

ЗАТВЕРДЖЕНО

**Наказ Вищого навчального закладу Укоопспілки
«Полтавський університет економіки і торгівлі»
18 квітня 2019 року № 88-Н**

Форма № П-4.04

**ВИЩИЙ НАВЧАЛЬНИЙ ЗАКЛАД УКООПСІЛКИ
«ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ ЕКОНОМІКИ І ТОРГІВЛІ»**

Інститут економіки, управління та інформаційних технологій
Форма навчання заочна
Кафедра бухгалтерського обліку і аудиту

Допускається до захисту

Завідувач кафедри _____ доц. В.А. Кулик
«__» листопада 2019 р.

ДИПЛОМНА РОБОТА

на тему:

**«Організація та методика обліку і аудиту операційних витрат
підприємства»**

(за матеріалами ПрАТ «Домінік», м. Полтава)

зі спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

за освітньою програмою «Облік і аудит»

ступеня «магістр»

Виконавець роботи

Хоман Леся Леонідівна

_____ 26.11.2019 р.

Науковий керівник

д.е.н., доцент Кулик Вікторія Анатоліївна

_____ 26.11. 2019 р.

Полтава – 2019

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Економічний зміст та склад операційних витрат підприємства	6
1.2. Роль обліку і аудиту операційних витрат підприємства в підвищенні ефективності управління діяльністю підприємства	18
1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Домінік» та постановки обліково-аналітичної роботи на ньому	22
Висновки за розділом 1.....	49
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ НА ПРАТ «ДОМІНІК»	51
2.1. Організація обліку операційних витрат на ПрАТ «Домінік»	51
2.2. Методика обліку собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) на ПрАТ «Домінік»	55
2.3. Методика обліку адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат на ПрАТ «Домінік»	64
2.4. Відображення інформації щодо витрат операційної діяльності у звітності ПрАТ «Домінік»	68
Висновки за розділом 2.....	74
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА	75
3.1. Нормативно-правове регулювання аудиту витрат від операційної діяльності	75
3.2. Організація аудиту операційних витрат підприємства на ПрАТ «Домінік»	79
3.3. Методика аудиту операційних витрат підприємства на ПрАТ «Домінік»	86
Висновки за розділом 3.....	94
ВИСНОВКИ.....	96
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	98

ВСТУП

Світова фінансова криза негативно вплинула на діяльність вітчизняних підприємств. Сьогодні вони переживають нестачу всіх без винятку ресурсів і працюють на межі своїх можливостей. Результати роботи кожного суб'єкта господарювання прямо залежать від побудованої системи управління витратами, яка забезпечує ефективність їхньої діяльності та конкурентоспроможність продукції. Але, на сьогоднішній день, дія досить великої кількості чинників перешкоджає підприємствам бути економічно незалежними, і, навіть, побудована та ефективно діюча система управління витратами не може забезпечити їм повного уникнення від ризику стати банкрутом. В умовах невизначеності, яка на сьогоднішній день склалася в Україні, ситуація на багатьох підприємствах стала мало керованою.

Чинники, що діють на макрорівні стають дедалі результативнішими з негативної точки зору. Наслідком такої дії, є те, що не спрацьовують і ті важелі, які діяли на державному рівні, у позитивному напрямку як на рівень витрат, так і на рівень ефективності підприємства в цілому.

Для прийняття оптимальних управлінських рішень необхідно знати загальну величину витрат і, в першу чергу, чітко розуміти інформацію про витрати операційної діяльності. Аналіз витрат допомагає виявити ефективність і визначити оптимальний розмір витрат, перевірити якісні показники роботи, правильно встановити ціни, регулювати та контролювати витрати, планувати рівень прибутку і рентабельності виробництва. Аудит витрат спрямований на підтвердження достовірності інформації, необхідної для прийняття ефективних управлінських рішень.

Суб'єктом дослідження є ПрАТ «Домінік».

Метою дослідження є теоретичне обґрунтування обліку та аудиту витрат операційної діяльності та надання пропозицій і рекомендацій з їх удосконалення на вітчизняних підприємствах.

Завданнями дослідження є:

- визначити економічний зміст та склад витрат операційної діяльності;
- визначити роль обліку та аудиту операційних витрат підприємства;
- охарактеризувати фінансово-господарську діяльність ПрАТ «Домінік» та критично оцінити постановку обліку і контролю діяльності на ПрАТ «Домінік»;
- дослідити особливості організації обліку операційних витрат на підприємстві;
- охарактеризувати особливості синтетичного і аналітичного обліку собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) на ПрАТ «Домінік»;
- дослідити особливості синтетичного і аналітичного обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат на ПрАТ «Домінік»;
- виявити особливості відображення інформації щодо витрат у звітності ПрАТ «Домінік»;
- вивчити нормативно-правове регулювання аудиту операційних витрат підприємства;
- визначити особливості організації аудиту операційних витрат на ПрАТ «Домінік»;
- охарактеризувати методику аудиту операційних витрат.

Об'єктом дослідження є витрати операційної діяльності.

Предметом дослідження є методичні та організаційні особливості обліку та аудиту витрат операційної діяльності.

Інформаційно-методологічною базою дослідження є законодавчі та нормативні акти; Укази Президента; Постанови Кабінету Міністрів України; офіційні документи та методичні матеріали Державної служби статистики України; наукова література; статті вітчизняних та зарубіжних вчених у періодичних виданнях із питань обліку, аналізу і контролю; довідково-

інформаційні видання; дані з мережі Інтернет; облікові, статистичні дані об'єкта дослідження та дані спеціальних обстежень.

У ході дослідження застосовано загальнонаукові та спеціальні методи пізнання. Методи теоретичного узагальнення, групування і порівняння дали можливість уточнити понятійний апарат щодо видів витрат підприємства. За допомогою логічного методу визначено особливості організації облікової та контрольно-аналітичної роботи на досліджуваному підприємстві. За допомогою методів індукції і дедукції, причинно-наслідкового зв'язку розкрито методику обліку та аудиту витрат операційної діяльності. У процесі аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства використані методи аналітичного групування, зведення та вибіркового методу, а для побудови діаграм, таблиць і схем – графічні методи.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І АУДИТУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Економічний зміст та склад операційних витрат підприємства

Трансформування національної економіки, розвиток ринкових відносин господарювання, жорстка конкурентна боротьба за ресурси та ринки збуту зумовлюють необхідність підвищення ефективності використання виробничо-економічного потенціалу вітчизняних підприємств. У таких умовах при управлінні діяльністю важливим є правильне визначення сутності поняття та розуміння економічного змісту категорії витрати, їхнього місця та функціональної ролі у багатоаспектній діяльності підприємства.

Визначення сутності та економічного змісту витрат повинно спрямовуватись на управлінські цілі, оскільки витрати виступають інструментом цінової політики та вимірником ефективності діяльності підприємства, а також їх можна розглядати як інструмент управління прибутком підприємства, тому що між ними та прибутком існує прямий зв'язок. Поряд із вищенаведеним, витрати мають також суспільно-економічне значення, яке полягає в їх відображенні у виготовлюваній підприємством суспільно-корисній продукції, виходячи із потреб ринку.

Підприємство, споживаючи певні види ресурсів (матеріальні, трудові, енергетичні та ін.) виготовляє певну продукцію з метою задоволення потреб суспільства, створюючи при цьому додаткову вартість у вигляді прибутку, тобто отримує від виготовлення та реалізації такої продукції певний економічний ефект.

Для встановлення економічної сутності витрат доцільно здійснити аналіз нормативної та наукової літератури. До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємств, з нашої точки зору, варто відносити: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати», 18 «Будівельні контракти», 30 «Біологічні активи»; 31 «Фінансові витрати», 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси»; М(С)ФЗ 9 «Витрати на дослідження і розробки», М(С)ФЗ 11 «Будівельні контракти», М(С)ФЗ 23 «Витрати позики»); Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності: у промисловості, в сільськогосподарських підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, в торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства, проектних робіт тощо); вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі); наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д.

Щодо регулювання бухгалтерським обліком, то науковці розглядають чотири рівні такого регулювання: перший (Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ), другий (нормативні документи Мінфіну України, Держкомстату України, Держказначейства, ДПА, НБУ України та інших відомств, котрі реєструють у Мінюсті України), третій (нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи

міністерств і відомств), четвертий (робочі документи, що формують облікову політику в підприємстві).

Використання зазначеної класифікації дозволяє обґрунтувати рівні нормативно-правової бази з обліку витрат операційної діяльності наступним чином (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Нормативно-правова база обліку витрат операційної діяльності

Нормативний документ	Короткий зміст	Використання у обліковому процесі щодо витрат від операційної діяльності
Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Особливості організації та ведення бухгалтерського обліку; складання фінансової звітності	Принципи бухгалтерського обліку
Закон України «Про оплату праці»	Особливості нарахування заробітної плати	Формування витрат підприємства на оплату праці
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Перелік синтетичних рахунків, що використовуються у бухгалтерському обліку	Рахунки для обліку незавершеного виробництва, витрат, готової продукції, собівартості
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	Характеристика синтетичних рахунків, що використовуються у бухгалтерському обліку, типові кореспонденції рахунків	Типові кореспонденції рахунків щодо обліку незавершеного виробництва, витрат, готової продукції, собівартості
Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості	Методика обліку витрат у промисловості	Склад витрат, особливості розподілу та включення до собівартості
Методичні рекомендації з формування собівартості будівельно-монтажних робіт	Методика обліку собівартості будівельно-монтажних робіт	Особливості обліку собівартості будівельно-монтажних робіт
Методичні рекомендації щодо розрахунків економічно обґрунтованих тарифів на житлово-комунальні послуги	Методика розрахунків економічно обґрунтованих тарифів на житлово-комунальні послуги	Особливості розрахунків економічно обґрунтованих тарифів на житлово-комунальні послуги

Продовж. табл. 1.1

1	2	3
Методичні рекомендації щодо розрахунку тарифів на послуги міського електротранспорту	Методика розрахунків тарифів на послуги міського електротранспорту	Особливості розрахунків тарифів на послуги міського електротранспорту
Методичні рекомендації щодо прогнозування техніко-економічних показників діяльності вугледобувних підприємств	Методика прогнозування техніко-економічних показників діяльності вугледобувних підприємств	Особливості прогнозування техніко-економічних показників діяльності вугледобувних підприємств
Методичні рекомендації щодо визначення вартості та трудомісткості робіт з перевезення будівельних вантажів власним автомобільним транспортом будівельних організацій при складанні договірної ціни та проведенні взаєморозрахунків за обсяги виконаних робіт	Методика визначення вартості та трудомісткості робіт з перевезення будівельних вантажів власним автомобільним транспортом будівельних організацій при складанні договірної ціни та проведенні взаєморозрахунків за обсяги виконаних робіт	Особливості визначення вартості та трудомісткості робіт з перевезення будівельних вантажів власним автомобільним транспортом будівельних організацій при складанні договірної ціни та проведенні взаєморозрахунків за обсяги виконаних робіт
П(С)БО 2 «Баланс»	Особливості складання бухгалтерського балансу	Відображення у звітності інформації про незавершене виробництво, готову продукцію
П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»	Особливості складання Звіту про фінансові результати	Відображення у звітності інформації про собівартість продукції, витрати діяльності та витрати за елементами
П(С)БО 16 «Витрати»	Методика обліку витрат	Склад витрат, особливості розподілу та включення до собівартості
П(С)БО 31 «Фінансові витрати»	Методика обліку фінансових витрат	Склад фінансових витрат, особливості їх обліку
Роз'яснення Держкомстату щодо статистичної звітності при визначенні витрат, що відносяться на собівартість продукції	Методика заповнення статистичної звітності щодо витрат, що відносяться на собівартість продукції	Особливості відображення у статистичній звітності витрат, що відносяться на собівартість продукції

Аналіз діючої нормативно-правової бази з обліку витрат операційної діяльності дозволив виявити наступні недоліки:

1) склад загально виробничих витрат як складової собівартості продукції відповідно до Методичних рекомендацій з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [43] та П(С)БО 16 «Витрати» [55] не відповідають один одному, список статей, що відносяться до загально виробничих витрат відповідно до Методичних рекомендацій значно ширший і розгалужений;

2) у Методичних рекомендація загально виробничі витрати поділені на дві статті – витрати на утримання та експлуатацію устаткування та загально виробничі витрати, у П(С)БО 16 «Витрати» такого поділу не існує.

У бухгалтерському обліку облік витрат регламентується П(С)БО 16 «Витрати» [55].

Відповідно до п. 5-9 П(С)БО 16 «Витрати», витратами визнаються:

– витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;

– витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені;

– витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені;

– витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені;

– якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами;

– не визнаються витратами й не включаються до Звіту про фінансові результати: платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо; попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг; погашення одержаних позик; інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у п. 6 П(С)БО 16 «Витрати»; витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

У процесі господарювання підприємством здійснюється звичайна діяльність (операційна, інвестиційна, фінансова), а також можуть виникати доходи та витрати, отримані підприємством у результаті надзвичайних подій.

Види витрат діяльності наведено у п. 10-29 П(С)БО 16 «Витрати» та узагальнено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2

Види витрат діяльності та їх склад за П(С)БО 16 «Витрати»

Види витрат	Склад витрат за видами
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду та включає прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату праці; інші прямі витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати; нерозподілені постійні загальновиробничі витрати; наднормативні виробничі витрати
Адміністративні витрати	загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо); витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона); винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо); витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо); амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання; витрати на врегулювання спорів у судових органах;

Продовж. табл. 1.2

1	2
Адміністративні витрати (продовження)	податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг); плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків; інші витрати загальногосподарського призначення
Витрати на збут	витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції; витрати на ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона); витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки; витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства; витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг
Інші операційні витрати	собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю України за курсом Національного банку України на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти; собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією; сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів; втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);

Продовж. табл. 1.2

1	2
Інші операційні витрати (продовження)	втрати від знецінення запасів; нестачі й втрати від псування цінностей; визнані штрафи, пеня, неустойка; витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності
Фінансові витрати	витрати на проценти (за користування кредитами отриманими, за облігаціями випущеними, за фінансовою орендою тощо) та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями (крім фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»)
Втрати від участі в капіталі	збитки від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які обліковуються методом участі в капіталі
Інші витрати	собівартість реалізованих фінансових інвестицій (балансова вартість та витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій); втрати від неопераційних курсових різниць; сума уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; витрати на ліквідацію необоротних активів (розбирання, демонтаж тощо); залишкова вартість ліквідованих (списаних) необоротних активів; інші витрати звичайної діяльності.
Надзвичайні витрати	включаються до фінансової звітності за вирахуванням суми, на яку зменшується податок на прибуток від діяльності підприємства внаслідок збитків від надзвичайних подій

Як видно із табл. 1.2, наведені витрати різні за своїм складом та економічним змістом. Із врахуванням видів діяльності підприємства до витрат операційної діяльності відносяться:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- загальновиробничі витрати;
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші операційні витрати.

Крім того, витрати, відповідно до чинного законодавства, групуються за елементами. Відповідно до зазначеної класифікації виділяють: матеріальні

витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати, інші затрати.

Витрати, наведені у П(С)БО 16 «Витрати», мають різну економічну природу. Одні із них – співвідносяться із процесом виробництва взагалі, інші – із конкретним продуктом, завершеним виробництвом. У світовій економічній літературі ця проблема вирішується за допомогою понять «витрати» і «затрати», їх відмінності наведено у табл. 1.3. Проте, думки науковців щодо даного питання дискусійні.

Таблиця 1.3

Ознаки розмежувань понять «витрати» і «затрати» [82]

Ознаки	Витрати	Затрати
Підхід	Вартісний	Натурально-речовий
Джерело	Ресурси	Вартість одиниці ресурсів й активів, вкладених у виробництво
Рівень	Визначається технологією і організацією виробництва	Визначається вартістю, ціною вхідних ресурсів
Вплив	Продуктивність виробництва, конкурентоспроможність продукту	Прибутковість бізнесу і цінова конкурентоспроможність продукції
Шляхи мінімізації	Покращення техніко-технологічного оснащення й організації праці	Оптимізація затрат і постачання ресурсів за прийнятними цінами

Трубочкіна М.І., вивчаючи проблеми управління затратами підприємства, виходить із аксіоми тотожності понять «витрати» і «затрати». На її думку, «витрати матеріальних, трудових, фінансових, природних, інформаційних та інших видів ресурсів у вартісному виразі і є затратами підприємства» [75, с.17].

Під поняттям «затрати» В.В. Сопко розуміє використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці [71, с. 89].

Цветкова Н.М. зазначає, що термін «затрати» застосовують в розумінні ресурсів, «які використовуються для виготовлення продукції та включаються в її собівартість. Затрати на продукт відображають у балансі як активи на рахунку 23 «Виробництво» і не застосовують при визначенні фінансового

результату. Термін «витрати» не застосовують у виробничій діяльності, оскільки витрати не включають в собівартість продукції, вони є витратами періоду і їх вираховують із суми доходів при визначенні фінансового результату виходячи із принципу нарахування і відповідності доходів і витрат [72, с.16].

Бутинець Ф.Ф. підтримує позицію цієї авторки і вважає, що у вітчизняній економічній науці доречно використовувати термін «витрати». Термін «затрати» можна вживати, на нашу думку, лише тоді коли мова йде про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць і т.д.), реальних грошей (готівки) на придбання товарно-матеріальних цінностей. По суті термін «затрати» логічно вживати тоді, коли використовуються індивідуалізовані натуральні вимірники або грошові одиниці. Якщо ж справа доходить до грошового вимірника, як загального (узагальнюючого) вимірника в сучасному обліку, то однозначно треба говорити про термін «витрати», щоб уникнути плутанини і помилок [7, с. 98].

Таким чином, поняття «затрати» (cost) відноситься до всякого використання ресурсів, зокрема і на придбання активів, тоді як поняття «витрати» (expense) стосується використання лише тих ресурсів, які під час визначення прибутку господарського суб'єкта за цей період часу ставляться у відповідність доходам [82]. Витрати виступають в трудовій, натурально-речовій і вартісній формах. Трудову форму витрат становлять витрати суспільної праці, виражені необхідною і додатковою працею. Натурально речові витрати виробництва, які виражені в формі собівартості – це використана частина коштів виробництва і витрати на оплату праці працівників [75].

Крім того, витрати класифікуються за наступними ознаками.

1. За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат) – витрати окремих виробництв, цехів, дільниць, технологічних переділів тощо, з розподілом на витрати:

– основного виробництва (тобто тих, що беруть безпосередню участь у виготовленні продукції);

– допоміжного (підсобного) виробництва – призначеного для обслуговування цехів основного виробництва (ремонтні цехи, експериментальні, енергетичні, транспортні підрозділи тощо).

2. За видами продукції, робіт, послуг – витрати на окремі вироби, типові представники виробів, групи однорідних виробів, напівфабрикати, одноразові замовлення тощо.

3. За єдністю складу – одноелементні та комплексні (які складаються з кількох економічних елементів).

4. За видами витрат – за економічними елементами, за статтями калькуляції.

5. За способами перенесення вартості на продукцію – прямі і непрямі (які не можуть бути віднесені безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно можливим шляхом).

6. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат – змінні і постійні:

– змінні витрати – це витрати, абсолютна величина яких зростає зі збільшенням обсягу випуску продукції і зменшується з його зниженням (витрати на сировину, матеріали, технологічне паливо і енергію, на оплату праці виробничого персоналу з відрахуваннями на соціальні заходи тощо);

– постійні витрати – це витрати, абсолютна величина яких зі збільшенням (зменшенням) обсягу випуску продукції істотно не змінюється (це витрати, пов'язані з обслуговуванням і управлінням виробництвом, а також витрати на забезпечення господарських потреб виробництва).

7. За календарними періодами:

- поточні – в яких періодичність менше місяця;
- довгострокові – пов'язані з виконанням довгострокового договору (контракту), який не планується завершити раніш ніж через 9 місяців з моменту здійснення перших витрат або отримання авансу (передоплати);
- одноразові – здійснюються один раз з періодичністю більше місяця і спрямовуються на забезпечення процесу виробництва протягом тривалого часу.

8. За доцільністю витрачання:

- продуктивні – передбачені технологією та організацією виробництва;
- непродуктивні – необов'язкові, що виникають у результаті недоліків в організації виробництва, порушення технології тощо.

9. За визначенням відношення до собівартості:

- витрати на продукцію – прямі і загальновиробничі витрати (рахунки 23, 91), з них складається виробнича собівартість продукції (робіт, послуг);
- витрати періоду – витрати, які не включаються до виробничої собівартості і розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені; це адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати (рахунки 92, 93, 94).

Значна кількість класифікаційних ознак, що пропонується вченими-обліковцями для відображення особливостей поняття «витрати» свідчить про його складність, багатогранність та значимість в системі обліку.

1.2. Роль обліку і аудиту операційних витрат підприємства в підвищенні ефективності управління діяльністю підприємства

В умовах обмеженості ресурсів та досягнення максимальної результативності діяльності у підприємств виникає потреба постійного та ефективного обліку витрат, в тому числі витрат операційної діяльності. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли інформацію щодо витрат необхідно співставляти із величиною майбутніх витрат, що великою мірою залежать від впливу зовнішнього середовища. Усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх та зовнішніх факторів на витрати підприємства забезпечується завдяки раціонально організованому обліку.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень [62].

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Завданнями обліку витрат операційної діяльності є:

- дотримання вимог законодавчих та нормативно-правових актів;
- правильне визначення та достовірна оцінка витрат підприємства;

- правильне документальне оформлення і своєчасне відображення в регістрах обліку витрат;
- своєчасне складання і подання фінансової звітності про витрати діяльності – «Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)»;
- контроль за використанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів;
- своєчасне одержання достовірної інформації про витрати підприємства для потреб управління.

Одним із способів контролю за достовірністю відображення в обліку і звітності інформації про витрати підприємства є проведення аудиту. Метою аудиту обліку витрат операційної діяльності є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат операційної діяльності, повноти та своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку витрат операційної діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат операційної діяльності, наведеної у звітності господарського суб'єкта.

Завданнями аудиту операцій з обліку витрат операційної діяльності є:

- встановлення правильності документального оформлення накопичення та списання витрат операційної діяльності;
- перевірка правильності ведення обліку фактичних витрат і наступного включення їх до собівартості продукції (робіт, послуг) відповідно до прийнятого на підприємстві методу обліку витрат та калькулювання;
- підтвердження обґрунтованості обраного методу калькулювання;
- підтвердження правильності методу розподілу непрямих витрат, що використовуються і закріплені в наказі про облікову політику;
- перевірка правильності й обґрунтованості розміру прямих витрат, які включаються до собівартості продукції (робіт, послуг);

- вивчення правильності накопичення, розподілу та списання загальновиробничих витрат;
- перевірка правильності відображення адміністративних витрат, витрат на збут й інших операційних витрат;
- підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат операційної діяльності;
- перевірка повноти, правильності та достовірності відображення інформації про витрати операційної діяльності у звітності;
- перевірка правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку фінансових витрат, витрат від участі в капіталі;
- підтвердження законності та правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку операцій з обліку витрат іншої діяльності та надзвичайних витрат;
- перевірка достовірності та повноти формування елементів витрат на рахунках обліку та у звітності.

Достовірна інформація щодо величини та складу витрат, отримана за допомогою бухгалтерського обліку може бути проаналізована та успішно використана при прийнятті рішень.

У системі управління облікова інформація про витрати може бути використана за наступними напрямками:

- прогнозування, тобто розрахунок величини рівня витрат з метою виявлення шляхів розвитку виробництва і підвищення ефективності його діяльності;
- планування, тобто розрахунок величини витрат на більш короткий проміжок часу з урахуванням організаційного та технічного рівня виробництва. Сюди слід віднести економічне обґрунтування рішень про виробництво нових виробів і зняття з виробництва застарілих; розрахунок економічної ефективності нової техніки, організаційно-технічних заходів і заходів з раціоналізації та винахідництва тощо;

– нормування, тобто визначення оптимального розміру витрат матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, необхідних для виробництва запланованих до випуску готових виробів, виконання робіт і надання послуг;

– облік фактичних виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції, враховуючи порівняння фактичних і запланованих (нормованих) показників з метою розробки заходів у випадку їх розбіжностей. Планування собівартості продукції для підприємств є складовою частиною планування діяльності промислового підприємства і являє собою систему техніко-економічних розрахунків, що відображають величину витрат, що включаються до складу собівартості продукції. Метою планування собівартості є економічно обґрунтоване визначення величини витрат, необхідних у плановому періоді для виробництва і збуту кожного виду та всієї промислової продукції підприємства, що відповідає вимогам щодо її якості. Розрахунки планової собівартості окремих виробів, товарної і валової продукції використовуються для визначення потреби в оборотних коштах, планування прибутку, визначення економічної ефективності окремих організаційно-технічних заходів та виробництва в цілому, для внутрішньозаводського планування, а також для формування цін;

– аналіз, тобто дослідження поведінки витрат, особливо тих, що викликані відхиленням від нормального виробничого процесу, визначення факторів, що мали вплив на величину і рівень собівартості, виявлення резервів зниження витрат виробництва;

– контроль і регулювання, оцінка результатів діяльності з метою розробки рішень щодо вдосконалення виробничого процесу таким чином, щоб цілі, поставлені перед окремими підрозділами і підприємством в цілому, були досягнуті.

1.3. Характеристика фінансово-господарської діяльності ПрАТ «Домінік» та постановки обліково-аналітичної роботи на ньому

Дослідження виконане на матеріалах ПрАТ «Домінік». Підприємство має дані традиції та новітні виробничі потужності для виготовлення кондитерських виробів.

Полтавська кондитерська фабрика – одна із самих відомих компаній Полтавщини. На початку 20-го сторіччя місто над Ворсклою було одним із центрів кондитерської промисловості на Лівобережній Україні. У Полтаві існувала велика кількість приватних артілей-кондитерських, які поставляли солодоці далеко за кордони Полтавської губернії.

Після Жовтневої революції ці міні-фабрики були націоналізовані і рішенням Губернської Ради народного господарства, об'єднані в одне кондитерське підприємство, яке отримало назву «Державна кондитерська фабрика».

Вигідне географічне розташування та наближення до сировинної бази сприяли швидкому розвитку виробництва.

У 1929 році був створений Полтавський трест «Полтдержкондфабрика». На той час на підприємстві працювали 50 чоловік.

У часи Великої Вітчизняної війни все обладнання було евакуйоване у Прокоф'євск Алтайського краю і працювало на потреби фронту. Нажаль, всі побудови фабрики у Полтаві були зруйновані. Відродження підприємства почалося після визволення міста в 1944 р. У післявоєнні роки фабрика виготовляла переважно карамель та печиво. Домінувала ручна праця, і тільки у 1952 році карамельний цех був обладнаний двома напівмеханічними лініями.

З 60-х років почалася модернізація виробництва, що дозволило розширити асортимент. Були введені в дію вафельний та мармеладний цехи. Поступово освоюючи нові виробничі потужності, підприємство збільшило

обсяг виробництва продукції до 8 тисяч тон на рік. Кількість працюючих досягла 560 чоловік.

Початок нового етапу розвитку підприємства датується 1980 роком. Споруджується п'ятиповерховий корпус, фабрика закупає нове обладнання, проводиться реконструкція цехів, поточні лінії сприяють автоматизації виробничих процесів. Завдяки цим змінам в порівняно короткий термін був значно розширений асортимент продукції, а обсяги виробництва при цьому зросли майже вдвічі.

Після проголошення незалежності України, на базі вже приватизованого підприємства створено акціонерне товариство «Полтавакондитер».

Кризові явища в економіці змушували трудовий колектив постійно шукати нові шляхи подальшого розвитку. Введено в експлуатацію зефірне відділення продуктивністю більше 2-х тон продукції на добу, відкритий новий цех по виробництву мучнистих виробів. В 1999 році почала роботу німецька лінія з виробництва плиткового шоколаду та цукерок типу «Асорті».

Сучасна історія ПрАТ «Полтавакондитер» почалася в 2000 році, з прийняттям рішення про співробітництво з інвестиційним фондом «SigmaBleyzer». Завдяки значним фінансовим інвестиціям зарубіжного інвестора був реалізований масштабний проект нової будівлі ПрАТ «Полтавакондитер». Сучасна споруда збудована в найкоротший термін і повністю відповідає найвищим світовим стандартам.

За цим відбувся цілий ряд спільних розробок інженерів фабрики та всесвітньо відомих фірм. А саме, італійська фірма «Laser» встановила нові лінії з виробництва цукрового печива та печива з фруктовими наповнювачами, а також лінію з виробництва здобного печива та снекової продукції.

Шоколадний цех обладнаний двома лініями швейцарського концерну «Buller» з виробництва шоколадних мас і плиткового шоколаду. Лінії повністю автоматизовані. Молочний і чорний шоколад, який випускається під торговою маркою «Домінік», не поступається за своїми якісними показниками кращим європейським зразкам.

Продукцію полтавських кондитерів можна знайти не тільки на прилавках України. Естонія, Грузія, Казахстан гідно оцінили полтавські солодощі. Стабільний попит на продукцію стимулює колектив ПрАТ «Полтавакондитер» постійно нарощувати обсяги виробництва й розширювати асортимент, враховуючи вподобання споживачів.

За 80 років свого існування фабрика перетворилася у потужне конкурентноспроможне сучасне підприємство, яке забезпечує робочими місцями близько 2700 чоловік. Високовиробничі технологічні лінії, кваліфікований персонал, чіткий контроль якості продукції у поєднанні з багатим досвідом і давніми традиціями є запорукою смачної та якісної продукції, яка користується незмінним попитом.

«Домінік» – сучасна українська компанія- виробник кондитерських виробів з багаторічною історією та досвідом виробництва.

Виробництво ПрАТ «Домінік» сертифіковано відповідно до вимог міжнародних стандартів якості і безпеки продуктів харчування ISO 22000:2005, BRC/IFS FOOD, система управління якістю підприємства відповідає вимогам ISO 9001:2015. Також підприємство має сертифікат «HALAL»- підтвердження виробництва продукції ісламським канонічним нормам, що дозволило збільшити продажі в європейські та азіатські країни.

На ПрАТ «Домінік» з 2005 року впроваджена і сертифікована Система менеджменту якості, що підтверджено сертифікатами на відповідність системи якості згідно вимог ГОСТУ ISO 9001-2001 і Міжнародного стандарту ISO 9001-2000. Крім того, розроблена й впроваджена Система менеджменту безпеки продуктів харчування у відповідності до вимог

Міжнародного стандарту ISO 22000:2005 «Система менеджменту безпеки продуктів харчування – вимоги до організації процесу виробництва і поставок». Діюча на підприємстві інтегрована система СМЯ і СМБВП дозволяє виявляти, оцінювати, контролювати і управляти якістю й харчовими ризиками на всіх етапах виробництва.

Друга виробнича територія, перша в Україні, повністю сертифікована згідно системи НАССР. Це дало нам можливість продавати продукцію в Західній Європі.

Сертифікат ISO 9001:2000 підтверджує відповідність системи менеджменту якості до міжнародного стандарту. За допомогою системи ISO 9001:2000 забезпечуються задані показники якості праці та кінцевого продукту.

Сертифікат ISO 22000:2005 підтверджує відповідність системи менеджменту безпеки продуктів харчування (НАССР) до міжнародного стандарту безпеки. Ця система забезпечує випуск безпечної продукції для споживача та зміцнює довіру зарубіжних партнерів, як до продукту, що випускається, так і до самого виробника.

Сертифікат BRC підтверджує відповідність системи управління якістю та безпеки продукту загальному харчовому стандарту BRC. Дає право реалізації продукції в країнах, в яких сертифікат відповідності стандарту BRC має визнання роздрібною торгівлею.

В теперішніх умовах перед виробниками постає проблема зберігання достатнього об'єму власної продукції. Для забезпечення оптимальних умов збереження продукції в 2007 році був запущений сучасний склад. Він має площу 3500 квадратних метрів і дозволяє одночасно зберігати близько 1500 тон готової продукції.

Технічні можливості складу дозволяють зберігати готову продукцію в необхідних температурних режимах, а також контролювати будь-яких рух продукції на шляху від виробництва до транспортного засобу. Для

забезпечення вчасних та якісних поставок клієнтам до складів фабрики підведені автомобільні й залізничні шляхи. Завантаження відбувається безпосередньо у вагони й автотранспорт.

Дослідження організаційної структури ПрАТ «Домінік» за 2019 р. дозволило дійти таких висновків.

З метою збільшення торгівельної мережі ПрАТ «Домінік» заснувало ТОВ «ТД «ДОМІНІКПОЛТАВА» (м.Полтава), а також за участю сторонніх осіб такі юридичні особи: ТОВ «ТД «ДОМІНІК» (м. Дніпро), ТОВ «ТД «ДОМІНІК-КИЇВ» (м.Київ).

Товариство має розгалужену мережу фірмових магазинів в Полтавській області. Зміни в організаційній структурі Товариства затверджувалися рішеннями Наглядової ради Товариства. В звітному році змін в організаційній структурі не було.

Середньооблікова чисельність штатних працівників облікового складу (осіб) в 2019 році – 1008 осіб; середня чисельність позаштатних працівників та осіб, які працюють за сумісництвом (осіб) в 2019 році – 1 особа; чисельність працівників, які працюють на умовах неповного робочого часу (дня, тижня) (осіб) в 2019 році – 0 осіб; фонд оплати праці усіх працівників в 2019 році – 78 110,9 тис. грн.; фонд оплати праці усіх працівників в 2019 році збільшився на 0,74% в порівнянні з 2019 роком.

Для компанії ПрАТ її працівники є найбільшою цінністю. На підприємстві ПрАТ працює близько 1000 людей. Діяльність підприємства спрямована на підвищення професіоналізму працівників, покращення умов праці, безпеки виробничих процесів та гарантування їх соціального захисту. Саме тому на ПрАТ впроваджена і сертифікована система управління безпекою та гігієною праці. Підприємство забезпечує працівників належними умовами праці та життя. Кожного року передбачено підвищення рівня кваліфікації працівників, медичне обстеження, надання першої допомоги, розвиток соціальної сфери. Підприємство є одним із кращих роботодавців

України. Вся заробітна плата і премії сплачуються офіційно, тобто компанія повністю сплачує всі обов'язкові податки, внески у пенсійний та інші фонди.

Соціальна політика ПрАТ щодо персоналу спрямована на забезпечення необхідного рівня продуктивності праці, зменшення плинності кадрів та підвищення соціального захисту працівників. Соціальний пакет, що поширюється, включає: матеріальну допомогу при народженні дитини, при виході на пенсію, в разі одруження, в критичних ситуаціях. На підприємстві функціонує сучасно обладнаний медпункт. У ПрАТ проводиться постійна професійна підготовка, підвищення кваліфікації та навчання всього персоналу. Для цього проводяться оцінка компетентності персоналу, підготовка та навчання, інструктажі тощо.

Ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на ПрАТ «Домінік» проводиться відповідно до обраної підприємством облікової політики. При складанні звітності застосовуються вимоги міжнародних стандартів фінансової звітності.

Консолідована фінансова звітність за 2019-2019 рр. підготовлена відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) за принципом історичної вартості із коригуваннями на переоцінку основних засобів. Нижче наведено основні положення облікової політики, що використовувалися під час підготовки цієї консолідованої фінансової звітності. Ці принципи застосовувались послідовно відносно всіх періодів, поданих у звітності.

Підготовка фінансової звітності вимагає застосування певних бухгалтерських оцінок. Вона також вимагає, щоб при застосуванні облікової політики групи її керівництво застосувало власні професійні судження. Застосовувана облікова політика відповідала тій, що була використана компанією в попередньому фінансовому році, за винятком таких нових і переглянутих МСФЗ, які стали обов'язковими до застосування у звітних

періодах, які почалися після 1 січня 2019 р.: – МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» – МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти».

Основною метою МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» є встановлення принципів, які суб'єкт господарювання повинен застосовувати, щоб повідомляти користувачам фінансової звітності корисну інформацію про природу, величину, час та невизначеність доходів і грошових потоків, що виникають внаслідок договору з клієнтом.

Основним принципом цього стандарту є визнання доходу внаслідок передання обіцяних товарів або послуг клієнтам в сумі, що відображає компенсацію, на яку суб'єкт господарювання очікує мати право в обмін на ці товари або послуги. Стандарт запроваджує 5-крокову модель визнання доходу, що включає такі кроки: ідентифікація контракту; виявлення зобов'язань щодо виконання; визначення ціни операції; розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання; визнання доходу в момент (або в міру) виконання кожного зобов'язання щодо виконання.

Метою МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти» є визначення принципів фінансової звітності щодо фінансових активів і фінансових зобов'язань, які забезпечать надання користувачам фінансової звітності доречної та корисної інформації, необхідної для виконання ними оцінки сум, строків і невизначеності майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання.

Окрім істотного впливу на фінансові організації також має вплив на фінансові показники нефінансових організацій, навіть при наявності лише простих фінансових інструментів, таких як дебіторська заборгованість, надані кредити (фінансова допомога) та банківські депозити. Має кілька аспектів:

1) класифікація та оцінка фінансових активів, у тому числі: боргових активів (дебіторська заборгованість, надана поворотна фінансова допомога, банківські депозити, інвестиції в облігації та векселі тощо); інвестиції в

інструменти капіталу (акції, частки в товариствах з обмеженою відповідальністю, паї інвестиційних фондів тощо);

2) знецінення фінансових активів;

3) класифікація та оцінка фінансових зобов'язань. Валютою подання цієї фінансової звітності є українська гривня, яка також є функціональною валютою кожної компанії групи.

Перерахунок іноземної валюти. Операції в іноземній валюті відображаються за обмінним курсом Національного банку України (НБУ), встановленим на дату операції. Монетарні активи і зобов'язання в іноземній валюті перераховуються у гривні за офіційним обмінним курсом Національного банку України (НБУ) станом на кінець кожного звітного періоду. Прибутки і збитки від курсових різниць, що виникають у результаті переоцінки активів та зобов'язань у гривні, відображаються у складі прибутку чи збитку як інші доходи/(витрати) або фінансові доходи та фінансові витрати.

Основні курси обміну валют, які використовувалися при підготовці даної фінансової звітності, представлені наступним чином:

31 грудня 2019	UAH/ USD 27,6883	UAN/EUR 31,7171
31 грудня 2019	UAH/ USD 28,0672	UAN/EUR 33,4954

Припущення про безперервність діяльності. Товариство є безперервно діючим і залишатиметься діючим в осяжному майбутньому.

Оцінка активів і зобов'язань Товариства здійснюється, виходячи з припущення, що його діяльність продовжуватиметься в неосяжному майбутньому. Фінансова звітність не включає коригування, які необхідно було б провести в тому випадку, якби Товариство не могло продовжити подальше здійснення фінансово-господарської діяльності відповідно до принципів безперервності діяльності.

Дочірні компанії – це компанії та інші підприємства, в яких Група володіє, безпосередньо або опосередковано, понад половиною голосуючих

акцій або іншим чином має змогу контролювати їхню фінансову і операційну діяльність для отримання економічних вигод. Наявність та вплив потенційних прав голосу, які наразі реалізуються або можуть бути трансформовані, враховуються під час визначення можливостей Групи контролювати інше підприємство.

Дочірні компанії повністю консолідуються, починаючи з дати фактичної передачі Групі контролю над ними (дата придбання), і консолідація припиняється, починаючи з дати припинення контролю.

Всі внутрішньо-системні операції, залишки та нереалізовані прибутки за операціями між компаніями Групи виключаються при консолідації; нереалізовані збитки також виключаються при консолідації, крім випадків, коли витрати не можуть бути відшкодовані. Компанія і всі її дочірні компанії застосовують єдину облікову політику, що відповідає обліковій політиці Групи.

Фінансові інструменти – основні терміни оцінки. Фінансові інструменти обліковуються за амортизованою вартістю, як описано нижче. Витрати на проведення операції – це притаманні витрати, що безпосередньо пов'язані із придбанням, випуском або вибуттям фінансового інструмента.

Притаманні витрати – це витрати, що не були б понесені, якби операція не здійснювалась. Витрати на проведення операції включають виплати та комісійні, сплачені агентам (у тому числі працівникам, які виступають у якості торгових агентів), консультантам, брокерам та дилерам; збори, які сплачуються регулюючим органам та фондовим біржам, а також податки та збори, що стягуються при перереєстрації права власності.

Витрати на проведення операції не включають премій або дисконтів за борговими зобов'язаннями, витрат на фінансування, внутрішніх адміністративних витрат чи витрат на зберігання. Амортизована вартість – це вартість при початковому визнанні фінансового інструмента мінус погашення основного боргу плюс нараховані проценти, а для фінансових

активів – мінус будьяке зменшення вартості щодо понесених збитків від знецінення. Нараховані проценти включають амортизацію відстрочених витрат за угодою при початковому визнанні та будь-яких премій або дисконту від суми погашення із використанням методу ефективної процентної ставки. Нараховані процентні доходи та нараховані процентні витрати, в тому числі нарахований купонний дохід та амортизований дисконт або премія (у тому числі комісії, які переносяться на наступні періоди при первісному визнанні, якщо такі є), не відображаються окремо, а включаються до балансової вартості відповідних статей звіту про фінансовий стан.

Група класифікує свої фінансові активи як кредити та дебіторську заборгованість. Керівництво Компанії визначає класифікацію фінансових активів у момент їх початкового визнання. Кредити і дебіторська заборгованість – це непохідні фінансові активи, що не котируються на активному ринку, є фіксованими платежами або такими, що можуть бути визначені, крім тих фінансових активів, які Група має намір продати негайно або у короткій перспективі.

Кредити та дебіторська заборгованість виникають тоді, коли Група реалізує продукцію або надає грошові кошти безпосередньо дебітору без наміру їх продажу негайно або у найближчому майбутньому. Вони включаються у категорію оборотних активів, крім тих із них, строк погашення яких перевищує 12 місяців після звітної дати. Ці фінансові активи включаються у категорію необоротних активів. У консолідованому звіті про фінансовий стан за МСФЗ кредити та дебіторська заборгованість показані у складі дебіторської заборгованості за основною діяльністю та іншої дебіторської заборгованості.

Класифікація фінансових зобов'язань. Фінансові зобов'язання показані у складі кредиторської заборгованості за основною діяльністю та іншої кредиторської заборгованості і позикових коштів, з визнанням ефекту модифікації, зміни договірних умов зобов'язання, що не призводить до

припинення визнання зобов'язання у прибутку або збитку в момент модифікації.

Початкове визнання фінансових інструментів. Фінансові інструменти спочатку визнаються за справедливою вартістю плюс витрати, понесені на здійснення операції. Найкращим підтвердженням справедливої вартості при початковому визнанні є ціна угоди. Прибуток або збиток при початковому визнанні визнається лише у тому випадку, якщо існує різниця між справедливою вартістю та ціною угоди, підтвердженням якої можуть бути інші поточні угоди з тим самим фінансовим інструментом, що спостерігаються на ринку, або методики оцінки, які у якості базових даних використовують лише дані з відкритих ринків. Подальша оцінка фінансових інструментів.

Після початкового визнання фінансові зобов'язання, кредити та дебіторська заборгованість Групи оцінюються за амортизованою вартістю. Амортизована вартість розраховується із використання методу ефективної процентної ставки, а для фінансових активів визначається за вирахуванням збитків від знецінення, якщо такі є.

Премії та дисконти, в тому числі початкові витрати на проведення операції, включаються до балансової вартості відповідного інструмента та амортизуються із використанням ефективної процентної ставки інструмента. Припинення визнання фінансових активів. Група припиняє визнання фінансових активів, коли

(а) активи погашені або права на отримання грошових потоків від активів інакше втратили свою чинність або

(б) Група передала права на отримання грошових потоків від фінансових активів або уклала угоду про передачу, і при цьому

(і) також передала в основному всі ризики та вигоди, пов'язані з володінням активами, або

(ii) Група не передала та не залишила в основному всі ризики та вигоди володіння, але припинила здійснювати контроль.

Контроль вважається збереженим, якщо контрагент не має практичної можливості повністю продати актив непов'язаній стороні без внесення додаткових обмежень на перепродаж. Припинення визнання фінансових зобов'язань. Група припиняє визнання фінансових зобов'язань тоді і тільки тоді, коли зобов'язання Групи погашені, врегульовані або термін їх дії закінчився.

Основні засоби обліковані за переоціненою вартістю за мінусом накопиченого зносу. Витрати на ремонт та технічне обслуговування визнаються витратами по мірі їх виникнення. Витрати на заміну значних компонентів основних засобів капіталізуються із наступним списанням вартості заміненого компоненту.

Станом на кожну звітну дату керівництво оцінює наявність ознак знецінення основних засобів. Якщо такі ознаки існують, керівництво розраховує вартість відшкодування, яка дорівнює справедливій вартості активу мінус витрати на продаж або вартості використання, залежно від того, яка з цих сум більша. Балансова вартість активу зменшується до вартості відшкодування, а збиток від знецінення та переоцінки визнається у складі інших сукупних доходів у сумі від'ємного залишку, наявного у сумі дооцінки цього активу; при цьому у звіті про сукупні доходи визнається лише сума перевищення знецінення/переоцінки над сумою дооцінки. Збиток від знецінення, відображений щодо будь-якого активу у минулих періодах, сторнується, якщо мала місце зміна в оцінках, що використовувались для визначення вартості використання активу або його справедливої вартості за мінусом витрат на продаж. Прибутки та збитки від вибуття активів визначаються шляхом порівняння суми надходжень із балансовою вартістю та визнаються у складі прибутку чи збитку.

Амортизація на незавершене будівництво не нараховується. Амортизація інших об'єктів основних засобів розраховується лінійним методом з метою рівномірного зменшення первісної або переоціненої вартості до ліквідаційної вартості протягом залишкового строку їх експлуатації за наступними нормами (табл. 1.4):

Таблиця 1.4

**Строки корисного використання основних засобів ПрАТ «Домінік»
відповідно до вимог чинного законодавства та облікової політики
підприємства**

Вид основних засобів	Залишкові строки експлуатації, років
Будівлі та споруди	13-20
Транспортні засоби	1-5
Виробниче та інше обладнання	1-5
Прийомні та офісне обладнання	1-5

Ліквідаційна вартість активу – це оціночна сума, яку Компанія отримала б у теперішній момент від продажу цього активу, за мінусом оціночних витрат на продаж, якби стан та строк експлуатації даного активу відповідав строку експлуатації та стану, які цей актив матиме наприкінці строку корисного використання.

Ліквідаційна вартість активу дорівнює нулю, якщо Компанія має намір використовувати актив до кінця фізичного строку його експлуатації. Ліквідаційна вартість активів та строки їх корисного використання переглядаються та, за необхідності, коригуються на кожну звітну дату. У випадку знецінення основних засобів їхня балансова вартість зменшується до вартості використання або до справедливої вартості мінус витрати на продаж, залежно від того, яка з них більша.

Інвестиційна нерухомість – це майно, яким Група володіє для отримання доходу від здачі його в оренду або для підвищення вартості капіталу, або для обох цих цілей, і яке сама Група не займає. Інвестиційна

нерухомість включає активи у процесі будівництва для їх використання у майбутньому в якості інвестиційної нерухомості.

Інвестиційна нерухомість обліковується за первісною вартістю, що включає витрати на проведення операції, в зв'язку з неможливістю достовірно визначити справедливую вартість інвестиційної нерухомості на дату балансу, а саме: відсутністю на активному ринку поточних цін щодо об'єктів нерухомості й інформації про порівнянні правочини; нестабільністю ринкового попиту; зниження купівельної платоспроможності тощо.

Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості включає ціну її придбання та будь-які видатки, які безпосередньо віднесені до придбання. Безпосередньо віднесені видатки охоплюють, наприклад, гонорари за надання професійних юридичних послуг, податки, пов'язані з передачею права власності, та інші витрати на операцію.

Собівартість інвестиційної нерухомості не збільшується на суму:

а) витрат, пов'язаних із введенням її в дію (якщо вони не є необхідними для приведення нерухомості до робочого стану відповідно до намірів управлінського персоналу);

б) операційних збитків, понесених до того, як інвестиційна нерухомість досягає запланованого рівня експлуатації, або

в) наднормативних сум відходів матеріалів, оплати праці або інших ресурсів, витрачених під час будівництва або поліпшення цієї нерухомості.

Якщо оплату за інвестиційну нерухомість відстрочено, її собівартістю є грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою та загальною сумою платежів визнається як витрати на відсотки за період надання кредиту. Інвестиційна нерухомість, яка знаходиться на етапі забудови або реконструкції для її подальшого використання в якості інвестиційної нерухомості, також оцінюється за первісною вартістю. Подальші витрати капіталізуються у балансовій вартості активу лише в разі, коли ймовірно, що Група отримає від цього активу майбутні економічні вигоди, пов'язані з цими

витратами, а його вартість можна достовірно оцінити. Всі інші витрати на ремонт та обслуговування визнаються в момент їх виникнення. Оперативна оренда.

У випадках, коли Група виступає орендарем в рамках оренди, за якою всі ризики та вигоди, притаманні володінню активом, не передаються орендодавцем Групі, загальна сума орендних платежів включається до складу прибутку чи збитку за рік рівними частинами протягом строку оренди.

Строк оренди – це строк дії укладеного орендарем договору про нескасовувану оренду активу, а також будь-який подальший строк після закінчення строку дії договору, протягом якого орендар може, на свій власний розсуд, продовжувати оренду цього активу, здійснюючи чи не здійснюючи орендні платежі, тоді як у момент початку оренди існує об'єктивна впевненість у тому, що орендар має намір реалізувати своє право оренди.

Коли Група є одержувачем лізингу, і, в основному, всі ризики і вигоди, пов'язані з володінням, передаються Групі, активи, одержані в лізинг, капіталізуються у складі основних засобів з дати початку лізингу за нижчою зі справедливої вартості отриманих в лізинг активів і поточної вартості мінімальних лізингових платежів.

Кожний лізинговий платіж частково відноситься на погашення зобов'язання і частково – на фінансові витрати з метою забезпечення постійної процентної ставки на суму залишку заборгованості за фінансовим лізингом. Відповідні зобов'язання за лізингом за вирахуванням майбутніх фінансових витрат включаються до складу позикових коштів. Процентні витрати відносяться на прибуток чи збиток протягом строку лізингу з використанням ефективної процентної ставки. Активи, придбані за договором фінансового лізингу, амортизуються протягом строку їх корисного використання або коротшого строку лізингу, якщо Група не має

достатньої впевненості в тому, що вона отримає право власності на цей актив на момент закінчення лізингу.

Товарно-матеріальні запаси обліковуються за первісною вартістю або чистою вартістю реалізації залежно від того, яка з цих сум менша. Вартість запасів визначається за методом ФІФО. Вартість готової продукції та незавершеного виробництва включає вартість сировини, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та відповідні виробничі накладні витрати, розподілені на підставі нормальної виробничої потужності, але не включає витрат за позиковими коштами.

Чиста вартість реалізації – це розрахункова ціна реалізації у ході нормального ведення бізнесу за вирахуванням оціночних витрат на доведення запасів до завершеного стану та витрат на збут.

Дебіторська заборгованість за основною діяльністю та інша дебіторська заборгованість спочатку обліковується за справедливою вартістю, а в подальшому оцінюється за амортизованою вартістю із використанням методу ефективної процентної ставки за мінусом резервів на знецінення.

Очікувані кредитні збитки визнаються у фінансовій звітності як резерв, тобто збитки від знецінення, яке може статися в майбутньому, навіть з мінімальною ймовірністю. Кредитний збиток – різниця між передбаченими договором грошовими потоками, що належать організації, і грошовими потоками, які вона очікує отримати.

Резерв під кредитні збитки створюється з моменту первісного визнання активу. Якщо фактор часу істотний, то очікувані грошові потоки дисконтуються за первісною ефективною ставкою процента. Під порядок знецінення підпадають: видані позики; дебіторська заборгованість (торговельна); дебіторська заборгованість з фінансової оренди; інвестиції у боргові цінні папери (що утримуються для отримання грошових потоків у рахунок погашення основної суми боргу та процентів); інвестиції у боргові

цінні папери (що утримуються для отримання грошових потоків у рахунок погашення основної суми боргу, процентів, а також від їх продажу).

Під порядок знецінення не підпадають: фінансові активи, що обліковуються за справедливою вартістю через прибуток і збиток; інвестиції у часткові інструменти, що обліковуються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід. Оціночний резерв під очікувані кредитні збитки створюється за рахунок прибутків і збитків і зменшує балансову вартість фінансового активу у звіті про фінансовий стан. У звіті про фінансовий стан такий резерв визнається у складі активів, зменшуючи тим самим балансову вартість фінансового активу.

Передоплати обліковуються за первісною вартістю. Передоплати відносяться до категорії довгострокових, якщо товари чи послуги, за які було видано передоплати, будуть отримані через один рік або пізніше, або якщо передоплати стосуються активу, який при початковому визнанні буде віднесений до категорії необоротних активів. Передоплати, видані з метою придбання активу, включаються до складу його балансової вартості після того, як Група отримала контроль над цим активом і якщо існує ймовірність того, що Група отримає майбутні економічні вигоди, пов'язані з таким активом.

Інші передоплати списуються на прибуток чи збиток після отримання товарів або послуг, за які вони були здійснені. Якщо існує свідчення того, що активи, товари чи послуги, за які була здійснена передоплата, не будуть отримані, балансова вартість передоплати зменшується належним чином, і відповідний збиток від знецінення визнається у складі прибутку чи збитку за рік. Грошові кошти та їх еквіваленти.

Грошові кошти, використання яких обмежене, виключаються зі складу грошових коштів та їх еквівалентів.

Акціонерний капітал. Прості акції класифіковано як капітал. Витрати, безпосередньо пов'язані з емісією нових акцій, показуються у складі капіталу

як зменшення суми надходжень за вирахуванням податків. Перевищення справедливої вартості внесених у капітал сум над номінальною вартістю випущених акцій обліковується у складі капіталу як емісійний дохід.

Дивіденди обліковуються у складі зобов'язань та вираховуються з капіталу у тому періоді, в якому вони були оголошені та ухвалені. Інформація про будь-які дивіденди, оголошені після закінчення звітного періоду, але до ухвалення фінансової звітності до випуску, розкривається у примітках до фінансової звітності.

Позикові кошти обліковуються за справедливою вартістю. Кредиторська заборгованість за основною діяльністю та інша кредиторська заборгованість. Кредиторська заборгованість за основною діяльністю визнається, якщо контрагент виконав свої зобов'язання за угодою. Аванси отримані обліковуються у розмірі початково одержаних сум.

Резерви зобов'язань та відрахувань – це зобов'язання нефінансового характеру із невизначеним строком або сумою. Резерви відображаються у фінансовій звітності, коли Група має теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання у результаті минулих подій і коли існує імовірність того, що для погашення такого зобов'язання потрібне буде відволікання ресурсів, які передбачають економічні вигоди, а суму цього зобов'язання можна розрахувати з достатнім рівнем точності.

Застосовуються форми та системи оплати праці згідно з положеннями та умовами, передбаченими у колективному договорі. За службовими відрядженнями Товариством застосовуються передбачені нормативними актами граничні норми добових на службові відрядження, гранична величина готівкових розрахунків та ін. Заробітна плата, ЄСВ, оплачувані річні відпустки, лікарняні та премії нараховуються у тому році, в якому відповідні послуги надавались працівниками Групи.

У цій фінансовій звітності оподаткування показано відповідно до вимог законодавства із Прибуток із джерелом походження з України та за її межами

визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень ПКУ.

Податок на додану вартість («ПДВ») стягується за двома ставками: 20% при продажу на внутрішньому ринку та імпорті товарів, робіт чи послуг та 0% при експорті товарів та супутніх послуг. Аванси клієнтам та від клієнтів показані у цій фінансовій звітності за вирахуванням ПДВ, оскільки очікується, що розрахунок за такими сумами буде здійснений шляхом постачання відповідних товарів або послуг.

Доходи визнаються внаслідок передання обіцяних товарів або послуг клієнтам у сумі, що відображає компенсацію, на яку Група очікує мати право в обмін на ці товари або послуги. Доходи від реалізації відображено без ПДВ та знижок. Група визнає доходи, якщо їх суму можна визначити з достатнім рівнем точності, існує ймовірність отримання Групою майбутніх економічних вигід і дотримано конкретних критеріїв по кожному напрямку діяльності Групи. Сума доходу вважається такою, що не підлягає достовірній оцінці до тих пір, доки не будуть врегульовані всі умовні зобов'язання, пов'язані з реалізацією. Оцінки доходів Групи базуються на результатах минулих періодів з урахуванням категорій покупців, видів операцій та специфіки кожної угоди. Компанія виробляє кондитерську продукцію для її реалізації в Україні та на міжнародних ринках.

Доходи від продажу кондитерських виробів та супутніх товарів, незалежно від того, чи вироблені вони Групою або придбані у інших сторін, визнаються у момент передачі ризиків та вигод від володіння товарами. Зазвичай, це відбувається у момент відвантаження товару. Продажі обліковуються на основі цін, вказаних у специфікаціях до договорів купівлі-продажу. Ціни продажу зазначаються окремо для кожної специфікації.

Витрати обліковуються за методом нарахування. Собівартість реалізованої продукції переважно включає ціну закупки сировини, витрати на утримання персоналу, витрати на амортизацію основних засобів, витрати на енергоносії та інші відповідні витрати.

Фінансові витрати включають процентні витрати за позиковими коштами, збитки від виникнення фінансових інструментів, збитки від курсової різниці за позиковими коштами та процентні витрати за зобов'язаннями з пенсійного забезпечення.

Фінансові доходи включають умовний процентний дохід від фінансових активів.

Розрахунки та судження постійно оцінюються та базуються на попередньому досвіді керівництва та інших факторах, у тому числі на очікуваннях щодо майбутніх подій, які вважаються обґрунтованими за існуючих обставин. Крім суджень, які передбачають облікові оцінки, керівництво Групи також використовує професійні судження при застосуванні облікової політики.

Професійні судження, які чинять найбільш суттєвий вплив на суми, що відображаються у фінансовій звітності, та оцінки, результатом яких можуть бути значні коригування балансової вартості активів та зобов'язань протягом наступного фінансового року, включають:

Податкове законодавство.

Податкове, валютне та митне законодавство України продовжує розвиватись.

Суперечливі положення мають різне тлумачення. Хоча керівництво вважає, що його тлумачення є доречним та обґрунтованим, не існує жодних гарантій того, що податкові органи його не оскаржать.

Імовірність відшкодування ПДВ. Значна частка продажів Групи – це експортні продажі за межі України. У результаті, Група платить більшу суму

податку на додану вартість (ПДВ), ніж вона відшкодовує, отже, має позицію з ПДВ до відшкодування в Україні.

Строк корисного використання основних засобів. Об'єкти основних засобів, що належать компанії, амортизуються з використанням прямолінійного методу протягом усього строку їх корисного використання, який розраховується відповідно до бізнес-планів та операційних розрахунків керівництва щодо цих активів. На оцінку строку корисної служби та ліквідаційної вартості необоротних активів впливають ступінь експлуатації активів, технології їх обслуговування, зміни в законодавстві, непередбачені операційні обставини. Керівництво періодично перевіряє правильність застосовуваних строків корисного використання активів. Даний аналіз проводиться виходячи з поточного технічного стану активів і очікуваного періоду, протягом якого вони будуть приносити економічні вигоди. Будь-який з вищевказаних факторів може вплинути на майбутні норми амортизації, а також балансову і ліквідаційну вартість основних засобів.

Запаси. На дату складання звітності компанія оцінює необхідність зменшення балансової вартості запасів до їх чистої реалізаційної вартості. Оцінка суми знецінення проводиться на основі аналізу ринкових цін подібних запасів, що існують на дату звіту та опублікованих в офіційних джерелах. Такі оцінки можуть мати значний вплив на балансову вартість запасів. Також, на кожен звітну дату, компанія оцінює товарно-матеріальні запаси на наявність надлишків і старіння запасів.

Торговельна та інша дебіторська заборгованість. Дебіторська заборгованість показується у звітності за чистою можливою ціною реалізації за вирахуванням резерву по сумнівних боргах. Резерви на покриття збитків розраховуються щодо торговельної дебіторської заборгованості відповідно до строків утворення заборгованості та прострочення платежів. При розрахунку можливе врахування не лише історичних, а й прогнозних даних. До даних резервування, розрахованих на історичних даних, застосовуються

додаткові коригування для відображення очікуваних змін в якості погашення дебіторської заборгованості.

Знецінення активів. Для оцінки зменшення корисності активів передбачено три етапи: при первісному визнанні та за відсутності суттєвого зростання кредитного ризику, резерв під збитки розраховується як очікувані кредитні збитки в межі строку до погашення активу; при суттєвому зростанні кредитного ризику, резерв під збитки розраховується як очікувані кредитні збитки за весь залишковий строк дії активу; при настанні об'єктивних ознак знецінення, резерв під збитки продовжує розраховуватися як очікувані кредитні збитки за весь залишковий строк дії активу, але при цьому відсотки починають нараховуватися на чисту балансову вартість активу після вирахування резерву, в той час, як на перших двох етапах відсотки нараховуються на валову балансову вартість без врахування резерву. Суми очікуваних збитків оцінюються як розрахунок очікуваних грошових потоків для кількох сценаріїв можливого погашення активу та зважування їх результатів ймовірності. Для активів без ознак знецінення – це повне погашення без збитків, з врахуванням часу до повного списання активу.

Судові розгляди. Керівництво висуває суттєві припущення при оцінці і відображенні запасів і ризику схильності впливу умовних зобов'язань, пов'язаних з поточними судовими розглядами та іншими не врегульованими позовами, а також іншими умовними зобов'язаннями. При оцінці ймовірності задоволення позову проти компанії або виникненні матеріальних зобов'язань, а також при визначенні вірогідних сум остаточних розрахунків або зобов'язань необхідні судження керівництва. Через невизначеність, властиву процесу оцінки, фактичні витрати можуть відрізнятися від початкових розрахунків.

Такі попередні оцінки можуть змінюватися в міру надходження нової інформації, отриманої від внутрішніх фахівців компанії, якщо такі є, або від

третіх сторін, таких, як адвокати. Перегляд таких оцінок може мати значний вплив на майбутні результати операційної діяльності.

Нематеріальні активи. Нематеріальні активи Компанії складаються з програмного забезпечення та прав користування.

Таблиця 1.5

**Показники стану необоротних активів ПрАТ «Домінік» станом на
31.12.2017 р. та 31.12.2018 р., тис. грн.**

Вид необоротних активів	31.12.2017 р.	31.12.2018 р.
1. Авторські та суміжні з ними права та інші нематеріальні активи		
первісна вартість	1813	1813
накопичена амортизація	1274	127
2. Основні засоби		
первісна вартість	304 773	288 028
знос	156 679	134 175

Інвестиційна нерухомість. Товариство надає в оренду третім особам деякі приміщення, які раніше використовувалось в основній діяльності. У зв'язку з цим ці активи були рекласифіковані з основних засобів в інвестиційну нерухомість.

Балансова вартість інвестиційної нерухомості станом на 31.12.2018 року склала 2 136 тис.грн.

Запаси. Облік та відображення у фінансовій звітності запасів здійснюється згідно МСБО 2.

Запаси обліковуються за однорідними групами: – товари – виробничі матеріали – незавершене виробництво – готова продукція.

Собівартість придбаних у третіх осіб запасів складає вартість придбання та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з їх придбанням. Запаси відображаються у фінансовій звітності за найменшою з двох оцінок: собівартості або чистої вартості реалізації.

Таблиця 1.6

**Показники стану запасів ПрАТ «Домінік» станом на 31.12.2017 р. та
31.12.2018 р., тис. грн.**

Вид запасів	31.12.2017 р.	31.12.2018 р.
Виробничі запаси	77 275	62 877
Незавершене виробництво	1 918	2 665
Готова продукція	35 678	13 238
Товари	335	448

Поточна дебіторська заборгованість. Дебіторська заборгованість класифікується як поточна (отримання очікується на протязі поточного року або операційного циклу). Початкове визнання дебіторської заборгованості здійснюється за справедливою вартістю переданих активів. У фінансовій звітності короткострокова дебіторська заборгованість оцінюється та відображається за чистою вартістю реалізації. Чиста вартість реалізації дебіторської заборгованості оцінюється з урахуванням наданих знижок, повернень товарів або безнадійної заборгованості. На 31.12.2018 р. вартість дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги 72 047 тис. грн.

Грошові кошти та їх еквіваленти. Грошові кошти Компанії включають грошові кошти в банках, готівкові кошти в касі, грошові документи та еквіваленти грошових коштів, які не обмежені в користуванні.

Таблиця 1.6

**Показники стану грошових коштів ПрАТ «Домінік» станом на 31.12.2017
р. та 31.12.2018 р., тис. грн.**

Вид грошових коштів	31.12.2017 р.	31.12.2018 р.
Грошові кошти		
В національній валюті	40 821	31 755
В іноземній валюті	2 493	14 783
Разом	43 314	46 538

Зобов'язання та резерви. Облік та визнання зобов'язань і резервів в Компанії здійснюється відповідно до МСБО 37. Зобов'язання класифікуються на довгострокові (строк погашення більш ніж 12 місяців) та поточні (строк погашення до 12 місяців).

Поточна кредиторська заборгованість враховується та відображається в Балансі по первісній вартості, яка дорівнює справедливій вартості отриманих активів або послуг. Резерви визнаються, якщо Компанія в результаті події в минулому має юридичні або фактичні зобов'язання, для врегулювання яких з більшою ступеню вірогідністю знадобиться відтік ресурсів, які можна оцінити з достатньою надійністю. Компанія визнає в якості резервів – резерв відпусток, виходячи з фонду оплати праці і розрахункового оціночного коефіцієнта.

Власний капітал. Статутний капітал враховує в себе внески учасників (акціонерів). Компанією створено резервний капітал за рахунок нерозподіленого прибутку відповідно до чинного законодавства України та установчих документів. У складі власного капіталу знаходиться резерв дооцінки основних засобів. Нерозподілений прибуток відображає прибуток Компанії з початку діяльності по звітну дату.

Позикові кошти. Станом на 31.12.2018 року позикові кошти відсутні. Група не хеджує свої зобов'язання в іноземній валюті та ризики зміни процентної ставки. Довгострокові зобов'язання У момент отримання активу за договором фінансового лізингу підприємством визнано на балансі одночасно актив і довгострокове зобов'язання з фінансової оренди (лізингу) в сумі 3803 тис. грн.

Для розрахунку процентних витрат за період та визначення поточної частини лізингових платежів складено графік розрахунків. За 2018 рік нараховано 55 тис. грн. фінансових витрат та 55 тис. грн. компенсації вартості об'єкту. Сума довгострокових зобов'язань станом на 31.12.2018 р. становить 2384 тис. грн., сума поточної заборгованості – 692 тис. грн.

Інформація про собівартість реалізованої продукції наведена у табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Показники складу собівартості реалізованої продукції за 2018 р.

№ з/п	Склад витрат	Відсоток від загальної собівартості реалізованої продукції (у відсотках)
1	Сировина і матеріали	63,5
2	Заробітна плата	6,0
3	Загальновиробничі витрати	7,5
4	Адміністративні витрати	5,0
5	Витрати на збут	7,8

Внаслідок наявності в українському податковому законодавстві положень, які дозволяють більш ніж один варіант тлумачення, а також через практику, що склалася в нестабільному економічному середовищі, ймовірно, що Товариство змушене буде сплатити додаткові податки, штрафи та пені. На думку керівництва Товариство сплатило усі податки, тому фінансова звітність не містить резервів під податкові збитки. Податкові звіти можуть переглядатися відповідними податковими органами протягом трьох років.

Керівництво Товариства визнає, що діяльність Товариства пов'язана з ризиками і вартість чистих активів у нестабільному ринковому середовищі може суттєво змінитись унаслідок впливу суб'єктивних та об'єктивних чинників, вірогідність і напрямок впливу яких заздалегідь точно передбачити неможливо. До таких ризиків віднесено кредитний ризик, ринковий ризик та ризик ліквідності.

Загальну відповідальність за створення структури управління ризиками та здійснення нагляду над нею несе керівництво Товариства.

Кредитний ризик являє собою ризик фінансового збитку внаслідок невиконання клієнтом або контрагентом за договором про фінансовий інструмент свого зобов'язання перед підприємством. Цей ризик виникає,

головним чином, у зв'язку з дебіторською заборгованістю клієнтів перед Товариством. Основним методом оцінки кредитних ризиків керівництвом Товариства є оцінка кредитоспроможності контрагентів та їх індивідуальними характеристиками.

Ринковий ризик полягає в тому, що зміни ринкових курсів, таких як валютні курси, процентні ставки та курси цінних паперів, будуть впливати на доходи або на вартість фінансових інструментів Товариства. Метою управління ринковими ризиками є управління і контроль рівня ринкового ризику в прийнятих межах параметрів при оптимізації прибутковості на ризик.

Ризик ліквідності – ризик того, що Товариство матиме труднощі при виконанні зобов'язань, пов'язаних із фінансовими зобов'язаннями, що погашаються шляхом поставки грошових коштів або іншого фінансового активу. Підхід підприємства до управління ліквідністю передбачає забезпечення, наскільки це можливо, постійної наявності ліквідності, достатньою для виконання зобов'язань підприємства у міру настання терміну їх погашення, не несучи при цьому неприйнятних збитків і без ризику нанесення шкоди репутації Підприємства. Підприємство прагне забезпечити постійну наявність достатньої кількості коштів для здійснення планових операційних витрат.

Управління капіталом. Політика підприємства передбачає: підтримання стабільного рівня капітал для забезпечення довіри з боку учасників ринку, забезпечити належний прибуток учасникам Товариства, а також забезпечення стійкого розвитку господарської діяльності в майбутньому. Керівництво Товариства здійснює огляд структури капіталу на щорічній основі. При цьому керівництво аналізує вартість капіталу та притаманні його складовим ризику.

Висновки за розділом 1

Визначення сутності та економічного змісту витрат повинно спрямовуватись на управлінські цілі, оскільки витрати виступають інструментом цінової політики та вимірником ефективності діяльності підприємства, а також їх можна розглядати як інструмент управління прибутком підприємства, тому що між ними та прибутком існує прямий зв'язок. Поряд із вищенаведеним, витрати мають також суспільно-економічне значення, яке полягає в їх відображенні у виготовлюваній підприємством суспільно-корисній продукції, виходячи із потреб ринку.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат підприємств, з нашої точки зору, варто відносити: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 16 «Витрати», 18 «Будівельні контракти», 30 «Біологічні активи»; 31 «Фінансові витрати», 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2 «Запаси»; М(С)ФЗ 9 «Витрати на дослідження і розробки», М(С)ФЗ 11 «Будівельні контракти», М(С)ФЗ 23 «Витрати позики»); Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо).

В умовах обмеженості ресурсів та досягнення максимальної результативності діяльності у підприємств виникає потреба постійного та ефективного обліку витрат, в тому числі витрат операційної діяльності. Ця проблема посилюється під впливом інфляції, коли інформацію щодо витрат необхідно співставляти із величиною майбутніх витрат, що великою мірою

залежать від впливу зовнішнього середовища. Усунення або передбачення впливу багатьох негативних внутрішніх та зовнішніх факторів на витрати підприємства забезпечується завдяки раціонально організованому обліку.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ОБЛІКУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ НА ПРАТ «ДОМІНІК»

2.1. Організація обліку операційних витрат на ПрАТ «Домінік»

Облік витрат і калькулювання, як єдиний процес, на ПрАТ «Домінік», складається з двох взаємопов'язаних етапів:

I етап – організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;

II етап – калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції.

На основі методів обліку витрат підприємство обирає метод калькулювання, що зазначається у розпорядчому документі про облікову політику. Правильний вибір методів обліку витрат визначається особливостями технологічних процесів залежить від керівництва і бухгалтерів підприємства.

У практиці країн з розвинутою ринковою економікою відомі дві основні системи виробничого обліку, які базуються на принципах подвійного запису. Згідно з цим рахунки витрат повинні надавати більш детальну інформацію внутрішнім службам управління, ніж вимагають потреби складання фінансових звітів.

Залежно від побудови системи рахунків, що застосовуються для обліку витрат, розрізняють такі методи обліку витрат: інтегрований і неінтегрований.

Неінтегрований метод обліку передбачає використання системи, у якій рахунки витрат відокремлені від фінансових. Система записів може бути організована двома способами.

Окремі записи в бухгалтерських книгах без контрольного рахунку, які проводяться незалежно від первинних документів, але постійно звіряються з фінансовими рахунками.

Бухгалтером виробництва ведеться окрема книга рахунків собівартості, що об'єднана з іншими фінансовими рахунками за допомогою контрольного рахунку.

У неінтегрованій системі може виникнути різниця між прибутком у фінансовому обліку і прибутком у виробничому обліку, що спричинено розбіжностями в оцінці товарно-матеріальних запасів та незавершеного виробництва, методах нарахування амортизації, а також різними методичними підходами щодо відображення надзвичайних втрат матеріалів або часу у фінансовій та виробничій бухгалтерії.

Інтегрований метод, що використовується на ПрАТ «Домінік» полягає в застосуванні сукупності бухгалтерських засобів, які використовують загальне введення даних для всіх облікових завдань: як для обліку фінансових результатів, так і для обліку витрат. Об'єднання рахунків витрат та фінансових рахунків дає змогу уникнути зайвих трудових витрат і дублювання бухгалтерських записів. За використання такого методу бухгалтерська служба може бути організована з відокремленням виробничого та фінансового відділів. На відділ виробничого обліку в такому разі покладається аналіз незавершеного виробництва і накладних витрат. Важливим питанням організації праці облікового персоналу є ведення контрольних рахунків витрат і контрольних фінансових рахунків.

Залежно від способу накопичення інформації, з відокремленням поточних витрат за нормами і відхилень від них або без такого розмежування, виокремлюють нормативний і безнормативний методи обліку.

В багатьох літературних джерелах, офіційних та інструктивних матеріалах нормативний метод визначається лише як метод обліку витрат і калькулювання собівартості, а його реалізація пов'язується зі сферою праці облікового персоналу. Саме такі підходи певною мірою зумовили формальний характер впровадження цього методу, тому що його реалізація охоплює не тільки і не стільки облікові процедури, але й планування, організацію виробництва, а також оперативне управління процесом формування собівартості на базі оперативної облікової інформації про відхилення від норм. В умовах структуризації облікової системи є доцільним створення на підприємствах єдиної обліково-економічної служби або відділу виробничого обліку.

Впровадження нормативного обліку пов'язане з налагодженим нормативним господарством. Контроль відповідності витрат нормам може здійснюватися не лише із застосуванням нормативного методу обліку, але за таким варіантом він буде менш дієвим.

За умови застосування нормативного методу облікова політика підприємства повинна передбачати вирішення питань щодо обліку відхилень, а саме: організація поточного обліку відхилень від діючих норм витрат; спосіб накопичення відхилень за центрами витрат і місцем відповідальності; методика розрахунку частки відхилень, що припадає на калькуляційну одиницю.

Більш поширеними є такі методи обліку відхилень від норм: документування, партійного розкрою, інвентарний метод, метод техніко-економічних розрахунків або індексний чи коефіцієнтний.

Впровадження нормативного методу обліку зумовлене характером виробництва і не завжди є доцільним. Нормативний метод обліку витрат у нашій країні відрізняється від методу стандарт кост, який широко використовується в закордонній обліковій практиці, що пов'язано, по-перше, з наявністю суттєвих відхилень від норм на вітчизняних підприємствах

порівняно з дуже незначними відхиленнями за кордоном, а по-друге – з методом оцінки готової продукції. Так, під час використання нормативного методу відхилення від норм розподіляються у процесі визначення фактичної собівартості, а при застосуванні методу стандарт-кост сума відхилень за найбільш поширеним варіантом спрямовується на витрати періоду і продукція оцінюється саме за стандартною оцінкою.

На основі двоїстого характеру виробництва як об'єкта обліку, новостворений продукт праці також є об'єктом обліку витрат і методи його оцінки впливають на методику обліку витрат.

Залежно від повноти віднесення витрат розрізняють такі методи обліку витрат, як стандарт-кост, директ-кост, повне поглинання.

Під час застосування методу обліку витрат директ-кост, що базується на оцінці продукції за прямими витратами, непрямі витрати не розподіляють на об'єкти обліку витрат, а обліковують як витрати періоду і відносять на рахунки фінансових результатів у тому періоді, в якому вони були здійснені.

У сучасній практиці є декілька модифікацій цього методу, а саме: класичний, що передбачає віднесення до складу запасомістких витрат тільки змінних прямих витрат; метод оцінки за змінними витратами, до складу яких входять прямі витрати і змінні непрямі; метод оцінки залежно від використання виробничих потужностей, за яким до запасомістких витрат відносять всі змінні, а також частка постійних витрат, яка визначена відповідно до коефіцієнта використання виробничої потужності.

Для потреб внутрішньогосподарського обліку вибір методу обліку витрат належить до компетенції самого підприємства і є важливим елементом облікової політики в частині обліку витрат.

Обліковою політикою досліджуваного підприємства передбачено наступні особливості організації обліку витрат операційної діяльності ПрАТ «Домінік».

2.2. Методика обліку собівартості продукції (товарів, робіт, послуг) на ПрАТ «Домінік»

Облік витрат операційної діяльності на ПрАТ «Домінік» здійснюється на підставі первинних документів із подальшим їх віднесенням у реєстри обліку.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (стаття 9) – підставою для бухгалтерського обліку господарських операцій є первинні документи, які фіксують факти здійснення господарських операцій. Первинні документи повинні бути складені під час здійснення господарської операції, а якщо це неможливо – безпосередньо після її закінчення. Для контролю та впорядкування оброблення даних на підставі первинних документів можуть складатися зведені облікові документи.

Інформація у реєстрах обліку групується за допомогою рахунків бухгалтерського обліку. Перелік рахунків бухгалтерського обліку, що використовується підприємствами наведено у Плані рахунків бухгалтерського обліку.

У бухгалтерському обліку для обліку витрат Планом рахунків передбачено 8 і 9 клас рахунків. Облік витрат за видами діяльності передбачає групування витрат за їх призначенням на рахунках класу 9 «Витрати діяльності».

Витрати операційної діяльності поділяються на такі, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт, і витрати, що пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності. Перша група витрат включається до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), а друга обліковується

відокремлено. До неї відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Облік собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) ведеться на рахунку 90 «Собівартість реалізації». Рахунок активний, транзитний.

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

За дебетом рахунку 90 «Собівартість реалізації» відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), страхові виплати відповідно до договорів страхування, за кредитом – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати». За дебетом цього рахунку підприємства, які здійснюють діяльність з випуску та проведення лотерей на території України, відображають створення (формування) забезпечення призового фонду (резерву виплат) і резерву, що покриває суму джек-поту, не забезпечену сплатою участі у лотереї.

Рахунок 90 «Собівартість реалізації» має такі субрахунки:

901 «Собівартість реалізованої готової продукції»;

902 «Собівартість реалізованих товарів»;

903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»;

904 «Страхові виплати».

Структура собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) відображена на рис. 2.1.

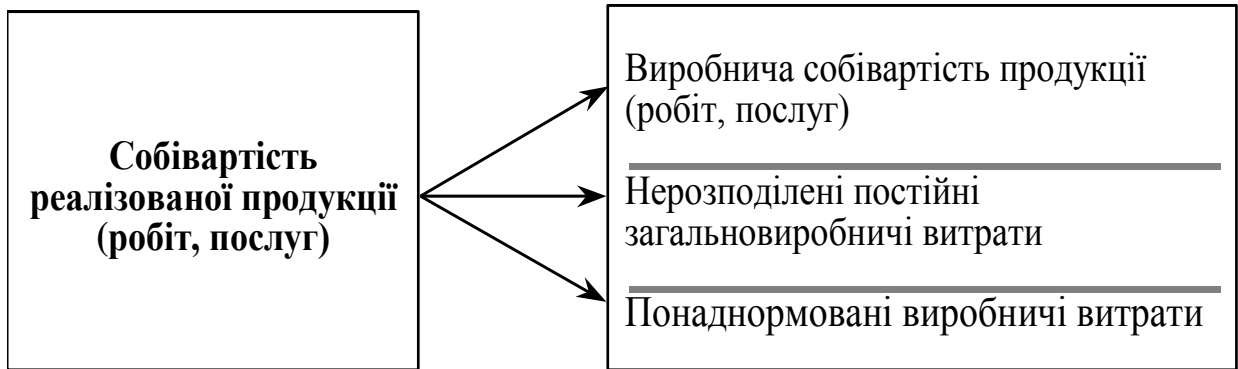


Рис. 2.1. Склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) – основна складова собівартості реалізованої продукції, яка формується протягом звітного періоду на рахунку 23 «Виробництво». Рахунок активний, балансовий.

Цей рахунок призначений для узагальнення інформації про витрати на виробництво продукції (робіт, послуг).

Зокрема, цей рахунок використовується для обліку на окремих субрахунках витрат:

- промислових і сільськогосподарських підприємств на виробництво продукції;
- підрядних, геологічних та проектних організацій на виконання будівельно-монтажних, геологорозвідувальних та проектно-вишукувальних робіт;
- підприємств транспорту та зв'язку на надання послуг;
- науково-дослідних підприємств на виконання науково-дослідних і конструкторських робіт;
- підприємств громадського харчування на випуск власної продукції;
- дорожніх господарств на утримання й ремонт автомобільних шляхів;
- інших підприємств та організацій;
- допоміжних (підсобних) виробництв.

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображаються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені

загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин, за кредитом – вартість фактичної виробничої собівартості завершені виробництвом готової продукції (у дебет рахунків 26, 27), вартість виконаних робіт і послуг (у дебет рахунку 90), собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, робіт, послуг (інструменту, енергії, ремонтно-транспортних послуг тощо).

Аналітичний облік за рахунком 23 «Виробництво» ведеться за видами виробництв, за статтями витрат і видами або групами продукції, що виробляється. На великих виробництвах аналітичний облік витрат може вестися за підрозділами підприємства та центрами витрат і відповідальності.

Структура виробничої собівартості представлена на рис. 2.2.

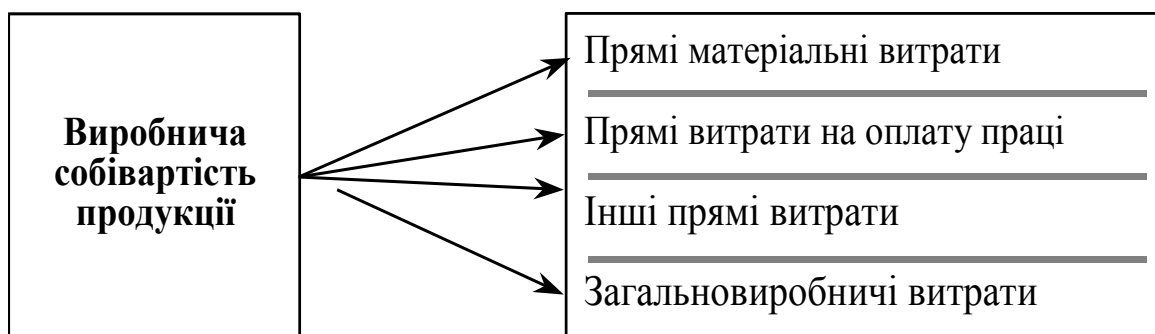


Рис. 2.2. Склад виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

До прямих матеріальних витрат відносяться:

- вартість сировини та основних матеріалів;
- вартість купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- вартість допоміжних та інших матеріалів.

Прямі витрати на оплату праці включають:

- заробітну плату робітників, зайнятих у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг;
- інші виплати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

Інші прямі витрати – інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо).

Прямі витрати включаються до виробничої собівартості окремих видів продукції (робіт, послуг) на підставі первинних документів про витрати матеріалів, сировини та інших виробничих запасів, документів про виробітку робітників, розрахунків бухгалтера про відрахування на соціальні заходи та інші. Особливістю прямих витрат є те, що вони включаються у собівартість окремих видів продукції, робіт та послуг без попереднього розподілу.

Загальновиробничі витрати, як частина виробничої собівартості, мають непрямий характер, оскільки пов'язані з виготовленням групи або всієї продукції, виконанням усіх послуг чи робіт.

Загальновиробничі витрати включають:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями, тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо);

- амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів та інших необоротних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних

характеристик у виробничому процесі, витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо);

– витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

– витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

– витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища;

– інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на змінні і постійні.

Змінні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Постійні загальновиробничі витрати – витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності.

Змінні та постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат (вид продукції, робіт, послуг) із використанням бази розподілу.

Базою для розподілу загальновиробничих витрат можуть бути:

– години праці;

– заробітна плата;

– обсяг діяльності;

– прямі витрати.

Під час розподілу загальновиробничих витрат необхідно враховувати фактичний рівень потужності діяльності підприємства у співставленні його з нормальним.

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

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат, виходячи з фактичної потужності звітного періоду, постійні – виходячи з нормальної потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг).

Облік загальновиробничих витрат ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» – рахунок активний, транзитний.

На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва та управління цехами, дільницями, відділеннями, бригадами та іншими підрозділами основного й допоміжного виробництва, а також витрати на утримання та експлуатацію машин і устаткування. Цей рахунок не застосовується підприємствами торгівлі.

За дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» відображається сума визнаних витрат, за кредитом – щомісячне, за відповідним розподілом, списання на рахунки 23 «Виробництво» та 90 «Собівартість реалізації».

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат.

Зміст записів за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати» відображено на рис. 2.3.

Дебет	91 «Загальновиробничі витрати»	Кредит
<ul style="list-style-type: none"> • Витрати за статтями, здійснені протягом місяця 		<ul style="list-style-type: none"> • Щомісячні списання накопичених витрат на рахунок 23 «Виробництво»

Рис. 2.3. Зміст записів за рахунком 91 «Загальновиробничі витрати»

Типові кореспонденції рахунків з обліку виробничої собівартості, загальновиробничих витрат та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) наведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Кореспонденції рахунків з обліку виробничої собівартості,
загальновиробничих витрат та собівартості реалізованої продукції
(товарів, робіт, послуг)**

Зміст операції	Дебет	Кредит
Облік витрат на виробництво		
Відображено заборгованість перед іншими підприємствами за надані ними послуги для потреб виробництва	23 «Виробництво»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
Відпущено зі складу сировину на потреби виробництва	23 «Виробництво»	201 «Сировина «
Відпущено тару на потребу виробництва	23 «Виробництво»	204 «Тара»
Списано на витрати виробництва вартість остаточно забракованої продукції	23 «Виробництво»	24 «Брак виробництва»
Списано транспортно-заготівельні витрати на витрати виробництва	23 «Виробництво»	289 «Транспортно-заготівельні витрати в торгівлі»
Нарахована заробітна плата робітникам, безпосередньо зайнятим у виробництві	23 «Виробництво»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату виробничого персоналу	23 «Виробництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Списано змінні загальновиробничі витрати та розподілені постійні загальновиробничі витрати	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати по виробництву»
Виправлено помилку в попередній операції способом «сторно»	23 «Виробництво»	91 «Загальновиробничі витрати по виробництву»

Продовж. табл. 2.1

1	2	3
Списано витрати, понесені під час виробництва продукції, в якій був виявлений брак	24 «Брак виробництва»	23 «Виробництво»
Оприбутковано готову продукцію за фактичною виробничою собівартістю	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
Виправлено помилку в попередній операції методом «сторно»	26 «Готова продукція»	23 «Виробництво»
Відображено виявлену при інвентаризації нестачу незавершеного виробництва	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	23 «Виробництво»
Облік загальновиробничих витрат		
Акцептовано рахунки постачальників за послуги щодо обслуговування цехів основного та допоміжного виробництв	91 «Загальновиробничі витрати»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
Нараховано знос основних засобів загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	131 «Знос основних засобів»
Нараховано знос необоротних матеріальних активів загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	132 «Знос необоротних матеріальних активів»
Списана сировина на витрати загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	201 «Сировина»
Списано паливо-мастильні матеріали на витрати загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	203 «Паливно-мастильні матеріали»
Списано тару загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	204 «Тара»
Списано буд. матеріали загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	205 «Будівельні матеріали»
Списано запасні частини загальновиробничого призначення	91 «Загальновиробничі витрати»	207 «Запасні частини»
Списано автотранспортні послуги по обслуговуванню виробництва	91 «Загальновиробничі витрати»	231 «Автотранспортне господарство»
Списано вартість спеціального харчування для працівників цеху	91 «Загальновиробничі витрати»	282 «Товари в торгівлі»
Нараховано заробітну плату, зайнятим управлінням та обслуговуванням виробництвом	91 «Загальновиробничі витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівникам, зайнятим управлінням та обслуговуванням виробництвом	23 «Виробництво»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Списано готову продукцію на витрати у зв'язку з передачею її на лабораторні аналізи	91 «Загальновиробничі витрати»	26 «Готова продукція»

Продовж. табл. 2.1

1	2	3
Передано в експлуатацію МШП загальнови­рообничого призначення	91 «Загально­виробничі витрати»	22 «МШП»
Списано змінні загально­виробничі витрати та розподілені постійні загально­виробничі витрати	23 «Виробництво»	91 «Загально­виробничі витрати»
Облік собівартості реалізованої продукції		
Списано собівартість реалізованої продукції	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	26 «Готова продукція»
Списано постійні нерозподілені загально­виробничі витрати	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»	91 «Загально­виробничі витрати»
Списано собівартість реалізованої готової продукції на фінансовий результат	791 «Фінансовий результат основної діяльності»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»

На досліджуваному підприємстві для обліку виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) використовується типова кореспонденція рахунків.

2.3. Методика обліку адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат на ПрАТ «Домінік»

Для обліку витрат операційної діяльності, що не включаються до собівартості реалізованої продукції у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати». Зміст записів за рахунками 92, 93, 94 наведено на рис. 2.4.

На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

За дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Дебет	Кредит
<p style="text-align: center;">92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»</p> <ul style="list-style-type: none"> • Витрати за статтями, здійснені протягом року 	<ul style="list-style-type: none"> • Списання накопичених витрат у кінці звітного року на рахунок 79 «Фінансові результати»

Рис. 2.4. Зміст записів за рахунками 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати»

До загальногосподарських витрат, зокрема, належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів).

Аналітичний облік ведеться за статтями витрат.

На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік витрат, пов'язаних із збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг.

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

До витрат на збут, зокрема, належать витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, витрати на оплату праці й комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизація, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг.

На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут».

Рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності» має такі субрахунки:

940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» 941 «Витрати на дослідження і розробки»

942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»

943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»

944 «Сумнівні та безнадійні борги»

945 «Втрати від операційної курсової різниці»

946 «Втрати від знецінення запасів»

947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»

948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»

949 «Інші витрати операційної діяльності»

За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Типові кореспонденції рахунків з обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат наведено у табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Кореспонденції рахунків з обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат

Зміст операції	Дебет	Кредит
Облік адміністративних витрат		
Нараховано знос основних засобів адміністративного призначення	92 «Адміністративні витрати»	131 «Знос основних засобів»
Нараховано знос необоротних матеріальних активів адміністративного призначення	92 «Адміністративні витрати»	132 «Знос необоротних матеріальних активів»

Продовж. табл. 2.2

1	2	3
Нараховано заробітну плату, зайнятим управлінням	92 «Адміністративні витрати»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівникам, зайнятим управлінням	92 «Адміністративні витрати»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Списано адміністративні витрати на фінансовий результат	791 «Фінансовий результат основної діяльності»	92 «Адміністративні витрати»
Облік витрат на збут		
Нараховано знос основних засобів збутового призначення	93 «Витрати на збут»	131 «Знос основних засобів»
Нараховано знос необоротних матеріальних активів збутового призначення	93 «Витрати на збут»	132 «Знос необоротних матеріальних активів»
Нараховано заробітну плату, зайнятим управлінням	93 «Витрати на збут»	661 «Розрахунки за заробітною платою»
Нараховано єдиний соціальний внесок на заробітну плату працівникам, зайнятим збутом	93 «Витрати на збут»	65 «Розрахунки за страхуванням»
Списано витрати на збут на фінансовий результат	791 «Фінансовий результат основної діяльності»	93 «Витрати на збут»
Облік інших операційних витрат		
Відображено уцінку готової продукції	946 «Втрати від знецінення запасів»	26 «Готова продукція»
Втрата податкового кредиту з ПДВ	946 «Втрати від знецінення запасів»	64 «Розрахунки за податками»
Відображено нестачу готової продукції, списану за рахунок підприємства	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	26 «Готова продукція»
Втрата податкового кредиту з ПДВ	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»	64 «Розрахунки за податками»
Списано інші операційні витрати на фінансовий результат	791 «Фінансовий результат основної діяльності»	94 «Інші витрати операційної діяльності»

На досліджуваному підприємстві для обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат використовується типова кореспонденція рахунків.

2.4. Відображення інформації щодо витрат операційної діяльності у звітності ПрАТ «Домінік»

Завершальним етапом ведення бухгалтерського обліку на підприємстві є підготовка звітності, яка є основним джерелом інформації про напрямки, результати та перспективи його діяльності.

Звітність – це система показників, які характеризують стан ресурсів підприємства, результати його діяльності та окремі їх аспекти.

Вона є невід’ємним елементом всієї системи бухгалтерського обліку. В умовах ринкової економіки звітність базується на узагальненні даних фінансового обліку і є інформаційною ланкою, яка єднає підприємство з суспільством і діловими партнерами – користувачами інформації про діяльність підприємства та перспективи його розвитку. Надання користувачам повної, об’єктивної інформації про підприємство для прийняття ними виважених управлінських рішень є метою звітності (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Інформаційні потреби основних користувачів фінансових звітів

Користувачі звітності	Інформаційні потреби
Інвестори, власники	Придбання, продаж та володіння цінними паперами. Участь у капіталі підприємства. Оцінювання якості управління. Визначення суми дивідендів, що підлягають розподілу
Керівництво підприємства	Регулювання діяльності підприємств
Банки, постачальники та інші кредитори	Забезпечення зобов'язань підприємств. Оцінювання здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання
Замовники	Оцінювання здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання.
Працівники підприємства	Оцінювання здатності підприємства своєчасно виконувати свої зобов'язання. Забезпечення зобов'язань підприємства перед працівниками
Органи державного управління	Формування макроекономічних показників

Зважаючи на це, інформація, в якій зацікавлені всі користувачі, повинна давати можливість оцінити спроможність підприємства стабільно функціонувати, відтворювати грошові кошти та інші активи, генерувати прибуток, а також порівнювати інформацію за різні звітні періоди з метою визначення тенденцій у змінах окремих показників, що цікавлять користувачів, та фінансового стану в цілому.

Враховуючи, що об'єктом дослідження є витрати операційної діяльності наведемо інформацію, що наводиться у розкривається у звітності (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

**Відображення інформації щодо витрат операційної діяльності у звітності
ПрАТ «Домінік»**

Об'єкт обліку	Форма звітності
Незавершене виробництво	Баланс
Готова продукція	Баланс
Доходи від реалізації	Звіт про фінансові результати
Собівартість реалізації	Звіт про фінансові результати
Адміністративні витрати	Звіт про фінансові результати
Витрати на збут	Звіт про фінансові результати
Інші операційні витрати	Звіт про фінансові результати
Матеріальні затрати	Звіт про фінансові результати
Витрати на оплату праці	Звіт про фінансові результати
Відрахування на соціальні заходи	Звіт про фінансові результати
Амортизація	Звіт про фінансові результати
Інші операційні витрати	Звіт про фінансові результати
Витрати за елементами (разом)	Звіт про фінансові результати
Операційна оренда активів	Примітки до річної фінансової звітності
Реалізація інших оборотних активів	Примітки до річної фінансової звітності
Штрафи, пені, неустойки	Примітки до річної фінансової звітності
Утримання об'єктів житлово – комунального і соціального призначення	Примітки до річної фінансової звітності
Інші операційні доходи і витрати	Примітки до річної фінансової звітності

Удосконалення обліку на досліджуваному підприємстві можливе за рахунок використання більш нової версії програмного продукту «1С:Бухгалтерія 8.2 для України».

1С:Бухгалтерія 8.2 для України є сукупністю платформи «1С:Підприємство 8.2» та конфігурації «Бухгалтерія для України». Це універсальна програма масового призначення для автоматизації бухгалтерського і податкового обліку, готове рішення для ведення обліку в організаціях, що здійснюють будь-які види комерційної діяльності: оптову та роздрібну торгівлю, комісійну торгівлю (у тому числі субкомісію), надання послуг, виробництво тощо.

1С:Бухгалтерія 8.2 забезпечує вирішення всіх завдань, поставлених перед бухгалтерською службою підприємства, якщо бухгалтерська служба повністю відповідає за облік на підприємстві, включаючи виписування первинних документів, облік продажів тощо. Інформацію про торговельні та виробничі операції, дані кадрового обліку можуть вводити працівники суміжних служб підприємства, котрі не є бухгалтерами. Тоді за бухгалтерською службою залишається методичне керівництво і на-строювання інформаційної бази.

Другий варіант використання 1С:Бухгалтерії 8.2 – ведення в ній тільки бухгалтерського та податкового обліку. Тоді для автоматизації інших служб (наприклад, відділу продажів) можна використовувати спеціалізовані системи. В 1С:Бухгалтерії 8.2 закладено можливість спільного використання з прикладним рішенням «1С:Підприємство 8.2. Управління торгівлею для України». Планується забезпечити такий же зв'язок із рішенням «1С:Підприємство 8.2. Зарплата і Управління Персоналом для України».

Одна з головних переваг – настройки. За допомогою настройок в 1С:Бухгалтерії 8.2 можна змінити майже все. Усі настройки можна поділити на загальні, що діють для системи в цілому, та індивідуальні настройки організацій та користувачів. Загальні настройки визначають за допомогою

обробки «Настройка параметров учета». На закладках вікна визначають валюту ведення обліку, особливості аналітичного обліку запасів, розрахунків із контрагентами тощо. Крім зберігання інформації про поточні настройки, ця обробка здійснює зміну плану рахунків відповідно до виконаних настройок.

Параметри податкового обліку визначаються законодавством і діють для всієї бази в цілому, але можуть змінюватися з часом. Ці параметри дозволяють визначити значення за умовчанням, які підставляються відповідно до їх ролі (чи ролей). Певний перелік ролей сформовано розробниками, адміністратор системи може додавати нові ролі в режимі «Конфігуратор».

«Несподіваних» рішень у цій сфері обліку немає, але все зроблено якісно. Бухгалтери, яким доводилося вести облік більш або менш складного виробництва в 1С:Бухгалтерії 7.7.

Аналітичний облік усіх витрат на виробництво ведеться в розрізі підрозділів, номенклатурних груп і статей витрат. Накопичення витрат провадиться різними документами конфігурації (нарахування зарплати, нарахування амортизації, отримані послуги, інші витрати через підзвітних осіб, матеріальні витрати тощо). Відображення витрат не потребує хронологічної впорядкованості з операціями випуску. Отже, наприклад, випуск продукції можна відображати оперативно протягом місяця, а списання всіх матеріалів – наприкінці місяця.

Передбачено зберігання в інформаційній базі нормативного матеріального складу продукції (послуг), що полегшує списання матеріалів у виробництво за нормами. Передбачено фіксування накопичених виробничих витрат, які не потрібно включати до собівартості продукції, випущеної в поточному періоді. Такі витрати залишаються в незавершеному виробництві.

Протягом періоду документом «Виробничий звіт за зміну» можна відображати результати виробничої діяльності з випуску:

- продукції та напівфабрикатів на склад;
- внутрішніх виробничих послуг між підрозділами;
- калькульованих послуг, наданих зовнішнім контрагентам.

Наприкінці періоду розрахунок фактичної собівартості здійснюється пропорційно плановій вартості, зазначеній при випуску.

Накопичення витрат і випуск продукції ведуться паралельно та незалежно один від одного протягом періоду, потім провадиться розрахунок фактичної собівартості. Для цього використовується регламентний документ «Закриття місяця», при введенні якого:

- ураховуються залишки незавершеного виробництва;
- ураховуються багатопередільність виробництва та зустрічний випуск;
- на собівартість випуску розподіляються загальновиробничі витрати.

Витрати можна розподіляти пропорційно зазначеній користувачем базі (обсяг випуску, планова собівартість, прямі матеріальні витрати або прямі витрати на оплату праці). Постійні загальновиробничі витрати розподіляються відповідно до нормальної потужності та планової суми.

Вкладеність і кількість переділів (виготовлення напівфабрикатів) не фіксується користувачем, а визначається автоматично. Вартість вкладених напівфабрикатів автоматично відноситься на собівартість виготовленої продукції.

Механізм «зустрічного випуску» дозволяє виконувати розрахунок фактичної собівартості за наявності «закільцьованості» виробничих випусків, наприклад, якщо готова продукція частково знову використовується для виготовлення напівфабрикатів, з яких її виготовлено, або в разі виробничих послуг, що надаються підрозділами один одному.

Зворотні відходи прибуткуються за фіксованою вартістю, зазначеною в документі виробничого випуску. У результаті при закритті періоду вартість зворотних відходів не коригується. У бухгалтерському обліку така операція

інтерпретується як від'ємні витрати, тобто сума матеріальних витрат на випуск готової продукції зменшується на вартість зворотних відходів.

Крім того, бажаним для ведення бухгалтерського обліку на досліджуваному підприємстві є використання Конфігурації «Виробництво + Послуги + Бухгалтерія для України», що інтегрується у програму «1С: Підприємство», використовуваної на підприємстві. Використання зазначеної конфігурації дозволить розширити, використовувану на підприємстві схему обліку собівартості. У ній реалізовані наступні рішення (рис. 2.5).

Рішення щодо обліку витрат від операційної діяльності



- розширений облік виробничих витрат;
- облік виробництва продукції з давальницької сировини;
- облік позаомовного і масового виробництва продукції;
- облік багатопередільного виробництва продукції з довільною вкладеністю напівфабрикатів в її складі;
- нормативний метод попередньої калькуляції собівартості вироблюваної продукції, напівфабрикатів (робіт, послуг);
- можливість випуску готової продукції з одночасним списанням у виробництво матеріальних витрат, згідно вказаним нормам;
- можливість прибуткування на склад готової продукції за її плановою собівартістю, нормативною собівартістю, фактичній собівартості матеріалів і нормативної собівартості витрат або за нульовою собівартістю;
- облік браку у складі готової продукції і облік витрат на брак;
- автоматизація процесу розподілу загальноновиробничих і прямих виробничих витрат;
- складання фактичних калькуляцій готової продукції з автоматичним коректуванням її собівартості;
- можливість отримання звітної інформації про нормативну і фактичну собівартість проведеної продукції

Рис. 2.5. Рішення щодо обліку витрат від операційної діяльності, які реалізовано у програмному продукті «1С:Бухгалтерія 8.2 для України»

Висновки за розділом 2

Облік витрат і калькулювання, як єдиний процес, на ПрАТ «Домінік», складається з двох взаємопов'язаних етапів:

I етап – організація аналітичного обліку витрат і розподілу витрат на виробництво продукції між об'єктами обліку;

II етап – калькулювання собівартості, що включає операції з визначення собівартості виробів та одиниць продукції.

У бухгалтерському обліку для обліку витрат Планом рахунків передбачено 8 і 9 клас рахунків. Облік витрат за видами діяльності передбачає групування витрат за їх призначенням на рахунках класу 9 «Витрати діяльності».

Витрати операційної діяльності поділяються на такі, що безпосередньо пов'язані з виготовленням продукції, наданням послуг чи виконанням робіт, і витрати, що пов'язані з організацією, управлінням, обслуговуванням і забезпеченням основної діяльності. Перша група витрат включається до собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг), а друга обліковується відокремлено. До неї відносяться адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Для обліку витрат операційної діяльності, що не включаються до собівартості реалізованої продукції у Плані рахунків бухгалтерського обліку передбачені рахунки 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші операційні витрати». Для удосконалення обліку витрат на досліджуваному підприємстві доцільно використовувати більш нову версію програмного продукту 1С:Бухгалтерія 8.2 для України.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА АУДИТУ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Нормативно-правове регулювання аудиту витрат від операційної діяльності

Процес аудиту витрат базується на вивченні відображення в бухгалтерському обліку інформації про витрати. Методичні засади формування такої інформації та її розкриття у фінансовій звітності викладені в П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з якими витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Облік витрат за будівельними контрактами регламентується П(С)БО 18 «Довгострокові контракти».

При проведенні аудиту важливе значення має врахування рекомендацій міжнародних стандартів, зокрема, Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (далі – стандарти аудиту).

Стандарти аудиту – це документи, хто формулює єдині вимоги, при дотриманні яких забезпечується відповідний рівень якості аудиту та супутніх йому послуг. На базі аудиторських стандартів формуються навчальні програми для підготовки аудиторів та єдині вимоги до проведення іспитів на право займатися аудиторською діяльністю.

Міжнародні стандарти аудиту призначені для застосування при аудиті фінансової звітності, але їх можна адаптувати і для аудиту іншої інформації і надання супутніх послуг. МСА містять:

- основні принципи;
- необхідні процедури;
- рекомендації щодо застосування принципів і процедур.

Забезпечено єдність структури стандартів. МСА містять у собі:

– введення, де відображаються мета стандарту і завдання, що стоять перед аудитором, а також даються визначення найважливіших використовуваних термінів;

- розділи, викладають суть стандарту;
- додатки (для деяких стандартів).

МСА застосовуються лише стосуються головних аспектів фінансової звітності. Це означає, що можливі відступи від МСА в ситуаціях з несуттєвими показниками або обставинами.

У виняткових випадках можливо відступ від МСА, аргументоване аудитором. МСА застосовуються лише стосуються головних аспектів фінансової звітності. Це означає, що можливі відступи від МСА в ситуаціях з несуттєвими показниками або обставинами.

Значення стандартів полягає в тому, що вони забезпечують прийнятну якість аудиторської перевірки, сприяють впровадженню в аудиторську практику нових наукових досягнень, допомагають користувачам зрозуміти процес аудиторської перевірки, підвищують престиж професії, полегшують аудиторам ведення переговорів з клієнтами, забезпечують взаємозв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

МСА поділяються на 9 груп з тризначної нумерацією; десята група представляє собою ПМАП, що мають чотиризначну нумерацію.

У першу групу, яка іменується «Вступ», входять такі розділи, як передмову, глосарій та концептуальна основа МСА. Передмова до

Міжнародних стандартів аудиту покликане сприяти розумінню завдань і методів роботи КМАПО, а також обсягу і статусу документів, розроблених цим комітетом. Глосарій містить близько 110 термінів, що використовуються при викладі зміст Міжнародних стандартів аудиту. Призначення глосарію – однакове тлумачення термінів, використовуваних у МСА. Спочатку в переліку наводиться російська переклад терміну, в дужках – його формулювання мовою оригіналу, потім – докладне пояснення російською мовою. Терміни в глосарії розташовані в алфавітному порядку для англійського варіанту визначення. Окремі терміни розглядаються в декількох аспектах, визначення кожного з них наводиться після основного терміну, наприклад аудитор – основне визначення, його аспекти – постійний аудитор, зовнішній аудитор, новий аудитор і ін. У стандарті МСА 120 «Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту» описуються основні концепції, в рамках яких розробляються МСА по відношенню до послуг, що надаються аудитором. Призначення основи – визначення рівня впевненості аудитора та виду звітності по окремих видах послуг.

Стандарти другої групи «Обов'язки» об'єднані тим, що в них розкриваються обставини, за яких на аудитора і керівництво особи покладаються певні обов'язки.

Третя і четверта групи стандартів («Планування» та «Система внутрішнього контролю») присвячені порядку вибору стратегії аудиту, вивчення діяльності клієнта, визначення рівня суттєвості та аудиторських ризиків.

Документи п'ятої та шостої груп («Аудиторські докази» і «Використання роботи третіх осіб») містять стандарти і рекомендації з отримання аудиторських доказів, у тому числі з залученням результатів роботи аудиторських підрозділів, внутрішніх контролерів та експертів.

Правила складання аудиторських звітів за результатами аудиту фінансової звітності та перевірки іншої інформації наведені і в стандартах сьомий і восьмий груп – «Спеціальні області аудиту».

У дев'ятій групі МСА «Супутні послуги» розкрито цілі, принципи, процедури та порядок складання звітності, яких слід дотримуватися при виконанні аудитором завдань з огляду і підготовки фінансової інформації, а також проведення узгоджених процедур.

Положення про міжнародної аудиторської практиці дають аудиторам додаткові рекомендації шляхом деталізації та роз'яснень застосування міжнародних стандартів аудиту.

Правильність формування інформації про витрати в обліку і фінансовій звітності контролюється працівниками підприємства, що включені до середовища контролю та виконують контрольні процедури на підставі наказу про організацію системи внутрішнього контролю.

Порядок здійснення облікових і контрольних функцій щодо витрат підприємства у комп'ютерному середовищі базуються на внутрішніх положеннях (особливостях проектування, складності структури, організації АРМ) або стандартах КІСП (комп'ютерної інформаційної системи підприємства), що затверджені керівництвом підприємства.

Таким чином, при проведенні аудиторської перевірки витрат підприємства необхідно враховувати численні вимоги чинного законодавства, що забезпечить якісний аудит та підтвердить достовірність даних обліку та звітності.

3.2. Організація аудиту операційних витрат підприємства на ПрАТ «Домінік»

Організація проведення аудиту витрат від звичайної діяльності включає перелік дій, пов'язаних зі складанням плану, програми аудиту, тестів контролю системи обліку та системи внутрішнього контролю.

Аудиторська перевірка передбачає вивчення достовірності вихідної інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання та формування на їх основі висновків про їх реальний фінансовий стан. При цьому аудитор самостійно визначає форми і методи перевірки на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду.

Проведення аудиту – це певна послідовність здійснення аудиторських процедур, що реалізуються через упорядковану систему способів та прийомів дослідження фактів господарського життя, в залежності від мети та завдань аудиту. Тому процес аудиторської перевірки умовно поділяють на окремі етапи залежно від терміну, змісту і призначення виконуваних аудитором процедур.

З позиції найбільш загального представлення процесу аудиту доцільно виділяти наступні етапи (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Етапи проведення аудиту

Етап	Процедура
Підготовчий	Визначення основних напрямків перевірки, підписання договору та планування;
Проміжний	Здійснення поглибленої оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
Основний	Фізична перевірка активів підприємства та документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку, фінансової звітності
Заключний	Складання звіту про проведену аудиторську перевірку та висловлення аудиторської думки про достовірність перевіреної звітності

На підготовчому етапі аудитор знайомиться з бізнесом підприємства-клієнта, вивчає основні напрями та специфіку його фінансово-господарської діяльності (зокрема, отримує інформацію про види продукції, що виготовляється, чи послуг, які надаються клієнтам; вивчає головних постачальників та покупців, ринки збуту, становище підприємства на ринку і його конкурентоспроможність; отримує дані про організаційну структуру підприємства, місце розташування, географічне положення; вивчає фінансову, торговельну та соціальну політику підприємства). Крім того, аудитор повинен вивчити результати попередніх аудиторських перевірок та наслідки контролю іншими установами й організаціями; провести загальну оцінку організації і функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; експрес-аналіз фінансового стану підприємства з метою визначення основних фінансово-економічних показників та зон ризику, що дозволить спрямувати аудиторську перевірку на ті сфери і системи, які мають особливе значення і потребують більше уваги.

На підготовчому етапі аудитор проводить особисті бесіди з керівництвом та персоналом підприємства, знайомиться з установчими документами, оцінює результати роботи внутрішнього аудитора; аналізує стан та перспективи розвитку підприємства, вивчає зовнішню інформацію, що стосується діяльності клієнта (публікації в періодичній пресі, про підприємство, поточні економічні процеси в галузі і т.п.).

На основі зібраної інформації аудитор приймає рішення про можливість прийняття замовлення на проведення аудиторської перевірки. Підтвердженням домовленостей щодо проведення аудиту є надсилання від аудитора (аудиторської фірми) підприємству-клієнту Листа-зобов'язання, в якому зазначають мету та обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом, додатково роз'яснюються права, обов'язки клієнта.

Порядок складання Листа-зобов'язання визначено МСА 210 «Умови домовленостей про аудиторську перевірку», зокрема в ньому обов'язково необхідно зазначати:

- мету аудиторської перевірки;
- відповідальність управлінського персоналу підприємства-клієнта за фінансову звітність, її повноту та достовірність;
- обсяг аудиторської перевірки;
- форма звітів і висновків за результатами завдання;
- застереження щодо ризику, що деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими у наслідок існуючих обмежень аудиторської перевірки;
- вимога про вільний доступ до документації та іншої інформації потрібної для аудиторської перевірки.
- посилання на законодавчі й нормативні акти, на підставі яких проводиться аудит (закони, правила, положення та інструкції, які стосуються порядку ведення бухгалтерського обліку, підготовки бухгалтерської звітності і проведення аудиту).

Додатково (за потреби) можна обумовлювати:

- домовленість про залучення інших аудиторів та експертів;
- домовленість про залучення до перевірки внутрішніх аудиторів, а також інших працівників замовника;
- координація роботи з попереднім аудитором;
- обмеження відповідальності аудитора, де це об'єктивно виправдано;
- подальші угоди між аудитором і замовником.

Необхідно відмітити, що форма і зміст Листів – зобов'язань для різних замовників можуть бути різними.

Після підписання Листа-зобов'язання аудитором та клієнтом, укладається Договір на аудиторську перевірку. Перш ніж дати остаточну

згоду на здійснення аудиту, аудитор повинен реально оцінити можливість його якісного виконання та врахувати вимоги професійних етичних правил.

Договір на аудиторську перевірку – документ, що засвідчує факт досягнення домовленості між аудитором і клієнтом про проведення аудиторської перевірки, закріплює права, обов'язки і відповідальність сторін.

Зміст договору може бути різним залежно від конкретної ситуації, домовленостей між замовником і виконавцем, проте, основними пунктами договору повинні бути:

- назва документа;
- номер;
- місце та дата укладання;
- преамбула (повні назви виконавця та замовника, прізвища уповноважених посадових осіб, що підписали договір);
- предмет договору;
- період, за який проводиться перевірка;
- мета та обсяг робіт;
- зобов'язання сторін, їх права та відповідальність;
- порядок здавання та приймання виконаних робіт;
- строки виконання;
- вартість зазначених у договорі робіт та порядок розрахунків;
- реквізити сторін;
- особливі умови (у разі потреби);
- додатки до договору (за необхідності).

Після підписання договору аудитору слід розробити план та програму аудиторської перевірки, що дозволять ефективно та вчасно провести аудит.

На проміжному етапі аудитор повинен провести детальний аналіз, оцінку надійності та ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, визначити, якою мірою він може довіряти

інформації, що міститься в облікових записах і документації. При цьому аудитор керується МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль».

Вивчення системи внутрішнього контролю досягається завдяки:

- вивченню результатів попередньої аудиторської перевірки;
- опитуванню членів керівництва та персоналу підприємства;
- вивченню розпорядчої документації (службові інструкції, положення) підприємства-клієнта;
- перевірки документів і записів в системі обліку і внутрішнього контролю;
- спостереженню за діяльністю і операціями підприємства, виконанням бухгалтерських операцій.

На цьому етапі аудитор розробляє наскрізні тести на відповідність внутрішнього контролю. Якщо система надійна і діє ефективний внутрішній контроль, то аудитор може дозволити собі провести менш детальну перевірку достовірності обліку і звітності. У випадку ненадійності внутрішнього контролю або у разі його повної відсутності аудитор слід упевнитись у точності звітності за допомогою виконання великої кількості аудиторських процедур.

Згідно МСА 400 при дослідженні системи бухгалтерського обліку аудитор повинен визначати і розуміти:

- основні класи операцій, що здійснюються суб'єктом господарювання;
- санкціонування таких операцій;
- суттєві облікові записи, підтверджувальні документи і рахунки у фінансовій звітності;
- процес ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Аудитору при вивченні системи бухгалтерського обліку необхідно перевірити дотримання підприємством загальноприйнятих принципів обліку; з'ясувати структуру системи бухгалтерського обліку; вивчити схему

документообороту на підприємстві; визначає послідовність здійснення облікових операцій; здійснити аналітичний огляд рахунків підприємства.

Якщо аудитором на проміжному етапі буде виявлено помилок більше, ніж він попередньо очікував, то йому слід зробити відповідні коригування плану і програми аудиторської перевірки в наступних етапах аудиту.

Основний етап аудиту передбачає:

- фізичну перевірку активів підприємства;
- документальну перевірку рахунків бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Фізична перевірка активів підприємства передбачає оцінку результатів інвентаризації. Для цього аудитор чи його асистент спостерігають за проведенням інвентаризації, оцінюють дотримання її загальноприйнятої методики, перевіряють правильність документування результатів. Крім того аудитор сам робить окремі вибіркові перевірки активів з метою порівняння власних результатів інвентаризації та даних підприємства. У разі виявлення суттєвих розбіжностей з багатьох найменувань цінностей, аудитор має право вимагати від керівництва підприємства повторного проведення інвентаризації.

Документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку та звітності підприємства здійснюється відповідно до загального плану аудиту. Аудитор на основі процедур, проведених на попередніх етапах, складає програми контролю окремих ділянок обліку та статей фінансової звітності, враховуючи при цьому оцінку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта. Виконання цих програм, через застосування спеціальних аудиторських процедур та тестів дає можливість зробити висновки щодо показників звітності. Результати проведеного аудиту узагальнюються в проміжних висновках щодо кожної статті звітності, розробляються рекомендації щодо виправлення помилок в облікових регістрах та звітності.

На цьому етапі аудитор також проводить аналіз фінансової звітності за період перевірки, який дозволяє оцінити динаміку і тенденції розвитку підприємства та його перспективи на майбутнє.

Заключний етап передбачає складання звіту про проведену аудиторську перевірку та висловлення аудиторської думки про достовірність перевіреної звітності.

Аудитор на основі попередньо отриманих аудиторських доказів формулює думку про фінансову звітність підприємства. Аудиторський висновок формулюється з урахуванням подальших подій, які сталися після дати складання звітності, але до дати закінчення аудиторської перевірки. Ці події можуть суттєво вплинути на перевірену звітність (наприклад, банкрутство дебітора вимагає віднесення на витрати (збитки) підприємства його заборгованості) або на подальше функціонування підприємства (наприклад, стихійне лихо, яке сталося після закінчення звітного періоду і завдало значної шкоди підприємству).

Звіт щодо аудиторської перевірки передається замовникові.

Для удосконалення організаційних аспектів проведення аудиторської перевірки можливо є використати план аудиту, наведений у додатку .

Він складається за умови перевірки декількох ділянок обліку або комплексній перевірці обліку та звітності. При проведенні перевірки лише одного із об'єктів обліку, зокрема, витрат аудиторам достатньо програми перевірки, наведеної у додатку .

3.3. Методика аудиту операційних витрат підприємства на ПрАТ «Домінік»

Предметом аудиту операцій з обліку витрат є господарські процеси й операції, пов'язані з накопиченням і списанням витрат, а також відносини, що виникають при цьому в середині підприємства і за його межами. Виходячи з цілей, яких необхідно досягнути аудиторю при проведенні дослідження операцій з обліку витрат діяльності, формуються об'єкти аудиту.

Аудит операцій з обліку витрат діяльності необхідно розпочинати з фактичного контролю, тобто з інвентаризації об'єктів обліку. Це дає можливість виявити нестачі або надлишки та правопорушення, якщо такі мають місце на підприємстві. Об'єктом інвентаризації при цьому виступає незавершене виробництво.

Незавершене виробництво має піддаватись найретельнішій перевірці не тільки на предмет фактичної наявності незавершеного виробництва, а й щодо визначення його правильної оцінки (вартості). При інвентаризації незавершеного виробництва необхідно:

- виявити продукцію, яка не пройшла всі стадії обробки;
- готову продукцію, яка ще не повністю укомплектована;
- неврахований брак;
- перевірити правильність обліку руху сировини та напівфабрикатів.

За даними інвентаризації перевіряють також витрати, які обліковуються на рахунках основного виробництва та визначають вартість випущеної продукції, при інвентаризації незавершеного виробництва виявляються також не списані з тих чи інших причин витрати по виготовленій раніше продукції, по припинених роботах, анульованих замовленнях тощо, витрати, які підлягають списанню з рахунку 23 «Виробництво».

Вартісна оцінка незавершеного виробництва здійснюється згідно вимог П(С)БО 9 «Запаси». Після вивчення фактичної наявності об'єктів обліку витрат діяльності аудитор повинен розпочати документальну перевірку. Перед тим, як перейти до основного етапу аудиту операцій з обліку витрат діяльності аудитором необхідно вивчити Наказ про облікову політику щодо питань, які відносяться до обліку витрат.

При проведенні аудиту витрат, необхідно враховувати фактори, які впливають на збільшення ризику викривлень у обліку витрат підприємства.

Аудитор в якості джерел отримання аудиторських доказів при проведенні аудиту витрат підприємства повинен використовувати:

а) первинні документи та реєстри аналітичного обліку: лімітно-забірні картки (форма №М-8, М-9, М-28, М-28а), акти вибуття МШП (форма №МШ-4), акт на списання інструментів (форма №МШ-5), особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма №МШ-6), акт-вимога на заміну матеріалів (форма №М-10), накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів (форма №М-11), картка складського обліку матеріалів (форма №М-12), акт про витрату давальницьких матеріалів (форма №М-23), інвентарний опис товарно-матеріальних цінностей (форма №М-21), листок обліку простоїв (форма №П-16), подорожній лист вантажного автомобіля (форма №2), подорожній лист службового легкового автомобіля (форма №3), товарно-транспортна накладна (форма №1-ТН), рапорт-наряд про роботу будівельної машини (механізму) (форма №ЕСМ-4), рапорт про роботу будівельної машини (механізму) (форма №ЕСМ-3), подорожній лист будівельної машини (форма №ЕСМ-2), акти інвентаризації (форма №інв-4, інв-5, інв-6, інв-8, інв-9, інв-10, інв-11, бухгалтерські довідки, відомість обліку видачі спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв (форма №МШ-7), матеріальний звіт (форма №М-19), журнал обліку роботи будівельних машин (механізмів) (форма №ЕСМ-6), відомість результатів інвентаризації;

б) синтетичні документи: журнал 5 або 5А (затверджено наказом мінфін України від 29.12.2000р. №356);

в) 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», 95 «Фінансові витрати», 96 «Втрати від участі в капіталі», 97 «Інші витрати», 98 «Податок на прибуток», 99 «Надзвичайні витрати»;

г) Баланс (форма №1) та Звіт про фінансові результати (форма № 2);

д) акти перевірки інших суб'єктів контролю (внутрішніх аудиторів, перевіряючи контрольно-ревізійного управління, податківців);

е) накази, розпорядження, пояснювальні записки тощо.

При визначенні достатності аудиторських доказів аудитор повинен враховувати наступні фактори:

а) наявність можливості співставлення висновків, зроблених в результаті використання доказів, отриманих з різних джерел;

б) аудиторські докази, отримані в письмовій формі, є більш доказовими, ніж отримані в усній формі;

в) зовнішні докази є більш доказовими ніж внутрішні, за умови неефективної системи обліку і контролю.

Якщо при проведенні аудиту не представлені необхідні документи в повному обсязі або достатні аудиторські докази щодо певних операцій аудитором не зібрані, аудитор повинен відобразити це в акті (письмовому документі, який представляється керівництву підприємства), у зв'язку з чим повинно бути розглянуте питання про висловлення аудиторської думки, яка відрізняється від безумовно-позитивного.

Аудит операцій з обліку операційних витрат рекомендується проводити із використанням наступних робочих документів наступним чином:

а) перевірка дотримання умов визнання витрат діяльності згідно з П(С)БО 16 «Витрати»;

б) перевірка правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг) згідно вимог законодавства;

в) перевірка повноти та достовірності відображення загальних витрат діяльності, як запорука належного формування фінансових результатів.

Вивчаючи достовірність формування прямих матеріальних витрат необхідно звернути увагу на:

– правомірність віднесених витрат до прямих матеріальних. До складу прямих витрат включаються тільки ті, що можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат;

– правильність оцінки виробничих запасів, які включені до собівартості продукції;

– відповідність методу оцінки обраній обліковій політиці;

– правильність відображення в бухгалтерському обліку;

– наявність фактів списання на собівартість витрат, які не відносяться до матеріалів, що використовувалися у виробництві, а також випадки списання на витратні рахунки вартості ПДВ;

– наявність фактів включення до собівартості продукції (робіт, послуг) вартості сировини, матеріалів, переданих в цехи, дільниці тощо, але фактично не використаних у виробництві;

– правильність списання нестач і втрат в межах норм природного убутку.

При перевірці правильності формування прямих витрат на оплату праці аудитор необхідно порівняти обсяги фактично виконаних робіт (на підставі первинних документів) з нормами та розцінками, порівняти розцінки з тарифними ставками відрядників за відповідними розрядами робіт і кількість годин вимагається для їх виконання (за даними тарифно-кваліфікаційного довідника). Проводячи перевірку аудитор може виявити наступні порушення:

неправильне застосування норм, їх заниження і як наслідок, – необґрунтоване отримання премій; неправильне застосування розцінок, що призводить до неправильного нарахування заробітної плати, заниження (завищення) собівартості продукції; недотримання принципу виробничої направленості витрат (фактор включення до собівартості основної діяльності витрат на оплату праці працівників, зайнятих в інших видах діяльності).

Перевіряючи правильність формування собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно дослідити:

- облікову політику з метою визначення обґрунтованості вибору методу обліку витрат і калькулювання, варіанту зведеного обліку, порядку відображення на рахунках витрат та методів розподілу загальновиробничих витрат;

- відповідність групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце);

- ведення синтетичного й аналітичного обліку витрат на виробництво;

- арифметичний контроль показників собівартості за даними зведеного обліку;

- ведення обліку витрат допоміжного виробництва;

- складання бухгалтерських записів з обліку витрат на виробництво;

- відповідність записів аналітичного і синтетичного обліку по рахунках витрат записам в облікових регістрах, Головній книзі, звітності.

Перевіряючи накопичення та списання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат аудитор повинен перевіряти правильність віднесення витрат до адміністративних, збутових та інших операційних витрат. Окрім цього необхідно застосовувати наступні прийоми та способи перевірки:

- встановити документальне обґрунтування зазначених витрат;

- порівняти вказані в обліковому регістрі суми та місяці, до яких вони відносяться, з первинними документами (рахунками, договорами,

банківськими виписками, товарно-транспортними накладними тощо).
Перевірити наявність в документах всіх необхідних реквізитів: назву документу, дату складання, назву підприємства, від імені якого складений документ, зміст господарської операції, її вимірники в натуральному та грошовому вираженні, перелік посадових осіб та їх підписи;

– дослідити санкціонування всіх витрат шляхом ознайомлення з внутрішніми документами підприємства за підписом керівника або уповноваженої ним особи, які регламентують політику підприємства по затвердженню витрат;

– перевірити віднесення втрат до того періоду, в якому вони реально понесені (тобто до періоду, до якого відноситься пов'язана з ним діяльність), шляхом порівняння даних первинних документів з бухгалтерськими записами;

– при наявності на підприємстві орендованих об'єктів основних засобів (чи їх частин) перевірити відповідність порядку нарахування орендної плати в бухгалтерському обліку порядку, встановленому договором;

– перевірити правильність включення сум зносу по основних засобах, нематеріальних активах до собівартості продукції (використовуючи дані, отримані в ході перевірки по відповідних розділах);

– перевірити правильність віднесення до витрат вартості ремонтних робіт: наявність необхідної первинної документації, відповідність відображення витрат на ремонт основних засобів у бухгалтерському обліку прийнятій обліковій політиці;

– перевірити правильність включення до витрат нарахованої заробітної плати (перевірити трудові угоди, наказ про посадові оклади, відрядні розцінки тощо) і правильність її обліку на відповідних рахунках (використовуючи дані перевірки розрахунків з персоналом з оплати праці).

Перевірити відповідність інших виплат працівникам підприємства, віднесених на рахунки обліку витрат, діючим первинним документам;

- оцінити правильність віднесення на витрат відрахувань па соціальні заходи;
- оцінити правильність включення до собівартості витрат на оплату послуг банку, порівняння їх зі ставками та сумами, вказаними в договорах з банками;
- перевірити наявність і правильність складання кошторису на представницькі витрати підприємства правильність накопичення та списання таких витрат;
- встановити дотримання основних положень з обліку тари на підприємствах, а саме: правильне та своєчасне документальне відображення операцій із заготівлі, надходженню та відпуску тари на складах, в цехах, ділянках та інших місцях її зберігання;
- перевірити правильність відображення сплачених штрафів, пені, неустойок. Всі визнані підприємством чи присуджені арбітражем штрафи, пені, неустойки, суми претензій за штрафними санкціями, по яких минув термін оскарження, відносяться на інші операційні витрати. Але важко з'ясувати, чи реально погашена така заборгованість, чи не обліковується вона у складі кредиторської заборгованості. На підставі первинних документів і бухгалтерського запису в журналі встановити, чи не включені до витрат суми, пред'явлені до утримання як претензії, але не визнані платником;
- перевірити правомірність накопичення та списання витрат на дослідження та розробки;
- дослідити достовірність формування собівартості реалізованої іноземної валюти, виробничих запасів;
- визначити правомірність відображення втрат від операційної курсової різниці, знецінення запасів, їх псування;
- з'ясувати правильність списання сумнівних і безнадійних боргів, для чого встановити дотримання строків позивної давності;

- визначити правильність ведення синтетичного й аналітичного обліку за рахунками витрат та їх списання;
- перевірити охайність записів (відсутність арифметичних та інших помилок);
- перевірити незвичайні операції, проводки з нестандартною кореспонденцією рахунків;
- встановити відповідність записів синтетичного й аналітичного обліку записам у Головній книзі, звітності .

Аудитору слід звернути увагу на слабкі місця та типові помилки і порушення, які найбільш часто зустрічаються у обліку витрат, а саме:

- списання постійних загальновиробничих витрат у повній сумі до витрат виробництва;
- вся сума нарахованої амортизації основних засобів (не тільки виробничого призначення) включається до виробничої собівартості готової продукції;
- відсотки за користування кредитами включаються до собівартості продукції;
- собівартість реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг списується не на рахунки фінансових результати, а на доходні рахунки;
- собівартість реалізованих запасів відображається за дебетом доходів від реалізації оборотних засобів, а необоротних активів за дебетом доходів від реалізації необоротних активів;
- витрати на утримання легкового автотранспорту загальногосподарського призначення відображаються у складі інших витрат операційної діяльності;
- у складі загальновиробничих витрат відображаються транспортно-заготівельні витрати, які в подальшому розподіляються між виробничими витратами та фінансовими результатами;

– списання нестач запасів здійснюється без використання витратних рахунків з відображенням збільшення заборгованості по відшкодуванню збитків та зменшенню вартості запасів;

– витрати, що не включаються до складу витрат згідно діючого податкового законодавства, відображаються без використання витратних рахунків дев'ятого класу, а формують дебетовий оборот використаного прибутку звітного періоду.

Висновки за розділом 3

Організація проведення аудиту витрат від звичайної діяльності включає перелік дій, пов'язаних зі складанням плану, програми аудиту, тестів контролю системи обліку та системи внутрішнього контролю.

Аудиторська перевірка передбачає вивчення достовірності вихідної інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання та формування на їх основі висновків про їх реальний фінансовий стан. При цьому аудитор самостійно визначає форми і методи перевірки на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду.

На підготовчому етапі аудитор проводить особисті бесіди з керівництвом та персоналом підприємства, знайомиться з установчими документами, оцінює результати роботи внутрішнього аудитора; аналізує стан та перспективи розвитку підприємства, вивчає зовнішню інформацію, що стосується діяльності клієнта (публікації в періодичній пресі, про підприємство, поточні економічні процеси в галузі і т.п.).

На проміжному етапі аудитор повинен провести детальний аналіз, оцінку надійності та ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, визначити, якою мірою він може довіряти

інформації, що міститься в облікових записах і документації. При цьому аудитор керується МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль».

Основний етап аудиту передбачає:

- фізичну перевірку активів підприємства;
- документальну перевірку рахунків бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Заключний етап передбачає складання звіту про проведену аудиторську перевірку та висловлення аудиторської думки про достовірність перевіреної звітності.

ВИСНОВКИ

В економічній літературі витрати розглядаються на мікро– та макрорівнях як важлива економічна категорія, оскільки, з одного боку – виступають вимірником ефективності діяльності підприємства та витрачених ним ресурсів, а з іншого – мають також суспільно-економічне значення, яке полягає в їх відображенні у створеній підприємством суспільно-корисній продукції.

Регулювання обліку витрат на державному рівні здійснюється на підставі низки нормативно-правових актів до яких відносяться: Податковий Кодекс України, Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Методичні рекомендації з обліку витрат для різних галузей економіки та інші.

Економічна та облікова природа витрат відрізняється між собою. Економісти вкладають у це поняття більш глибокий та різнобічний зміст, бухгалтери – чітко регламентують зазначене поняття та встановлюють його види. Такі підходи зумовлені різними завданнями, що ставлять перед собою представники зазначених галузей знань досліджуючи поняття «витрати».

Метою ведення обліку витрат є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про витрати підприємства.

В обліку витрати підприємства класифікуються за різними ознаками, що включають різні види витрат за своєю економічною сутністю, які, у свою чергу, регламентуються нормативно-правовими актами, що різняться за своїм змістом. Зазначені проблеми ускладнюють облік витрат та використання його результатів в управлінні. Вирішення даної проблеми можливе шляхом узгодження змісту усіх нормативно-правових актів, що регламентують облік витрат.

Метою аудиту витрат є формування думки про вірогідність та правильність відображення даних первинних документів щодо визначення витрат, повноти та своєчасності їх відображення в облікових реєстрах, відповідності методики обліку витрат чинним нормативним актам.

Проведення аудиту витрат операційної діяльності є важливою складовою аудиторської перевірки та дозволяє встановити достовірність даних обліку вимогам чинного законодавства. створити якісне інформаційне забезпечення для прийняття управлінських рішень, уникнути штрафних санкцій при проведенні перевірок податковою службою.

Організація проведення аудиту витрат операційної діяльності включає перелік дій, пов'язаних зі складанням плану, програми аудиту, тестів контролю системи обліку та системи внутрішнього контролю. При підготовці планів та програм слід використовувати такі нормативні документи: МСА 300 «Планування», МСА 310 «Знання бізнесу», МСА 320 «Суттєвість в аудиті».

Застосування планування в аудиторській діяльності створює вагомі переваги, особливо в умовах ринку, коли фірми працюють у конкурентному середовищі: дає можливість підготуватися до використання майбутніх сприятливих умов; з'ясовує проблеми, які виникли; готує фірму до раптових змін у зовнішньому середовищі; стимулює керівників до реалізації своїх рішень у подальшій роботі; поліпшує координацію дій в аудиторській фірмі; створює передумови для підвищення освітньої підготовки та перепідготовки аудиторів; збільшує можливості в забезпеченні фірми необхідною інформацією; сприяє раціональнішому розподілу трудових ресурсів; чітко формує обов'язки і визначає відповідальність аудиторів; поліпшує контроль якості аудиторських послуг.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Алексеева А.В. Звітність підприємств: навч. посіб. / А.В. Алексеева, А.П. Шаповалова, Г.В.Уманців, О.Г. Веренич. – К.: КНТЕУ, 2008. – 323 с.
2. Аудит: підручник / Г.М. Давидов [та ін.]; за ред. Г.М. Давидова, М.В. Кужельного. – 2-ге вид., перероб. і допов. – К.: Знання, 2009. – 495 с.
3. Багрова І.В. Економічний аналіз. Навчальний посібник / І.В. Багрова, В.П. Багров. К.: ЦУЛ, 2006. – 160 с. Білуха М. Т. Методологія наукових досліджень: підруч. / М.Т.Білуха. – К.: АБУ, 2006. – 480 с.
4. Барішніков Н.П. Організація і методика проведення загального аудиту / Н.П. Барішніков. – Москва, 2006 р. «Філін» -281 с.
5. Бухгалтерський фінансовий облік: [Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів – 8-ме вид., доп. і перероб.] / за заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
6. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації Збірник наукових праць. Випуск 1/ Держ. ком. статистики України. Держ. акад. статистики, обліку та аудиту; Ред. кол.: І.І. Пилипенко(голов. ред.) та ін. -К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2008. – 133 с.
7. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів. / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – 7-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2006. – 832 с.
8. Верига Ю.А. Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи. Коментар: Навч. пос. (для студ. вищ. навч. зал.) / Ю.А. Верига, Г.І. Зима – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 656 с.
9. Верига Ю.А. Звітність підприємств: навчальний посібник / Ю.А. Верига, З.М. Левченко, І.Д. Ватуля. – 2-ге видання, доповнене і перероблене. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 776 с.

10. Верхоглядова Н.І. Бухгалтерський облік: концептуальні основи теорії / Н.І. Верхоглядова, В.П. Шило – К.: ВД Професіонал, 2006. – 180 с.
11. Власюк Н.І. Фінансовий аналіз / Н.І. Власюк. – К.: Магнолія-2006, 2010. – 256 с.
12. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. Фінансовий облік: Підручник. – К.: Лібра, 2006. – 976 с.
13. Господарський кодекс від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
14. Господарський кодекс від 16.01.2003 № 436-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
15. Гринів Б.В. Економічний аналіз торговельної діяльності / Б.В. Гринів . – К.: ЦУЛ, 2011. – 521 с.
16. Губачова О.М. Облік у зарубіжних країнах: підручник / О.М. Губачова, С.І. Мельник. – К.: ЦУЛ, 2008. – 432 с.
17. Данилюк М.О. Управління витратами на промислових підприємствах / М.О Данилюк, В.Р. Лещій. – Івано-Франківськ : ПП Супрун, 2006. – 172 с.
18. Дерій В. Термін «витрати» та його трактування для потреб обліку і контролю / В.Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1(26). – С. 154-160. – (Інформаційно-аналітичне забезпечення підприємницької діяльності).
19. Дерчин В.В. Теорія бухгалтерського обліку / В.В. Дерчин, М.М. Кізім; за ред. В.В. Дерчина / К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 352 с.
20. Донцова Л.В. Комплексный анализ бухгалтерской отчетности / Л.В. Донцова, Н.А. Никифорова / М.: Издательство «Дело и Сервис», 2006. – 304 с.
21. Драган О.І Удосконалення методики формування витрат на виробництво продукції (послуг) на підприємствах м'ясної промисловості// Економіка, фінанси і право. – 2006, № 2. – С. 11-15.
22. Друри К. Управленческий и производственный учет / К. Друри: пер. с англ. –М.: Юнити-Дана, 2007. – 1401 с.

23. Житній П. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства / П. Житній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 38-44.
24. Житній П. Принципи формування облікової політики / П. Житній // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 4. – С. 25-28.
25. Захожай В.Б. Бухгалтерський облік у галузях економіки: підручник / Захожай В.Б., Базась М.Ф., Матюха М.М., Базась В.М. – К.: МАУП, 2006. – 487 с.
26. Збиранник О.М. Економічна сутність поняття витрат виробництва та їх класифікації в умовах сучасної економіки / О.М. Збиранник // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2006. – Вип. 199: В 4 т. Том I. – С. 177-182.
27. Эффективное снижение затрат – «Менеджер по персоналу» – 2009. – №1-2. – С. 56-63. – Режим доступа: <http://www.eu.com/Publication/vwLUAssets/Effective-cost-reduction-ukr-2009-Jan-RU.pdf>.
28. Економічний аналіз і діагностика стану сучасного підприємства / Т.Д. Костенко; Є.О. Підгора; В.С. Рижиков; [та ін.] . – [2-ге вид., перероб. та доп.] . – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 400 с.
29. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
30. Качмарик Я.Д. Витрати торговельного підприємства та шляхи їх оптимізації [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/chem_biol/nvnltu/17_4/174_Kaczmaryk_17_4.pdf.
31. Кірейцев Г.Г. Розвиток бухгалтерського обліку : теорія, професія, міжпредметні зв'язки: [монографія] / Г.Г. Кірейцев. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 236 с.

32. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
33. Когут У.І. Витрати: сутність та місце в управлінні підприємством / У.І. Когут, І.Ю. Зінько // Збірник наукових праць Національного університету «Львівська політехніка». – Львів, 2009. – Вип. 39. – С. 197-199.
34. Контроль и минимизация затрат предприятия в сфере логистики: учеб. пособие под ред. А.А. Колобова. – М.: Экзамен, 2006. – 158 с.
35. Концепция контроллинга: управленческий учет. система отчетности, бюджетирование / Horvath & Partners; перевод с нем. – 2-е изд. – М.: Альбина Бизнес Букс, 2006. – 269 с.
36. Крамаренко Г.О. Фінансовий аналіз / Г.О. Крамаренко, О.Є. Чорна. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 392 с.
37. Кучеренко Т.Є. Звітність підприємств: Підручник / За ред. В.С. Уланчука. – К.: Знання, 2008. – 492 с.
38. Лаговська О.А. Стан та проблематика відображення у звітності використання прибутку підприємства в контексті соціального виміру // Матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції «Ключевые аспекты научной деятельности – 2007». Том 2. – Экономические науки. – Днепропетровск: Наука и образование, 2007. – 99 с. – С. 6-8.
39. Лень В.С. Бухгалтерський облік в Україні : основи та практика / В.С. Лень, В.В. Гливенко. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 556 с.
40. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку / В.С. Лень. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 696 с.
41. Методика проведення поглибленого аналізу фінансово-господарського стану неплатоспроможних підприємств та організацій: наказ Агенства з питань запобігання банкрутству підприємств та організацій від 27 червня 1997 р., № 81 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.

42. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат : наказ Мінфіну України від 01.11.2010 р. №1300 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
43. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості : наказ ДКПП України від 9 липня 2007 року N 373 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
44. Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку: наказ Мінфіну України від 29.12.2000 р. № 356 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
45. Методичні рекомендації з аналізу і оцінки фінансового стану підприємств: наказ Центральної спілки споживчих товариств України від 28.07. 2006 р., № 345 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
46. Методичні рекомендації щодо виявлення ознак неплатоспроможності підприємства та ознак дій з приховування банкрутства, фіктивного банкрутства чи доведення до банкрутства: наказ Міністерства економіки України від 17.01.2001 р., № 10 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
47. Мних Є.В. Сучасний економічний аналіз: питання методології та організації / Є.В. Мних // Бухгалтерський облік та аудит. – 2006. – №1. – С. 55-61.
48. Мочерний С. В. Економічна теорія : навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / С. В. Мочерний. – К.: Видавничий центр “Академія», 2006. – 640 с.
49. Мошенський С.З. Економічний аналіз / С.З. Мошенський, О.В. Олійник ; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – [2-ге вид., доп. і перероб.]. – Житомир : ПП Рута, 2007. – 704 с.
50. Нестеренко Ж.К. Економічний аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства / Ж.К. Нестеренко, А.В. Череп. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 122 с.

51. Облікова політика підприємства / за ред. М.В. Гаврилюка, В.М. Жука, М.Г. Михайлова. – К.: Юр-Агро-Веста, 2007. – 326 с.
52. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
53. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 «Витрати»: наказ міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 18 «Будівельні контракти»: наказ міністерства фінансів України від 28.04.2001 № 205 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 3 «Звіт про фінансові результати»: наказ міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 30 «Біологічні активи»: наказ міністерства фінансів України від від 18.11.2005 № 790 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 31 «Фінансові витрати»: наказ міністерства фінансів України від 28 квітня 2006 р. № 415 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 33 «Витрати на розвідку корисних копалин»: наказ міністерства фінансів України від

- 26.08.2008 № 1090 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
61. Практические материалы круглого стола ABC (activity based costing) и ABM (activity-based management): оптимизация бизнес-процессов и повышение прибыльности компаний // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gaar.ru/biblio/>.
62. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: закон України від 16 липня 1999 р., № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
63. Про затвердження порядку подання фінансової звітності: Постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
64. Про охорону праці: закон України від 14.10.92 р. № 2694-XII (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
65. Про погодження облікової політики підприємства: Наказ Міністерства промислової політики України від 23 січня 2007 р., № 23 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
66. Про порядок проведення атестації робочих місць за умовами праці : Постанова Кабінету Міністрів України від 01.08.92 р. № 442 (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua>.
67. Прокопенко І.Ф. Методика і методологія економічного аналізу / І.Ф. Прокопенко, В.І. Ганін. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 430 с.
68. Пушкар М.С. Фінансовий облік у системі управління: [монографія] / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006 – 178 с.
69. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства / Г.В. Савицька. – [3-тє вид., випр. і доп.]. – К.: Знання, 2007. – 668 с.

70. Самофалов П.П. Методологічні засади управління витратами на промислових підприємствах / П.П. Самофалов // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2008. – № 3 (3). – С. 229-232.
71. Сопко В.В. Аналіз фінансового стану підприємства та об'єкти пасиву балансу / В.В. Сопко // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. Серія: економіка. Зб. наук. праць. □ Вип. 4 (44). Частина 4 – Рівне, 2008. – С. 503-509.
72. Сопко В.В. Бухгалтерський облік [Текст]: навч. посібник. / В.В. Сопко . – 3-тє вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 2006. – 578 с.
73. Спіцина Н.М. Інформаційне забезпечення автоматизації обліку в торгових процесах підприємства / Н.М. Спіцина, О.В. Перчак // Вісник Донецького державного університету економіки і торгівлі. Серія. Економічні науки . – Донецьк : Донецький держ. ун-т економіки і торгівлі, 11/2006 . – N4. – С. 159-165.
74. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський облік, оподаткування і звітність: Підручник. / Н. М. Ткаченко. –К.: Алерта, 2006, – 1080 с.
75. Трубочкина М.И. Управление затратами предприятия [Текст]: учебн. пособ. / М.И. Трубочкина – М.: Инфра – М , 2006. – 218 с.
76. Турило А.М. Управління витратами підприємства / А.М. Турило, Ю.Б. Кравчук, А.А. Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
77. Управлінський облік / Аткинсон, Ентоні А., Банкер, Раджив Д., Каплан, Роберт С., Янг. – 3-є вид.: Пер англ. – М. : Вільямс, 2007. – 880 с.
78. Фінансовий аналіз / В.О. Подольська, О.В. Яріш; за ред. В.О. Подольська. – К.: Центр навчальної літератури, 2007. – 488 с.
79. Цал-Цалко Ю.С. Фінансовий аналіз / Ю.С. Цал-Цалко. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 566 с.
80. Цветкова Л.О. Економічний аналіз / Л.О. Цветкова. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2009. – 332 с.

81. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень [Текст] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 3. – С. 14-27.
82. Череп А. В. Удосконалення методики аудиту витрат виробництва на промисловому підприємстві [Електронний ресурс] / А. В. Череп, В. В. Ярмош. – Режим доступу : http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Ekhp/2010_3/st10.pdf.
83. Черниш С.С. Економічний аналіз / С.С Черниш. – К.: ЦУЛ, 2010. – 436 с.
84. Шалімова Н.С. Принципи побудови внутрішніх стандартів аудиторського підприємства // Збірник наукових праць Черкаського державного технологічного університету. – Черкаси: ЧДТУ, 2007. – С. 185-192.
85. Шалімова Н.С. Внутрішні стандарти аудиторського підприємства: сутність та необхідність розробки // Наукові праці КНТУ: Економічні науки, випуск 10. – Кіровоград: КНТУ, – 2006.– С. 315-325.
86. Шарапова І. Аудит прямих матеріальних затрат: управлінський аспект / І. Шарапова // Економічний аналіз. – 2010. – № 6. – С. 522-525.
87. Шелковникова О. В. Аудит витрат підприємства як складова внутрішньофірмових стандартів [Електронний ресурс] / О. В. Шелковникова. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/natural/npkntu_e/2010_17/stat_17/41.pdf.
88. Шпикуляк О.Г. Інститут витрат в економічній теорії і практиці / О.Г. Шпикуляк // Збірник наукових праць. – Луцьк, 2008. – Вип. 5(20), ч. 1. – 367 с.
89. Шубина С.В. Економічний аналіз: практикум / С.В. Шубіна, Ж.І. Торяник. – К.: Знання, 2007. – 230 с.
90. Щодо форм фінансової звітності: роз'яснення Міністерства фінансів України від 20.06.2008 р. [Електрон. ресурс]. / Україна. М-во фінансів. – Спосіб доступу: <http://www.liga.net>.

91. Як правильно реалізувати програми зі скорочення витрат? [Електронний ресурс]: за даними аналітики консалтингової компанії «Ернест енд Янг» 2009 р. – Режим доступу: <http://www.ey.com/UA/uk/Newsroom/PR-activities/Articles>.
92. Юдина Г. А. Основи аудита : учебн. пособ. / Г. А. Юдина, М. Н. Черных. – М. : КНОРУС, 2006. – 296 с.
93. Янчева Л. Фінансова звітність в інформаційній системі управління / Л.Янчева, І. Чернікова, С. Ляшенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 57-61.