

УДК 657.471:657.6

DOI: 10.37128/2411-4413-2019-7-15

**МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ
ВИТРАТ І КАЛЬКУЛЮВАННЯ
СОБІВАРТОСТІ ПРОДУКЦІЇ АГРАРНИХ
ПІДПРИЄМСТВ ©**

КОЗАЧЕНКО А.Ю.,
кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри аудиту та
державного контролю
ЧУДАК Л.А.,
кандидат економічних наук,
старший викладач кафедри аудиту та
державного контролю
Вінницький національний
аграрний університет
(м. Вінниця)

У статті висвітлюються питання розподілу витрат сільськогосподарських товаровиробників для цілей управління. Доводиться твердження про невідповідність фактичного стану розподілу цих витрат порядку, який передбачено вітчизняними нормативними та методичними документами у сфері бухгалтерського обліку. Для вирішення проблеми достовірності інформації про собівартість сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) запропоновано автоматичний алгоритм розподілу витрат на утримання машин і обладнання, який пропонується до реалізації через бухгалтерське програмне забезпечення. Розроблено пропозиції з удосконалення розподілу витрат на утримання машин і обладнання шляхом забезпечення персоналізованого обліку витрат за кожним об'єктом цих засобів праці. Подальший розподіл накопичених витрат запропоновано здійснювати за прямими витратами пального за цими об'єктами при використанні активних машин і механізмів у розрізі напрямків витрачання та пропорційно виробітку у разі використання безмоторних механізмів.

Ключові слова: облік затрат, калькулювання собівартості, облік машин, облік обладнання, управлінський облік, контроль.

Табл.: 3. Літ. 18.

**METHODICAL APPROACHES TO COST ACCOUNTING AND COSTING OF
AGRICULTURAL ENTERPRISES**

KOZACHENKO Anna,
Candidate of Economic Sciences,
Senior lecturer of the Audit and State Control Department

CHUDAK Lina,
Candidate of Economic Sciences,
Senior lecturer of the chair of the public audit and control
Vinnitsya National Agrarian University
(Vinnitsya)

The article deals with questions of distribution of expenses of agricultural producers of goods for the purposes of management. There is an assertion about the inconsistency of the actual condition of distribution of these expenses in the order provided by the national normative and methodological documents in the accounting sphere. To solve the problem of credibility of information about the cost price of agricultural products (works, services), an automatic algorithm for allocating costs for maintenance of machines and equipment is offered, which is proposed for sale through accounting software. Proposals for improving the distribution of costs for maintenance of machines and equipment have been developed by providing a personalized cost accounting for each means of work. The expediency of distribution of accrued costs on direct costs of fuel, written-off on such objects is substantiated. The above will allow to take into account the costs in terms of expenditure directions and in proportion to the output in the case of use of non-motorized mechanisms.

Key words: cost accounting, cost calculation, accounting of machines, equipment accounting, management accounting, control.

Tabl.: 3. Ref.: 18.

МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К УЧЕТУ ЗАТРАТ И КАЛЬКУЛИРОВАНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ АГРАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

КОЗАЧЕНКО А.Ю.,
кандидат экономических наук,
старший преподаватель кафедры аудита и государственного контроля

ЧУДАК Л.А.,
кандидат экономических наук,
старший преподаватель кафедры аудита и государственного контроля
Винницкий национальный аграрный университет
(г. Винница)

В статье освещаются вопросы распределения затрат сельскохозяйственных товаропроизводителей для целей управления. Приходится утверждение о несоответствии фактического состояния распределения этих расходов порядке, предусмотренном отечественными нормативными и методическими документами в области бухгалтерского учета. Для решения проблемы достоверности информации о себестоимости сельскохозяйственной продукции (работ, услуг) предложено автоматический алгоритм распределения расходов на содержание машин и оборудования, предлагаемого к реализации через бухгалтерское программное обеспечение. Разработаны предложения по совершенствованию распределения расходов на содержание машин и оборудования путем обеспечения персонализированного учета расходов по каждому объекту этих средств труда. Дальнейшее распределение накопленных расходов предложено осуществлять по прямому расходу топлива по этим объектами при использовании активных машин и механизмов в разрезе направлений расходования и пропорционально выработки при использовании безмоторных механизмов.

Ключевые слова: учет затрат, калькулирование себестоимости, учет машин, учет оборудования, управленческий учет, контроль.

Табл.: 3. Лит. 18.

Постановка проблемы. За стандартними підходами, бухгалтерський облік і контроль витрат та калькулювання собівартості продукції є основними елементами управлінського обліку. Це виправдано, адже офіційні нормативні документи з обліку витрат у міжнародній та українській облікових системах не містять чітких покрокових алгоритмів такого обліку і розподілу витрат. Ані у вітчизняному стандарті бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [13], ані у міжнародному стандарті 2 «Запаси» [18] таких алгоритмів не існує. Це означає, що функції та повноваження з розробки методик обліку та калькулювання собівартості у окремих підприємствах є їх власною прерогативою. Саме тому ці питання належать до сфери управлінського обліку як прямого доповнення стандартизованої бухгалтерії.

Однак вплив радянської та пострадянської системи суспільних відносин, який проявляється у небажанні вітчизняних бухгалтерів розробляти власні методики обліку і калькулювання, яке обґрунтовується очікуванням того, що таку розробку забезпечить держава, зумовлює те, що в Україні різними міністерствами та іншими органами виконавчої влади видаються офіційні методичні вказівки щодо обліку витрат і калькулювання собівартості. Втім, сьогодні все більша кількість великих підприємств починає роботу з розробки власних методик обліку витрат і калькулювання.

Методичні рекомендації, які випускаються різними органами влади, містять розроблені та узагальнені на основі дослідження досягнень передової практики підходи до обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт і послуг у окремих сферах національного господарства. Ці підходи проходять відбір на логічність, стадію публічного обговорення і подальшу апробацію на пілотних підприємствах.

У сільському господарстві України облік витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт та послуг підприємств галузі міститься у Методичних рекомендаціях з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг сільськогосподарських підприємств, які затверджені Міністерством аграрної політики та продовольства України ще у 2001 році [12]. Виконання вимог цих Методичних рекомендацій забезпечує надання управлінським службам аграрних підприємств інформації про витрати за різноманітними їх переділами і розрізами.

Отже, при певному рівні досвіду і організованості бухгалтерів вимоги Методичних рекомендацій є необхідними до виконання ними у повсякденній роботі сільськогосподарських підприємств. Але досі залишається відкритим запитання про те, чи є кореляція між реальними

підходами до обліку витрат і калькулювання собівартості у сільському господарстві офіційним рекомендаціям. Його актуальність справедлива з огляду на два моменти, пов'язані не лише з обліком, але і з контролем:

1. несуттєвість штрафів та інших стягнень за порушення порядку ведення бухгалтерського обліку, що розв'язує бухгалтерам руки в тому, щоби не піклуватися про реалізацію складних правил бухгалтерського обліку на практиці;

2. необов'язковий характер Методичних рекомендацій, у тому числі в частині обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, робіт, послуг сільськогосподарських підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Управлінський облік у сільському господарстві України у своїх концептуальних положеннях був предметом досліджень таких вчених, як В.М. Жук [3], В.Б. Моссаковський [8; 9] та ін. Облік і розподіл непрямих витрат у сільськогосподарських підприємствах досліджували Я.П. Іщенко [4], Т.Ю. Кодимська [5], Т.М. Остапенко [7], О.Л. Примаченко [11] та ін. Облік витрат на утримання машин і обладнання був предметом досліджень О.В. Боровича [1], С.О. Михайлової [6], Л.І. Стаднік [15], О.С. Циганової [17]. Однак ці публікації не містять досліджень відповідності стану обліку цих витрат у сільськогосподарських підприємствах методичним приписам та науковим пропозиціям щодо його вдосконалення.

Метою статті є обґрунтування необхідності приведення обліку і розподілу витрат на утримання машин і обладнання сільськогосподарських підприємств до порядку, який передбачений стандартами та методичними рекомендаціями з обліку витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у сільському господарстві, а також розробка пропозицій з удосконалення цього обліку і розподілу з ідентифікацією витрат за об'єктами основних засобів, які використовуються для виробництва сільськогосподарської продукції, для покращення управління та контролю за собівартістю сільськогосподарської продукції.

Виклад основного матеріалу. Одним із доказів проблеми достовірності бухгалтерських даних про витрати сільськогосподарських підприємств та собівартість сільськогосподарської продукції є регламент, згідно з яким відбувається перенесення на вартість цієї продукції витрат на утримання робочих машин і обладнання. За існуючими методичними підходами ці витрати ведуться на рахунках "Витрати виробництва" та "Загальновиробничі витрати". На рахунок "Витрати виробництва" у розрізі аналітичних рахунків ведеться облік витрат на утримання тих засобів, які безпосередньо використовуються у виробництві однієї конкретної культури. Якщо машини і обладнання використовуються для вирощування кількох культур, облік витрат на їх утримання ведеться на рахунок "Загальновиробничі витрати". У той же час на останньому рахунок ведеться облік інших витрат, які не можна прямо віднести до собівартості сільськогосподарської продукції, і існуючі методичні рекомендації для кожного типу таких загальновиробничих витрат передбачають власні окремі бази розподілу. До прикладу, для витрат на оренду землі базою розподілу є площа цих угідь, для витрат на зарплату загальновиробничого персоналу – прямі витрати на оплату праці за об'єктами обліку на рахунок "Витрати виробництва" тощо. Для витрат на машини і обладнання такою базою є кількість машино-днів роботи і умовних еталонних гектарів для машинно-тракторного парку або тонно-кілометрів для автомобільного парку.

Але на практиці бухгалтери не бажають визначати собівартість продукції (робіт, послуг) за трудомісткими алгоритмами. Це призводить до того, що всі витрати, які підлягають розподілу, переносяться на собівартість з використанням однієї універсальної бази. Описане призводить до викривлення показників витрат у розрізі об'єктів.

Практичним прикладом вищевказаного можна вважати визначення собівартості продукції одного з сільськогосподарських підприємств Вінницької області. Це підприємство розподіляло всі непрямі витрати, у тому числі витрати на утримання машин і обладнання, пропорційно площі сільськогосподарських угідь, зайнятих відповідними культурами. Зведені дані про кількісні показники роботи автопарку та машинно-тракторного парку на підприємстві були відсутніми. Тому для перерахунку суми розподілених витрат було використано дані за статтею "Паливно-мастильні матеріали" за кожною культурою. Вибір цього показника обґрунтовується тим, що він є найбільш універсально характеризує інтенсивність використання машин і обладнання. Тому розподіл витрат на утримання цих машин за витратами пального набагато більш логічний, ніж за площами в розрізі культур. Адже вирощування різних культур передбачає різну кількість технологічних операцій. До того ж у розпорядженні одного і того ж підприємства часто знаходяться землі різної в'язкості, засміченості тощо. Саме тому часто культури з набагато меншою площею посіву потребують витрат набагато більшого ресурсу техніки, ніж культури з більшою посівною площею. А це, у свою чергу, відображається на рівні затрат паливно-мастильних матеріалів.

Результати перерахунку затрат і порівняння їх сум за культурами до і після перерахування представлено у таблиці 1.

Таблиця 1

Перерахунок розподілу затрат на утримання машин і обладнання на підприємстві "Х" за культурами

Культура	Сума фактично розподілених затрат за площами обробітку, грн.	Сумарна вартість витраченого пального, грн. (сума прямих затрат за статтею «ПММ»)	Частка розподілу за затратами пального	Сума затрат, які розподіляються	Завищення (+) або заниження (-) фактичних затрат за культурами у порівнянні з розрахунковими, грн. (3-5)
Пшениця	743454,19	235895,58	0,15146772	589577,54	+153876,65
Цукровий буряк	537155,39	393693,53	0,252789227	983964,45	-446809,06
Соняшник	1568649,41	431946,16	0,277351106	1079569,85	+489079,56
Соя	953645,42	451925,60	0,290179834	1129504,78	-175859,36
Ячмінь озимий	89525,90	43937,50	0,028212114	109813,69	-20287,79
Разом	3892430,31	1557398,37	1,0	3892430,31	X

Джерело: власні розрахунки

Цей приклад є далеко не одиничним. Подібні викривлення з неправильним вибором баз розподілу непрямих витрат зустрічалися на підприємствах Вінницької, Київської, Одеської та інших областей України. З огляду на це, слід визнати, що достовірною інформацією про витрати виробництва та собівартість сільськогосподарської продукції не володіють ані держава, ані власники сільськогосподарських підприємств.

Вирішення цієї проблеми адміністративним шляхом неможливе. Українські сільськогосподарські підприємства і без того перевантажені надмірною кількістю перевірок з боку офіційних органів. Це наводить на висновок, що для забезпечення правильного віднесення витрат до складу собівартості продукції (робіт, послуг) слід передбачити в автоматичному режимі. Реалізувати це можна, заклавши відповідні програмні алгоритми рознесення затрат у бухгалтерські продукти, передбачені для автоматизації обліку. Ця пропозиція має резонанс ще і з тієї причини, що бухгалтерським програмним забезпеченням, згідно з оцінками науковців, користуються приблизно 90 % бухгалтерів сільськогосподарських підприємств [10]. За умов наявності чіткого автоматизованого інструменту рознесення затрат за культурами для бухгалтерів виконання такого розподілу не складе значних труднощів.

Однак для того, щоби впроваджувати такі алгоритми автоматизації, слід визнати і те, що чинний порядок розподілу витрат на утримання машин і обладнання сільськогосподарських підприємств між об'єктами обліку, передбачений методичними документами Міністерства фінансів України, також потребує удосконалення і доопрацювання.

Облік витрат на утримання машин і обладнання в узагальненому порядку за всіма однорідними об'єктами також не забезпечує точності віднесення цих витрат на відповідні об'єкти калькулювання собівартості. За результатами звітного періоду різні об'єкти основних засобів мають різну продуктивність, але на об'єкти обліку витрат ці витрати за методикою відносяться усереднено.

Це твердження ілюструється доволі просто. Наприклад, на підприємстві перебувають в експлуатації два трактори однакової потужності, але один із них вітчизняного виробництва, а інший було імпортовано. Щомісячний обсяг витрат на утримання закупленого за кордоном трактора становлять 30000 грн., вітчизняного – 7000 грн. При цьому за конкретний звітний місяць закуплений за кордоном трактор мав виробіток 500 ум. ет. га, а вітчизняний – 600 ум. ет. га. Роботи виконувалися: під посіви пшениці – 300 ум. ет. га, під посіви кукурудзи – 200 ум. ет. га, під посіви сої – 600 ум. ет. га. Витрати на утримання тракторів велися на окремому субрахунку рахунка "Загальноновиробничі витрати" і розносилися за об'єктами обліку витрат пропорційно умовним еталонним гектарам (табл. 2).

Розподіл витрат на утримання тракторів

Культура	Обсяги виконаних робіт, ум. ет. га	Відсоток розподілу по умовних еталонних гектарах, %	Розподіл витрат на утримання тракторів, грн
Пшениця	300	27,3	10101,00
Кукурудза	200	18,2	6734,00
Соя	600	54,5	20165,00
Разом	1100	100,0	37000,00

Джерело: власні розрахунки

За результатами аналізу виробітку цих машин згідно з даними зведеної відомості роботи машинно-тракторного парку було встановлено, що імпортний трактор виконав на роботах по пшениці 100 ум. ет. га, на роботах по кукурудзі – також 100 ум. ет. га, на роботах по сої – 300 ум. ет. га. Якби витрати на утримання цих машин розподілялися між культурами пропорційно виробітку кожної з машин, показники цих витрат були би такими (табл. 3).

Таблиця 3

Розподіл витрат на утримання тракторів з ідентифікацією витрат за кожним із них

Культура	Імпортний трактор			Вітчизняний трактор			Разом витрат, грн. (4+7)
	Обсяги виконаних робіт, ум. ет. га	Відсоток розподілу, %	Сума розподілених витрат, грн.	Обсяги виконаних робіт, ум. ет. га	Відсоток розподілу, %	Сума розподілених витрат, грн.	
Пшениця	200	40,0	12000,00	100	16,7	1169,00	13169,00
Кукурудза	100	20,0	6000,00	100	16,7	1169,00	7169,00
Соя	200	40,0	12000,00	400	66,6	4662,00	16662,00
Разом	500	100,0	30000,00	600	100,0	7000,00	37000,00

Джерело: власні розрахунки

Згідно з даними таблиці, сума витрат на утримання тракторів порівняно з першим варіантом (таблиця 2) значно відрізняється. При розподілі витрат з їх ідентифікацією за кожним трактором розподілені витрати на утримання машин, які припадають, наприклад, на пшеницю, виявилися на $13169 - 10101 = 3068$ грн більшими за точним розподілом, аніж за узагальненим.

Яким чином можна забезпечити точний розподіл витрат на утримання машин і обладнання? Для цього бухгалтерам слід відкрити на рахунку "Загальновиробничі витрати" субрахунок "Утримання машин і обладнання", в його межах – аналітичні картки-рахунки на кожен із об'єктів основних засобів. Ці картки-рахунки пропонується розробити з такою структурою:

1. перша вкладка: у ній здійснюється акумуляція витрат на утримання кожної конкретної машини у розрізі статей витрат (витрати на амортизацію, на ремонт, інші витрати на утримання);

2. друга вкладка: відображення витрат пального за машиною (механізмом) у розрізі напрямків витрачання пального (направків виконання робіт). Таке акумулювання потрібне для визначення пропорцій розподілу витрат із вкладки 1 між об'єктами обліку витрат. Витрати пального легко відслідковуються за даними облікових листів трактористів, облікових листів комбайнерів, дорожніх листів вантажних автомобілів, дорожніх листів легкових автомобілів;

3. третя вкладка: відображення сум розподілених витрат із вкладки 1 за пропорціями, визначеними у вкладці 2, з відповідним рознесенням витрат із рахунку "Загальновиробничі витрати" на рахунки обліку витрат за об'єктами, які були споживачами послуг цих машин.

Висновки. Результати дослідження, проведеного у рамках цієї статті, свідчать про наступне:

1. чинна практика розподілу витрат на утримання машин і обладнання в аграрних підприємствах не відповідає правилам, встановленим Міністерством фінансів України;

2. викривлений розподіл витрат на утримання машин і обладнання сільськогосподарських підприємств спотворює показники собівартості сільськогосподарської продукції, що зумовлює недостовірність цієї інформації, яка надається для управління на рівні підприємства і держави;

3. чинний порядок розподілу витрат на утримання машин і обладнання між об'єктами обліку має свої недоліки, оскільки не передбачає точного віднесення витрат на утримання конкретних машин і механізмів саме на ті об'єкти, де відбувалося фактичне використання цих машин.

Список використаних джерел:

1. Борович О.В. Удосконалення методики обчислення обсягу механізованих робіт та первинного обліку роботи машинно-тракторного парку. / О.В. Борович. // Вісник ЖДТУ. – 2009. – №1 (47). – с. 163-165.
2. Грабовецький Б.С. Фінансовий аналіз та звітність: навчальний посібник. / Б.С. Грабовецький, І.В. Шварц. // Вінниця: ВНТУ, 2011. – 281 с.
3. Жук В.М. Концептуальні засади розвитку управлінського обліку в аграрному секторі економіки / В.М. Жук // Стратегія розвитку України. – 2009. – Вип. 1-2. – С. 437-441.
4. Іщенко Я.П. Непрямі витрати на підприємствах АПК: методи обліку та порядок розподілу. / Я.П. Іщенко. // Облік і фінанси АПК. – 2005. - №3. – С. 24-31.
5. Кодимська Т.Ю. Шляхи покращення обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах. / Т.Ю. Кодимська. // Економіка: реалії часу. – 2013. – №1 (6). – С. 196-200.
6. Михайловина С.О. Бухгалтерський облік витрат на машинно-тракторний парк сільськогосподарських підприємств та удосконалення його документального забезпечення. / С.О. Михайловина, О.Г. Шайко, Н.В. Оляднічук. // Актуальні проблеми економіки. – 2015. – №8. – С. 372-380.
7. Остапенко Т.М. Інтерпретація прямих та непрямих витрат для цілей калькулювання [Електронний ресурс]. / Т.М. Остапенко. // Економіка. Управління. Інновації. – 2013. – №10. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2013_2_61.
8. Моссаковський В.Б. Особливості управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах. / В.Б. Моссаковський. // Економіка АПК. – 2013. – №6. – С. 40-45.
9. Моссаковський В.Б. Управлінський облік та його особливості у сільському господарстві. / В.Б. Моссаковський, С.Я. Бублик. // Облік і фінанси АПК. – 2006. – №1 – С. 129-138.
10. Павлюковець М.П. Концепція побудови сучасної системи обліку на сільськогосподарському підприємстві в умовах інтернет-технологій. / М.П. Павлюковець. // Облік і фінанси. – 2014. – №2 (64). – С. 66-70.
11. Примаченко О.Л. Організація обліку загальновиробничих витрат на сільськогосподарських підприємствах. / О.Л. Примаченко. // Формування ринкової економіки: зб. наук. пр. – Спец. вип.: у 2 ч.; відп. ред. О. О. Беляєв. – К.: КНЕУ, 2011. – Ч. 2. – С. 459-465.
12. Про затвердження Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств: наказ Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. №132 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN2842.html.
13. Про затвердження положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. №318 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
14. Рівень рентабельності виробництва сільськогосподарської продукції в сільськогосподарських підприємствах [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/operativ/operativ2006/sg/sg_rik/sg_u/trv_sgp_u.html.
15. Стаднік Л.І. Облік витрат і виконання робіт авто- і машинно-тракторного парку сільськогосподарських підприємств. / Л.І. Стаднік. // Формування ринкової економіки. – 2015. – №33. – С.669-675.
16. Украина-2015: Обвальное падение рентабельности сельского хозяйства [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://nk.org.ua/ekonomika/ukraina-2015-obvalnoe-padenie-rentabelnosti-selskogo-hozyaystva-38113>.
17. Циганова О.С. Особливості визначення собівартості вантажних автотранспортних перевезень [Електронний ресурс]. / О.С. Циганова. // Режим доступу: conference.nuos.edu.ua/catalog/files/.../22162.pdf.
18. International accounting standard 2 «Inventories» [Electronic source]. Available at: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf.

References:

1. Borovych O.V. (2009) Udoskonalennja metodyky obchyslennja obsjaghu mekhanizovanykh robit ta pervynnoho obliku roboty mashynno-traktornogho parku [Improvement of the methodology for calculating the volume of mechanized works and the initial accounting of the work of the machine-tractor park]. Visnyk ZhDTU, no. 1 (47), pp. 163–165.
2. Derzhavna sluzhba statystyky Ukrainy (2018) Rivenj rentabelnosti vyrobnyctva siljskoghospodarskoji produkciji v siljskoghospodarsjkykh pidpryemstvakh [The level of profitability of agricultural production in agricultural enterprises]. Retrieved from: <http://www.ukrstat.gov.ua>.

- 3.Ghraboveckyj B.Je. (2011) Finansovij analiz ta zvitnistj: navchalnyj posibnyk [Financial Analysis and Reporting: tutorial]. Vinnycja: VNTU. (in Ukrainian)
- 4.Zhuk V.M. (2009) Konceptualjni zasady rozvytku upravlinsjkogho obliku v aghrarnomu sektori ekonomiky [Conceptual basis of the development of managerial accounting in the agrarian sector of the economy]. Strateghija rozvytku Ukrainy, vol.1-2, pp. 437-441.
- 5.International accounting standard 2 «Inventories». Retrieved from: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf.
- 6.Ishhenko Ja.P. (2005) Neprjami vytraty na pidpryjemstvakh APK: metody obliku ta porjadok rozpodilu [Indirect costs at APC enterprises: accounting methods and distribution procedures]. *Oblik i finansy APK*, no. 3, pp. 24-31.
- 7.Kodymsjka T.Ju. (2013) Shljakhy pokrashennja obliku ta rozpodilu zaghaljnovyrobnychykh vytrat na pidpryjemstvakh [Ways to improve accounting and distribution of total manufacturing costs in enterprises]. *Ekonomika: realiji chasu*, no.1 (6), pp. 196-200.
- 8.Ministerstvo aghrarnoji polityky Ukrainy. Nakaz Pro zatverdzhennja Metodychnykh rekomendacij z planuvannja, obliku i kaljkuljuvannja sobivartosti produkciji (robit, poslugh) siljsjkoghospodarsjkykh pidpryjemstv vid 18.05.2001. №132 [Ministry of Agrarian Policy of Ukraine. Orders on approval of the Methodical recommendations on planning, accounting and calculation of the cost of agricultural products (works, services) May 18, 2001 №132]. Retrieved from: <http://search.ligazakon.ua/c2.nsf/link1/FIN2842.html>.
- 9.Ministerstva finansiv Ukrainy. Nakaz Pro zatverdzhennja polozhennja (standartu) bukhghaltersjkogho obliku 16 «Vytraty» vid 31.12.1999 №318 [Ministry of Finance of Ukraine. About the statement of accounting (accounting) standard 16 «Expenses» December 31, 1999 №318]. Retrieved from: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
- 10.Mossakovskij V.B. (2013) Osoblyvosti upravlinsjkogho obliku v siljsjkoghospodarsjkykh pidpryjemstvakh [Features of management accounting in agricultural enterprises]. *Ekonomika APK*, no.6, pp. 40-45.
- 11.Mossakovskij V.B. (2006) Upravlinsjkij oblik ta jogho osoblyvosti u siljsjkomu ghospodarstvi [Management accounting and its features in agriculture]. *Oblik i finansy APK*, no.1, pp.129-138.
- 12.Myxhajlovyna S.O., Shajko, O.Gh., Oljadnichuk, N.V. (2015) Bukhghaltersjkij oblik vytrat na mashynno-traktornyj park siljsjkoghospodarsjkykh pidpryjemstv ta udoskonalennja jogho dokumentaljnogho zabezpechennja [Accounting of expenses for the machine-tractor park of agricultural enterprises and improvement of its documentary support]. *Aktualjni problemy ekonomiky*, no. 8, pp. 372-380.
- 13.Ostapenko T.M. (2013) Interpretacija prjamykh ta neprjamykh vytrat dlja cilej kaljkuljuvannja [Interpretation of direct and indirect costs for calculation purposes]. *Ekonomika. Upravlinnja. Innovaciji*, no.10. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2013_2_61.
- 14.Pavljukovec M.P. (2014) Koncepcija pobudovy suchasnoji systemy obliku na siljsjkoghospodarsjkomu pidpryjemstvi v umovakh internet-tekhnologhij [The concept of building a modern accounting system at an agricultural enterprise in the conditions of Internet technologies]. *Oblik i finansy*, no. 2 (64), pp. 66-70.
- 15.Prymachenko O.L. (2011) Orghanizacija obliku zaghaljnovyrobnychykh vytrat na siljsjkoghospodarsjkykh pidpryjemstvakh [Organization of accounting for total production costs at agricultural enterprises]. *Proceedings of the Formuvannja rynkovoji ekonomiky (Ukrainian, 2011)* (eds. O. O. Bjelajev), K.: KNEU, pp. 459–465.
- 16.Stadnik L.I. (2015) Oblik vytrat i vykonannja robit avto- i mashynno-traktornogho parku siljsjkoghospodarsjkykh pidpryjemstv [Cost accounting and performance of works of automobile and machine-tractor park of agricultural enterprises]. *Formuvannja rynkovoji ekonomiky*, no. 33, pp. 669-675.
- 17.Ukraina-2015: Obval'noe padenie rentabel'nosti sel'skogo khozyaystva [Ukraine-2015: The collapse in profitability of agriculture]. Retrieved from: <http://nk.org.ua/ekonomika/ukraina-2015-obvalnoe-padenie-rentabelnosti-selskogo-hozyaystva-38113>.
- 18.Cyghanova O.S. Osoblyvosti vyznachennja sobivartosti vantazhnykh avtotransportnykh perevezenj [Features of determining the cost of freight motor transport]. Retrieved from: conference.nuos.edu.ua/catalog/files/.../22162.pdf.

Інформація про авторів

КОЗАЧЕНКО Анна Юрївна – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри аудиту та державного контролю, Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, вул. Сонячна, 3, e-mail: sergeykozachenko@ukr.net).

ЧУДАК Ліна Анатоліївна, кандидат економічних наук, старший викладач кафедри аудиту та державного контролю Вінницький національний аграрний університет (21008, м. Вінниця, пров.Затишний, 5А, e-mail: chudaklina@rambler.ru)

KOZACHENKO Anna – Candidate of Economic Sciences, Senior lecturer of the Audit and State Control Department, Vinnytsia National Agrarian University (21008, Vinnytsia, Sonyachna Str. 3, e-mail: sergeykozachenko@ukr.net).

CHUDAK Lina - Candidate of Economic Sciences, Senior lecturer of the chair of the public audit and control, Vinnitsya National Agrarian University (21008, Vinnytsia, Zatyshniy str., 5A, e-mail: chudaklina@rambler.ru)

КОЗАЧЕНКО Анна Юрьевна – кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, ул. Солнечная, 3, e-mail: sergeykozachenko@ukr.net).

ЧУДАК Ліна Анатольевна, кандидат экономических наук, старший преподаватель кафедры аудита и государственного контроля, Винницкий национальный аграрный университет (21008, г. Винница, переул.Затышний, 5А, e-mail: chudaklina@rambler.ru)



УДК 657.6

DOI: 10.37128/2411-4413-2019-7-16

**ОБОВ'ЯЗКОВИЙ АУДИТ ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ В КОНТЕКСТІ
РЕФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ
ДІЯЛЬНОСТІ В УКРАЇНІ ©**

ФАБІЯНСЬКА В.Ю.,
*к.е.н., доцент кафедри аудиту та
державного контролю
Вінницького національного аграрного
університету
(м.Вінниця)*

У статті розглянуто поняття довіри як економічної категорії у контексті взаємовідносин, що виникають у результаті надання аудиторських послуг між трьома сторонами: аудитор (аудиторська фірма), замовник (підприємство) та третя сторона (користувачі фінансової звітності, які за результатами перевіреної аудитором фінансової звітності приймають рішення щодо подальшої взаємодії із підприємством).

Досліджено поняття обов'язкового аудиту, що є послугою, яка надається незалежним аудитором (суб'єктом аудиторської діяльності) підприємствам (організаціям), які зобов'язані відповідно до вимог законодавства оприлюднювати річну фінансову (консолідовану) звітність разом із аудиторським звітом з метою забезпечення її користувачів достовірною інформацією для прийняття управлінських рішень.

У статті досліджено застережні заходи із забезпечення якості обов'язкового аудиту в умовах наближення національного законодавства до вимог ЄС. Такі вимоги направлені на створення особливих умов провадження аудиторської діяльності, кінцевою метою дотримання яких є забезпечення високої якості аудиту фінансової звітності підприємств, які становлять суспільний (публічний) інтерес. Виконання усіх правил унеможливує або зводить до мінімального рівня можливість порушення основоположного принципу професійної етики аудитора – незалежності.

Виконання суб'єктами аудиторської діяльності усіх застережних заходів, передбачених у Законі України “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність”, забезпечить ту міру синергетичного ефекту, завдяки якому буде досягнуто високу якість аудиторських послуг та, як наслідок, зростання довіри до роботи незалежного аудитора з боку користувачів фінансової звітності.

Ключові слова: аудит, обов'язковий аудит, застережні заходи, якість аудиторських послуг, довіра, принцип незалежності, страхування відповідальності, контроль якості.

Табл.: 2. Рис.: 3. Літ.: 15.