

Пеньківський Р.В.,
студент 4-го курсу бакалаврату
Кучеревський А.О.,
студент 4-го курсу бакалаврату
Науковий керівник – **Малін О.Л.**,
д-р екон. наук, професор

Національний університет «Одеська політехніка», м. Одеса

ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ СУБ'ЄКТІВ АУДИТОРСЬКОГО РИНКУ УКРАЇНИ

В умовах динамічної трансформації економічного середовища України та поглиблення євроінтеграційних процесів аудит набуває стратегічного значення як інструмент забезпечення прозорості, достовірності та надійності фінансової звітності суб'єктів господарювання.

Наразі ринок аудиторських послуг України є одним із найдинамічніших сегментів вітчизняної економіки. За останні роки він демонструє постійне зростання обсягів наданих послуг, збільшення кількості клієнтів та розширення спектра послуг, які надають аудиторські фірми. При цьому ефективність їх функціонування як ключових інститутів ринкової інфраструктури безпосередньо визначається якістю побудови системи бухгалтерського обліку та аналітичного супроводу операційних витрат.

З методологічної точки зору операційна діяльність аудитора має принципово відмінний характер порівняно з виробничою сферою, оскільки її результатом є не матеріальний продукт, а інтелектуальна послуга – формування незалежної професійної думки щодо достовірності фінансової звітності з метою підвищення рівня довіри її користувачів. У науковому дискурсі операційна діяльність аудиторських фірм трактується як складна система споживання інтелектуального та технологічного капіталу, що вимагає специфічного підходу до організації обліку та калькулювання собівартості послуг [1].

Відповідно до статті 1 Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність», аудиторська діяльність визначається як незалежна професійна діяльність з надання аудиторських послуг, що принципово змінює логіку операційного циклу: він розпочинається не з придбання сировини чи матеріалів, а з процедур прийняття клієнта, оцінювання ризиків та планування людських і технологічних ресурсів [2].

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності», операційний цикл визначається як проміжок часу між залученням професійного персоналу до реалізації проекту та фактичним надходженням грошових коштів від замовника, що для аудиторських фірм може бути суттєво тривалішим, зумовлюючи необхідність ретельного обліку незавершених робіт та розподілу витрат між звітними періодами [3].

Нормативне регулювання операційної діяльності аудиторських фірм формує особливі вимоги до прозорості звітності, зокрема для суб'єктів, що обслуговують підприємства суспільного інтересу. У вітчизняній та міжнародній практиці стандартизації обліку застосовується дедуктивний підхід: відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4] та МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» [5], операційною вважається основна діяльність підприємства, а також будь-які її різновиди, що не класифікуються як інвестиційні або фінансові.

При цьому НП(С)БО 16 «Витрати» доповнює це розуміння ресурсною складовою, визначаючи операційну діяльність через вартість спожитих ресурсів, що формують собівартість, адміністративні та збутові витрати [6].

Теоретико-методичний аналіз підходів до ідентифікації операційної діяльності аудиторських фірм дозволяє виокремити чотири концептуальні напрями.

Так ресурсний підхід розглядає операційну діяльність крізь призму раціонального використання та відтворення людського капіталу як пріоритетного стратегічного активу аудиторської організації. Показово, що в аудиторській галузі витрати на оплату праці та обов'язкові соціальні нарахування становлять від 70 до 80% загального обсягу операційних видатків, що принципово відрізняє її від матеріаломістких галузей економіки [7].

Функціональний підхід орієнтує систему обліку на класифікацію витрат за центрами відповідальності, що забезпечує чітке розмежування загальногосподарських та адміністративних витрат від прямих витрат на виконання конкретних клієнтських проєктів, підвищуючи точність калькулювання собівартості аудиторських послуг [1].

Процесний підхід трактує операційну діяльність як логічно впорядковану послідовність етапів від попереднього оцінювання ризиків і прийняття замовлення до фінального архівування аудиторської документації та формування висновку. На кожному мікроетапі відбувається накопичення витрат відповідно до принципу нарахування та відповідності (Matching concept), що забезпечує релевантність облікової інформації для управлінських рішень [1].

Системний підхід інтерпретує операційну сферу як цілісну інтегровану структуру, органічно пов'язану з інформаційним середовищем організації. Витрати на спеціалізоване програмне забезпечення (CaseWare, ACL, системи електронного документообігу) розглядаються не як другорядні, а як необхідна умова забезпечення операційної безперервності та належної якості аудиторських послуг [1].

Таким чином, комплексне застосування зазначених підходів формує цілісну теоретико-методичну основу для побудови ефективної системи обліку та аналізу операційних витрат аудиторських фірм, що є передумовою

підвищення їхньої конкурентоспроможності та відповідності міжнародним стандартам професійної діяльності в умовах сталого розвитку.

При цьому ефективна організація обліку операційних витрат аудиторських фірм потребує передусім їх науково обґрунтованої класифікації, яка враховує специфіку інтелектуаломісткої природи аудиторських послуг. На відміну від виробничих підприємств, де домінують матеріальні витрати, в аудиторській діяльності визначальну роль відіграють витрати на людський капітал та інформаційно-технологічне забезпечення.

Таким чином, калькулювання собівартості аудиторських послуг являється одним із ключових елементів системи управлінського обліку аудиторської фірми, що безпосередньо впливає на ціноутворення, оцінку рентабельності та стратегічне планування діяльності.

При цьому специфіка аудиторського продукту як інтелектуальної послуги зумовлює необхідність застосування методів калькулювання, що здатні адекватно відобразити реальну структуру витрат:

а) АВС-метод (Activity-Based Costing), який є найбільш теоретично обґрунтованим для аудиторської діяльності, оскільки дозволяє розподіляти накладні витрати не пропорційно до єдиної бази, а відповідно до фактичного споживання ресурсів кожним видом діяльності. В аудиторській практиці виокремлюються такі ключові види діяльності: планування та оцінювання ризиків, проведення аудиторських процедур, контроль якості, комунікація з клієнтом та документування результатів. Перевагою даного методу є висока точність калькулювання та можливість виявлення неефективних процесів, що генерують надмірні витрати без відповідної цінності для клієнта [8];

б) проєктний метод, що передбачає акумулювання всіх витрат у розрізі окремих клієнтських завдань із відкриттям аналітичних рахунків або субрахунків для кожного проєкту. Облік ведеться із застосуванням тайм-шитів – документів фіксації витраченого робочого часу кожного фахівця в розрізі конкретних завдань. Це дозволяє точно визначати фактичну собівартість кожного аудиторського завдання, порівнювати її з бюджетною та оперативно реагувати на відхилення. Метод є найбільш поширеним у практиці міжнародних аудиторських мереж і забезпечує високий рівень прозорості витрат [8];

в) нормативний метод, що ґрунтується на попередньому встановленні норм витрат ресурсів (насамперед людино-годин) на виконання стандартизованих аудиторських процедур з подальшим виявленням та аналізом відхилень фактичних витрат від нормативних. Застосування методу передбачає розробку внутрішніх нормативів трудомісткості для різних типів аудиторських завдань залежно від галузі клієнта, рівня ризику та складності фінансової звітності. Нормативний метод є ефективним інструментом бюджетування та оперативного контролю витрат, однак

потребує регулярного перегляду нормативів відповідно до змін у законодавстві та стандартах аудиту [8].

Отже, порівняльний аналіз зазначених методів свідчить про доцільність їх комбінованого застосування оскільки проєктний метод може стати в нагоді як основа аналітичного обліку витрат, нормативний – як інструмент планування та контролю, а ABC-метод може бути використаний в якості аналітичного інструменту стратегічного управління собівартістю аудиторських послуг.

Таким чином, обліково-аналітичне забезпечення операційної діяльності аудиторських фірм є визначальним чинником їхньої ефективності та конкурентоспроможності. Специфіка аудиторських послуг як інтелектуального продукту зумовлює необхідність комплексного застосування ресурсного, функціонального, процесного та системного підходів до організації обліку операційних витрат. Комбінування проєктного, нормативного та ABC-методів калькулювання собівартості забезпечує достовірність облікової інформації та дієвий контроль рентабельності, що є передумовою відповідності вітчизняних аудиторських фірм міжнародним стандартам професійної діяльності в умовах сталого розвитку.

Список використаних джерел

1. Жукова Т.А., Єрмоленко К.О., Плікус І.Й. Сучасні проблеми аудиторських послуг в Україні. *Вісник СумДУ, Серія Економіка*. 2020. № 1. С. 86 – 92. DOI: <https://doi.org/10.21272/1817-9215.2020.1-09>.

2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 року № 2258-VIII (із змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>.

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 (МСБО 1). Подання фінансової звітності. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text (дата звернення: 12.05.2026).

4. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України 07.02.2013 року № 73 (зі змінами та доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#n17> (дата звернення: 12.05.2026).

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 (МСБО 7). Звіт про рух грошових коштів. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019#Text (дата звернення: 12.05.2026).

6. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” : наказ Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року № 318 (зі змінами та доповненнями). URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text> (дата звернення: 12.05.2026).

7. Яструбський М., Дейнеко К. Покращення ефективності діяльності аудиторських компаній за рахунок оптимізації операційних витрат. *Економіка та суспільство*. 2022. Вип. 22. DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2022-44-31>.

8. Долбнєва Д.В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів. *Економіка та держава*. 2018. № 2. С. 72–76.

Пилипчук Ю.І.,
аспірант 3 курсу, кафедри обліку та аналізу
Науковий керівник – **Воськало Н.М.,**
канд. екон. наук, доцент кафедри обліку та аналізу
Національний університет «Львівська політехніка»
м. Львів

ОСОБЛИВОСТІ ПІДГОТОВКИ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ РОЗКРИТТЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

Трансформація економіки України під впливом глобалізаційних процесів, європейської інтеграції та викликів воєнного стану вимагає принципово нових підходів до забезпечення прозорості та якості звітної інформації. Фінансова звітність є головним джерелом даних для зовнішніх і внутрішніх стейкхолдерів. Проте процес підготовки інформації для її розкриття зазнає суттєвих змін через посилення невизначеності, цифровізацію та необхідність застосування професійного судження бухгалтера.

Процес підготовки облікової інформації в Україні регламентується Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Цей закон визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності [1]. Сучасний стан регулювання характеризується чітким розподілом підприємств на категорії (мікро-, малі, середні, великі), що безпосередньо впливає на обсяг та формат розкриття інформації.

1. Нормативно-правове регулювання та стандартизація в реаліях часу.

Специфікою вітчизняної практики є паралельне існування двох методологічних систем: