

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО МЕНЕДЖМЕНТУ

Кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ОСВІТНЬО-ПРОФЕСІЙНА ПРОГРАМА ОБЛІК І АУДИТ

галузь знань 07 Управління та адміністрування

спеціальність 071 Облік і оподаткування

Форма навчання: заочна

КВАЛІФІКАЦІЙНА МАГІСТЕРСЬКА РОБОТА

на тему:

ОБЛІК ТА АУДИТ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВА

здобувача

Алієвої Гюнел Гюльоглан Кизи

(підпис)

Науковий керівник: Бірюк Олена Григорівна, к.е.н., доцент

(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

(підпис)

**Робота допущена до захисту перед екзаменаційною комісією з атестації
здобувачів вищої освіти (ЕК)**

Завідувач кафедри:

Цятковська Олена Віталіївна, д.е.н., доцент

(науковий ступінь, учене звання, ПІБ)

(підпис)

Київ 2026

РЕФЕРАТ

Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальний обсяг роботи складає 111 сторінок, основний текст кваліфікаційної роботи викладено на 93 сторінки друкованого тексту. Робота містить 20 таблиць, 3 рисунки, список використаних джерел з 48 найменувань.

«Облік та аудит витрат операційної діяльності підприємства»

Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку та аудиту операційної діяльності підприємства.

Предметом дослідження сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку та аудиту витрат операційної діяльності підприємства

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку і аудиту витрат операційної діяльності підприємства з урахуванням галузевих особливостей його функціонування та інформаційних потреб управління.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі *завдання*:

- дослідити економічну сутність і класифікацію витрат операційної діяльності підприємства;
- визначити роль витрат операційної діяльності у формуванні фінансових результатів підприємства;
- проаналізувати організаційно-економічні особливості діяльності підприємства та їх вплив на побудову обліку витрат операційної діяльності;
- дослідити особливості формування облікової політики підприємства щодо витрат операційної діяльності;
- розкрити порядок документування операцій з обліку витрат операційної діяльності підприємства та обґрунтувати напрями його вдосконалення;
- дослідити організацію аналітичного і синтетичного обліку витрат операційної діяльності підприємства та їх відображення у фінансовій звітності;

—узагальнити загальні принципи організації аудиту витрат операційної діяльності підприємства;

—оцінити систему внутрішньогосподарського контролю та організацію бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності підприємства;

—дослідити методику аудиту витрат операційної діяльності підприємства та обґрунтувати напрями її вдосконалення;

—узагальнити типові порушення та ризики, що виникають під час обліку витрат операційної діяльності, і визначити напрями їх мінімізації в процесі аудиту.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. Теоретична значущість кваліфікаційної магістерської роботи полягає в узагальненні та систематизації наукових підходів до визначення економічної сутності витрат операційної діяльності, їх класифікації та ролі у формуванні фінансових результатів підприємства.

Методична значущість роботи полягає в обґрунтуванні підходів до організації бухгалтерського обліку та аудиту витрат операційної діяльності з урахуванням галузевих особливостей і масштабів діяльності підприємства, зокрема в частині формування облікової політики, документального забезпечення, побудови аналітичного й синтетичного обліку та застосування аудиторських процедур.

Практична значущість дослідження полягає в можливості використання отриманих результатів і запропонованих рекомендацій у діяльності підприємств для підвищення достовірності облікової інформації про витрати операційної діяльності, посилення контролю за їх формуванням і вдосконалення процесу прийняття управлінських рішень, а також у навчальному процесі при викладанні дисциплін з бухгалтерського обліку та аудиту

Рік виконання кваліфікаційної роботи: 2025-2026.

Рік захисту роботи – 2026.

Ключові слова: операційні витрати, фінансові результати підприємства, класифікація, аналітичний облік, синтетичний облік, аудит, облікова політика.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	3
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ.....	7
1.1 Витрати операційної діяльності: економічна сутність та класифікація.....	7
1.2. Роль витрат операційної діяльності у формуванні фінансових результатів підприємства	15
1.3. Організаційно-економічні особливості торговельних підприємств та їх вплив на побудову обліку витрат операційної діяльності	19
РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ	24
2.1. Формування облікової політики підприємства щодо витрат операційної діяльності	24
2.2. Документування операцій з обліку витрат операційної діяльності підприємства та його вдосконалення	33
2.3. Синтетичний і аналітичний облік витрат операційної діяльності підприємства та його вдосконалення	40
2.4. Відображення витрат операційної діяльності у фінансовій звітності підприємства	51
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ	58
3.1. Загальні принципи організації аудиту витрат операційної діяльності підприємства	58
3.2. Оцінка системи внутрішньогосподарського контролю та організації бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності підприємства.....	67
3.3. Методика аудиту витрат операційної діяльності підприємства та його вдосконалення.....	72
3.4. Типові порушення та ризики, виявлені під час аудиту витрат операційної діяльності підприємства	81
ВИСНОВКИ.....	91
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	94
ДОДАТКИ	100

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах воєнного стану діяльність українських підприємств супроводжується підвищеним рівнем невизначеності, що істотно ускладнює об'єктивну оцінку результатів їх функціонування. Додаткові витрати, спричинені порушенням логістичних ланцюгів, зростанням вартості ресурсів, необхідністю забезпечення безперервності діяльності та безпеки персоналу, суттєво впливають на фінансові показники суб'єктів господарювання. За таких умов недостатньо обґрунтована система бухгалтерського та управлінського обліку витрат може призвести до викривлення інформації про собівартість продукції або послуг, що, у свою чергу, негативно позначається на процесі ціноутворення та якості управлінських рішень, прийнятих на основі отриманих облікових даних.

Актуальність обраної теми зумовлена необхідністю належної організації обліку витрат операційної діяльності з метою подальшого вдосконалення системи управління витратами та зниження собівартості продукції з урахуванням галузевих особливостей функціонування підприємства. В умовах зростання витратного навантаження та обмеженості ресурсів саме раціональне управління операційними витратами виступає важливим чинником підвищення ефективності їх використання та забезпечення стабільних фінансових результатів.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Аналіз наукових досліджень з проблематики обліку витрат операційної діяльності свідчить про наявність як теоретичних напрацювань, так і практико-орієнтованих підходів до підвищення точності та ефективності облікових процесів, зокрема в умовах цифрової трансформації бізнесу. Зокрема, у науковій статті О.А. Петрик та А.О. Басіної «Трансформація бухгалтерського обліку операційної діяльності в умовах діджиталізації» акцентовано увагу на ролі автоматизації та використанні аналітичних інструментів для підвищення достовірності облікової інформації, що сприяє прийняттю обґрунтованих управлінських рішень щодо витрат підприємства [1, с. 3–5]. Водночас у праці В. Бабія «Теоретичні аспекти організації обліку

операційних витрат підприємства» основну увагу зосереджено на класичних теоретичних засадах обліку витрат, зокрема на формуванні обґрунтованої облікової політики та чіткої класифікації витрат як передумови ефективного управлінського аналізу [2, с. 419–421]. Попри наявність значної кількості наукових праць, питання формування спрощеної та водночас логічно впорядкованої класифікації витрат операційної діяльності, орієнтованої на практичні потреби обліку, аналізу й управління, залишається недостатньо опрацьованим, що зумовлює актуальність обраної теми та визначає напрям дослідження.

Метою кваліфікаційної магістерської роботи є обґрунтування теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення організації бухгалтерського обліку і аудиту витрат операційної діяльності підприємства з урахуванням галузевих особливостей його функціонування та інформаційних потреб управління.

Для досягнення поставленої мети необхідно виконати такі *завдання*:

- дослідити економічну сутність і класифікацію витрат операційної діяльності підприємства;
- визначити роль витрат операційної діяльності у формуванні фінансових результатів підприємства;
- проаналізувати організаційно-економічні особливості діяльності підприємства та їх вплив на побудову обліку витрат операційної діяльності;
- дослідити особливості формування облікової політики підприємства щодо витрат операційної діяльності;
- розкрити порядок документування операцій з обліку витрат операційної діяльності підприємства та обґрунтувати напрями його вдосконалення;
- дослідити організацію аналітичного і синтетичного обліку витрат операційної діяльності підприємства та їх відображення у фінансовій звітності;
- узагальнити загальні принципи організації аудиту витрат операційної діяльності підприємства;
- оцінити систему внутрішньогосподарського контролю та організацію бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності підприємства;

— дослідити методику аудиту витрат операційної діяльності підприємства та обґрунтувати напрями її вдосконалення;

— узагальнити типові порушення та ризики, що виникають під час обліку витрат операційної діяльності, і визначити напрями їх мінімізації в процесі аудиту.

Об'єктом дослідження є система бухгалтерського обліку та аудиту операційної діяльності підприємства.

Предметом дослідження сукупність теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку та аудиту витрат операційної діяльності підприємства.

Методи дослідження. У процесі виконання кваліфікаційної магістерської роботи застосовувався комплекс загальнонаукових і спеціальних методів дослідження. Провідним методом був аналіз, який використовувався для детального вивчення організації бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності на підприємстві, зокрема в частині формування облікової політики, документування господарських операцій, побудови аналітичного та синтетичного обліку, а також відображення витрат у фінансовій звітності. Метод порівняння застосовувався з метою зіставлення показників витрат операційної діяльності за аналізований період, що дало змогу виявити тенденції їх зміни, оцінити вплив окремих факторів на формування фінансових результатів та обґрунтувати напрями вдосконалення облікових процедур. У межах дослідження також використовувалися методи узагальнення та систематизації для формування висновків щодо стану та організації обліку і аудиту витрат операційної діяльності, а також логічний метод — для побудови послідовності дослідження та обґрунтування отриманих результатів.

Теоретична, методична та практична значущість отриманих результатів. Теоретична значущість кваліфікаційної магістерської роботи полягає в узагальненні та систематизації наукових підходів до визначення економічної сутності витрат операційної діяльності, їх класифікації та ролі у формуванні фінансових результатів підприємства. Методична значущість роботи полягає в обґрунтуванні підходів до організації бухгалтерського обліку та аудиту витрат операційної діяльності з урахуванням галузевих особливостей і масштабів

діяльності підприємства, зокрема в частині формування облікової політики, документального забезпечення, побудови аналітичного й синтетичного обліку та застосування аудиторських процедур. Практична значущість дослідження полягає в можливості використання отриманих результатів і запропонованих рекомендацій у діяльності підприємств для підвищення достовірності облікової інформації про витрати операційної діяльності, посилення контролю за їх формуванням і вдосконалення процесу прийняття управлінських рішень, а також у навчальному процесі при викладанні дисциплін з бухгалтерського обліку та аудиту..

Апробація результатів дослідження. Результати дослідження було апробовано у матеріалах X Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених «Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг: сучасні концепції розвитку» (м. Київ, 25 квітня 2025 року).

Інформаційну базу дослідження становлять нормативно-правові акти України, національні та міжнародні стандарти і положення бухгалтерського обліку та аудиту, наукові публікації вітчизняних і зарубіжних авторів, а також фінансова й управлінська звітність ТОВ «Сільпо-Фуд».

Структура роботи. Кваліфікаційна магістерська робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел та додатків. Загальна структура роботи забезпечує логічну послідовність викладення матеріалу та повноту розкриття теми.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1 Витрати операційної діяльності: економічна сутність та класифікація

Витрати, які виникають на повсякденній основі під час безперервного функціонування будь-якого підприємства, становлять його операційні витрати. Залежно від діяльності підприємства, такі витрати можуть бути прогнозованими, що створює можливість для ефективного менеджменту фінансовими ресурсами та бюджетного планування. Водночас окремі складові таких витрат зазнають змін під безпосереднім впливом кон'юнктури ринку, зокрема, необхідності запровадження інноваційних рішень, нових методів підвищення ефективності виробництва та інші. Саме тому ведення оптимального обліку витрат операційної діяльності є рушійною силою для прийняття результативних управлінських рішень.

У сучасній науковій літературі не є загальноприйнятим визначення «витрат», тому доцільним є вивчення напрямків трактування вищезазначеної економічної категорії для комплексного розуміння теми дослідження. З огляду на це пропонуємо розглядати сутність витрат у двох аспектах:

- з позиції чинного законодавства, яке визначає загальні принципи ведення бухгалтерського обліку витрат та їхнього відображення у звітності;
- з точки зору вітчизняних та іноземних фахівців, які визначають витрати в залежності від контексту їхнього галузевого застосування.

Порівняння наукових підходів, представлених у табл. 1.1, свідчить про те, що категорія витрат у сучасній економіці має комплексний та багатовимірний характер і не може бути зведена до єдиного розуміння – виробничого, фінансового чи ресурсного. Кожний зі згаданих нижче авторів акцентує увагу на окремому

елементі природи виникнення витрат, що дає можливість сформулювати ширше уявлення цього поняття.

Таблиця 1.1 – Підходи до визначення терміну «витрати» вітчизняними та іноземними фахівцями

№ з/п	Прізвище автора	Зміст визначення «витрати»
1	Педченко Н.С.	Автором розкрито витрати як економічну категорію, яка пов'язана з формуванням доходу, створенням результату діяльності, використанням ресурсів та нарахуванням амортизації, які відображають процес споживання економічних благ.
2	Омецінська І.	Авторами визначено витрати як ресурси, забезпечують діяльність підприємства і підлягають класифікації за елементами та статтями калькулювання.
3	Колесніченко А., Авраменко Т., Стригуль А.	Стратегія забезпечення фінансової стійкості є основою для визначення витрат авторами, оскільки використання ресурсів підлягає аналізу для забезпечення фінансової стійкості.
4	Алексопулу С.	В контексті побудови системи обліку витрат, цей економічний показник характеризує поведінкову структуру, яка залежить від ухвалених менеджментом рішень та демонструє їхню ефективність.
5	Тьорнер Х.	Витрати є використаними ресурсами для виробництва того чи іншого товару або послуги, виражені в грошовому вимірнику. Та є універсальними в аспекті множинності їхніх типів.

Джерело: згруповано за інформацією [3; 4; 5; 6; 7]

Погляди Педченко Н.С. найбільш близькі до класичного економічного трактування витрат. Автор наголошує на тому, що витрати виникають як результат використання ресурсів з метою генерації доходів [3, с. 31].

Такий підхід є фундаментальним і створює взаємозв'язок між самими витратами та економічною вигодою, де вони розглядаються не просто як інструмент зменшення активів, а як механізм, який забезпечує існування підприємства. Акцент на амортизації як формі поступового перенесення вартості підтверджує циклічність процесу.

Підхід, запропонований Колесніченко А., Авраменко Т. та Стригуль А., вирізняється тим, що ці автори наголошують на необхідності розглядати витрати крізь призму фінансової стійкості підприємства. Будь-яке використання ресурсів, за їхнім судженням, впливає на здатність компанії підтримувати платоспроможність, конкурентоспроможність та інвестиційну привабливість. Це вказує на стратегічний підхід до пояснення витрат, у якому ключовим є їхня оптимізація.

Узагальнюючи вищезазначені підходи вітчизняних та іноземних економістів, можемо трактувати витрати як комплексну категорію, яка відображає процес цілеспрямованого використання ресурсів організації або підприємства для забезпечення її щоденної діяльності. В ході вивчення з'ясували, що акцент під час надання точного визначення може зміщуватися на окремі аспекти цього процесу, а саме: формування доходу, ресурсне забезпечення, підтримання фінансової стійкості, структуру системи обліку чи варіативності класифікаційних ознак. Однак всі ці підходи мають спільну рису – вони розглядають витрати в контексті грошового вимірника економічних ресурсів, які споживаються у процесі діяльності підприємства з метою отримання відповідного результату.

З метою дослідження операційних витрат необхідно сформулювати чітке теоретико-методологічне підґрунтя на основі чинного законодавства стосовно бухгалтерського обліку, Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) та Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ). Оскільки саме нормативна база задає рамки для ідентифікації та класифікації операційних витрат, визначаючи їхній зміст, склад та порядок визнання і відображення у фінансовій звітності, аналіз їхнього значення в нормативних актах є основною передумовою для оптимізації вже чинної класифікації витрат на підприємстві.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік», витрати слід розуміти як зменшення економічних вигід у результаті скорочення активів або зменшення зобов'язань, наслідком чого є зменшення власного капіталу підприємства, за винятком випадків, коли таке зменшення пов'язане з його вилученням чи розподілом між власниками [8]. Цей закон формує загальні концептуальні засади визнання та відображення їх у фінансовій звітності, водночас для деталізації порядку класифікації та обліку окремих елементів витрат операційної діяльності варто звернутися до застосованих норм.

За НП(С)БО 16 «Витрати», витрати операційної діяльності поділяються на такі групи:

— адміністративні витрати, до складу яких входить організаційне обслуговування та управління;

— витрати на збут, які охоплюють ресурси, використані в процесі реалізації продукції, товарів, робіт, послуг;

— безпосередньо виробничі витрати, які входять до собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг;

— інші операційні витрати [9] (табл. 1.2).

Таблиця 1.2 – Види операційних витрат, за виключенням тих, які входять до собівартості виготовленої продукції, товарів, робіт, послуг

№	Вид операційних витрат	Складові види
1	Адміністративні витрати	— загальні корпоративні витрати; — витрати на службові відрядження та утримання управлінського персоналу; — витрати на утримання основних засобів (далі – ОЗ) та інших необоротних активів (далі – НА) загальногосподарського значення; — оплата професійних послуг: юридичних, аудиторських тощо; — витрати на зв'язок; — амортизація нематеріальних активів (далі – НМА) загальногосподарського значення; — витрати на врегулювання спорів; — податки та збори, інші обов'язкові платежі; — оплата банківського обслуговування.
2	Витрати на збут	— витрати на пакувальні матеріали; — витрати на ремонт тари; — оплата праці персоналу, який був задіяний до процесу збуту; — маркетингові витрати, передпродажна підготовка; — відрядження працівників у складі відділу збуту; — утримання ОЗ та НА, задіяних у збуті; — логістичні витрати; — страхування продукції;
3	Інші операційні витрати	— дослідження та розробки; — собівартість реалізованих виробничих запасів; — формування резерву сумнівних боргів; — втрати від операційних курсових різниць; — брак виробництва; — визнані штрафи, пеня та неустойки; — інші витрати операційної діяльності.

Джерело: згруповано за інформацією [9]

Доцільно також звернутися до Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, зважаючи на напрямки, які охоплює питання. Хоч і цей документ несе рекомендаційний характер і має нижчу юридичну силу, ніж НП(С)БО 16, він дозволяє уніфікувати підходи, тому використовується як практичний методичний орієнтир.

За Методичними рекомендаціями, згаданими вище, пропонується розглядати операційно-прикладну класифікацію витрат торгівлі – деталізацію статей собівартості реалізованих товарів, робіт, послуг, витрат на збут (логістика, пакування, реклама тощо), витрат обігу в торгівлі, порядок планування та бюджетування відповідних статей [10]. Такий принцип і відрізняє характер формування рекомендацій від національних стандартів, адже другі передбачають абстрактніші, проте фундаментальні категорії. Це можливо прослідкувати у табл. 1.3.

Таблиця 1.3 – Класифікація операційних витрат підприємства в торговельній діяльності

№	Ознака класифікації	Групи витрат	Зміст витрат
1	За економічним змістом	1. За економічними елементами	Відображення того, які ресурси були спожиті підприємством протягом звітного періоду, у грошовій формі
		2. За статтями витрат	Відображення складу ресурсів відповідно до напрямку діяльності
2	За ступенем реагування на зміну обсягів діяльності	1. Умовно-постійні	Обсяги виробництва не мають впливу на розмір витрат
		2. Змінні	Обсяги виробництва мають вплив на розмір витрат
3	За періодами	1. Поточного періоду	Витрати належать до періоду, в якому виникли
		2. Майбутніх періодів	Витрати належать до наступних звітних періодів
4	За центрами відповідальності	1. Витрати відділу	Відносяться до відповідної ланки системи підприємства
		2. Витрати дільниці	
		3. Служби інше	
5	За ступенем однорідності	1. Прості	Складаються з одного елементу витрат
		2. Комплексні	Складають декілька елементів витрат разом
6	За можливістю контролю	1. Контрольовані	Підлягають управлінському впливу
		2. Неконтрольовані	Виникають незалежно від управлінського контролю
7	За принципами управління	1. Планові	Передбачені кошторисом витрати
		2. Позапланові	Витрати, які виникають непередбачено

Джерело: згруповано за інформацією [10]

Отже, вищенаведена класифікація, сформована на основі Методичних рекомендацій з формування складу витрат та порядку їх планування в торговельній діяльності, демонструє багаторівневий підхід до групування витрат, завдяки якому охоплюється економічний зміст, поведінка витрат під час різнопланового зовнішнього впливу, часовий критерій, належність до центрів відповідальності тощо. Така система є орієнтованою насамперед на потреби планування, контролю та аналізу витрат у торговельній сфері, значний акцент якої робиться на управлінські аспекти їхнього формування.

Водночас така класифікація, попри її практичність для торговельної сфери, має галузеву специфіку та зорієнтована переважно на внутрішньогосподарські потреби управління. На відміну від цього, положення НП(С)БО 16 «Витрати» мають універсальний характер і забезпечують єдині підходи до формування, визнання та відображення витрат для суб'єктів господарювання різних видів діяльності [9]. Також стандарт встановлює нормативно закріплену структуру операційних витрат, яка є застосованою для будь-якого підприємства, незалежно від галузі чи організаційних особливостей, забезпечуючи порівнюваність фінансової інформації та відповідність вимогам фінансової звітності. Саме тому НП(С)БО 16 «Витрати» виступає більш універсальною та базовою системою класифікації витрат, тоді як методичні рекомендації є допоміжним інструментом, спрямованим на оптимізацію управління витратами у конкретному секторі економіки.

На відміну від національних стандартів, які базуються здебільшого на тому, щоб створити основу для податкових потреб, міжнародні стандарти ґрунтуються на принципах відображення економічної сутності операцій та наданні максимально можливої прозорості та релевантної інформації зовнішнім користувачам звітності.

Особливу роль у визначенні операційних витрат відіграють міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (далі – МСБО) 1 «Подання фінансової звітності», за яким встановлюється структура звіту про прибутки та збитки, завдяки чому формується склад витрат за природою виникнення або функціонально [11]. Обраний підхід повинен не лише забезпечувати достовірне уявлення про результати

діяльності компанії, а й чітко розподілити витрати за провідними центрами відповідальності.

МСБО 1 також визначає фундаментальні засади подання витрат у фінансовій звітності, регламентуючи не лише структуру Звіту про прибутки та збитки, але й принципи класифікації витрат, порядок їхнього агрегування та вимоги до розкриття суттєвих статей. МСБО 1 встановлює критерії визнання витрат, згідно з якими витрати визнаються у Звіті про прибутки та збитки тоді, коли:

- використано економічні ресурси у зв'язку з щоденною діяльністю;
- зменшено активи або збільшено зобов'язання;
- витрати можуть бути об'єктивно оцінені.

Вищезазначені критерії є ґрунтовними для нарахування операційних витрат на основі методу обліку за нарахуванням, відповідно до якого витрати відображаються в періоді, коли вони виникають.

В контексті роздрібної торгівлі можемо зазначити, що це стосується наступних аспектів:

- зарплата, яка відображається у тому періоді, коли працівник безпосередньо виконав свою роботу;
- оренда нараховується лінійно протягом терміну орендного договору;
- витрати на транспортування та доставку капіталізуються в собівартість відповідно до МСБО 2 «Запаси» [12];
- маркетингові затрати визнаються витратами періоду, оскільки не створюють майбутніх економічних вигід;
- амортизація відображає систематичний розподіл вартості активів залежно від їхнього використання в операційної діяльності.

Узагальнюючи міжнародні стандарти, можемо зробити висновок, що МСБО 1 формує логіку подання та класифікації операційних витрат, тоді як МСБО 2 визначає, операційні витрати яких груп мають бути капіталізованими у собівартість запасів, а які мають визнаватися у періоді. Разом ці стандарти розбудовують цілісну концепцію управління операційними витратами, що забезпечує відповідність міжнародним принципам прозорості, достовірності та

зіставності. Вони впливають не лише на зовнішню звітність, а й на внутрішню систему бюджетування, контролю та аналізу, формуючи фундамент ефективного управління ресурсами та фінансових результатів підприємства.

У табл. 1.4 подане структуроване порівняння ключових відмінностей у класифікації витрат операційної діяльності за МСФЗ та НП(С)БО.

Таблиця 1.4 – Порівняльна таблиця класифікації витрат операційної діяльності за МСФЗ та НП(С)БО

№ з/п	Порівняльний критерій	МСФЗ	НП(С)БО
1	Нормативна база	1) МСБО 1 «Подання фінансової звітності»; 2) МСБО 2 «Запаси»; 3) МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» 4) МСБО 15 «Дохід від договорів з клієнтами»;	1) НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; 2) НП(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»; 3) НП(С)БО 16 «Витрати»
2	Підхід до класифікації витрат	Гнучкий метод, який базується на класифікації за характером або функцією витрат	Чітка регламентація при визначенні групи витрат
3	Собівартість реалізації	Формується відповідно до МСБО 2 «Запаси», включає прямі та частину умовно-постійних витрат	Регламентація за НП(С)БО 16: прямі, загально-виробничі витрати, інші операційні витрати
4	Визнання витрат	Під час зменшення економічної вигоди	За принципом нарахування незалежно від дати оплати
5	Розкриття приміток у	Ширші вимоги до розкриття витрат у структурі, методах оцінки, політики	Обсяг регламентований стандартами
6	Вплив на управлінський облік	Можливість гнучко аналізувати витрати за сегментами, центрами відповідальності	Орієнтація на контроль та регламентацію

Джерело: згруповано за інформацією [9; 10; 11; 12]

У підсумку операційні витрати за системою МСФЗ є цілісною моделлю відображення економічної сутності операцій, яка дозволяє інтегрувати принципи нарахування та забезпечувати керованість операційних процесів для стратегічного планування та підвищення конкурентоспроможності.

1.2. Роль витрат операційної діяльності у формуванні фінансових результатів підприємства

Оскільки операційні витрати мають безпосередній вплив на калькуляцію операційного прибутку, то можемо стверджувати, що вони відіграють одну з ключових ролей у фінансово-економічному механізмі підприємства. Відповідно до ст. 1.4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», відображення нарахування витрат у бухгалтерському обліку фінансовій звітності відбувається в момент їхнього виникнення [8]. Це передбачає собою приналежність цих витрат до того звітного періоду, в якому вони були понесені, і дата оплати або фактичного руху активу не має на це ніякого впливу. Такий підхід забезпечує дійсність фінансової звітності та дозволяє користувачам інформації отримувати максимально можливе об'єктивне уявлення про ефективність функціонування підприємства.

Регламентація складу операційних витрат здійснюється відповідно до НП(С)БО 16 «Витрати» [9]. Саме цей стандарт визначає класифікацію операційних витрат, як було продемонстровано попередньо в роботі. У свою чергу, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає структуру Звіту про фінансові результати, в якому операційні витрати займають провідне місце, формуючи підсумковий показник – прибуток (збиток) від операційної діяльності, який використовується для подальших розрахунків фінансового результату до оподаткування та чистого прибутку [13].

Не виключаємо також суттєвий вплив операційних витрат на рентабельність діяльності підприємства. Повна картина сукупності спожитих ресурсів, рівень оптимізації їхнього використання демонструє потенційні можливості підприємства досягати позитивного фінансового результату. Висока частка адміністративних витрат або витрат на збут, які не є підкріпленими відповідними зростаннями обсягів реалізації, безпосередньо знижують операційний прибуток. З цього можна зробити висновок, що політика управління витратами підприємства не є раціональною і потребує подальшого втручання. Саме тому контроль за структурою операційних

витрат та їхньою динамікою є ключовим елементом фінансово-управлінської діяльності.

З позиції бухгалтерського обліку операційні витрати формують кінцевий результат посередництвом системи закриття проводок на рахунок 79 «Фінансові результати», а конкретніше, на субрахунок 791 «Результат операційної діяльності», враховуючи напрям дослідження. Наприкінці звітної періоду здійснюються наступні бухгалтерські проведення: Дебет 79 «Фінансові результати» - Кредит 91 «Загальновиробничі витрати»; Дебет 79 «Фінансові результати» - Кредит 92 «Адміністративні витрати»; Дебет 79 «Фінансові результати» - Кредит 93 «Витрати на збут»; Дебет 79 «Фінансові результати» - Кредит 94 «Інші операційні витрати»; Дебет 79 «Фінансові результати» - Кредит 90 «Собівартість реалізації» [14].

Вищезазначені проведення забезпечують правильне формування підсумкової величини операційного фінансового результату, який відображається у формі №2 фінансової звітності. Фактично саме закриття рахунків класу 9 на 79-й рахунок відображає завершення формування показника операційного прибутку (збитку), який далі коригується фінансовими та іншими доходами та витратами.

Сьогодні стрімка глобалізація та інтеграція світових фінансових ринків для багатьох підприємств стає вирішальною в ухваленні рішення про застосуванні міжнародних стандартів. Облік за МСФЗ передбачає не лише відповідність великій кількості вимог, а й фундаментальну зміну підходів до оцінки, визнання та відображення витрат операційної діяльності у фінансовій звітності. В даному випадку є доречним огляд та порівняння національних та міжнародних стандартів для глибшого розуміння проблематики вищезгаданої теми.

Особливого значення набувають вимоги МСФЗ 1 «Подання фінансової звітності», які окреслюють структуру звіту про прибутки та збитки. За вищезгаданим стандартом, підприємство може використати два напрямки аналізу використаних у щоденній діяльності ресурсів, а саме:

— Метод характеру витрат, який визначає їх відповідно до природи їхнього виникнення (амортизація, виплата заробітної плати персоналу та інше). Застосовуючи даний метод, підприємство не зобов'язане класифікувати витрати за центрами відповідальності;

— Метод функції витрат, який передбачає розкриття інформації згідно центрів відповідальності і вимагає більш значного судження [15].

Підприємства, які мають розгалужену операційну структуру, зазвичай надають перевагу класифікації витратам за їхніми функціями, оскільки вони дають можливість виконати розподіл чітко залежно від зони відповідальності того чи іншого відділу.

За МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», на операційні витрати впливає також визнання резервів під очікувані кредитні збитки у тому випадку, якщо підприємство має розрахунки з постачальниками та покупцями, які відтермінує [16]. Вищезгаданий стандарт вимагає проводити обчислення та оцінку очікуваних кредитних збитків (далі – ОКЗ) (англ. Expected Credit Loss), навіть якщо заборгованість не є простроченою, за умови, що існує ризик неповернення. Такий підхід означає, що частина витрат операційної діяльності стає прогнозною, тому що підприємство формує резерв під потенційні витрати, і це впливає на фінансовий результат до настання фактичних витрат. Для великої торговельної мережі це створює потребу в аналітиці дебіторської заборгованості, моніторингу ризиків, і відповідно, на тлі невизначеності, зокрема, під час повномасштабного вторгнення, може погіршити операційну рентабельність [17, с. 23]. Варто зауважити, що доцільно звертати увагу на існування ризику безперервності діяльності, оскільки піддаючись щоденним ударам з боку російської федерації, українські підприємства мають закладати бюджет у непередбачувані витрати.

Застосовуючи МСФЗ, підприємство також має можливість капіталізувати витрати, які відповідно до НП(С)БО, мали б бути одразу списаними у витратах операційної діяльності. Зокрема, логістичні витрати, такі як створення окремих платформ, реконструкція магазинів, енергозберігаючі рішення тощо можливо включати в довгострокові активи або НМА. У такому випадку їхнє визнання відбувається за іншою процедурою: підприємством розподіляються витрати на майбутні шляхом амортизації. Це дає змогу зменшувати операційні витрати у короткостроковій перспективі, проте навантаження фактично фіксується на подальші періоди.

Методологічно важливим аспектом також варто зазначити МСБО 2 «Запаси», за яким у собівартість включаються прямі матеріальні витрати, прямі витрати, які стосуються заробітної плати співробітників, а також систематично розподілені загальновиробничі витрати [12]. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати визнаються витратами періоду. Це забезпечує розмежоване представлення фактичної рентабельності діяльності підприємства. Для компаній з високою часткою витрат операційної діяльності важливим є коректний розподіл прямих та непрямих витрат, оскільки помилки, допущені під час цього процесу, суттєво впливають на фінансові результати.

Для такої масштабної торговельної мережі, як ТОВ «Сільпо-Фуд», застосування МСФЗ означає, що фінансова звітність відображає не лише фізичний обсяг товарної маси, а й її економічну сутність та фінансову вагу. Йдеться про врахування показників ліквідності, чутливості до ринкових коливань, рівня операційних і фінансових ризиків, а також особливостей інвестиційної поведінки компанії в умовах конкурентного середовища. За таких умов користувачі фінансової звітності – інвестори, банківські установи, інші кредитори та фінансові аналітики – отримують можливість здійснювати більш глибокий, структурований та економічно обґрунтований аналіз діяльності підприємства. Це, своєю чергою, сприяє підвищенню рівня довіри до звітності, забезпечує її прозорість та порівнянність на міжнародному рівні.

Отже, витрати операційної діяльності у багаторівневій системі обліку за МСФЗ набувають особливого значення, оскільки вони вже не обмежуються виключно функцією відображення понесених ресурсів, а виступають складовою управлінської, інвестиційної та стратегічної політики компанії. Коректне та послідовне застосування міжнародних стандартів фінансової звітності дозволяє торговельним компаніям, подібним за ринковою поведінкою до «Сільпо-Фуд», не лише оптимізувати структуру витрат, а й своєчасно ідентифікувати потенційні ризики, підвищити ефективність управлінських рішень та сформувати стійку фінансову основу для розвитку у динамічному й швидкозмінному економічному середовищі.

1.3. Організаційно-економічні особливості торгівельних підприємств та їх вплив на побудову обліку витрат операційної діяльності

Товариство з обмеженою відповідальністю «Сільпо-Фуд» (далі – ТОВ «Сільпо-Фуд») є роздрібним торговельним суб'єктом, структурною частиною торговельно-промислової групи Fozzy Group, основною діяльністю якої є розвиток роздрібних форматів, зокрема, супермаркетів «Сільпо», преміальних делікатес-маркетів Le Silpo, а також логістичних, ресторанних та виробничих бізнесів [18, с. 22-25]. З організаційної точки зору, ТОВ «Сільпо-Фуд» має багаторівневу структуру управління, яка роками довела, що здатна ефективно координувати операційну, маркетингову, фінансову та логістичну діяльність. За фінансовою звітністю 2024 року, мережа налічує 312 супермаркетів у 78 географічних локаціях України [19, с. 15]. Варто також згадати, що окрім торгових точок, структура підприємства включає розподільчі центри, автопарки, власні склади класу А, а також ресторани та фудкорти.

Основним КВЕД-ом є 47.11 Роздрібна торгівля в неспеціалізованих магазинах переважно продуктами харчування, напоями та тютюновими виробами [20].

Економічні особливості моделі підприємства проявляються через стратегічні пріоритети, зокрема, розвиток власного імпорту та торгових марок. У фінансовій звітності за 2024 рік вказано, що ТОВ «Сільпо-Фуд» акцентує увагу на імпорті з понад 50 країн, а також на розширенні власних брендів, серед яких «Premia», «Повна Чаша» та «Feels Good» [19, с. 24]. Завдяки цьому існує можливість контролю частини товарної маржі, зниження залежності від зовнішніх постачальників, а також оптимізації загальних витрат на закупівлі. Не менш важливим є чинний проєкт підтримки українських виробників «Лавка Традицій™», в рамках якого мережа просуває локальну продукцію [18, с. 22-25].

Ще однією особливістю організації ТОВ «Сільпо-Фуд» є підтримка високого рівня соціальної відповідальності. Згідно зі звітом зі сталого розвитку за 2024 рік, компанія виокремлює наступні пріоритетні позиції:

- підтримка малих українських виробників;
- зменшення вуглецевого сліду;
- впровадження екологічного пакування та управління відходами виробництва;
- турбота про співробітників, а також локальні спільноти [18, с. 36-50].

З вищезазначеного можемо зробити висновок не тільки про сталу соціальну відповідальність підприємства, а й вплив даного напрямку менеджменту на формування витрат, оскільки можуть бути суттєвими інвестиції у впровадження інноваційних екологічних рішень. Не виключеними є і витрати на підтримку локальних партнерів для забезпечення довгострокових конкурентних переваг.

Організаційно ТОВ «Сільпо-Фуд» побудоване на централізованій системі управління, яка включає різні підрозділи в залежності від зони відповідальності персоналу, представлені на рис. 1.1.

Надана схема демонструє ієрархічний характер менеджменту у великих торговельно-виробничих одиницях, в яких вищий керівник, у цьому випадку – Директор, виконує функцію стратегічного центра координації, а операційна реалізація бізнес-моделі делегована низці спеціалізованих підрозділів.

Такий розподіл ролей містить низку системних переваг для організації операційних витрат.

По-перше, централізація функцій операційного менеджменту під керівництвом Директора з операційної діяльності закладає передумову для масштабування в логістиці, закупівлях, а також стандартизації сервісних процесів, що впливає на зниження змінних витрат на одиницю товарообігу, однак супроводжується підвищеним рівнем витрат, але умовно-постійних, у складі утримання апарату менеджменту.

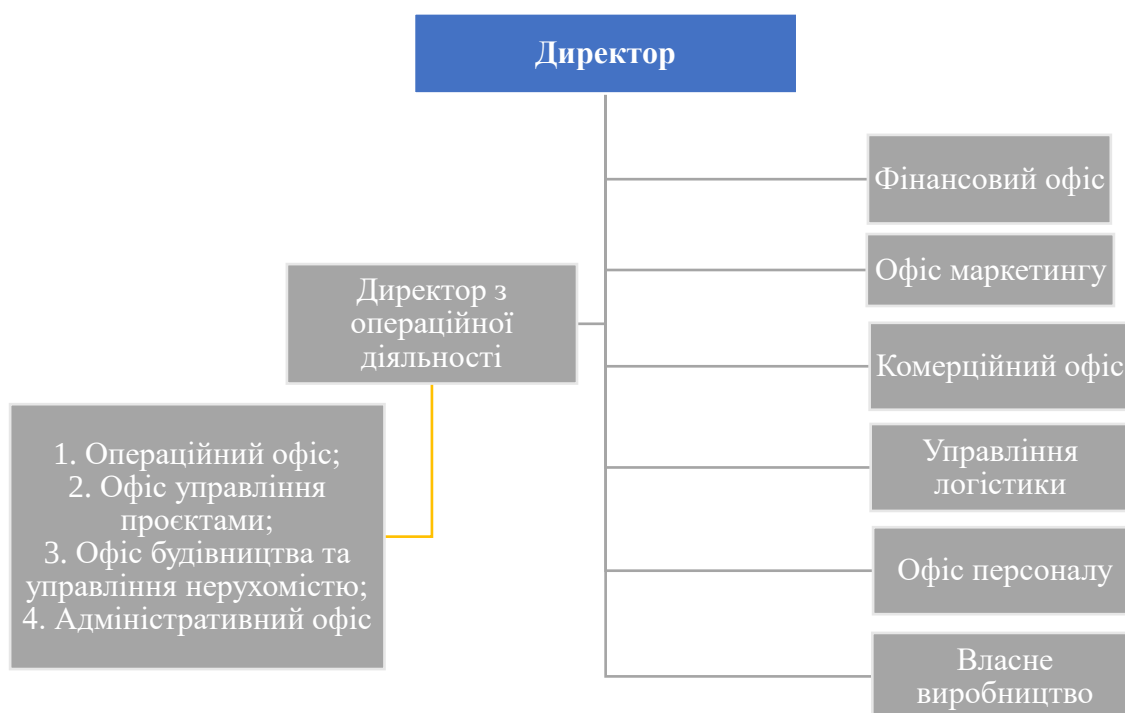


Рисунок 1.1 – Організаційна структура ТОВ «Сільпо-Фуд»

Джерело: побудовано автором за інформацією [18, с. 3-10]

По-друге, розмежування маркетингу та комерції вказує на комплексність класифікації щоденних витрат. Офіс маркетингу відповідає за витрати на просування продукції та послуг, їхні рекламні кампанії та формування бренду, які, згідно за концепцією групування за центрами відповідальності, доцільно акумулювати в окремому бюджеті та аналізувати за допомогою показників рентабельності маркетингових інвестицій.

Ризики, які є притаманними такій конфігурації, включають концентрацію операційного ризику навколо Директора з операційної діяльності. Це створює додаткові сфери вразливості у випадку збоїв в операційній координації, а також перевищення постійних витрат. Натомість перевагами є чітка функціональна спеціалізація і можливості оптимізації собівартості через централізовані закупівлі та інтегровані логістичні процеси.

З точки зору економіки операційної діяльності, організаційні особливості підприємства прямо впливають на побудову витрат. Кожна взаємопов'язана ланка

відповідальності здійснює частину функцій у системі управління мережею супермаркетів і безпосередньо впливає на рівень та характер витрат.

Масштаб логістики «Сільпо-Фуд», який включає власні розподільчі центри, окремі зони для зберігання продукції різних категорій, від свіжих до заморожених, а також ініціативи електронної комерції формують значний обсяг витрат, які необхідно відносити до конкретних центрів відповідальності. До таких витрат належать витрати на пальне, обслуговування транспорту, складського приміщення, інвентаризацію та програмні системи логістики. Розвиток онлайн-торгівлі з 2020 року змусив підвищити увагу на ефективність логістичних центрів як носіїв критичних витрат, оскільки остання миля доставки, комплектація онлайн-замовлень та обробка товарних потоків створюють додаткове навантаження на складські підрозділи. Отже, логістичні ланки переважно відповідають за контрольовані витрати, що потребує точного бюджетування й стандартизованого обліку відповідно до чинних норм.

Тематичний дизайн магазинів та інвестиції в оформлення торговельних залів створюють потребу у витратах на утримання нерухомості, обслуговування та ремонт, що впливає на склад адміністративних витрат та інших операційних витрат підприємства. Більш того, розвиток власного імпортного сегменту нового асортименту продукції мотивує компанію інвестувати в закупівельні ланцюги, маркетинг та контролювати якість, і, відповідно, дані аспекти діяльності відображаються у підвищенні витрат на збут товариства.

Особливу категорію становлять втрати від знецінення запасів, які у великих торговельно-виробничих мережах є системними. Відповідно до застосованих ТОВ «Сільпо-Фуд» стандартів МСФЗ, ці втрати не розглядаються як випадкові або позаопераційні, а включаються до витрат від операційної діяльності, оскільки безпосередньо є результатом реалізації товарів. На практиці «Сільпо-Фуд» це може проявлятися у значних дооцінках на кінець звітного періоду, і це має прямий вплив на структуру витрат та показники операційної рентабельності. Окрім цього, у контексті вищезазначеного підприємства, важливою складовою витрат є амортизація ОЗ, витрати на енергію, утримання торговельних площ. За МСФЗ 16

«Оренда», на практиці орендні договори, характерні для роздрібної торгівлі, відображаються в балансі у вигляді активу права користування та відповідного зобов'язання [21]. Орендні платежі в такому випадку перетворюються на амортизаційні витрати. У контексті «Сільпо-Фуд» це передбачає собою суттєве збільшення частки амортизаційних витрат у структурі операційних витрат та зміщення акценту з грошових платежів до облікових оцінок.

Беручи до уваги кадрову політику товариства, мережа позиціонує себе як привабливого роботодавця на ринку України. Протягом 2019-2020 рр. ТОВ «Сільпо-Фуд» потрапило в топ-20 роботодавців України, що підтверджує даний статус та стратегічну увагу до корпоративного розвитку, мотивації, навчання та кар'єрного зростання [22]. Така організаційно-економічна орієнтація відповідає великому штату (середня кількість працівників в 2024 році склала 31 366 співробітників), відповідно це потребує значних витрат на оплату праці, підготовку персоналу, утримання та безперервну мотивацію. Водночас висока кадрова плинність і необхідність у швидкому масштабуванні мережі супермаркетів диктують інтенсивні адміністративні витрати.

Таким чином, організаційно-економічні особливості ТОВ «Сільпо-Фуд» - великої вітчизняної мережі супермаркетів з преміум-форматом, індивідуальним маркетинговим планом та значним портфелем власного імпорту та логістичною інфраструктурою – прямо формують систему формування та динаміку операційних витрат. Це передбачає врахування не лише транспортних та складських витрат, а й значного навантаження на адміністративну та збутову групу. Саме завдяки такому підходу компанія підтримує конкурентоспроможність та адаптується до швидких змін ринку роздрібної торгівлі, забезпечуючи довгострокову стійкість.

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА ОБЛІКУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

2.1. Формування облікової політики підприємства щодо витрат операційної діяльності

Облікова політика ТОВ «Сільпо-Фуд» стосовно операційних витрат протягом 2021-2024 рр. зазнала істотних змін і коригувань, що обумовлено як загальноекономічними потрясіннями, спричиненими пандемією COVID-19, так і безпрецедентними викликами, передумовами яких стала повномасштабна агресія росії проти України, яка розпочалася 24 лютого 2022 року і триває дотепер. Як одна з найбільших торговельних мереж продовольчого сегмента в Україні, Товариство формує фінансову звітність відповідно до МСФЗ, забезпечуючи загальну послідовність облікових підходів, водночас адаптуючи окремі елементи облікової політики до нестабільного макроекономічного середовища. Це безпосередньо відобразилося на структурі, обсягах та динаміці операційних витрат.

Повномасштабне вторгнення стало шоком безпрецедентного масштабу, який поставив під загрозу існування самого бізнесу. Перші тижні військового стану характеризувалися не лише панічними закупівлями населення, а й проблемами з поставками, евакуацією тощо. Безпосередня загроза безпеці працівників або фізична неможливість функціонування змушували торгові точки припиняти роботу. Оскільки магазини на окупованих територіях опинилися поза контролем управління, це створило унікальну облікову ситуацію, коли формально визнане існування активів, проте методологічно це трактується як тимчасова втрата контролю без знецінення або повна втрата з вимогою списання активів. ТОВ «Сільпо-Фуд» обрало консервативний підхід, визнавши знецінення активів на окупованих територіях та в зонах активних бойових дій.

Кількість торгових об'єктів коливалася протягом періоду, відображаючи динаміку конфлікту. З понад 316 об'єктів на початок 2022 р. мережа скоротилася до 305 наприкінці року внаслідок закриття магазинів на окупованих територіях та в зонах бойових дій [18, с. 35]. До кінця 2023 р. вдалося частково відновити мережу до 316 об'єктів завдяки відкриттю нових магазинів у відносно безпечних регіонах та відновленню роботи на деокупованих територіях [23, с. 45]. Така мінливість кількості об'єктів безпосередньо впливає на структуру операційних витрат – закриття магазинів призводить до знецінення активів та одноразових витрат на закриття, тоді як відкриття нових створює витрати на запуск та початкові збитки до виходу на операційну ефективність.

Розглядаючи ключові положення облікової політики, які мають безпосередній вплив на формування операційних витрат Товариства, першочергову увагу доцільно зосередити на порядку обліку ОЗ, оскільки саме амортизаційні відрахування за ними становлять суттєву частку операційних витрат компанії, як можемо побачити з табл. 2.1. Питома вага витрат на знос ОЗ та АПК протягом 2021-2024 рр. має стабільну тенденцію до зростання на тлі збільшення обсягів виробництва компанії.

Таблиця 2.1 – Питома вага складових витрат на збут в складі операційних витрат ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2022-2024 рр.

Складова витрат	2021 тис. грн	2022 тис. грн	2023 тис. грн	2024 тис. грн	Питома вага			
					2021	2022	2023	2024
Витрати на оплату праці	6 701,1	5 192,2	5 808,0	7 504,3	0,36	0,30	0,30	0,35
Знос ОЗ та АПК	2 741,0	3 233,2	3 422,1	3 492,3	0,15	0,18	0,17	0,16
Експлуатаційні, комунальні витрат та витрати на охорону	1 920,8	2 119,3	2 598,4	3 011,0	0,15	0,12	0,13	0,14
Амортизація НМА	1 293,2	1 432,8	1 464,9	223,8	0,07	0,08	0,07	0,01
Відрахування на соціальні заходи	1 494,6	1 169,1	1 287,6	1 663,6	0,08	0,07	0,07	0,08
Матеріальні витрати	1 270,8	1 168,1	1 363,7	1 465,4	0,07	0,07	0,07	0,07
Інші витрати	3 112,4	3 201,8	3 724,4	4 006,7	0,16	0,18	0,19	0,19
Разом	18 533,1	17 517,1	19 669,1	21 367,3	1	1	1	1

Джерело: згруповано за інформацією [24; 25; 26; 27]

У 2021 р. ОЗ обліковувалися за моделлю первісної вартості, тобто за історичною собівартістю за мінусом накопиченої амортизації з вимогами МСБО 16 «Основні засоби» [24, с. 17-18]. Амортизація нараховувалася із застосуванням прямолінійного методу протягом установлених строків корисного використання, що дозволяло рівномірно розподіляти вартість активів між звітними періодами та забезпечувало прогнозованість операційних витрат.

Визначення строку корисного використання залежить від того, до якої групи активів відноситься той чи інший об'єкт господарства, який обліковуватиметься. Дотримання цього принципу не лише допомагає відображати економічну сутність цього об'єкта, а й дозволяє максимально реально відобразити реальні умови його експлуатації підприємством. Даний підхід дає змогу адекватно сформулювати обґрунтований рівень амортизаційних витрат у складі витрат операційної діяльності Товариства. Так, можемо виокремити наступний розподіл:

- для активів з права користування (далі – АПК) будівель строк корисного використання становив – від 1 до 20 років;
- для машин та обладнання – від 1 до 20 років;
- для транспортних засобів – від 3 до 8 років;
- модернізації орендованих засобів – від 1 до 5 років;
- інших ОЗ – від 1 до 10 років;
- для АПК машин та обладнання – від 2 до 7 років.

Значну роль у змінах методологічних засад відіграло рішення, яке було реалізоване керівництвом у 2023 році, стосовно переходу на модель переоцінки для групи ОЗ «Будівлі» [26, с. 15-18]. Із зазначеного року активи згаданої групи відображаються у фінансовій звітності компанії за переоціненою вартістю з урахуванням накопиченої амортизації та збитків від знецінення, які визнаються вже після дати проведення цієї переоцінки. Вищезазначена модель передбачає регулярне оновлення оцінок, яке має призвести до мінімізації відхилень балансової вартості будівель від їхньої справедливої вартості. Збільшення вартості активів у результаті переоцінки відображається у складі іншого сукупного доходу з подальшим накопиченням у власному капіталі в межах статті «Резерв переоцінки»,

тоді як у випадку сторнування попереднього зменшення вартості того самого активу відповідний ефект визнається у складі прибутку або збитку у звітному періоді. Водночас різниця, яка виникає під час порівняння амортизації, розрахованої з переоціненої вартості активу, та амортизації, яка була визначена на основі первісної вартості об'єкта, переноситься з резерву переоцінки до складу нерозподіленого прибутку щорічно. Це призводить до того, що відбуваються зміни у структурі власного капіталу Товариства, створюючи передумови до зрушень у рівні операційних витрат через зміну величини амортизаційних відрахувань. Якщо відповідний актив вибуває, резерв переоцінки в частині цього активу переноситься до нерозподіленого прибутку.

Послуги оренди відіграють провідну роль у щоденній діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд» як у частині складських приміщень, так і приміщень, які необхідні для продажу продукції кінцевому споживачу. В згаданому контексті варто звернути увагу на те, що вагомого значення набуває порядок обліку оренди, який застосовує ТОВ «Сільпо-Фуд». Відповідно до вимог МСФЗ 16 «Оренда», Товариство визнає активи за низькою вартістю [21].

Фактично революційним для досвіду формування облікової політики українських компаній стало застосування цього стандарту, який кардинально змінив підхід до відображення орендних операцій. Він вимагає визнання АПК та зобов'язання з оренди на дату початку дії договору, тобто, з моменту, коли орендар отримує право контролювати використання ідентифікованого активу протягом визначеного періоду часу. АПК первісно оцінюються за собівартістю, яка включає суму первісної оцінки зобов'язання з оренди, орендні платежі, здійснені на дату початку оренди або до неї, за вирахування отриманих орендних стимулів, прямі витрати орендаря, а також оцінку майбутніх витрат, які можуть виникнути з демонтажем, переміщенням або відновленням земельної ділянки, на якій він розташований.

Роздрібна мережа з величезною кількістю торгових точок зазнала масштабних змін в результаті нововведення, враховуючи як трансформацію балансу, так і структури витрат. Замість звичного відображення орендної плати як

операційної витрати компанія проводить ускладнену комбінацію амортизацію права користування та фінансових витрат за зобов'язанням.

Важливою особливістю є відмінність у термінах амортизації орендованих активів порівняно з власними. Для АПК застосовується менший з двох термінів: власний строк корисного використання або термін оренди [21]. Зважаючи на те, що більшість договорів оренди укладаються на відносно короткі періоди від одного до п'яти років з можливістю пролонгації за допомогою додаткової угоди або пункту основного договору, амортизація таких активів відбувається інтенсивніше, створюючи більше навантаження на операційні витрати у порівнянні з власною нерухомістю. Для торгового обладнання під операційною орендою характерні дещо довші терміни від двох до семи років, і це дозволяє розподілити витрати більш рівномірно.

Варто звернути увагу на НМА, які також створюють навантаження на групу амортизаційних відрахувань в складі операційних витрат. Компанія активно інвестує в програмне забезпечення (далі – ПЗ) для управління торговою мережею, системи обліку товарів, програми лояльності та інші цифрові рішення. Термін корисного використання ПЗ може коливатися у межах широкого діапазону в залежності від його характеру. Зазвичай ліцензії на використання технологій та виключні права амортизуються швидше, протягом 1-2 рр., що відображає динамічність технологічного розвитку. Торгові марки власного виробництва, в які компанія активно інвестує кошти, мають середній рівень амортизації 3-8 рр., що збалансовує необхідність швидкого списання витрат та тривалість очікуваної економічної вигоди від бренду.

Окремо розглядаючи вищезгадані програми лояльності, які реалізовує підприємство, не можемо не звернути увагу на «Власний рахунок». Дана програма має накопичувальний характер і надає покупцеві можливість використовувати нараховані бонуси під час оплати товарів [28]. Бонусні одиниці оцінюються за справедливою вартістю, яка визначається з урахуванням умов, затверджених для відповідної програми лояльності. При цьому справедлива вартість бонусів відноситься на майбутні періоди та визнається як дохід лише в момент їхнього погашення. Таким чином, застосування цієї моделі призводить до відстрочення

визнання частини доходу, що у свою чергу впливає на співвідношення доходів та витрат окремих звітних періодів.

Товарні запаси є фундаментальними для операційної діяльності такої роздрібної мережі, як ТОВ «Сільпо-Фуд», та їхня методологія оцінки впливає на собівартість реалізації – найбільшу компоненту операційних витрат. Компанія застосовує метод середньозваженої собівартості, який забезпечує згладжування коливань закупівельних цін та дозволяє отримати збалансовану оцінку вартості товарів, які залишаються на складах. Такі альтернативні методи, як ФІФО або конкретної ідентифікації були б надто ускладненими для адміністрування асортименту в кілька десятків тисяч товарних одиниць; в будь-якому випадку це призвело б того, що відображення економічної реальності було викривленим.

Первісна вартість запасів формується не лише із закупівельної ціни, а й включає такі витрати, як логістику, митні платежі, невідшкодовані непрямі податки та інші прями витрати на доведення товарів до стану, придатного для продажу. Як було згадано вище, ускладнені умови транспортування під час воєнного стану безпосередньо вплинули на майбутню собівартість реалізації. Важливо розуміти, що всі ці витрати не відображаються як операційні за періодом їхнього виникнення, а капіталізуються в товарних запасах і списуються на витрати лише в момент продажу товару, і це створює розрив між понесенням витрат та їхнім визнанням.

Оскільки компанія веде як окрему, так і консолідовану фінансову звітність, це створює додатковий рівень складності в обліковій політиці. Консолідація дочірніх підприємств вимагає елімінування внутрішньогрупових операцій для уникнення подвійного рахунку доходів та витрат [29]. Якщо материнська компанія продає товари дочірній структурі, яка потім реалізовуватиме їх кінцевим споживачам, прибуток від внутрішньогрупового продажу має бути виключений з консолідованої звітності до моменту продажу зовнішнім клієнтам. Це означає, що товари на складах дочірніх підприємств, придбані у материнської компанії, відображаються в консолідованому балансі за собівартістю виробництва, а не за трансфертною ціною, що вимагає складних елімінаційних проводок при консолідації.

Позикові кошти, залучені для придбання, спорудження або створення активів, що потребують значного часу для підготовки до використання чи реалізації, включаються до первісної вартості таких активів шляхом капіталізації відповідних витрат на позики. При цьому інвестиційний дохід, отриманий у результаті тимчасового розміщення цільових кредитних коштів, залучених для фінансування конкретних кваліфікованих активів, зменшує суму витрат на позики, що підлягають капіталізації. Процес капіталізації фінансових витрат здійснюється до моменту завершення всіх робіт, необхідних для приведення активу у стан, придатний для його використання за призначенням або продажу. Витрати на обслуговування позикових коштів, які не відповідають умовам капіталізації, визнаються у складі фінансових витрат звітного періоду та не включаються до складу операційних витрат підприємства.

Знецінення довгострокових активів стало одним із найболючіших питань обліку воєнного періоду. Методологія вимагає щорічної оцінки наявності ознак знецінення, а в умовах війни такі ознаки очевидні для більшості активів. Компанія повинна оцінити відновлювальну вартість кожного значущого активу (групи активів), який генерує грошові потоки. Відновлювальна вартість визначається як більша з двох величин:

- справедлива вартість за мінусом витрат на продаж;
- цінність використання.

Для активів у зонах бойових дій обидві оцінки були близькі до нуля, що призвело до повного списання їхньої балансової вартості. За результатами 2022 р. компанія визнала збитки від знецінення ОЗ, хоч і початкова ціна показувала лише 2 млн грн, фактичні витрати виявилися значно більшими в наступних періодах детальніших оцінок [25, с. 21].

Оцінка цінності використання активів, які залишилися під контролем Товариства, вимагала прогнозування майбутніх грошових потоків в умовах критичної невизначеності. Менеджмент був змушений лише на припущеннях про тривалість воєнних дій та їхню інтенсивність, темпи відновлення економіки, динаміку споживчого попиту ухвалювати управлінські рішення. Тим не менше,

облікова методологія вимагає найкращих оцінок на основі доступної інформації, навіть якщо ступінь невизначеності є екстремальна високим

Доцільно також згадати курсові різниці у складі операційних витрат, які виникають в результаті відображення операцій на нетто-основі в групі інших доходів або витрат. Враховуючи значний обсяг імпортних операцій Товариства та мінливість гривневого курсу, зокрема, в часи економічної нестабільності, курсові різниці можуть мати суттєвий вплив на фінансовий результат.

Оскільки на початку повномасштабного вторгнення було запроваджено режим фіксованого курсу НБУ до четвертого кварталу 2023 р., низка валютних обмежень була пом'якшена [30]. Методологічно курсові різниці відображаються згорнуто як чистий результат від всіх валютних операцій періоду в складі інших доходів або витрат, а не в операційному розділі звіту про прибутки та збитки, що важливо для коректної інтерпретації операційної ефективності бізнесу.

Персонал формує одну з найбільших статей операційних витрат роздрібної мережі. Витрати на оплату праці включають у розрахунку не лише базові оклади на погодинну оплату, а й премії, надбавки за роботу в небезпечних умовах, компенсації за переміщення, витрати на спецодяг та засоби індивідуального захисту. Через воєнний стан було створено нову категорію витрат на персонал – психологічна підтримка співробітників та їхніх родин, навчання домедичній допомозі, організація евакуації та тимчасового розміщення, юридичні консультації з питань мобілізації та бронювання. Всі перелічені категорії входять в операційні витрати періоду, тому суттєво збільшують навантаження на фонд оплати праці.

Соціальні внески та податки, які нараховуються на фонд оплати праці, визначаються відповідно до вимог чинного законодавства виходячи з суми нарахованої заробітної плати. У бухгалтерському обліку такі нарахування відображаються у складі витрат того періоду, в якому вони були здійснені, оскільки пов'язані з використанням праці працівників та отриманням економічних вигід у цьому ж періоді.

Військовий час створив нові типи зобов'язань, які методологічно складно класифікувати. Наприклад, якщо компанія публічно оголосила про наміри підтримувати співробітників, які пішли на військову службу, шляхом виплати

додаткової допомоги, таке оголошення може створити конструктивне зобов'язання, яке вимагатиме формування забезпечення.

Оцінка суми такого забезпечення вимагає припущень про кількість працівників, які можуть скористатися програмою, тривалість їхньої служби, розміри допомоги тощо. Альтернативно, у компанії є можливість обліковувати такі виплати по факту їхнього виникнення без попереднього створення резерву, якщо відсутні достатні підстави для адекватної оцінки майбутніх витрат.

Підсумовуючи вищезазначені фактори, що стосуються формування та реалізації облікової політики ТОВ «Сільпо-Фуд», можна стверджувати, що протягом проаналізованого періоду вона продемонструвала виважений і професійний підхід управлінського персоналу до застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в умовах підвищеної невизначеності та системних ризиків. Послідовне впровадження змін до облікових принципів, своєчасне визнання знецінень активів і фінансових збитків, а також прозоре та повне розкриття інформації щодо ризиків свідчать про високий рівень якості фінансової звітності та її відповідність вимогам МСФЗ. Впровадження моделі переоцінки об'єктів нерухомості можна розглядати як адекватну управлінську реакцію на зростаючу волатильність ринку та зміну економічних умов господарювання.

Масштабні знецінення активів і товарних запасів, хоча й мали негативний вплив на фінансові результати діяльності, водночас відображають реальний економічний стан підприємства та сприяють забезпеченню достовірності показників балансу. В умовах воєнного стану складність здійснення оцінок і застосування професійних суджень істотно зросла, однак керівництво Товариства демонструє здатність формувати обґрунтовані, економічно доцільні оцінки. Це є критично важливим чинником для підтримання довіри інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених сторін до фінансової інформації, яку розкриває ТОВ «Сільпо-Фуд», а також для забезпечення стабільності прийняття управлінських рішень у довгостроковій перспективі.

2.2. Документування операцій з обліку витрат операційної діяльності підприємства та його вдосконалення

Фундаментальним кроком в обліку господарських операцій, що виникають у процесі щоденного функціонування підприємства, є їх належне документування відповідно до вимог чинного законодавства та міжнародних стандартів фінансової звітності. Саме первинні документи слугують базовим інформаційним джерелом для підтвердження факту здійснення господарської операції, її змісту, обсягу та економічної доцільності, а також використовуються для перевірки достовірності інформації про відповідні події у виробничій та операційній діяльності підприємства. Вони забезпечують юридичну обґрунтованість облікових записів і є невід'ємною складовою системи внутрішнього контролю.

Водночас, хоча законодавчо визнання витрат у бухгалтерському обліку не ставиться у пряму залежність від моменту отримання первинної документації від контрагента щодо конкретної операції, така документація залишається обов'язковою підставою для її відображення в обліку. Наявність належно оформлених первинних документів забезпечує коректне віднесення витрат до відповідного звітного періоду, мінімізує ризики викривлення фінансової інформації та створює умови для обґрунтованого формування фінансової звітності, що відповідає принципам достовірності та повноти.

Документальне оформлення витрат операційної діяльності підприємства має першочергове значення для забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та формування надійної інформаційної бази, необхідної для ухвалення обґрунтованих управлінських рішень. Саме на етапі документування закладаються передумови для коректного відображення витрат за економічним змістом, напрямками діяльності та звітними періодами, що безпосередньо впливає на якість фінансової інформації.

Належно оформлена та подана відповідно до встановлених вимог первинна документація виступає юридичним підтвердженням факту здійснення господарських операцій і є обов'язковою підставою для їх відображення в

облікових регістрах та фінансовій звітності підприємства. Вона забезпечує правомірність облікових записів, підвищує прозорість витрат операційної діяльності та створює умови для ефективного внутрішнього контролю й подальшого аналізу результатів діяльності.

Організація бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності у ТОВ «Сільпо-Фуд» здійснюється з урахуванням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, зокрема МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 19 «Виплати працівникам», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». Застосування зазначених стандартів забезпечує єдині методологічні підходи до визнання, оцінки та розкриття інформації про витрати, що сприяє більш прозорому їх відображенню у фінансовій звітності. Крім того, дотримання вимог МСФЗ підвищує порівнянність фінансової інформації підприємства з показниками інших суб'єктів господарювання галузі та посилює довіру користувачів звітності до її змісту.

Система документування витрат на підприємстві ґрунтується на принципах своєчасності, повноти, достовірності та економічної обґрунтованості господарських операцій. Кожна операція, що призводить до виникнення витрат операційної діяльності, оформлюється відповідними первинними документами відповідно до вимог чинного законодавства та внутрішніх регламентів підприємства. Документообіг організовано таким чином, щоб забезпечити належний рівень внутрішнього контролю за використанням матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, своєчасне відображення витрат в облікових регістрах, а також запобігти можливим зловживанням і викривленню фінансової інформації.

Варто також зазначити, що протягом останнього десятиліття в систему документообігу підприємств було впроваджено значну кількість корективів, зумовлених розвитком сучасних управлінських і цифрових рішень, спрямованих на оптимізацію процесів ведення господарської діяльності. Застосування електронного документообігу, автоматизованих облікових систем та інтегрованих

інформаційних платформ суттєво змінило підходи до формування, обробки та зберігання первинних документів.

За таких умов зростає доречність і науково-практична цінність дослідження конкретних прикладів оформлення господарських операцій відповідно до чинних на підприємстві внутрішніх регламентів і процедур. Аналіз практики документального забезпечення дозволяє оцінити ступінь адаптації системи обліку до сучасних викликів, виявити потенційні ризики та обґрунтувати напрями подальшого вдосконалення документообігу з урахуванням вимог достовірності, оперативності та контрольованості облікової інформації.

Операції з придбання товарів для подальшого перепродажу на підприємстві документуються на підставі договорів поставки, укладених із постачальниками, у яких визначаються істотні умови співпраці, зокрема асортимент, ціна, строки постачання та порядок розрахунків. Безпосереднім підтвердженням факту надходження товарно-матеріальних цінностей є належним чином оформлені видаткові накладні, товарно-транспортні накладні, а також акти приймання товарів, що засвідчують кількісні та якісні характеристики отриманої продукції.

Особливістю господарської діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд» є функціонування розвиненої системи мотивації постачальників, у межах якої підприємство отримує маркетингові доходи за організацію та проведення заходів із просування товарів у торговельній мережі. Такі доходи, відповідно до положень облікової політики підприємства, не визнаються окремим видом доходу, а відображаються у складі зменшення собівартості реалізованих товарів. Застосування такого підходу забезпечує більш коректне формування фінансового результату, відповідає економічній сутності операцій та сприяє підвищенню аналітичної цінності показників обліку витрат і товарообігу.

Важливе місце в системі документального оформлення витрат на оплату праці займає облікова політика підприємства, яка визначає методологічні підходи до нарахування, обліку та контролю відповідних виплат, а також порядок їх відображення у фінансовій звітності. Саме в обліковій політиці закріплюються принципи формування фонду оплати праці, умови застосування різних систем винагороди та підходи до внутрішнього контролю розрахунків з персоналом.

Підставою для нарахування заробітної плати є укладений між працівником і підприємством трудовий договір, який регламентує умови праці, функціональні обов'язки та рівень матеріальної винагороди, а також затверджений штатний розпис, що визначає структуру посад і посадові оклади. Крім того, процес обліку витрат на оплату праці забезпечується сукупністю первинних документів, зокрема наказами про прийняття на роботу, переведення чи звільнення працівників, табелями обліку робочого часу, розрахунково-платіжними відомостями та іншими документами, передбаченими чинним законодавством і внутрішніми регламентами підприємства. Наявність та належне оформлення зазначених документів забезпечують достовірність облікових даних і створюють підґрунтя для коректного формування витрат на оплату праці.

Нарахування заробітної плати здійснюється відповідно до систем оплати праці, встановлених на підприємстві, які можуть передбачати посадові оклади, почасову або відрядну оплату, премії за досягнуті результати діяльності, а також різноманітні доплати і надбавки компенсаційного чи стимулюючого характеру. Вибір конкретної системи оплати праці залежить від характеру виконуваних робіт, посадових обов'язків працівників та цілей мотиваційної політики підприємства.

Облік витрат на оплату праці ведеться в розрізі кожного працівника із застосуванням автоматизованих облікових систем, що забезпечує детальний аналітичний облік нарахувань і утримань, точність розрахунків та своєчасність відображення витрат у бухгалтерському обліку. Використання таких систем також сприяє підвищенню рівня внутрішнього контролю, мінімізації ризиків помилок і забезпечує формування повної та достовірної інформації про витрати на персонал для потреб управління та фінансової звітності.

Водночас у складі витрат на оплату праці доцільно виділити відрахування на соціальні заходи, які охоплюють обов'язкові платежі із загальнообов'язкового державного соціального страхування. Такі витрати формуються відповідно до вимог чинного законодавства та є невід'ємною складовою системи соціального захисту працівників. Документальним підтвердженням зазначених витрат слугують розрахунково-платіжні відомості, розрахунки сум єдиного соціального внеску, а також платіжні доручення на перерахування відповідних сум до бюджету.

Окрім обов'язкових соціальних відрахувань, підприємство здійснює виплати працівникам у межах програм добровільного страхування життя та медичного страхування, які спрямовані на підвищення рівня соціальної захищеності персоналу та формування мотиваційної складової трудових відносин. Такі витрати, відповідно до облікової політики підприємства та вимог міжнародних стандартів фінансової звітності, відображаються у фінансовій звітності у складі інших витрат на персонал, що забезпечує повніше розкриття інформації про соціальні зобов'язання роботодавця та їх вплив на фінансові результати діяльності.

Амортизація основних засобів і нематеріальних активів на підприємстві здійснюється на підставі належним чином оформлених первинних документів, що підтверджують прийняття відповідних об'єктів до експлуатації. До таких документів, зокрема, належать акти введення в експлуатацію, інвентарні картки обліку основних засобів та інші реєстри, передбачені внутрішніми регламентами підприємства. Вони забезпечують ідентифікацію активів, фіксацію їх первісної вартості та створюють підґрунтя для подальшого коректного нарахування амортизаційних відрахувань.

На підприємстві застосовується прямолінійний метод нарахування амортизації, відповідно до якого вартість активів рівномірно списується протягом усього строку їх корисного використання. Такий строк визначається на момент зарахування об'єктів на баланс із урахуванням технічної та експлуатаційної документації, експертних оцінок профільних спеціалістів, а також досвіду використання аналогічних активів у попередніх періодах. Застосування зазначеного підходу забезпечує стабільність формування витрат операційної діяльності, підвищує прогнозованість фінансових результатів і сприяє достовірному відображенню вартості активів у фінансовій звітності підприємства.

Оскільки виробничі витрати характеризуються складною та багатокомпонентною структурою діяльності підприємства, у процесі їх обліку однією з ключових умов є своєчасне та належне документування кожної господарської операції. Саме первинні документи забезпечують фіксацію факту споживання ресурсів, напрямів їх використання та економічного змісту витрат, що є необхідною передумовою для коректного формування собівартості продукції.

Підтвердження здійснення господарської операції документальними доказами виступає основою для відображення відповідної інформації в системі рахунків бухгалтерського обліку, а також для подальшого узагальнення показників у фінансовій звітності. Належна організація документування виробничих витрат сприяє підвищенню достовірності облікових даних, забезпечує контроль за використанням ресурсів і створює інформаційну базу для аналізу ефективності виробничої діяльності підприємства.

У випадку ТОВ «Сільпо-Фуд» доцільно зазначити, що компанія має власний автопарк, який активно використовується для забезпечення логістичних потреб підприємства [31, с.40]. Наявність власних транспортних засобів зумовлює специфіку формування та документального оформлення транспортних витрат, оскільки значна частина логістичних операцій здійснюється власними силами без залучення сторонніх перевізників. За таких умов транспортні витрати інтегруються до загальної системи операційних витрат підприємства та потребують чіткого документального підтвердження.

Оформлення документації щодо надання логістичних послуг у межах внутрішніх перевезень передбачає наявність визначеного переліку первинних документів, зокрема транспортних накладних, актів перевезення та приймання вантажів, а також товарно-транспортних накладних (далі – ТТН). Зазначені документи підтверджують факт виконання транспортних операцій, забезпечують контроль за рухом товарно-матеріальних цінностей і є підставою для коректного відображення відповідних витрат у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства.

Що стосується політики документування операцій з оренди, слід зазначити, що вона формується та реалізується відповідно до вимог МСФЗ 16 «Оренда», який передбачає обов'язкове визнання орендарем активів у формі права користування та відповідних орендних зобов'язань [9]. Застосування цього стандарту суттєво змінює підхід до відображення орендних операцій у бухгалтерському обліку, оскільки вони перестають розглядатися виключно як поточні витрати та набувають ознак довгострокових зобов'язань і активів.

ТОВ «Сільпо-Фуд» використовує значну кількість орендованих приміщень для здійснення торговельної та операційної діяльності, що зумовлює необхідність коректного, системного та прозорого відображення витрат, пов'язаних з орендою, у бухгалтерському обліку. Зазначені витрати відображаються, зокрема, у складі витрат на збут, а також розкриваються у примітках до фінансової звітності з метою забезпечення повноти інформації для користувачів звітності. Первинними документами, що підтверджують та оформлюють орендні відносини, є договори оренди, акти приймання-передачі майна, графіки орендних платежів та інші документи, передбачені умовами договорів.

На дату початку дії договору оренди в бухгалтерському обліку визнається актив у формі права користування, первісна вартість якого включає дисконтовану суму майбутніх орендних платежів, первісні прямі витрати, пов'язані з укладенням договору, а також суми попередньої оплати за орендою. Такий підхід забезпечує відповідність обліку економічній сутності орендних операцій та сприяє достовірному відображенню фінансового стану підприємства.

Таким чином, документування операцій з обліку витрат операційної діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд» здійснюється відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та спрямоване на забезпечення достовірного, повного й об'єктивного відображення інформації про господарські операції підприємства. Належна організація первинного обліку створює основу для коректного формування витрат за економічним змістом і звітними періодами, а також сприяє підвищенню прозорості фінансової інформації.

Автоматизація облікових процесів на основі інтегрованих інформаційних систем суттєво підвищує оперативність обробки даних, забезпечує узгодженість інформації між різними обліковими підсистемами та зменшує ймовірність виникнення технічних і методологічних помилок. Використання сучасних цифрових рішень також посилює можливості внутрішнього контролю, підвищує якість управлінської інформації та створює передумови для ефективного прийняття управлінських рішень у динамічному бізнес-середовищі.

2.3. Синтетичний і аналітичний облік витрат операційної діяльності підприємства та його вдосконалення

Організація обліку витрат операційної діяльності на ТОВ «Сільпо-Фуд» побудована таким чином, щоб поєднувалися принципи синтетичного та аналітичного обліку з метою забезпечення отримання узагальненої інформації про господарські процеси та одночасно надавання детальних відомостей в розрізі кожної операції. Синтетичний облік витрат проводиться на рахунках загального призначення і створює можливості отримати інформацію про стан та рух господарських засобів у вартісному вираженні. Аналітичний облік зі свого боку деталізує інформацію синтетичних рахунків і забезпечує можливість контролю за окремими об'єктами обліку.

Побудова системи обліку витрат у компанії здійснюється відповідно до вимог МСФЗ з урахуванням специфіки діяльності, в конкретному випадку – роздрібної торгівлі як основного напрямку. Підприємство застосовує План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств та організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України, адаптований до потреб міжнародної звітності. Відповідність національного плану рахунків вимогам МСФЗ забезпечується через систему трансформаційних записів при підготовці консолідованої фінансової звітності.

Синтетичний облік витрат операційної діяльності організовано за економічними елементами та функціональним призначенням. За економічними елементами витрати групуються для визначення загальної потреби підприємства у ресурсах залежно від місця їхнього використання. Така класифікація дозволяє фінансовому відділу ТОВ «Сільпо-Фуд» не лише ефективно планувати грошові потоки, а й контролювати загальну величину витрат компанії [32, с. 111-114].

Облік за функціональним призначенням передбачає групування витрат залежно від їхньої ролі у господарському процесі. В консолідованому звіті про прибутки та збитки витрати представлені за функціями у складі собівартості

реалізованих товарів, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Така структура забезпечує користувачам звітності можливість оцінки ефективності управління різними напрямками діяльності підприємства.

Калькуляція собівартості реалізованих товарів включає закупівельну вартість товарів, придбаних для перепродажу, за нарахуванням маркетингових доходів, отриманих від постачальників за проведення заходів з просування продукції. У практичній роботі ТОВ «Сільпо-Фуд» цей показник формується автоматично на підставі даних про реалізацію товарів через касові вузли супермаркетів. Кожна продана позиція списується зі складського обліку за середньозваженою собівартістю, що дозволяє точно визначити фінансовий результат.

Відповідно до рис. 2.1, реальний бізнес-процес компанії відбувається за покроково сформованим процесом, який починається з надходження товарів від понад тисячі постачальників і завершується реалізацією кінцевим споживачам. Автоматизована система обліку дозволяє відстежувати кожний етап руху.

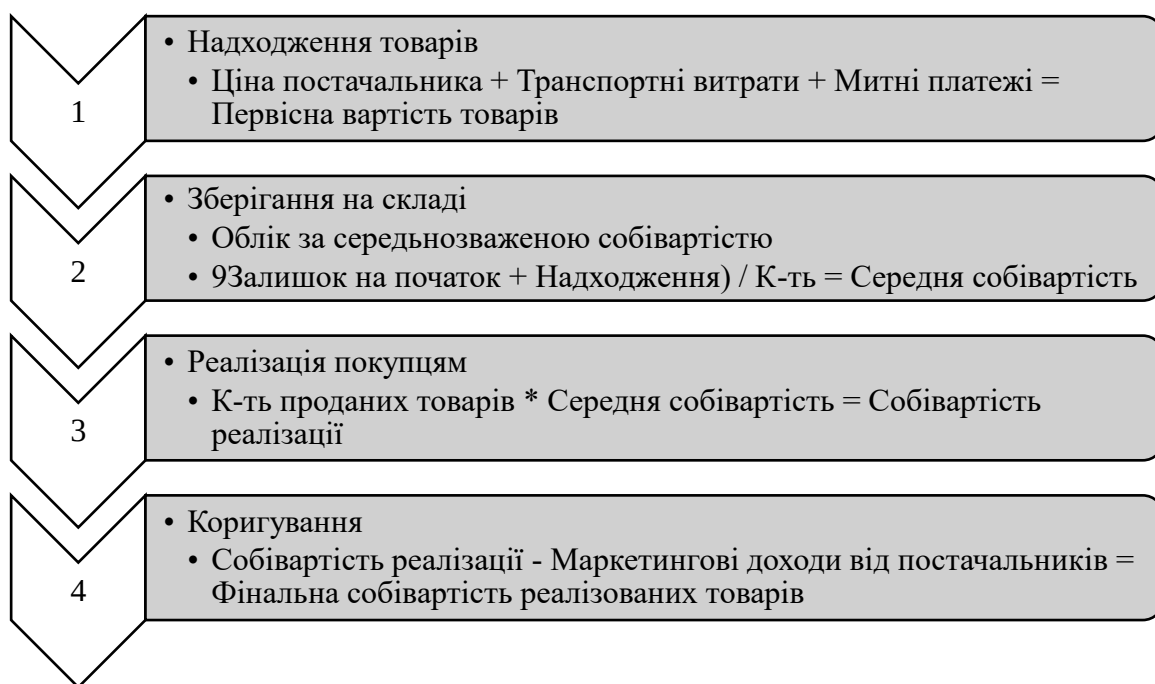


Рисунок 2.1 – Схема формування собівартості реалізованих товарів

Джерело: згруповано за інформацією [33; 34]

Синтетичний облік товарних запасів ведеться на рахунку 28 «Товари», за яким відображаються залишки товарів на складах та в торгових точках, надходження товарів від постачальників, переміщення між підрозділами, списання при реалізації покупцям. Аналітичний облік товарів організовано так, щоб відбувався рахунок в розрізі найменувань, артикулів, одиниць виміру, що дозволяє контролювати рух кожної позиції асортименту. Детальність аналітичного обліку товарів забезпечується автоматизованою системою управління, здатною до фіксації товарів у режимі реального часу, тобто, безперервно.

У свою чергу адміністративні витрати поєднують витрати загальногосподарського значення, ті витрати, які пов'язані з менеджментом компанії та створенням умов, в яких проводитиметься щоденна діяльність підприємства. До складу адміністративних витрат відносяться витрати:

- на утримання апарату керівництва;
- на службові відрядження управлінського персоналу;
- на утримання ОЗ загальновиробничого призначення;
- на зв'язок, юридичні та консультаційні послуги, послуги зовнішнього аудиту, амортизація НМА загального користування.

Синтетичний облік адміністративних витрат ведеться на рахунку 92 «Адміністративні витрати», який наприкінці звітної періоду закривається на рахунок фінансових результатів. Аналітичний облік забезпечує деталізацію витрат за статтями, структурними підрозділами апарату управління, центрами відповідальності.

Така деталізація дозволяє здійснювати контроль за дотриманням кошторисів витрат на утримання управлінського персоналу та виявляти резерви економії адміністративних ресурсів.

Витрати на збут складаються з ресурсів, які були використані на реалізацію товарів та надання послуг покупцям. У складі витрат на збут обліковуються витрати на утримання торгових точок, приміщень, заробітна плата персоналу, який є відповідальним безпосередньо за торгівельний процес, витрати на маркетинг та

рекламу, пакувальні матеріали та транспортні витрати, а також ресурси, витрачені на програму лояльності клієнтів.

Таблиця 2.2 – Організація аналітичного обліку товарних запасів

№ з/п	Економічний елемент	Склад витрат	Питома вага загальних витрат
1	Матеріальні витрати	Закупівельна вартість товарів, пакувальні матеріали, паливо, електроенергія	75-80%
2	Витрати на оплату праці	Заробітна плата, премії, компенсації, відпускні	12-15%
3	Відрахування на соціальні заходи	ЄСВ, військовий збір	2-3%
4	Амортизація	Знос ОЗ та НМА	3-4%
5	Інші операційні витрати	Послуги зв'язку, оренда, реклама, юридичні послуги	3-5%

Джерело: згруповано за інформацією [24; 25; 26; 27]

Для підприємства роздрібної торгівлі витрати на збут становлять значну частину операційних витрат, оскільки успіх у конкурентній боротьбі багато в чому залежить від якості обслуговування покупців та ефективності маркетингових заходів.

Ведення обліку витрат на збут відбувається за допомогою рахунка 93 «Витрати на збут» і відповідних субрахунків залежно від класифікації витрат. Аналітичний облік поєднано із синтетичним обліком так, щоб відбувався розподіл за статтями витрат, торговими об'єктами, регіонами присутності, і дана систематизація дозволяє аналізувати ефективно результати діяльності кожної торгової точки мережі таких масштабів, як ТОВ «Сільпо-Фуд». Деталізація інформації створює передумови до оптимізації функціонування, закриття неефективних об'єктів або розширення успішних напрямів [35, с. 370-373].

Розглядаючи інформацію про ведення обліку інших операційних витрат, варто наголосити на тому, що вони поєднують ті витрати, які не увійшли до складу попередньо згаданих груп. До них належать витрати на резерви під знецінення активів, курсові різниці, списання НА, сумнівних та безнадійних боргів, штрафи та пені тощо [36, с. 156]. Синтетичний облік за даною групою ведеться на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» з відкриттям субрахунків за видами витрат. Аналітичний облік у свою чергу забезпечує деталізацію інформації про причини

виникнення вищезазначених груп витрат, відповідальних осіб, об'єкти, щодо яких виникли такі витрати. Особливої уваги заслуговує облік витрат від надзвичайних ситуацій в умовах воєнного стану, оскільки підприємство опинилося під ризиком пошкодження активів внаслідок військових дій.

Облік витрат на оплату праці співробітників ТОВ «Сільпо-Фуд» здійснюється на рахунку 66 «Розрахунки з оплати праці», на якому відображаються не лише нарахування заробітної плати, а й премій, компенсацій, доплат за понаднормові години, а також утримання податків та інших обов'язкових платежів. Аналітичний облік ведеться в розрізі кожного працівника із застосуванням особових рахунків, і дана практика дозволяє не лише накопичувати інформацію про всі нарахування та утримання протягом року, а й виконувати ефективно вимоги законодавства про надання працівникам інформації про складові їхньої заробітної плати у вигляді розрахункового листа.

Розподіл витрат на оплату праці за функціональними напрямками діяльності здійснюється виходячи з місця роботи працівника та його функціональних обов'язків. Наприклад, якщо працівник входить до групи обслуговування покупців, витрати на його утримання слід відображати на рахунку 93 «Витрати на збут». Такого ж принципу слід дотримуватися по відношенню до адміністративного персоналу і персоналу, який займається безпосередньо виробництвом. Проте заробітна плата працівників складів та логістичних центрів може розподілятися між собівартістю товарів та витратами на збут залежно від характеру виконуваних задач.

Облік відрахувань на соціальні заходи здійснюється на рахунку 65 «Розрахунки за страхуванням», на якому відображаються нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Ставка єдиного внеску встановлена законодавством та нараховується на фонд оплати праці співробітників. Аналітичний облік ведеться за видами страхування відповідно до чинного законодавства. Розподіл відрахувань за функціональними напрямками здійснюється пропорційно розподілу витрат на оплату праці.

Зважаючи на сьогоднішні умови, особливістю обліку витрат на персонал на ТОВ «Сільпо-Фуд» є така складова, як програма бронювання співробітників. Товариство відображає витрати на персонал у розрізі відповідних підрозділів. Облік працівників, які перебувають у броні, ведеться окремо для забезпечення дотримання встановлених квот та своєчасного надання звітності контролюючим органам.

Синтетичний облік амортизації ОЗ та НМА здійснюється шляхом накопичення сум нарахованої амортизації на контрактивних рахунках 13 «Знос необоротних активів» та 133 «Накопичена амортизація нематеріальних активів». Сума за цими операціями за звітний період відображається у складі відповідних функціональних витрат залежно від характеру їхнього використання.

Аналітичний облік ОЗ організовано за інвентарними об'єктами з веденням інвентарних карток, в яких фіксуються такі деталі про об'єкт, як первісна вартість, дата введення в експлуатацію, строк корисного використання, метод нарахування амортизації. Для будівель, які обліковуються за моделлю переоцінки, додатково відображається інформація про результати переоцінки та суми резерву переоцінки в капіталі. Використання штрих-кодування та RFID-міток на обладнанні дозволяє проводити інвентаризацію ОЗ швидко та з мінімальними трудовими витратами.

Таблиця 2.3 – Основні синтетичні рахунки обліку витрат операційної діяльності

№ рахунку	Найменування рахунку	Призначення	Закриття
23	Виробництво	Облік витрат на виробництво продукції власної кулінарії	Рахунком 26 або 90
26	Товари	Облік товарних запасів за покупними цінами	Рахунком 90 і 91 при реалізації
90	Собівартість реалізації	Облік собівартості реалізованих товарів	Рахунком 79
92	Адміністративні витрати	Облік витрат на управління підприємством	
93	Витрати на збут	Облік витрат на реалізацію товарів	
94	Інші витрати операційної діяльності	Облік інших операційних витрат	

Джерело: згруповано за інформацією [37]

Система синтетичних рахунків обліку витрат ТОВ «Сільпо-Фуд» забезпечує формування узагальненої інформації для складання фінансової звітності. Наприкінці кожного місяця автоматично здійснюється закриття витратних рахунків на рахунок фінансових результатів, і це дозволяє калькулювати операційний прибуток компанії.

Облік активів у формі права користування, які виникають за договорами оренди відповідно до МСФЗ 16, здійснюється на окремих субрахунках обліку ОЗ. ТОВ «Сільпо-Фуд» орендує значну кількість торгових приміщень для того, щоб розміщувати супермаркети мережі, і саме це обумовлює суттєвість сум активів у формі права користування у фінансовій звітності. Аналітичний облік орендованих активів ведеться за кожним договором оренди з відображенням умов оренди, строку дії договору, графіка орендних платежів.

Таблиця 2.4 – Аналітика орендних операцій за МСФЗ 16 «Оренда»

№	Показник	Облікова одиниця	Аналітичний розріз
1	Активи у формі права користування	Інвентарний об'єкт	Договір оренди, орендодавець, об'єкт, термін
2	Амортизація АПК	Щомісячне нарахування	Функціональний напрям використання
3	Орендні зобов'язання	Сума заборгованості	Поточна/довгострокова частина
4	Процентні витрати	Нараховані проценти	Ставка дисконтування, період
5	Орендні платежі	Сплачені суми	Основний борг/проценти

Джерело: згруповано за інформацією [38; 39; 40]

Облік запасів товарів організовано на принципах безперервного обліку з відображенням всіх операцій надходження, переміщення та вибуття в момент їхнього здійснення. Оцінка вибуття товарів при реалізації покупцям здійснюється за методом середньозваженої собівартості окремо по кожній номенклатурній позиції. Розрахунок середньої собівартості проводиться автоматично інформаційною системою на підставі залишків товарів на початок періоду та надходжень протягом періоду за цінами придбання.

Вибір методу середньозваженої собівартості для оцінки вибуття запасів був обґрунтований таким чином, відштовхуючись від специфіки діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд». Компанія працює з асортиментом у десятки тисяч найменувань товарів, технічно унеможливорює використання методу специфічної ідентифікації.

Метод ФІФО міг би призвести до завищення фінансового результату в умовах інфляції, тоді як середньозважена собівартість забезпечує згладжування цінових коливань та більш рівномірне визначення витрат.

На кожну звітну дату проводиться оцінка чистої вартості реалізації запасів товарів для визначення необхідності створення резерву під зменшення їхньої корисності. Для товарів, які втратили споживчі властивості, мають пошкодження або наближаються до закінчення терміну придатності, створюється резерв під знецінення. Автоматизована система щоденно аналізує строки придатності товарів та формує попередження про необхідність уцінки або списання товарів з наближенням до кінця терміну придатності.

Наведені у табл. 2.5 облікові записи відображають типові господарські операції, які щоденно здійснюються в ТОВ «Сільпо-Фуд». Автоматизована система обліку формує більшість цих записів автоматично на підставі первинних документів, що мінімізує ризик помилок та прискорює обробку інформації. Бухгалтери компанії зосереджуються на контролі правильності автоматичних записів та обробці нестандартних операцій.

Таблиця 2.5 – Кореспонденція рахунків при обліку основних операцій з витратами

№	Господарська операція	Кореспонденція рахунків		Первинний документ
		Дебет	Кредит	
1	Надійшли товари від постачальника	28	631	Видаткова накладна
2	Нараховано заробітну плату торговому персоналу	93	661	Розрахункова відомість
3	Нараховано ЄСВ на зарплату	93	651	Розрахунок ЄСВ
4	Списано собівартість реалізованих товарів	90	28	Звіт про реалізацію
5	Отримано маркетинговий дохід від постачальника	377	719	Акт наданих послуг
6	Створено резерв під знецінення запасів	946	285	Бухгалтерська довідка
7	Нараховано орендний платіж	93	685	Договір оренди
8	Визнано процентні витрати за кредитором	951	684	Розрахунок процентів
9	Списано безнадійну дебіторську заборгованість	944	38	Акт списання, наказ

Джерело: згруповано за інформацією [15; 37]

Облік торгової та іншої дебіторської заборгованості на підприємстві ведеться з використанням рахунків 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 37 «Розрахунки з різними дебіторами» та 38 «Резерв сумнівних боргів». Специфікою діяльності підприємства роздрібної торгівлі є те, що основна частина розрахунків з покупцями здійснюється готівкою або з використанням платіжних карток безпосередньо в момент передачі товарів, що зменшує обсяг дебіторської заборгованості та знижує ризик її неповернення.

Створення резерву під очікувані кредитні збитки за дебіторською заборгованістю здійснюється відповідно до вимог МСФЗ 9 на підставі моделі очікуваних кредитних збитків, згідно якого резерв визнається в сумі очікуваних кредитних збитків за весь строк життя дебіторської заборгованості [16].

Коефіцієнт очікуваних збитків встановлюється на підставі історичної інформації про погашення заборгованості з урахуванням поточних умов та обґрунтованих прогнозів.

Облік грошових коштів та їх еквівалентів здійснюється на рахунках 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 33 «Інші кошти». Особливості обліку грошових коштів у підприємства роздрібної торгівлі є значні щоденні надходження готівки від реалізації покупцям через касові вузли супермаркетів. Контроль за касовими операціями забезпечується застосуванням реєстраторів розрахункових операцій, щоденними складаннями звітів про рух готівки, інкасацією готівки з кас торгових об'єктів до банківських установ.

Аналіз приміток до фінансової звітності показує, що підприємство послідовно застосовує класифікацію витрат за функціональним призначенням відповідно до МСБО 1, проте деталізація облікової інформації зазнала суттєвих змін. У 2023 році компанія додала до примітки про ОЗ категорію «Машини та обладнання (фінансовий лізинг)» зі строком експлуатації 3-10 років окремо від звичайного обладнання, яке відображає зростання обсягів фінансування через лізингові схеми в умовах обмеженого доступу до кредитування банками [26, с. 23].

На практиці введення змін у класифікацію витрат змусила адаптувати аналітичний облік відповідно до чинних вимог. Облікова система ТОВ «Сільпо-Фуд» зазнала додаткової структуризації у вигляді додавання субрахунків для обліку

активів, які були отримані в результаті дії договорів фінансового лізингу, і це дозволило обліковувати окремим чином амортизацію цих об'єктів та контролювати виконання зобов'язань за лізинговими платежами.

Дія військового стану внесла свої нововведення до організації обліку витрат. З 2022 р. в обліковій політиці можна простежити положення про облік збитків від пошкодження активів внаслідок воєнних дій (табл. 2.6).

Таблиця 2.6 – Вплив воєнного стану на організацію обліку витрат

№	Напрямок впливу	Зміна в обліку	Практична реалізація
1	Пошкодження активів	Створення процедур документування збитків від воєнних дій	Акти обстеження, фото-відео фіксація, заяви в правоохоронні органи
2	Втрата контролю над об'єктами	Припинення визнання активів на окупованих територіях	Списання активів, резерви під знецінення
3	Призупинення діяльності торгових точок	Облік витрат на консервацію та відновлення	Калькуляція витрат, які необхідні для відновлення
4	Релокація персоналу	Додаткові витрати на евакуацію та переїзд	Окремі статті витрат на підтримку персоналу
5	Енергетична криза	Витрати на генератори та інші альтернативи	Капіталізація вартості генераторів, облік палива
6	Програма бронювання	Облік зобов'язань за бронюванням військовозобов'язаних	Реєстри заброньованих працівників, звітність державним органам

Джерело: згруповано за інформацією [24; 25; 26; 27]

Організація обліку витрат на придбання генераторів стала для Товариства одним із нових і суттєвих викликів у 2024 році, що зумовлено умовами воєнного стану та необхідністю забезпечення безперервності операційної діяльності. Вартість придбаних генераторів капіталізується у складі основних засобів за категорією «Машини та обладнання» з подальшим нарахуванням амортизації протягом установленого строку корисного використання. Такий підхід відповідає вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності та забезпечує правильне відображення витрат у фінансовій звітності підприємства.

Аналітичний облік генераторів організовано з урахуванням потреб управління та контролю, що передбачає їх облік за місцем встановлення, присвоєння інвентарних номерів, відображення технічних характеристик (зокрема потужності обладнання), а також фіксацію дат введення в експлуатацію. Це

дозволяє забезпечити належний контроль за використанням активів, своєчасне нарахування амортизації та коректне віднесення витрат до відповідних періодів.

Практичне значення зазначених змін для організації аналітичного обліку полягає в необхідності постійної та гнучкої адаптації облікових процедур до динамічних змін зовнішнього середовища, а також до появи нових видів господарських операцій і бізнес-моделей. За таких умов аналітичний облік перестає виконувати виключно фіксаційну функцію та набуває ознак інструменту оперативного управління й контролю за використанням ресурсів підприємства.

У зв'язку з цим бухгалтерська служба ТОВ «Сільпо-Фуд» здійснює регулярний перегляд положень облікової політики, зокрема на щоквартальній основі, з метою своєчасного виявлення потреби у внесенні відповідних змін. Такий перегляд пов'язаний із появою нових активів, зміною джерел фінансування, трансформацією умов їх використання, а також з необхідністю забезпечення відповідності облікових процедур вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності. Зазначений підхід сприяє підвищенню якості аналітичної інформації та забезпечує її релевантність для ухвалення управлінських рішень.

Порівняльний аналіз показників фінансової звітності за останні звітні періоди свідчить про здатність ТОВ «Сільпо-Фуд» оперативно та результативно адаптувати систему обліку витрат до викликів воєнного часу, не порушуючи при цьому вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та принципів достовірного й об'єктивного подання фінансової інформації. Підприємство демонструє послідовність у застосуванні облікових підходів навіть за умов нестабільності, що є свідченням зрілості облікової системи та професійності управлінських рішень.

При цьому спостерігається стале зростання рівня деталізації як аналітичного, так і синтетичного обліку, що дозволяє більш повно відображати структуру витрат, джерела їх формування та напрями використання ресурсів. Такий підхід забезпечує керівництво підприємства своєчасною, структурованою та якісно опрацьованою інформацією, необхідною для прийняття управлінських рішень в умовах підвищеної невизначеності, обмежених ресурсів та зростаючих ризиків зовнішнього середовища.

2.4. Відображення витрат операційної діяльності у фінансовій звітності підприємства

Відображення витрат операційної діяльності відбувається відповідно до вимог МСФЗ, зокрема МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Загальноприйнята система протягом років формувалася таким чином, щоб забезпечити зацікавлених користувачів достовірною та релевантною інформацією про витрати, які виникли в результаті здійснення операційної діяльності. Консолідована фінансова звітність охоплює інформацію про діяльність не лише материнської, а й дочірніх компаній, і це дозволяє отримати узагальнену картину фінансового стану групи.

Фінансова звітність ТОВ «Сільпо-Фуд» складається стандартно з консолідованого:

- Звіту про прибутки та збитки;
- Звіту про сукупний дохід;
- Звіту про фінансовий стан;
- Звіту про зміни в капіталі;
- Звіту про рух грошових коштів;
- Приміток до консолідованої фінансової звітності.

Кожний з цих компонентів виконую свою специфічну роль у розкритті інформації про витрати операційної діяльності та їхньому впливу на фінансові результати підприємства.

Основною формою звітності, яка демонструє повну інформацію про витрати операційної діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд», є консолідований звіт про прибутки та збитки. Товариство застосовує функціональний метод класифікації витрат, який передбачає групування витрат за функцією у складі собівартості реалізованих товарів, адміністративних витрат, витрат на збут або інших операційних витрат, про що згадувалося попередньо. Такий підхід дозволяє не лише оцінити, яка частина витрат пов'язана безпосередньо з основною діяльністю, а й переглянути

інформацію про те, які витрати виникають в ході управління підприємством та просуванням товарів на ринку.

Практична реалізація відображення витрат у звіті про прибутки та збитки ТОВ «Сільпо-Фуд» представляє собою автоматичне формування звітних форм на підставі даних бухгалтерського обліку. Інформаційна система дозволяє пов'язати кожний синтетичний рахунок пов'язати із статтею звітності. Наприкінці кожного звітного періоду рахунки 90, 91, 92, 93 та 94, розгорнуто розглянуті попередньо, формують статті звіту про прибутки та збитки.

Таблиця 2.7 – Структура звіту про прибутки та збитки ТОВ «Сільпо-Фуд»

№	Стаття звіту	Зміст інформації	Джерела даних
1	Чистий дохід від реалізації товарів	Виручка від продажу товарів за вирахуванням ПДВ, знижок, повернень	Касові системи, договори з покупцями
2	Собівартість реалізованих товарів	Закупівельна вартість проданих товарів за вирахуванням маркетингових доходів	Облік товарних запасів, розрахунки з постачальниками
3	Валовий прибуток/збиток	Різниця між доходом та собівартістю	Розрахунковий показник
4	Інші операційні доходи	Дохід від оренди, курсові різниці, інші доходи	Договори оренди, валютні операції
5	Адміністративні витрати	Витрати на управління підприємством	Облік витрат апарату управління
6	Витрати на збут	Витрати на реалізацію та просування товарів	Облік витрат торгових підрозділів
7	Інші операційні витрати	Резерви, списання активів, курсові різниці	Розрахунки резервів, інвентаризація
8	Фінансові доходи	Процентні доходи, дивіденди	Договори депозитів, інвестиції
9	Фінансові витрати	Процентні витрати за кредитами та орендою	Кредитні договори, договори оренди
10	Прибуток/збиток до оподаткування	Фінансовий результат до податку на прибуток	Розрахунковий показник
11	Витрати на податок на прибуток	Поточний та відстрочений податок	Податкові розрахунки
12	Прибуток/збиток за рік	Чистий фінансовий результат	Підсумковий показник

Джерело: згруповано за інформацією [24; 25; 26; 27]

Собівартість реалізованих товарів у звітності ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2024 рік відображає закупівельну вартість товарів за вирахуванням маркетингових доходів, які були отримані від постачальників. Ця стаття у витратах компанії є однією з найбільших, і це є характерним для підприємств роздрібної торгівлі.

Практична робота з формування інформації про адміністративні витрати у ТОВ «Сільпо-Фуд» передбачає щомісячний аналіз виконання бюджетів адміністративних підрозділів. Фінансова служба порівнює фактичні витрати з плановими показниками, виявляє відхилення та встановлює передумови та причини їхньої появи. Значні відхилення від бюджетів вимагають пояснень від керівників відповідних підрозділів та можуть призводити до коригування бюджетів на наступні періоди або до оптимізації витрат.

Витрати на збут є найбільш значною складовою операційних витрат Товариства, оскільки охоплюють витрати, пов'язані з безпосереднім функціонуванням торговельної мережі. До їх складу належать витрати на оплату праці торгового персоналу, утримання торгових приміщень, оплату комунальних послуг супермаркетів, амортизацію торгового обладнання та інші витрати, необхідні для забезпечення процесу реалізації товарів.

Інші операційні витрати у звітності ТОВ «Сільпо-Фуд» включають витрати на створення резервів під знецінення активів, збитки від курсових різниць, витрати, пов'язані зі списанням нематеріальних активів, визнані штрафи та пені, а також витрати на ліквідацію наслідків надзвичайних ситуацій. Зазначена стаття є однією з найбільш мінливих у структурі операційних витрат, оскільки її величина значною мірою залежить від зовнішніх і непередбачуваних факторів, що особливо проявляється в умовах воєнного стану.

Консолідований звіт про сукупний дохід доповнює звіт про прибутки та збитки, оскільки містить інформацію про складові іншого сукупного доходу, які не включаються до фінансового результату звітного періоду. Для Товариства основною складовою іншого сукупного доходу є результати переоцінки будівель, що обліковуються за моделлю переоцінки відповідно до вимог МСБО 16. Суми переоцінки відображаються у складі іншого сукупного доходу та накопичуються у

власному капіталі в статті «Резерв переоцінки». Узгодженість між звітом про прибутки та збитки і звітом про сукупний дохід забезпечує більш повне розкриття інформації про фінансові результати діяльності підприємства, а також дозволяє простежити зміни вартості активів, що впливають на величину власного капіталу.

Консолідований звіт про фінансовий стан (Баланс) відображає наслідки визнання витрат операційної діяльності через зменшення активів або збільшення зобов'язань підприємства. Витрати операційної діяльності безпосередньо впливають на величину нерозподіленого прибутку або непокритого збитку, що відображається у складі власного капіталу підприємства.

Примітки до консолідованої фінансової звітності є невід'ємною складовою звітності ТОВ «Сільпо-Фуд» та містять розширену інформацію про витрати операційної діяльності, яка не може бути повністю відображена безпосередньо у формах фінансової звітності. У примітках розкривається облікова політика щодо витрат, наводиться деталізація окремих статей, а також надаються пояснення суттєвих змін показників у порівнянні з попереднім звітним періодом.

Розкриття витрат за економічними елементами у примітках до фінансової звітності ТОВ «Сільпо-Фуд» дозволяє аналітикам та інвесторам оцінити структуру витрат підприємства та порівняти її з іншими компаніями роздрібної торгівлі. Висока частка матеріальних витрат характерна для торгівельної галузі, де основну частину собівартості становить закупівельна вартість товарів для перепродажу.

Примітка щодо адміністративних витрат розкриває склад відповідної статті звіту про прибутки та збитки та містить інформацію про витрати на утримання апарату управління, амортизацію необоротних активів загальногосподарського призначення, оплату професійних послуг, а також витрати на зв'язок і інформаційні технології. Надана деталізація дає змогу користувачам фінансової звітності оцінити рівень адміністративних витрат, ефективність управління підприємством та обґрунтованість витрат на виконання управлінських функцій.

Практична реалізація системи фінансової служби ТОВ «Сільпо-Фуд» сформована на основі автоматизованого аналізу даних аналітичного обліку. Кожна аналітична позиція обліку витрат пов'язана з відповідною статтею розкриття у

примітках. Наприкінці звітнього періоду система формує проєкт приміток з автоматичним заповненням числових показників, які перевіряються і доповнюються текстовими поясненнями фахівців з бухгалтерської роботи.

Примітка про витрати на збут розкриває детальну структуру витрат на реалізацію товарів, включаючи витрати на персонал торгових підрозділів, утримання торгових приміщень, амортизацію торгового обладнання, рекламу та маркетинг, програму лояльності клієнтів. Особлива увага приділяється розкриттю інформації про програму лояльності «Власний рахунок», оскільки вона передбачає визнання перед покупцями щодо майбутнього надання знижок або безкоштовних товарів.

Примітка про інші операційні витрати розкриває інформацію про витрати, які не можуть бути класифіковані до собівартості, адміністративних витрат або витрат на збут. У 2024 році ця примітка містить детальну інформацію про збитки від знищення складського комплексу внаслідок військових дій, включаючи вартість знищених товарних запасів, ОЗ, великих пошкоджених об'єктів, заходи з ліквідації наслідків надзвичайної ситуації.

Аудиторський звіт є важливою складовою фінансової звітності ТОВ «Сільпо-Фуд», оскільки підтверджує достовірність відображення витрат операційної діяльності у фінансовій звітності. У межах аудиту незалежний аудитор перевіряє правильність визнання, оцінки та розкриття витрат відповідно до вимог МСФЗ і формує думку щодо того, чи надає фінансова звітність правдиву та повну інформацію про фінансовий стан, фінансові результати і рух грошових коштів підприємства.

Аудит витрат операційної діяльності передбачає перевірку первинних документів, що підтверджують понесення витрат, аналіз правильності їх класифікації за функціональним призначенням та перевірку повноти відображення витрат у відповідному звітному періоді. Окрема увага приділяється оцінці обґрунтованості облікових оцінок, зокрема щодо формування резервів і визнання знецінень. У процесі аудиту також застосовуються аналітичні процедури, які

включають порівняння показників звітного періоду з даними попередніх років, розрахунок показників рентабельності та аналіз структури операційних витрат.

Результати аудиту відображаються в аудиторському звіті, який є частиною консолідованої фінансової звітності ТОВ «Сільпо-Фуд». У звіті за 2024 рік аудитори висловили немодифіковану думку, яка підтверджує те, що звітність надає достовірну інформацію про фінансовий стан, фінансові результати та рух грошових коштів компанії відповідно до МСФЗ. Водночас аудитори включили до звіту параграф стосовно суттєвої невизначеності, пов'язаної з безперервністю діяльності через вплив воєнного стану та понесених збитків.

Структура управлінської звітності про витрати включає звітність про виконання бюджетів витрат з аналізом відхилень, звіти про витрати в розрізі центрів відповідальності, звіти про витрати на одиницю продукції та послуг, звіти про структуру та динаміку витрат. Ці звіти формуються на підставі тієї ж облікової інформації, що й фінансова звітність, але з іншим рівнем деталізації та іншою періодичністю.

Реалізація покращення відображення витрат операційної діяльності у фінансовій звітності Товариства має здійснюватися у кількох напрямках з урахуванням міжнародного досвіду та вимог, які диктуються користувачами звітності. Першочерговим є завдання, яке спрямоване на підвищення інформативності розкриттів у примітках до фінансової звітності шляхом надання більш детальної інформації про структуру витрат, фактори їхньої зміни та заходи з оптимізації.

Таблиця 2.8 – Напрями вдосконалення відображення витрат у звітності

№	Напрямок	Пропозиція щодо вдосконалення	Очікувані переваги
1	Розкриття за сегментами	Розкриття витрат за географічними сегментами, форматами магазинів	Оцінка ефективності локаційних точок
2	Інтегрована звітність	Єдиний інтегрований звіт про створення вартості	Комплексне розуміння ціноутворення
3	Проміжна звітність	Випуск інформації поквартально	Оперативність інформації
4	Прогнозна інформація	Публікація планових заходів, їхнього впливу на розвиток підприємства	Розуміння перспектив компанії

Джерело: згруповано за інформацією [24; 25; 26; 27; 36; 38]

Впровадження звітності за сегментами надасть ТОВ «Сільпо-Фуд» можливість більш глибоко оцінювати структуру витрат і рівень рентабельності ведення бізнесу за окремими географічними регіонами присутності, а також за різними форматами торговельної діяльності. Такий підхід дозволить ідентифікувати відмінності у фінансових результатах залежно від регіональних умов, купівельної спроможності споживачів і специфіки операційних процесів. Зокрема, розкриття інформації щодо витрат і фінансових результатів за форматами LE SILPO, фудкортів Resto та класичних супермаркетів створить аналітичну основу для розуміння економічної ефективності кожного з них. Це дасть змогу оцінити доцільність подальшого розвитку окремих форматів, оптимізувати витратну структуру та підвищити обґрунтованість стратегічних управлінських рішень щодо масштабування мережі, перерозподілу інвестицій і адаптації бізнес-моделі до змін ринкового середовища.

Практична реалізація випуску квартальної фінансової звітності у ТОВ «Сільпо-Фуд» вимагатиме чіткого налагодження процедур закриття звітного періоду та системної підготовки відповідних звітних форм у стислі терміни. Такий процес передбачає узгоджену взаємодію бухгалтерської служби, фінансового менеджменту та інших функціональних підрозділів з метою забезпечення повноти й достовірності звітних даних. Це включає не лише подальшу автоматизацію процесів нарахування резервів, розрахунку амортизаційних відрахувань, а також оцінку справедливої вартості активів і зобов'язань, але й потребує оптимізації інформаційного наповнення звітності. Зокрема, квартальна звітність передбачає подання скороченого обсягу інформації, зосередженого на основних фінансових звітах без розширених приміток, що потребує ретельного відбору релевантних показників. Такий підхід дозволяє забезпечити своєчасність оприлюднення звітності та водночас зберегти її аналітичну цінність для користувачів.

Таким чином, відображення витрат операційної діяльності у фінансовій звітності ТОВ «Сільпо-Фуд» здійснюється на високому рівні з дотриманням МСФЗ. Розвиток подання нових форм звітності, посилення контролю та покращення якості інформації про витрати операційної діяльності забезпечать подальше підвищення достовірності фінансової звітності.

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ТА МЕТОДИКА АУДИТУ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ТА ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

3.1. Загальні принципи організації аудиту витрат операційної діяльності підприємства

Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА) регламентують організацію проведення аудиту на підприємстві масштабів ТОВ «Сільпо-Фуд». Цими стандартами керуються фахівці під час формування плану та основи для складання висновків за результатами проведених процедур. Аудит витрат операційної діяльності являє собою одну з найважливіших частин загального аудиту фінансової звітності Товариства, тому що витрати, які виникають внаслідок здійснення операційної діяльності, повинні бути визнані належним чином та розкриті інформативно відповідно до застосованої управлінням концептуальної основи фінансової звітності, якою для вищезазначеної компанії є МСФЗ.

Важливо зауважити, що аудит консолідованої та окремої фінансової звітності ТОВ «Сільпо-Фуд» проводиться щорічно незалежною аудиторською компанією; за аналізований період, ТОВ «БЕЙКЕР ТІЛЛІ Україна», яка підтвердила необхідне ліцензування на проведення зазначеного виду діяльності відповідно до законодавства України [27, с. 4-10]. Об'єми товарообороту та послуг зумовлюють значну складність аудиторської перевірки та необхідність залучення великої кількості фахівців, які мають відповідну кваліфікацію та досвід роботи в галузі роздрібної торгівлі.

Підґрунтям проведення аудиторської перевірки є наступні принципи:

- незалежність аудитора;
- професійна компетентність;
- належна ретельність;;

- конфіденційність;
- професійна поведінку.

Аудитор повинен підтвердити незалежність відсутністю родинних зв'язків з керівництвом компанії-клієнта, а також інших обставин для виникнення передумов до сумнівів в об'єктивності аудиторської думки.

Принципи, описані в табл. 3.1, є мандатом для проведення якісної аудиторської перевірки фінансової звітності. Порухення передбачають понесення відповідальності та призводять до складання хибних висновків аудиторів та введення в оману як зовнішніх, так і внутрішніх користувачів фінансової звітності Товариства. Аудиторська компанія має простежити за тим, аби належним чином проводилися внутрішні контролю якості, які забезпечують дотримання фундаментальних принципів всіма членами команди фахівців.

Таблиця 3.1 – Фундаментальні принципи аудиту витрат операційної діяльності

Принцип	Зміст принципу	Практична реалізація на ТОВ «Сільпо-Фуд»
Незалежність	Відсутність обставин, які становлять загрозу об'єктивності	Підписання договору про незалежність аудиторів
Професійна компетентність	Наявність знань та навичок для виконання завдань	Залучення до роботи аудиторів із сертифікаціями міжнародного зразка (ACCA, CAP/CIPA)
Належна ретельність	Старанність та своєчасність виконання роботи	Дотримання графіку аудиту, документування всіх процедур
Конфіденційність	Нерозголошення інформації про клієнта	Підписання договору про нерозголошення із передбаченими наслідками в умовах його порушення
Професійна етика	Дотримання етичних норм діяльності	Відповідність Кодексу етики професійних бухгалтерів

Джерело: згруповано за інформацією [38; 39]

Процес планування аудиту вступає в силу заздалегідь, тому що визначає обсяг робіт та стратегію подальших процедур. На даному етапі аудитори зобов'язані не лише ознайомитися з особливостями операційного середовища ТОВ «Сільпо-Фуд», а й зрозуміти специфіку його діяльності, включно із сезонністю продажів товарів, особливостями договірних відносин з постачальниками, а також програмами лояльності клієнтів.

Суттєвість в аудиторському плануванні, включно з визначенням матеріальності та допустимих похибок, відіграє важливу роль для професійного судження аудитора, оскільки визначає обсяг аудиторських процедур та вплив виявлених викривлень на аудиторську думку. Суттєвість від фінансової звітності визначається як відсоток від валюти балансу, чистого доходу від реалізації, валового прибутку або іншого показника залежно від обставин аудиту. Для ТОВ «Сільпо-Фуд» застосовується чистий дохід від реалізації як база для розрахунку суттєвості.

Планування аудиту Товариства розпочинається попередньо за декілька місяців до безпосередніх польових робіт, оскільки існує необхідність для визначення змін у діяльності, обліковій політиці та інших складових перевірки. Особливого значення набуває вплив воєнного стану на результати діяльності, тому що це такі умови середовища функціонування створюють додаткові ризики суттєвого викривлення показників фінансової звітності.

Невід'ємною частиною планування є підготовка аудиторами процедур перевірки внутрішніх контролів компанії. Такі процедури дозволяють оцінити впровадження на практиці системи регулювання зв'язків у компанії для забезпечення достовірності фінансової звітності і запобігання шахрайства.

Практично застосовуються такі процедури, як тестування операцій на введення їх в обліковій системі відповідальними особами компанії, відтак, тими, які мають доступ до документообігу та зафіксовані у письмовому вигляді. Якщо аудиторами включено здійснення перевірки цим шляхом, то за відповідною вибіркою операцій вони мають право запросити докази у вигляді фотоматеріалу з облікових систем для перевірки наявності того чи іншого працівника в переліку відповідальних за здійснення бухгалтерських проводок.

Тестування контролей включає і поетапну перевірку наявності внутрішньої документації за тим чи іншим процесом, якщо це зазначено у внутрішніх політиках компанії. Аудиторами перевіряється наявність не лише підписів на тих чи інших документах уповноваженими особами, а й достовірність умов, які було такими підписами затверджено.

Оцінка системи внутрішнього контролю, представлена на табл. 3.2, дозволяє аудитору визначити стратегію аудиту. У випадку, якщо система внутрішнього контролю є ефективною, аудитор може покладатися на неї та зменшити обсяг процедур, які націлені на перевірку. Якщо система контролю містить недоліки, аудитор зобов'язаний виконати тести деталей перевірки операцій та залишків. Для ТОВ «Сільпо-Фуд» аудитор зазвичай застосовує комбінований підхід, тестуючи контрольні процедури в окремих областях.

Практичне виконання аудиторських процедур у ТОВ «Сільпо-Фуд» передбачає роботу аудиторської команди на території клієнта протягом декількох тижнів. Аудитори отримують доступ до облікової системи в режимі перегляду первинних документів, облікових реєстрів. Проводяться зустрічі з працівниками окремих підрозділів для отримання пояснень щодо виникнення невідповідностей за певними операціями, політиками чи процедурами.

Таблиця 3.2 – Компоненти системи внутрішнього контролю за витратами на ТОВ «Сільпо-Фуд»

Компонент	Характеристика	Аудиторська оцінка
Контрольне середовище	Філософія керівництва, етичні цінності, організаційна структура	Оцінка політики щодо конфліктів інтересів
Процес оцінки ризиків суб'єктом господарювання	Процедури виявлення та управління ризиками	Перевірка наявності системи управління ризиками
Інформаційна система	Автоматизовані системи обліку, документообіг	Тестування загальних ІТ-контролів, контроль додатків
Контрольні дії	Затвердження, звірки, розмежування обов'язків	Тестування операційної ефективності контролів
Моніторинг контролів	Внутрішній аудит, перевірки керівництва	Оцінка роботи служби внутрішнього аудиту

Джерело: згруповано за інформацією [38; 39]

Для аудиту витрат ТОВ «Сільпо-Фуд» аудитори застосовують монетарну вибірку для тестування великих та середніх витрат, а також цільову вибірку для виявлення незвичайних операцій. Суцільній перевірці підлягають операції, витрати за якими становлять вищу за порогову суму. Такий підхід дозволяє сконцентрувати аудиторські зусилля на аспектах з найбільшим ризиком суттєвого викривлення.

Аудиторами приділяється значна увага перевірці собівартості реалізованих товарів, оскільки оцінка запасів є однією з найбільш трудомістких процедур. Існує

необхідність не тільки правильності застосування методу середньозваженої собівартості, а й повноти відображення надходжень товарів та їхнього списання при реалізації. До цього додається комплексність правильності віднесення маркетингових доходів від постачальників на зменшення собівартості.

Практична реалізація процедур, наведених у табл. 3.3, передбачає координаційні роботи аудиторів з підрозділами компанії-клієнта, в нашому випадку – ТОВ «Сільпо-Фуд». Наприклад, присутність при інвентаризації вимагає не лише планування візитів аудиторів до складів та торгових точок у дату проведення інвентаризації, а й отримання первинної документації за результатами процедури. Аудитори спостерігають за процесом підрахунку запасів, виконують власні контрольні калькуляції для вибірки позицій, перевіряють правильність заповнення інвентаризаційних описів.

Таблиця 3.3 – Ключові аудиторські процедури для собівартості реалізації

Аудиторська процедура	Мета процедури	Аудиторські докази
Огляд складів та торгових точок	Підтвердження існування запасів, інвентаризація	Меморандум, фотофіксація
Присутність при інвентаризації	Перевірка повноти та точності обліку запасів	Інвентаризаційні описи, акти звірки
Перевірка цін постачальників	Підтвердження оцінки запасів, NRV-тест	Оборотно-сальдові відомості, розрахунки
Тестування операцій	Віднесення операцій до правильно визначеного періоду	Накладні до та після звітної дати

Джерело: згруповано за інформацією [41; 42; 43]

Витрати на персонал в контексті перевірки операційних витрат вимагають значних ресурсів та застосування автоматизованих аудиторських процедур. Враховуючи середню кількість працівників ТОВ «Сільпо-Фуд» за проаналізований період, дотримання вимог щодо трудового законодавства, повноти визнання витрат на персонал, правильності обліку заброньованих працівників та своєчасності надання звітності контролюючим органам набувають особливого значення.

В процесі аудиту необоротних активів важливо врахувати такі процедури, як перевірка правильності амортизації, включаючи: правильність визначення строків корисного використання, ліквідаційної вартості, методів амортизації, повноти нарахування амортизації за звітний період. У випадку ТОВ «Сільпо-Фуд» з

балансовою вартістю ОЗ понад 15 млрд. грн та НМА понад 3 млрд. грн, аудит амортизації займає провідну роль під час аналізу фінансової звітності.

Таблиця 3.4 – Специфіка аудиту амортизації ТОВ «Сільпо-Фуд»

Аспект аудиту	Процедури	Особливості
Переоцінка будівель	Перевірка звітів незалежних оцінювачів, методологічні оцінки	Модель переоцінки застосовується лише для будівель
Активи у формі права власності	Перевірка розрахунків АПК згідно МСФЗ 16	Значні суми через оренду торгових площ
Лізингові активи	Перевірка договорів лізингу, розрахунків амортизації	Окрема категорія зі строками 3-10 років
Строки експлуатації	Порівняння з галузевими бенчмарками	Будівлі 8-35 років (широкий діапазон)
Капіталізація витрат	Перевірка обґрунтованості віднесення на збільшення вартості	Модернізація та поточний ремонт

Джерело: згруповано за інформацією [41; 42]

Обґрунтованість облікових оцінок керівництва стосовно строків корисного використання входить в зону відповідальності аналізу аудиторами. Для нових категорій активів, які набули актуальності з початком повномасштабного вторгнення, наприклад, генератори, придбані для забезпечення автономного електропостачання в умовах енергетичної кризи, аудитор оцінює адекватність встановлених строків експлуатації. Перевірка переоцінки будівель включає оцінку кваліфікації та незалежності оцінювачів, аналіз методології оцінки, перевірку правильності результатів переоцінки у власному капіталі.

Аудит орендних операцій за МСФЗ 16 є однією з найбільш складних областей через необхідність перевірки численних розрахунків дисконтованої вартості, ставок дисконтування, оцінок строків оренди. ТОВ «Сільпо-Фуд» орендує сотні торгових приміщень, і це створює значні орендні зобов'язання та активи у формі права користування у фінансовій звітності.

Таблиця 3.5 – Аудит оренди за МСФЗ 16

Процес	Характеристика
Розуміння портфелю оренди	Модель переоцінки застосовується лише для будівель
Тестування первісного визнання	Значні суми через оренду торгових площ
Тестування подальшої оцінки	Окрема категорія зі строками 3-10 років
Перевірка розкриттів	Будівлі 8-35 років (широкий діапазон)

Джерело: згруповано за інформацією [44; 45]

Складність аудиту оренди обумовлена тим, що професійні судження керівництва щодо визначення строку оренди з урахуванням опціонів на пролонгацію піддаються перевірці аудиторами. Вони мають оцінити обґрунтованість припущень та їх відповідність економічній реальності. У випадку ТОВ «Сільпо-Фуд» типовою є ситуація, коли договір оренди укладений на короткий термін, але з врахуванням пункту про пролонгацію, якщо у сторін немає заперечень. Керівництво тоді має визначити. Чи існує розумна впевненість у продовженні оренди для розрахунку орендного зобов'язання.

Аудит резервів та облікових оцінок є областю найбільшої суб'єктивності та професійних суджень. Аудиторська команда має оцінити обґрунтованість методології розрахунку резервів, адекватність припущень, використаних керівництвом, наявність та надійність даних, на яких базуються розрахунки. Для ТОВ «Сільпо-Фуд» ключовими резервами є резерв під очікувані кредитні збитки за дебіторською заборгованістю, резерв під знецінення товарних запасів, резерв на виплату відпусток працівникам, резерв за програмою лояльності клієнтів.

Таблиця 3.6 – Аудит ключових облікових оцінок та резервів

Аспект аудиту	Процедури	Особливості
Переоцінка будівель	Перевірка звітів незалежних оцінювачів, методологічні оцінки	Модель переоцінки застосовується лише для будівель
Активи у формі права власності	Перевірка розрахунків АПК згідно МСФЗ 16	Значні суми через оренду торгових площ
Лізингові активи	Перевірка договорів лізингу, розрахунків амортизації	Окрема категорія зі строками 3-10 років
Строки експлуатації	Порівняння з галузевими бенчмарками	Будівлі 8-35 років (широкий діапазон)
Капіталізація витрат	Перевірка обґрунтованості віднесення на збільшення вартості	Модернізація та поточний ремонт

Джерело: згруповано за інформацією [48, с. 6]

Аудитор застосовує ретроспективний аналіз попередніх оцінок для оцінки якості процесу формування облікових оцінок керівництвом. Якщо попередні оцінки систематично відрізнялися від фактичних результатів, це може свідчити про упередженість у судженнях керівництва або недостатню ефективність процесу оцінювання. Для ТОВ «Сільпо-Фуд» аудитор порівнює фактичний відсоток

погашення дебіторської заборгованості з очікуваним, використаним для розрахунку резерву в попередніх періодах.

Під час аудиту інших операційних витрат відбувається перевірка операцій, які неможливо віднести до інших функціональних категорій. Зазначимо, що у 2024 році особлива увага приділялася аудиту збитків від знищення складського комплексу в Бориспільському районі внаслідок бойових дій. Аудиторами в таких випадках перевіряється документальне підтвердження обставин події, правильність оцінки знищених активів, адекватність розкриття в примітках до фінансової звітності.

Перевірка таких надзвичайних подій вимагає від аудиторської команди особливої ретельності та професійного скептицизму. Вони мають переконатися в тому, що всі знищені активи дійсно існували на дату події, правильно оцінені, а збитки не є завищеними. Водночас постає завдання проявити розуміння складності документування операцій в умовах воєнного стану та допустити певну гнучкість у вимогах до документального підтвердження за умови наявності альтернативних доказів.

Таблиця 3.7 – Аудит збитків, які виникли в результаті настання надзвичайних подій

Процес	Характеристика процесу	Мета виконання
Отримання розуміння події	Ознайомлення з обставинами події, обговорення з керівництвом планів відновлення/компенсації	Оцінка впливу на безперервність діяльності підприємства
Перевірка документування	Отримання актів огляду пошкоджених об'єктів, фото/відео фіксацій, висновків експертів про неможливість відновлення, результатів інвентаризацій	Оцінка наявності порушень при документуванні із урахуванням даних, переданих до відповідних органів
Перевірка оцінки збитків	Звірка товарних запасів, ОЗ, НМА з обліковими даними, включаючи методи оцінки, оцінка на основі інвентаризації	Отримання інформації про наявність на складі тих чи інших активів
Перевірка облікових записів	Перевірка списання знищених товарних запасів, ОЗ, визнання збитків у складі інших операційних витрат	Отримання інформації
Оцінка розкриття у звітності	Перевірка опису обставин в примітках, кількісної оцінки збитків	Оцінка впливу на безперервність діяльності підприємства

Джерело: згруповано за інформацією [42; 43]

Під час виявлення незвичних тенденцій особливу роль відіграють аналітичні процедури, які можуть відобразити відхилення від очікуваних значень та потенційні викривлення. Аудитор застосовує аналітичні процедури на етапі планування для того, щоб виявити ті сфери, які містять найбільший ризик.

Застосування аналітичних процедур у ТОВ «Сільпо-Фуд» ускладнюється впливом воєнного стану на діяльність підприємства. Аудитор враховує не лише зміну показників після повномасштабного вторгнення у порівнянні з довоєнним періодом, а й враховує умови діяльності, закриття частини торгових точок, скорочення персоналу тощо. Тому аудитор повинний ретельно аналізувати причини відхилень та не робити поспішних висновків про наявність викривлень лише на основі аналітичних процедур.

Завершення аудиту включає виконання фінальних аудиторських процедур, оцінку достатності та адекватності отриманих аудиторських доказів, формування аудиторської думки. Аудитори мають переконатися в тому, що були виконані заплановані процедури, всі значні питання вирішені, отримані необхідні письмові заповнення від керівництва.

Протягом процесу проведення аудиту фахівцями має бути оперативно надана інформація про порушення керівництву компанії. Така інформація оформлюється під виглядом управлінського листа і вимагає регламентований перелік невідповідностей, виявлених під час аудиту. Це фактично обумовлює завершення основних аудиторських процедур.

Така комунікація дозволяє управлінському персоналу врахувати ключові питання, які будуть розкриті у фінансовій звітності. Повне розуміння висновків аудитора та вживання своєчасних заходів підвищить достовірність фінансової звітності у майбутніх періодах діяльності Товариства.

3.2. Оцінка системи внутрішньогосподарського контролю та організації бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності підприємства

Система внутрішньогосподарського контролю витрат операційної діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд» являє собою комплекс взаємопов'язаних організаційних заходів, методик і процедур, спрямованих на забезпечення результативного та економічно обґрунтованого використання ресурсів підприємства. Вона покликана гарантувати достовірність формування фінансової звітності, дотримання вимог чинного законодавства, міжнародних стандартів фінансової звітності, а також виконання внутрішніх регламентів і управлінських рішень.

З огляду на масштаб діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд», яке функціонує як розгалужена мережа з понад 300 супермаркетів та має чисельність персоналу понад 31 тисячу осіб, ефективність такої системи внутрішнього контролю набуває критично важливого значення. Вона забезпечує керованість бізнес-процесів, своєчасне виявлення відхилень у витратах, попередження зловживань і помилок, а також мінімізацію операційних і фінансових ризиків у складному та динамічному середовищі функціонування підприємства.

Контрольне середовище є фундаментальною складовою системи внутрішньогосподарського контролю ТОВ «Сільпо-Фуд» та визначає загальну культуру організації управлінських і облікових процесів. Воно формує базові умови, у межах яких здійснюється планування, виконання та контроль операційної діяльності, а також впливає на поведінку персоналу на всіх рівнях управління.

Включно з філософією керівництва щодо управління ризиками, дотриманням етичних цінностей компанії, чітко визначеною організаційною структурою та розподілом повноважень, менеджмент Товариства демонструє послідовну прихильність до принципів доброчесності та відповідальної ділової поведінки. Такий підхід створює передумови для стабільного функціонування

системи внутрішнього контролю, підвищує рівень дисципліни у виконанні облікових процедур і сприяє формуванню довіри до фінансової інформації як з боку внутрішніх, так і зовнішніх користувачів.

Оскільки у ТОВ «Сільпо-Фуд» функціонує багаторівнева система внутрішнього контролю, забезпечується перевірка витрат на різних етапах їх виникнення, від ініціювання господарської операції до її відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності. Такий підхід дозволяє своєчасно виявляти відхилення, помилки або потенційні ризики ще на ранніх стадіях формування витрат.

Кожний рівень управління окремо здійснює визначені процедури та контрольні функції, які, доповнюючи один одного, формують цілісну й комплексну систему захисту від помилок, неефективного використання ресурсів і можливих зловживань. Важливим елементом цієї системи є чітке розмежування обов'язків між різними рівнями управління та функціональними підрозділами, що унеможливорює концентрацію надмірних повноважень в одному центрі. Такий розподіл відповідальності суттєво знижує ризик шахрайства, підвищує прозорість операцій і сприяє зміцненню надійності внутрішнього контролю в цілому.

Оцінка ризиків у системі внутрішньогосподарського контролю ТОВ «Сільпо-Фуд» охоплює ідентифікацію постійних і змінних ризиків, які можуть перешкоджати досягненню стратегічних і операційних цілей підприємства. Вона включає визначення джерел виникнення ризиків, оцінку ймовірності їх настання та потенційного впливу на фінансові результати діяльності, а також розробку та впровадження заходів з управління ризиками з метою мінімізації їх негативних наслідків.

В умовах воєнного стану зазначений етап набуває особливого значення, оскільки Товариство стикається з високим рівнем невизначеності та появою непередбачуваних ризиків. До них, зокрема, належать ризики пошкодження або втрати активів унаслідок військових дій, порушення логістичних ланцюгів постачання, зниження доступності матеріальних ресурсів, а також кадрові ризики, пов'язані з мобілізацією персоналу чи міграційними процесами. Системний підхід

до оцінки таких ризиків дозволяє своєчасно адаптувати управлінські та облікові процедури, забезпечуючи стійкість діяльності підприємства в кризових умовах.

Практика застосування контрольних дій у ТОВ «Сільпо-Фуд» свідчить про комплексний і системний підхід до контролю витрат операційної діяльності, що охоплює всі ключові етапи здійснення господарських операцій. Контрольні процедури інтегровані в бізнес-процеси підприємства та спрямовані на запобігання неефективному використанню ресурсів і перевищенню затверджених бюджетних показників. Як приклад реалізації множинних контрольних дій доцільно розглянути процес закупівлі товарів. На початковому етапі комерційний підрозділ ідентифікує потребу в товарах на основі аналізу обсягів продажів, залишків на складах і прогнозних показників попиту. Після цього замовлення формується в обліковій інформаційній системі та проходить автоматичну перевірку на відповідність установленим лімітам і бюджетним обмеженням. У разі перевищення визначених лімітів таке замовлення підлягає додатковому погодженню та вимагає обов'язкового затвердження керівником комерційного підрозділу, що забезпечує посилений управлінський контроль і мінімізує ризики необґрунтованих витрат (рис. 3.1).

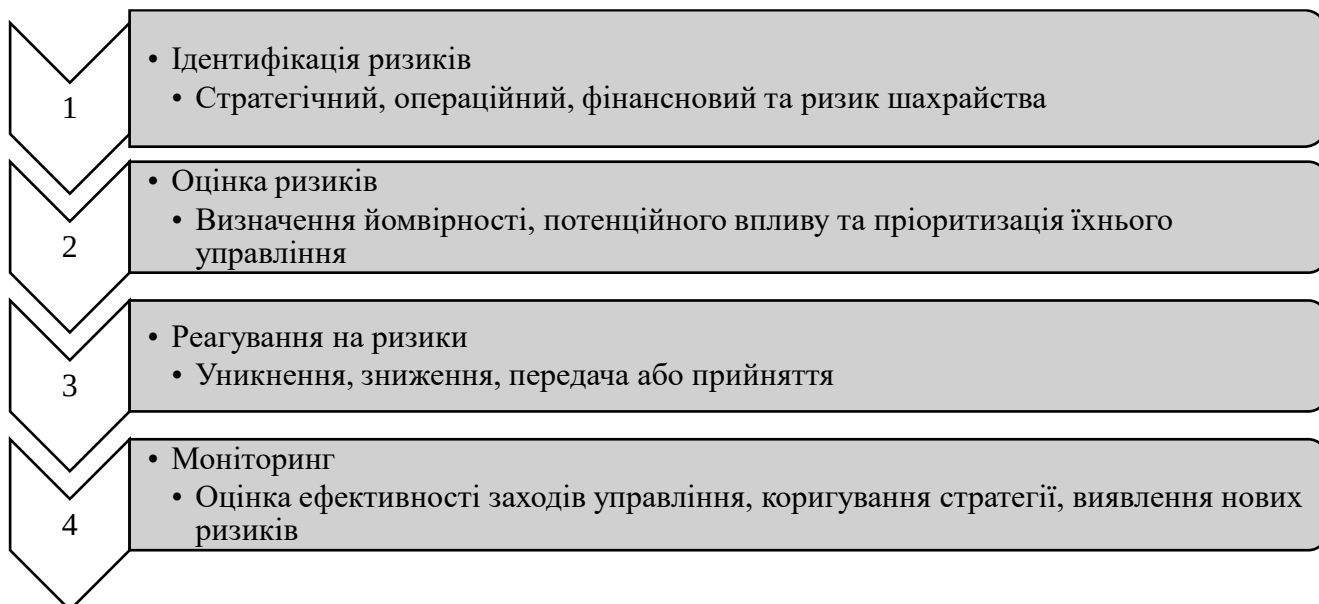


Рисунок 3.1 – Процес управління ризиками витрат операційної діяльності

Джерело: згруповано за інформацією [49, с. 7]

Поетапна система контролю в процесі закупівлі забезпечує захист від помилок на кожному етапі здійснення операцій та суттєво ускладнює можливість виникнення зловживань. Послідовне застосування контрольних процедур дозволяє перевіряти обґрунтованість рішень, правильність оформлення документів і дотримання встановлених лімітів ще до моменту остаточного відображення витрат у бухгалтерському обліку.

Навіть у разі, якщо один із контрольних механізмів не спрацює внаслідок ймовірної помилки виконавця або навмисного обходження встановлених процедур, інші елементи системи контролю забезпечують виявлення проблеми на наступних етапах процесу. Така надлишковість контролів є виправданою для критично важливих бізнес-процесів, зокрема закупівельної діяльності, де рівень фінансових і операційних ризиків є високим і потребує посиленого управлінського нагляду. Систематизацію контрольних процедур у межах циклу закупівлі товарів наведено в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8 – Контрольні процедури в циклі закупівлі товарів

№	Назва етапу	Характеристика
1	Ініціювання закупівлі	— аналіз потреби — формування заявки в електронній системі EDI Network 2.0 — перевірка відповідності бюджету — затвердження уповноваженою особою
2	Вибір постачальника	— аналіз цін та умов постачальників — вибір з переліку затверджених постачальників — узгодження умов договору — затвердження договору юридичним департаментом
3	Розміщення замовлення	— формування замовлення постачальнику — підтвердження наявності бюджету — електронний підпис уповноваженої особи
4	Приймання товарів	— фізична перевірка при отриманні — звірка найменувань — підписання накладної уповноваженими особами — реєстрація в системі обліку запасів
5	Обробка рахунку	— отримання рахунку від постачальника — тристороння звірка — затвердження до оплати
6	Оплата	— формування платіжного доручення — підписання двома особами (бухгалтер + директор) — здійснення платежу через клієнт-банк — звірка банківської виписки

Джерело: згруповано за інформацією [50, с.5-10]

Розвиток культури контролів на підприємствах масштабів ТОВ «Сільпо-Фуд» має стати одним із пріоритетних напрямів у процесі ухвалення управлінських рішень вищим і середнім менеджментом. Формування ефективної культури контролю передбачає інтеграцію контрольних процедур у щоденну діяльність підприємства та усвідомлення їх значущості на всіх рівнях організаційної структури.

Впровадження такої системи ґрунтується на тому, що кожний працівник чітко усвідомлює власну роль і відповідальність у забезпеченні результативності діяльності підприємства та дотриманні внутрішніх регламентів. Для цього необхідно забезпечувати постійну та відкриту комунікацію між працівниками й управлінським складом, системно інформувати про цілі контролю, а також заохочувати й мотивувати ініціативи, спрямовані на виявлення недоліків, їх усунення та оптимізацію бізнес-процесів.

Система внутрішньогосподарського контролю та організація бухгалтерського обліку витрат операційної діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд» у цілому забезпечують достовірність фінансової звітності, раціональне й економічно обґрунтоване використання ресурсів підприємства, а також дотримання вимог чинного законодавства та внутрішніх регламентів. Налагоджені контрольні процедури сприяють своєчасному виявленню відхилень у формуванні витрат і підтримують стабільність управлінських рішень в умовах динамічного зовнішнього середовища.

Водночас подальший розвиток зазначеної системи доцільно спрямовувати на розширення застосування цифрових інструментів контролю, зокрема автоматизованих аналітичних модулів, систем моніторингу витрат і інтегрованих інформаційних платформ. Паралельно важливим напрямом є формування культури проактивного контролю, орієнтованої не лише на фіксацію наслідків, а насамперед на попередження ризиків, підвищення прозорості процесів і зростання ефективності управління витратами операційної діяльності в довгостроковій перспективі.

3.3. Методика аудиту витрат операційної діяльності підприємства та його вдосконалення

Процес аудиту витрат, які виникли внаслідок проведення операційної діяльності, представляє складний та багаторівневий процес незалежної перевірки відображення операційних витрат у фінансовій звітності, оцінки правильності їхньої класифікації та визначення відповідності встановленим нормам бухгалтерського обліку. Враховуючи специфіку діяльності підприємств роздрібної торгівлі, зокрема мережі супермаркетів ТОВ «Сільпо-Фуд», яка станом на кінець звітного 2024 року налічує понад 300 торгових точках в різних регіонах України, методика аудиту має охоплювати як загальні положення міжнародних стандартів, так і галузеві особливості торговельної діяльності.

Методологічною основою аудиту витрат операційної діяльності є Міжнародні стандарти аудиту, які визначають загальні підходи до планування, проведення та документального оформлення результатів аудиторської перевірки. Аудит операційних витрат передбачає аналіз доказової бази щодо їх визнання, оцінки та відображення в системі бухгалтерських рахунків відповідно до облікової політики підприємства. У процесі перевірки аудитор має переконатися, що застосовані методи обліку відповідають вимогам МСФЗ, зокрема МСБО 1 «Подання фінансових звітів» і МСБО 2 «Запаси».

Особливістю аудиту витрат операційної діяльності підприємства є необхідність перевірки правильності формування собівартості реалізованих товарів, яка становить найбільшу частку у структурі операційних витрат. Згідно з фінансовою звітністю ТОВ «Сільпо-Фуд», собівартість реалізованих товарів формується з урахуванням вартості придбаних товарів, транспортно-заготівельних витрат та коригувань на розмір комерційного доходу, отриманого від постачальників за різними маркетинговими послугами. Така специфіка потребує від аудитора глибокого розуміння галузевої практики та особливостей формування собівартості у роздрібній торгівлі.

Планування аудиту витрат операційної діяльності має на меті вивчення особливостей господарської діяльності підприємства, оцінку системи внутрішнього контролю та визначення рівня аудиторського ризику. Для такої великої торгівельної мережі, як ТОВ «Сільпо-Фуд», з річним доходом понад 90 млрд грн, планування набуває особливого значення через масштабність операцій та географічну розгалуженість торговельних точок.

На етапі попереднього планування аудитор повинен здійснити аналіз операційної структури підприємства, вивчити особливості облікової політики щодо визнання та оцінки витрат, дослідити систему документообігу та порядок формування облікових регістрів. Оскільки «Сільпо-Фуд» є частиною групи, аудиторська команда має врахувати особливості внутрішньогрупових операцій при перевірці консолідованої звітності та виключити їх при оцінці окремих аспектів.

Перевірка собівартості реалізованих товарів становить центральний елемент аудиту витрат операційної діяльності торговельного підприємства, оскільки ця стаття формує найбільшу частку операційних витрат. Методика аудиту передбачає комплексну перевірку всіх етапів формування собівартості: від придбання товарів до їхньої реалізації кінцевим споживачам.

На початковому етапі аудитор досліджує правильність формування первісної вартості придбаних товарів. Згідно з МСБО 2 «Запаси», собівартість придбання запасів складається з ціни придбання, ввізного мита, інших податків (за виключенням тих, які відшкодовуються суб'єкту господарювання податковими органами) та інших витрат. Специфіка діяльності «Сільпо-Фуд» змушує аудиторів ретельно слідкувати за тим, чи включено до первісної вартості суми митних зборів, транспортних витрат, витрат на страхування та інших супутніх витрат.

Аудитором має переглянутися документація в повному обсязі на придбання товарів: договори з постачальниками, товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, митні декларації при імпорті. Особливу увагу необхідно приділити правильності відображення торговельних знижок та бонусів від постачальників. За галузевою практикою роздрібною торгівлю, постачальники надають різноманітні види знижок: ретроспективні знижки за обсяги закупівель, бонуси за виконання

планових показників, компенсації за маркетингові послуги. Облік таких знижок повинен відповідати сутності операцій та вимогам міжнародних стандартів.

Перевірка методу оцінки запасів при їхньому вибутті потребує аналізу обраної підприємством облікової політики та послідовності її застосування. Відповідно до консолідованої звітності ТОВ «Сільпо-Фуд», собівартість запасів визначається методом середньозваженої вартості. Необхідно провести перевірку правильності розрахунків, які стосуються середньозваженої собівартості, послідовність застосування методу протягом звітного періоду, коректність відображення руху товарів у системі складського обліку. При цьому важливо переконатися в тому, що дані аналітичного обліку запасів відповідають синтетичним показникам фінансової звітності.

З боку аудитора важливим етапом є перевірка адміністративних витрат, які включають витрати на утримання управлінського персоналу, загальногосподарські витрати, витрати на професійні послуги, амортизацію необоротних активів загальногосподарського значення та інші витрати загальногосподарського характеру. ТОВ «Сільпо-Фуд», яке має централізовану систему управління, відповідно, має значну частку адміністративних витрат у вигляді витрат на утримання центрального офісу, витрати на інформаційні технології, послуги консультантів та аудиторів.

Аудитором повинна бути перевіреною правильність розподілу витрат між адміністративними витратами та витратами на збут, обґрунтованість віднесення конкретних видів витрат до тієї чи іншої категорії. Особливої уваги потребує перевірка витрат на оплату праці управлінського персоналу, нарахувань на заробітну плату, витрат на відрядження, представницькі витрати, витрати на утримання службового автотранспорту. При цьому необхідно переконатися у наявності первинних документів, які підтверджують факт здійснення витрат, їхню господарську доцільність та правильність відображення в обліку.

Витрати на збут торговельного підприємства включають витрати на утримання торговельних об'єктів, заробітну плату торгового персоналу, витрати на рекламу та маркетинг, витрати на транспортування товарів, витрати на пакувальні матеріали. Для розгалуженої мережі магазинів особливо важливим є правильний

облік витрат на оренду приміщень, комунальні послуги, амортизацію обладнання торговельних залів.

Аудитор має звернути увагу на облік витрат за договорами оперативної оренди відповідно до МСФЗ 16 «Оренда». Станом на звітну дату Товариство має значні зобов'язання з оренди приміщень для торговельних точок. Перевірка повинна охопити коректність нарахування амортизації на активи права користування, правильність відображення відсоткових витрат за орендними зобов'язаннями.

Важливим аспектом є перевірка витрат на рекламу та маркетингові заходи. Аудитор повинен переконатися у наявності договорів з рекламними агентствами та іншими контрагентами, актів виконаних робіт, доказів отримання рекламних послуг. Необхідно перевірити правильність періодизації рекламних витрат, особливо якщо вони з'являються протягом декількох звітних періодів.

Сучасні тенденції розвитку аудиту пов'язані з активним впровадженням інформаційних технологій та інструментів аналізу великих обсягів даних. Для підприємства роздрібної торгівлі з великою кількістю торговельних точок та значними обсягами операцій традиційні методи вибіркової перевірки можуть бути недостатньо ефективними. Вдосконалення методики аудиту витрат операційної діяльності має передбачити використання сучасних аналітичних інструментів та процедур суцільної перевірки даних.

Застосування технологій безперервного аудиту дозволяє здійснювати моніторинг операцій підприємства в режимі реального часу або з мінімальною затримкою. Для мережевих структур, які використовують централізовані системи обліку, впровадження модулів безперервного аудиту надає можливість автоматичного виявлення відхилень від встановлених процедур контролю, аномальних операцій, порушень лімітів та нормативів. Такий підхід дозволяє суттєво підвищити ефективність аудиту та зменшити ризик невиявлення суттєвих викривлень.

Вдосконалення методики аудиту також передбачає розвиток ризик-орієнтованого підходу до планування та проведення перевірки. Сучасні методи оцінки ризиків базуються на комплексному аналізі внутрішніх та зовнішніх

факторів, які можуть вплинути на достовірність фінансової звітності. Для підприємств, які працюють в умовах воєнного стану, ризик-орієнтовний підхід набуває особливого значення через необхідність врахування надзвичайних обставин та їхнього впливу на господарську діяльність.

Повномасштабне вторгнення російської федерації в Україну створило безпрецедентні виклики для ведення господарської діяльності та бухгалтерського обліку. Підприємства втратили контроль над активами на окупованих територіях, зазнали руйнувань від бойових дій, зіткнулися з порушеннями в ланцюгах постачання та міграцією персоналу. Такі обставини вимагають від аудиторів особливого підходу до перевірки витрат операційної діяльності.

Станом на кінець звітного періоду ТОВ «Сільпо-Фуд» втратила частину торговельних об'єктів внаслідок бойових дій, припинила роботу магазинів на окупованих територіях, обмежила діяльність торговельних точок у районах активних бойових дій. Аудитор повинен перевірити правильність відображення в обліку втрат від знищення або пошкодження активів, коректність припинення визнання активів, контроль над якими втрачено, обґрунтованість створення резервів під знецінення активів у зонах підвищеного ризику.

Особливої уваги потребує перевірка витрат на відновлення пошкоджених об'єктів, витрат на забезпечення безпеки працівників та торговельних точок, витрат на адаптацію логістичних ланцюгів до нових умов. Аудитор має переконатися у наявності належного документального оформлення надзвичайних витрат, їх обґрунтованості та правильності класифікації у фінансовій звітності. Важливо розмежувати витрати, які належать до звичайної операційної діяльності, та витрати, які були спричинені безпосередньо військовими діями.

Перевірка принципу безперервності діяльності набуває критичного значення в умовах воєнного стану. Аудитор повинен оцінити здатність підприємства продовжувати свою діяльність на безперервній основі протягом принаймні дванадцяти місяців після звітної дати. Для ТОВ «Сільпо-Фуд» такий аналіз включає оцінку прогнозованих грошових потоків, наявність фінансових ресурсів для обслуговування боргових зобов'язань, можливість реструктуризації заборгованості, ймовірність отримання підтримки від власників або кредиторів.

Результати аудиту витрат операційної діяльності мають бути належним чином задокументовані в робочих документах аудитора та відображені в аудиторському звіті. Робочі документи становлять доказову базу аудиторського висновку та повинні містити достатню інформацію для розуміння характеру, масштабу та строків проведених аудиторських процедур, отриманих результатів та сформованих висновків.

Робоча документація щодо перевірки витрат операційної діяльності має включати програму аудиту з переліком виконаних процедур, аналітичні таблиці з результатами тестування системи внутрішнього контролю, вибірки первинних документів та облікових регістрів, розрахунки перевірки правильності формування собівартості, акти звірки з даними підприємства, листи керівництву про виявлені порушення та недоліки.

Аудиторський звіт повинен містити думку аудитора щодо достовірності відображення витрат операційної діяльності у фінансовій звітності, відповідності застосованих методів обліку вимогам міжнародних стандартів, інформацію про ключові питання аудиту, опис відповідальності керівництва та аудиторів. У випадку виявлення суттєвих викривлень або обмежень обсягу аудиту, аудитор повинен модифікувати свій висновок відповідно до вимог міжнародних стандартів аудиту.

Для підприємства, яке складає фінансову звітність за міжнародними стандартами в умовах воєнного стану, аудитор має розкрити у звіті інформацію про вплив надзвичайних обставин на фінансовий стан та результати діяльності підприємства, невизначеності, пов'язані з оцінкою здатності продовжувати діяльність на безперервній основі, обмеження щодо можливості отримання аудиторських доказів через військову ситуацію. Така прозорість є критично важливою для користувачів фінансової звітності при прийнятті економічних рішень у умовах підвищеної невизначеності.

Класифікація витрат за функціями відповідно до МСБО 1 «Подання фінансових звітів» вимагає розподілу операційних витрат між собівартістю реалізації, адміністративними витратами, витратами на збут та іншими операційними витратами. Методика аудиту має забезпечити перевірку правильності

та послідовності застосованих критеріїв розподілу витрат, обґрунтованості віднесення конкретних видів витрат до певних функціональних категорій.

Аудитор повинен вивчити методологію розподілу витрат, затверджену обліковою політикою підприємства, переконатися в її відповідальності економічній сутності здійснюваних операцій та загальноприйнятій практиці. Для торговельних підприємств ключовим є розмежування витрат, які формують собівартість реалізованих товарів та приведення їх до стану, придатного для продажу, тоді як витрати на доставку товарів покупцям, рекламу, утримання торговельних залів відносяться до витрат на збут.

Типовою є проблема розподілу змішаних витрат, які частково стосуються різних функцій. Наприклад, заробітна плата працівників складу може частково включатися до собівартості товарів через витрати на приймання та розміщення товарів, а частково до витрат на збут через витрати на комплектування та відвантаження замовлень. Аудитор перевірити обґрунтованість застосованих баз розподілу таких витрат, послідовність їх використання протягом звітних періодів.

Перевірка розподілу витрат центрального офісу між адміністративними витратами та витратами на збут потребує аналізу функцій, які виконуються різними підрозділами апарату управління. Витрати підрозділів, які забезпечують загальне керівництво підприємством, ведення бухгалтерського обліку, юридичний супровід, управління персоналом, відносяться до адміністративних витрат. Витрати підрозділів, які безпосередньо підтримують торговельну діяльність, таких як відділ маркетингу, відділ розвитку мережі, служба логістики, можуть частково або повністю відноситися до витрат на збут.

Методика перевірки розподілу витрат центрального офісу між адміністративними витратами та витратами на збут потребує аналізу функцій, які виконуються різними підрозділами витрату управління. Витрати підрозділів, які забезпечують загальне керівництво підприємством, ведення бухгалтерського обліку, юридичний супровід, управління персоналом, відносяться до адміністративних витрат. Витрати підрозділів, які безпосередньо підтримують торговельну діяльність, таких як відділ маркетингу, відділ розвитку мережі, служба логістики, можуть частково або повністю відноситися до витрат на збут.

Методика перевірки має включати аналітичні процедури порівняння структури операційних витрат у звітному та попередніх періодах, зіставлення показників підприємства з середньогалузевими даними. Значні відхилення у структурі витрат можуть свідчити про зміну підходів або про наявність помилок у розподілі витрати. Аудитор повинен з'ясувати причини таких відхилень та оцінити їхній вплив на порівняність фінансової звітності.

Аналіз динаміки операційних витрат передбачає порівняння показників звітного періоду з даними попередніх періодів, виявлення тенденцій зміни окремих статей витрат, з'ясування причин значних коливань. Аудитор має враховувати вплив інфляційних процесів, зміни обсягів діяльності, відкриття нових торговельних точок, закриття збиткових об'єктів. В умовах воєнного стану особливої уваги потребує аналіз витрат на забезпечення безпеки, відновлення пошкоджених об'єктів, адаптацію до нових умов роботи.

Структурний аналіз операційних витрат дозволяє оцінити частку окремих категорій витрат у загальній сумі операційних витрат та їх зміну протягом часу. Для торговельних підприємств типовою є висока частка собівартості реалізованих товарів, яка може становити 80-90% доходу. Значні відхилення від галузевих нормативів можуть свідчити про особливості бізнес-моделі підприємства або про наявність викривлень в обліку.

Достатність та повнота розкриття інформації про витрати операційної діяльності у примітках до фінансової звітності є важливою складовою загальної достовірності фінансових звітів. Методика аудиту має забезпечити перевірку відповідності розкриттів вимогам МСФЗ та потребам користувачів у прийнятті економічних рішень.

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» вимагає подання витрат за їх функцією або характером. Якщо підприємство класифікує витрати за функціями у звіті про прибутки та збитки, воно повинно розкрити додаткову інформацію про характер витрат, включаючи витрати на амортизацію та витрати на виплати працівникам. Аудитор має перевірити повноту розкриття у примітках до консолідованої фінансової звітності ТОВ «Сільпо-Фуд».

Розкриття інформації про витрати на персонал повинно включати загальну суму витрат на виплати працівникам, середню кількість працівників протягом періоду, структуру витрат на персонал за категоріями. Враховуючи, що середня кількість працівників Товариства значно скоротилася порівняно з попереднім роком через призов до армії та внутрішнє переміщення працівників, адекватне розкриття цієї інформації має важливе значення для розуміння користувачами впливу воєнного стану на діяльність.

Примітки до фінансової звітності повинні містити інформацію про облікову політику щодо визнання та оцінки операційних витрат, включаючи методи оцінки запасів при вибутті, методи нарахування амортизації, підходи до класифікації витрат за функціями. Аудитор має переконатися, що розкрита облікова політика відповідає фактично застосованим методам обліку та є достатньо детальною для розуміння користувачами.

Розкриття інформації про умовні зобов'язання та умовні активи відповідно до МСБО 37 має особливе значення в умовах воєнного стану. Підприємство може мати умовні зобов'язання щодо відшкодування збитків від пошкодження орендованого майна, потенційні штрафні санкції за порушення договірних зобов'язань через форс-мажорні обставини, претензії від контрагентів [51, с. 8-12]. Аудитор повинен оцінити повноту ідентифікації таких умовних зобов'язань та адекватність їх розкриття.

Розкриття інформації про операції з пов'язаними сторонами згідно з МСБО 24 вимагає детального опису характеру відносин, сум операцій, умов розрахунків, залишків заборгованості. Для ТОВ «Сільпо-Фуд», яка входить до групи компаній та здійснює численні операції з пов'язаними сторонами, таке розкриття має критичне значення для забезпечення прозорості фінансової звітності.

3.4. Типові порушення та ризики, виявлені під час аудиту витрат операційної діяльності підприємства

Аудиторська практика перевірки витрат, які виникли внаслідок операційної діяльності торговельних підприємств, фіксує наявність численних порушень у веденні бухгалтерського обліку, формуванні собівартості та складанні фінансової звітності. Типові порушення можуть бути класифіковані відповідно до різних ознак, зокрема, за характером впливу на фінансову звітність підприємства, за етапами облікового процесу, за функціональними напрямками діяльності та інше.

За характером впливу на достовірність фінансової звітності порушення поділяються на помилки, які призводять до завищення або заниження фінансового результату, та на порушення розкриття інформації без безпосереднього впливу на кількісні показники. Для торговельних підприємств, зокрема мережі ТОВ «Сільпо-Фуд» з річним доходом понад дев'яносто мільярдів гривень, навіть незначні процентні відхилення в обліку витрат можуть призводити до суттєвих відхилень фінансового результату.

За етапами облікового процесу виділяють порушення на стадії первинного документування господарських операцій, помилки при відображенні операцій у системі рахунків бухгалтерського обліку, недоліки в організації аналітичного обліку та формуванні облікових регістрів, викривлення при складанні фінансової звітності. Кожний з цих етапів характеризується специфічними видами порушень, які потребують застосування відповідних аудиторських процедур для їхнього виявлення.

За функціональними напрямками діяльності порушення групуються відповідно до структури витрат операційної діяльності: порушення при формуванні собівартості реалізованих товарів, помилки в обліку адміністративних витрат, викривлення витрат на збут, недоліки в обліку інших операційних витрат. Така класифікація дозволяє аудитору систематизувати виявлені порушення та

сформувати рекомендації щодо вдосконалення обліку за окремими напрямками діяльності підприємства.

Найбільш поширеною категорією порушень, характерною для торгівельних мереж, є помилки при формуванні собівартості реалізованих товарів. Специфіка роздрібної торгівлі, де номенклатура товарів може налічувати десятки тисяч позицій, а оборот товарів відбувається швидкими темпами, створює додаткові ризики виникнення помилок та викривлень.

Порушення, яке є найбільш поширеним в бухгалтерській практиці торгівельних мереж, пов'язане з неправильним визначенням первісної вартості придбаних товарів. Підприємства можуть помилково до включати до первісної вартості витрати, які не відповідають критеріям капіталізації, за МСБО 2, або навпаки, не включати витрати, які повинні формувати собівартість запасів. Для ТОВ «Сільпо-Фуд», у діяльності якого є власний імпорт товарів, особливо критичним є правильне визначення складу транспортно-заготівельних витрат, митних зборів, витрат на страхування при транспортуванні.

Часто виявляються порушення при обліку торговельних знижок та бонусів від постачальників. Відповідно до галузевої практики роздрібної торгівлі, постачальники надають різноманітні форми комерційної підтримки: ретроспективні знижки за досягнення певних обсягів закупівель, компенсації витрат на маркетингові послуги, бонуси за розміщення товарів на певних позиціях у торговельному залі. Економічна сутність таких витрат може суттєво відрізнятися, і це вимагає диференційованого підходу до їхнього обліку.

Відповідно до аудиторської практики, підприємства допускають помилок при визначенні економічної сутності отриманих від постачальників виплат, коли визначається зменшення вартості запасів під впливом поставлених знижок. В такому випадку знижки повинні зменшувати первісну вартість запасів або собівартість реалізованих товарів. Проте якщо виплати від постачальників є компенсацією за надані маркетингові послуги, вони повинні визнаватися доходом від надання послуг.

Суттєві порушення також проявляються під час застосування методів оцінки запасів при їхньому вибутті. Незважаючи на те, що Товариство використовує метод середньозваженої собівартості, що передбачено обліковою політикою, на практиці можуть виникати помилки при розрахунку середньозваженої ціни, особливо за умов значних коливань цін на товари та високої швидкості обороту. Порушення послідовності застосування обраного методу протягом звітного періоду також становить типове викривлення облікової інформації.

Недостатній контроль за рухом товарів у торговельних точках призводить до виникнення невідображених товарних витрат. Аудиторські перевірки часто виявляють розбіжності між обліковими даними та результатами інвентаризацій, що свідчить про недоліки в системі обліку та внутрішнього контролю. Для мережі з понад трьома сотнями торговельних об'єктів організація ефективної системи запобігання крадіжками та контролю за товарними втратами є критично важливим завданням.

Порушення при обліку природного убутку товарів включають застосування необґрунтованих або застарілих норм витрат, неправильне віднесення витрат понад норму на винних осіб або на витрати підприємства, відсутність належного документального оформлення списання товарів. В умовах широкого асортименту продовольчих товарів з обмеженим терміном придатності контроль за природним убутком набуває особливого значення достовірності обліку собівартості.

Адміністративні витрати торговельних підприємств охоплюють широкий спектр операцій, які пов'язані з управлінням підприємством та забезпеченням його функціонування. Типові порушення в цій сфері стосуються як правильності класифікації витрат, так і обґрунтованості їхнього визнання та оцінки.

Найбільш розповсюдженим порушенням є неправильний розподіл витрат між адміністративними витратами та витратами на збут. Відсутність чітких критеріїв розмежування або суб'єктивний підхід до класифікації витрат призводить до викривлення структури операційних витрат у фінансовій звітності. Для центральних торговельних мереж особливо складним є розподіл витрат

центрального офісу, які частково стосуються адміністративних функцій, а частково пов'язані з підтримкою торговельної діяльності.

Порушенням при обліку витрат на оплату праці управлінського персоналу включають неправильне нарахування заробітної плати, помилки при розрахунку та утриманні податків, недостатнє документальне обґрунтування преміювання та інших виплат стимулюючого характеру. Враховуючи, що середня кількість працівників ТОВ «Сільпо-Фуд» становила понад 29 тис. осіб у звітному році, навіть незначні помилки в розрахунках можуть призводити до суттєвих викривлень витрат на персонал.

Аудиторські перевірки часто виявляють недоліки в обліку витрат на професійні послуги. Типові порушення включають визнання витрат у періоді, який не відповідає періоду отримання послуг, відсутність належного документального оформлення отриманих послуг, неправильну оцінку вартості при розрахунках в іноземній валюті.

Значущі викривлення виявляються при обліку амортизації необоротних активів загальногосподарського призначення. Порушення включають застосування необґрунтованих термінів корисного використання активів, неправильний розрахунок ліквідаційної вартості, помилки при визначенні амортизації після переоцінки ОЗ. Для ТОВ «Сільпо-Фуд», яка обліковує будівлі за моделлю переоцінки відповідно до МСБО 16, правильний розрахунок амортизації після переоцінки має критичне значення для достовірності фінансової звітності.

Особливу категорію становлять порушення при обліку витрат на інформаційні технології. Сучасні торговельні мережі здійснюють значні інвестиції в системи управління автоматизації торговельних процесів, захисту інформації. Типові помилки включають неправильну класифікацію витрат на розробку програмного забезпечення між поточними витратами та НМА, помилкову капіталізацію витрат на підтримку та обслуговування інформаційних систем, які повинні визнаватися витратами періоду.

Витрати на збут торговельних мереж формують значну частку операційних витрат та характеризуються варіативністю залежно від обсягу діяльності та бізнес-

моделі підприємства. Типові порушення в цій сфері пов'язані з особливостями торговельної діяльності та специфікою взаємодії з покупцями.

Найбільш суттєві викривлення виявляються при обліку витрат на утримання торговельних об'єктів. Витрати на оренду приміщень включно з комунальними послугами та охороною являють собою значну частку витрат на збут. Неправильне визнання орендних платежів відповідно до МСФЗ 16, помилки при обліку витрат на комунальні послуги в періодах між отриманням рахунків від постачальників, відсутність належного розподілу спільних витрат між окремими торговельними об'єктами створюють умови для виникнення помилок в облікових системах.

Варто звернути увагу також на коректне застосування МСФЗ 16 «Оренда», оскільки підприємство має розгалужену мережу торгових точок. Для правильного визначення строку оренди при первісному визнанні необхідно створити методологію оцінки ймовірності реалізації опціонів проведення договорів. Це може базуватися на аналізі економічних стимулів до продовження оренди, включаючи розмір інвестицій у модернізацію приміщення, наявність альтернативних локацій для торгових точок, історію взаємовідносин з орендодавцями та комерційні показники роботи магазину. Всі рішення щодо визначення строку оренди повинні документуватися з обґрунтуванням застосованих припущень.

Визначення ставки дисконтування для оцінки орендних зобов'язань у складних фінансових умовах потребує професійного судження на основі актуальної ринкової інформації. Враховуючи те, що ТОВ «Сільпо-Фуд» входить до Групи та має комплексну облікову систему, застосування історичних ставок за кредитами при реструктуризації заборгованостей може не відображати поточну вартість залучення позикового капіталу. Необхідно оновити методологію визначення ставки залучення додаткових позикових коштів, яка врахує поточні умови на кредитному ринку, кредитний рейтинг підприємства, забезпечення та строки залучення коштів. Доцільно також щоквартально аналізувати ставки за новими кредитами, які були отримані підприємства за аналогічним кредитним профілем, та коригувати базову ставку дисконтування для нових договорів оренди

Викривлення під час обліку витрат на заробітну плату торгового персоналу пов'язані з тим, що під час облікового процесу виникає неправильний розподіл витрат на оплату праці між собівартістю реалізованих товарів та витратами на збут. На даний фактор також впливають обсяги продажів, які є ідентифікатором до розрахунку змінної частини зарплати.

Велике навантаження на аудиторську роботу та процес виявлення порушень в обліку створює наявність програми лояльності, згаданої попередньо, «Власний рахунок». Створюють передумови до неточного відображення інформації у фінансовій звітності не лише ймовірність неправильної оцінки справедливої вартості наданих бонусних одиниць за товари, що може призвести до відсутності належного резервування майбутніх зобов'язань, а й відсутність аудиторських доказів про здійснення діяльності на основі даної програми за її придбання на повністю ринкових умовах.

Вищезазначена подія, яка створює думку для застереження, пов'язана з придбання ТОВ «Сільпо-Фуд» цієї програми у пов'язаної сторони у 2021 р., проте така операція вимагає аналіз необхідності коригувань у статті «Нематеріальні активи» в окремому та консолідованому звітах. Такі коригування впливають на відповідні елементи сукупного доходу та окремого звіту про звіти в капіталі, а отже, аудиторське судження не може бути виконаним в повному обсязі. Зазначимо, що винагорода такої купівлі складала 1 037 873 тис. грн, що суттєво впливає на визначення матеріальності для прийнятності похибок в аудиторських оцінках.

Не можна не згадати те, що існує висока ймовірність неправильної оцінки справедливої вартості наданих бонусних одиниць. Відповідно до МСФЗ 15, отримана від покупців винагорода повинна бути розподіленою між проданими товарами та наданими бонусними одиницями пропорційно до їхньої відносної окремої ціни продажу [52, с. 21]. Підприємства часто помилково оцінюють справедливу вартість бонусів, не враховуючи всі релевантні фактори: номінальну вартість бонусів, ймовірність їхнього погашення, маржу прибутку на товарах, які можуть бути обмінені на бонуси.

Типовим порушенням є застосування необґрунтованих припущень щодо ймовірності погашення бонусних одиниць. Статистичний аналіз поведінки учасників програми повинен базуватися на достатньому обсязі історичних даних з урахуванням різних сегментів покупців та категорій товарів. Завищення ймовірності погашення призводить до завищення відстроченого доходу та зниження поточного прибутку.

Центральною стає задача створення класифікатора комерційних доходів від постачальників із деталізацією економічної сутності кожного виду виплат. Оскільки ТОВ «Сільпо-Фуд» отримує різноманітні маркетингові доходи від постачальників за специфікою своєї діяльності, критично важливо розмежовувати знижки, які застосовані для зменшення собівартості товарів, та доходи від надання маркетингових послуг. Для кожної категорії виплат необхідна розробка критеріїв класифікації з детальним наведенням практичних прикладів господарських операцій.

Ретроспективно знижки, які були надані за досягнення певних обсягів закупівель, мають зменшувати собівартість придбаних товарів пропорційно до товарів, які залишаються на складі і не були реалізовані. Компенсація за розміщення товарів на визначених позиціях у торговому залі, оплата участі в промо-акціях, винагороди за ексклюзивність постачання слід визнавати як дохід від надання маркетингових послуг відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [52, с. 21].

Викривлення, пов'язані з формуванням резервів під ОКЗ, відіграють важливу роль в аудиторському листі до керівництва та фінальних судженнях команди стосовно облікової політики підприємства. З 2021 по 2024 рр. спостерігається ситуація, коли Товариство не дотримується вимог МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», яке прямо диктує про необхідність розрахунку ОКЗ відносно активів, включаючи наступні групи:

- Векселі одержані;
- Поточні фінансові інвестиції;
- Торгова та інша поточна дебіторська заборгованості.

Це не лише позбавляє аудиторів можливості оцінити вплив відхилень на балансову вартість вищезазначених активів, а й змушує визнавати аудиторську думку модифікованою. За такої умови визнається неможливість отримати достатні докази для професійних суджень, що прямо вказує на наявність проблеми з достовірністю фінансової звітності для її користувачів.

Сьогодні особливо складним є процес на тлі воєнного стану в Україні, через що невизначеність щодо платоспроможності є високою. Аудитори часто виявляють недостатність створених резервів, і це не відповідає реальному рівню кредитного ризику в умовах кризи.

Для активів, які знаходяться на тимчасово окупованих територіях, або активів, які зазнали значних пошкоджень внаслідок бойових дій, оцінка відшкодованої вартості має базуватися на аналізі можливості відновлення та очікуваних термінів повернення контролю. ТОВ «Сільпо-Фуд» для уникнення подальших похибок у судженнях, які впливають на аудиторські висновки, визнала повне знецінення до нульової вартості з припиненням нарахування амортизації.

Суттєві порушення виникають також під час обліку операційних курсових різниць. Для підприємств, які здійснюють імпорт товарів та мають зобов'язання в іноземній валюті, правильне визначення та відображення курсових різниць є критично важливим. Типові помилки включають застосування неправильних офіційних курсів валют на дату операції та звітну дату, помилкову класифікацію курсових різниць між операційними та фінансовими, відсутність належного розмежування реалізованих та нереалізованих курсових різниць.

Викривлення також виникають при обліку втрат від знецінення запасів. Відповідно до МСБО 2, запаси необхідно оцінювати за найменшою із двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації [12]. Відсутність регулярного моніторингу чистої вартості реалізації запасів, недостатнє резервування під знецінення товарів з обмеженим терміном придатності можуть призвести до непередбачуваних втрат.

Застосування міжнародних стандартів передбачає необхідність прийняття численних рішень, які можуть докорінно змінити облікову політику з

використанням професійних суджень при оцінці активів, зобов'язань, доходів та витрат. Невідповідність обраної облікової політики економічної сутності операцій або необґрунтованість застосованих професійних суджень створюють ризики викривлення фінансової звітності.

Аудиторська практика також демонструє, що на Товаристві існує тенденція виникнення ситуації, коли управлінням не було здійснено оцінку очікуваного відшкодування балансової вартості ОЗ та НМА за наявності ознак зменшення їхньої корисності. Дані умови є основою для відображення балансової вартості необоротних активів із суттєвим викривленням як у консолідованій, так і в окремій звітності. Це призводить до відсутності достатніх та належних доказів щодо достовірності балансової вартості активів і, відповідно, витрат, які мали б бути визнаними у звітності протягом 2021-2024 рр. Внаслідок цього врахований аудиторами ризик того, що активи були завищені за вартістю, а власний капітал та фінансовий результат не відповідають дійсності за вказаний період. Безпосередньо відсутність такої оцінки впливає на модифікацію в професійному судженні стосовно амортизації та визначенні фінансових результатів в наступних періодах, оскільки балансова вартість слугує базою для нарахування амортизації.

Протягом 2021-2024 рр. аудиторською командою також були виявлені невизначеності в обліку активів асоційованих компаній. ТОВ «Сільпо-Фуд» застосовує метод участі в капіталі для обліку інвестицій в асоційовану компанію ПАТ «Холдинг Інвест». Оскільки балансова вартість на тлі матеріальності у процесі аудиторських перевірок є суттєвою, оцінка справедливої вартості, яка не була здійснена, призвела до модифікації аудиторської думки. Внаслідок цього не здійснюється оцінка ОКЗ за частиною короткострокових фінансових активів, та інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі, можуть бути значно викривлені.

Під сумнів підпадає в результати цієї похибки балансова вартість інвестиції Групи в таку компанію, і це створює ризик викривлення фінансового результату від участі в асоційованій компанії за вказаний період. У зв'язку з відсутністю необхідних розрахунків аудитори не мали можливості визначити величину

можливих коригувань балансової вартості інвестицій в асоційовану компанію та фінансового результату від участі в ній за звітний рік. Це створює невизначеність щодо достовірності відповідних показників консолідованої фінансової звітності.

Події після звітної дати, зокрема реструктуризація кредиторської заборгованості, потребують детального та прозорого розкриття умов досягнутих домовленостей у примітках до фінансової звітності. Таке розкриття є необхідним для забезпечення користувачів звітності повною інформацією щодо змін у фінансових зобов'язаннях підприємства та їх потенційного впливу на фінансовий стан.

Зокрема, доцільно наводити інформацію про суми заборгованостей, які були реструктуризовані, нові графіки погашення, зміни процентних ставок, умови пролонгації, а також наявність, зміну або скасування фінансових ковенант. Окрему увагу слід приділити розкриттю штрафних санкцій або пені, від застосування яких кредитори погодилися утриматися в межах досягнутих домовленостей, оскільки такі умови можуть мати суттєвий вплив на майбутні грошові потоки.

Важливим елементом розкриття є також оцінка керівництва щодо впливу реструктуризації на здатність підприємства виконувати свої зобов'язання протягом наступного звітного року. Доцільно висвітлити основні ризики невиконання нових умов, припущення, покладені в основу управлінських оцінок, а також плани керівництва щодо забезпечення достатнього рівня ліквідності та фінансової стійкості в умовах підвищеної невизначеності.

Запропонований комплекс заходів спрямований на системне вдосконалення обліку операційних витрат та посилення внутрішнього контролю на підприємстві в умовах підвищеної економічної нестабільності. Реалізація розроблених методичних підходів до формування обліку витрат операційної діяльності дозволить підвищити достовірність фінансової інформації, прозорість витрат та обґрунтованість управлінських рішень.

ВИСНОВКИ

У кваліфікаційній магістерській роботі здійснено комплексне дослідження теоретичних, методичних і практичних аспектів обліку та аудиту витрат операційної діяльності підприємства з урахуванням особливостей їх формування, визнання та відображення у фінансовій звітності в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. Узагальнення результатів проведеного дослідження дало змогу систематизувати ключові положення щодо економічної сутності операційних витрат, організації їх бухгалтерського обліку, документального забезпечення, аналітичного узагальнення та аудиторського контролю, а також обґрунтувати напрями підвищення достовірності фінансової інформації й ефективності управління витратами підприємства. Основні результати дослідження та сформульовані на їх основі висновки подано нижче у розрізі поставлених у роботі завдань.

1. У результаті дослідження економічної сутності витрат операційної діяльності встановлено, що вони є не лише категорією бухгалтерського обліку, а й важливим елементом системи управління ресурсами підприємства. Узагальнення положень НП(С)БО, МСФЗ та наукових підходів дало змогу обґрунтувати доцільність розгляду операційних витрат як процесу цілеспрямованого споживання економічних ресурсів, що безпосередньо пов'язаний із формуванням доходу та фінансового результату. Доведено, що багатовекторна класифікація витрат є методичною основою для їх коректного визнання, контролю та аналізу.

2. Дослідження ролі витрат операційної діяльності у формуванні фінансових результатів підприємства показало, що саме їх обсяг, структура та динаміка визначають рівень операційного прибутку та показники рентабельності. Обґрунтовано, що недосконала політика управління операційними витратами призводить до зниження ефективності діяльності навіть за зростання обсягів реалізації, тоді як оптимізація витратної складової виступає ключовим чинником фінансової стійкості підприємства.

3. Аналіз організаційно-економічних особливостей діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд» засвідчив, що масштабність мережі, централізована система управління, складна логістична інфраструктура та орієнтація на власний імпорту формують специфічну структуру операційних витрат. Доведено, що поєднання високої частки умовно-постійних витрат з інтенсивними змінними витратами зумовлює потребу у деталізованому обліку за центрами відповідальності та посиленому контролю витрат.

4. У ході дослідження встановлено, що облікова політика ТОВ «Сільпо-Фуд» щодо витрат операційної діяльності формується відповідно до вимог МСФЗ та характеризується гнучкістю й адаптивністю до умов воєнного стану. Обґрунтовано, що застосування моделі переоцінки основних засобів, а також обліку оренди за МСФЗ 16 істотно змінює структуру операційних витрат, зокрема через зростання амортизаційного навантаження, що потребує постійного перегляду управлінських рішень.

5. Дослідження документування операцій з обліку витрат операційної діяльності показало, що якість первинного обліку є визначальною умовою достовірності бухгалтерської інформації. Встановлено, що недоліки в оформленні первинних документів підвищують ризик викривлення фінансових результатів, тоді як впровадження уніфікованих форм, цифрового документообігу та внутрішніх регламентів сприяє підвищенню прозорості та контрольованості витрат.

6. Аналіз аналітичного і синтетичного обліку витрат операційної діяльності дозволив встановити їх взаємозв'язок у процесі формування фінансової звітності підприємства. Обґрунтовано, що розширення аналітичного обліку за функціями, видами діяльності та центрами відповідальності підвищує інформативність облікових даних, забезпечує потреби управлінського аналізу та створює передумови для ефективного контролю витрат.

7. Дослідження порядку відображення витрат операційної діяльності у фінансовій звітності показало, що застосування МСФЗ забезпечує більш повне розкриття економічної сутності витрат порівняно з національними стандартами.

Доведено, що коректна класифікація та деталізація операційних витрат у звітності підвищує її аналітичну цінність для зовнішніх користувачів та сприяє прийняттю обґрунтованих інвестиційних і кредитних рішень.

8. Узагальнення принципів організації аудиту витрат операційної діяльності дало змогу встановити, що його ефективність безпосередньо залежить від рівня організації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підприємстві. Обґрунтовано, що аудит витрат має бути орієнтований не лише на формальну перевірку правильності обліку, а й на оцінку ризиків суттєвих викривлень фінансової інформації.

9. Оцінка системи внутрішньогосподарського контролю ТОВ «Сільпо-Фуд» показала наявність базових контрольних процедур, спрямованих на забезпечення достовірності обліку витрат. Водночас встановлено, що з огляду на масштаб діяльності підприємства існує потреба в подальшому вдосконаленні контрольних механізмів, зокрема шляхом посилення контролю за витратами за центрами відповідальності та автоматизації контрольних процесів.

10. Дослідження методики аудиту витрат операційної діяльності дозволило обґрунтувати доцільність комплексного підходу до аудиторської перевірки, який поєднує аналітичні процедури, тестування системи внутрішнього контролю та детальну перевірку первинних документів. Доведено, що застосування такого підходу сприяє зниженню аудиторського ризику та підвищенню якості аудиторських висновків.

11. У процесі аналізу типових порушень і ризиків, виявлених під час аудиту витрат операційної діяльності, встановлено, що найбільш поширеними є помилки класифікації витрат, ризики знецінення активів та викривлення, пов'язані з орендними операціями. Обґрунтовано, що своєчасна ідентифікація таких ризиків та їх урахування в системі внутрішнього контролю є необхідною умовою підвищення достовірності фінансової звітності та ефективності управління витратами підприємства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Петрик О.А., Басін А.О. Трансформація бухгалтерського обліку операційної діяльності в умовах диджиталізації. *Бізнес Інформ*. 2024. № 9. С. 266–273. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-9-266-273>.
2. Babii V.T. Теоретичні аспекти організації обліку витрат операційної діяльності підприємства. *The Actual Problems of Regional Economy Development*. 2025. Т. 1, № 21. С. 416–423.
3. Педченко Н.М., Тітенко Л.М., Мілька А.М., Артюх-Пасюта О.С., Тітенко Ю.С. Сутність та економічний зміст витрат підприємства: сучасний погляд. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2023. №1 (107). С. 29–36.
4. Ometsinska I. Features of operational activity expenses formation by elements. *Herald of Economics*. 2022. № 4. Р. 159–174.
5. Колесніченко А.С., Авраменко Т.О. Економічна сутність категорій «витрати», «доходи» та «фінансові результати» у забезпеченні фінансової стійкості підприємства. *Бізнес Інформ*. 2023. № 11. С. 231–240.
6. Alexopoulou S., Balios D., Kounadeas T. Essential Factors When Designing a Cost Accounting System in Greek Manufacturing Entities. *Journal of Risk and Financial Management*. 2024. Vol. 17. Art. 366. DOI: <https://doi.org/10.3390/jrfm17080366>.
7. Turner H. C., Rivillas-Garcia J. C., Prinja S. An Introduction to Costing and the Types of Costs Used within Health Economic Studies. *PharmacoEconomics Open*. 2025. Vol. 9. Р. 849–868. DOI: <https://doi.org/10.1007/s41669-025-00602-1>.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змін. і допов.; станом на 19.07.2022). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 20.09.2025).
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» : затв. наказом М-ва фінансів України від 31.12.1999 № 318 (зі змін. і допов.; станом

на 17.02.2023) [Електронний ресурс]. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00> (дата звернення: 20.09.2025).

10. Методичні рекомендації з формування складу витрат та порядку їх планування : затв. наказом М-ва економіки України від 22.05.2002 № 226 (зі змін. і допов.; станом на 02.03.2010). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0226665-02> (дата звернення: 20.09.2025).

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» (станом на 01.01.2012) [Електронний ресурс]. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013 (дата звернення: 20.09.2025).

12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (станом на 01.01.2012). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021 (дата звернення: 20.09.2025).

13. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом М-ва фінансів України від 07.02.2013 № 73 (зі змін. і допов.; станом на 06.03.2025). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 20.09.2025).

14. Онищенко В. Фінансові результати підприємства: облік [Електронний ресурс]. *Buhplatforma*. 16.12.2024. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7834-oblk-fnansovih-rezultati-pdprimstva> (дата звернення: 20.09.2025).

15. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування МСФЗ» (станом на 01.01.2012). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004 (дата звернення: 20.09.2025).

16. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» (укр. переклад). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS%209_ukr_2022.pdf (дата звернення: 20.09.2025).

17. Сторожук Т.М., Ярошенко М.С. Особливості облікової політики підприємств в умовах воєнного стану. *Collective Thinking: Unifying Scientific Approaches in Multifaceted Research* : матеріали III Міжнар. наук.-практ. конф. (Amsterdam, Netherlands, 29.11–01.12.2023). Amsterdam : International Science Unity, 2023. С. 20–24.

18. ТОВ «Сільпо-Фуд». Консолідований звіт про управління групи ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2022 рік. URL: <https://static.silpo.ua/content/2023/07/05/64a56eb177682.pdf> (дата звернення: 20.09.2025).

19. ТОВ «Сільпо-Фуд». Звіт про фінансові результати діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2023 рік. URL: <https://static.silpo.ua/content/d071b360-be48-4298-bbdc-c3ce7b3c34c7.pdf> (дата звернення: 20.09.2025).

20. YouControl. Досьє компанії ТОВ «Сільпо-Фуд» (код ЄДРПОУ 40720198). URL: https://youcontrol.com.ua/catalog/company_details/40720198/ (дата звернення: 01.02.2026).

21. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» (станом на 01.01.2012). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014 (дата звернення: 20.09.2025).

22. Мережа супермаркетів «Сільпо» увійшла в топ-20 роботодавців України 2019/2020 : прес-реліз. URL: <https://silpo.ua/press-center/press-releases/merezha-supermarketiv-silpo-uvijshla-v-top-20-robotodavciv-ukrayini-2019-2020> (дата звернення: 20.09.2025).

23. ТОВ «Сільпо-Фуд». Звіт про фінансові результати діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2022 рік. URL: <https://static.silpo.ua/content/2023/07/05/64a56f1b2f679.pdf> (дата звернення: 20.09.2025).

24. ТОВ «Сільпо-Фуд». Звіт про фінансові результати діяльності ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2021 рік. URL: <https://static.silpo.ua/content/2022/10/06/633e8a9c12767.pdf> (дата звернення: 20.09.2025).

25. Сільпо. «Власний рахунок» – програма лояльності]. URL: <https://silpo.ua/about/vlasnyi-rakhunok> (дата звернення: 20.09.2025).

26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» (станом на 01.01.2012). URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_045 (дата звернення: 20.09.2025).

27. Національний банк України. Валютні обмеження та курсова політика: стратегія пом'якшення валютних обмежень та переходу до гнучкості обмінного

курсу. URL: <https://bank.gov.ua/ua/markets/liberalization> (дата звернення: 20.09.2025).

28. ТОВ «Сільпо-Фуд». Консолідований звіт про управління групи ТОВ «Сільпо-Фуд» за 2024 рік. URL: <https://static.silpo.ua/content/ab634c9a-179a-455c-ad9b-e5e00c8a6cf9.pdf> (дата звернення: 20.09.2025).

29. Годнюк І., Шевчук Н. Облікова політика та її вплив на діяльність підприємства в умовах воєнного стану. *Економічні горизонти*. 2023. № 2 (24). С.110–119.

30. Polusmiak Y., Pavliuk T., Baranov S. Стратегічне управління конкурентоспроможністю підприємств торгівлі в післявоєнний період. *Management and Entrepreneurship: Trends of Development*. 2023. № 4 (26). С. 115–129.

31. Крупельницька І.Г. Дослідження сучасних особливостей обліку та контролю розрахунків з покупцями. *Науковий погляд: економіка та управління*. 2023. № 2. С. 82–88.

32. Гресь Н., Недоступ К. Собівартість реалізованих товарів: спірні аспекти визначення та обліку. *Acta Academiae Beregsasiensis. Economics*. 2025. № 8. С. 361–379.

33. Меліхова Т. О., Губенок Ю. О. Вплив витрат на формування фінансової звітності // *Нові горизонти розвитку бізнесу в умовах сучасних викликів* : матеріали Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. (14–15.11.2024). URL: https://biotechuniv.edu.ua/wp-content/uploads/2024/12/new_horizons_conf_2024_program.pdf (дата звернення: 01.02.2026).

34. Бухплатформа. Оцінка основних фондів підприємства: порядок, методи, приклади. 16.01.2024. URL: <https://buhplatforma.com.ua/article/7102-otsnka-osnovnih-fondv> (дата звернення: 20.09.2025).

35. Безкоровайна Л. В. Удосконалення формування облікової інформації про орендні операції з урахуванням вимог міжнародних стандартів. *Сталий розвиток економіки*. 2025. № 1 (52). С. 269–275.

36. Nazarenko I., Nazarenko O., Noha V. Орендні операції в орендаря: особливості нормативної регламентації обліку та ключові процедури аудиту. *Social Development: Economic and Legal Issues*. 2025. № 4.

37. Дуда Н.М. Окремі аспекти контролю орендних операцій підприємства. *Сучасні напрями розвитку економіки, підприємництва, технологій та їх правового забезпечення* : матеріали зб. наук. праць. С. 105–109.

38. Голуб Н.О. Послуги: облік та формування собівартості. *Бізнес-навігатор*. 2024. Вип. 3. С. 41–48.

39. Візіренко С.В., Шуляк С.А. Удосконалення обліку готової продукції та витрат на збут. *Управління змінами та інновації*. 2021. № 1. С. 24–29.

40. Гайдучок Т.С., Романюк О.М., Янота Д.В. Теоретичні основи внутрішнього контролю витрат на збут у системі управління підприємством. *Технології та суспільство: взаємодія, вплив, трансформація*. 2024. С. 32–36.

41. Рассоленко Ю.В., Белозерцев В.М. Методичні засади обліку та оподаткування операцій відповідального зберігання та оренди. *Herald of Khmelnytskyi National University. Economic Sciences*. 2024. Т. 328, № 2. С. 287–291.

42. Акімова Н.С., Янчева Л.М. Оцінка зобов'язань і активу з права користування відповідно до МСФЗ 16 «Оренда». *Облік і бізнес-консалтинг в умовах невизначеності: сучасні тренди, виклики, міжнародний досвід* : матеріали наук.-практ. конф. 2025. С. 88–92.

43. Дрінь С. С., Сердюк Ф. О. Моделювання очікуваних кредитних збитків: кваліфікаційна робота бакалавра. Київ : НаУКМА, 2023. URL: <https://ekmair.ukma.edu.ua/bitstreams/efe38f1e-45e5-400e-8523-fb61641a13e0/download> (дата звернення: 01.02.2026).

44. Скрипник С.О., Костенко Ю.В., Курей О.В. Управлінський облік на підприємствах України в умовах кризових явищ. *Економіка та суспільство*. 2023. № 49.

45. Бешлей Б.В. Організація та методика обліку витрат збутової діяльності дистриб'юторських підприємств. *Перспективи розвитку обліку, аналізу та аудиту*

в контексті євроінтеграції : матеріали XII Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 23.05.2024). Одеса, 2024. С. 26–28.

46. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» (укр. переклад). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IAS%2037_ukr_2022.pdf (дата звернення: 20.09.2025).

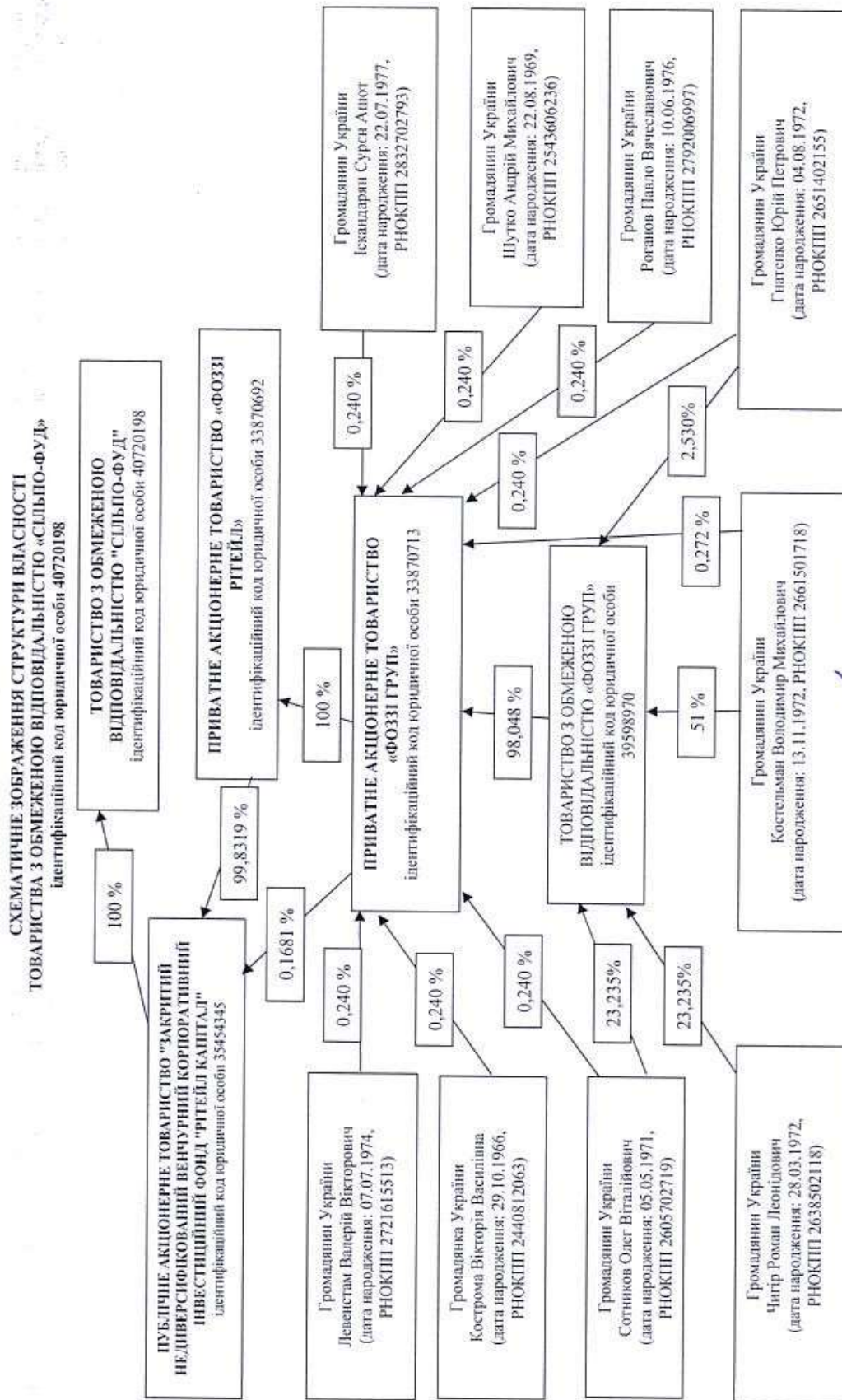
47. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (укр. переклад). URL: https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf (дата звернення: 20.09.2025).

48. Алієва Г.Г. Оптимізація витрат операційної діяльності в системі управлінського. *Облік, аналіз, аудит, оподаткування та фінансовий моніторинг: сучасні концепції розвитку*: зб. матеріалів X Всеукраїнської науково-практичної конференції здобувачів вищої освіти і молодих учених. 2025. С. 141-142

ДОДАТКИ

ДОДАТКИ

Додаток А



Кінцевим бенефіціарним власником ТОВ «СІЛЬПО-ФУД» є Костельман Володимир Михайлович, що здійснює непрямої вирішальний вплив.



Директор ТОВ "СІЛЬПО-ФУД"

03.06.2025

[Перейти до вмісту](#)

ДЕТАЛІ ТРАНСАКЦІЇ

№ ТРАНСАКЦІЇ:	297266343	СКЛАДАННЯ:	25.12.2024	ДЖЕРЕЛО ДАНИХ:	ДКСУ
КОД РОЗРАХУНКОВОГО ДОКУМЕНТА:	1	ВАЛЮТУВАННЯ:	25.12.2024	СУМА	
НОМЕР РОЗРАХУНКОВОГО ДОКУМЕНТА:	8186	ОПЛАТА:	26.12.2024	144 000.00 UAH	

ПЛАТНИК	ОТРИМУВАЧ
Київський міський центр зайнятості	ТОВ "Сільпо-Фуд"
код ЄДРПОУ: 03491091	код ЄДРПОУ: 40720198
рахунок: UA33 820172 0355 4693 0170 0706 268	рахунок: UA50 307123 0000 0260 0702 0423 515

ФАКТИЧНИЙ ПЛАТНИК	ФАКТИЧНИЙ ОТРИМУВАЧ
--	--
код ЄДРПОУ: ---	код ЄДРПОУ: ---

ПРИЗНАЧЕННЯ ПЛАТЕЖУ

xxxx-xxxx,00;Комп.витр.на опл.прац.за прац.ВПО внас.пров.бой.дій ПКМУ від 20.03.22р.№331;с/з від 24.12.24р.(за 2-й міс.(3);Дія№xxxx;без ПДВ.

ID ЗАКУПІВЛІ В СИСТЕМІ PROZORRO: --

ID ДОГОВОРУ В СИСТЕМІ PROZORRO: --

БЮДЖЕТНЕ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ: --

КПКВК: --

КЕКВ: --

КОД БЮДЖЕТУ: 0000000000

ДОДАТКОВИЙ РЕКВІЗИТ: --

ДЕТАЛІ ТРАНСАКЦІЇ

№ ТРАНСАКЦІЇ:	297266343	СКЛАДАННЯ:	25.12.2024	ДЖЕРЕЛО ДАНИХ:	ДКУ
КОД РОЗРАХУНКОВОГО ДОКУМЕНТА:	1	ВАЛЮТУВАННЯ:	25.12.2024	СУМА	1441106.04
НОМЕР РОЗРАХУНКОВОГО ДОКУМЕНТА:	8186	ОПЛАТА:	26.12.2024		

ПЛАТНИК	ОТРИМУВАЧ
Київський міський центр зайнятості	ТОВ "Сільпо-Фуд"
код ЄДРПОУ: 03491091	код ЄДРПОУ: 40720198
рахунок: UA33 820172 0355 4693 0170 0706 268	рахунок: UA50 307123 0000 0260 0702 0423 515

ФАКТИЧНИЙ ПЛАТНИК	ФАКТИЧНИЙ ОТРИМУВАЧ
--	--
код ЄДРПОУ: ---	код ЄДРПОУ: ---

ПРИЗНАЧЕННЯ ПЛАТЕЖУ

xxxx-xxxx,00;Комп.витр.на опл.прац.за прац.ВПО внас.пров.бой.дій ПКМУ від 20.03.22р.№331;с/з від 24.12.24р.(за 2-й міс.(3);Дія№xxxx;без ПДВ.

ID ЗАКУПІВЛІ В СИСТЕМІ PROZORRO: --

ID ДОГОВОРУ В СИСТЕМІ PROZORRO: --

БЮДЖЕТНЕ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ: --

КПКВК: --

КЕКВ: --

КОД БЮДЖЕТУ: 0000000000

ДОДАТКОВИЙ РЕКВІЗИТ: --

Дата розміщення:	15.01.2024 17:25:01
Дата здійснення дії:	29.12.2023
Вид інформації:	Повідомлення про несвоєчасне розкриття особливої інформації
Повне найменування:	ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ "СІЛЬПО-ФУД"
Код за ЄДРПОУ:	40720198

Текст повідомлення:

ПОВІДОМЛЕННЯ
щодо несвоєчасного розкриття регульованої інформації

Повне найменування	Товариство з обмеженою відповідальністю «СІЛЬПО-ФУД»
Ідентифікаційний код юридичної особи	40720198
Дата складання повідомлення	15.01.2024
Підстава повідомлення	☒ Несвоєчасне розкриття
Особа, яка розкриває інформацію	☒ Емітент
Вид регульованої інформації	Особлива інформація: Відомості про зміну складу посадових осіб емітента
Строк розкриття регульованої інформації відповідно до вимог законодавства	02.01.2024 (дата вчинення дії 29.12.2023)
Обґрунтування причин, що призвели або можуть призвести до несвоєчасного розкриття інформації	Несвоєчасне розкриття інформації про прийняття рішення про створення філії Товариства відбулось з технічно-організаційних причин.
Запланована дата для розкриття регульованої інформації	15.01.2024

Особлива та інша нерегулярна інформація емітента

Код за ЄДРПОУ емітента:

40720198

Повне найменування емітента:

Товариство з обмеженою відповідальністю «СІЛЬПО-ФУД»

Дата, на яку складено інформацію:

29.12.2023

ВІДОМОСТІ
про зміну складу посадових осіб емітента(1)

Дата вчинення дії	Зміни (призначено, звільнено, обрано або припинено повноваження)	Посада(2)	Ім'я особи	Розмір частки в статутному капіталі емітента (у відсотках)
1	2	3	4	5
29.12.2023	припинено повноваження	Головний бухгалтер	Козак Вікторія Василівна	0
Додаткова інформація, необхідна для повного і точного розкриття інформації про дію:				
Директором Товариства з обмеженою відповідальністю «Сільпо-Фуд» 29.12.2023 прийнято рішення про припинення повноважень Головного бухгалтера Товариства з обмеженою відповідальністю «Сільпо-Фуд» Козак Вікторії Василівни. Розмір пакета акцій (у відсотках) або частка, якою володіє така особа в статутному капіталі емітента (у відсотках) – посадова особа акціями або часткою у статутному капіталі не володіє. У посадовій особі відсутня непогашена судимість за корисливі та посадові злочини. Посадова особа перебувала на посаді з 23.06.2021. Зміни у персональному складі посадових осіб обґрунтовані виробничою необхідністю.				
29.12.2023	призначено	Головний бухгалтер	Бруснік Лариса Дмитрівна	0
Додаткова інформація, необхідна для повного і точного розкриття інформації про дію:				
Директором Товариства з обмеженою відповідальністю «Сільпо-Фуд» 29.12.2023 прийнято рішення про призначення на посаду Головного бухгалтера Товариства з обмеженою відповідальністю «Сільпо-Фуд» з 01.01.2024 Бруснік Лариси Дмитрівни. Розмір пакета акцій (у відсотках) або частка, якою володіє така особа в статутному капіталі емітента (у відсотках) – посадова особа акціями або часткою у статутному капіталі не володіє. У посадовій особі відсутня непогашена судимість за корисливі та посадові злочини. Посадову особу обрано безстроково. Посади, які обіймала особа протягом останніх п'яти років - Фінансовий директор ТОВ «КУА «ІНВЕСТИЦІЙНІ ПАРТНЕРИ», керівник проєктів ТОВ «СІЛЬПО-ФУД». Зміни у персональному складі посадових осіб обґрунтовані виробничою необхідністю.				

(1) До інформації про зміну складу посадових осіб емітента належить інформація про звільнення або призначення (обрання, набуття повноважень або припинення повноважень) голови та членів ради, виконавчого органу, головного бухгалтера, а також інших посадових осіб згідно із законодавством та статутом емітента. Емітенти зобов'язані розкривати особливу інформацію про зміну складу посадових осіб також у разі: призначення або звільнення (обрання або припинення повноважень) осіб, що виконують обов'язки посадових осіб емітента тимчасово (крім випадків, коли призначення особи виконуючою обов'язки пов'язане з відпусткою, відрядженням, хворобою посадової особи, яка безпосередньо займає відповідну посаду); призначення (обрання) особи на ту саму посаду (переобрання або подовження терміну повноважень); припинення повноважень посадової особи без прийняття рішення відповідним органом управління емітента; заміни члена ради акціонерного товариства - представника акціонера (акціонерів) (розкривається інформація про припинення повноважень відкликаною акціонером (акціонерами) члена ради - представника акціонера (акціонерів) та про набуття повноважень новим членом - представником акціонера (акціонерів)).

(2) Окремо зазначаються особи, які звільняються та призначаються (обираються або припиняють повноваження) на кожну посаду.

ЗАТВЕРДЖЕНО
наказом генерального директора
Державного підприємства
Державного управління справами
по обслуговуванню офіційних заходів «Гарант-сервіс»
№ 5/1 від 1 серпня 2024 року

Обґрунтування підстави для здійснення закупівлі відповідно до підпункту четвертого пункту 13 особливостей здійснення публічних закупівель товарів, робіт і послуг для замовників, передбачених Законом України «Про публічні закупівлі», на період дії правового режиму воєнного стану в Україні та протягом 90 днів з дня його припинення або скасування», затверджених постановою Кабінету міністрів України від 12 жовтня 2022 р. № 1178 (далі - Особливості)

1. Найменування, місцезнаходження та ідентифікаційний код замовника в Єдиному державному реєстрі юридичних осіб, фізичних осіб - підприємців та громадських формувань, його категорія: Державне підприємство Державного управління справами по обслуговуванню офіційних заходів «Гарант-сервіс» (далі – ДП «Гарант-сервіс»); 01220, Україна, м. Київ, вул. Банкова, 11; ЄДРПОУ: 19122935; Юридична особа, яка забезпечує потреби держави або територіальної громади.

2. Підстава для здійснення закупівлі: підпункт четвертий пункту 13 Особливостей.

3. Обґрунтування підстави для здійснення закупівлі:

згідно зі Статутом ДП «Гарант-сервіс» здійснює свою виробничу та комерційну діяльність з метою одержання відповідного прибутку від виконання комерційних замовлень та договорів на господарське обслуговування щодо забезпечення продуктами харчування заходів.

Попереднє планування закупівель для виконання таких замовлень не є можливим, оскільки інформація про обсяги, дату та місце проведення заходів надходить від замовників з обмеженнями в часі, що вимагає оперативного виконання цих замовлень в максимально стислі терміни.

В таких випадках та в умовах правового режиму воєнного стану ДП «Гарант-сервіс» не має можливості здійснювати закупівлі за електронним каталогом або процедурою відкритих торгів з дотриманням строку їх проведення, оскільки виникають об'єктивні обставини, що унеможливають дотримання таких строків.

Ураховуючи вищезазначене, а також наявність нагальної потреби у здійсненні закупівлі та у зв'язку з виникненням обставин, що унеможливають дотримання строків для проведення такої закупівлі із застосуванням відкритих торгів та/або електронного каталогу, та відповідно до підпункту 4 пункту 13 особливостей придбання товарів за кодом ДК 021:2015:15540000-5 Сирні продукти здійснюється шляхом укладення договору про закупівлю без застосування відкритих торгів та/або електронного каталогу.

Уповноважена особа



Plagiat.com



Документ прийнятий

Звіт подібності

Метадані

ДОКУМЕНТ

Заголовок:

Облік та аудит витрат операційної діяльності підприємства

Автор:

Алісва Гюнал Гольюоглан Кизи

Науковий керівник / Експерт:

к.е.н., доцент Бірюк О.Г.

ID документу:

333244894

ОРГАНІЗАЦІЯ

Назва організації:

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman
KNEU

Підрозділ:

кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу

ЗВІТ

Дата звіту:

2/8/2028

Дата реєстрування:

2/8/2028

Обсяг знайдених подібностей

Коефіцієнт подібності визначає, який відсоток тексту по відношенню до загального обсягу тексту було знайдено в різних джерелах. Зверніть увагу, що високі значення коефіцієнта не автоматично означають плагіат. Звіт має аналізувати компетентна / уповноважена особа.



25

Довжина фраз для коефіцієнта подібності 2



20680

Кількість слів



168003

Кількість символів

Тривога

У цьому розділі ви знайдете інформацію щодо текстових спотворень. Ці спотворення в тексті можуть говорити про МОЖЛИВІ маніпуляції в тексті. Спотворення в тексті можуть мати навмисний характер, але частіше характер технічних помилок при конвертації документа та його збереженні, тому ми рекомендуємо вам підходити до аналізу цього модуля відповідально. У разі виникнення запитань, просимо звертатися до нашої служби підтримки.

Заміна букв		0
Інтервали		0
Мікропробіли		0
Білі знаки		0
Парафрази (SmartMarks)	a	28

Джерела

Нижче наведений список джерел. В цьому списку є джерела із різних баз даних. Копію тексту означає в якому джерелі він був знайдений. Ці джерела і значення Коефіцієнту Подібності не відображають прямого плагіату. Необхідно відкрити кожне джерело і проаналізувати зміст і правильність оформлення джерела.

10 найдовших фраз

Копію тексту

#	НАЗВА ТА АДРЕСА ДЖЕРЕЛА URL (НАЗВА БАЗИ)	кількість ідентичних слів (ФРАГМЕНТІВ)
1	Облік витрат і аналіз собівартості будівельно-ремонтних робіт 11/27/2025 Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman KNEU (кафедра бухгалтерського обліку та консалтингу)	53 0.26 %



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

КИЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ ВАДИМА ГЕТЬМАНА

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА ПОДАТКОВОГО
МЕНЕДЖМЕНТУ

ОБЛІК, АНАЛІЗ, АУДИТ, ОПОДАТКУВАННЯ ТА ФІНАНСОВИЙ МОНІТОРИНГ: СУЧАСНІ КОНЦЕПЦІЇ РОЗВИТКУ

Збірник матеріалів X Всеукраїнської
науково-практичної конференції
здобувачів вищої освіти і молодих учених

25 квітня 2025 року

РОЗДІЛ 2. БІЗНЕС-КОНСАЛТИНГ ТА АУТСОРСИНГ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

<i>Демиденко А.В.</i>	Аутсорсинг в Україні: потенціал, виклики та практичне значення	123
<i>Ляхтюк Т.С.</i>	Аутсорсинг бухгалтерії: переваги та недоліки для підприємств	125
<i>Пушкар Н.А.</i>	Бухгалтерський аутсорсинг: сутність та переваги застосування в Україні	127
<i>Свинчук А.А.</i>	Відображення відстрочених податків на прибуток в консолідованій фінансовій звітності за МСФЗ.	129
<i>Судакова П.С.</i>	Сутність бухгалтерського аутсорсингу та його перспективи	131
<i>Феденко Д.О.</i>	Автоматизація звітності у консалтингу з використанням візуальних конфігураторів у бухгалтерському обліку	133
<i>Царан В.О.</i>	Вплив внутрішньогрупового продажу запасів на формування консолідованої фінансової звітності	135
<i>Шахова С.А.</i>	Бухгалтерський облік у кризових умовах: роль консалтингових компаній у допомозі малим і середнім підприємствам	137
<i>Шевченко Є.Д.</i>	Консалтингові підходи до обліку екологічних витрат у логістичних ланцюгах в умовах GCSM	139

РОЗДІЛ 3. УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТА ЕКОНОМІЧНА БЕЗПЕКА: ІНСТРУМЕНТИ, ТЕХНОЛОГІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

<i>Алієва Г.Г.</i>	Оптимізація витрат операційної діяльності в системі управлінського обліку	141
<i>Ганійчук М.І.</i>	Калькуляція собівартості як інструмент управління ефективністю діяльності будівельного підприємства	143
<i>Госенко К.І.</i>	Облікове забезпечення управління грошовими потоками підприємства та їх оптимізація	145
<i>Дедухо А.А.</i>	Удосконалення управління дебіторською заборгованістю в умовах цифровізації бухгалтерського обліку	147
<i>Кириленко В.А.</i>	Удосконалення обліку основних засобів як інструмент підтримки управлінських рішень	149
<i>Книш Д.А.</i>	Внутрішній аудит як інструмент управлінського контролю та економічної безпеки в державному секторі	151
<i>Лобанова П.М.</i>	Виробничі запаси підприємства: вплив облікової політики на ефективність управлінських рішень	153
<i>Матковська В.О.</i>	Облікова політика як інструмент управління оптимізацією витрат у сфері надання послуг	155
<i>Мірнова М.О.</i>	Особливості обліку банківських операцій у інформаційній системі підприємства	157
<i>Пономаренко Т.А.</i>	Оцінка готової продукції зернових культур як елемент облікової політики підприємства	159
<i>Саттаров А.І.</i>	Інтелектуальні агенти в механізмі обліково-аналітичного забезпечення економічної безпеки	161
<i>Священко К.В.</i>	Застосування сучасних стратегій управління запасами в бухгалтерському обліку	163
<i>Синявська Н.Т.</i>	Оцінка запасів в управлінському обліку	165
<i>Фенченко К.В.</i>	Бухгалтерський облік пального як інструмент корпоративного екологічного контролю	167
<i>Якимець Ю.В.</i>	Роль бюджетування в управлінні підприємством	169

РОЗДІЛ 3

УПРАВЛІНСЬКИЙ ОБЛІК ТА ЕКОНОМІЧНА БЕЗПЕКА: ІНСТРУМЕНТИ, ТЕХНОЛОГІЇ ТА ПЕРСПЕКТИВИ

УДК 657.471:658.14.15

Алієва Г.Г.,

*студентка ф-ту ОПМ, 5 курсу, спец. 071 «Облік і оподаткування»,
Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана,
Науковий керівник – Бірюк О.Г. – к. е. н.,
професор кафедри бухгалтерського обліку та консалтингу*

ОПТИМІЗАЦІЯ ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ В СИСТЕМІ УПРАВЛІНСЬКОГО ОБЛІКУ

З огляду на постійне підвищення витрат на ведення господарської діяльності в умовах сучасної економіки, питання ефективного контролю й управління витратами набуває пріоритетного значення. Фінансові аналітики змушені систематично оцінювати причини виникнення витрат і розробляти різні сценарії їх мінімізації без шкоди для прибутковості підприємства. Одним із головних викликів для управлінського персоналу є пошук шляхів скорочення витрат при збереженні конкурентних переваг. У цьому контексті важливу роль відіграє вдосконалення облікової політики щодо витрат операційного характеру.

Витрати, які виникають у процесі щоденної діяльності підприємства, прямо пов'язані з операційними процесами. Основна складність у їх аналізі полягає у правильному структуруванні, що дозволяє точно визначити джерела найбільшого навантаження на фінансові ресурси.

Відповідно до норм НП(С)БО 16 [1] витрати розподіляються залежно від їх належності до собівартості реалізованої продукції. Поза цією класифікацією операційні витрати умовно можна поділити на три категорії: адміністративні витрати, що охоплюють оплату праці керівного складу, службові поїздки, послуги банків, зв'язок, витрати на документообіг та обслуговування ІТ-інфраструктури (зокрема, використання спеціалізованого програмного забезпечення, як-от Вчасно. ЕДО, М.Е.Дос); витрати на збут, які включають транспортні та рекламні витрати; інші операційні витрати, які зазвичай містять у собі сумнівну заборгованість, штрафні санкції, курсові різниці тощо.

Попри те, що така класифікація дозволяє зафіксувати напрям використання ресурсів, вона не дає змоги повною мірою оцінити ефективність витрат з позиції досягнення підприємницьких цілей. Саме тому для їх раціоналізації доцільно застосовувати підхід за центрами відповідальності, що дозволяє оцінити не лише розмір, а й результативність витрат у межах певного підрозділу. Цей підхід ґрунтується на децентралізації управлінських функцій та запровадженні ключових показників ефективності (КПЕ) для окремих центрів. Це сприяє глибшому аналізу виконання планових завдань і формує підґрунтя для системи мотивації персоналу.

Для створення дієвої структури центрів відповідальності необхідно враховувати специфіку виробничих процесів, обсяг і складність управлінських

рівнів, ступінь децентралізації внутрішнього контролю. Приклад можливої структури центрів відповідальності з урахуванням ключових цілей і показників ефективності наведено в табл. 1.

Таблиця 1 – Центри відповідальності на підприємстві

Назва підрозділу	Зона відповідальності	Мета	Основні ключові показники ефективності
Виробничий підрозділ	Прямі витрати на виробництво	Оптимізація собівартості без втрати якості	— собівартість на одиницю продукції; — відсоток браку та простоїв; — продуктивність праці
Відділ транспортування	Логістичні витрати	Ефективне перевезення сировини та продукції	— оптимізація маршрутів; — мінімізація пошкоджень товару під час перевезення; — витрати на транспортування на одиницю продукції
Відділ технічного забезпечення	Витрати на програмне забезпечення, IT-інфраструктуру	Автоматизація для скорочення витрат	— оптимізація витрат на ліцензійне ПЗ та технічне обслуговування; — вплив витрат на IT-інфраструктуру на загальний обсяг операційних витрат
Адміністративний відділ	Витрати на утримання приміщення, документообіг, комунальні послуги	Рациональне управління офісними витратами	— використання ресурсів (електроенергія, зв'язок тощо); — оптимізація витрат на оренду та офісне обладнання

Джерело: розроблено автором

Кількість та структура центрів відповідальності можуть змінюватися залежно від масштабів і галузі діяльності підприємства. Проте така модель може стати основою для побудови ефективної системи управлінського обліку.

Отже, оптимізація витрат операційної діяльності в системі управлінського обліку є одним із ключових напрямів підвищення ефективності функціонування підприємства в умовах зростання витратного тиску. Застосування концепції центрів відповідальності дозволяє не лише деталізувати облік витрат, а й забезпечити їх аналітичну оцінку з урахуванням функціонального навантаження окремих підрозділів. Такий підхід сприяє децентралізації управлінських процесів, запровадженню системи ключових показників ефективності (KPI), формуванню прозорої моделі мотивації персоналу та забезпеченню прийняття обґрунтованих рішень щодо управління ресурсами. Запропонована структура центрів відповідальності може бути адаптована до специфіки конкретного підприємства й використана як основа для побудови дієвої системи управлінського обліку витрат. Це, у свою чергу, створює передумови для досягнення стратегічних і тактичних цілей, посилення конкурентоспроможності та сталого розвитку підприємства в довгостроковій перспективі.

Список використаних джерел

1. Національний стандарт (положення) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 №318. Дата оновлення: 29.09.2020. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення 09.04.2025).