількість працівників, які ведуть облік та здійснюють контроль витрат підприємства;

б) низький рівень кваліфікації працівників, які займаються обліком витрат підприємства;

в) відсутність або неефективна організація системи внутрішнього контролю;

г) перенесення великих обсягів даних з первинних документів в аналітичний та синтетичний облік, а також з головної книги у фінансову звітність без використання автоматизованих засобів.

Ризик відхилень за умов автоматизованої обробки інформації:

а) відсутність чіткого розподілу функцій під час комп'ютерної обробки даних про витрати (коли один працівник відповідає як за ведення обліку кількох об'єктів, так і за контроль за ними);

б) можливість несанкціонованого доступу або змінення облікової інформації про витрати в єдиній базі даних КІСП;

в) подання обліково-аналітичної інформації у вигляді великої бази даних, що може призвести до перекручень або втрати частини даних.

Ризик відхилень за умов комбінації ручної та автоматизованої обробки інформації:

а) відсутність оновленої нормативно-правової бази, періодичних публікацій або участі у семінарах з питань змін у законодавстві;

б) відсутність затверджених норм витрат товарно-матеріальних цінностей;

в) відсутність ведення рахунків класу 8 та регістрів для формування витрат за елементами;

г) відсутність наказу щодо облікової політики та організації системи внутрішнього контролю;

д) недотримання податкового законодавства при формуванні витрат у бухгалтерському обліку.

4. Джерела отримання аудиторських доказів.

4.1. При проведенні аудиту витрат підприємства аудитор має використовувати такі джерела для отримання доказів:

а) первинні документи (лімітно-заборні картки, накладні на відпуск матеріалів, картки складського обліку тощо);

б) аналітичні документи (відомість обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв, матеріальний звіт, розрахункові платіжні відомості);

в) синтетичні документи (журнал 5 або 5А);

г) головна книга по рахунках 23 «Виробництво», 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»;

д) баланс (форма №1) у частині незавершеного виробництва (рядок 120);

ж) звіт про фінансові результати (форма №2);

з) акти перевірок іншими контрольними органами (внутрішніми аудиторами, податковими органами тощо);

к) накази, розпорядження, пояснювальні записки та інші документи.

4.2. Оцінюючи достатність аудиторських доказів, аудитор повинен враховувати наступні аспекти:

а) можливість порівняння висновків, отриманих із різних джерел доказів;

б) письмові аудиторські докази є більш надійними, ніж усні;

в) зовнішні докази мають більшу вагу, ніж внутрішні, за умови наявності неефективної системи обліку і контролю.

4.3. Якщо під час аудиту не надано достатніх документів або аудитор не зібрав необхідних доказів щодо певних операцій, це повинно бути зафіксовано в акті (письмовому документі, що передається керівництву підприємства). У такому разі необхідно вирішити питання щодо складання аудиторського висновку, який може відрізнятися від безумовно-позитивного.

5. Процедури отримання аудиторських доказів

5.1. Процедура перевірки обліку витрат включає:

– аналіз бухгалтерських записів на рахунках синтетичного обліку, зокрема кореспонденцій рахунків, згаданих у п. 4.1 (г) цього стандарту;

– дослідження документів, зазначених у п. 4.1 (а, б, в);

– перевірку наявності незавершеного виробництва та визначення його стадії.

Перевірка бухгалтерських записів і документів надає різні ступені достовірності аудиторських доказів залежно від типу документа, джерела та ефективності внутрішнього контролю. Існує три основні категорії документальних доказів, які мають різний рівень надійності для аудитора:

а) документи, створені третіми особами і зберігаються ними;

б) документи, створені третіми сторонами, але зберігаються суб'єктом господарювання;

в) документи, створені і зберігаються суб'єктом господарювання.

5.2. Процедура спостереження за обліком витрат передбачає спостереження за процесом, що виконується іншими особами, наприклад, за підрахунком прямих витрат працівниками підприємства або за виконанням контрольних процедур з формування елементів витрат.

5.3. Процедура запиту інформації щодо обліку витрат полягає в отриманні даних від компетентних осіб як в межах, так і поза межами підприємства.

Запити можуть бути різними: від офіційних письмових запитів до третіх осіб до неформальних запитів до співробітників організації.

Відповіді на такі запити можуть надати нову або підтвердити вже зібрану інформацію, що є важливою для аудитора.

Наприклад, запит до матеріально відповідальної особи щодо кількості сировини, витраченої на виробництво одиниці продукції, може підтвердити дані у виробничому звіті.

5.4. Процедура підтвердження використовується для перевірки реальності залишків на рахунках обліку витрат.

Якщо з певних причин, таких як обмежений час для аудиторської перевірки або відмова керівництва підприємства, ця процедура не проводиться, це повинно бути зафіксовано в письмовому акті за підсумками перевірки.

Підтвердження полягає в отриманні відповіді на запит щодо інформації, що міститься в облікових записах. Наприклад, аудитор може звернутися до контрагентів підприємства для підтвердження витрат, понесених за їхніми послугами або товарами.

5.5. Процедура обчислення включає перевірку арифметичної правильності даних первинних документів, що стосуються обліку витрат (п. 4.1 (а) цього стандарту), а також реєстрів обліку (п. 4.1 (б, в)). Це може передбачати здійснення самостійних підрахунків для перевірки точності наданої інформації.

5.6. Аналітичні процедури при аудиті витрат передбачають аналіз ключових показників і співвідношень, зокрема вивчення відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації або відрізняються від очікуваних значень. Наприклад, це може включати порівняння даних головної книги щодо елементів витрат і інформації, що міститься у звіті про фінансові результати (форма 2).

6. Порядок проведення аудиту витрат підприємства.

6.1. Метою аудиту операційних витрат є висловлення незалежної професійної думки аудитора щодо достовірності обліку витрат і правильності їх відображення в звітності підприємства.

6.2. Завданнями аудиту операційних витрат є:

– перевірка правильності документального оформлення накопичення та списання витрат операційної діяльності;

– контроль за точністю обліку фактичних витрат і їх включення до собівартості продукції (робіт, послуг) згідно з обраним підприємством методом обліку витрат і калькулювання;

– підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання витрат;

– перевірка правильності методу розподілу непрямих витрат, закріпленого в наказі про облікову політику підприємства;

– перевірка обґрунтованості розміру прямих витрат, що включаються до собівартості продукції (робіт, послуг);

– аналіз правильності обліку загальновиробничих витрат, їх розподілу та списання;

– перевірка коректності відображення адміністративних витрат, витрат на збут і інших операційних витрат;

– підтвердження законності та правильності обліку витрат операційної діяльності в бухгалтерії;

– перевірка повноти, правильності та достовірності відображення витрат в звітності;

– контроль за правильністю обліку фінансових витрат і втрат від участі в капіталі;

– підтвердження правильності обліку витрат іншої діяльності та надзвичайних витрат;

– перевірка точності та повноти формування елементів витрат.

6.3. Об'єкт аудиту операцій з обліку витрат включає господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням і списанням витрат, а також взаємодії та відносини, що виникають як всередині підприємства, так і за його межами.

6.4. Виходячи з цілей, які необхідно досягти аудитору під час перевірки операцій з обліку витрат, визначаються об'єкти аудиту.

6.5. Аудит операцій з обліку витрат слід почати з фактичного контролю, тобто з інвентаризації об'єктів обліку. Це дозволяє виявити недоліки або надлишки, а також порушення, якщо такі мають місце на підприємстві. Об'єктом інвентаризації в такому випадку є незавершене виробництво.

6.6. Аудит операцій з обліку витрат рекомендується проводити наступним чином:

а) перевірка відповідності визнання витрат діяльності вимогам НП(С)БО 16 «Витрати»;

б) перевірка коректності формування собівартості продукції (робіт, послуг) згідно з вимогами законодавства;

в) перевірка повноти та достовірності відображення загальних витрат діяльності, що забезпечує правильне формування фінансових результатів.

7. Принципи висвітлення результатів аудиту в письмовому звіті.

7.1. Звіт за підсумками аудиторської перевірки має містити загальну, аналітичну та підсумкову частини.

7.2. У звіті обов'язково повинна бути зазначена наступна інформація: період часу, до якого належить документація підприємства, яка була перевірена під час аудиту; вказівка, які бухгалтерські документи

перевірялись суцільним методом, а які – вибірковим, а також принципи, на яких базувалася аудиторська вибірка; перелік виявлених недоліків та зауважень. При цьому слід зазначити, які з цих зауважень є суттєвими, а які – ні.

7.3. Звіт за підсумками аудиторської перевірки обліку витрат складається з чотирьох розділів:

– перевірка елементів облікової політики щодо витрат і дотримання встановленого порядку;

– перевірка системи обліку витрат за категоріями витрат підприємства;

– перевірка записів у первинних документах, облікових реєстрах та звітності;

– перевірка фактів порушень обліку, нестач або зловживань, що підтверджені документами попередніх перевірок.

7.4. У звіті результати аудиту групуються за напрямами:

– господарські операції з обліку витрат, що відповідають вимогам законодавства та внутрішнім правилам підприємства;

– операції з обліку витрат, які мають суперечності з точки зору аудитора, підприємства чи законодавства;

– операції з обліку витрат, що були здійснені з порушенням чинних вимог.

8. Порядок формування аудиторського висновку за результатами аудиту витрат підприємства.

За результатами перевірки витрат підприємства надаються звіти аудитора, в яких висловлюється одна з думок: безумовна думка, думка із застереженням, негативна думка, відмова від висловлення думки.

8.1. В звіті аудитра з бузумовною думкою зазначається, що:

– облік витрат відповідає вимогам чинного законодавства та внутрішнім положенням підприємства;

– первинна інформація про витрати правильно відображається в

обліку підприємства;

– залишки та обороти на витратних рахунках надають точне уявлення про фактичний стан справ на підприємстві;

– звітна інформація щодо витрат достовірно відображає їх розмір;

– первинний, аналітичний, синтетичний облік та звітність підприємства щодо витрат відповідають вимогам законодавства.

8.2. Якщо є причини, через які аудитор не може надати звіт з безумовною думкою, за відповідних обставин, то ці обставини повинні бути детально розглянуті для визначення типу підсумкового документа в конкретному випадку.

8.3. У звіті аудитора з думкою із застереженням вказує, що:

– облік витрат не зовсім відповідає вимогам законодавства та внутрішнім положенням підприємства, але це має обмежений вплив на загальний стан обліку;

– первинна інформація про витрати не відображена належним чином, хоча це не суттєво спотворює загальну оцінку облікової системи;

– звітна інформація щодо витрат не зовсім точна, але відхилення не є значними і не мають суттєвого впливу на рішення користувачів інформації.

8.4. В звіті аудитора з негативною думкою зазначається, що:

– облік витрат не відповідає вимогам чинного законодавства та внутрішнім положенням підприємства;

– первинна інформація про витрати не відображена належним чином;

– залишки та обороти на витратних рахунках не надають точного уявлення про фактичний стан на підприємстві;

– звітна інформація щодо витрат не є достовірною;

– первинний, аналітичний, синтетичний облік та звітність підприємства щодо витрат не відповідають вимогам законодавства.

8.5. Відмова від висловлення думки надається у випадку фундаментальної невизначеності. Фундаментальна невизначеність виникає, коли аудитор не може сформулювати обґрунтовану думку щодо обліку

витрат. У таких випадках аудитор має право відмовитися від видачі висновку, зазначивши, що неможливо зробити чіткий висновок про стан справ на підприємстві через наявні невизначеності.

Таким чином, запровадження ВФС дозволить стандартизувати процес аудиторської перевірки операційних витрат підприємств і покращить ефективність контрольних процедур. Новизна наукових пропозицій полягає в удосконаленні складу та форми стандарту для аудиторів, що здійснюють перевірку витрат підприємства.

ВИСНОВКИ

У сучасному управлінні операційною діяльністю підприємства важливе значення має облік та аудит операційних витрат, що дозволяє здійснювати ефективний контроль над використанням матеріальних, трудових та фінансових ресурсів.

Теоретичну основу бухгалтерського обліку та аудиту витрат складає широкий спектр законодавчих і нормативних актів, які регулярно оновлюються. Це створює певні труднощі для бухгалтерів та аудиторських фірм і може призвести до спотворення інформації, яку отримують як внутрішні, так і зовнішні користувачі. У зв'язку з цим пропонуються шляхи вдосконалення обліку та документального забезпечення операційних витрат:

1. Розглянуто сутність операційних витрат. Пропонується визначити операційні витрати як вибуття активів, пов'язане з виробництвом чи реалізацією продукції, що обумовлено структурними та функціональними факторами операційної діяльності і забезпечує отримання конкурентних переваг в умовах сучасного ринку.

2. Проаналізовано нормативно-правову базу, що регулює облік витрат операційної діяльності. З'ясовано, що всі вивчені документи спрямовані на організацію бухгалтерського обліку витрат на підприємствах. Актуальність питань нормативного регулювання обліку витрат зумовлена постійними змінами та введенням нових норм законодавства.

3. Виявлено, що на фермерському господарстві «СВК Надія» основна увага приділяється фінансовому обліку, а питання відображення операційних витрат у внутрішній звітності потребують подальшого розвитку. Розроблено дві форми внутрішньої звітності: 1) звіт для підрозділів (окремі звіти для цеху вирощування зернових та цеху бобових і олійних культур); 2) загальний звіт по підприємству, що формується на основі підроздільних звітів із додаванням операційних витрат. Такий підхід сприятиме оптимізації

витрат і виявленню резервів для розвитку.

4. Розроблено робочий план рахунків, який враховує специфіку операцій підприємства та готовий до використання в практичній діяльності.

5. Визначено основні компоненти облікової політики щодо операційних витрат та запропоновано шляхи її удосконалення на основі аналізу існуючого наказу про облікову політику підприємства. Зокрема:

– ввести класифікацію норм витрат для управлінського обліку за ознаками: призначення, масштаб, період дії та рівень деталізації, що дозволить ефективно організувати систему обліку витрат;

– змінити методику розподілу накладних витрат, зокрема замінити пропорційну залежність від прямої оплати праці на розподіл пропорційно до загальних прямих витрат;

– зважаючи на специфіку діяльності, закрити рахунок 91 в кінці року для підвищення аналітичності та обґрунтованості відображення витрат у бухгалтерському обліку.

6. Розглянуто методику та організацію зовнішнього аудиту на сільськогосподарських підприємствах. Підкреслено необхідність врахування специфіки сільськогосподарського виробництва під час аудиторських перевірок. Визначено основні етапи та завдання аудиту, фактори підвищення аудиторського ризику, а також перелік аудиторських процедур, що застосовуються під час перевірки операційних витрат на фермерському господарстві «СВК Надія». Окремо розглянуто документальне забезпечення аудиторських перевірок.

Запропоновано впровадити внутрішньофірмовий стандарт щодо аудиту операційних витрат для стандартизації аудиторських процедур, що включає вісім розділів, які регламентують контроль операційних витрат (джерела, процедури, вплив помилок на висновки аудитора тощо).

Використання такого стандарту підвищить якість контрольних процедур.

Пропозиції щодо удосконалення облікової інформації та організації

аудиту витрат операційної діяльності орієнтовані на врахування специфіки підприємства при дотриманні єдиних методологічних принципів, що визначені НП(С)БО.

ПЕРЕЛІК ДЖЕРЕЛ ПОСИЛАННЯ

1. Абрамова О. В. Аналіз витрат операційної діяльності підприємства: автореферат дис…канд. Ек. Наук: 08.00.09. Київ. Нац. Торг.-екон. Ун-т. К., 2015. 22 с.

2. Андрушко Р. П., Лиса О. В., Мирончук З. П. Організація обліку та аудит витрат на якість сільськогосподарської продукції. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2015. Вип.12 (1). С. 7-15.

3. Андрущенко Н. С. Розподіл непрямих виробничих витрат у сільському господарстві. URL : http://magazine.faaf.org.ua/content/view/565/35 (дата звернення : 03.08.2024).

4. Біологічні активи : Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30: наказ Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text (дата звернення : 12.07.2024).

5. Бережний Є. Б. Організаційна модель аудиту витрат діяльності підприємства. *БІЗНЕСІНФОРМ.* 2019. № 12. С. 268-274.

6. Бондаренко Н. М., Устименко А. К. Собівартість продукції: економічна сутність та їх види. *Науковий вісник Херсонського державного університ*у. 2015. № 11. С. 51-54.

7. Бралатан В. П., Білохатнюк В. О. Методологія аудиту сільськогосподарських підприємств. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія Економічні науки*. 2012. № 2 (64). С. 15-19.

8. Брик Г. Управлінська (внутрішньогосподарська) звітність аграрних формувань. *Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК*. 2014. № 21(1). С. 77-84.

9. Буряк Р. І. Розвиток систем менеджменту якості діяльності аграрних підприємств на основі удосконалення методики їх аудиту. *Проблеми економіки*. 2015. № 1. С. 210-215.

10. Витрати : Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16, затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL : http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00 (дата звернення : 04.07.2024).

11. Великий Ю. М. Управління витратами підприємства : монографія Харків : ІНЖЕК. 2018. С.469.

12. Вейда Л. А. Організаційні та методичні аспекти проведення аудиту операційних витрат підприємства. *Вісник студентського наукового товариства «ВАТРА» Вінницького торговельно-економічного інституту КНТЕУ*. 2015. Вип. 22. С. 54-61.

13. Верига Ю. А. Падусенко В. В. Стародуб К .О. Теоретичні та методичні аспекти проведення аудиту витрат сільськогосподарських підприємств. *Науково-практичний журнал «Економічні студії»*. 2020. № 1 (27). С. 66-69.

14. Гамова О. В., Головань В. А. Проведення аудиту витрат на виробництво: теоретичні аспекти. *Економічний вісник Донбасу*. 2014. № 1. С. 126-130.

15. Господарський кодекс України : Закон України від 16.01.2003 р. № 436-IV. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#Text (дата звернення : 25.10.2024).

16. 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. 2021. С. 71-72.

17. Дорош Н. І., Маліновська Д. К. Фінансово-екологічний аудит: сутність та методичні засади. *Агросвіт*. 2016. № 22. С. 8-13.

18. Загальні вимоги до фінансової звітності : Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13. (дата звернення : 05.08.2024).

19. Земельний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 р. №436-IV. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14#Text (дата звернення : 15.10.2024).

20. Іванченко Л. В., Ткачук Г. О. Внутрішньогосподарська звітність в системі управління підприємством. *Економіка харчової промисловості*. 2016. Вип. 1. Т. 8. С. 73-80.

21. Ільків Л. А. Класифікація витрат виробництва як необхідна передумова об'єктивного обліку і дійового контролю. URL : http://magazine.faaf.org.ua/content/view/429/35 (дата звернення : 05.08.2024).

22. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : наказ Міністерства фінансів України від від 30.11.1999 р. № 291. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text (дата звернення : 26.07.2024).

23. Іщенко Я. П., Мельник О. С. Правове забезпечення обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції в Україні. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики*. 2019. № 8. С. 120-130.

24. Калашнік Т. М., Череп А. В. Методика аудиту витрат на підприємстві URL : http://conference.nuos.edu.ua/catalog/lectureDetail?Conferen ceId =4&lectureId=1864 (дата звернення : 21.10.2024).

25. Кернасюк Ю. В. Агроаудит: оцінка ефективності власного агробізнесу. URL : https://agro-business.com.ua/agro/kermo-kerivnyka/item/2018-ahroaudyt-otsinka-efektyvnosti-vlasnoho-ahrobiznesu.html (дата звернення : 03.07.2024).

26. Коваль Л. В. Особливості формування облікової політики у фермерських господарствах. *Економіка, фінанси, менеджмент: актуальні питання науки і практики.* 2018. № 5. С. 113-123.

27. Копотієнко Т. Ю. Економічна сутність та класифікація витрат як об'єкта внутрішнього аудиту. *Глобальні та національні проблеми економіки.*

2018. № 23. С. 627-635.

28. Котова С. О. Теоретико-методичні аспекти проведення аудиту витрат агропроислового виробнитва. *Молодий вчений*. 2017. № 1.1 (41.1). С. 55-59.

29. Кравченко М. В. Розвиток контролю та аудиторської діяльності в сільськогосподарських підприємствах. *Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес*. 2013. Вип. 181(3). С. 121-124.

30. Кравченко М. В., Даценко А. Є., Золотаренко Ю. В. Теоретичні аспекти контролю й аудиту процесу реалізації готової продукції в аграрному підприємстві. *Економіка і суспільство*. 2018. № 15. С. 848-851.

31. Краєва Я. В. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. *Держава та регіон. Серія «Економіка та підприємництво»*. 2017. № 5. С. 168-171.

32. Кротова О. А., Рахільчук С. П. Методичні аспекти проведення аудиту витрат діяльності підприємства. *Вісник СНТ ННІ Бізнесу і менеджменту ХНТУСГ* .2019. Вип. 2 С. 196-199.

33. Ксьонжик І. В. Особливості планування витрат виробництва сільськогосподарської продукції аграрними підприємствами. URL : https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/7.2/156.pdf (дата звернення : 01.10.2024).

34. Купалова Г. І. Формування ефективної системи екологічного менеджменту та аудиту. *Вісник університету банківської справи Національного банку України*. 2019. № 1(10). С. 48-54.

35. Макаренко А. П., Хайло Г. С. Розробка програми аудиту витрат на виробництво продукції з метою підвищення ефективності діяльності підприємства. *Інвестиції: практика та досвід*. 2017. № 1. С. 68-75.

36. Мезенцева Н. М., Серікова Т. А. Формування витрат сільськогосподарської продукції в сучасних умовах господарювання. *Східна європа: Економіка, бізнес та управління*. 2019. Вип. 3 (20). С. 496-504.

37. Методичні рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств : наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0132555-01#Text (дата звернення : 09.08.2024).

38. Методичні рекомендації з організації і ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах: Наказ Мінагрополітики від 02.07.2001 р. № 189. URL : http://zakon.nau.ua/doc/?code=v0189555-01 (дата звернення : 02.07.2024).

39. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text (дата звернення : 16.10.2024).

40. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності : наказ Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. URL : https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text (дата звернення : 16.10.2024).

41. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, видання 2020 року, частина I Ради з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (International Auditing and Assurance Standards Board). URL : https://www.apob.org.ua/wp-content/uploads/2024/04/Ukr_IAASB_HB_2020-Part_%D0%86.pdf (дата звернення : 03.11.2024).

42. Мінаєв Д. Вплив галузевих особливостей агродіяльності на діджиталізацію обліку. *Центральноукраїнський науковий вісник. Економічні науки*. 2023. № 9(42). С. 173-185.

43. Мужевич Н. В. Нормативно-правове регулювання обліку витрат у будівництві. *Інноваційна економіка*. 2013. № 9. С. 196-202.

44. М’яка С. І. Особливості обліку витрат діяльності фермерського господарства. URL : https://magazine.faaf.org.ua/osoblivosti-obliku-vitrat-

diyalnosti-fermerskogo-gospodarstva.html (дата звернення : 18.09.2024).

45. Назарова К., Копотієнко Т., Негоденко В. Внутрішній аудит витрат підприємства. *Економічні науки*. 2022. Том 146 № 6. С. 128-138.

46. Ніконович Н. О. Інформаційне забезпечення витрат виробництва. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Серія «Економічна»*. 2014. № 1096. Вип. 86. С. 125-130.

47. Онищенко О. В., Крикуненко А. С., Куренна О. О. Методи обліку витрат та калькулювання собівартості продукції: вітчизняний та зарубіжний досвід. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2017. № 34. С. 153-157

48. Пилипенко К. А., Коваль, С. В., Кучеренко М. А. Облік та аналіз витрат операційної діяльності аграрних підприємств. *Економічний вісник університету*. 2021. № 51. С. 32-39.

49. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. №2755-VI. URL : http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення : 11.09.2024).

50. Подолянчук О. А., Коваль Н. І., Гудзенко Н. М. Облік в фермерських господарствах : навч. посіб. Київ : Центр учбової літератури. 2019. 374 с.

51. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку : наказ Міністерства фінансів України від 24.05.1995 р. № 88. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95#Text. (дата звернення : 21.09.2024).

52. Полятикіна Л. І. Аудит в системі аграрного підприємства України. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. № 35. URL : file:///C:/Users/%D0%9F%D0%BE%D0%BB%D1%8C%D0%B7%D0%BE%D0%B2%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C/Downloads/1068-%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D1%82%D1%96-1024-1-10-20220214.pdf (дата звернення : 03.07.2024).

53. Примаченко О. Л. Значення класифікації витрат виробництва у

здійсненні обліку та контролю господарської діяльності підприємства. URL : http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Foa/2009_13/13_34.pdf (дата звернення : 03.07.2024).

54. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text (дата звернення : 27.09.2024).

55. 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 : 11.09.2024).

56. Про оплату праці : Закон України від 24.03.1995 р. № 108/95-ВР. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/108/95-%D0%B2%D1%80#Text (дата звернення : 19.09.2024).

57. Про фермерське господарство : Закон України від 19.06.2003 р. № 973-IV. URL : http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1088.283.2 (дата звернення : 02.07.2024).

58. Про затвердження спеціалізованих форм регістрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств та методичних рекомендацій щодо їх застосування : Наказ Міністерства аграрної політики України від 04.06.2009 р. URL : phttp://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN48748.html. (дата звернення : 11.09.2024).

59. Пудгороцкі М. М., Коваль С. В. Облік витрат за міжнародними стандартами обліку. *Науково-економічні аспекти розвитку підприємств аграрної сфери: облік, оподаткування і контроль*. Всеукр. науково-практ. інтернет-конф.. 21-22.11.2019 р. Херсон : ДВНЗ ХДАУ», 2019. С. 234-235.

60. П’ятигорець Г.С., Копцюх О.С. Особливості проведення аудиту на сільськогосподарських підприємствах. *Збірник наукових праць Дніпропетровського національного університету залізничного транспорту імені академіка В. Лазаряна «Проблеми економіки транспорту»*. 2017. №14. С. 52-57.

61. Рокожиця А. Ю., Івата В. В. Аналіз операційних витрат. *Східна*

європа: Економіка, бізнес та управління. 2017. Вип. 6 (11). С. 341-345.

62. Сакун А., Келлер Ю. Обліковий процес операційних витрат у фермерських господарствах. *Multidisciplinary academic research and innovation*. Abstracts of XXVII International Scientific and Practical Conference. Amsterdam, Netherlands. 2021. Pp. 165-167.

63. Сакун А., Лисенко В. Особливості проведення аудиту на сільськогосподарських підприємствах. *Abstracts of XII International Scientific and Practical Conference*. La Rochelle, France 2020. 123-126 pp.

64. Сиротюк Г. В. Методичні аспекти проведення аудиту витрат виробництва. Збірник наукових праць *Таврійського державного агротехнологічного університету. Серія : Економічні науки*. 2013. № 2 (2). С. 251-259.

65. Стемковська І. Собівартість продукції, як економічна категорія. *Сучасні тенденції розвитку освіти й науки: проблеми та перспективи*. 2019. Т. 2. № 4. С. 57-61.

66. Шаповал Т. С., Міокова М. Ю. Менеджмент витрат як один із напрямів забезпечення росту прибутку. *Економіка АПК*. 2019. № 6. С. 23-29.

67. Шарапова І. С. Аудит виробничих затрат в системі управління підприємством. URL : http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/ statti/75.htm (дата звернення : 03.10.2024).

68. Хаймьонова Н. С. Внутрішня звітність у системі управлінського обліку витрат підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки.* 2015. № 5. С. 1044-1047.

69. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.02.2003 р. №435-IV. URL : https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15#Text (дата звернення : 15.10.2024).

70. Шендрик К. А., Ткаченко О. С. Використання інформаційних технологій сільськогосподарськими підприємствами. *Молодь, наука, бізнес: традиційні й нові аспекти дослідження* : Матеріали науково-практ. конф. молодих вчен. і здобувачів вищ. освіти, м. Дніпро, 29-30 берез. 2023 р. С. 80.

71. Hean Tat Keh, Singfat Chu, Jiye Xu. Efficiency, effectiveness and productivity of marketing in services. 2006. URL : https://ai2-s2-pdfs.s3.amazonaws.com/c277/6a79f4879578c8d7178a9f8ffbf831bba50a.pdf (дата звернення : 14.08.2024).

72. Sachenko, O. Beley. The Information System of Control Risks. *Proceedings of The first IEEE International Workshop «Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications». Foros*, 2001. № 6. P. 270-274.

73. Robert G. Roy. Agricultural marketing. The Encyclopedia o f Saskatchewan: science and technology. URL : http://esask.uregina.ca/entry/agricultural_marketing.html (дата звернення : 15.08.2024).

74. Taylor M. H., De Zoort F. T.; Munn E., Wetterhall Thomas M. A Proposed Framewonc Emphasizing Auditor Reliability over Auditor Independence. *Accounting Horizons*. 2003. Vol. 17. № 3. P. 257-266.

75. Porter B., Hatherly D., Simon Jon. Principles of External Auditing. 3rd edition. Wiley. 2008. 816 p.