

Міністерство освіти і науки, молоді та спорту України
Тернопільський національний економічний університет

На правах рукопису

ДЕРІЙ ВАСИЛЬ АНТОНОВИЧ

УДК 657.1: 657.4

**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ
ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ**

08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит
(за видами економічної діяльності)

Дисертація на здобуття наукового ступеня
доктора економічних наук

Науковий консультант:

Задорожний Зеновій-Михайло Васильович,
доктор економічних наук, професор

Тернопіль – 2012

ЗМІСТ

ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ.....	18
1.1. Витрати і доходи підприємств в умовах загострення глобальних протиріч та кризових явищ.....	18
1.2. Економічний зміст та етимологія понять “витрати” і “доходи” суб’єктів господарювання.....	41
1.3. Проблеми та галузеві особливості обліку, контролю витрат і доходів підприємств	70
Висновки до розділу 1.....	89
РОЗДІЛ 2. ІНСТРУМЕНТИ, ВИДИ І ПРИНЦИПИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ.....	94
2.1. Інструменти обліку, контролю витрат і доходів підприємств.....	94
2.2. Види обліку витрат і доходів та їхній розвиток	111
2.3. Функції та принципи системи обліку витрат і доходів підприємств.....	127
Висновки до розділу 2.....	153
РОЗДІЛ 3. МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ	156
3.1. Методи обліку витрат і доходів підприємств: вітчизняний та зарубіжний досвід.....	156
3.2. Структуризація облікової інформації про витрати і доходи підприємств.....	184
3.3. Форми обліку витрат і доходів підприємств: критичний аналіз та прогнозування їхнього розвитку.....	210
3.4. Відображення витрат і доходів структурно-виконавчих рівнів підприємств у системі обліку та звітності.....	233
Висновки до розділу 3.....	267

РОЗДІЛ 4. ЕКОНОМІЧНИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ: ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ Й УЗАГАЛЬНЕННЯ.....	272
4.1. Контроль як багатовимірна категорія суспільно-економічного розвитку	272
4.2. Характеристика та оптимізація видів економічного контролю підприємств.....	291
4.3. Форми і типи економічного контролю як засоби ефективного управління діяльністю підприємств.....	300
Висновки до розділу 4.....	307
РОЗДІЛ 5. МЕТОДОЛОГІЧНІ СКЛАДОВІ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ.....	311
5.1. Розвиток контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг).....	311
5.2. Витрати діяльності та методи контролю за ними.....	325
5.3. Напрямки і методи контролю за доходами підприємств.....	331
Висновки до розділу 5.....	349
ВИСНОВКИ.....	352
ДОДАТКИ.....	358
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	427

ВСТУП

Актуальність теми. Розвиток підприємств будь-якої форми власності прямою мірою залежить від обсягів та структури витрат і доходів. Їхні значення постійно змінюються під впливом глобальних та національних економічних трансформацій. Це потребує організації чіткої системи обліку витрат і доходів, що спрямовані на постійне відстеження та відображення змін у стані активів, зобов'язань і капіталу із одночасним забезпеченням контролю за ними.

В умовах загострення глобальних протиріч і кризових явищ методики обліку та контролю витрат і доходів підприємств мають бути ефективними та оперативними, що сприятиме миттєвому реагуванню на актуальні ризики, які характеризуються раптовістю і нелінійністю. Загалом проблеми обліку, контролю витрат та доходів підприємств актуалізують їхню новітню мету й основні завдання, тісно пов'язані із сучасними тенденціями розвитку як глобальної, так і національної економік.

Витрати вітчизняних сільськогосподарських підприємств є значними: у 2009 р. – 54,0 млрд. грн., у 2010 р. – 62,6 млрд. грн., у 2011 р. – 76,6 млрд. грн. Відповідно доходи – 61,2 млрд. грн., 75,6 млрд. грн. та 96,9 млрд. грн. Такі обсяги визначають необхідність у постійному вдосконаленні обліку та контролю, що уможливить суттєву економію грошових і матеріальних ресурсів.

Проблемам теорії, методології обліку та контролю витрат і доходів підприємств у 1960-1980-тих роках присвячено праці багатьох вчених-економістів, зокрема А.Ф.Аксьоненка, І.А.Басманова, П.С.Безруких, О.С.Бородкіна, Б.І.Валуєва, В.Б.Івашкевича, А.Ш.Маргуліса, О.С.Наринського, П.П.Новиченка, В.Ф.Палія, В.П.Пальчука, В.В.Сопка, С.А.Стукова, М.Г.Чумаченка. Дослідження тоді проводились дещо звужено, з орієнтацією на облік, контроль затрат на виробництво та доходів від реалізації продукції, оскільки в умовах планової економіки підприємства

функціонували відносно стабільно. Ринкові відносини, пов'язані зі значними ризиками і невизначеністю, породжують потребу у своєчасній та вичерпній інформації про усі потоки витрат і доходів підприємства, а відтак – необхідність пошуку принципово інших наукових, практичних підходів, пропозицій і рішень.

У 1990-тих роках між вченими тривала жвава дискусія щодо того, яким має бути національний План рахунків бухгалтерського обліку для підприємств в Україні, місця в ньому тих або інших груп господарських засобів і джерел їхнього утворення (в тому числі витрат та доходів), а також за яким зразком такий План будувати (американським або французьким). В результаті обрали французький, який більш адаптований до європейських умов господарювання. Поки тривала дискусія, облік витрат і доходів продовжували вести за радянським зразком.

З початку 2000-них років і до нині проблеми теорії, методології обліку та контролю витрат, доходів підприємств за видами діяльності висвітлювали у своїх працях такі вітчизняні науковці: І.А.Білоусова, Ф.Ф.Бутинець, З.В.Гуцайлюк, З.-М.В.Задорожний, Л.В.Нападовська, В.М.Пархоменко, Н.І.Пилипів, М.С.Пушкар, М.І.Скрипник, а також зарубіжні вчені-економісти: Х.Р.Андерсон, К.Друрі, Р.Ентоні, А.О.Єфремова, Т.П.Карпова, Д.К.Колдуелл, Б.Е.Нідлз, С.А.Ніколаєва, Дж. Ріс, Я.В.Соколов, М.В.Ткач, Ч.Т.Хорнгрен, А.Яругова.

Проблеми теорії, методології обліку та контролю витрат, доходів сільськогосподарських підприємств за видами діяльності у широкому і вузькому їхньому значенні досліджували вітчизняні науковці: І.О.Белебеха, Л.В.Гуцаленко, В.М.Жук, Г.Г.Кірейцев, Ю.Я.Литвин, В.Г.Линник, Т.Г.Маренич, В.Б.Моссаковський, М.Ф.Огійчук, І.Б.Садовська, Л.К.Сук, П.Л.Сук, П.Я.Хомин, а також зарубіжні: І.М.Бєлий, І.П.Курочкіна, І.О.Ламикін, М.З.Пізенгольц, В.К.Радостовець, Н.І.Чупахіна, М.Я.Штейнман.

Згадані вітчизняні і зарубіжні науковці зробили значний внесок у розвиток теорії, методології обліку та контролю витрат, доходів підприємств

за видами діяльності, проте в Україні донині відсутнє системне дослідження теоретико-методологічних засад обліку, контролю витрат і доходів сільськогосподарських підприємств, що послужило основою для вибору теми дослідження і підтверджує її актуальність.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами.

Дисертаційна робота виконувалась відповідно до плану науково-дослідної роботи кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету за держбюджетною темою: “Методологія і організація фінансового та управлінського обліку підприємств різних форм власності” (номер державної реєстрації 0111U001035) і за темами: “Дослідження та розробки методологічних основ обліку, аналізу і контролю інвестиційної діяльності підприємств в Україні” (номер державної реєстрації 0108U002111) та кафедри обліку і аудиту в інвестиційній сфері ТНЕУ: “Дослідження і розробки теорії, методології, технології та організації обліку, аналізу і аудиту активів, зобов'язань та господарських процесів у підприємствах, організаціях, закладах” (номер державної реєстрації 0106U012532) та “Дослідження і розробки методики та організації обліку, контролю, аналізу витрат, доходів і результатів операційної та інвестиційної діяльності підприємств у сфері агропромислового комплексу” (номер державної реєстрації 0103U006673). Автор підготував положення з теорії, методології обліку і контролю витрат, доходів підприємств, зокрема сільськогосподарських.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних і методологічних засад обліку та контролю витрат і доходів підприємств в умовах загострення глобальних протиріч, кризових явищ та розроблення на цій основі практичних рекомендацій, спрямованих на оптимізацію інформації з обліку і економічного контролю та підвищення її ефективності в сільськогосподарських підприємствах.

Реалізація визначеної мети у дисертаційній роботі забезпечена шляхом розв'язання таких завдань:

- розкрити порядок здійснення витрат, отримання доходів підприємств в умовах загострення глобальних протиріч, кризових явищ з метою виокремлення ознак глобалізму в обліку і аудиті як однієї із форм контролю в них;
- визначити економічний зміст та етимологію понять “витрати” і “доходи” суб’єктів господарювання для характеристики їхнього потенціалу, побудови класифікації та окреслення меж застосування;
- виявити проблеми обліку, контролю витрат і доходів підприємств, обґрунтувати напрямки їхнього комплексного вирішення, виокремити галузеві особливості сільського господарства, встановити міру їхнього впливу на методологію обліку та контролю у сільськогосподарських підприємствах;
- запропонувати до використання інструменти обліку та контролю витрат і доходів підприємств та їхнє нормативно-правове забезпечення з метою підвищення ефективності господарсько-фінансової діяльності підприємств;
- розкрити теоретико-методологічні положення з обліку і контролю витрат та доходів сільськогосподарських підприємств на основі системного підходу в розрізі трьох векторів: дослідницького (теорія – методологія – методика – техніка – практика); предметного (доходи – витрати – фінансовий результат); функціонального (облік – звітність – аналіз – контроль);
- проаналізувати порядок формування обліково-інформаційної системи підприємств та підтвердити необхідність подальшого розвитку класифікацій видів обліку витрат і доходів підприємств;
- простежити генезис функцій бухгалтерського обліку витрат і доходів підприємств з метою поглиблення та розширення сфери їх прояву;
- охарактеризувати чинні принципи бухгалтерського обліку витрат і доходів підприємств для оцінки рівня їхнього використання і запровадження нових;

- оцінити зарубіжні методи обліку витрат і доходів підприємств для вироблення критеріїв прогнозу результативності їхнього запровадження у вітчизняну систему обліку;
- удосконалити структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію до цього Плану в частині витрат, доходів на рівні синтетичних рахунків та субрахунків з метою поліпшення робочих планів рахунків підприємств;
- провести критичний аналіз форм обліку витрат і доходів підприємств, їхню періодизації з метою прогнозування розвитку;
- розкрити методологічні засади відображення витрат і доходів структурно-виконавчих рівнів підприємств у системі обліку та звітності з метою посилення їхніх взаємозв'язків і покращення моделей формування, структури аналітичних рахунків, їхньої кореспонденції та облікових реєстрів;
- охарактеризувати контроль як багатовимірну категорію суспільно-економічного розвитку для вироблення термінології та встановлення меж її застосування;
- обґрунтувати необхідність якісного добору функцій контролю підприємств в частині витрат і доходів для підвищення рівня ефективності їхнього практичного застосування;
- охарактеризувати й обґрунтувати доцільність оптимізації видів, форм і типів економічного контролю підприємств з метою її практичного застосування у сфері сільського господарства;
- розвинути варіанти та положення контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг), витратами діяльності підприємств для подальшого підвищення їхньої ефективності;
- удосконалити документальне забезпечення контролю за доходами (виручкою) від реалізації продукції (робіт, послуг) та іншими доходами

сільськогосподарських підприємств для збільшення обсягів таких доходів і забезпечення своєчасності їхнього надходження.

Гіпотеза дослідження базується на припущенні, що результати діяльності вітчизняних сільськогосподарських підприємств суттєво покращаться за умови якісного і неухильного поліпшення теорії та методології обліку і контролю витрат та доходів цих підприємств.

Об'єктом дослідження виступають процеси формування витрат і доходів підприємств в умовах загострення глобальних протиріч та кризових явищ.

Предметом дослідження є теоретичні і методологічні засади обліку та контролю витрат і доходів сільськогосподарських підприємств.

Методи дослідження. В процесі дослідження використовувались методи аналізу та синтезу – під час дослідження наукових праць вчених-економістів, присвячених проблемам економічної теорії, теорії управління, обліку та контролю витрат і доходів підприємств; індукції та дедукції – при визначенні проблем обліку витрат й доходів підприємств; порівняння та аналогії – з метою подальшого використання вітчизняного та зарубіжного передового досвіду ведення обліку і контролю витрат й доходів підприємств, зокрема щодо планів рахунків бухгалтерського обліку підприємств; абстрагування та конкретизації – в процесі визначення структури витрат і доходів функціонуючих підприємств на макро-, мезо- та мікрорівнях; спостереження – для відстеження і фіксування процесів, що відбуваються на рівні первинного, зведеного та звітнього відображення господарських операцій і фактів у системі обліку та контролю витрат і доходів; створення теорії – під час розроблення та удосконалення термінів, класифікацій, функцій, принципів, форм, методів, підходів; історичний – для визначення періодів розвитку форм обліку в Україні; формалізації – для з'ясування взаємозв'язку методів обліку доходів з результатами діяльності та встановлення результатів контролю за доходами підприємства; моделювання – з метою побудови матричної моделі формування витрат для різних рівнів

діяльності підприємства, моделі підготовки, проведення та узагальнення результатів контролю за доходами підприємств; графічний – для графічного зображення класифікацій функцій обліку і економічного контролю, системи управління витратами, методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, видів, підвидів і форм економічного контролю, варіантів змішаного контролю.

Теоретичну та методологічну основу дисертаційної роботи складають наукові праці провідних вітчизняних і зарубіжних вчених в галузі фінансового та управлінського обліку і економічного контролю діяльності підприємств, а також вчених-економістів, що досліджують проблеми розвитку сільського господарства; нормативно-правові акти, які визначають порядок поведінки функціонуючих в Україні суб'єктів підприємницької діяльності (СПД), зокрема у сфері обліку і контролю, підприємництва, земельно-майнових відносин, оподаткування; офіційна статистична інформація; дані первинного та зведеного обліку, фінансової і управлінської звітності; матеріали інвентаризацій, перевірок, ревізій; аудиторські висновки та звіти; аналітичні матеріали щодо діяльності сільськогосподарських підприємств.

Наукова новизна одержаних результатів проведеного дослідження полягає в обґрунтуванні теоретичних засад й розробці рекомендацій щодо удосконалення методології обліку і контролю витрат, доходів сільськогосподарських підприємств з метою оптимізації інформації та підвищення її ефективності в умовах загострення глобальних протиріч і кризових явищ.

У процесі проведеного дослідження отримані такі найбільш важливі наукові результати:

вперше:

– обґрунтовано теоретико-методологічні положення обліку і контролю витрат та доходів підприємств на основі системного підходу у розрізі трьох векторів: дослідницького (теорія – методологія – методика – техніка –

практика); предметного (доходи – витрати – фінансовий результат); функціонального (облік – звітність – аналіз – контроль), що посилює чіткість побудови і глибинну сутність такого дослідження;

– запропоновано включити до складу принципів обліку витрат і доходів підприємств: цільову спрямованість витрат та адресність доходів і витрат. Врахування цих принципів підтверджує необхідність контролювати цільове здійснення витрат відповідно до специфіки господарсько-фінансової діяльності, а також встановлювати факти нецільового використання ресурсів, що призводить до збитків (втрат). Відповідно, підтверджується теза стосовно не випадковості доходів та витрат, тобто їх визначеної адресності в процесі здійснення (витрати) та отримання (доходи), що забезпечує правильність і точність здійснення витрат, своєчасність та повноту отримання доходів;

– розроблено періодизацію розвитку форм обліку в Україні, що охоплюють 1918-2012 рр. і відповідають історичним періодам розвитку країни шляхом встановлення та опису п'яти періодів, а також зроблено прогноз на шостий – період економічного зростання України (2016-2035 рр.), що підтверджує закономірність розвитку обліку та контролю витрат і доходів підприємств, планування заходів щодо їхнього функціонування на перспективу;

удосконалено:

– класифікацію основних видів господарського обліку в сегменті витрат і доходів підприємств з виокремленням таких його видів: фінансовий, управлінський, податковий (податкові обчислення) та статистичний з відповідним їхнім поділом на окремі складові, що суттєво зближує позиції вітчизняних науковців з теоретичних проблем обліку;

– визначення термінів: “витрати” як використані підприємством активи або збільшення його зобов'язань перед кредиторами, в результаті чого зменшується власний капітал (без врахування вилученого або розподіленого власниками капіталу); “дохід” як отримані підприємством активи або зменшення його зобов'язань перед кредиторами, в результаті чого збільшується власний капітал (без врахування капіталу, внесеного

власниками), а також таких категорій і понять як “теорія”, “методологія”, “облік”, “контроль”, “економічний контроль”, “нормативно-правове забезпечення обліку і контролю”, “форма (система) обліку”, що дасть змогу поліпшити категоріальне забезпечення обліку та контролю витрат і доходів підприємств. Доповнено класифікаційні ознаки витрат підприємств додатковими ознаками, серед яких такі: залежно від ефективності діяльності; за кількісно-якісним спрямуванням витрат на виробництво, а також класифікаційні ознаки доходів підприємств з такими доповненнями: щодо дотацій підприємствам; стосовно оплати задекларованих підприємством доходів; щодо якості земель;

– положення щодо розкриття проблем обліку, контролю витрат і доходів підприємств та визначення напрямків комплексного їхнього розв’язання. На підставі цього, виокремлено 11 галузевих особливостей сільського господарства (провідними з яких є: основна умова виробництва продукції сільського господарства – земля сільськогосподарського призначення; наявність у сфері сільського господарства біологічних активів) і визначено міру їхнього впливу на методологію обліку, контролю, що сприятиме мінімізації витрат, максимізації доходів таких підприємств, підвищенню їхньої конкурентоспроможності;

– структуру Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцію до цього Плану в частині витрат і доходів, зокрема запропоновано запровадити синтетичний рахунок 77 “Дохід, пов’язаний з діяльністю, що припиняється” та уточнити назву рахунка 96 в такій редакції: “Витрати на інвестиційну діяльність”, а Інструкцію до цього Плану рахунків – доповнити і деталізувати субрахунками, серед яких: 724 “Дохід від операцій з інвестиціями у нерухомість”, 733 “Дохід від державних дотацій, субсидій, премій, призів та спонсорської допомоги”, 734 “Дохід у вигляді роялті”, 735 “Дохід за договорами про не вступ у конкуренцію”, 736 “Інші доходи від фінансових операцій”, 931 “Комерційні витрати”, 932 “Витрати

обігу“, 977 “Витрати, пов’язані з діяльністю, що припиняється”, що сприятиме посиленню аналітичності та підвищенню оперативності отримання інформації про витрати і доходи підприємств;

– критерії прогнозу результативності запровадження у вітчизняну систему обліку зарубіжних методів (здатність впроваджуваного методу добре адаптуватись до національних особливостей обліку; простота і зрозумілість механізму запровадження такого методу в підприємстві та належний фаховий його супровід; можливість використання методу в умовах автоматизації облікового процесу і передавання інформації в локальних та всесвітніх комунікативних мережах; очевидні переваги і органічне доповнення до методів, які уже застосовує підприємство у своїй практичній діяльності), що забезпечить мінімізацію ризиків та помилок в процесі впровадження;

– “Матричну модель формування витрат на різних рівнях діяльності” (витрати на рівні робочого місця, структурного підрозділу, підприємства); “Модель аналітичних рахунків витрат на інтелектуалізацію підприємства” (аналітичні рахунки у складі рахунків 23 “Виробництво”, 84 “Інші операційні витрати”, 85 “Інші затрати”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”); кореспонденцію рахунків, пов’язаних з витратами подвійного призначення згідно з Податковим кодексом України; форму “Журналу обліку (самообліку) робочого місця”;

– документацію з контролю за доходами (виручкою) від реалізації продукції (робіт, послуг) та іншими доходами сільськогосподарських підприємств (“Журнал щоденного контролю за реалізацією продукції та її оплатою”, “Журнал щоденного контролю за грошовими доходами і грошовими витратами підприємства”) з метою збільшення обсягів таких доходів і забезпечення своєчасності їхнього надходження;

дістало подальший розвиток:

– концептуальні положення щодо місця і ролі обліку, аудиту як однієї із форм контролю в глобалізованому світі (набувають яскраво виражених

ознак глобалізму із широким застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, контролю, аудиту), а також щодо необхідності суттєвого зменшення витрат підприємств в умовах загострення глобальних протиріч та кризових явищ (витрати підприємств в таких умовах мають бути оптимізованими із врахуванням, з одного боку, суттєвих ризиків спаду виробництва, з іншого – прогнозованих очікувань на його піднесення), що є певним внеском у розвиток теорії фірм, теоретичних положень обліку і аудиту;

– інструменти обліку (їх доповнено таким інструментом як архів, який гарантує збереження, повторне використання, а у випадку закінчення встановлених термінів зберігання обліково-звітної інформації – її ліквідацію) та контролю витрат і доходів підприємств, що забезпечить врахування їхнього потенціалу при використанні в процесі господарсько-фінансової діяльності цих підприємств, а також класифікація переліку нормативно-правового забезпечення обліку та контролю витрат і доходів підприємств (за видами; рівнями; місцем і роллю в реформуванні, регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю; обов’язковістю до виконання; групами). На основі цього визначено потребу в опрацюванні нових, проведенні змін і доповнень у чинні нормативно-правові акти з включенням цих позицій у перспективні плани оновлення на різних рівнях управління економікою України;

– класифікація функцій обліку та економічного контролю витрат і доходів підприємств на основні, суміжні та допоміжні з виявленням спільних і специфічних для них функцій та створенням належних умов для забезпечення результативності їхнього використання у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств;

– трактування поняття “контроль” з урахуванням нових аспектів, серед яких – міжнародний, фінансовий, інституційний і морально-психологічний, що поглиблює розуміння природи контролю як багатовимірної категорії;

– класифікація економічного контролю: за видами (в тому числі до видів контролю зараховано змішаний контроль, яким передбачено 6 пар зв'язків з іншими видами контролю); формами (виокремлено форму за рівнем контролю: метаконтроль, мегаконтроль, макроконтроль, мікроконтроль, мініконтроль, міліконтроль) і типами (загальноекономічний, банківсько-фінансовий, вузькоспеціалізований, державно-адміністративний, аудиторсько-спрямовуючий, загальнопідприємницький (адміністративний), структурно-підприємницький, продуктовий, функціональний, ресурсний, громадсько-організаційний, пресово-комунікаційний, приватно-громадський, профспілковий, депутатський) економічного контролю, що забезпечить однозначне трактування змісту, розмежування за певними характерними ознаками;

– варіанти контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) (запропоновано сім варіантів ведення такого контролю у сільськогосподарських підприємствах, об'єднаних у дві групи), розвинуто положення контролю за витратами діяльності підприємств (зокрема запропоновано здійснювати контроль адміністративних витрат за чотирма групами цих витрат, а в середині груп – за напрямками).

Практичне значення одержаних результатів полягає в тому, що найважливіші положення дослідження з теорії та методології обліку і контролю витрат та доходів, розроблені здобувачем для вітчизняних сільськогосподарських підприємств, можуть бути використані у їхній практичній діяльності, а також у діяльності органів державної влади, об'єднань бухгалтерів і аудиторів, фондів підтримки і асоціацій фермерських господарств, аудиторських фірм, під час науково-дослідної, навчальної роботи у вищих економічних навчальних закладах і факультетах, науково-дослідних інститутах України.

Теоретичні та методологічні здобутки автора взяті до використання:
– на загальнодержавному рівні:

Методичною радою з питань бухгалтерського обліку при Міністерстві аграрної політики та продовольства України (довідка № 27-2-04/45 від 18.01.2012 р.) – висновки і пропозиції щодо обліку землі, обліку витрат діяльності та поліпшення його організації у приватно-орендних сільськогосподарських підприємствах;

Національним науковим центром “Інститут аграрної економіки” Національної академії аграрних наук України (довідка № 09/545 від 13.12.2010 р.) – ідеї щодо функцій та проблем обліку і контролю витрат, доходів сільськогосподарських підприємств при розробленні “Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України”, а також в інших наукових розробках та дослідженнях;

Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України (довідка № 54 від 26.04.2011 р.) – положення про економічну суть, види, форми, функції і методи обліку та контролю, значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств;

– на регіональному рівні:

Головним управлінням агропромислового розвитку Тернопільської обласної державної адміністрації (довідка № 01-492/4-1 від 29.03.2011 р.) – пропозиції щодо поліпшення методики і організації ведення первинного та зведеного обліку, зовнішньої та внутрішньої звітності про витрати і доходи підприємств;

Тернопільським відділенням Українського фонду підтримки фермерських господарств (довідка № 32 від 25.03.2011 р.) – висновки і пропозиції здобувача щодо повних, спрощених реєстрів обліку у фермерських (селянських) господарствах;

– на рівні суб’єктів підприємницької діяльності:

приватно-орендним підприємством “Іванівське” Теребовлянського району Тернопільської області (довідка № 47 від 09.03.2012 р.) – пропозиції щодо поліпшення структури синтетичних рахунків, субрахунків і

аналітичних рахунків витрат та доходів підприємств, а також щодо удосконалення внутрішньогосподарського контролю;

аудиторською фірмою “Консул” (м. Тернопіль) (довідка № 2 від 12.01.2011 р.) – висновки і пропозиції щодо операційного аудиту, а також стадій та специфіки аудиту підприємств у сфері виробництва продукції сільського господарства.

Результати науково-дослідницької роботи здобувача впроваджені в навчальний процес Тернопільського національного економічного університету (довідка № 126-26/269 від 03.02.2011 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота виконана автором самостійно. З наукових праць, опублікованих у співавторстві, в дисертаційній роботі використані тільки ті положення й ідеї, котрі є наслідком власних досліджень здобувача.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертації доповідались і схвально оцінені на 19 конференціях, в тому числі на 16 міжнародних [76; 78; 79; 93-95; 104; 109; 110; 113; 117; 122-124; 125; 132] та 3 всеукраїнських наукових та науково-практичних конференціях [88; 97; 102].

Публікації. За результатами дисертації опубліковано 60 наукових праць загальним обсягом 137,17 друк. арк., де особисто здобувачеві належить 49,22 друк. арк., в тому числі: 36 наукових праць, де опубліковані основні наукові результати дисертації (загальним обсягом 133,0 друк. арк., з яких автору належить – 45,05 друк. арк.).

РОЗДІЛ 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФОРМУВАННЯ ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Витрати і доходи підприємств в умовах загострення глобальних протиріч та кризових явищ

В процесі господарсько-фінансової діяльності кожне підприємство здійснює відповідні витрати з метою отримання певних доходів. Взаємозв'язок між витратами і доходами дуже тісний, хоч не завжди витрати забезпечують отримання підприємством доходів. Проблеми витрат та доходів підприємств в конкурентоспроможному середовищі залишаються досить складними з позиції високих ризиків цього середовища і, однозначно, актуальними для серйозних наукових пошуків. Здійснювати витрати й отримувати доходи зобов'язане кожне підприємство, незалежно від його форми власності, організаційно-правової форми, видів та обсягів діяльності, місцезнаходження тощо.

На думку Б. Гейтса, кожна компанія повинна управляти своїми доходами та витратами. ... Ні одна компанія не зможе стійко досягти успіху, якщо вона не випускає продукцію на ринок, не оплачує свої рахунки або не платить своїм працівникам [50, с. 41-42].

Звідси, логічний висновок, що адміністративно-управлінський персонал підприємства має повсякчас відстежувати процеси, пов'язані з видами, формами, напрямками витрат і доходів; статтями, елементами, сумами витрат; типами доходів. Тут доречно підкреслити необхідність вживання фразеологічних термінів: “здійснення витрат” або “проведення витрат” та “отримання доходів” або “одержання доходів”. Витрати і доходи підприємств належать, водночас із активами, зобов'язаннями та капіталом, до найважливіших елементів фінансової звітності, що формується в системі обліку та перебуває під наглядом економічного контролю. Витрати

підприємство здійснює для створення (виробництва) продукції, виконання робіт, надання послуг ведення організаційно-управлінської, маркетингової та іншої операційної діяльності, а також фінансової, інвестиційної діяльності та усунення наслідків надзвичайних подій. Доходи підприємство формує для підтримання його нормальної життєдіяльності, убезпечення від кризових явищ і несподіванок (форс-мажорних обставин), забезпечення перспектив розвитку.

Види, форми, обсяги, структура та зміст витрат і доходів підприємства постійно видозмінюються під впливом багатьох чинників, особливо під впливом суспільно-економічних формацій, типів економік, світових політичних і економічних тенденцій, процесів.

У сучасних умовах суттєвий вплив на витрати й доходи підприємства мають глобалізація економіки та світова фінансова криза.

Глобалізацію економіки слід розглядати як “взаємопроникнення економічних, виробничих і торгівельних процесів між країнами, розміщення капіталів, технологій, форм і способів виробництва високо розвинутих країн у менш розвинуті, уніфікація правових норм господарювання в країнах, що інтегруються” [152, с. 506].

Варто зауважити, що проблема глобалізації, є не лише проблемою економіки, а проблемою філософії, культури, релігії, історії, політології, соціології, етики, естетики, комунікації, біології, технології, інформатики і т.д. Зміст XXI століття становитимуть суперечності глобалізації й етнічності (антиглобалізації). Дані суперечності проявлятимуться у конфлікті Заходу з рештою людства. У зв’язку з тим, що людство вступило в нову епоху світового розвитку – епоху виживання, воно повинно вести активний пошук оптимальної гармонії шляхом зближення, взаємопроникнення і розвитку західних та незахідних культур [156, с. 68-72].

Глобалізація економіки надзвичайно складний процес, який базується на багаточисельній системі елементів, котра відіграє суперечливу та неоднакову роль на різних стадіях і рівнях такої глобалізації.

На думку О. І. Погорлецького, глобалізація економіки розкрила нові перспективи розвитку національним господарствам, викликала фундаментальні зміни в науці і техніці, призвела до зростання числа індивідуальних інвесторів, забезпечила демократизацію інформації тощо. Проте, як зазначає вчений, глобалізація створює умови для процвітання і посилення позиції сильним економікам провідних країн світу; контроль за основними засобами масової інформації залишається в руках багатих, що перешкоджає повноправному доступу до інформації всіх країн; глобалізація посилює геополітику і регіональні конфлікти; на базі ідеї утворення глобального світового ринку виник глобальний нерегульований капіталізм [292, с. 43-45, 53].

Як видно, глобалізована економіка має як суттєві переваги, так і значні проблеми. Ці проблеми необхідно вирішувати послідовно, комплексно і системно, хоча є серйозні сумніви щодо того чи у майбутньому вдасться їх розв'язати навіть наполовину.

Глобалізація економіки з позиції функціонуючого підприємства торкається наступних ознак:

- пом'якшення міжнародних умов доступу до оборотних і необоротних активів та їхнього переміщення через митні кордони різних країн;
- спрощення пошуку, відбору, доставки і використання та оплати вартості робочої сили (трудових, інтелектуальних ресурсів) з потрібною професією, кваліфікацією, досвідом роботи незалежно від того в якій точці земної кулі вона проживає;
- покращення можливостей для залучення інвестицій в привабливі для них країни, регіони, галузі, підприємства та проекти;
- прискорення руху і оптимізація структури капіталів, що вводяться в країну або виводяться з неї.

Такі ознаки глобалізації економіки певним чином впливають на зближення термінології, поліпшення принципів, розширення функцій, розроблення і вдосконалення стандартів фінансового обліку та звітності,

управлінського обліку, державного фінансового контролю і аудиту, що в результаті спричиняється до зменшення трансакційних витрат і збільшення доходів за рахунок стандартних підходів, методик та рішень.

Для сільськогосподарських підприємств необхідно також брати до уваги продовольчу проблему, що посилюється через збільшення кількості населення планети, підвищення доходів у Китаї та Індії, зміцнення ролі транснаціональних компаній в агропромисловому векторі міжнародної економіки.

Провідники глобалізації – країни так званого “золотого мільярда” повинні забезпечити проведення досить толерантної глобалістичної політики щодо решти країн світу з метою відносно справедливого поділу здобутих людством матеріальних і нематеріальних благ, фінансової та гуманітарної підтримки найвідсталіших економічно й політично нестабільних країн, інакше, світ очікують великі потрясіння, що супроводжуватимуться зростанням терористичних актів, посиленням національної й расової ненависті, зміцненням та розширенням світових корупційних та злочинних зв’язків.

Вибір України в глобальному світі, зважаючи на її ресурсний потенціал, вважає Є.В.Савельєв, має базуватись на стратегії переходу до економіки високоінтелектуальних послуг з капіталізмом менеджерів (замість капіталізму власників), обминаючи фазу переважання обробної промисловості. Реалізація стратегії має розпочинатися з нарощування джерел фінансування освіти. Отже, потрібно переламати тенденцію, яка в останні роки є зворотною [332, с. 371].

Підтримуємо думку Є.В.Савельєва на рахунок того, що науково-освітній напрям розвитку вітчизняної економіки можна і необхідно зберегти й розгорнути до рівня передових світових позицій.

В економіці високоінтелектуальних послуг України чільне місце займатимуть облікові та аудиторські послуги, особливо у великих містах і обласних центрах.

Щодо обліку і аудиту, як форми контролю, в існуючому світі загалом, то, за певний час, вони набудуть чітко виражених ознак глобалізму переступлять національні кордони та зростуть до рівня глобального обліку і контролю із широким застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, контролю, аудиту.

Існує думка, що у нинішньому столітті виникне глобальна проблема, пов'язана не із доставкою і одержанням інформації, а проблема її якості, тобто проблема повноцінної та правдивої інформації [260, с. 1].

Погоджуємося з тим, що загалом якість інформації постійно погіршуватиметься через лавиноподібне збільшення її обсягів та урізноманітненість. Не виключаємо також ситуації виникнення інформаційного потопу, коли людство змушене буде вдаватись до радикальних заходів щодо регулювання і фільтрування обсягів та напрямів потоків інформаційного середовища.

Р. Т. Кійосакі пише про феноменальний парадокс нашої інформаційної ери, який полягає в тому, що нині люди нарікають на інформаційне перевантаження. Людина може, водночас, дивитись телевізор, здійснювати пошук в “Інтернеті” та вести розмову по телефону. В попередні епохи ніхто не нарікав, що у нього забагато землі чи нафти, бо це були їхні життєві ресурси. Проте, в інформаційну еру люди нарікають на достаток інформації – активу, котрий дає їм змогу здобути багатство [170, с. 171].

Нарікання сучасників на інформаційне перевантаження, не пов'язане з тим, що сучасна людина не прагне до примноження свого багатства, а з тим, що вона фізично і морально слабша за людину з попередніх епох, нездатна повною мірою грамотно і ефективно працювати з величезним інформаційним ресурсом та знаходити в ньому максимум корисного для себе в найкоротші терміни.

Щодо проблеми якості облікової і звітної інформації, то вона, як відомо, поступово вирішується. Такій проблемі Україна, вчені, бухгалтери та користувачі інформації надавали і надають великого значення.

Невипадково, уже в П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” зазначено про необхідність надання користувачам повної, правдивої й неупередженої інформації. Інформація за якісними її характеристиками має бути дохідливою, однозначно тлумачитись, бути доречною, достовірною і порівняльною [300].

В умовах глобалізації економіки, світової фінансової кризи, витрати і доходи підприємств не втрачають своєї актуальності, яка проявляється у появі новітніх термінів, що корелюються із витратами і доходами підприємства, суттєвій зміні питомої ваги тих або інших витрат та доходів в їх загальній сумі, можливості їх поглибленого моделювання, проектування обліку, контролю та звітності в режимі реального часу із врахуванням кон’юктури ринку, поведінки конкурентів та партнерів, політичної і соціально-економічної ситуації зрушень у кліматичних й екологічних процесах, зростання світових і вітчизняних цін на нафту, газ, електроенергію, питну воду і т. д.

А.Єрмолаєв переконаний, що світова фінансова криза не є звичайною, а трансформаційною кризою, що призведе до загибелі старої та народження нової системи світопорядку, занепаду старіючого і вибуху нового революційного, часто нігілістичного. Трансформаційна криза змінює світ інституційно (ринки, організовані суспільства, регулятори відносин), економічні (зміна укладів, технологічні революції, ієрархія економік), геополітичні (архітектура світу, формат відносин), геокультурно (деколи ці зміни визначаються як “цивілізаційні”) [144, с. 1].

Теза, висловлена А.Єрмолаєвим, заслуговує на увагу з боку дослідників, в тому числі і тих, які займаються обліком і контролем витрат та доходів сільськогосподарських підприємств, адже трансформаційних змін в перспективі не уникнути ні одному з видів економічної діяльності.

Самі ж фінансові кризи можуть бути валютними, фондовими, кризами ліквідності, борговими та банківськими [393, с. 5-9].

О.Носова вважає, щоб запобігти фінансовим кризам у майбутньому, потрібно “ ... відділити фінансові ринки від реальної економіки та суттєво обмежити спекуляції; запровадити системи компенсації, які стимулюватимуть довгострокові реальні інвестиції в економіку та досягнення довгострокової прибутковості фінансових вкладень” [254, с. 55].

Цей підхід до вирішення проблеми запобігання фінансовим кризам цілком виправданий.

С.І.Юрій, Є.В.Савельєв, узагальнивши причини економічних і фінансових криз останніх десятиліть, пропонують перелік з певних міжнародних стандартів щодо розкриття інформації як для державних регуляторів, так і для потенційних інвесторів та споживачів послуг. Серед цих стандартів такі: стандарти про характер фінансових інструментів і діяльність ринкових інституцій; стандарти на операції з позабіржовими фінансовими інструментами, що не регулюються і не обліковуються в банківських балансах; інформація про осіб, які приймають рішення щодо емісії акцій, облігацій тощо; стандарти публічності та гласності щодо недобросовісних менеджерів і власників компаній фінансового і реального секторів економіки, дії яких призвели або призводили в минулому до банкрутства чи невиконання контрактів [401, с. 364-365].

Такі міжнародні стандарти могли б гарантувати суспільству зменшення ризиків економічного і фінансового спрямування, в тому числі зменшення ризиків у системі фінансового обліку та контролю витрат і доходів підприємств.

Світова фінансова криза відчутно зачепила інтереси практично усіх видів економічної діяльності в Україні, що змусило керівників та спеціалістів вітчизняних підприємств принципово по-новому оцінити власні потенційні можливості на ринку, сформувавши ефективні плани дій на найближчі кілька місяців, кварталів, років й гнучкішу цінову політику.

Нинішню економічну кризу Україна можна побороти, як справедливо вважає А.Ф.Мельник, лише за умови чітко вироблених критеріїв та

індикаторів стійкого економічного розвитку економічної безпеки, використання вигідного географічного положення, за рахунок розвитку науки та наукомістких технологій, значного підвищення якості виробництва, заохочення сукупного попиту, зростання купівельної спроможності населення [225, с. 210, 211].

Загалом погоджуючись з позицією дослідниці щодо ризиків, умов та сегментів економічного зростання України, слід додати до цього ще такі умови як об'єднання регіональних і професійних еліт навколо забезпечення реалізації національної ідеї – ідеї побудови сильної, європейської, заможної та процвітаючої України; розвиток громадського контролю і посилення відповідальності керівників великого бізнесу за соціально-економічний розвиток країни.

В умовах кризи перед керівниками підприємств нерідко постає проблема виживання і збереження самого підприємства. О.Плиска переконаний, що ні генеральний, ні фінансовий директор не здатні суттєво вплинути на скорочення витрат без спричинення серйозного збитку або для торгової марки, або взаємостосунків із споживачами, або мотивації персоналу. Проте, це найкраще може зробити лише персонал підприємства, який доречно було б залучити до безупинних процесів поліпшення. Далі згадуваний нами автор відзначає, що для того, щоб залучити усіх працівників до процесів контролю та скорочення витрат, потрібна атмосфера довіри між менеджментом і персоналом. Зменшення витрат підприємства абсолютно не означає, що підприємцям вдасться ліквідувати тромби у системі фінансування чи продавати більше, тобто збільшити приплив готівки від споживачів [291, с. 1-2].

Тепер слід дати власні коментарі і зробити певні висновки щодо цікавих та актуальних нині тез, висловлених О.Плискою. По-перше закономірно, що сталою є загальна тенденція до скорочення (зниження) витрат будь-якого підприємства, поліпшення їх структури та якості. Звідси, керівництво підприємства вимушене постійно планувати і скорочувати

власні витрати, проте це треба робити виважено без серйозної шкоди або для торгової марки, або для споживачів, або персоналу. По-друге, у процесі скорочення (зниження) витрат підприємства мають брати участь усі власники, керівництво, персонал, споживачі, акціонери. Кожен із перелічених груп осіб має по-справжньому цікавитись витратами підприємства в межах наданих йому прав, обов'язків та відповідальності і виступати з конкретними пропозиціями або проводити відповідні аргументовані дії. По-третє, вітчизняний і зарубіжний досвід у галузі економіки засвідчує, що кожне підприємство повинно віднайти свій власний рецепт скорочення витрат як рівнодійну між інтересами груп зацікавлених осіб та основними ризиками, які супроводжують це підприємство у певний проміжок його розвитку. Тому всеохопна компанія (стихійна чи організована) зі скорочення витрат підприємства містить в собі більше потенційної шкоди, ніж вигоди, адже керівництво такого підприємства часто діє під впливом емоцій, некваліфікованих порад, прикладу “сусіда” з підприємницької діяльності, бажання отримати очікуваний результат найпростішим способом і без поглибленого опрацювання всіх аспектів ситуації, в якій перебуває нині підприємство. По-четверте, без створення й підтримання керівництвом підприємства атмосфери довіри між менеджерами і персоналом неможливо забезпечити ефективне управління витратами підприємства на всіх його рівнях, місцях та моментах (періодах) виникнення. Відповідно, кожне рішення про здійснення витрат підприємства має ознаку або колегіальності, або одноособовості. Тут доцільно зауважити, що, ці ознаки мають перебувати у певному органічному зв'язку. Причому, чим вищий рівень здійснення витрат, тим більше він потребує колегіальних рішень і тим безвідповідальніше за такої ситуації приймати одноосібні рішення щодо цих витрат (звичайно, інколи бувають винятки за надзвичайних обставин).

Нині управління витратами підприємств має ґрунтуватись на нових підходах, серед яких провідним є системно-орієнтоване управління. З точки

зору Г.О.Партин і А.І.Ясінської, позитив такого управління проявляється у врахуванні складності досліджуваного об'єкта, виявленні нових особливостей відповідного об'єкта дослідження і його взаємозв'язків, орієнтація системи на вибір методів та засобів з метою вирішення проблеми щодо стратегічних і тактичних завдань управління. В системі управління витратами підприємств важливим сегментом є його основні функції до яких, на думку цих авторів, можна віднести: планування, організування, мотивування, контролювання, регулювання, прогнозування, аналізування, калькулювання, нормування, облік, координування [277, с. 19, 27].

В глобалізованому світі жодне підприємство немає ніяких шансів на виживання, якщо воно не приділятиме належної уваги проблемам своєї конкурентоспроможності. Правда, проблеми конкурентоспроможності вітчизняних підприємств необхідно, водночас, вирішувати на макро-, мезо- і мікрорівнях узгоджуючи їх з розробкою та узгодженням відповідних планів, програм, зміцненням конкурентоспроможності країни, галузі, комплексу, регіону, підприємства на певний календарний рік чи кілька календарних років (періодів).

Конкурентоспроможність підприємств – це їхня спроможність адекватно поводитись на ринку, утримувати відповідний його сегмент в гіперконкурентній боротьбі або за домовленістю з конкурентами про розподіл (перерозподіл) ринку і одержувати від своєї діяльності виручку (дохід) від реалізації продукції (робіт, послуг) та інші операційні й неопераційні доходи.

На думку В.Лисицького, негативні результати функціонування нашої економіки, є наслідком допущених владою низки величезних помилок у формуванні парадигми економіки незалежності України. Ці помилки, як вважає В.Лисицький, полягають в наступному: 1) ілюзії, що нас чекали як конкурентів на міжнародних ринках; 2) перебільшенні животворчої сили лібералізації; 3) надії, що міжнародні ринки без проблем відкриються нашим конкурентоспроможним підприємствам; 4) частих змінах бізнес-правил;

5) кадрових перестановках, що обезкровили наше чиновництво; 6) затримці радикального реформування виконавчої влади; 7) злісній неувазі влади до збереження та розвитку конкурентних переваг України (наша держава, як вважає цей автор, і до тепер має конкурентні переваги в таких науково-виробничо-збутових комплексах (кластерах): інформаційні технології, зерновий кластер, тваринництво, житлове будівництво, освіта, морський кластер (в тому числі суднобудування)) [208, с. 1-2].

Іноземні партнери переконані, що Україні необхідно забезпечити ефективну боротьбу з корупцією, створити національне середовище, що сприятиме розвитку інновацій та залученню інвестицій (в тому числі іноземних). Ключовими і вирішальними моментами для прийняття рішень іноземними інвесторами щодо інвестицій в українську економіку, є захищеність цих інвестицій законом, верховенство права, захист інвесторів від корупції [179, с. 1-2].

Суттєвим моментом у зміцненні конкурентоспроможності підприємств, який обходиться підприємству недорого, але важить багато, є здатність його керівників та спеціалістів у повній мірі використовувати різні економічні інструменти, зокрема процесний підхід, аутсортинг, реінжиніринг, загальний менеджмент якості, кайзен, процес безперервного удосконалення виробництва “шість сігма” (six sigma), бенчмаркінг тощо [192, с. 255].

На практиці, це означає, що керівництво підприємств, підбираючи собі кадри, повинно звертати увагу на осіб ініціативних, достатньо самостійних в прийнятті управлінських рішень і здатних до безперервної освіти, самоосвіти та запрошувати їх у свій штат. Проте, важливо перевіряти кадри на сумісність роботи в колективі, щоб уникнути в майбутньому гострих конфліктних ситуацій.

Для досягнення високої конкурентоспроможності, вітчизняні підприємства повинні використовувати такі економічні критерії: 1) наближеність до ринку; 2) забезпечення автономій підрозділам, цехам, філій, водночас, із централізацією питань фінансів та інвестицій; 3) простота

організації; 4) максимальне використання здібностей працівників і створення для цього певної творчої атмосфери; 5) здійснення ефективного контролю за найважливішими проблемами підприємства та ін. [241, с. 37].

Облік та контроль за витратами і доходами в системі конкурентоспроможності підприємств має бути спрямованим, загалом, на забезпечення досягнення високої якості продукції за мінімальних витрат і максимальних доходів.

На державному рівні необхідно сформувати нову парадигму економіки України, яка б забезпечувала їй конкурентоспроможні переваги у шести науково-виробничо-збутових комплексах (кластерах), на які звернув увагу В.Лисицький: інформаційні технології, зернове господарство, тваринництво, житлове будівництво, освіта і морське господарство [208, с. 1-2].

Зернове господарство та тваринництво є провідними сегментами сільського господарства, що відіграє важливу роль і займає непересічне місце в економіці України. Сільське господарство – центральна складова частина агропромислового комплексу, де виокремлюють три основних ланки: I – промисловість, що виробляє засоби виробництва для сільського господарства; II – власне саме господарство; III – промисловість, що займається переробленням продукції сільського господарства.

У виробництві продукції сільського господарства в планетарному масштабі Україна посідає гідне місце і має великий потенціал для підвищення конкурентоспроможності на світовому аграрному ринку, що дає їй змогу нарощувати суми доходів від імпорту. Зокрема, Україна має близько 21 % світових обсягів виробництва соняшникової олії; 6 % цукрових буряків; 5 % ріпаку; 2 % зернових, у тому числі 8 % ячменю та 4 % пшениці; 3 % молока коров'ячого; 1 % свинини, яловичини, м'яса птиці [338].

В Україні станом на 1 січня 2011 р. налічувалось 42229 сільськогосподарських підприємств (без малих сільськогосподарських підприємств), у тому числі 33870 фермерських господарств, з них великих фермерських господарств – 821 [265, с. 8].

Позитивними чинниками для подальшого розвитку вітчизняних сільськогосподарських підприємств є те, що їм вдалось без суттєвих втрат пережити світову фінансову кризу 2008 р.; міжнародний продовольчий ринок має тенденцію до значного збільшення обсягів, асортименту і якості сільськогосподарської продукції за рахунок зростання попиту на неї в Китаї, Індії та низці інших країн Азії, а також країн Південної Америки; землі сільськогосподарського призначення в Україні мають великий потенціал щодо збільшення урожайності сільськогосподарських культур і вирощування екологічно чистих продуктів; у селах достатньо трудових ресурсів для розвитку аграрного потенціалу України і підвищення її конкурентоздатності.

Розвитку сільського господарства України заважає його низька інвестиційна привабливість через такі проблеми: непередбачуваність адміністративного регулювання цін і обмеження експорту, неефективні механізми державної підтримки сільськогосподарського виробництва і відсутність ринку землі сільськогосподарського призначення. Ці проблеми намічено розв'язати в процесі реалізації Програми економічних реформ на 2010-2014 роки “Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава” шляхом забезпечення більшої передбачуваності регуляторної політики держави, удосконалення земельних відносин та механізмів державної підтримки сільськогосподарських товаровиробників, підвищення ефективності [155, с. 76].

Слід зауважити, що ціни на аграрному ринку дуже чутливі до прогнозів щодо майбутніх валових зборів сільськогосподарських культур, погодніх умов та їхнього впливу на майбутній урожай, санітарно-епідеміологічного стану вирощування і збуту тварин та птиці, якості і безпечності продовольчих товарів, що реалізуються через оптову і роздрібну торгівлю. Невиважена і непослідовна цінова політика в аграрній економіці на макро- і мезорівнях може призвести до суттєвих втрат потенційних доходів з одночасним збільшенням непродуктивних витрат підприємствами, що функціонують у сфері сільського господарства.

Умови ведення підприємницької діяльності в сільському господарстві значно складніші, ніж у інших видах економічної діяльності. Таке бачення ситуації, зокрема у сільському господарстві, доцільно обґрунтувати наступними причинами: 1) порушенням цінового паритету на сільськогосподарську продукцію і продукцію, призначену для потреб сільського господарства; 2) відсутністю виваженої політики держави щодо підтримки власного товаровиробника продукції сільського господарства; 3) наданням кредитів банками для сільськогосподарських товаровиробників під значні річні відсотки на рівні з торгівельними підприємствами; 4) перерахуванням сільськогосподарським підприємствам з Державного бюджету України щорічних прямих бюджетних дотацій в межах 0,5-3 млрд. грн., яких недостатньо для повноцінного розвитку вітчизняного сільського господарства і сільських територій; 5) отриманням сільськогосподарськими підприємствами повернення сум податку на додану вартість (ПДВ), що, безумовно, позитивно впливає на їхні фінансові показники і зміцнення матеріально-технічної бази у сфері виробництва і первинної переробки продукції сільського господарства; 6) цільовим фінансуванням перспективних інвестиційних та інноваційних проектів у сільському господарстві, а також санітарних і протиепідемічних заходів, робіт із докорінного поліпшення земель сільськогосподарського призначення, розвитку селекційно-племінної роботи у тваринництві здійснюється на менш, ніж достатньому рівні; 7) орендуванням значною частиною сільськогосподарських підприємств у селян розпайованих ними землі та майна колишніх колективних сільськогосподарських підприємств; 8) якісними природними характеристиками українських земель сільськогосподарського призначення, що належать до найкращих не тільки у Європі, а і у світі. Тому витрати наших сільськогосподарських підприємств в розрахунку на одиницю виробленої продукції мали б бути найнижчими в Європі та світі, а доходи від її реалізації – найвищими; 9) несистемним характером кооперації та інтеграції сільськогосподарських товаровиробників,

що дає змогу посередникам на аграрному ринку жорстко диктувати ціни; 10) зростанням світових цін на природні ресурси такі як вода, нафта, газ через їхню обмеженість та збільшення попиту на них; 11) змінами природно-кліматичних умов господарювання, які триватимуть у найближчі десятиліття і призведуть до зникнення одних біологічних активів і появи інших біологічних активів, нехарактерних для певного природно-кліматичного простору тощо.

Порушення цінового паритету на сільськогосподарську продукцію і продукцію, призначену для потреб сільського господарства (не на користь сільського господарства) в Україні відбулось на початку 1990-х років і триває до нині. За цей час село втратило, за нашими приблизними розрахунками, 2-3 трлн. грн., що негативно відобразилось як на фінансових результатах підприємств у сфері сільського господарства, так і на добробуті та чисельності сільського населення.

Держава не проводить виваженої політики щодо підтримки власного товаровиробника продукції сільського господарства внаслідок чого зменшуються її обсяги та якість; збільшуються спекулятивні доходи посередників на аграрному ринку і ризики купівлі-продажу фальсифікованої продукції; зростають обсяги імпорту в Україну та зменшуються обсяги експорту з України продукції, що неминуче призводить до суттєвого послаблення продовольчої безпеки країни і зростання дефіциту іноземної валюти, необхідної для розрахунків за експортну продукцію сільського господарства (в тому числі некритичний імпорт).

Таким чином, нинішня аграрна політика держави не сприяє збільшенню обсягів власного виробництва продукції сільського господарства, що негативно відображається на витратах і доходах сільськогосподарських підприємств.

Пріоритетами розвитку сучасного аграрного сектора економіки України, на думку О.С.Щекович, є наступні десять: аграрних ринків, земельний, інвестиційний, науковий, продовольчий, кадровий, соціального

захисту, ефективного землекористування, охорони природних ресурсів, застосування агроекологічних програм [400, с. 16].

Кредити банків для сільськогосподарських товаровиробників надаються під значні річні відсотки на рівні з торгівельними підприємствами, що посилює ризики неповернення у визначені терміни отриманих сільськогосподарським підприємством кредитів та послаблює його конкурентоспроможність. Нерідко сільськогосподарське підприємство, у зв'язку з недостатністю власних коштів на погашення кредиту банку, змушене на не вигідних умовах продавати частину своїх необоротних або оборотних активів.

О.О.Любар стверджує, що за цей же період часу річні відсоткові ставки на кредити комерційних банків для різних за розмірами агроформувань в Україні суттєво відрізнялись між собою. Так, для великих корпоративних агроформувань відсоткові ставки були на рівні 13,7-15,2 % (параметри забезпечення кредитів – 120-130 %), великих – 15,1-19,2 % (параметри забезпечення – 120-140 %), середніх – 18,3-24,3 % (параметри забезпечення – 140-150 %), малих – 21,4-26,7 % (параметри забезпечення – 200-230 %) [216, с. 9].

Сільськогосподарським підприємствам з Державного бюджету України щорічно перераховуються прямі бюджетні дотації. В 2010 р. сума отриманих бюджетних дотацій підприємствами у сфері сільського господарства склала 1,3 млрд. грн. ; в 2009 р. – 0,7 млрд. грн.; 2008 р. – 3,0 млрд. грн. [265, с. 10; 264, с. 21; 263, с. 21].

Проте, вважаємо, що, по-перше, цих сум явно недостатньо для відчутної підтримки вітчизняного сільськогосподарського виробництва; по-друге, під час розподілу таких бюджетних коштів відсутня відкритість і прозорість, що породжує значні “відкати” від сум, отриманих дотацій та сприяє посиленню тіньової економіки в аграрному секторі (суми на оплату “відкатів” виникають за рахунок отримання доходів від продажу не облікованої продукції сільського господарства за тіньовими схемами).

Сільськогосподарські підприємства отримують повернення сум податку на додану вартість (ПДВ), що, безумовно, позитивно впливає на їхні фінансові показники і зміцнення матеріально-технічної бази у сфері виробництва і первинної переробки продукції сільського господарства. Так, в 2010 р. сума отриманих відшкодувань за рахунок податку на додану вартість становила 3,1 млрд. грн., в тому числі 1,6 млрд. грн. для підтримки виробництва продукції рослинництва [265, с. 24].

Цільове фінансування перспективних інвестиційних та інноваційних проектів у сільському господарстві, а також санітарних і протиепідемічних заходів, робіт із докорінного поліпшення земель сільськогосподарського призначення, розвитку селекційно-племінної роботи у тваринництві здійснюється на недостатньому рівні, що призводить до суттєвого послаблення і навіть скорочення потенціалу аграрної економіки України, а відповідно і до упущення вигод (доходів) та до невиправданих витрат сільськогосподарських підприємств.

Значна частина сільськогосподарських підприємств орендує у селян розпайовані ними землі та майно колишніх колективних сільськогосподарських підприємств. У зв'язку із цим, власникам землі та майна такі підприємства надають відповідні щорічні платежі в натуральних одиницях (зерном, цукром чи іншою сільськогосподарською продукцією) або в грошових вимірниках. Ці виплати відображають у складі інших витрат на виробництво, загальногосподарських і адміністративних витрат, витрат на збут залежно від того, для яких цілей використовується орендована земля і майно.

За якісними природними характеристиками українські землі сільськогосподарського призначення, як уже зазначалось, належать до найкращих не тільки у Європі, а і у світі, тому витрати наших сільськогосподарських підприємств в розрахунку на одиницю виробленої продукції мали б бути найнижчими в Європі та світі, а доходи від її реалізації – найвищими. Втім, поки що витрати вітчизняних сільськогосподарських підприємств значно перевищують витрати сільськогосподарських

товаровиробників країн Європейського Союзу, США, Канади, а доходи суттєво нижчі, ніж у них. Проблема цих земель полягає в тому, що неефективним є державне регулювання, організація та управління сільськогосподарськими підприємствами, технологія виробництва і використання матеріально-технічних ресурсів тощо.

На думку П.Т.Саблука, село мало б отримувати 180 млрд. грн. прибутку на авансований у виробництво капітал, а насправді отримує лише 5 млрд. грн. Він переконаний, що землю потрібно визнати капіталом та включити її вартість в економічний обіг [331].

З таким виваженим підходом до розвитку аграрної економіки важко не погодитись.

М.Д.Руденко дійшов до найважливішого для сучасної України висновку, що "... реформу належить починати з сільського господарства" [327, с. 273].

Втім, в Україні усвідомлювати необхідність значних обсягів інвестування в сільське господарство почали тільки зараз, що зумовлено суттєвим зростанням цін на продукти харчування на світових аграрних ринках.

Кооперація та інтеграція сільськогосподарських товаровиробників не набула системного характеру, що дає змогу посередникам на аграрному ринку жорстко диктувати ціни.

Розвиток кооперації на селі залежить від виду діяльності сільськогосподарських кооперативів, що поділяються на: переробні, заготівельно-збутові, постачальницькі, сервісні та інші. Об'єднання (асоціації, спілки) сільськогосподарських кооперативів формуються для спільного проведення діяльності, пов'язаної із сільськогосподарським виробництвом і захистом економічних інтересів кооперативів, наданням їм інформаційної, консультативно-методичної та іншої допомоги [310].

У зв'язку з тим, що світові ціни на природні ресурси (газ, нафта, вода) постійно зростатимуть, збільшуватимуться і ціни на продукцію сільського

господарства і продукцію, що з неї виготовляють (цукор, хліб, олію, сир, сметану, ковбаси тощо). Водночас, людство посилюватиме контроль за виробництвом продукції сільського господарства з наявністю геномодифікованих організмів (ГМО), шкідливість дії яких на людину ще не до кінця вивчено. Проте, виробники продукції ГМО, маючи витрати на виробництво значно нижчі, ніж виробники натуральної продукції (без ГМО) намагаються отримати такі ж самі доходи, як і за натуральну продукцію.

Зміни природно-кліматичних умов господарювання, які триватимуть у найближчі десятиліття призведуть до зникнення одних біологічних активів і появи інших біологічних активів, нехарактерних для певного природно-кліматичного простору. Оскільки, сільське господарство тісно пов'язане з біологічними активами, це, однозначно вплине на нього. Відповідно у сільськогосподарських підприємствах виникатимуть додаткові витрати, пов'язані із пристосуванням біологічних активів до нових умов.

Крім того, витрати на виробництво сільськогосподарської продукції відчутно залежать від погодних умов (дощі, грози, зливи, посухи, буревії, урагани, приморозки, землетруси, повені і т. д.), тому можуть коливатись за рахунок цього чинника на 10-20 %.

Важливо проаналізувати витрати і доходи сільськогосподарських підприємств в умовах загострення глобальних протиріч та кризових явищ з метою визначення перспектив подальшої оптимізації таких витрат і доходів: за видами продукції, статтями і елементами витрат, регіонами, напрямками поповнення доходів за рахунок бюджетних дотацій і податку на додану вартість.

В 2011 р. витрати вітчизняних сільськогосподарських підприємств склали 76,6 млрд. грн. проти 54,0 млрд. грн. в 2009 р. і 62,6 млрд. грн. в 2010 р., а доходи – 96,9 млрд. грн. проти відповідно 61,2 млрд. грн. і 75,6 млрд. грн. (табл. 1.1).

Як видно з даних таблиці 1.1., загалом витрати і доходи сільськогосподарських підприємств щорічно збільшуються, в тому числі у

рослинництві, тваринництві, інших виробництвах і господарства. Водночас, збільшуються і коефіцієнти доходності, що позитивно впливає на розвиток цих підприємств. Проте, витрати і доходи у тваринництві є значно меншими, ніж у рослинництві, що свідчить про їхнє суттєве відставання.

Таблиця 1.1

Витрати і доходи сільськогосподарських підприємств України
в 2009-2011 рр.

№ з/п	Показники	Р о к и			2011 р. до 2009 р.	
		2009	2010	2011	+, -	%
1.	Витрати підприємств (млрд. грн.),	54,0	62,6	76,6	22,6	141,9
	в тому числі:					
2.	- рослинництва	37,4	42,7	53,7	16,3	143,6
3.	- тваринництва	14,2	17,7	20,0	5,8	140,8
4.	- інших виробництв і господарств	2,3	2,2	2,9	0,6	126,1
5.	Доходи підприємств (млрд. грн.),	61,2	75,6	96,9	35,4	157,8
	в тому числі:					
6.	- рослинництва	43,8	54,1	71,0	27,2	138,3
7.	- тваринництва	15,0	19,1	22,7	7,7	151,3
8.	- інших виробництв і господарств	2,4	2,5	3,2	0,8	133,3
9.	Коефіцієнт доходності,	1,134	1,207	1,265	0,116	110,2
	в тому числі:					
10.	- рослинництва	1,169	1,267	1,322	0,153	113,1
11.	- тваринництва	1,055	1,078	1,135	0,080	107,6
12.	- інших виробництв і господарств	1,040	1,104	1,103	0,063	106,1

Примітка. Розраховано автором за даними Дежавної служби статистики України: [263, с. 8-9; 264, с. 8, 11, 12, 17; 265, с. 8, 11, 12, 17].

Виробництво сільськогосподарської продукції здійснюється, в основному, на орендованих землях. Рівень оренди земель вітчизняними сільськогосподарськими підприємствами в 2011 р. складав 94,6 %. Плата за

оренду земель і майна – 6,44 млрд. грн., в тому числі землі – 6,37 млрд. грн. [265, с. 11, 17].

Витрати сільськогосподарських підприємств в 2011 р. у рослинництві становили 53,7 млрд. грн., а у тваринництві – 20,0 млрд. грн., а доходи відповідно – 71,0 млрд. грн. та 22,7 млрд. грн., тобто суми витрат у рослинництві перевищують суми витрат у тваринництві у 2,7 рази, а суми доходів – у 3,1 рази [265, с. 12].

Основними сільськогосподарськими культурами, з точки зору обсягів витрат та доходів підприємств, є озима пшениця, кукурудза на зерно, ячмінь, насіння соняшнику, озимий ріпак, цукрові буряки (фабричні), овочі закритого ґрунту, картопля. Усі сільськогосподарські культури рентабельні (крім насіння льону-довгунцю, ягід, хмелю; рівень їхньої збитковості становить відповідно – 5,3 %, 10,8 %, 46,9 %). Найважливішими видами продукції тваринництва, з позиції витрат і доходів сільськогосподарських підприємств, є свині на м'ясо, яйця кур'ячі, молоко, велика рогата худоба на м'ясо, птиця на м'ясо. Яйця кур'ячі і молоко прибуткові, а усі решта види продукції тваринництва збиткові, особливо вирощування і відгодівля великої рогатої худоби на м'ясо, козівництво і вівчарство [265, с. 14-16].

Суми коштів, отриманих за рахунок бюджетних дотацій і податку на додану вартість (ПДВ) сільськогосподарськими підприємствами в 2011 р. становили 4,0 млрд. грн., в тому числі ПДВ – 3,4 млрд. грн. Для порівняння в 2010 р. державна підтримка сільськогосподарських підприємств загалом була вищою – 4,4 млрд. грн., в тому числі ПДВ – 3,1 млрд. грн., а в 2009 р. нижчою – 2,8 млрд. грн., в тому числі ПДВ – 2,1 млрд. грн. [263, с. 21; 264, с. 24; 265, с. 24].

Для кращого розуміння природи і внутрішніх процесів, що відбуваються у витратах вітчизняних сільськогосподарських підприємств, структура витрат на виробництво наведена у таблиці 1.2.

Інформація з таблиці 1.2. засвідчує, що за період 2005-2011 рр. найбільші зміни відбулись у витратах на оплату праці з 14,4 % у 2005 р. до

9,1 % у 2011 р., тобто зменшились на 5,3 %, та у матеріальних витратах з 67,7 % у 2005 р. до 71,2 % у 2011 р., тобто збільшились на 3,5 %.

Таблиця 1.2

Структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції
у сільськогосподарських підприємствах України за 2005-2011 рр.

[263, с. 14-15; 264, с. 14-15; 265, с. 14-15; 356, с. 154]

(у відсотках)

№ з/п	Показники	Р о к и					Відхилення 2011 р. до 2005 р., +, -
		2005	2007	2009	2010	2011	
1.	Усього витрати	100,0	100,0	100,0	100,0	100,0	-
2.	Витрати на оплату праці	14,4	12,1	9,7	9,1	9,1	-5,3
3.	Відрахування на соціальні заходи	1,7	2,1	2,9	3,2	3,1	1,4
4.	Матеріальні витрати, в тому числі:	<u>67,7</u> 100,0	<u>69,5</u> 100,0	<u>69,3</u> 100,0	<u>70,0</u> 100,0	<u>71,2</u> 100,0	<u>3,5</u> 100,0
5.	насіння і посадковий матеріал	10,9	11,8	11,2	11,6	11,7	0,8
6.	корми	28,4	29,6	26,3	26,2	23,5	-4,9
7.	іншу продукції сільського господарства	3,2	2,8	3,2	3,2	1,9	-1,3
8.	мінеральні добрива	11,4	13,6	16,2	15,4	17,1	5,7
9.	нафтопродукти	19,0	15,4	14,1	14,2	15,0	-4,0
10.	електроенергію	2,9	2,6	2,5	2,3	2,2	-0,7
11.	паливо	1,6	1,7	1,7	1,5	1,9	0,3
12.	запасні частини, ремонтні і будівельні матеріали	8,8	7,9	7,6	6,9	7,0	-1,8
13.	оплату послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями	13,8	14,6	17,3	19,1	19,7	5,9
14.	Амортизація основних засобів	4,9	5,2	5,8	5,3	4,9	-
15.	Інші витрати, з них:	<u>11,3</u> 100,0	<u>11,1</u> 100,0	<u>12,3</u> 100,0	<u>12,4</u> 100,0	<u>11,7</u> 100,0	<u>0,4</u> 100,0
	- орендна плата за:						
	- земельні частки (паї)	62,3	51,9	55,5	56,7	54,8	-7,5
	- майнові паї	2,6	1,7	0,8	0,8	0,6	-2,0

Серед матеріальних витрат сільськогосподарських підприємств України переважають витрати на корми (23,5-29,6 %), нафтопродукти (14,1-19,0 %), на оплату послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями (13,8-19,7 %), мінеральні добрива (11,4-17,1 %), насіння і посадковий матеріал (10,9-11,8 %), запасні частини, ремонтні і будівельні матеріали (6,9-8,8 %). Відрахування на соціальні заходи були в межах 1,7-3,2 %, а інші витрати – 11,1-12,4 % (тут превалює орендна плата за земельні частки (паї) в рамках 51,9-62,3 % від загальної суми таких витрат).

Судячи із обсягів витрат і доходів сільськогосподарських підприємств за 2011 р. найбільше сільськогосподарської продукції виробляють Київська (6,29 млрд. грн. (витрати) / 8,74 млрд. грн. (доходи)), Полтавська (5,73 млрд. грн. (витрати) / 7,31 млрд. грн. (доходи)), Черкаська (5,13 млрд. грн. (витрати) / 6,52 млрд. грн. (доходи)), Харківська (4,67 млрд. грн. (витрати) / 5,96 млрд. грн. (доходи)), Дніпропетровська (4,62 млрд. грн. (витрати) / 6,11 млрд. грн. (доходи)), Донецька області (3,93 млрд. грн. (витрати) / 5,15 млрд. грн. (доходи)).

Аутсайдерами у виробництві сільськогосподарської продукції в Україні є її західні області: Закарпатська (0,13 млрд. грн. (витрати) / 0,13 млрд. грн. (доходи)), Волинська (0,83 млрд. грн. (витрати) / 0,99 млрд. грн. (доходи)), Чернівецька (0,92 млрд. грн. (витрати) / 1,05 млрд. грн. (доходи)), Івано-Франківська (0,98 млрд. грн. (витрати) / 1,29 млрд. грн. (доходи)) і Рівненська (1,20 млрд. грн. (витрати) / 1,31 млрд. грн. (доходи)) області, проте і за територією та площею сільськогосподарських угідь вони одні з найменших в Україні [265, с. 32].

Таким чином, в умовах загострення глобальних протиріч та кризових явищ, суттєві обсяги доходів і витрат сільськогосподарських підприємств визначають потребу у використанні дієвої системи їхнього обліку та контролю. повинно навчитись виживати, балансує між можливим і неможливим.

1.2. Економічний зміст та етимологія понять “витрати” і “доходи” суб’єктів господарювання

Термін “витрати” широко вживається різними групами вчених-економістів. В економічних науках – це один із найважливіших термінів, навколо якого групуються інші, менш важливі, терміни, адже однозначне трактування терміну “витрати”, визначення сфер його застосування в науці та практиці має непересічне значення.

Трактування суті терміну “витрати” наводиться у багатьох словникових та енциклопедичних виданнях, монографіях, підручниках, навчальних посібниках, брошурах, наукових статтях, тезах доповідей.

Втім, не призупинились суперечки навколо термінології: “витрати”, “затрати”, “витрати на виробництво”, “затрати на виробництво”. Плутанину в термінах посилює вживання в російській науковій мові аж трьох термінів, близьких до українських: “расходы”, “затраты”, “издержки”.

Французькою мовою “издержки” та “расходы” позначаються словами “depense”(f,p) і “frais” (m, pl), “затрати” - “depense” (f), а “расходы” словом “depense [48, с. 448, 586].

Німецькою мовою “издержки” є “Ausgaben” (pl) – виробництва – “Produktionskosten” (pl) , – судові – “Gerichtskosten” (pl), “затрати” – “Aufwand” (m) (затрата енергії, часу і т.д), “Ausgabe” (f) (затрата грошей); “расходы” – “Verbrauch” (m), (споживання), “Aufwand” (m) (затрата) [329, с. 132, 141] .

Англійською мовою: 1) “издержки” записують як “expenses”, “cost” (судові); виробництва – “cost of production” (sg); 2) “затрата” – “expenditure”; затратити, затрачувати – “spend”; 3) “расход” – “expenditure”, “outlay” ; мн.: “ы” – “expenses” [5, с. 448, 454, 594].

З метою вироблення власної точки зору щодо суті, часу і умов застосування термінів, пов’язаних з витратами представимо погляди на це різних вчених-економістів та мовознавців.

Серед вчених-економістів думки розрізняють за ознакою фахового спрямування (політекономи, фінансисти, податківці, економісти, що досліджують економічну природу підприємств, менеджери, обліковці і т. д.) та концептуальними поглядами щодо суті витрат, їх місця, ролі та значення для розвитку господарсько-фінансової діяльності підприємства. Доцільно також врахувати думки щодо терміну “витрати” вчених-мовознавців та словозбирачів.

Вчені-політекономи розглядають витрати у загальноекономічному аспекті як одну із важливих економічних категорій. Правда, переважна більшість цих вчених вживають категорію “затрати на виробництво”, “витрати на виробництво”. Зокрема, в “Економічній енциклопедії” (т. 1) зазначено: “Витрати виробництва – спожиті в процесі виробництва продукту виробничі фонди підприємства” [140, с. 203].

Витрати на виробництво розглядаються і як “витрати на придбання основних чинників виробництва: робочої сили, засобів виробництва (засобів і предметів праці, в тому числі землі) та інших для виготовлення продукції протягом певного періоду” [241, с. 130].

Витрати на виробництво, на думку окремих вчених, “є вартістю ресурсів, залучених до виготовлення кінцевої продукції фірми. В економічній науці розрізняють економічні та бухгалтерські витрати. Першим видом більше оперують економісти-теоретики, другим – бухгалтери” [141, с. 155-156].

Німецький вчений Г.Фандель в своїй праці “Теорія виробництва і витрат”, виданій у перекладі українською мовою (в м. Києві у 2000 р.) зазначає, що витрати (Kosten) це “ - затрати факторів виробництва у вартісному вимірі” [374, с. 458].

Згодом він дає і визначення терміну “затрати” (Einsatz, Input), розглядаючи їх як “участь факторів виробництва у виробничому процесі шляхом їх поглинання або часткової віддачі виробничого потенціалу” [374 , с. 460].

В іншому перекладному виданні “Особливості бухгалтерського обліку в США...” зазначено: “Витрати – це те, що фірма платить для того, щоб вести діло і отримувати дохід” [267, с. 197].

У практичному посібнику “Аналіз вигід і витрат” (від Секретаріату Ради Скарбниці Канади), що перекладений з англійської мови і виданий у київському видавництві “Основи” (в 1999 р.) відзначено: “Витрати (“Cost”). Витрати, пов’язані з придбанням ресурсів, включаючи капітальне обладнання, будівлі, матеріали, трудові ресурси та комунальні послуги. Такі витрати, як покриття екологічної шкоди чи здоров’я людей інколи називають негативними зовнішніми ефектами (екстерналіями)” [4, с. 160].

Вчені-фінансисти оцінюють витрати з точки зору їх відповідності доходам звітного періоду та рівня впливу цих витрат на формування фінансових результатів діяльності, особливо чистого прибутку підприємства. Якщо визначень терміну “доходу” є достатньо у спеціальній літературі з фінансів, то визначень терміну “витрати” бракує. Наведемо одне із них, зокрема: “Витрати підприємства – виражена в грошовій формі вартісна оцінка господарської (підготовка, організація, здійснення виробництва й реалізації продукції), фінансової, соціальної діяльності” [376, с. 225].

Правда, у літературних джерелах з фінансів часто вживається аналог терміну “витрати” – “видатки”.

Донедавна науковці і практики у сфері оподаткування використовували терміни “валові витрати” та “валові доходи” (з прийняттям 2 грудня 2010 р. Податкового кодексу України такі терміни офіційно більше не використовуються) [293].

В Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств” було написано: “Валові витрати виробництва та обігу (далі – валові витрати) – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником

податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності” [308].

Щодо вживання вислову “валові витрати” (ВВ), то тут точніше було б застосувати вислів “валові податкові витрати” (ВПВ), тобто валові (сукупні) витрати у сфері оподаткування. Те ж саме доречно зробити стосовно валових доходів (ВД), назвавши їх “валовими податковими доходами” (ВПД).

Вчені, що досліджують економічну природу підприємств, споглядають на витрати з точки зору витрат, як важливого чинника, що забезпечує організацію виробництва і збуту продукції (робіт, послуг). Якщо підприємство функціонує у звичайному режимі, воно зобов’язане здійснювати корисні для нього витрати.

Досить багато уваги витратам приділяють вчені-економісти, що досліджують проблеми менеджменту. Їх цікавить, насамперед, управління витратами підприємства.

Зокрема, М.Г.Грещак, О.С.Коцюба трактують витрати підприємства як “обсяг використаних ресурсів підприємства у грошовому вимірі для досягнення певної мети” [61, с. 16].

Л.Г.Мельник, О.І.Корінцева вважають, що “витрати” – це прями і непрями, фактичні і можливі виплати або упущена вигода, необхідні для того, щоб залучити й отримати ресурси в межах даного напрямку [226, с. 369].

Витрати, що несе фірма в процесі діяльності, можна розділити на дві категорії: зовнішні (або явні), що у російській мові асоціюються зі словом “затрати”, і внутрішні (неявні), для позначення яких при перекладі з англійської часто використовують термін “імпліцитні” витрати і які характеризують упущену вигоду альтернативних варіантів [226, с. 369].

І.В.Охріменко стверджує, що “... витрати - це ресурси, витрачені підприємством в результаті його господарської діяльності, направленої на

досягнення визначеної ним цілі, які можуть виступати у формі грошових коштів або ж мати грошову оцінку” [268, с. 32].

На думку В.М.Панасюк, витрати виробництва необхідно розглядати як “... сукупність витрат, пов’язаних із виготовленням і реалізацією продукції або наданням послуг” [275, с. 27].

Г.О.Партин вважає, що “... з точки зору формування вартості, витрати – це грошове вираження суми ресурсів (матеріальних, технічних, трудових, фінансових, інформаційних тощо), використаних для виробництва та реалізації продукції, виконання робіт, надання послуг, здійснення інших видів господарської діяльності, спрямованої на досягнення стратегічних і поточних завдань розвитку суб’єкта господарювання” [278, с. 10-11].

А.М.Турило, Ю.Б.Кравчук, А.А.Турило стверджують, що витрати – “це вартісне вираження абсолютної величини застосовано-споживаних ресурсів, необхідних для здійснення виробничо-господарської діяльності підприємства і досягнення ним поставленої мети” [369, с. 9-10].

Тепер детальніше зупинимось на поглядах вчених-обліковців, так як їхні погляди для нашого дослідження є визначальними, стержневими.

За переконанням В.В.Сопка та А.М.Патрика, затратам потрібна наукова класифікація, перш за все, для визначення вартості і відповідно ціноутворення, тобто суспільно необхідних затрат, а також для встановлення собівартості, тобто локальних затрат [354, с. 8].

За нашими оцінками, чимало науковців не дають власного визначення терміну “витрати” (зокрема, Л.К.Сук, П.Л.Сук [360], М.Ф.Огічук [255] та інші), а користуються тим, яке вважається офіційним і подане у національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку (П(С)БО) 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Термін “витрати” тут подано в розумінні: “зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучень або розподілення власниками)” [300].

Проте, у багатьох виданнях вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти у сфері обліку, аналізу та аудиту дали власне трактування терміну “витрати”. Зокрема, у “Бухгалтерському словнику” за редакцією Ф.Ф.Бутинця подано російські (“расходы”, “издержки”) аналоги та англійські (costs, expenses) і три варіанти їх значення: 1) офіційне; 2) витрат, як грошового вираження суми ресурсів, використаних з певною метою; 3) витрат, як економічного показника роботи підприємства, що характеризує суму витрат понесених в процесі господарської діяльності [37, с. 34].

Б.Нідлз, Х.Андерсон, Д.Колдуел трактують термін “витрати” (expenses) як “... зменшення власного капіталу, в результаті операційної діяльності” [413, с. 35].

М.С. Пушкар зазначає: “Витрати – це сума спожитих на виробництво товарів, робіт і послуг, факторів виробництва (ресурсів)” [313, с. 389].

Під поняттям “затрати” В.В.Сопко розуміє використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці [352, с. 341].

Заслуговує на увагу думка І.О.Белебехи: “Якщо зусилля на виготовлення продукції є первісними, основоположними, то, природно, вони є базисними витратами підприємства. Саме за допомогою цих витрат здійснюється процес поєднання живої та уречевленої праці, тобто безпосереднє виробництво. Над базисними функціонують різні інші витрати, які викликаються розподільчими, транспортними (логістичними), сервісними, координаційними процесами, і прямо чи опосередковано пов’язані з виробництвом, обертанням продукції” [14, с. 20-21].

Варто виділити із наведеної вище цитати поняття “базисні витрати підприємства”, яке, до речі, сам І.О.Белебеха вжив уперше та підкреслити важливість його твердження про взаємозалежність та взаємозумовленість витрат для поглиблення наших наступних досліджень. З позиції класифікації витрат, вважає І.О.Белебеха, доцільно було б ввести класифікаційну ознаку

базовості витрат виробництва з поділом їх на базові (конституційні, провідні, визначальні) та небазові (попутні, супровідні, невизначальні).

Л.В.Нападовська стверджує, що термін “витрати” згідно з національними стандартами, означає використання (відтік) грошових коштів. Вона переконана, що під затратами слід розуміти сукупність затрат на виробництво та її реалізацію. Термін “затрати” має інший економічний зміст та призначення на відміну від терміна “витрати”, який використовується у фінансовому обліку. В системі управлінського обліку, на думку Л.В. Нападовської, варто послуговуватись терміном “затрати” [245, с. 64, 65].

Г.В.Нашкерська розглядає термін “витрати” з точки зору процесу “споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу” [247, с. 390].

За переконанням О.В.Олійник, в системі вітчизняної науки доцільно вживати термін “витрати”, адже цей термін використовується українцями протягом багатьох віків. Щодо терміну “затрати”, то він застосовувався в значенні “затрата”, тобто: 1) втрата, утрата, шкода; 2) знищення [258, с. 146-147].

Підтримуємо позицію цієї авторки і вважаємо, що у вітчизняній обліковій науці доречно використовувати термін “витрати”. Термін “затрати” слід вживати лише тоді, коли йдеться про затрату конкретного часу (людино-днів, людино-годин), матеріалів (кілограмів, центнерів, тонн, одиниць і т. д.), реальних грошей (готівки) на придбання товарно-матеріальних цінностей [77, с. 51].

По суті термін “затрати” логічно вживати тоді, коли використовуються індивідуалізовані натуральні вимірники або грошові одиниці. Якщо ж справа доходить до грошового вимірника, як загального (узагальнюючого) вимірника в сучасному обліку, то однозначно треба говорити про термін “витрати”, щоб уникнути плутанини і помилок. Саме так і зробили автори П(С)БО 16 “Витрати”.

Правда, аж ніяк не можемо погодитись з ними щодо використання тут терміну “матеріальні затрати” (п. 21, 22), тим більше, що у національному Плані рахунків використовують термін “матеріальні витрати” (рахунок 80) [287].

За словами В.Г.Козака: “Витрати підприємства – одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги і т. д.). ...термін “витрати” є більш вживаним у процесі виробництва продукції, її реалізації (тобто списання), а термін “затрати” у процесі придбання товарно-матеріальних цінностей. Витрати і затрати зближує і те, що і одне, і друге супроводжується вибуттям активів, або виникненням боргових зобов’язань” [178, с. 129].

“Поняття “витрати”, - зауважує В.Г.Козак,- по різному витлумачується у документах міністерств та відомств. Така ж ситуація простежується і в науковців” [178, с. 131].

Я.В.Соколов досить вдало подав своє бачення термінів “витрати” (расходы), “затрати” (затраты), “витрати” (издержки). Так, витратами (“расходами”) з його точки зору є: “все те, що тратить організація. Та частина витрат, що має відношення до майбутніх звітних періодів, капіталізується і показується в активі балансу” [347, с. 47].

Затрати (затраты), як вважає Я.В.Соколов, це та частина витрат, яка відноситься до даного звітного періоду. Сюди включаються: 1) Витрати, які виникли в даному звітному періоді і не капіталізуються в цьому ж звітному періоді; 2) Декапіталізовані активи, тобто ті витрати, які раніше, у попередні звітні періоди, були капіталізовані, а в даному звітному періоді включаються у затрати [347, с. 47].

Витрати (“издержки”) цей вчений розглядає як еквівалент терміну “затрати”, що застосовується, на відміну від першого, не у сфері виробництва, а у сфері обігу. Він за те, щоб Плану рахунків РФ, у зв’язку з

даною обставиною, повернули рахунок “Витрати обігу” замість рахунка 44 “Витрати на продаж” [347, с. 47].

А.Ф. Аксьоненко переконаний, що затрати на виробництво (“издержки производства”) необхідно сприймати як частину вартості продукції (тобто їхня собівартість), що дорівнюють суспільно необхідним виробничим затратам уречевленої (минулої) і живої праці (заробітна плата), котрі використовуються для виробництва нової споживчої вартості [3, с. 4].

І.А.Басманов дає таке визначення затрат: суспільні затрати на виробництво (общественные “издержки производства”) складаються із вартості використаних засобів виробництва, вартості продукту, що створений необхідною працею, і вартості продукту, що створений додатковою працею, працею для суспільства. Собівартість – це виражена у грошовій формі частина суспільних витрат на виробництво, що включає вартість витрачених засобів виробництва і вартість продукту, створеного необхідною працею [12, с. 3].

П.С.Безруких витратами виробництва (“издержками производства”) вважає витрати, які здійснює підприємство на виробництво і реалізацію продукції, незалежно від того, продуктивні або не продуктивні для підприємства ці витрати, безпосередньо пов’язані вони з процесами виробництва і збуту продукції або пов’язані непрямо [13, с. 36].

А.О.Єфремова відзначає: “Затрати (затраты) – прийнята до обліку вартісна оцінка використаних ресурсів різного виду – матеріальних, фінансових, трудових та інших, вартість яких може бути обмірена з достатнім ступенем надійності” [146, с. 192].

Ця ж авторка дає і визначення витрат (расходов) “... зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що проходить у формі відтоку або виснаження активів або збільшення зобов’язань, що веде до зменшення капіталу, не пов’язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу” [146, с. 197].

В.Б.Івашкевич витрати виробництва (“издержки производства”) розглядає як економічну категорію, що в рівному ступені відноситься і до кількісного і вартісного вимірювання витрат засобів виробництва та робочої сили для виготовлення продукції [160, с. 7].

В.Е.Керімов, Є.В.Мініна витрати (“издержки”) розуміють як “сумарні жертви підприємства, пов’язані з виконанням певних операцій. Вони включають в себе як явні (бухгалтерські, розрахункові), так і змінні (альтернативні) витрати (“издержки”)” [169, с. 1].

С.А.Кукін під витратами (“издержками”) розуміє “... будь-який відтік капіталу, що проходить на еквівалентній основі. При цьому відтік, що пов’язаний з поверненням власнику його капіталу, витратами вважатись не може” [196, с. 90].

Т.П.Карпова асоціює затрати із собівартістю. На її переконання, “собівартість (затрати) – величина використуваних у певних цілях ресурсів в грошовому виразі” [167, с. 81].

О.С.Наринський вважає собівартість продукції тією частиною її вартості, що втілює суспільні затрати на виробництво, виражені у затратах живої та уречевленої (минулої) праці [246, с. 10].

Собівартість продукції, на наш погляд, перебуває у прямій залежності із залишком затрат на виробництво, здійснених у минулі періоди, та більшістю затрат на виробництво, що здійснені у звітний період.

П.П.Новиченко встановив тісний взаємозв’язок між собівартістю та ціною, розрахованою на основі суспільно необхідних трудових затрат. На його думку, якщо правильно обчислити собівартість продукції, то вона повинна складати 80 % ціни ” [253, с. 6].

В.П.Пальчук відзначав, що собівартість продукції в промисловості складається із витрат, пов’язаних із використанням в процесі виробництва основних фондів, сировини, палива, енергії, праці та інших необхідних ресурсів. Проте, значна частина затрат промислових підприємств у собівартість не включається, а відшкодовується із інших джерел [274, с. 8].

М.І.Скрипник вказує на таке: “Затрати слід розуміти як використані ресурси, що проявляються у зменшенні активів або збільшенні зобов’язань, що призводить до утворення інших активів. ... З бухгалтерської точки зору, витрати – це тільки очевидні витрати ресурсів” [341, с. 116].

У трактуванні М.І.Скрипник понять “затрати” і “витрати” між ними не відчутна якась суттєва різниця. Проте, поняття “затрати” більш індивідуальне, наближене до затрат конкретних ресурсів і може мати як кількісний, так і сумовий вираз, тоді як поняття “витрати” більш узагальнене, без конкретизації тих або інших ресурсів і може мати тільки сумовий вираз. Поняття “затрати”, переважно, пов’язані із затратами на виробництво, а поняття “витрати” – з витратами підприємства загалом, в тому числі із витратами діяльності.

Щодо понять “витрати” і “затрати” з філологічної точки зору, то, наприклад, у знаменитому “Словарі української мови” Бориса Грінченка, що є базовим для нашої мови словником вживаються лише поняття “витрачувати”, “витрачуватися” в кореспонденції з російськими відповідниками їм “истратить”, “израсходовать”, “издерживать”, “издержать”, “потратить безостатка” [342, с. 194].

У “Великому тлумачному словнику сучасної української мови” (2007 р.) “витрати” трактуються як гроші, кошти, витрачені на що-небудь [42, с. 157], а “затрати” - як те, що затрачено; витрати [42, с. 429].

Таким чином, витратами, з огляду на викладене вище, доцільно вважати використані підприємством активи або збільшення його зобов’язань перед кредиторами, в результаті чого зменшується власний капітал (без врахування капіталу, вилученого або розподіленого власниками).

В багатьох наукових дослідженнях розглянуті питання класифікації затрат. В.В.Сопко зауважує: “Наукова класифікація необхідна перш за все для визначення вартості і відповідно ціноутворення, тобто суспільно необхідних затрат, а також для виявлення собівартості, тобто локальних затрат. Більше значення має класифікація затрат в здійсненні планування і

обліку процесу виробництва за видами і напрямками, для формування центрів затрат, центрів відповідальності, калькуляційних об'єктів – видів виробів, робіт, послуг, рівнів групувань” [354, с. 8].

В процесі дослідження витрати було згруповано за десятками ознак, які згадують 32 автори (А.Аксьоненко, І.Басманов, П.Безруких, О.Бородкін, Ф.Бутинець, М.Вахрушіна, С.Голов, М.Грещак, А.Єрофєєва, К.Друрі, З.Задорожний, Т.Карпова, Е.Кондукова, І.Ламикін, А.Маргулис, В.Моссаковський, Л.Нападовська, П.Новиченко, О.Олійник, І.Охріменко, В.Палий, М.Пушкар, В.Радостовец, Т.Скоун, В.Смірнов, В.Сопко, А.Патрик, П.Сук, Ч.Хорнгрен, Дж.Фостер, Ю.С.Цал-Цалко, А.Яругова).

Нижче перелічено найчастіше згадувані авторами ознаки класифікації витрат:

1. За відношенням до технологічного процесу (основні та накладні витрати) [3, с. 19; 12, с. 29; 13, с. 62-75; 29, с. 558; 41, с. 36; 56, с. 59; 146, с. 24; 154, с. 66; 182, с. 24; 201, с. 10; 244, с. 133; 222, с. 10; 239, с. 228; 253, с. 7-21; 258, с. 149; 272, с. 13; 321, с. 13; 346, с. 32; 354, с. 10; 361, с. 312].
2. За ступенем економічної однорідності (одноелементні і комплексні витрати) [3, с. 19; 29, с. 558; 41, с. 36; 154, с. 66; 167, с. 63; 182, с. 24; 201, с. 10; 222, с. 10; 244, с. 133; 253, с. 7-21; 239, с. 228; 258, с. 149; 268, с. 30; 313, с. 330; 321, с. 12; 346, с. 33; 382, с. 20].
3. За способом включення до собівартості окремих виробів (напівфабрикатів) (прямі та непрямі затрати) [3, с. 19; 12, с. 30; 13, с. 62-75; 24, с. 33; 29, с. 558; 41, с. 36; 56, с. 59; 61, с. 17; 146, с. 24; 154, с. 66; 167, с. 63; 182, с. 24; 201, с. 10; 222, с. 10; 239, с. 228; 244, с. 133; 253, с. 7-21; 258, с. 149; 268, с. 30; 272, с. 13; 313, с. 330; 321, с. 10; 339, с. 27-28; 346, с. 32; 354, с. 10; 361, с. 312; 381, с. 35; 382, с. 20; 403, с. 63].
4. За відношенням витрат до обсягу виробництва (постійні і змінні витрати) [3, с. 19; 12, с. 30; 13, с. 62-75; 24, с. 33; 29, с. 558; 41, с. 36; 56, с. 59; 138, с. 41-42; 146, с. 24; 154, с. 66; 182, с. 24; 201, с. 10; 222, с. 10; 239, с. 228; 244, с. 133; 253, с. 7-21; 258, с. 149; 268, с. 30; 272, с. 13; 313, с. 330; 321, с. 13;

339, с. 28; 346, с. 31-33; 354, с. 10; 361, с. 312; 381, с. 35; 382, с. 20; 403, с. 56].

5. За сферою виникнення (виробничі та позавиробничі витрати) [3, с. 19; 12, с. 30; 13, с. 62-75; 41, с. 36; 138, с. 39-50; 154, с. 66; 167, с. 63; 182, с. 24; 222, с. 10; 244, с. 133; 253, с. 7-21; 272, с. 13; 313, с. 330; 321, с. 10; 346, с. 31-33; 354, с. 10; 361, с. 312].

6. За доцільністю охоплення планом (заплановані та незаплановані витрати) [3, с. 19; 13, с. 62-75; 41, с. 36; 154, с. 66; 167, с. 63; 182, с. 24; 201, с. 10; 244, с. 133; 253, с. 7-21; 258, с. 149; 272, с. 13; 313, с. 330; 321, с. 14; 354, с. 11;].

7. За доцільністю здійснення (продуктивні і непродуктивні витрати) [3, с. 19; 12, с. 29; 29, с. 558; 41, с. 36; 146, с. 24; 154, с. 66; 182, с. 24; 244, с. 133; 258, с. 149; 268, с. 30; 272, с. 13; 313, с. 330; 321, с. 13; 361, с. 312; 382, с. 20].

8. За відношенням до часу виробництва продукції (поточні і одноразові) [13, с. 62-75; 24, с. 33; 29, с. 558; 41, с. 36; 146, с. 24; 182, с. 24; 201, с. 10; 244, с. 133; 253, с. 7-21; 258, с. 149; 272, с. 13; 313, с. 330; 321, с. 14; 354, с. 11; 361, с. 312; 382, с. 20].

9. За видами витрат (економічні елементи та статті витрат) [24, с. 33; 138, с. 33-39; 154, с. 66; 167, с. 63; 222, с. 10; 239, с. 228; 244, с. 133; 253, с. 7-21; 313, с. 330; 321, с. 11-12; 382, с. 20].

Основними ознаками класифікації витрат підприємств є такі: за відношенням до технологічного процесу (основні та накладні витрати); за ступенем економічної однорідності (однoeлементні і комплексні витрати); за способом включення до собівартості окремих виробів (напівфабрикатів) (прямі та непрямі затрати); за відношенням витрат до обсягу виробництва (постійні і змінні витрати); за сферою виникнення (виробничі та позавиробничі витрати); за доцільністю охоплення планом (заплановані та незаплановані витрати); за доцільністю здійснення (продуктивні і непродуктивні витрати); за відношенням до часу виробництва продукції

(поточні і одноразові); за видами витрат (економічні елементи та статті витрат).

Основні класифікаційні ознаки витрат, наведені вище, слід доповнити додатковими, які варто використовувати в системі обліку підприємств:

1. За економічним змістом (затрати: засобів праці; предметів праці; живої праці).
2. За роллю в господарському процесі (чисті затрати; додаткові (затрати на збереження, транспортування, доопрацювання)).
3. За календарними періодами (витрати поточні, попередніх та майбутніх періодів).
4. За стадіями господарського процесу (витрати на придбання ресурсів; витрати на виробництво; витрати на управління; витрати на зберігання, витрати на реалізацію (збут)).
5. За залежністю (залежні, незалежні витрати).
6. За охопленням нормуванням (нормовані, ненормовані витрати).
7. За відношенням до собівартості (затрати, що відносяться на собівартість реалізації; витрати, що відносяться на фінансові результати або відшкодовуються за рахунок інших джерел покриття).
8. За процедурою визнання (визнані і невизнані витрати).
9. За кількісно-якісним спрямуванням витрат на виробництво (витрати на збільшення кількісних показників (обсягів) виробництва; витрати на поліпшення якісних показників виробництва).
10. За строком планування (коротко-, середньо- і довгострокові витрати).
11. Залежно від управлінських рішень (релевантні та нерелевантні витрати).
12. Залежно від періоду здійснення (вичерпані, невичерпані витрати).
13. Залежно від прийнятого рішення щодо завантаження потужностей (маржинальні, середні витрати).
14. Залежно від реальності здійснення (дійсні та можливі витрати).
15. За ступенем опосередкування (загальні, середні витрати).

16. За календарними періодами (поточні, одноразові витрати).
17. За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат (умовно-постійні, умовно-змінні витрати).
18. Залежно від потужності (обов'язкові, дискреційні витрати).
19. Залежно від ефективності (ефективні, неефективні витрати).
20. За складом (фактичні, планові (прогнознi) витрати).
21. За видами діяльності (витрати звичайної діяльності; витрати надзвичайної діяльності).
22. Щодо об'єкта оподаткування (податкові валові витрати, невалові витрати; витрати подвійного призначення).

Доцільно взяти також до уваги класифікаційні ознаки витрат за видами продукції (витрати на: а) вироби, б) групи однорідних виробів; в) типові зразки виробів; г) валову, товарну, реалізовану продукцію), оскільки вони необхідні при поглибленому вивченні обліково-контрольних аспектів витрат підприємств.

На думку М.І.Скрипник, класифікація витрат в межах цілей управління є важливим методологічним питанням. Вона має бути наближена до внутрішньофірмових, і до зовнішньоекономічних чинників, що є неодмінною вимогою постіндустріальної економіки. Ця авторка також звертає увагу на те, що в нинішніх умовах, класифікуючи витрати, не варто забувати виокремлювати витрати на інновації, якість продукції, інтелектуальний капітал, трансакційні та соціальні витрати [341, с. 116].

В нашому дослідженні про такі витрати, до певної міри, йдеться у параграфі 3.4., як про актуальні об'єкти облікового відображення.

Для сільськогосподарських підприємств важливо виокремлювати такі витрати:

– за стадіями виконання сільськогосподарських робіт (витрати на передпосівний обробіток ґрунту; витрати на посіви сільськогосподарських культур і догляд за ними; витрати на збирання таких культур та зачищення полів);

– за процесами виробництва продукції тваринництва (витрати на доставку, підготовку до годівлі та роздавання (випас) кормів; витрати на утримання тварин і птиці у приміщеннях, на пасовищах; витрати на отримання продукції тваринництва та доведення її до стандартних кондицій).

В економічній теорії витрати підприємства ґрунтуються на теоріях витрат праці, капіталу, матеріалів та ресурсів і підприємницьких здібностей [70, с. 147].

Це важливо ураховувати дослідникам, адже без загальноекономічного теоретичного підґрунтя неможливо забезпечити якісний рівень підтримки і розвитку теорії та методології обліку й контролю за витратами підприємств.

В системі обліку й контролю з метою уникнення плутанини, а також зважаючи на дію П(С)БО 16 “Витрати”, необхідно, в основному, вживати термін “витрати”, що традиційно для української мови.

Об’єктивна необхідність здійснення витрат підприємства полягає в тому, що будь-яке підприємство змушене проводити витрати (незалежно від того чи воно цього бажає чи ні з моменту виникнення перших (витрат на його реєстрацію як юридичної особи) і до завершальних (витрат на ліквідацію підприємств).

Витрати в Україні класифікуються за ознаками: а) за способом віднесення безпосередньо до об’єкта витрат: прямі й непрямі; б) за тісністю зв’язку із обсягами виробництва продукції (робіт, послуг): змінні та постійні; в) витрати за часовими періодами: звітнього, минулих і майбутніх періодів; г) витрати (собівартість) на реалізовану продукцію (роботи, послуги): витрати на виробництво (виробнича собівартість) даної продукції, нерозподілені постійні загальновиробничі та наднормативні виробничі витрати; д) витрати на виробництво (виробнича собівартість) продукції (робіт, послуг): прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати; є) витрати операційної діяльності, що

списуються безпосередньо на фінансові результати: адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати; е) витрати операційної діяльності за елементами: матеріальні затрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати; ж) витрати щодо звичайності діяльності (звичайні (операційні, фінансові та інвестиційні) і надзвичайні витрати); з) витрати, пов'язані з податками на прибуток [302].

Частину витрат підприємство об'єктивно змушене здійснювати тільки через те, що так визначено законодавством України: витрати на реєстрацію і перереєстрацію; витрати на ведення обліку та звітності; витрати на податки і обов'язкові платежі: витрати на проведення обов'язкового аудиту, витрати на ліквідацію (закриття) підприємства і т. д. Решта витрат також, переважно, виникають об'єктивно у зв'язку з тим, що підприємство хоче здійснювати свою статутну діяльність, а для її забезпечення потрібні відповідні витрати. Це можуть бути мінімальні, оптимальні, максимальні витрати. Тут уже все залежить від суб'єктивного бачення даних витрат власником або управлінцями підприємства.

В ринковому середовищі, в якому, безумовно, перебуває вітчизняна економіка серед найбільш вживаних понять є поняття “доходи”. Це поняття розглядається як одне із базових не тільки для бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту, але для багатьох інших економічних наук. Від того, наскільки точним і науково обґрунтованим буде визначення даного поняття, залежить точність і правильність похідних від нього понять.

Серед представників наукових шкіл, напрямків та галузей економічних наук немає єдиного підходу щодо поняття “доходи”. Більше того, цих підходів мало не стільки, скільки вчених-економістів, що дають власне оригінальне визначення поняття “доходи”. Зокрема, доходами називають і потік надходжень, і грошові надходження. І гроші, і матеріальні цінності, і виручку фірми, і збільшення економічних вигод та зменшення зобов'язань, і валовий приплив (надходження) економічної вигоди, і виторг від реалізації

потік зарплати, процента, дивідендів та інших грошових надходжень. Кожна із наукових шкіл має власне розуміння понять, яке інколи принципово відрізняється від розуміння цього поняття представниками іншої наукової школи. Нерідко немає, навіть, спільного погляду у представників всередині конкретної економічної науки, зокрема серед вчених з бухгалтерського обліку, аналізу і аудиту.

Поняття “доходи” найчастіше досліджують вчені-економісти і мовознавці. Кожен із них розглядає поняття “доходи” зі своєї вузькогалузевої точки зору, проте і до нині було недостатньо цілеспрямованих спроб вийти за межі вузької галузі науки з даної проблеми і дійти до певного компромісу.

Визначення поняття “доходи” зустрічається набагато рідше, ніж поняття “витрати” і “затрати”. Навколо поняття “доходи” немає стільки гострих, навіть непримиренних суперечок, скільки навколо “витрат” й “затрат”, проте і тут існує певне розмаїття поглядів.

Почнемо наші наукові пошуки із з'ясування терміну “доходи”.

Французькою мовою доходи позначені словами (f) “revenu” (m) “rapport” (m) [48, с. 424].

Німецькою мовою “доходи” – “Einkommen” (n), “Einnahme” (f), “Ertrag” (m), “Gewinn” (m) [329, с. 106].

На англійській мові “доход” – “income”, “return” [5, с. 431, 448, 454, 594].

Б.Є.Нідл, Х.Р.Андерсон, Д.С.Колдуелл розглядають поняття “net income”, як чистий прибуток, який розраховується, як доходи “revenues” за мінусом витрат “expenses” [413, с. 99].

Водночас, Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 “Дохід” звучить, як “Revenue”, а не “Income”. Звідси, поняття “revenue” можна швидше розглядати, як “дохід”, а “income”, як надходження, прибуток.

Б.Нідлз, Х.Андерсон, Д.Колдуел розглядають термін “доходи” (revenues) як “... збільшення власного капіталу, в результаті операційної діяльності” [413, с. 36].

На думку М. С. Пушкаря, “доход” означає, якщо його розглядати як економічну категорію, “потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких пофакторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента” [313, с. 389].

Близькі у поглядах до нього вчені-політекономісти П.І.Юхименко і П.М.Леоненко, які трактують “доход” як “потік зарплати, процента, дивідендів та інших грошових надходжень, що приходять до індивіда чи країни протягом певного періоду часу (звичайно року)” [402, с. 492].

Ф.Ф.Бутинець та його учні дають відповідники поняттю “дохід” в російській (“доход”) та англійській (“income”) мовах і розглядають його як: “ 1) грошові кошти або інші активи, отримані в результаті будь-якої діяльності; 2) збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників (учасників)” [37, с. 59].

Друга версія трактування поняття “доходи” повторює офіційне визначення цього поняття у П(С)БО 1 “Загальні вимоги фінансової звітності” із його суттєвим доповненням щодо учасників, які не можуть забезпечувати зростання капіталу за рахунок своїх внесків [300].

Більшість вітчизняних вчених-економістів в галузі обліку, аналізу і аудиту дотримуються офіційного визначення поняття “дохід”, точно або з деякими змінами й доповненнями повторюючи його (С.Ф.Голов, В.М.Костюченко [53], М.Ф.Огійчук [256], Л.К.Сук, П.Л.Сук [360], В.Г.Швець [392] і т. д.).

В.В.Сопко характеризує термін “дохід” – “як валовий приплив (надходження) економічної вигоди протягом звітного періоду, який виникає у процесі звичайної діяльності підприємства. Коли ці припливи сприяють

збільшенню власного капіталу, окрім збільшення, яке пов'язане з внесками акціонерів, то його називають прибутком, коли зменшенню – то збитком” [352, с. 403].

Практикуючий аудитор з РФ А.О.Єфремова дохід розглядає як “... прирощення економічних вигод протягом звітного періоду, які проходять у формі притоку або збільшення активів, або зменшення зобов'язань, що виражається в збільшенні капіталу, не пов'язаного із вкладами учасників акціонерного капіталу” [146, с. 191].

Доволі оригінальним є визначення американських вчених-економістів: “Доход – це те, що одержує фірма від ділових операцій” [267, с. 197].

Фахівці у сфері мікроекономіки О.І.Ястремський, О.Г.Грищенко вважають “Доход (Revenue, R) – виручка фірми від продажу товару на ринку або наданих послуг” [404, с. 655].

В.С.Сухарський, який спеціалізується в галузі менеджменту, трактує дохід “як виторг від реалізації (кількість проданих одиниць товару)” [362, с. 347].

Н.П.Тарнавська, Р.М.Пушкар розглядають дохід як “гроші або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (зарплата, проценти, дивіденди, рента тощо) особою, підприємством чи країною протягом певного проміжку часу” [319, с. 436].

Група вчених-економістів у галузі фінансів (В.С.Загорський, О.Д.Вовчак, І.Г.Благун, І.Р.Чуй) дають таке визначення: “Доходи підприємства – загальна сума надходжень, отриманих від усіх видів діяльності у грошовій, матеріальній і нематеріальній формах” [376, с. 227].

В.І.Глазунов переконаний, що за основний вимірник ефективності підприємницької діяльності потрібно брати критерій “дохід власників”. За переконанням цього автора, дохід фірми та її власників можна стабільно збільшувати за рахунок: оцінки доцільності виробництва типів продукції, що виготовляється (послуг, що надаються) і ранжування їх в порядку зменшення рентабельності; підготовки плану оновлення номенклатури

продукції; розробки порядку і термінів заміни зношеного та застарілого обладнання і впровадження нових технологій; оцінки привабливості та доцільності реалізації інвестиційних пропозицій та проектів; встановлення прийнятних умов залучення кредитів і довгострокових планів розвитку виробництва; визначення інвестиційної та дивідендної політики фірми; оцінки надійності ділових партнерів [51, с. 7].

Вчені-економісти в галузі мікроекономіки Л.Г.Мельник, О.І.Корінцева стверджують, що “дохід – поширене економічне явище. У широкому розумінні означає будь-яке надходження коштів або матеріальних цінностей, що мають грошову вартість. Дохід компанії можна охарактеризувати як збільшення її активів або зменшення зобов’язань, що обумовлює збільшення суспільного капіталу” [226, с. 370].

В Економічній енциклопедії (т. 1) поняття “дохід” розглядають у двох аспектах. За першим – дохід характеризують як різницю між виручкою від реалізації продукції (робіт, послуг) і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут продукції. Автори вважають, що дохід підприємства не ідентичний прибутку на суму заробітної плати працівників. Він складається, на їхню думку, із суми прибутку та заробітної плати працівників. За другим аспектом, поняття “дохід” визначається як “гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності (виручка)” [140, с. 363].

У “Великому тлумачному словнику сучасної української мови” поняття “дохід” трактують таким чином: “Дохід, - ходу, ч. Гроші або матеріальні цінності, одержувані державою, юридичною або фізичною особою внаслідок якої-небудь діяльності (виробничої, комерційної, посередницької і т. ін.)” [42, с. 324].

У даному словнику викладено низку визначень понять, пов’язаних з доходами: “валовий дохід”, “госпрозрахунковий дохід”, “державний дохід”, “дохід від акцій”, “дохід від вкладу”, “дохід від приросту капіталу”, “дивідендний дохід”, “комісійний дохід”, “заявлений дохід”, “інвестиційний

дохід”, “монетний дохід”, “національний дохід”, “пасивні доходи”, “процентні доходи”, “фіскальні доходи”, “чисті доходи”.

Як видно, різні вчені-економісти трактують “дохід” як потік грошових та інших надходжень (Р.М. Пушкар [319], П.І.Юхименко, П.М.Леоненко [402]); як те, що одержує фірма від ділових операцій (група американських вчених-економістів) [267]; як валовий приплив (надходження) економічної вигоди (В.В.Сопко, О.А.Подольчук) [352; 294]; як виручка фірми (О.І.Ястремський, О.Г.Грищенко) [404]; як виторг від реалізації (В.С.Сухарський) [362]; як гроші або матеріальні цінності (Р.М.Пушкар, Н.П.Тарнавська) [319]; “Економічна енциклопедія” (т. 1) [140], “Великий тлумачний словник сучасної української мови” [42]); як загальну суму надходжень (В.С.Загорський, О.Д.Вовчак, І.Г.Благуно, І.Р.Чуй) [376] , як будь-яке надходження коштів або матеріальних цінностей (Л.Г.Мельник, О.І.Корінцева) [226]; як грошові кошти або інші активи (Ф.Ф.Бутинець [37] та ін.); як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань (С.Ф.Голов, В.М.Костюченко [53], М.Ф.Огійчук [256], Л.К.Сук, П.Л.Сук [360], В.Г.Швець [392] та ін.) тощо.

Важливе значення для підприємств має класифікація доходів. Вона наведена у працях З.В.Задорожного, О.А.Подольчук, Н.М.Шмиголь та інших авторів.

З.В.Задорожний класифікує доходи з врахуванням специфіки будівництва за: видом обліку (бухгалтерський – доходи; податковий – валові доходи); видом діяльності (дохід від звичайної діяльності: чистий дохід (виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи, дохід від участі в капіталі, інші фінансові доходи, інші доходи відповідно до їх видів; дохід від надзвичайних подій; надзвичайні доходи за їх видами); можливістю контролювати (контрольовані і неконтрольовані доходи); впливом на прийняття управлінських рішень (доходи, які беруться до уваги при розрахунках; доходи, які не беруться до уваги при розрахунках); процесом реалізації (доходи від реалізації активів та позареалізаційні доходи

відповідно до їх видів); видом виробництва (доходи від основного виробництва; доходи допоміжних і підсобних виробництв в розрізі їх видів; доходи обслуговуючих господарств відповідно до їх видів); періодом формування доходу (дохід звітного і дохід минулого періодів); плановістю доходу (плановий та неплановий дохід); структурою доходу за будівельними контрактами (контрактна ціна, відхилення від ціни, претензії, заохочувальні виплати); ступенем оподаткування доходу (дохід (виручка) і чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); видом доходу (дохід від реалізації): а) окремих видів оборотних активів, продукції, товарів; б) окремих видів робіт і послуг; в) окремих видів необоротних активів; дохід від здавання окремих видів майна в оренду, дохід від користування корпоративними правами на окремо взяті підприємства, від безповоротної фінансової допомоги окремих осіб; дохід від курсових різниць за розрахунками з окремими дебіторами і кредиторами); впливом інфляційних процесів (номінальний та реальні доходи); ступенем деталізації доходу (дохід від діяльності: а) робітника; б) бригади; в) цеху, дільниці; г) будівельної організації; д) ВАТ і ЗАТ, до яких належать будівельні організації; е) корпорації; є) всі підприємств будівельної галузі; періодичністю доходу (дохід за: а) день; б) тиждень; в) декаду; г) місяць; д) квартал; е) рік) [154, с. 96-100].

О.А.Подолянчук наводить такі ознаки класифікації доходів: за принципом нарахування та відповідності у фінансовому обліку (доходи звітного періоду (отримані та не отримані) і доходи майбутніх періодів); відповідно до Плану рахунків (доходи від реалізації, інший операційний дохід, дохід від участі в капіталі, інші фінансові доходи, інші доходи, надзвичайні доходи); за видами діяльності (дохід від основної, фінансової та надзвичайної діяльності); за доходами звичайної діяльності (дохід від операційної діяльності (дохід від реалізації; інший операційний дохід), доходи від фінансових операцій, доходи від іншої звичайної діяльності); за групами відповідно до П(С)БО 15 “Дохід” (дохід (виручка від реалізації

продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи, фінансові доходи, інші доходи; надзвичайні доходи), а також за визнанням доходів підприємств (невизнані і визнані) [154, с. 41; 44-45].

Н.М.Шмиголь групує доходи: за галузями діяльності (доходи від виробничої, торгівельної діяльності, надання послуг і т. д.); за видами діяльності (доходи від основної, інвестиційної та фінансової діяльності); за характером оподаткування (доходи, що підлягають оподаткуванню; доходи, що не підлягають оподаткуванню); за впливом інфляції (номінальний та реальний доходи); за періодом формування (доходи попереднього, звітнього і планового періодів (плановий дохід)); за джерелами формування (дохід від продажу продукції (робіт, послуг); інших надходжень); відповідно до видів витрат фірми (загальний, середній і граничний доходи); у контексті керування доходами (валовий (загальний), чистий і маржинальний доходи); згідно з методами оцінки (прямий і непрямий доходи); доходи з позицій фінансів (грошові й негрошові; реальні і нереальні; систематичні (регулярні) і несистематичні (випадкові); поточні доходи й доходи майбутніх періодів) [396, с. 149].

Основними ознаками класифікації доходів є їхній поділ за видами діяльності (доходи від основної, інвестиційної та фінансової діяльності; надзвичайні доходи); періодом формування (доходи звітнього, майбутнього і минулих періодів); характером оподаткування доходу (доходи, що підлягають оподаткуванню; доходи, що не підлягають оподаткуванню) та впливом інфляції (номінальний і реальний доходи).

До зазначених вище класифікаційних ознак доходів підприємств, слід додати ще такі ознаки:

- щодо дотацій підприємствам (доходи без врахування дотацій; доходи із врахуванням дотацій);
- щодо грошових доходів (грошові доходи (доходи у національній валюті);
- доходи в іноземній валюті) і негрошові (натуральні) доходи);

- стосовно оплати задекларованих підприємством доходів (оплачені підприємству доходи (оплачені авансом (попередньо оплачені); оплачені у встановлені терміни); неоплачені підприємству доходи (неоплачені у встановлені терміни; взагалі неоплачені підприємству доходи до закінчення встановленого терміну позовної давності);
- за відношенням до основної діяльності підприємства (основні і неосновні (додаткові) доходи);
- стосовно обсягів, якості і терміновості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (доходи від обсягів продукції; доходи за якість і терміновість продукції (товарів, робіт, послуг));
- щодо закономірності отримання доходів (закономірні доходи; незакономірні (випадкові) доходи);
- стосовно офіційності отриманих підприємством доходів (офіційні доходи; неофіційні (тіньові) доходи);
- щодо якості земель (доходи, пов'язані з вищою урожайністю сільськогосподарської продукції на землях кращої якості; доходи, пов'язані з вищою урожайністю сільськогосподарської продукції на землях будь-якої якості).

В економічній теорії доходи підприємства ґрунтуються на теоріях заробітної плати, відсотків (процентів) ренти і прибутку [70, с. 147].

У дисертації “дохід” розглядаються, з точки зору облікової науки, як отримані підприємством активи або зменшення його зобов'язань перед кредиторами, в результаті чого збільшується власний капітал (без врахування капіталу, внесеного власниками).

Доходи підприємства є своєрідною подякою суспільству за створені певні матеріальні та нематеріальні блага, які потрібні й корисні всьому суспільству або окремим його групам, членам.

Об'єктивна необхідність одержання доходів підприємства, з нашої позиції, полягає в тому, що доходи підприємство отримує в результаті

відповідної його господарсько-фінансової діяльності, яка неможлива без здійснення різноманітних цілеспрямованих витрат.

Доходи, у вітчизняній системі обліку, виступають у ролі “збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)” [300].

В бухгалтерському обліку визнані доходи класифікуються за наступними групами: а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); б) інші операційні доходи; в) фінансові доходи; г) інші доходи; д) надзвичайні доходи [301].

Т.С.Кучеренко пропонує додати до цих груп ще одну групу: дохід від збільшення корисності активів. Крім того, вона вважає за потрібне провести класифікацію витрат у складі П(С)БО 16 “Витрати” за групами, які відповідають класифікаційній сукупності доходів у П(С)БО 15 “Дохід”: витрати від реалізації продукції (товарів, інших активів); витрати, пов’язані з наданням послуг; витрати, які виникають в результаті використання активів інших підприємств; втрати корисності активів [199, с. 179-180].

Вважаємо, що висловлені вище пропозиції заслуговують на ґрунтовне вивчення фахівцями і впровадження у практичну діяльність.

Доходи підприємства, так само, як і його витрати, можуть бути грошовими або негрошовими. В умовах глобалізації економіки, світової фінансової кризи, перевагу надають грошовим або прирівняним до них доходам, адже саме грошові доходи забезпечують розширене відтворення виробництва і стабільне функціонування підприємства.

Щодо негрошових доходів або доходів взятих до оплати, то це доходи, які, на наш погляд, підприємство, напевно, отримає. Проте, точно невідомо, коли це станеться, як і невідомо те, яка частка негрошових доходів ніколи не перетвориться у грошові доходи у зв’язку із

виникненням безнадійної дебіторської заборгованості покупців та замовників перед підприємством.

Якщо у структурі негрошових (умовно-грошових) доходів постійно зростає частка доходів, що не перетворились у грошові, то це може означати, що підприємство легковажно або свідомо легковажно (за умови певного хабара чи іншої корисливої ситуації) відноситься до підбору й встановлення серйозних договірних стосунків з покупцями та замовниками, застосування щодо них (за потреби) жорстких заходів (в тому числі повної передоплати, узгодження дій або попередження про форс-мажорні обставини, шкідливі (ворожі) наміри конкурентів і т. д).

Грошові або прирівняні до них доходи є реальними доходами підприємства, які воно отримало у вигляді: 1) грошових коштів короткострокових векселів одержаних (такі доходи є дещо умовними, адже підприємство ще не отримало реальних доходів, а лише гарантію на їх отримання за вказаний у векселях термін); 2) основних засобів, інших необоротних активів, запасів, коли здійснюються бартерні операції чи дебіторська заборгованість погашається наявними у боржника активами в судовому або несудовому порядку; 3) виконаних робіт, наданих послуг, що включаються до складу витрат за елементами або витрат діяльності т. д.

Одержання доходів підприємства з позиції об'єктивної необхідності та величини і структури, зумовлені такими чинниками: 1) природнім бажанням виробника, інвестора вчасно повернути (окупити) власні витрати на виробництво продукції (робіт, послуг) та отримати ще й до того відповідну суму прибутку для здійснення розширеного відтворення процесу виробництва; 2) видом та обсягом продажу продукції (робіт, послуг); 3) ціною за одиницю продукції (робіт, послуг) і системою надбавок, знижок, заохочень, що існує на макро- та мезорівнях; 4) собівартістю реалізації продукції (робіт, послуг); 5) системою оподаткування і, насамперед, непрямого оподаткування, особливо податку на додану вартість; 6) мірою часу. Проте, на відміну від кількості фактів

витрат підприємства, кількість фактів його доходів не є значно меншою, проте суми одержаних доходів є значнішими від витрат); 7) фазою розвитку підприємства, продукції (робіт, послуг); 8) організаційно-правовою формою підприємства; 9) зовнішнім і внутрішнім середовищем підприємства; 10) способом суспільного виробництва й типом економіки; 11) місцем розташування та місцем реєстрації підприємства та його сегментів; 12) народними звичаями, традиціями, обрядами країни, регіону, місцевості, населеного пункту; 13) рівнем організованості та синхронності діяльності підприємства і його сегментів; 14) особистісними якостями і настроями осіб, які забезпечують своєчасність та повноту надходження грошових й прирівняних до них доходів в підприємство; 15) іміджем підприємства у певному сегменті ринку та можливості за рахунок цього отримувати додаткові доходи (або навпаки, потерпати від не прогнозованих збитків); 16) мірою державного і місцевого управління самоврядування та регулювання суспільно-політичними процесами, течіями, впливами й мірою залежності від них доходів (збитків) підприємства і зменшення (збільшення) ризиків щодо функціонування підприємства в перспективі; 17) наявністю елементів наукової організації та умов праці потенціалом працівників підприємства й попереджувати і локалізувати потенційні його збитки; 18) наявністю високої питомої ваги новітніх засобів виробництва та укомплектованістю підприємства кадрами із креативним мисленням з метою максимізації доходів на найновіших напрямках виробництва та способом збуту; 19) оплатою праці працівників підприємства (насамперед, виходячи із персональної участі кожного працівника у формуванні та отриманні доходу); 20) вмінням керівництва підприємством, власника, колективу проявляти гнучкість та терпеливість в складних суспільно-політичних ситуаціях і щодо суперництва різних політичних угруповань (кланів), а також пошуком співпраці із об'єднаннями підприємств та відповідних контактів з представниками органів влади (особливо з депутатами різних рівнів, працівниками

державної податкової служби і т. д.); 21) можливостями пошуку та підтримки зв'язків із мудрими партнерами, які платять не тільки за кількість реалізованої продукції, але й за її якість, безперечність; 22) необхідністю відстежувати зростання ризиків для підприємства і наявністю ефективних засобів для відвернення наслідків форс-мажорних обставин тощо.

Поданий масив інформації дає змогу сформулювати такі основні завдання обліку та контролю витрат та доходів сільськогосподарських підприємств:

- спостереження за фактами, подіями, процесами, пов'язаними з витратами і доходами сільськогосподарських підприємств та відбір їх для наступної реєстрації господарських операцій в системі обліку і поліпшення умов для контролю;
- реєстрація та оцінка вагомості господарських операцій з витратами і доходами звичайної (операційної, фінансової та інвестиційної) і надзвичайної діяльності сільськогосподарських підприємств, а також первинний контроль за їхньою діяльністю та законністю;
- складання кореспонденції рахунків у сегменті витрат та доходів сільськогосподарських підприємств у ручному або автоматизованому режимі і логічний їхній контроль;
- групування і узагальнення інформації про витрати та доходи сільськогосподарських підприємств в облікових реєстрах (журналах, відомостях, книгах, реєстрах, описах тощо) та системна їхня перевірка;
- підготовка, заповнення і подання користувачам форм податкової, фінансової, статистичної та оперативної звітності про витрати та доходи сільськогосподарського підприємства;
- формування додаткового масиву інформації про витрати та доходи підприємства з метою вироблення стратегічних, тактичних і оперативних управлінських рішень щодо діяльності структурних одиниць сільськогосподарського підприємства і контроль за їхньою ефективністю.

Отже, здійснення витрат й отримання доходів сільськогосподарських підприємств об'єктивно обумовлені і на них відповідним чином можна впливати за допомогою розглянутих чинників. Керівництво підприємств зобов'язане зважати на об'єктивну необхідність здійснення витрат і отримання доходів, вміло використовуючи чинники, що на них впливають. В системі вітчизняного обліку витрати і доходи відіграють провідну роль, забезпечуючи стабільність і прибутковість в розвитку підприємств.

1.3. Проблеми та галузеві особливості обліку, контролю витрат і доходів підприємств

В системі обліку інформація про витрати та доходи підприємства є надзвичайно цінною, багатогранною і швидкоплинною. Ця інформація, за значенням для її користувачів, знаходиться поруч з інформацією про активи, зобов'язання та капітал підприємства.

Облік витрат і доходів підприємства постійно розвивається й поліпшується у зв'язку зі значними змінами у засобах комп'ютерної техніки і комунікаційного середовища, методології та організації бухгалтерського обліку як основного інформаційного джерела про витрати й доходи підприємства.

Питанням обліку витрат, доходів підприємства приділяли достатньо уваги як вітчизняні, так і зарубіжні вчені-обліковці, а також практики (керівники підприємств, менеджери, фінансисти, податківці, бухгалтери тощо). Проте ці питання настільки обширні, багатонапрямкові та глибинні, що були і залишаються актуальними для багатьох наукових пошуків, тому ми усвідомлено вибрали для дослідження наукову тему, пов'язану з обліком витрат та доходів підприємства, зокрема в частині проблем, що його стосується і перспектив їх розв'язання в Україні.

Проблема, яка досліджується, фрагментарно відображена в монографіях, наукових статтях, тезах, доповідях вітчизняних та зарубіжних вчених-обліковців, що займаються дослідженнями питань обліку та контролю за доходами й витратами: фінансового, податкового, управлінського обліку загалом або їх окремих тем. Однак, ці дослідники підходили до вивчення проблеми дотично, тобто настільки, наскільки їм це було потрібно для власних наукових інтересів. Дослідженнями за темою даної дисертації системно і всебічно, в контексті розвитку глобальних процесів в економіці та в напрямку зародження в Україні інформаційної економіки, мало хто із вчених-економістів поглиблено займався.

Основними проблемами обліку витрат і доходів підприємств, з нашої точки зору, є такі:

- повноти і своєчасного відображення витрат і доходів;
- забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати й доходи підприємства;
- створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами й доходами підприємства;
- встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні необґрунтованих витрат й зростанні поточних доходів підприємства;
- рівня відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат і доходів чинному законодавству з обліку та контролю й меті і завданням самого підприємства;
- матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення обліку витрат й доходів підприємства.

В таблиці 1.3 наведено наявні проблеми обліку і контролю витрат та доходів підприємств і напрямки їхнього розв'язання.

Серед основних проблем обліку витрат і доходів підприємства в Україні провідною є проблема повноти та своєчасності відображення в системі обліку витрат і доходів підприємства. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна й торкається всього суспільного ладу, і особливо системи влади, способу життя, системи оподаткування і тіньового сегменту вітчизняної економіки.

Таблиця 1.3

Проблеми обліку і контролю витрат та доходів підприємств
і напрямки їхнього розв'язання

№ з/п	Проблеми обліку і контролю витрат та доходів підприємств	Напрямки розв'язання проблем обліку і контролю витрат та доходів підприємств
1.	Проблема повноти і своєчасного відображення витрат і доходів.	Системна і цілеспрямована боротьба держави з "тіньовими" доходами та витратами, в тому числі з "тіньовою" заробітною платою.
2.	Проблема забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати й доходи підприємства.	Обстеження рівня оперативності і аналітичності інформації про витрати та доходи підприємства. Планування і контроль за заходами щодо підвищення оперативності та аналітичності інформації.
3.	Проблема створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами й доходами підприємства.	Розроблення і прийняття Державної програми створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів в Україні на 2012-2015 рр.
4.	Проблема встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні необґрунтованих витрат й зростанні поточних доходів підприємства.	Обґрунтування оптимального рівня автоматизації обліково-контрольних робіт та плани її поліпшення в підприємстві на календарний рік та перспективу.
5.	Проблема рівня відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат і доходів чинному законодавству з обліку та контролю й меті і завданням самого підприємства.	Планування і звітність щодо обліково-контрольних робіт. Заходи щодо підвищення відповідальності посадових осіб за порушення вимог з ведення обліку та контролю витрат і доходів підприємства.
6.	Проблема матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення обліку витрат й доходів підприємства.	Планування та фінансування розвитку матеріально-технічного і організаційного забезпечення обліку, контролю в підприємстві.

Нині власні витрати і доходи переважна більшість вітчизняних підприємств відображає неповністю. Найбільший відсоток витрат, що залишається поза обліком належить до витрат на оплату праці, тому і виник термін “тіньова зарплата”. За даними Інституту демографії Національної академії наук України, в “тіні” за рік перебуває приблизно 145 млрд. грн. заробітної плати [175].

Джерелом коштів для покриття цієї зарплати виступають “тіньові доходи”, які виникають за рахунок вартості не облікованої реалізованої продукції (робіт, послуг).

Серед основних причин “тіньової зарплати” і “тіньових доходів”, з нашої точки зору, є:

- 1) вульгаризація ПДВ і значний відсоток відрахувань від фонду оплати праці до соціальних фондів, що посилює податковий тягар на підприємства і не дає змоги їм нормально розвиватись;
- 2) високий рівень корупції у державних та місцевих органах влади опосередковано впливає як на фактичну собівартість продукції (робіт, послуг), так і на справедливу ціну продажу;
- 3) відсутність дієвих нормативно-правових актів України, які б жорстко обмежували надмірне збагачення (в тому числі за рахунок витрат віднесених на юридичні особи);
- 4) низька ефективність чинних форм, видів, типів систем та механізмів економічного контролю в Україні, що призводить до порушення таких специфічних принципів контролю, як всебічність та всеосяжність, системність і безперервність, дієвість, відкритість (гласність) інформації про результати ревізії.

З доходів підприємства, насамперед, занижується виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) внаслідок чого значно звужується база для оподаткування підприємств (організацій, закладів) податком на додану вартість. З метою посилення контролю за рухом податків облік податку на додану вартість потрібно вести на окремому синтетичному рахунку (в класі

рахунків 6 “Поточні зобов’язання”). Для прикладу, в Російській Федерації ПДВ ведуть на окремому синтетичному рахунку 19. У балансі підприємства (ф. 1) доцільно виокремити окремими рядками в активі та пасиві ПДВ. Це можуть бути додатково запроваджені рядки балансу 171 та 551 “За податком на додану вартість”. Тоді відбудеться заміна у назви рядків балансу 170 й 550 на назву “З бюджетом (без ПДВ)”.

Наступною є проблема забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати й доходи підприємства. У XXI столітті – столітті інформаційної економіки роль та значення інформації взагалі і обліково-звітної інформації, зокрема зростає у десятки, сотні разів. Інформація потрібна індивідуальному споживачу у певну мить для вирішення конкретного управлінського завдання. Якщо споживач інформації протягом короткого проміжку часу (долі секунди, секунди, хвилини, години, дня) отримує необхідну йому інформацію у достатньому обсязі і у тому інформаційному зрізі, який його цікавить (в нашому випадку інформацію про витрати та доходи підприємства), то проблема забезпечення максимальної оперативності інформації для нього буде розв’язана. Якщо необхідну інформацію суттєво затримують або ж не надають взагалі, то ця проблема зримо виникає та створює значні суттєві труднощі як для самого підприємства (воно втрачає позитивний імідж, зазнає фінансових втрат), так і для його клієнтів, партнерів, державних органів (зростають ризики неплатежів, недоцінки ситуації на ринку).

Для забезпечення достатньої аналітичності інформації її потрібно завчасно перевірити на предмет відповідності сучасним вимогам: порівняльності, однозначності трактування, достовірності, дохідливості й доречності. Сира, невідкалібрована, незгрупована, належним чином неоформлена інформація про витрати і доходи підприємства може на деякий час загальмувати процес первинної обробки аналітичної інформації, призвести до помилкової оцінки здійснюваних підприємством господарських процесів, занижити або завищити окремі витрати і доходи підприємств.

Третьою проблемою обліку витрат та доходів підприємства є проблема створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами й доходами підприємства. Така інформаційна база вкрай необхідна Україні, адже, як свідчать статистичні дані, матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу. Це може, попри всі інші чинники, означати, що в Україні вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається чи насправді використовується на виробництво “тіньової продукції”, яку підприємство не обліковує (але реалізує на “тіньовому ринку” й отримує “тіньові доходи”) і за яку не платить жодних податків, зборів, платежів. “Тіньові витрати” нині є основним каталізатором для формування “тіньових доходів”.

Якщо вдасться створити в Україні єдину інформаційну загальнодержавну (міжгалузеву) базу норм і нормативів, то на її основі можна вже буде розвивати галузеві й відомчі норми та нормативи. Нормативна база створена в Україні у 1960-1980-тих роках безнадійно застаріла і занедбана більшістю підприємств. Лише окремі підприємства не відмовились від створеної у них нормативної бази, розвинули та поліпшили її, щоб і досі використовувати для потреб внутрішньогосподарського (внутрішньофірмового) контролю.

Норми і нормативи сприяють наведенню елементарного порядку та дисципліни в підприємстві, тому необхідно приділяти цьому питанню більше уваги з метою скорочення сум непродуктивних витрат (втрат) і необліковуваних доходів підприємств, незалежно від форм власності.

Для вітчизняних сільськогосподарських підприємств актуальними є, зокрема, такі норми і нормативи:

- норми висіву насіння (зерна, цукрових буряків, ріпаку, сої, багаторічних і однорічних трав тощо);
- норми витрат мінеральних добрив (азотних, калійних та фосфорних в діючій речовині і фізичній вазі);

- норми витрат засобів захисту рослин (гербіцидів та пестицидів);
- норми і нормативи витрат пально-мастильних матеріалів (дизельного палива, бензину, дизельного масла для потреб машинно-тракторного і автомобільного парку);
- норми витрат кормів (концентрованих, грубих, соковитих і зелених кормів, кормів тваринного походження, інших кормів);
- норми затрат праці і виробітку (на кінно-ручних і механізованих (автоматизованих) роботах);
- нормативи витрат на 100 гектарів сільськогосподарських угідь (загалом і за видами виконаних польових робіт (дискування, культивуація, внесення рідких добрив, посів, коткування, хімічний обробіток ґрунту, транспортні роботи, догляд за посівами, збирання сільськогосподарських культур, обробіток ґрунту під зяб);
- нормативи витрат на одну умовну голову тварин і птиці (за їхніми видами);
- нормативи споживання електроенергії, природного газу, питної води тощо.

Норми і нормативи у сільськогосподарських підприємствах застосовуються з метою складання щорічних бізнес-планів, де одним з основних питань є забезпечення майбутніх витрат (придбання матеріальних ресурсів, витрати на оплату праці, платежі до бюджету і Єдиного соціального фонду, інші непередбачувані витрати (до 10 % від запланованих витрат)) джерелами фінансування (власні доходи підприємства, позики комерційних банків (коротко- і довготермінові), залучені кошти (дотації з бюджету, податок на додану вартість, залучені кошти юридичних і фізичних осіб).

Так, наприклад, для складання бізнес-плану за 2012 р. сільськогосподарське ТзОВ “Маяк” Заліщицького району Тернопільської області застосовувало змінні норми виробітку, норми витрат пального, розцінки на норму виробітку для оплати праці (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

Змінні норми виробітку, норми витрат пального та розцінки на норму виробітку для оплати праці на сільськогосподарських роботах в сільськогосподарському товаристві з обмеженою відповідальністю “Маяк” Заліщицького району Тернопільської області у 2012 році

№ з/п	Види тракторів та сільськогосподарських робіт	Змінні норми виробітку, га	Норми витрат пального, л/га	Розцінки на норму виробітку, грн.	Розцінки за 1 га, грн.
	К-701				
1.	Оранка	12,00	22,00	162,00	13,50
2.	Дискування БДТ-4,2	10,00	14,50	125,00	12,50
3.	Вирівнювання ґрунту (шлейфування)	18,00	5,00	125,00	6,94
	К-701				
1.	Оранка	8,00	22,00	156,00	19,50
2.	Культивація КПП-8	18,00	7,50	125,00	6,94
3.	Культивація АКПН-6	18,00	7,50	125,00	6,94
4.	Культивація 2 КПС-4	18,00	7,50	125,00	6,94
5.	Посів СЗ-3,6	28,90	5,00	94,50	3,27
6.	Культивація АГ-6	18,00	7,50	125,00	6,94
	Т-70				
1.	Коткування 2 ККН-2,8	20,00	2,50	73,16	3,66
2.	1-й міжрядний обробіток УСМК-5,4	7,50	4,00	82,32	10,98
3.	2-й міжрядний обробіток з міндобривами	9,00	3,80	94,50	10,50
4.	3-й міжрядний обробіток з міндобривами	6,20	4,80	94,50	15,24
	ДТ-75				
1.	Культивація городів	7,20	12,60	82,32	11,43
2.	МТЗ-80, 82				
3.	Культивація	9,00	7,00	73,16	8,13
4.	Посів, відсів СЗ-3,6	10,70	4,50	94,50	8,83
5.	Посів СЗ-5,4	15,00	4,00	94,50	6,30
6.	Посів monosen ц/б	15,00	5,00	94,50	6,30
5.	НС technic 12 ККТ (з міндобривами)	18,00	5,00	94,50	5,25
6.	Коткування гл. котки 5 од.	22,00	1,50	60,98	2,77
7.	Коткування гл. котки 7 од.	25,50	1,30	60,98	2,39
8.	Боронування С-6	14,00	2,00	66,44	4,75
9.	Коткування КЗК-6	21,00	3,00	103,74	4,94
10.	Підживлення ДРХ PRIMA	25,00	0,70	66,44	2,66
11.	Оприскування ОП-2000	33,00	0,70	193,20	5,85
12.	Оприскування Udvance-3000	33,00	0,90	193,20	5,85
13.	Оприскування Udvance-3000 посівів цукрових буряків	33,00	1,10	193,20	5,85
14.	1-й міжрядний обробіток КРН-5,6	11,20	3,20	73,16	6,53
15.	2-й міжрядний обробіток КРН-5,6	13,00	3,00	73,16	5,63
16.	Підгортання КРН-5,6	12,20	3,20	73,16	6,00
17.	Скошення та подрібнення стерні кукурудзи “KORNIK ”	10,00	6,00	73,16	7,32
18.	Посів кукурудзи “MONOSEN”	18,00	5,00	94,50	5,25

У фінансовому обліку на підставі норм витрат списуються матеріальні ресурси на виробництво продукції (робіт, послуг), а згодом – ця інформація, що зафіксована у відповідних первинних документах, підлягає економічному контролю на предмет законності і доцільності здійснення. Крім того, для розрахунку виробленої за звітний рік валової продукції сільськогосподарські підприємства застосовують співставні ціни (нині діють співставні ціни 2005 р.).

О.С.Бородкін відзначає, що за ринкових умов питанням обліку витрат і калькулювання собівартості продукції потрібно приділяти більше уваги. Одночасно, з метою підвищення ефективності виробництва і виходу України з економічної кризи підприємства повинні, як і раніше, активно впроваджувати внутрішньогосподарський розрахунок [24].

Погоджуємось з думкою О.С.Бородкіна і вважаємо, що внутрішньогосподарський розрахунок у функціонуючих підприємствах неможливий без норм і нормативів витрат, проте ці норми та нормативи потрібно розраховувати з урахуванням перспектив розвитку інформаційної економіки, тобто, практично, з нуля.

Ще однією важливою проблемою обліку витрат і доходів підприємства є проблема встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні необґрунтованих витрат й зростанні поточних доходів підприємства. Нині комп'ютерна і організаційна техніка є в абсолютній більшості діючих вітчизняних підприємств і це не просто мода на таку техніку, а справді актуальна та сувора вимога інформатизованого періоду розвитку країни, цивілізації. Кожному підприємству, доцільно на початку року (кварталу) (за необхідності) провести реалістичну оцінку власних потреб та фінансово-кредитних можливостей щодо придбання або оренди (лізингу) комп'ютерної, організаційної техніки чи від неї відмовитись, надавши перевагу у веденні обліку залученому на договірній

основі приватному професійному бухгалтеру, спеціалізованій приватній фірмі за гідну оплату, здійснених ним (нею) обліково-звітних робіт.

Логічним було б складання підприємствами “Кошторисів витрат комп’ютерної та організаційної техніки на квартал, рік”. Аналогічний кошторис не завадив би і для засобів комунікації (мобільних, стаціонарних радіотелефонів), витрати на придбання, утримання і експлуатацію яких щорічно збільшують, в тому числі витрат на ведення приватних (особистих) розмов, не пов’язаних із фінансово-господарською діяльністю підприємства.

Щодо ролі комп’ютерної і оргтехніки у зростанні поточних доходів підприємства, тут важливо відзначити, що за допомогою цієї техніки досить зручно в режимі реального часу (“онлайн”) відстежувати динаміку дебіторської заборгованості, періодичність перерахування дебіторами несплачених сум за товари, продукцію (роботи, послуги) і встановлювати причини та обставини, за яких відбувається відстрочення платежів або приховане нехтування ними; здійснювати копіювання укладених угод; розмножувати первинні документи, облікові реєстри і форми звітності; забезпечувати швидкісну комунікацію підприємства із зовнішнім світом.

Наступною проблемою обліку витрат та доходів є проблема рівня відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат і доходів чинному законодавству з обліку та контролю й меті і завданням самого підприємства. Йдеться про те, що цю проблему підприємство вирішує до тієї міри, до якої її потенційно може й хоче вирішити головний бухгалтер підприємства. Головний бухгалтер це саме та посадова особа, від котрої на 90 % залежить ефективність і якість обліково-контрольної системи підприємства.

Нині, в умовах нормативно-правового валу, головний бухгалтер підприємства повинен володіти повною і вичерпною інформацією про нові нормативно-правові акти України, зміни та доповнення до уже чинних актів; вміти порівнювати, аналізувати, об’єктивно оцінювати, давати свої пропозиції та грамотно реалізувати ці акти на практиці із врахуванням

специфіки діяльності підприємства; вчити своїх підлеглих тонкощів обліково-контрольної справи і бути її нестаріючим учнем; безперестанно дбати за позитивний імідж підприємства, сміливо захищати його інтереси від занадто прискіпливих, не завжди компетентних і рідко ввічливих представників державних контролюючих органів; бути мудрим порадиником й партнером керівника підприємства, але завжди залишати за собою право гідно піти з підприємства, якщо керівник нехтує порадами головного бухгалтера, поспішно приймає важливі управлінські рішення (без попереднього обговорення, а потім звинувачує головного бухгалтера у провалах в діяльності підприємства); бездумно використовує кошти й матеріальні ресурси; відноситься до працівників підприємства не як до колег, а як до дешевої робочої сили, що немає права на вагоме слово і висловлювання вголос власної ділової думки.

Величина, глибина, щільність, періодичність й обґрунтованість витрат і доходів підприємства майже повністю залежить від згаданих вище людей (від їхнього стану здоров'я, настрою, заробітної плати, сімейного і соціального стану, мікроклімату в колективі, фахового та інтелектуального рівня, бажання працювати на реальний результат і т. д.), тому довготермінова витратно-доходна політика підприємства має зараховувати людські ресурси підприємства до основних витратнодоцільних і доходоформуєчих чинників його господарсько-фінансової діяльності.

Під витратно-доходною політикою підприємства слід розуміти політику, спрямовану на мінімізацію своїх витрат і максимізацію власних доходів за умови дотримання основних постулатів розвитку національної економіки, реалістичного прогнозу глобалістичних тенденцій та врахування низки базових суспільних вимог [77, с. 91].

Цілісна Концепція витратно-дохідної політики підприємства повинна формуватись під дією її певних складових: поняття, мета, цілі, об'єкти, суб'єкти, види витрат і групи доходів підприємства, засоби реалізації концепції, методи регулювання витрат і доходів, методи та рівні управління

витратами і доходами, основні показники ефективності витрат та доходів (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Концепція витратно-дохідної політики підприємства

№ з/п	Елементи концепції	Характеристика елементів концепції витратно-дохідної політики підприємства
1	2	3
1.	Поняття витратно-дохідної політики підприємства	політика, спрямована на мінімізацію своїх витрат і максимізацію власних доходів за умови дотримання основних постулатів розвитку ринкової економіки, реалістичного прогнозу глобальних тенденцій та врахування низки базових суспільних вимог
2.	Мета	забезпечення в процесі діяльності підприємства мінімально обґрунтованих (за певних умов) витрат та максимально можливих доходів
3.	Цілі	стратегічні, тактичні та оперативні
4.	Об'єкти	продукція, роботи, послуги або вид діяльності, місця (точки) виникнення, центри відповідальності витрат і доходів підприємства
5.	Суб'єкти	внутрішні (керівник підприємства, його заступники, головні спеціалісти та спеціалісти, керівники структурних підрозділів, матеріально відповідальні особи, постійні виконавці, залучені особи (інші працівники підприємства, причетні до формування витрат)) і зовнішні (аудитори, контролери-ревізори, податківці, банкіри, інвестори, акціонери та інші)
6.	Види витрат підприємства за П(С)БО 16 "Витрати"	визнані та невизнані витрати; прямі витрати (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати) і непрямі витрати (адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, втрати від участі в капіталі, інші звичайні витрати, витрати на податки на прибуток, надзвичайні витрати); витрати на виробництво і витрати звітного періоду; елементи витрат; витрати за статтями калькулювання
7.	Групи доходів підприємства за П(С)БО 15 "Дохід"	визнані та невизнані доходи; дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи, дохід від участі в капіталі, інші фінансові доходи, інші доходи, надзвичайні доходи; грошові і негрошові (за бартерними контрактами) доходи; дохід протягом корисного використання відповідних об'єктів інвестування; дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами (визнається у вигляді процентів, роялті, дивідендів)
8.	Засоби реалізації концепції	прогнозування, моделювання, нормування, бюджетування, проектування, управління (планування, організація, регулювання, контроль, облік, аналіз, оцінка, калькулювання, звітність, комунікація, стимулювання (мотивація)), маркетинг)

Продовження табл. 1.5

1	2	3
9.	Методи регулювання витрат і доходів	прямі та непрямі (опосередковані)
10.	Методи управління витратами та доходами	економічні і адміністративні
11.	Рівні управління витратами і доходами	вищий, середній, нижчий
12.	Основні показники ефективності витрат та доходів	виробнича собівартість, собівартість реалізованої продукції, трансфертна ціна, ціна (без надбавок та з надбавками) реалізованої продукції (робіт, послуг), рівень рентабельності (збитковості)

Примітка. Розробка автора.

Метою витратно-дохідної політики підприємства є його цілеспрямованість, що має забезпечити даному підприємству мінімально потенційні (за відповідних умов) витрати та максимально можливі доходи. Об'єктами витратно-дохідної політики підприємства виступають місця і точки витрат та джерела формування доходів. Суб'єктами цієї політики є посадові, матеріально-відповідальні, підзвітні й залучені особи; працівники підприємства, причетні до витрат і доходів. Від набору цих складових і вміння їхнього раціонального поєднання в конкретних умовах і ситуаціях залежить ефективність усієї витратно-дохідної політики підприємства.

Концепцію власної витратно-дохідної політики, підприємство повинно формувати не одразу, а протягом 0,5-3 років, тому вона не може раптово змінюватись. Це відбувається також протягом тривалого проміжку часу, переважно, у зв'язку із макроекономічними змінами в регіоні, державі, континенті або світі. Залежно від засад Концепції витратно-дохідної політики підприємства розробляють Концепцію обліку і контролю витрат, доходів.

Зміст Концепції обліку і контролю витрат, доходів сільськогосподарського підприємства зображено на рисунку 1.1.

Метою такої Коцепції є обліковий та контрольний супровід здійснення витрат і доходів сільськогосподарським підприємством, а предметом – процес здійснення витрат і отримання доходів таким підприємством.

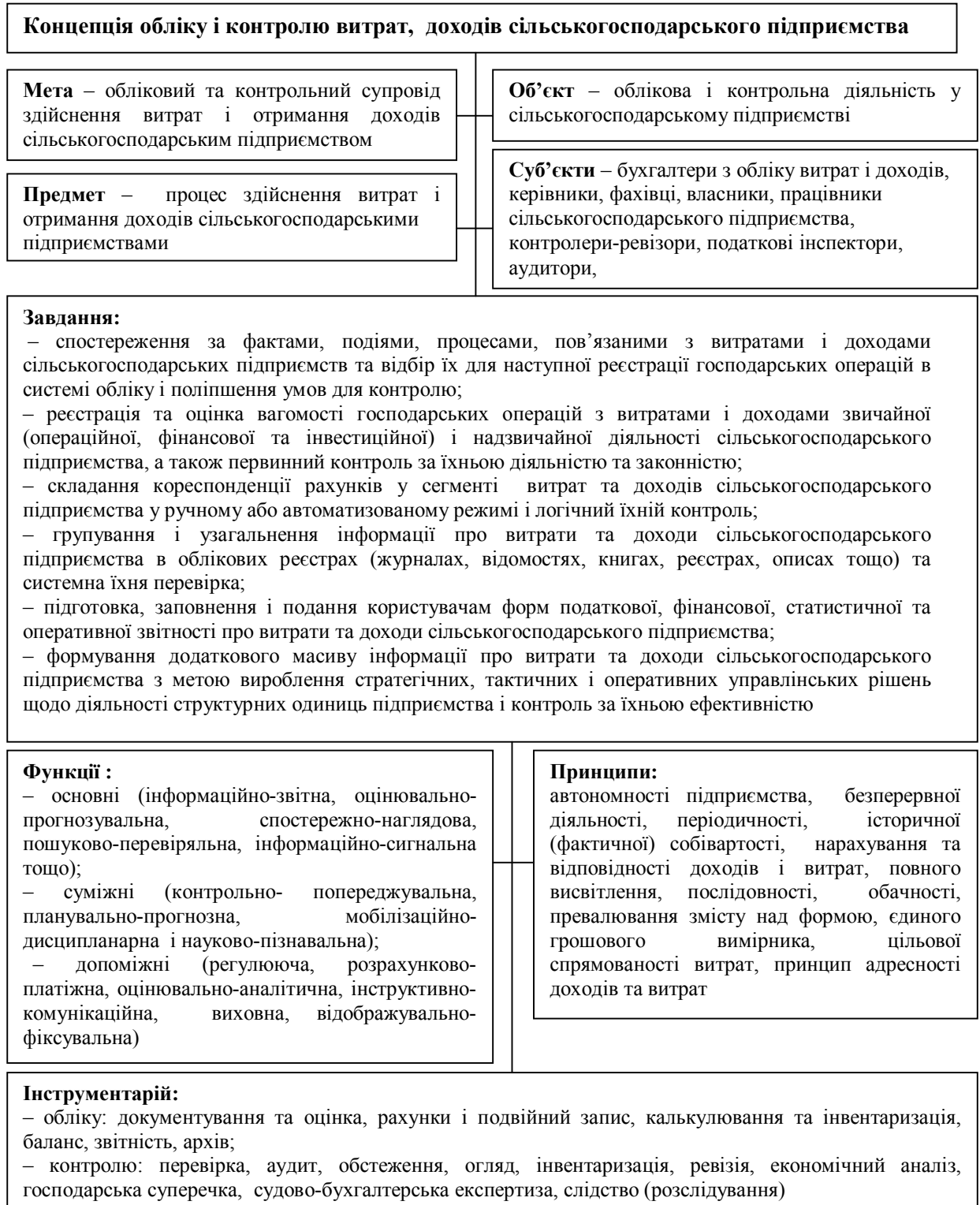


Рис. 1.1. Зміст Концепції обліку і контролю витрат, доходів сільськогосподарського підприємства

Примітка. Розробка автора.

Об'єктом в Концепції виступає облікова і контрольна діяльність у сільськогосподарському підприємстві, а суб'єктами – бухгалтери з обліку витрат і доходів, керівники, фахівці, власники, працівники сільськогосподарського підприємства, контролери-ревізори, податкові інспектори, аудиторі.

Спираючись на мету, предмет, об'єкт і суб'єкти Концепції обліку і контролю витрат, доходів сільськогосподарського підприємства визначені також завдання, функції, принципи та інструментарії, за допомогою яких буде реалізовуватись ця Концепція.

Слід звернути увагу і на проблему матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення обліку витрат і доходів підприємств.

Ця проблема полягає в тому, наскільки достатньо підприємство забезпечене сучасними матеріально-технічними засобами (комп'ютерною та іншою обчислювальною технікою; програмним забезпеченням до неї; засобами комунікації; оргтехнікою; нормативно-правовими й інструктивними матеріалами; бланками (зразками) форм первинних документів, облікових реєстрів, звітності тощо) і який рівень організації та ефективності ведення первинного та зведеного обліку, внутрішньofірмового (внутрішньогосподарського) контролю, формування звітної інформації.

Проведені дослідження свідчать, що задана вище проблема найкраще вирішується в тих підприємствах, керівники яких усвідомили, що вкладати кошти у розвиток матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення обліку і контролю підприємства не тільки вкрай необхідно, а і, до певної міри вигідно та престижно.

Проте, в цьому питанні не повинно бути поспішності і гарячкості, а послідовна, цілеспрямована стратегія розвитку підприємства на оновлення, закупівлю, облаштування, використання і фінансування матеріально-технічних засобів; проведення організаційних заходів, спрямованих на виведення підприємства на новітні простори інформаційної економіки.

Проблеми обліку і контролю витрат та доходів сільськогосподарських підприємств, в основному, такі ж як, і в інших видах економічної діяльності, проте мають низку галузевих особливостей.

Природно-економічні та організаційно-технологічні умови ведення підприємствами рослинництва та тваринництва описані багатьма авторами і всі вони визначають вплив цих умов на систему обліку та контролю сільськогосподарських підприємств.

Так, В.М.Жук в аграрному секторі економіки виокремлює певні процеси, яким відповідають відповідні об'єкти обліку: 1) процеси, пов'язані з біологічними перетвореннями та примноженням фізичного капіталу та біологічних активів. Їм відповідають виробництво, використання й примноження: земельного і еколого-природоохоронного капіталу; біологічних та енергетичних активів, виробництво сільськогосподарської та харчової продукції; 2) специфічні господарські процеси, що мають такі об'єкти обліку: відносини власності; спеціальні режими оподаткування (ФСП, ПДВ, земельний податок тощо); державна (бюджетна) підтримка за програмами; формування та використання галузевих нематеріальних активів; 3) процеси зміни активів, формування фінансових результатів діяльності, що відповідають об'єктам обліку формування та розподіл результатів сільськогосподарської діяльності; 4) особливості: приватизації майна та землі; організації різноманітних форм господарювання; формування людського капіталу; соціальної, природоохоронної та екологічної інфраструктури [148, с. 122].

В.Б.Моссаковський вказує на такі фактори, пов'язані з особливостями діяльності та управління сільськогосподарських підприємств: організаційні, менеджмент, економічні, технологічні та облікові. До останніх цей автор відносить: наявність внутрішньої та зовнішньої звітності про собівартість продукції; наявність великої кількості статей прямих витрат; періодичність проведення витрат протягом звітного періоду; особливості щодо групування

витрат; методика розподілу непрямих витрат; потреба відображення в обліку біологічних активів [239, с. 226].

Н.О.Гура визначає такі особливості сільського господарства: основним засобом виробництва в сільському господарстві є земля; специфічними засобами виробництва є живі організми (тварини і рослини); сезонність сільськогосподарського виробництва; тривалість виробничих циклів не співпадає з календарним роком; облік витрат потрібно вести в різних розрізах (видами культур, видами і віковими групами тварин, виробничими підрозділами тощо); від однієї культури або тварини отримують кілька видів продукції, що потребує відповідного розмежування витрат; готова продукція сільського господарства отримується одноразово і до організації обліку виходу продукції, її збереження, переробки та реалізації висуваються жорсткі вимоги; значна частина сільськогосподарської продукції використовується для власних потреб (корми, насіння тощо); вплив природних умов спричиняє те, що вихід готової продукції прямо не залежить від витрат на виробництво [64, с. 208].

Т.Є.Кучеренко відзначає: “На відміну від інших галузей економіки сільськогосподарське виробництво функціонує в специфічних умовах, оскільки основні засоби і предмети його праці такі як рослини, тварини та земельні ресурси, що є біологічними активами, розвиваються згідно біологічних законів їх існування. Тому проблема створення вартості аграрних підприємств з урахуванням інтегрованої екологічної та соціально-економічної оцінки результатів біологічних перетворень складових і факторів сільськогосподарського виробництва в ринкових умовах потребує інших методологічних підходів, ніж у промисловості” [199, с. 223].

Наявні проблеми обліку і контролю витрат та доходів сільськогосподарських підприємств, пов’язані із специфікою сільськогосподарської сфери, що проявляється в 11 ознаках:

1) існування землі сільськогосподарського призначення як основної умови виробництва продукції сільського господарства;

- 2) сезонність сільськогосподарського виробництва і необхідність покриття тимчасової нестачі обігових коштів;
- 3) наявність у сфері сільського господарства біологічних активів;
- 4) залежність сільськогосподарського виробництва від природно-кліматичних умов та його готовність до сприйняття їхніх докорінних змін (різкі коливання температур, збільшення кількості надзвичайних ситуацій);
- 5) об'єктивна необхідність державної підтримки розвитку сільського господарства та податкових пільг;
- 6) різноманітність форм власності з переважанням приватної та організаційно-правових форм з превалюванням за кількістю підприємств фермерських господарств, а за обсягами виробництва господарських товариств, насамперед, товариств з обмеженою відповідальністю;
- 7) значний відсоток обсягу вирощеної продукції підприємства у сфері сільського господарства використовують для власних потреб;
- 8) наявність основної, суміжної та побічної продукції, яка отримується в процесі сільськогосподарської діяльності та її велике різноманіття;
- 9) об'єктивна необхідність інвестування значних коштів у розвиток безпосередньо сільськогосподарського виробництва, доробки, переробки і зберігання, збуту та транспортування продукції;
- 10) оренда землі сільськогосподарськими підприємствами, в основному, у селян і сплата за неї та орендоване майно орендної плати у формі готівки і натуральної оплати;
- 11) підвищення рівня якості та безпечності продукції сільського господарства відповідно до вимог міжнародних, європейських і національних стандартів якості та контролю за їхнім дотриманням.

Галузеві особливості впливу природно-економічних та організаційно-технологічних умов на методологію обліку та контролю витрат і доходів сільськогосподарських підприємств узагальнено в Додатку А.

Такі галузеві особливості головному бухгалтеру сільськогосподарського підприємства слід ураховувати при складанні розпорядчого

документа про облікову політику за відповідними Методичними рекомендаціями [232].

В.Г.Линник звертає увагу на те, що “... облік в сільськогосподарському виробництві повинен відповідати діючому господарському механізму, економічним та організаційним особливостям функціонування цих підприємств” [207, с. 4].

Розвиваючи думку попереднього автора, процитуємо В.Б.Івашкевича, який зауважує, що “... бухгалтерський облік не є самоціллю або формальною умовою дотримання норм господарювання. Він служить засобом постійного впливу на виробництво для забезпечення його ефективності, здійснення режиму економії, правильного використання ресурсів, своєчасного виготовлення і реалізації продукції, зміцнення фінансового стану. Необхідність активного впливу обліку на виробництво визначається його безпосереднім зв'язком з ним, самою суттю, цільовим призначенням і змістом” [159, с. 168].

М.С.Ігнатенко, М.Г.Михайлов вважають, що основними напрямками вдосконалення обліку в сільськогосподарських підприємствах є: 1) розвиток на методологічному рівні прийнятної моделі обліку, що відповідає міжнародним стандартам за зразком моделі, яка діє у країнах Західної Європи; 2) спрощення обліку і скорочення звітності; 3) вдосконалення форм обліку, що засновані як на ручній, так і на автоматизованій обробці облікової інформації [161].

І.М.Белій відзначає: “Удосконалення методології обліку затрат і калькулювання собівартості продукції повинно будуватись в напрямку більш повного обліку відмінностей природно-економічних та організаційно-технологічних умов, в яких здійснюється діяльність підприємств (об'єднань) і їхніх госпрозрахункових підрозділів” [17, с. 142].

Отже, тут зроблено спробу висвітлити низку проблем обліку витрат і доходів підприємств. Слід розуміти, що підняті в цьому параграфі проблеми не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень, конкретизації, тим

більше, що облік витрат і доходів підприємств – це ключовий сегмент його облікової системи, який залежить від форми власності, виду економічної діяльності, організаційно-правової форми, обсягів продажу, чисельності працівників і т.д. Основні проблеми економічного розвитку сільсько-господарських підприємств, які виникли на початку 1990-х років, залишаються, в основному, невирішеними, а економічні реформи в Україні, на жаль, почалися не з сільського господарства. Галузевими ознаками природно-економічних та організаційно-технологічних умов впливу на облік та контроль витрат і доходів сільськогосподарських підприємств є 11 ознак, наведених вище.

Висновки до розділу 1.

1. В умовах загострення глобальних протиріч та кризових явищ скорочення витрат у підприємствах не повинно бути самоціллю їхніх керівників, адже їм необхідно зважати на низку моментів. По-перше, керівництво підприємства вимушене постійно планувати і скорочувати власні витрати, проте це треба робити виважено без серйозної шкоди або для торгової марки, або для покупців, або персоналу. По-друге, у процесі скорочення (зниження) витрат підприємства мають брати участь усі власники, керівництво, персонал, споживачі, акціонери. По-третє, всеохопна компанія зі скорочення витрат підприємства містить в собі більше потенційної шкоди, ніж вигоди. По-четверте, кожне рішення про здійснення витрат підприємства має ознаку або колегіальності, або одноособовості. За цих умов, облік та контроль підприємств набудуть яскраво виражених ознак глобалізму, переступаючи національні кордони та зростаючи до рівня глобального обліку і контролю із широким застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, контролю, аудиту.
2. Облік і контроль за витратами, доходами в умовах значного підвищення вимог до конкурентоспроможності підприємств має бути

спрямованим, загалом, на забезпечення досягнення належної якості продукції за мінімальних витрат і максимальних доходів.

3. Витратами доцільно називати використані підприємством активи або збільшення його зобов'язань перед кредиторами, в результаті чого зменшується власний капітал (без врахування капіталу, вилученого або розподіленого власниками). Основними ознаками класифікації витрат підприємств розглядаються: витрати за відношенням до технологічного процесу (основні та накладні витрати); за ступенем економічної однорідності (одноеlementні і комплексні витрати); за способом включення до собівартості окремих виробів (напівфабрикатів) (прямі та непрямі затрати); за відношенням витрат до обсягу виробництва (постійні і змінні витрати); за сферою виникнення (виробничі та позавиробничі витрати); за доцільністю охоплення планом (заплановані та незаплановані витрати); за доцільністю здійснення (продуктивні і непродуктивні витрати); за відношенням до часу виробництва продукції (поточні і одноразові); за видами витрат (економічні елементи та статті витрат).

4. Висловлено думку автора щодо доповнення основних класифікаційних ознак витрат підприємств, додатковими ознаками, серед яких такі залежно від ефективності діяльності (ефективні та неефективні); за кількісно-якісним спрямуванням витрат на виробництво (витрати на збільшення кількісних показників (обсягів) виробництва; витрати на поліпшення якісних показників виробництва). Для сільськогосподарських підприємств важливо виокремлювати наступні витрати: за стадіями виконання сільськогосподарських робіт (витрати на передпосівний обробіток ґрунту; витрати на посіви сільськогосподарських культур і догляд за ними; витрати на збирання таких культур та зачищення полів); за процесами виробництва продукції тваринництва (витрати на доставку, підготовку до годівлі та роздавання (випас) кормів; витрати на утримання тварин і птиці у приміщеннях, на пасовищах; витрати на отримання продукції тваринництва та доведення її до стандартних кондицій).

5. Поняття “дохід” доцільно розглядати як отримані підприємством активи або зменшення його зобов’язань перед кредиторами, в результаті чого збільшується власний капітал (без врахування капіталу, внесеного власниками). Основними ознаками класифікації доходів є їхній поділ за видами діяльності (доходи від основної, інвестиційної та фінансової діяльності; надзвичайні доходи); періодом формування (доходи звітного, майбутнього і минулих періодів); характером оподаткування доходу (доходи, що підлягають оподаткуванню; доходи, що не підлягають оподаткуванню) та впливом інфляції (номінальний і реальний доходи).

6. Автор пропонує доповнити основні класифікаційні ознаки доходів підприємств додатковими ознаками, серед яких доходи: щодо дотацій підприємствам (доходи з врахуванням дотацій; доходи без врахування дотацій); стосовно оплати задекларованих підприємством доходів (оплачені підприємству доходи (оплачені авансом (попередньо оплачені); оплачені у встановлені терміни); неоплачені підприємству доходи (неоплачені у встановлені терміни; взагалі неоплачені підприємству доходи до закінчення встановленого терміну позовної давності); щодо якості земель (доходи, пов’язані з вищою урожайністю сільськогосподарської продукції на землях кращої якості; доходи, пов’язані з вищою урожайністю сільськогосподарської продукції на землях будь-якої якості).

7. До основних проблем обліку витрат і доходів підприємств віднесено такі: повноти і своєчасного відображення витрат і доходів; забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати й доходи підприємства; створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами й доходами підприємства; встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні необґрунтованих витрат й зростанні поточних доходів підприємства; рівня відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат

і доходів чинному законодавству з обліку та контролю і меті та завданням самого підприємства; матеріально-технічного і організаційного забезпечення ведення обліку витрат та доходів підприємства. Відповідно до зазначених проблем, вказано напрямки їхнього розв'язання.

8. Залежно від засад Концепції витратно-дохідної політики підприємства розробляють Концепцію обліку і контролю витрат, доходів. Метою такої Концепції є обліковий та контрольний супровід здійснення витрат і доходів сільськогосподарським підприємством, а предметом – процес здійснення витрат і отримання доходів таким підприємством. Об'єктом в Концепції виступає облікова і контрольна діяльність у сільськогосподарському підприємстві, а суб'єктами – бухгалтери з обліку витрат і доходів, керівники, фахівці, власники, працівники сільськогосподарського підприємства, контролери-ревізори, податкові інспектори, аудитори. Спираючись на мету, предмет, об'єкт і суб'єкти Концепції обліку і контролю витрат, доходів сільськогосподарського підприємства визначені також завдання, функції, принципи та інструментарії, за допомогою яких буде реалізовуватись ця Концепція.

9. Галузевими особливостями впливу природно-економічних та організаційно-технологічних умов ведення сільського господарства на методологію обліку та контролю витрат і доходів сільськогосподарських підприємств є: існування землі сільськогосподарського призначення як основної умови виробництва продукції сільського господарства; сезонність сільськогосподарського виробництва і необхідність покриття тимчасової нестачі обігових коштів; наявність у сфері сільського господарства біологічних активів; залежність сільськогосподарського виробництва від природно-кліматичних умов та його готовність до сприйняття їхніх докорінних змін (різкі коливання температур, збільшення кількості надзвичайних ситуацій); об'єктивна необхідність державної підтримки розвитку сільського господарства та податкових пільг; різноманітність форм власності з переважанням приватної та організаційно-правових форм з

превалюванням за кількістю підприємств фермерських господарств, а за обсягами виробництва – господарських товариств, насамперед, товариств з обмеженою відповідальністю; значний відсоток обсягу вирощеної продукції підприємства у сфері сільського господарства використовують для власних потреб; наявність основної, суміжної та побічної продукції, яка отримується в процесі сільськогосподарської діяльності та її велике різноманіття; об'єктивна необхідність інвестування значних коштів у розвиток безпосередньо сільськогосподарського виробництва, доробки, переробки і зберігання, збуту та транспортування продукції; оренда землі сільськогосподарськими підприємствами, в основному, у селян і сплата за неї та орендоване майно орендної плати у формі готівки і натуральної оплати; підвищення рівня якості та безпечності продукції сільського господарства відповідно до вимог міжнародних, європейських і національних стандартів якості та контролю за їхнім дотриманням.

Основні положення, розкриті автором у розділі 1, опубліковані у низці його наукових праць [77; 78; 84; 94; 106; 110; 113; 117; 120; 126-128; 129; 132; 138; 233; 262].

РОЗДІЛ 2

ІНСТРУМЕНТИ, ВИДИ І ПРИНЦИПИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ

2.1. Інструменти обліку, контролю витрат і доходів підприємств

Будь-яке значиме дослідження, незалежно від того у якій сфері наук воно здійснюється, повинно мати власну методологію.

С.В.Івахненко звертає увагу на те, що “... методологія має справу із дослідженням загальнонаукового підґрунття використання окремих методів, є філософською, теоретичною основою вивчення об’єкта дослідження” [158, с. 160].

А.А.Мазаракі (як і низка інших представників київської наукової школи вчених-економістів) вважає методологією науку (вчення) “...про структуру, логічну організацію, способи, принципи, методи, засоби та норми науково-пізнавальної діяльності” [143, с. 10].

Елементами методології наукового дослідження, за твердженням цих вчених, є ідея, проблема, гіпотеза, концепція і теорія, які знаходяться у взаємозв’язку та взаємообумовлюють одна одну, тобто знаходяться в діалектичній єдності [143, с. 16].

Н.М.Малюга, Т.В.Давидюк зазначають, що на методологію обліку впливають його цілі, завдання і методологічні засоби, які можуть ґрунтуватись на властивостях досліджуваного об’єкта, володінні дослідником науковим інструментарієм і т. д. [217, с. 168].

М.С.Пушкар розглядає методологію “... як всеохоплююче знання про понятійний апарат конкретної науки, її концепцію, внутрішню будову, етапи становлення та розвитку” [313, с. 34].

В.В.Сопко зауважує, що в бухгалтерському обліку пізнання здійснюється на трьох етапах облікового процесу: первинного спостереження (виявлення господарських фактів); вторинного спостереження (дослідження

стану та змін у ньому в кожному господарському факті); третинного (узагальнення господарських фактів за принципом двоїстості) на потреби управління. Методологію бухгалтерського обліку наш відомий вчений-економіст розуміє як сукупність прийомів, за якими можна розпізнати об'єкт дослідження. Такими прийомами (інструментами) він вважає: документування, інвентаризацію, оцінювання, калькулювання, рахунок, двоїсте (подвійне, балансове) відбиття зміни господарських фактів у системі рахунків і звітність [352, с. 51, 53, 57].

Кожна методологія мусить мати відповідні інструменти за допомогою яких можна спочатку зрушити, а потім розв'язати ті проблеми, які мають бути вирішені у процесі певного дослідження.

Інструментом, зазвичай, називають відповідний засіб (спосіб, прийом) за допомогою якого можна суттєво впливати на об'єкт дослідження.

Відомий вітчизняний вчений-економіст М.Т.Білуха зробив основоположну характеристику методу господарського обліку, ґрунтуючись на тому, що систему такого обліку можна досліджувати за допомогою загальнонаукових і специфічних методичних прийомів (рис. 2.1).

Ф.Ф.Бутинець називає метод бухгалтерського обліку системою способів та прийомів, завдяки яким об'єкти обліку відображаються і узагальнюються в грошовій оцінці за економічно однорідними ознаками для контролю за виконанням статутних вимог, ефективним використанням виробничих ресурсів підприємства і забезпечення власності та досягнення найбільшої ефективності господарської діяльності. Елементами методу бухгалтерського обліку, на його думку, є: документація та інвентаризація, оцінка і калькуляція, рахунки та подвійний запис, бухгалтерський баланс і звітність [33, с. 58].

П.П.Німчинов зазначає, що метод бухгалтерського обліку – це система способів і прийомів, які забезпечують суцільне, безперервне та взаємопов'язане відображення і економічне узагальнення у грошовій оцінці об'єктів бухгалтерського обліку для збереження власності, контролю за

процесом виконання планів та управління господарством. Такий метод, за переконанням цього вченого, як система складається з бухгалтерського балансу, системи бухгалтерських рахунків, подвійного відбиття процесів, документації, інвентаризації та узагальнення даних поточного бухгалтерського обліку [251, с. 52].

Метод господарського обліку				
Загально-наукові методичні прийоми	Специфічні методичні прийоми			
	Документалістики	Двоїсті	Органолептичні	Балансово-звітні
Аналіз	Документування господарських операцій		Інвентаризація	Балансове узагальнення господарської діяльності
Синтез	Контроль первинних документів	юридична обґрунтованість		
Індукція		за формою і змістом		
Дедукція		взаємний контроль операцій і документів	Систематичне і аналітичне групування даних обліку	Суцільні спостереження
Аналогія				
Моделювання		логічний контроль	розрахунково-аналітичні	Звітне узагальнення господарської діяльності
Абстрагування				
Конкретизація				

Рис. 2.1. Характеристика методу господарського обліку.

Примітка. Складено автором на основі: [21, с. 54].

Близьке до попереднього визначення зробила Н.М.Ткаченко. На її думку, метод бухгалтерського обліку є системою способів і прийомів, за допомогою якої можна відображати об'єкти обліку з метою контролю і управління ними. Метод бухгалтерського обліку, на її погляд, складається з низки елементів, головні з яких: документація та інвентаризація, рахунки і подвійний запис, оцінка та калькуляція, баланс і звітність [368, с. 31].

М.С.Пушкар, М.Т.Щирба до інструментів фінансового обліку відносять: групування документів за різними ознаками, оцінювання фактів,

рахунки обліку, подвійний запис, стискання і розгортання даних (у реєстрах синтетичного і аналітичного обліку), визначення собівартості (калькуляція), складання звітності [315, с. 22-23].

Особливої уваги заслуговує класифікація методів обліку, зроблена В.А.Шпаком (вважаємо її дуже вдалою). Він виокремлює наступні методи обліку: вартісні (оцінка і калькулювання), фіксації (документація та інвентаризація), систематизації (подвійний запис і бухгалтерські рахунки) та узагальнення (баланс і звітність) [397, с. 16].

Під час нашого дослідження використовувались наступні методи: аналізу, синтезу, порівняння, аналогії, абстрагування, конкретизації, спостереження, створення теорії, історичний, формалізації, моделювання і графічний.

М.С.Пушкар зазначає, що, наприклад, удосконалення фінансового обліку можливе за умови вирішення низки методологічних проблем: орієнтація на забезпечення інформацією не лише зовнішніх, а і внутрішніх користувачів; уточнення плану рахунків; розробка економічних показників, які дають чітку уяву про явища і процеси господарської діяльності, резерви раціонального використання ресурсів; отримання інформації про недоліки в роботі підприємства, його втрати і непродуктивні витрати; розробка нових прогресивних форм обліку, орієнтованих і на ручну, і на автоматизовану обробку інформації [313, с. 35].

Розглядаючи коло питань, пов'язаних з методологією досліджень, слід згадати і про теорію.

А.А.Мазаракі, О.П.Корольчук та інші вказують на наступне: “Теорія дає зрозуміти об’єкт пізнання в його внутрішніх зв’язках і цілісності, пояснює багатомірність наявних фактів і може передбачити нові, ще невідомі, прогнозуючі поведінку систем у майбутньому” [143, с. 16].

В.А.Шпак зазначає: “Теорія – вища форма організації наукового знання. Теорія бухгалтерського обліку – сукупність наукових положень, система основних наукових ідей і поглядів на облік” [397, с. 31].

В.В.Сопко переконаний, що теоретичною засадою бухгалтерського обліку слід вважати загальну економічну теорію, яка розкриває закони суспільного виробництва, обміну і розподілу матеріальних благ. Облік забезпечує відображення господарської діяльності підприємств у відповідності із цими законами, а методологічною – діалектичний метод пізнання природи, суспільства та людського мислення [352, с. 6-7].

В загальній економічній теорії (стосовно теми наших досліджень) можна знайти інформацію про витрати і доходи, види підприємств та системи управління ними, а також облік і контроль як функцій управління. В процесі теоретичного дослідження таких питань слід з'ясувати в чому суть цих економічних категорій; визначити і розкрити їхнє місце та значення у функціонуючій економічній системі і діалектичний взаємозв'язок з цією системою та її окремими елементами; встановити закономірності, проблеми і напрямки їхнього розв'язання на основі нагромадженого міжнародного і вітчизняного досвіду; сформувані відповідні концепції і парадигми виходячи з різних альтернативних підходів науковців та практиків тощо.

Загалом, бачення теоретико-методологічних засад обліку і контролю витрат та доходів підприємств доцільно відобразити за допомогою структурно-логічної схеми “теорія – методологія – облік – контроль – функції – принципи – витрати – доходи ” (рис. 2.2).

Теорія – це найбільш загальні положення дослідження, на яких базується його основа. Теорія у сфері обліку охоплює загальнооблікові питання, терміни, завдання, предмет і метод обліку, його основні елементи (прийоми та способи), облік господарських процесів, план рахунків і його побудови, облікові реєстри сучасних форм обліку, фінансової та іншої звітності, положень (стандартів) і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й інших нормативно-правових актів щодо нього, історії та перспектив розвитку обліку.

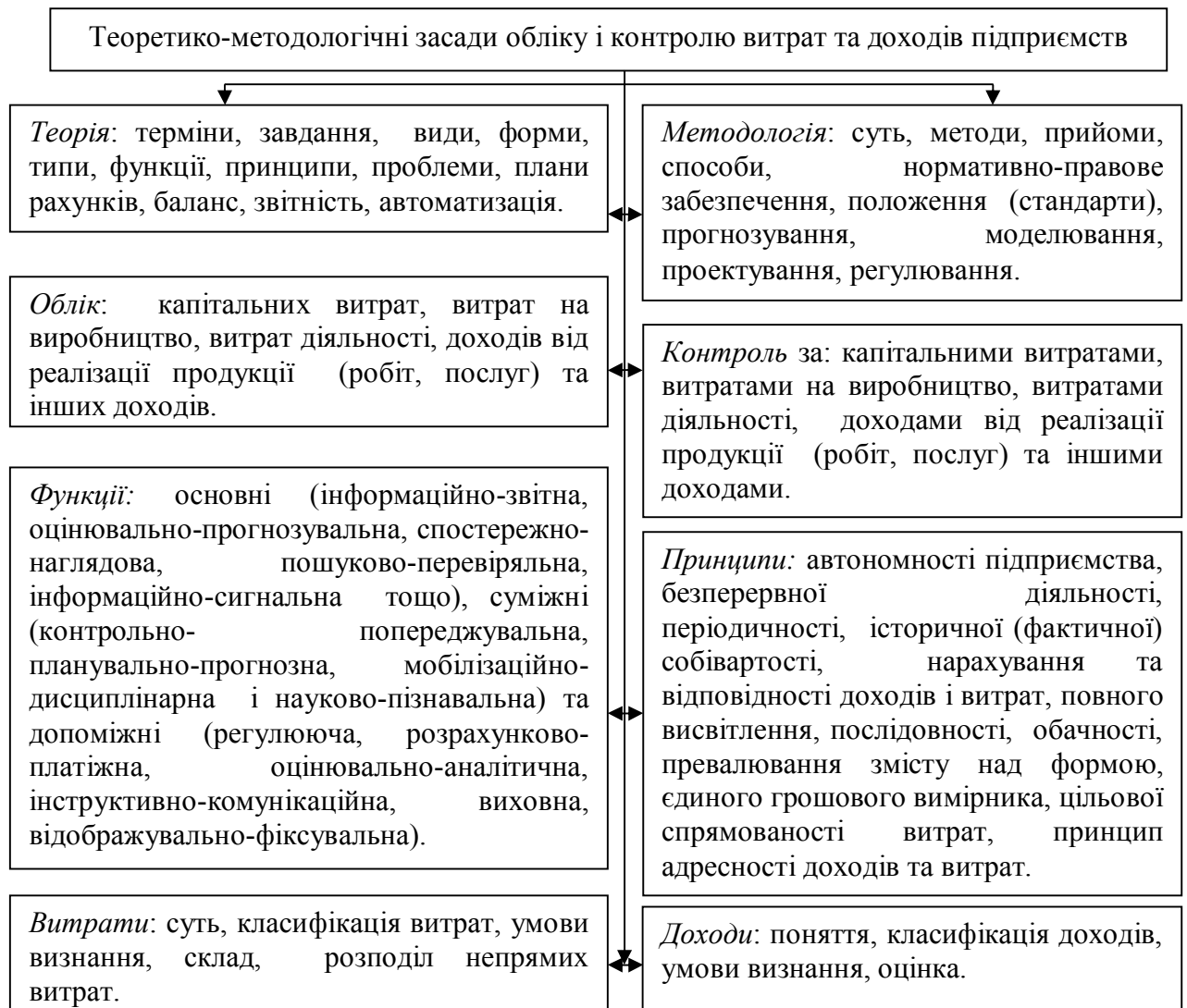


Рис. 2.2. Структурно-логічна схема “теорія – методологія – облік – контроль – функції – принципи – витрати – доходи”.

З теорією обліку (фінансового і управлінського) у діалектичному взаємозв’язку перебувають теорії контролю (державного, аудиторського, внутрішнього і громадського), витрат (витрат на виробництво, витрат діяльності, капітальних витрат, трансакційних витрат, витрат альтернативних можливостей), видів економічної діяльності (галузі матеріального і нематеріального виробництва), власності (державної, приватної, колективної, комунальної, змішаної), праці (фізичної та інтелектуальної), доходів (від звичайної і надзвичайної діяльності) та прибутку, підприємств (державних,

приватних, господарських товариств, виробничих кооперативів, фермерських господарств) і т. д.

Методологія – це сукупність методів за допомогою яких здійснюється дослідження. Методологія обліку пов'язується з розробкою, вибором і застосуванням методів обліку.

Метод обліку – це набір прийомів і способів, які дають змогу обліку виконувати визначені для нього функції. Йдеться про методи нарахування амортизації, оцінки інвестицій, оцінки вибуття запасів, обліку витрат, калькуляція, порядок визначення курсових різниць тощо.

Інструментами обліку, тобто відповідними засобами (способами, прийомами) за допомогою яких можна суттєво впливати на об'єкт дослідження, є: документація, оцінка, рахунки, подвійний запис, калькулювання, інвентаризація, баланс, звітність, а у системі контролю – перевірка, аудит, обстеження, огляд, інвентаризація, ревізія, економічний аналіз, господарська суперечка, судово-бухгалтерська експертиза, слідство (розслідування).

Інструменти обліку слід доповнити таким інструментом як архів, який гарантує збереження, повторне використання, а у випадку закінчення встановлених термінів зберігання обліково-звітної інформації – її ліквідацію, що забезпечить врахування їхнього потенціалу при використанні в процесі господарсько-фінансової діяльності цих підприємств.

Система бухгалтерського обліку та економічного контролю за витратами і доходами в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного їхнього нормативно-правового забезпечення. Таке забезпечення формувалось протягом двох останніх десятиріч і воно перебуває в процесі постійних змін, які супроводжуються політичними, економічними, інтеграційними, соціальними та іншими чинниками.

Наукових праць, присвячених суто піднятій тут проблемі в спеціальній літературі недостатньо. Винятком, напевно, є монографія Н.Пилипів, де дослідженню нормативно-правового забезпечення обліку й контролю

затрат в газотранспортних підприємствах відведено окремий параграф. Правда, заради справедливості зазначимо, що можна знайти чимало публікацій з обліку та контролю за витратами і доходами підприємств, де ця проблема згадується серед інших проблем. Однак, інтерес до нормативно-правового забезпечення обліку та контролю загалом, і до нормативно-правового забезпечення обліку і контролю за напрямками зокрема, буде з часом наростати.

Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне, кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в Україні.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств варто відносити: Закони України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, “Про державну контрольно-ревізійну службу”, “Про аудиторську діяльність”, “Про державну податкову службу України”; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз’яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 “Запаси” (в частині списання запасів на витрати виробництва), 15 “Дохід”, 16 “Витрати”, 18 “Будівельні контракти”, 30 “Біологічні активи ”; 31 “Фінансові витрати”, 33 “Витрати на розвідку запасів корисних копалин” (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність - М(С)ФЗ 2 “Запаси”; 9 “Витрати на дослідження і розробки”, 11 “Будівельні контракти”, 18 “Дохід”, 23 “Витрати позики”); Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості ... (за

видами економічної діяльності: у промисловості, в сільськогосподарських підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, в торгівельній діяльності, житлово-комунального господарства, проектних робіт тощо); вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі); накази про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольно-ревізійних робіт і т. д.

Погоджуємось з думкою Г.Г.Кірейцева, що формування прогресивних систем і моделей бухгалтерського обліку, як і нормативно-правової бази ведення обліку – справа непроста і нелегка. Вона потребує найвищого рівня теоретичної підготовки вчених і практиків, які розробляють рекомендації з удосконалення обліку та його системи [174, с. 21].

М.С.Пушкар, М.Т.Щирба нормативно-правове регулювання фінансового обліку в Україні відповідно до МСФЗ розглядають на чотирьох рівнях: законодавчому, нормативному, методичному і організаційно-розпорядчому [315, с. 41].

Л.К.Сук та П.Л.Сук переконані, що основними нормативними документами, які забезпечують регламентацію бухгалтерського обліку в Україні є такі документи як Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, П(С)БО, Плани рахунків бухгалтерського обліку (повний і спрощений), “Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку” [360, с. 30-31].

Г.П.Журавель, П.Я.Хомин вважають, що “... у нормативних актах та наукових джерелах відсутня формалізація методики розробки облікової політики, а лише подається загальне визначення її як сукупності принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання фінансової звітності. Відсутність чіткої формалізації таких дефініцій, як принципи, методи, процедури, потребує ґрунтовної розробки основ облікової політики ...” [150, с. 390].

Щодо регулювання бухгалтерським обліком, то дані науковці розглядають чотири рівні такого регулювання: перший (Закони України, Укази Президента України, постанови КМУ), другий (нормативні документи Мінфіну України, Держкомстату України, Держказначейства, ДПА, НБУ України та інших відомств, котрі реєструють у Мінюсті України), третій (нормативні акти, інструкції, методичні рекомендації, вказівки, листи міністерств і відомств), четвертий (робочі документи, що формують облікову політику в підприємстві [150, с. 28-30].

Звідси, вважаємо, що I рівень можна було б назвати найвищим рівнем, II – вищим, III – середнім, а IV – базовим.

Н.І.Пилипів розробила чотирирівневу модель нормативно-правової бази з регулювання обліку та контролю із прив'язкою до вітчизняних підприємств з транспортування газу. Ця модель передбачає чотири рівні: перший рівень – нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України; другий – нормативно-правові акти, які приймає Міністерство фінансів України, а саме: Інструкція щодо застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; третій - нормативно-правові акти відомства (в даному випадку НАК “Нафтогаз України”); четвертий - нормативно-правові акти підприємства (йдеться про ДК “Укртрансгаз ” НАК „Нафтогаз України”) [286, с. 41].

В галузевому сенсі слушною є і низка пропозицій В.М.Жука щодо реалізації регуляторно-організаційних завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки, де йдеться про посилення впливу галузевого управління на формування методології обліку в цьому секторі; удосконалення національних П(С)БО шляхом адаптації МСФЗ до національних потреб; забезпечення складання податкової, статистичної та інших форм звітності за даними бухгалтерського обліку; забезпечення обов'язкового делегування представників Мінагрополітики до методологічних рад з бухгалтерського обліку при Мінфіні та із статистичної

звітності при Державному агентстві статистики України (забезпечити створення такої при Держстаті); прийняття Закону України „Про відомчу аграрну статистику” та інших нормативно-правових актів щодо його реалізації; проведення реформування системи державного управління бухгалтерським обліком в аграрній галузі шляхом відновлення вертикалі контролю за дотриманням методології обліку і звітності [149, с. 50].

Л.В.Гуцаленко переконана в тому, що реформа вітчизняного бухгалтерського обліку проводиться з метою створення і введення в дію Закону України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, зразком для створення яких були міжнародні стандарти [67, с. 47].

До певної міри можна погодитись з думкою Л.В.Гуцаленко, проте є певні сумніви щодо ефективності і терміновості реформи вітчизняного бухгалтерського обліку, в результаті якої Україна зазнала значних втрат фінансових, матеріальних і трудових ресурсів.

Оригінальною є класифікація В.М. Пархоменка. Він поділяє акти нормативно-правового забезпечення за місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку на такі групи: 1) Закони України як нормативно-правові акти вищої юридичної сили; 2) акти вищого органу в системі органів виконавчої влади (постанови Кабінету Міністрів України); 3) положення стандарти бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові документи з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які затверджує Міністерство фінансів України, як основний орган центральної виконавчої влади з питань регулювання бухгалтерського обліку і фінансової звітності в Україні; 4) нормативно-правові акти (інструкції, положення, вказівки) й методичні рекомендації, які розробляються і затверджуються Міністерством фінансів України та іншими органами на підставі П(С)БО із врахуванням специфіки й наявних потреб відповідних видів економічної діяльності; 5) рішення (накази, розпорядження) щодо організації бухгалтерського обліку і застосування конкретної облікової політики, які ухвалюються власником

(керівником) підприємства на основі документів вищого порядку, що подана у попередніх 4-ох групах документів цього забезпечення [280, с. 5].

Класифікація, запропонована В.М. Пархоменком має за недоліки те, що перша і друга групи актів дуже споріднені між собою як акти законодавчої і виконавчої гілки центральних органів влади в Україні і їх не варто роз'єднувати, а також те, що у цій класифікації (як і в багатьох інших класифікаціях) пропущені нормативно-правові акти місцевого походження (обласні, районні).

Звичайно, що останні зустрічаються не часто, проте вони реально існують у формі різних методичних рекомендацій, вказівок, положень, листів, роз'яснень, пов'язаних із місцевим фінансуванням, оподаткуванням, кадровою політикою, специфікою роботи у певній галузі (сільське господарство, переробна промисловість АПК, будівництво, торгівельна діяльність і т.д.).

Цілком погоджуємось з Т.Г. Маренич, яка відзначає, що уже до 2005 р. “Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів”, затверджена постановою Кабінета Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, повністю виконана і, навіть, перевиконана. В результаті цього в Україні почала функціонувати така нормативно-правова база, котра, в основному, відповідає як міжнародним, так і європейським нормам ведення бухгалтерського обліку [220, с. 21].

Щодо нормативно-правової бази економічного контролю, то вона реформована, за нашим переконанням, лише в частині аудиторського контролю.

В.П. Пантелєєв детально і, основне, вдало описав законодавчі засади внутрішньо-господарського та внутрішнього аудиту в Україні за період з 1991 до 2008 рр. Зокрема, він наводить перелік з 29 назв документів, що визначають межі етапу регламентації та нормативні положення з регламентації внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту, чинні на даний час. Серед цих документів і Закони України (“Про підприємства”, “Про

господарські товариства”, “Про державну контрольну ревізійну службу”, “Про аудиторську діяльність”, “Про банки і банківську діяльність”, “Про захист економічної конкуренції” і т д); рішення аудиторської палати України (національні нормативи аудиту; міжнародні стандарти аудиту; програма постійного удосконалення професійних знань аудиторів України; перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) тощо); державні стандарти України, накази, постанови, рішення, розпорядження НБУ, Державного казначейства України, ДКЦПФР України, Міністерства фінансів України щодо затвердження положень, методичних рекомендацій та вказівок про організацію бухгалтерського обліку і звітності, внутрішнього аудиту і т.д. [276, с. 27-31, 432-435].

Мають рацію Н.І.Петренко, О.В.Філозоф, які переконані, що питання внутрішнього аудиту на великих підприємствах України не може регулюватись лише іноземним законодавством. Треба мати і національну нормативно-правову базу, котра б враховувала національні особливості ведення підприємницької діяльності [281, с. 219].

До згаданого вище додамо, що нормативно-правова база економічного контролю в Україні розроблена значно слабше, ніж нормативно-правова база фінансової звітності (і це при тому, що нині в нашій державі тридцять міністерств, відомств, органів та служб, які мають відповідні контрольні функції).

На часі, вважаємо, розроблення і прийняття Законів України ”Про державний фінансовий контроль”, “Про фінансовий контроль за доходами і витратами фізичних осіб в Україні”, “Про громадський контроль”, “Про оприлюднення в електронних засобах інформації щодо власників земельних ділянок, індивідуальних житлових забудов, престижних легкових автомобілів іноземного виробництва і джерел їхнього фінансування” тощо.

Така модель, в принципі, могла б підійти для будь-якого вітчизняного підприємства у виробничій сфері.

Нормативно-правові акти щодо бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю витрат і доходів підприємств слід поділяти на такі рівні:

- міжнародні або континентальні (МСФЗ, ГААП, Директиви ЄС);
- загальнодержавні (нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України);
- загальнооблікові (акти Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, НБУ, Державного казначейства України, Державної податкової служби України);
- галузеві (відомчі) (акти профільних міністерств та відомств);
- регіональні (нормативно-правові акти обласних і районних державних управлінь, служб, відділів, груп. Цей рівень – найслабша ланка у нормативно-правовому забезпеченні обліку та контролю, практично недосліджена, хоча нею не варто нехтувати);
- внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові).

Нормативно-правові акти України, пов'язані з обліком та контролем витрат і доходів, перебувають під постійною увагою як вчених-економістів, так й практиків (керівників, головних бухгалтерів підприємств, організацій, закладів). В результаті цього у нормативно-правові акти України періодично вносяться зміни, доповнення, а іноді виникають нові або принципово поліпшені акти. Наприклад, до П(С)БО 15 “Дохід” та П(С)БО 16 “Витрати” з моменту їхнього прийняття (1999 р.) до нині вносились суттєві зміни по кілька разів, до П(С)БО 18 “Будівельні контракти” і П(С)БО 30 “Біологічні активи” – по одному разу. Згадані тут зміни та доповнення виникали не випадково, а в результаті апробації національних положень (стандартів) на практиці.

Тепер звернемось до досвіду Російської Федерації, де нормативне регулювання бухгалтерського обліку складається з 4-ох рівнів, на кожному з

яких це регулювання проводять організації, наділені державою відповідними повноваженнями (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Нормативне регулювання обліку та звітності у Російській Федерації

Рівні нормативного регулювання обліку і звітності у РФ	
I рівень	Законодавчі акти, Укази Президента, Постанови Уряду РФ
II рівень	Положення з бухгалтерського обліку (ПБУ)
III рівень	Методичні рекомендації (вказівки), інструкції
IV рівень	Робочі документи з бухгалтерського обліку самої організації

Примітка. Складено автором на основі: 190, с. 1.

За даними таблиці 2.1 можна зробити висновок, що у РФ існують наступні рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку: загальнодержавний, мінфінівський, галузевий і власне самого підприємства.

Т.Кувалдіна і С.Метелев звертають увагу на те, що для Росії важливим є прийняття Федерального закону “Про офіційний бухгалтерський облік”, перероблення національних стандартів, що дуже наближені до МСФЗ та розроблення галузевих методичних рекомендацій, наприклад, з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) та вказівок про особливості складу витрат у певній галузі, підгалузі або виді діяльності, з бухгалтерського обліку в некомерційних організаціях і т. д. [190, с. 5].

В Російській Федерації щодо обліку витрат і доходів підприємств застосовують національні стандарти – положення з бухгалтерського обліку (ПБУ) 9 “ Доходы организации ” [297] і 10 “Расходы организации” [298].

Із документів міжнародного масштабу варті особливої уваги з боку вітчизняних фахівців положення загальноприйнятої практики бухгалтерського обліку (ГААП 2010) відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності [411; 412].

На підставі висловлених вище думок науковців щодо різних ознак класифікації нормативно-правового забезпечення обліку і контролю, на

рисунку 2.3 наведено власну класифікацію з уточненням щодо витрат та доходів підприємства.

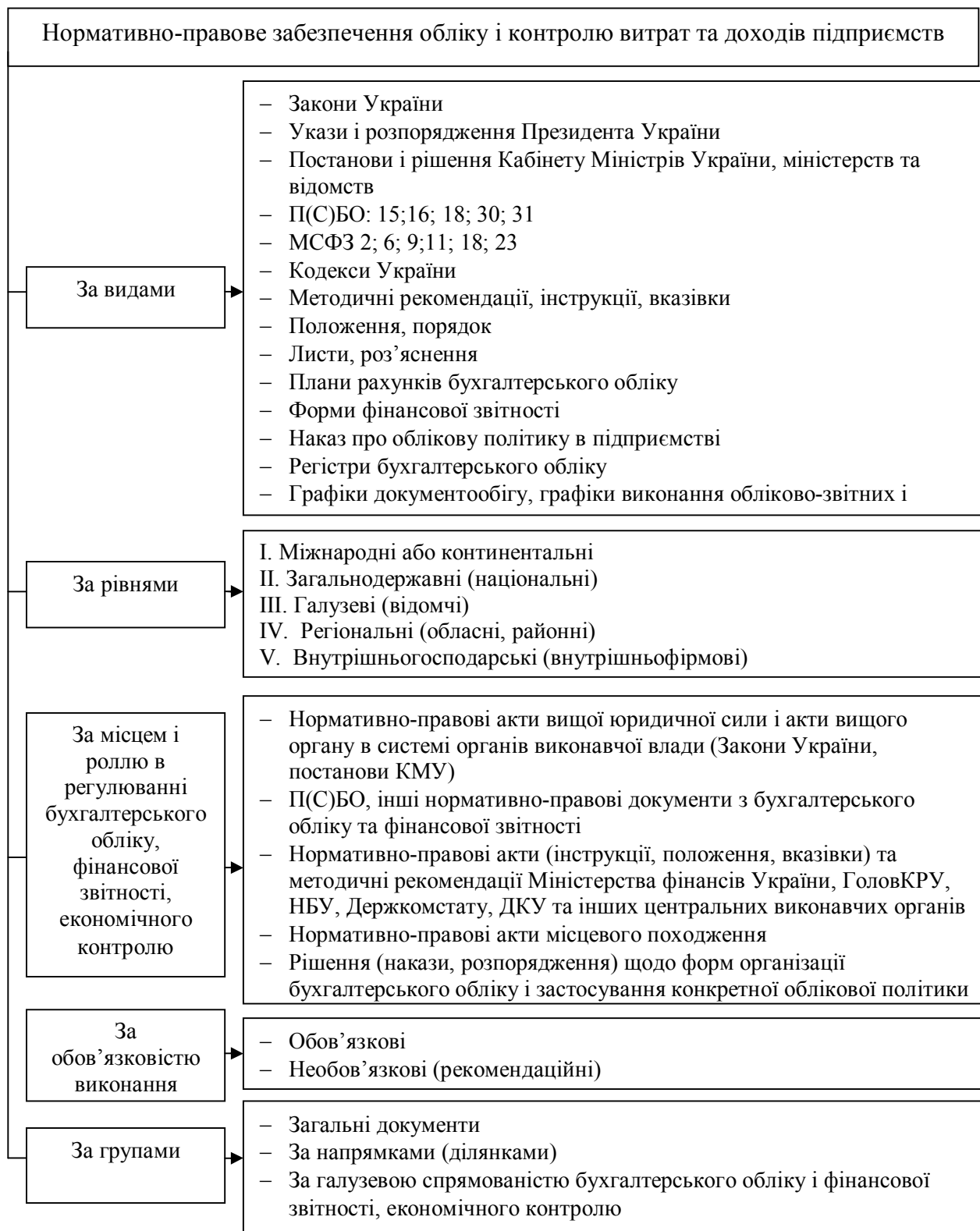


Рис. 2.3. Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку і контролю за витратами та доходами підприємств.

Примітка. Розробка автора.

Зокрема пропонуємо 5 класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення: за видами; рівнями; місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю; обов'язковістю до виконання; групами.

В плані поліпшення нормативно-правових актів України щодо обліку та контролю витрат і доходів сільськогосподарських підприємств, необхідно зробити наступні кроки:

- провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і контролем витрат та доходів з метою виявлення дублювання і неузгодження положень цих актів та нерегульованих ситуацій;
- організувати та щомісячно оновлювати довідково-інформаційну базу підприємств з питань обліку, контролю, оподаткування, в тому числі щодо витрат і доходів;
- головним бухгалтерам, контролерам-ревізорам, аудиторам, науковцям, що постійно працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються обліку та аудиту проводити робочі нотатки виявлених ними суперечностей, неув'язок згаданих вище актів та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських виданнях; під час проведення наукових і науково-практичних конференцій, семінарів, робочих нарад і т. д.

Таким чином, правильно визначені та обґрунтовано застосовані методологічні інструменти дають змогу забезпечити високу достовірність досліджень системи обліку витрат і доходів підприємств. Інструментом, зазвичай, називають відповідний засіб (спосіб, прийом) за допомогою якого можна суттєво впливати на об'єкт дослідження.

В системі обліку витрат і доходів підприємств такими інструментами виступають: документація, оцінка, рахунки, подвійний запис, калькуляція, інвентаризація, баланс, звітність, архів, а у системі контролю - слідство (розслідування), ревізія, господарська суперечка, перевірка, аудит,

обстеження, огляд, інвентаризація, судово-бухгалтерська експертиза, економічний аналіз. Належне нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів є важливою умовою ефективної організації обліку та контролю в підприємствах. Без такого забезпечення підприємство приречене на значні штрафи, пені та, в кінцевому результаті, – на банкрутство.

2.2. Види обліку витрат і доходів та їхній розвиток

Облік витрат і доходів підприємств неможливо професійно здійснювати без чіткого розуміння того, якою має бути його інформаційно-облікова система. Ця система є індивідуальною і динамічною, тому головний бухгалтер підприємства повинен постійно приділяти їй належну увагу та працювати над її поліпшенням, що позитивно впливатиме на ефективність господарсько-фінансової діяльності даного підприємства.

Розв'язання досліджуваної проблеми започатковано в наукових працях Ю.А. Вериги, С.М. Деньги [43], С.Ф. Голова [54], Л.М. Кіндрацької [172], В.Г. Мельника, А.Г. Богача [227], М.С. Пушкаря [314], Я.В. Соколова, В.Я. Соколова [348], А.Д. Шеремета [394] та інших вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів.

Ці вчені-економісти зробили відповідний внесок у такий напрямок досліджень, проте вони потребують поглиблень і узгоджень щодо відповідних термінів, пов'язаних із інформаційно-обліковою системою витрат і доходів підприємств та їх сегментів, уточнення місця бухгалтерського обліку в загальній системі обліку, який здійснюють люди у всіх сферах їхньої діяльності.

Проблемам обліку та контролю (аудиту) витрат і доходів підприємств в Україні, присвячені дисертаційні дослідження: І.М.Бабин (2010 р.), І.Р.Гавришків (2008 р.), Т.А.Гоголь (2006 р.), Й.В.Канака (2003 р.), М.А.Костіва (2006 р.), О.В.Князевої (2008 р.), М.В.Ломонос-Чанкселіані

(2007 р.), М.Г.Мельничука (2009 р.), О.Л.Міклуха (2006 р.), О.В.Павелко (2010 р.), О.А.Полянської (2009 р.), М.В.Реслер (2006 р.).

Ці здобувачі досліджували облік та контроль витрат і доходів (загалом або їхні окремі аспекти) у підприємствах споживчої кооперації, санітарно-курортного комплексу, харчової промисловості, з виробництва стінових матеріалів, електролампового виробництва, рибного господарства, вантажних авіап перевезень, підприємствах гуртової торгівлі, меблевих підприємствах, а також надзвичайних доходів і витрат (Додаток Б).

Е.Б.Дікін вважає, що облік витрат – це частина обліку, що вимірює, записує і відображає інформацію про витрати. Собівартість, на його думку, є втратою ресурсів [406, с. 4].

Основною функцією обліку витрат і доходів підприємства в функціонуючому підприємстві є інформаційна. Завдяки цій функції підприємство має потребу формувати власну інформаційно-облікову систему витрат і доходів підприємства.

Проте, ця система не є самостійною, а лише провідним сегментом інформаційної системи підприємства загалом. Водночас, інформаційно-облікова система витрат і доходів підприємства має також свій сегмент – інформаційну систему бухгалтерського (фінансово-економічного) обліку витрат і доходів підприємства (рис. 2.4).

Зобразивши на рисунку 2.4., три системи, що становлять інформаційний інтерес до витрат і доходів підприємства, подамо власне визначення цих систем.

Інформаційно-облікова система витрат і доходів підприємства (ІОК(С)ВДП) – це визначальний сегмент інформаційної системи, який забезпечує внутрішніх і зовнішніх споживачів обліково-звітною інформацією про витрати та доходи підприємства у визначені терміни.

Л. М. Кіндрацька справедливо зазначає: “Володіючи широким спектром облікової інформації, керівництво має можливість обґрунтувати раціональні зміни в стратегії й тактиці ведення діяльності. Саме це й

визначає стрижневу особливість інформації як цінного ресурсу, сформованого системою бухгалтерського обліку” [172, с. 31].

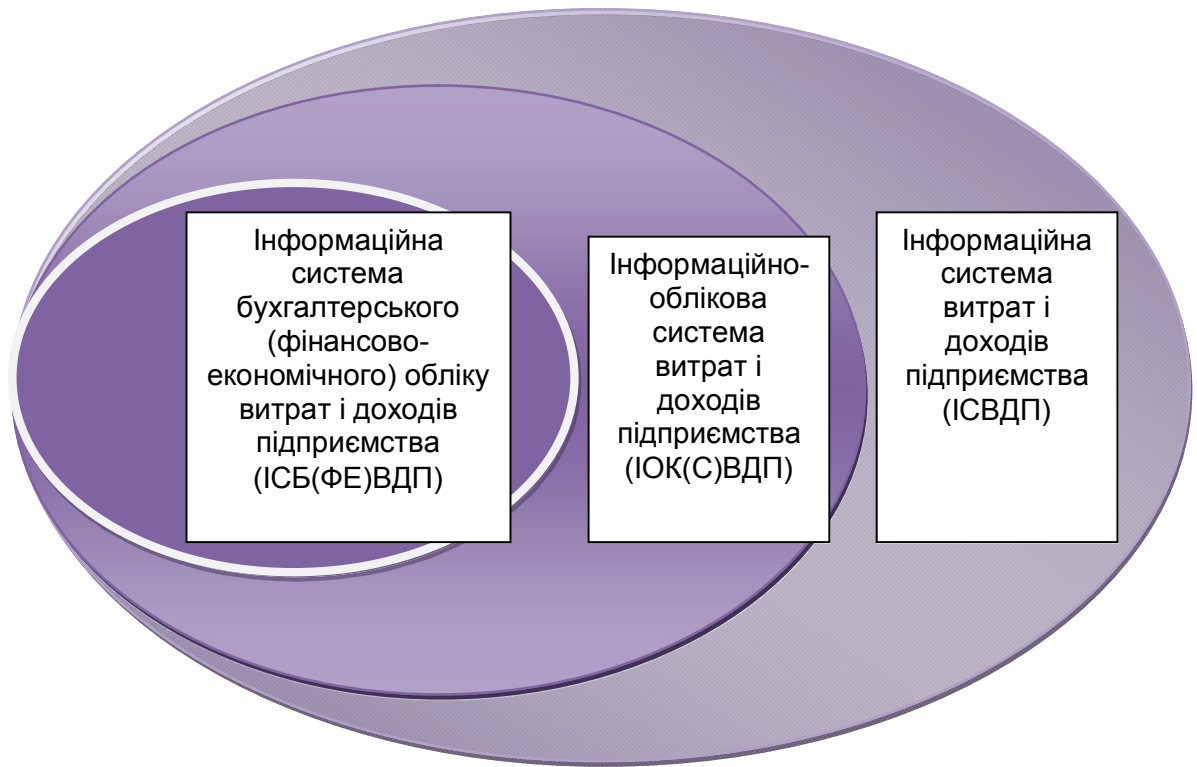


Рис. 2.4. Інформаційна система підприємства.

Примітка. Розробка автора.

Інформаційна система підприємства є самостійною системою, що перебуває у взаємозв’язку з іншими (технічною, технологічною, кадровою, управлінською, правовою тощо), які забезпечують нормальне функціонування підприємства.

Інформаційно-облікова система залежна від інформаційної системи підприємства, яка складається з таких інформаційних систем: бухгалтерського (фінансово-економічного), управлінського, оперативно-технічного, податкового¹, статистичного обліку.

¹ Податковий облік, за нашим переконанням, не є обліком в повному розумінні цього поняття, а тільки податковими розрахунками або обчисленнями, які потрібні податковим працівникам для обґрунтованого утримання з підприємств податку на прибуток і податку на додану вартість.

Проте лише інформаційна система бухгалтерського (фінансово-економічного) обліку є повноцінною, розвинутою і характерною для будь-якого підприємства, незалежно від його розмірів, форм власності, організаційно-правової форми, видів діяльності і т. д.

Обліком (accounting), на думку Б.Нідлза, Х.Андерсона, Д.Колдуела, є інформаційна система, яка обмірює, обробляє і повідомляє фінансову інформацію про ідентифікованого господарюючого суб'єкта. Бухгалтерія (bookkeeping) як основний сегмент інформаційної системи обліку забезпечує відображення операцій і збереження записів [413, с. 34-35]. (bookkeeping) як основний сегмент інформаційної системи обліку забезпечує відображення операцій і збереження записів [413, с. 34-35].

К.Уорд відзначає: “Добре розроблена система обліку повинна не тільки бути досить гнучкою, щоб адаптуватись до великих змін, а і дає змогу завчасно виявляти можливі наслідки таких змін. В результаті система може стати серйозною підмогою в процесі прийняття рішень” [371, с. 413].

М. С. Пушкар, М.Т.Щирба щодо цього зауважують, що “... в умовах комп'ютерної обробки даних називати облік бухгалтерським, тобто книжним, нелогічно. Комп'ютер видає інформацію у будь-якому форматі і якого потрібно змісту (табличному, графічному, символічному тощо). Комп'ютер зараз використовують для прискорення обробки даних, але ідеологія збору, обробки даних та отримання інформації залишається на рівні середньовіччя, що зафіксовано у назві науки “бухгалтерський облік” ” [314, с. 21].

З одного боку, думка відомого вітчизняного вченого є слушною, оскільки сучасна наука про облік перебуває на іншому, вищому рівні розвитку, ніж у період Луки Пачолі, і відповідно не може називатись, як і тоді, бухгалтерським обліком. З іншого боку, навіть нині термін “книга” набуває модерних рис і вже маємо “електронну книгу”. Логічно припустити, що через 2–3 роки матимемо електронну облікову книгу.

Ю. А. Верига та М. С. Деньга наполягають на введенні у вітчизняну науку терміна “еккаунтинг” [43, с. 7].

Проте, вони не подали власного його трактування, хоча визначили управлінський еккаунтинг як систему “...обліку, планування, контролю, аналізу даних про затрати у спектрі необхідного для управління персоналу оперативного прийняття рішень з метою оптимізації фінансових результатів діяльності підприємства” [43, с. 337].

Термін “еккаунтинг” значно ширший за “бухгалтерський облік”, проте автори не подали критеріїв для їхнього розмежування.

Враховуючи певну прогалину у вітчизняній обліковій науці щодо визначення терміна “еккаунтинг” та розвиваючи ідеї Ю. А. Вериги і С. М. Деньги, зазначимо, що еккаунтинг є інформаційною підсистемою системи управління підприємством, що складається з обліку, планування, контролю, аналізу, інформації про події, факти, явища, господарські процеси, які відбуваються в підприємстві за напрямками, необхідними для усіх зацікавлених сторін з метою прийняття управлінських рішень і забезпечення основної мети діяльності цього підприємства.

С.Ф.Голов, дискутуючи з Ю.А.Веригою і С.М.Деньгою про заміну терміна “бухгалтерський облік” на “еккаунтинг”, зазначає, що сама собою ця заміна не вирішує проблеми актуальності бухгалтерського обліку в сучасних умовах. Науковець вважає, що більш перспективним є створення нової парадигми бухгалтерського обліку на основі дослідження досягнень науки і практики та його можливостей забезпечення сучасної потреби користувачів інформації [54, с. 305].

Не можемо погодитись з С.Ф.Головим щодо назви науки, тому, що відповідно до вказаної назви сприйматимуть цю науку в суспільстві, та від цього залежатиме її успіх.

Я.В.Соколов і В.Я.Соколов не поділяють думок учених-економістів про заміну терміна “бухгалтерський облік” на інші. Вони розглядають бухгалтерський облік не як набір реєстрів і звітних форм, а як стиль

мислення – менталітет бухгалтерів та ділових людей. Ці люди мають відповідні професійні уявлення, на які прямо впливають національні особливості [348, с. 80].

“В потоці заокеанській ідей, – зазначають ці науковці, – є чимало свіжих ідей, які потрібно вивчати. Проте, відтворювати та копіювати доречно лише те, що корисне для розвитку національної економіки й облікової науки” [348, с. 80].

Вважаємо, що за нагальної потреби термін “бухгалтерський облік” можна замінити на поняття “фінансово-економічний облік” (зараз така потреба ще не назріла). Поняття “фінансово-економічний облік” донині в науковій літературі не використовувалось і подане в науковому обігу вперше.

Пропонуючи в науковий вжиток термін “фінансово-економічний облік”, базуємося на дослідженнях В.Г.Мельника та А.Г.Богача, які вказують на необхідність заміни застарілого поняття “бухгалтерський облік” на сучасне. Ці автори запропонували вживати поняття “економічний облік” [227, с. 209].

Проте, на нашу думку, це поняття є неповним і його двояко можна трактувати, оскільки термін “економічний” варто розглядати не лише як такий, що стосується сфери економіки, а і як раціональний, доцільний, ефективний. Як можливу альтернативу пропонуємо поняття “бухгалтерський облік” замінити на новітнє “фінансово-економічний облік”.

На думку А.Д.Шеремета, управлінський облік нині перебуває на шостому етапі розвитку, виходячи за межі бухгалтерського обліку, і охоплює будь-яку інформацію, корисну для прийняття рішень. Управлінський облік переходить від управління виробництвом до стратегічного управління взагалі. Бухгалтер стає партнером з бізнесу, тобто менеджером [394, с. 6].

Використовуючи та розвиваючи оригінальні ідеї та пропозиції вітчизняних учених-економістів, запропоновано класифікацію загально-людського (багатосферного) обліку (рис. 2.5).

Як свідчать дані рисунка 2.5., загальнолюдський багатосферний облік можна, в принципі, поділяти на облік у сфері економіки (господарський облік) та облік поза сферою економіки (позагосподарський облік). Ця класифікація дасть змогу не тільки розмежувати облік у сфері економіки (господарський) та поза сферою економіки, а й встановити місце фінансово-економічного обліку у сфері економіки, господарського обліку.

Характеризуючи інформаційну систему підприємства, важливо знати масив інформації про витрати і доходи, який вона має акумулювати.

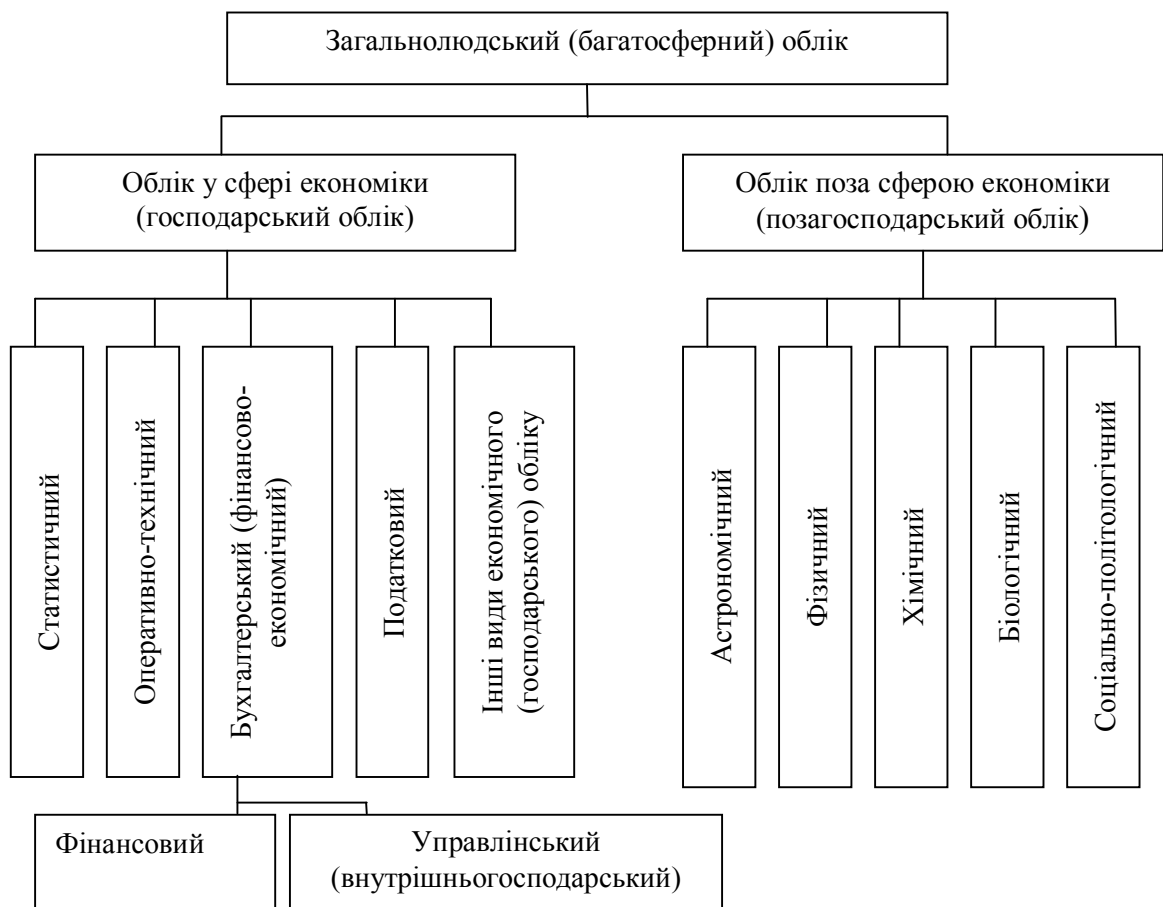


Рис. 2.5. Класифікація загальнолюдського багатосферного обліку

Примітка. Складено автором на основі [227].

Для цього пропонуємо використати таку математичну модель:

$$\sum_{i=1}^n y_i = \sum_{i=1}^n x1_i + \sum_{i=1}^n x2_i + \sum_{i=1}^n x3_i , \quad (1.1)$$

де y_i – масив інформації конкретного її споживача про витрати і доходи підприємства та його середовище;

$x1_i$ – масив інформації про витрати і доходи, яку отримують від інформаційної системи бухгалтерського (фінансово-економічного) обліку витрат і доходів підприємства (ІСБ(ФЕ)ОВДП);

$x2_i$ – масив інформації про витрати і доходи з інших інформаційних систем обліку витрат і доходів підприємства (крім ІСБ(ФЕ)ОВДП);

$x3_i$ – масив інформації про витрати і доходи, отримуваний з інших систем інформації, що знаходиться поза інформаційно-обліковою системою підприємства;

n – кількість споживачів інформації про витрати і доходи;

i – конкретний споживач інформації про витрати і доходи.

Витрати і доходи займають важливе місце в системі господарського обліку. Відображення витрат та доходів знаходимо в системі фінансового, управлінського, податкового (податкових обчисленнях) та статистичного (статистичних обстеженнях) обліку, який забезпечують облікові служби підприємств. У теоретичному та методологічному аспектах проблеми господарського обліку залишаються дискусійними, насамперед щодо його поняття, змісту, основних видів, їхніх меж, наповненості та взаємозв'язку, зарубіжного досвіду використання термінів “бухгалтерський облік”, “рахунковедення”, “еккаунтинг”. Така ситуація спонукає до наукового пошуку.

В Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначення терміну “бухгалтерський облік” подається як “процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень” [307].

Далі у цьому ж Законі є і визначення терміну “внутрішньогосподарський (управлінський) облік” як системи “обробки та

підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх потреб користувачів у процесі управління підприємством” [307].

Конкретизуючи аналіз останніх досліджень і публікацій відзначимо окремі думки та пропозиції вчених-економістів. Зокрема, Л.М.Кіндрацька відзначає, що “...у загальному циклі управління підприємством (планування – облік – аналіз – регулювання) бухгалтерський облік, крім інформаційної, виконує також контрольну, оціночну та аналітичну функції. Саме за обліковими функціями бухгалтерський облік поділяють на фінансовий, податковий і управлінський” [172, с. 31].

О.О.Канцуров підкреслює, що “... бухгалтерський облік існує і як наукова, і як практична діяльність, його предмет двоякий. Бухгалтерський облік як наука вивчає модель господарської діяльності, в основу якої покладені соціально-економічні, організаційно-правові, адміністративно-розпорядчі відносини та інформаційні потоки й економічні зв’язки в господарському процесі, а як практична діяльність – досліджує господарські факти” [168, с. 100].

С.А.Кузнецова під обліком розуміє бухгалтерський облік і відповідно за облікову систему сприймає систему бухгалтерського обліку. За її переконанням: “Бухгалтерський облік – інформаційна система, яка використовує інформацію про господарську діяльність підприємства та процеси (виявлення, вимірювання, реєстрації, групування, узагальнення, зберігання й передачі інформації про діяльність підприємства), щоб одержати та надати результати у вигляді бухгалтерських звітів користувачам для прийняття рішень” [194, с. 15].

В.Б.Моссаковський, ведучи мову про вирішення питання щодо побудови бухгалтерського обліку в Україні, вважає, що “передусім слід уточнити про який вид обліку йдеться” [240, с. 24].

Далі цей автор згадує про бухгалтерський, внутрішньогосподарський (управлінський), статистичний і податковий облік та їхні трактування вченими-економістами, проблеми і напрямки їх вирішення [240, с. 24-25].

В.П.Палій вказує: “Єдиний бухгалтерський облік був характерним для планового соціалістичного господарства... В умовах сучасного постіндустріального ринкового господарства єдиний бухгалтерський облік є анахронізмом, так як різні його відділи постачають інформацію для різних галузей управління...” [270, с. 47].

В.В.Уманців пише: “Бухгалтерський облік завжди був і є основним джерелом інформації для управління на мікро- та макрорівнях” [370, с. 17].

Господарський облік – це, на наш погляд, облік, який зобов’язані вести і, переважно, ведуть фізичні та юридичні особи, що здійснюють підприємницьку діяльність.

Цей облік існує з тих пір, відколи люди почали виробляти продукцію не тільки для власних потреб, а і для продажу. Господарський облік пройшов шлях від простого (примітивного) до сучасного (досконалого) обліку, що базується на використанні персональних комп’ютерів. На нашу думку, господарський облік в Україні передбачає необхідність ведення в його межах фінансового, управлінського, податкового (податкові обчислення) і статистичного обліку.

Провідними серед видів господарського обліку є фінансовий і управлінський облік. Назва “управлінський облік”, на нашу думку, найбільше відповідає його суті, адже і фінансовий, і управлінський облік забезпечують інтереси управління підприємством, тому подаємо власні варіанти заміни термінів “фінансовий облік” та “управлінський облік” на інші (табл. 2.2).

Б.Є.Нідлз, Х.Р.Андерсон, Д.С.Колдуел про фінансовий і управлінський облік обґрунтовано заявляють: “... якщо фінансовий облік основний наголос робить на повному і точному поясненні та розкритті результатів операцій фірми, то управлінський облік намагається допомогти керівництву досягти своїх цілей; перший має відкритий, другий – закритий характер” [249, с. 427].

Таблиця 2.2

Альтернативні варіанти застосування термінів адекватних до термінів
“фінансовий облік” та “управлінський облік”

№ з/п	Альтернативні варіанти термінів	
	“фінансовий облік”	“управлінський облік”
1.	зовнішній облік	внутрішній облік
2.	зовнішньоінформаційно-забезпечувальний облік	внутрішньоінформаційно-забезпечувальний облік
3.	зовнішньозабезпечувальний облік	внутрішньозабезпечувальний облік
4.	обов’язковий (офіційний) облік	необов’язковий (неофіційний) облік
5.	цілісний (всеохоплюючий) облік	сегментарний (локальний, місцевий) облік
6.	макрооблік (мезооблік)	мікрооблік
7.	загальний (регламентований) облік	специфічний (нерегламентований) облік
8.	основний облік	допоміжний (суміжний) облік
9.	провідний (визначальний) облік	доповнюючий (супровідний) облік
10.	облік для когось (зовнішніх потреб)	облік для себе (власних потреб)
11.	суспільний облік	облік власника
12.	загальнодержавний облік	місцевий (регіональний, точковий) облік
13.	зовнішньоуправлінський облік	внутрішньоуправлінський облік
14.	базовий (обов’язковий, постійний) облік	позабазовий (необов’язковий, спонтанний, непостійний) облік
15.	облік для всіх (хто бажає отримати інформацію про підприємство)	облік для команди, що зацікавлена у функціонуванні підприємства
16.	матеріально-речово-зобов’язувальний облік	витратно-доходно-результативний облік
17.	суспільний економічний облік	індивідуальний економічний облік
18.	знеособлений облік	індивідуалізований облік
19.	фінансово-економічний (фінансовий) облік	нефінансово-економічний (нефінансовий) облік

Примітка. Розробка автора.

Проте, наведену вище цитату доцільно було б доповнити тим, що управлінський облік намагається допомогти не лише керівникам підприємства, а і його власникам (співвласникам), кредиторам та інвесторам. Це принципово важливо для окреслення цілей і завдань управлінського

обліку. М.С.Пушкар небезпідставно переконаний, що суперсистема обліку має нині три підсистеми: управлінський облік, фінансовий облік та контролінг [363, с. 19-20].

Правда, тут доцільно додати, що фінансовий облік повинні вести усі підприємства, управлінський – середні та великі, а контролінг – великі і дуже великі підприємства.

М.С.Пушкар спільно з М.Г.Чумаченком висунув ідею новітньої назви обліку – інформологія. На думку даних авторів, інформологія – це вчення про інформаційні ресурси у найширшому розумінні цього слова. Бухгалтер в інформаційному центрі підприємства, як вважають поважні автори, набуде статусу менеджера з інформаційних ресурсів [384, с. 13].

М.С.Пушкар також відзначає: “Інформологія органічно трансформує ідеологію системи обліку із процедури або мистецтва як відображати факти господарської діяльності на рахунках у розвинуту науку про інформаційні ресурси, розширення об’єктів спостереження, вивчення запитів менеджменту з метою дати для них такий інформаційний продукт, без якого неможливо обійтись будь-якому працівникові управління” [316, с. 17-18].

З.В.Гуцайлюк з приводу дискусій щодо зміни назви “бухгалтерський облік” логічно зазначає наступне: “... мова, насамперед, мала б йти про наповнення існуючої бухгалтерської системи новими підходами до їх дослідження. Серед них пріоритетним, безумовно, є формування соціально-орієнтованої системи обліку. І ще: облік починається з власності. Тому основним завданням реформування має бути підвищення довіри до його результатів з боку саме власників та інших користувачів, а не банальна зміна назви як науки, так і цього вкрай необхідного у ринковій економіці виду практичної діяльності” [65, с. 143].

Ідея “інформології” має певну новизну і привабливість, яку не варто, з одного боку, категорично заперечувати у професійному середовищі теоретиків та практиків з обліку (в нашій історії є вже приклади заперечень наук про генетику і кібернетику), з іншого боку, маємо тверде переконання в

тому, що запровадження терміну “інформологія” супроводжуватиметься значними ризиками для облікової науки, престижу професії бухгалтера-аудитора, існування спеціальності “Облік і аудит”.

С.О.Левицька справедливо зазначає, що вітчизняні вчені-економісти виокремлюють наступні види господарського обліку: фінансовий, податковий, динамічний, актуальний, соціальний, креативний, стратегічний (прогнозний) та управлінський [203, с. 8].

Л.К.Сук, П.Л Сук запевняють, що бухгалтерський облік відповідно до потреб користувачів інформації, поділяється на фінансовий, управлінський і податковий [360, с. 15].

В.В.Сопко підкреслює, що “... сьогодні словосполучення (термін ”бухгалтерський облік”) у світовій практиці не містить чіткого змістовного значення. Цей термін застосовують тільки деякі держави – Україна, Росія, Білорусь та ін. Раніше це словосполучення означало форму, де здійснюють рахунковий облік, тобто облік ведуть у книзі. У більшості країн використовують термін “рахунковедення” [353, с. 2].

Власне бачення основних видів господарського обліку (у сфері економіки) показано на рисунку 2.6.

Як свідчать дані рисунка 2.6., господарський облік (облік у сфері економіки) доцільно поділяти на такі види: фінансовий, управлінський, податковий (податкові обчислення), статистичний.

С.О.Левицька вважає, що “...сьогодні практично неможливо ототожнювати управлінський та внутрішньогосподарський облік. Сучасне поняття та функції управлінського обліку вийшли за межі внутрішньогосподарського обліку”[203, с. 7].

На думку І.Б.Садовської, Н.В.Тлукевич, “... під управлінським обліком слід розуміти складову бухгалтерського обліку, що є поєднанням бюджетування, обліку, аналізу та контролю для інформаційного забезпечення менеджменту підприємства” [336, с. 30].

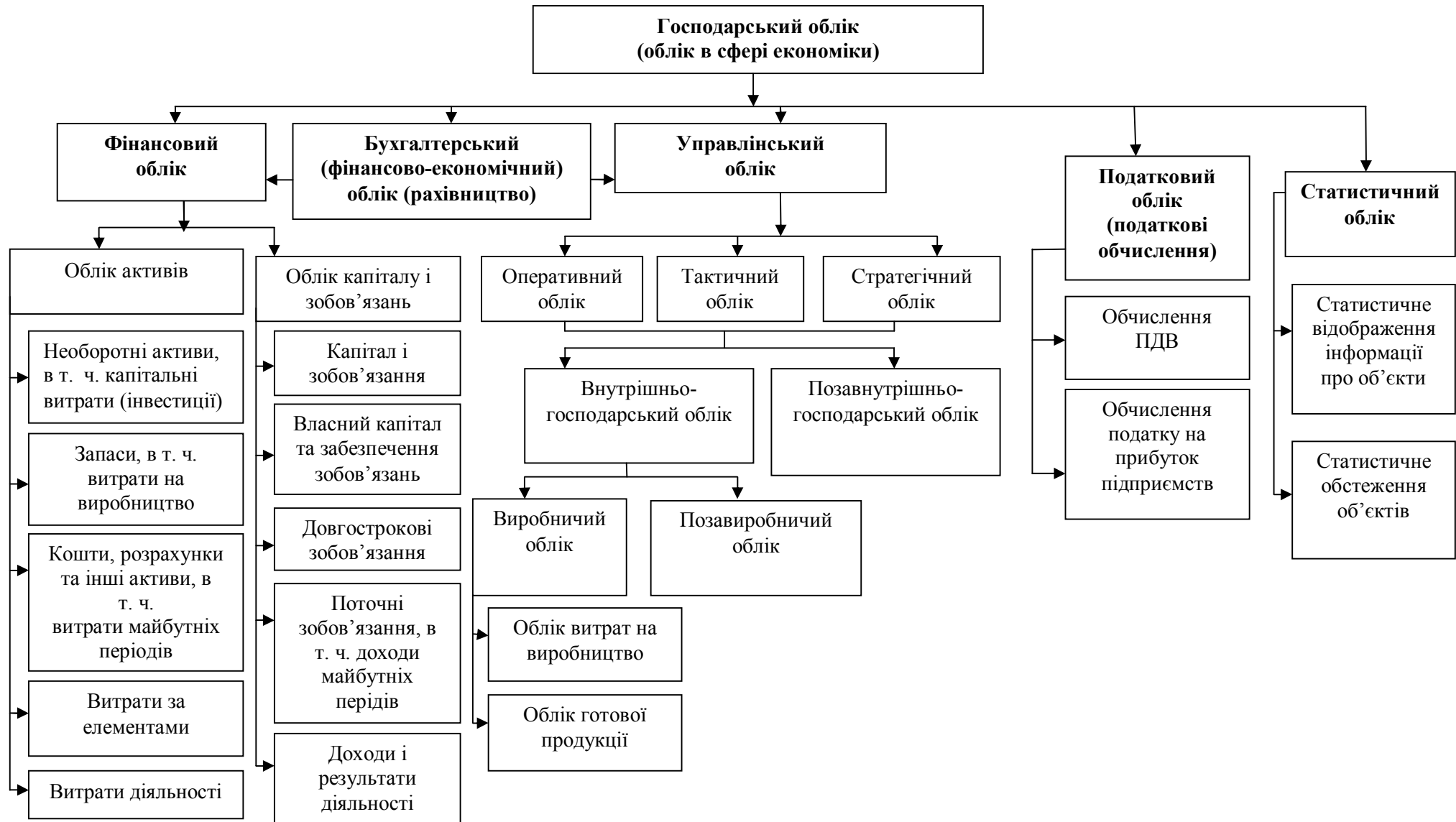


Рис. 2. 6. Класифікація видів господарського обліку (обліку у сфері економіки)

Т.М.Сльозко аргументовано доводить, що “ ... управлінський облік можливий тільки на середніх, що наближаються до великих, та великих підприємствах. А таких підприємств не так уже й багато. ... цей облік не регламентований, то не так багато фахівців на великих підприємствах впроваджуватимуть його, бо ведення чи неведення управлінського обліку ніякої відповідальності за собою не тягне” [345, с. 52].

У фінансовому обліку інформація про витрати та доходи формується на рівні підприємства з використанням синтетичних рахунків і субрахунків та, переважно, подвійного запису. Інформація про витрати і доходи, отримана із фінансового обліку, є основою для складання фінансової звітності, насамперед, форми 2 “Звіт про фінансові результати”.

В управлінському обліку нагромаджується інформація про витрати та доходи на рівні структурних підрозділів (бригад, цехів, ділянок, ланок, ферм і т. д.) та окремих виконавців. Ця інформація є підставою для складання внутрішньої звітності за запитами її користувачів.

Втім, на державному рівні рекомендовані для виробничих підприємств форми управлінської звітності не розроблені та не затверджені, в тому числі управлінської звітності про витрати і доходи.

У зв'язку з цим, С.А.Кузнєцова виважено пропонує в складі управлінської бухгалтерської звітності виокремлювати 6 звітів щодо витрат та доходів підприємства, зокрема звіти: 1) про виконання бюджету доходів та витрат за фактом нарахування; 2) про виконання платіжного бюджету; 3) про надходження грошових коштів за продукцію, роботи, послуги; 4) за продажу продукції, робіт, послуг; 5) з виробництва продукції робіт та послуг; 6) зведений звіт про доходи та витрати [195, с. 17-18].

У податковому обліку (податкових обчисленнях) формується інформація про витрати та доходи, що служить основою для заповнення податкових декларацій з податку на додану вартість і декларацій з податку на прибуток підприємства.

В статистичному обліку нагромаджується масив інформації про витрати і доходи, що є базою для заповнення низки форм статистичної звітності. Наприклад, ф. 50-сг “Основні показники роботи сільськогосподарських підприємств” і ф. 2 (ферм.) “Основні показники господарської діяльності селянського (фермерського) господарства”.

Слід також визначити класифікаційні ознаки господарського обліку (обліку у сфері економіки взагалі) та бухгалтерського (фінансово-економічного) обліку, зокрема, у найширшому діапазоні. Це дасть змогу краще зрозуміти суть, суспільно-економічне значення, структуру і потенційні напрямки розвитку.

Щодо класифікації обліку Б. І. Валуєв зазначає, що господарський облік як цілісну інформаційну систему “...можна і потрібно класифікувати з різних точок зору: за складом об’єктів моделювання, часом створення та використання інформації, глибиною проникнення в об’єкт, способами формування, точності і т.д. Особливе значення може мати класифікація облікової інформації за її зв’язками з функціями планування, контролю, аналізу” [40, с. 60].

Відомі американські автори Б.Є. Нідлз, Х. Р. Андерсон, Д.С.Колдуел, ведучи мову про фінансовий і управлінський облік, обґрунтовано заявляють: “... якщо фінансовий облік основний наголос робить на повному і точному поясненні та розкритті результатів операцій фірми, то управлінський облік намагається допомогти керівництву досягти своїх цілей; перший має відкритий, другий – закритий характер” [249, с. 427].

Наведену вище цитату доцільно доповнити тим, що управлінський облік намагається допомогти не лише керівникам підприємства, а і його власникам (співвласникам), кредиторам та інвесторам. Це принципово важливо для окреслення цілей і завдань управлінського обліку.

Щодо тотожності значень “управлінський” і “внутрішньогосподарський” облік слушною є думка З.В.Задорожного, який вважає внутрішньогосподарський облік частиною “...управлінського обліку, що є процесом збору та обробки інформації про фактичні витрати, доходи і фінансові результати підприємства від усіх видів діяльності в розрізі окремих

видів продукції (робіт, послуг), виконання робіт та інших сегментів для внутрішніх користувачів” [154, с. 15].

Види обліку варто класифікувати за 39 ознаками, що дає змогу краще пізнати суть і з’ясувати певні закономірності розвитку, взаємозв’язки й суперечності обліку (Додаток В).

Таким чином, інформаційно-облікова система витрат і доходів для кожного підприємства є індивідуальною, тобто неподібною на конструкцію (систему) іншого підприємства та підвладна динамічним змінам. Видами господарського обліку є фінансовий, управлінський, податковий і статистичний облік. У кожному із цих видів обліку ведеться відображення наявності та змін у доходах і витратах.

2.3. Функції та принципи системи обліку витрат і доходів підприємств

На облік можна споглядати як на систему, що забезпечує виробництво інформації про досліджувані об’єкти і зміни, які відбуваються в них з метою моніторингу (постійного, періодичного, разового) отримання додаткових знань, пошуку слабких і сильних сторін, забезпечення, підтримання або завершення діяльності.

М.Ф.Огійчук переконаний, що ефективна система бухгалтерського обліку повинна мати чотири основних сегменти: план рахунків, первинні і зведені бухгалтерські документи, бухгалтерські регістри та бухгалтерський баланс [256, с. 11].

Загалом, погоджуючись із розумінням системи обліку професором М.Ф.Огійчуком, уточнимо назви сегментів для функціонуючого підприємства: 1) робочий план рахунків; 2) первинні й нагромаджувальні документи; 3) облікові реєстри; 4) баланс підприємства та інші форми його фінансової звітності.

Р.Ентоні та Дж.Ріс вважають, що будь-яка облікова система реєструє і зберігає дані, виконує арифметичні операції з ними, сортує та підсумовує їх, готує відповідні звіти. Принципові відмінності між ручною та комп'юритизованою обліковими системами полягають у способах виконання арифметичних операцій та зберігання даних [405, с. 75].

Близькі за значеннями до слова “облік” є слова “встановлення”, “обчислення”, “з'ясування”, “рахунок”, “лічба”, а також вирази: “збирати (здобувати) інформацію”, “оцінювати стан і зміни в діяльності підприємства”, “групувати й узагальнювати інформацію на рахунках”, “здійснювати обробку інформації”, “складати звіти” і т. д.

Облік, як система, що присутня у вертикальному та горизонтальному зрізах усвідомленої діяльності людини, в тому числі у сфері економічних видів діяльності має відповідні функції.

Термін “функція” походить від латинського слова “functio”, що дослівно означає звершення, виконання [379, с.1].

Якщо цей термін наблизити до наших досліджень, то його можна трактувати як призначення обліку (в нашому випадку, фінансового і управлінський обліку) в рамках чинної системи управління підприємством, до якої він належать.

Фінансовий і управлінський облік мають низку специфічних функцій. Заради справедливості зазначимо, якщо провести рейтинг функцій обліку за публікаціями вітчизняних вчених-економістів, то найчастіше вони згадують інформаційну функцію. Друга за рейтингом – контрольна функція, а третя – оцінювальна (оціночна). Найрідше пишуть про аналітичну функцію обліку. Так, усі чотири названі вище функції обліку згадують у своїх працях В.Г.Швець [392, с. 14], В.В.Сопко [352, с. 43], А.Г. Завгородній, Г.О.Партин, Л.М.Пилипенко [153, с. 22].

Л.К.Сук та П.Л.Сук вважають, що облік виконує три функції: інформаційну, контрольну та управлінську. На їхню думку, перша функція відображає фактичний стан діяльності, друга – дає змогу контролювати

використання матеріальних ресурсів і живої праці, третя – забезпечує економічною інформацією для прийняття обґрунтованих управлінських рішень [358, с. 21].

Автори не згадують про оціночну і аналітичну функцію. Щодо інформаційної та управлінської функцій, то необхідно повніше розкрити інформаційну функцію обліку, бо не видно між цими функціями суттєвої різниці.

Н.О.Гура переконана, що облік має такі функції: інформаційну (облікову), обліково-контрольну і обліково-аналітичну [64, с. 20].

В цьому баченні функцій обліку відсутня його оціночна функція.

Цікавою є думка В.І.Ждан, Є.Б.Хаустової, І.В.Колос, які виокремлюють аж 8 функцій обліку. Вони, крім чотирьох найбільш вживаних функцій обліку (інформаційної, контрольної, оціночної і аналітичної), називають управлінську (забезпечує правдивою, достовірною, своєчасною, зручною й оперативною інформацією про фінансовий стан і діяльність підприємства внутрішніх та зовнішніх користувачів для прийняття управлінських рішень), захисну (спрямовану на збереження майна власників та встановлення матеріальної відповідальності за його знищення або розкрадання), слідоутворюючу (за допомогою документів виявляти відповідними органами правопорушення протягом кількох років після здійснення господарських операцій) і зворотнього зв'язку (облік формує та передає фактичну інформацію про діяльність господарських суб'єктів). Тут же автори зазначають, що захисна і слідоутворююча функції обліку є похідними від його контрольної функції [147, с. 22].

Якщо захисна, слідоутворююча функції обліку та функція зворотнього зв'язку є похідними від контрольної функції, то їх краще розглядати як підфункції контрольної функції обліку.

Російські економісти Ю.А.Бабаєв, І.П.Комісарова, В.А.Бородін до основних функцій обліку зараховують: контрольну, інформаційну, забезпечення (збереження) власності, зворотнього зв'язку та аналітичну. Дані

вчені-економісти також не згадують про оціночну функцію обліку, проте наголошують на тому, що в умовах удосконалення управління, розвитку ринкової економіки та зовнішньоекономічної діяльності зростає значення функції забезпечення збереження власності [7, с. 18].

Н.М.Малюга і Т.В.Давидюк виділяють функції обліку: контрольну, збереження майна, інформаційну, зворотнього зв'язку, планову та аналітичну [217, с. 278].

Втім, що автори не виклали своє бачення цих функцій обліку, особливо планової функції. Проте, в процесі пошуку інформації про функції обліку, нам вдалось віднайти трактування планової функції обліку як процесу “формування порядку дій, який включає постановку цілей, пошук шляхів її досягнення і вибір найкращої альтернативи. Для планування на майбутнє важлива інформація про передбачуваний прибуток і потреби в грошових коштах” [306, с. 4].

Судячи, що для якісного здійснення планування потрібна інформація про майбутній прибуток та потреби в грошових коштах, то не варто виділяти, як окрему, планову функцію обліку, а розглядати її у ролі підфункції інформаційної функції обліку. Функції обліку: збереження майна та зворотнього зв'язку, з нашої позиції, логічніше було б розглядати як підфункції контрольної функції обліку.

З.В.Гуцайлюк виокремлює такі функції обліку як: інформаційну, контрольну та оціночну [66, с.12].

Аналітичну функцію обліку З.В.Гуцайлюк не згадує, напевно з тієї причини, що вона є складовою інформаційної функції.

О.В.Лишиленко також виокремлює лише контрольну та інформаційну функції обліку [212, с. 5].

Доцільно спочатку з'ясувати окремі ознаки таких функцій, щоб згодом перейти до інших функцій, про які згадується рідко.

В обліку зосереджена потужна інформаційна функція, яка кілька століть тому спричинилась до появи капіталістичного способу виробництва. Нині

інформаційна функція обліку, з нашої точки зору, не втратила своєї суспільної ваги, як основного джерела систематизованої інформації про господарсько-фінансову діяльність підприємства (в минулому, нинішньому і навіть в майбутньому (у загальних рисах) часі).

Проте, із розвитком інформаційних технологій, значним скороченням часу на пошук даних та зростанням обсягів інформаційних ресурсів (в тому числі за рахунок всесвітньої мережі “Інтернет” та багаточисельних локальних мереж) питома вага облікової інформації в інформаційних потоках суттєво зменшилась і, за нашими приблизними оцінками, складає десь 30-40%. Правда, тут варто обійти помилкові і передчасні висновки щодо втрати обліком своєї провідної ролі в інформаційному середовищі підприємства, організації, закладу. Йдеться про те, що для прийняття управлінського рішення потрібно мати не лише достатній обсяг інформації, а й інформації якісної.

В умовах посилення глобалізаційних процесів й загострення характеру, стратегії та тривалості конкурентної боротьби та воєн за природні ресурси, сфери економічного і політичного впливів, якість облікової інформації, в основному, високодостовірна і набуває особливої цінності, яку можна хіба що порівнювати із різними пробами благородних металів та каменів.

Цінність якості облікової інформації полягає ще і в тому, що із зростанням обсягів інформаційних ресурсів зростає обсяг дезінформації, інформації-баласту, інформації-сміття. Останні види інформації заплутують користувача, збивають його з толку, що дуже вигідно конкурентам. Про гостроту, жорсткість й витонченість конкурентної боротьби може засвідчувати й той факт, що нині посилюються морально-психологічні впливи на власників, управлінців і членів їхніх родин за допомогою астрологів, психоаналітиків, ворожок і т. д. у найрізноманітніших формах.

Звідси, висновок, що користувач інформації, якому потрібно негайно прийняти управлінське рішення зобов'язаний підходити до наявного в нього облікового та необлікового масиву інформації диференційовано (із

врахуванням суми добутків обсягу певного виду інформації на коефіцієнти її потенційної достовірності).

Контрольна (контролююча) функція обліку полягає в тому, що облік, як система тісно пов'язаний із правовим захистом в процесі спостереження за господарськими операціями, процесами, подіями і фактами здатний попереджувати, виявляти, фіксувати, та усувати недоліки, порушення, зловживання і економічні злочини. Проте, контрольна (контролююча) функція обліку не повинна переходити меж, заходячи на поле внутрішньофірмового (внутрішньогосподарського), державного, аудиторського або громадського (суспільного) контролю. Тобто, контрольна (контролююча) функція обліку може природно існувати як суміжна або паралельна до інформаційної її функції.

Це, зокрема, проявляється в процесі прийняття бухгалтерією і перевірки первинних документів та звітів від сегментів підприємства (організації, закладу); авансових звітів; візування головним бухгалтером документів на оприбуткування в касу і видачу готівки з каси та приймання ним касових звітів з доданими документами, товарно-матеріальних цінностей зі складів, платіжних документів на оплату з поточного та інших рахунків в банках вартості куплених товарів, виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів (МШП), виконаних робіт, наданих послуг; приймання на роботу матеріально-відповідальних осіб, обліковців, бухгалтерів, диспетчерів; встановлення і перегляду норм та нормативів на витрачання запасів, грошових коштів, виходу готової продукції, порівняння планових й нормативних показників тощо.

Оцінка як функція обліку відіграє в ньому надзвичайну роль, тому не випадково вчені-економісти цій функції приділяють багато уваги. Так, Н.М.Малюга стверджує: “У бухгалтерському розумінні оцінка є способом вираження в узагальнюючому грошовому вимірнику господарських засобів та їх джерел, представляючи собою один з елементів методу бухгалтерського обліку. Вона полягає в тому, що натуральні показники первинних

документів переводяться в грошові множенням встановленої ціни на кількість цінностей” [218, с. 24].

Наведене визначення оцінки досить традиційне, відтак підлягає деталізації.

Зокрема, Л.Г.Ловінська. Вона переконана: “Оцінка – це складова методу бухгалтерського обліку, за допомогою якої здійснюється вимірювання вартості об’єктів бухгалтерського обліку, створення якісних характеристик обліково-економічної інформації та інформаційне забезпечення аналізу фінансового стану й ефективності його менеджменту” [213, с. 209].

Г.В.Нашкерська відзначає, що “оцінювання – це процес присвоєння грошової вартості об’єктам фінансового обліку та урахування її змін, виходячи з наявного та очікуваного економічного впливу на фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства” [248, с. 42].

Визначення оцінки, зроблене М.Д.Коріньком і Г.Б.Тітаренко близьке за суттю до визначення Л.Г.Ловінської. Вони вважають, що “... оцінка, як складова методу бухгалтерського обліку, опосередковано або неопосередковано бере участь у багатьох складових облікового процесу, а також залежно від різних умов – надходження, вибуття або перепродажу – різні об’єкти обліку потребують різних методичних підходів до оцінки ” [184, с. 26].

Оцінювальна функція обліку полягає в тому, що на облік покладена і особлива місія проведення обґрунтованої оцінки та переоцінки (дооцінки, уцінки) активів підприємства (організації, закладу) з метою точного відображення їх поточної вартості, сум амортизацій (зносу) і віднесення цих сум на об’єкти витрат підприємства.

В нинішніх умовах, коли процеси об’єднання й злиття підприємств (організацій, закладів) набувають рис безперервності та стають звичними для пострадянського суспільства, оцінка активів і зобов’язань має здійснюватись у строгій відповідності із нормативно-правовими актами України із

господарсько-фінансових питань, наказу про облікову політику підприємства (організації, закладу), адже грубі порушення цих актів та наказу може, безумовно, призвести до виникнення серйозних майнових, земельних і грошових суперечок, конфліктних ситуацій між різними групами працівників, управлінців та власників, загрози поділу, злиття й ліквідації, рейдерської атаки і т. д.

Аналітична функція обліку характеризується, тим, що значна частина інформації, отриманої із обліку, підлягає детальному аналізу зовнішніми та внутрішніми її споживачами з метою оцінки фінансового стану підприємства (організації, закладу) та сегментів, з'ясування його ролі і місця в ринковому середовищі, встановлення явних і прихованих недоліків (прорахунків), пошук та розрахунок потенційних резервів (в тому числі резервів скорочення витрат і збільшення сум доходів підприємства).

Г.Г.Кірейцев розглядає проблему встановлення функцій обліку, значно глибше та послідовніше, ніж інші автори. Він називає такі функції обліку: функцію інформаційного забезпечення систем управління, науково-пізнавальну, контрольну, виховну, прогнозну функції, функцію правового захисту суб'єктів господарювання та регулюючу функцію і робить загальний висновок, що функції обліку поділяються на: 1) внутрішні та зовнішні; 2) корисні, безкорисні і шкідливі; 3) основні (науково-пізнавальна, інформаційна та контрольна) і похідні (виховна, прогнозна, правового захисту суб'єктів господарювання, регулювальна) [173, с. 69-70].

Загалом підтримуючи такий висновок, не можемо погодитись з думкою Г.Г.Кірейцева щодо шкідливості окремих зовнішніх функцій обліку (можливо, краще розглядати не шкідливі функції, а шкідливі впливи на функції обліку, що виникають за відповідних обставин і спровоковані певними негативними для обліку чинниками).

За нашими переконанням, відобразити у функціях обліку необхідно сегменти, без яких облік не був би обліком. Це, зокрема, оцінка, прогноз, розрахунки, платежі, контроль, попередження порушень і зловживань,

звітність, інформація, відображення та фіксування фактів господарської діяльності (господарських операцій). Звідси, сформульовано наступні функції обліку: оцінково-прогнозну, розрахунково-платіжну, контрольно-попереджувальну, звітно-інформаційну та відображувально-фіксувальну.

Розглянувши різні точки зору на функції обліку, підсумуємо опрацьований матеріал і наведемо власні висновки та пропозиції з цього приводу. Так, класифікацію функцій обліку варто проводити, насамперед, за підпорядкуванням меті обліку:

- основні (інформаційно-звітна і оцінювально-прогнозна);
- суміжні (контрольно-попереджувальна і науково-пізнавальна);
- допоміжні (виховна, регулююча, розрахунково-платіжна та відображувально-фіксувальна) функції) (рис. 2.7).

Для глибшого розуміння функцій та підфункцій обліку їх слід описати. Інформаційно-звітна (більшість вчених-економістів називають її інформаційною) функція обліку є однозначно основною, адже мета обліку полягає в отриманні відповідної інформації, яка згодом складає підґрунтя для певних звітів, котрі потрібні споживачам інформації у визначений термін і обумовлених обсягах.

Інформаційно-звітна (інформаційна функція обліку може мати низку підфункцій: загальноінформаційну (передбачає формування всього масиву облікової інформації про підприємство), звітну (означає формування, передавання та отримання масиву звітно-облікової інформації), управлінську (передбачає пошук, формування, передавання і отримання обліково-звітної інформації, корисної для управління підприємством), планову (означає пошук, формування, передавання та отримання обліково-звітної інформації для планування господарсько-фінансової діяльності підприємства), аналітичну (має на меті пошук, формування, передавання і отримання обліково-звітної інформації для проведення аналізу господарсько-фінансової діяльності підприємства).

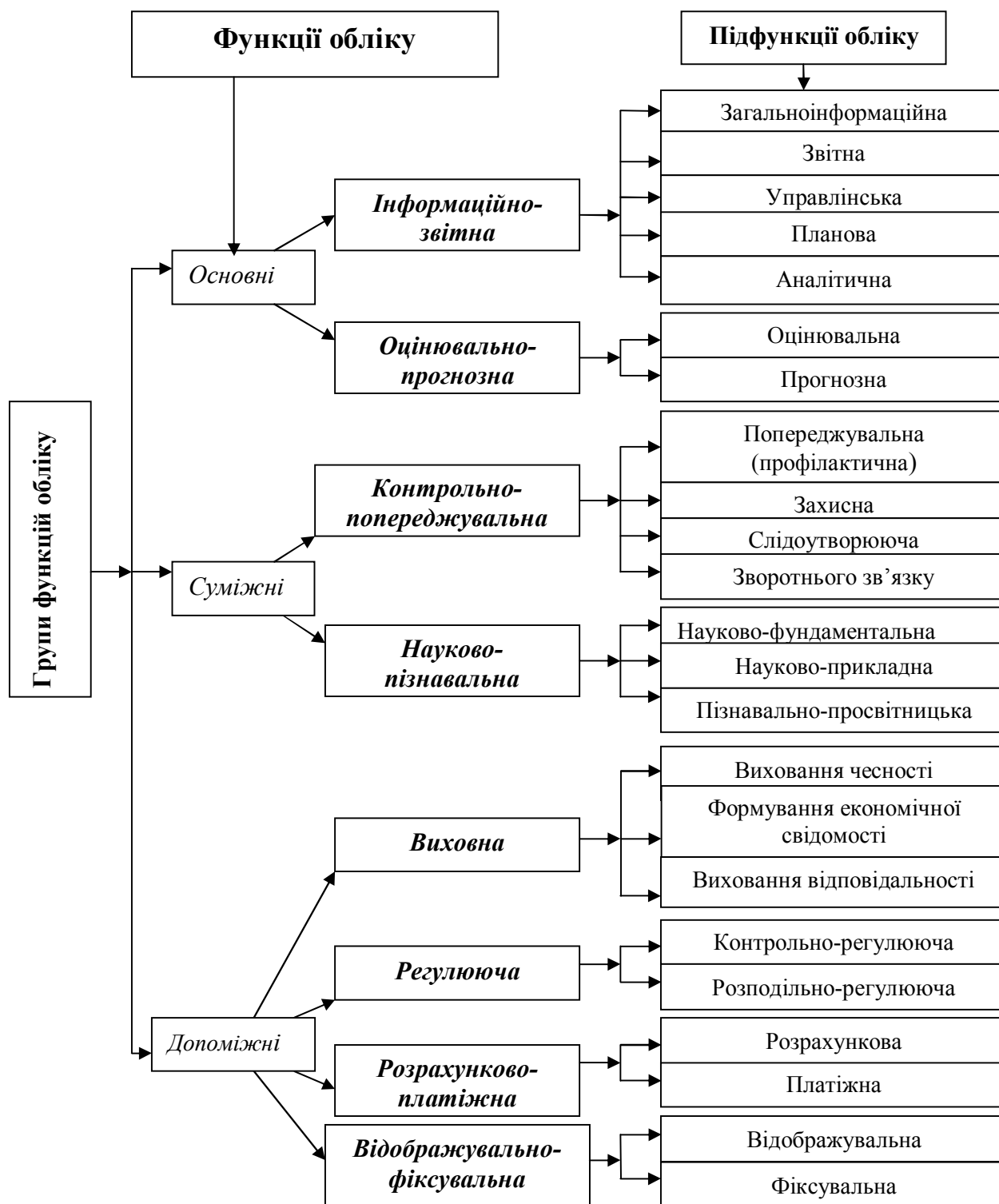


Рис. 2.7. Класифікація функцій обліку за підпорядкуванням його меті.

Примітка. Розробка автора.

Оцінювально-прогнозна функція обліку полягає в тому, щоб забезпечити своєчасну і якісну оцінку активів та зобов'язань підприємства, а також на основі існуючої на відповідний момент часу обліково-звітної

інформації робити оперативні, поточні та стратегічні прогнози щодо перспектив розвитку підприємства і його сегментів.

Оцінювальна підфункція обліку передбачає, що в його системі функціонує безперебійний механізм оцінки, спрямований у минулі, теперішній і в майбутні звітні періоди.

Обліково-звітна інформація є базовою для прогнозної підфункції обліку з метою проведення різноманітних прогнозів щодо розвитку підприємства за різними сценаріями (найкращим, попереднім і найгіршим) та із врахуванням багатьох факторів (груп факторів) впливу на поведінку підприємства.

Контрольно-попереджувальна функція обліку розглядається нами як суміжна до інформаційно-звітної функції, тобто паралельно із інформаційно-звітними діями працівників обліку проводяться звичайні контрольні дії з перевірки діяльності, підписання й правильності оформлення первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності, а в окремих випадках і попереджувальні дії, спрямовані на попередження типових господарських порушень, зловживань, новітніх схем економічних злочинів.

Попереджувальна (профілактична) підфункція обліку полягає в тому, що облік виступає в ролі запобіжника дрібних, середніх, великих й дуже великих порушень, зловживань та економічних злочинів. Запобігання порушенню, зловживанню або економічному злочину працівник обліку може здійснити лише в тих випадках, коли у певних діях посадових чи матеріально відповідальних осіб на стадії оформлення, в момент передавання первинних документів в бухгалтерію побачить явні ознаки порушення чинних нормативно-правових актів України з господарсько-фінансової діяльності або під час групування і узагальнення даних обліку встановить, що первинні документи повністю або частково неправдиві, в них свідомо перекручені дані із корисливою метою.

У таких випадках працівник обліку зобов'язаний вжити відповідних заходів, адекватних до ситуації, яка склалась, тобто він зобов'язаний відмовитись підписувати такі первинні документи або приймати їх чи

узагальнювати з них дані. Про факти і причини відмови в оформленні первинних документів працівник обліку повинен негайно доповісти своєму безпосередньому керівнику в усній або письмовій формі.

Якщо ж сам керівник схиляє працівника обліку до правопорушення, а працівник відмовляється виконувати його усну вказівку, то в цьому випадку останній повинен вимагати від керівника письмового розпорядження або писати заяву на звільнення із займаної посади, вказуючи справжню причину свого бажання покинути підприємство.

Захисна підфункція обліку передбачає, що працівник обліку повинен не тільки приймати, перевіряти, групувати і узагальнювати первинні документи, складати облікові реєстри та форми звітності, вони також зобов'язані бути захисниками майна та коштів підприємства від незаконного їх використання й привласнення. Для цього у них є достатньо законних підстав та способів захисту майна і коштів користюлюбців й шахраїв.

Слідоутворююча підфункція обліку означає, що первинні документи, як безпосередні носії вичерпної інформації про факти здійснення господарських операцій, повинні зберігатись у підприємстві щонайменше 3 роки (для порівняння у Російській Федерації 5 років, за умови, що їх перевірять працівники державної податкової служби та інших контролюючих органів відповідно до чинного законодавства [296]).

Первинні документи тривалий час зберігаються в постійному архіві підприємства не випадково, а з тією метою, якщо в підприємстві будуть виявлені незаконні операції, щоб можна було встановити протягом якого відрізка часу вони тривали, повну суму завданих підприємству збитків, а також встановити міру відповідальності кожної посадової і матеріально відповідальної особи за їхніми записами та підписами у первинних й зведених документах.

За цими документами, наприклад, можна підтвердити факти неправомірного включення списаних запасів у витрати на виробництво чи

витрати діяльності, отримання незаконних грошових доходів або необгрунтованого перерахування грошових коштів.

Підфункція зворотнього зв'язку базується на тому, що отримуючи найсвіжішу інформацію про діяльність та стан справ у бригадах та інших структурних підрозділах підприємства працівники обліку повинні оперативно встановлювати чи виконуються цими підрозділами доведені до них планові завдання щодо виробництва і збуту продукції, ліміти витрат на її виробництво, бюджети витрат діяльності, з'ясувати й проаналізувати розміри та причини відхилень від планових завдань, лімітів, бюджетів. Отриману звичайну інформацію працівники обліку в усній або письмовій формі періодично доводять до керівництва підприємством, а дуже цінну і надзвичайну інформацію, – зразу ж після її здобуття.

Науково-пізнавальна функція обліку визначається тим, що ця функція обліку, з одного боку повинна підлягати науковим дослідженням, які дають змогу нагромаджувати і узагальнювати інформацію про первинний, поточний та узагальнений облік, звітність, їх нормативно-правове забезпечення, передовий досвід кращих в обліковому плані підприємств, зарубіжний досвід, погляди теоретиків та практиків облікової сфери, формувати висновки та пропозиції, а з іншого – сама система обліку має розглядатись наукою як основне і багате наукове джерело соціально-економічної інформації, вкрай необхідної для розвитку наукових досліджень, тому і наука повинна бути зацікавлена в динамічному та стабільному розвитку системи обліку.

Науково-фундаментальна підфункція обліку полягає в тому, що стимулятором руху системи обліку вперед повинні виступати фундаментальні наукові дослідження, пов'язані із з'ясуванням місця, значення та ролі обліку в сучасному глобалізованому інформаційному просторі, його мети і функцій, видів та форм, системоформуючих чинників і сили їх впливу на облік, предмета та методу обліку, його історії та географії, досягнень провідних теоретиків та практиків обліку і критичний аналіз цих

досягнень заради формування облікових законів, закономірностей й тенденцій з метою усунення перешкод, які виникають на шляху суб'єктів та об'єктів обліку.

Наприклад, фундаментальна наука України повинна була б встановити якої прямої й опосередкованої матеріальної шкоди обліковій системі вітчизняних підприємств, організацій, закладів та моральної і часової шкоди (втрат) професійним бухгалтерам завдає чинна система оподаткування України і жорсткі, неетичні, а інколи і незаконні дії багатьох працівників Державної податкової служби, яка нерідко виступає серйозним гальмом економічного розвитку України, ризиковою ланкою її національної безпеки, інструментом прикриття деяких корупційних схем, відчутним засобом відвертого морально-психологічного тиску у нечесній політичній боротьбі. Зазначена вище пряма і непряма для обліку шкода (втрати) негативно впливає як на витрати, так і на доходи підприємств, організацій, закладів.

Науково-прикладна підфункція визначає прикладне значення наукових розробок вчених-обліковців для поліпшення системи обліку підприємств, організацій, закладів або наукові дослідження, здійснені за їх замовленням, і за певної фінансової підтримки. Прикладні наукові дослідження з обліку, переважно, проводять студенти випускних курсів, аспіранти, докторанти в межах тем своїх наукових пошуків.

Наукові дослідження прикладного характеру із залученням провідних вітчизняних вчених-обліковців на довготривалій і взаємовигідній основі для теоретиків і практиків обліку зустрічаються нечасто. Причиною цього є те, що в Україні не створено системи значних матеріальних і податкових заохочень підприємницьких структур до співпраці з науковцями.

Дія пізнавально-просвітницька функція обліку проявляється в тому, що облік, як потужне інформаційне джерело про витрати і доходи підприємств, організацій, закладів та інші їх активи, зобов'язання, господарські процеси, дає змогу усім, хто прагне до самовдосконалення і кращого розуміння соціально-економічних процесів, що відбуваються в нашій державі, регіоні,

населеному пункті, конкретному підприємстві, організації, закладі отримати будь-яку інформацію за умови, що ця інформація є відкритою для доступу громадян України.

Як свідчать спостереження, інтерес цих громадян до відкритої облікової інформації мінімальний, передусім, через те, що в Україні, практично, відсутня система громадського контролю, а це, водночас, сприяє загальному збайдужінню населення до суспільно-політичних процесів, що відбуваються в країні та затримує розвиток повноцінного громадянського суспільства.

Суть виховної функції обліку полягає в тому, що облік виступає сильним засобом впливу на суспільну свідомість й допомагає виховувати в кожному громадянині почуття чесності, порядності, бережливості, ощадливості, відповідальності за стан справ в економіці та перспективи її розвитку, протидії матеріальному зазнайству, погорді, нав'язуванню суспільству споживацьких настроїв і ажіотажу, здійсненню купівлі “престижних” і “зайвих” товарів, проведенню “пишних” урочистостей і т. д.

Підфункція обліку виховання чесності й порядності в суспільній свідомості, спрямована на виховання чесного, порядного громадянина, який може стати в майбутньому основою новітнього українського громадського суспільства як сегмента об'єднаної та інтегрованої Європи.

Підфункція обліку формування економічної свідомості ґрунтується на тезі, що облік є визначальним чинником, який дає змогу виховати у свідомості людини звичку розумного обмеження власних потреб, планування доходів та витрат, бережливого ставлення до суспільної і своєї власності, дотримання принципів господарського розрахунку (в тому числі повного госпрозрахунку).

Підфункція обліку виховання відповідальності забезпечує розподіл, фіксування, контроль та визначає матеріальну відповідальність працівників підприємства за їхні дії або бездіяльність, прийняті рішення та усні й письмові зобов'язання, і, таким чином, облік виховує у людей

відповідальність за доручене їм майно та кошти підприємства, якими ці люди повинні опікуватись, забезпечувати належні умови зберігання і збереження.

Відповідно до регулюючої функції обліку формуються відповідні регулюючі дії в межах проведення контролю за господарськими процесами і розподілу майна та коштів підприємства.

Дія контрольно-регулюючої підфункції обліку спрямована на проведення попереднього, поточного або наступного контролю за господарсько-фінансовою діяльністю і виконання працівником обліку відповідних регулювальних дій. Наприклад, під час контролю за витратами в умовах нормативного методу обліку можуть виникнути перевитрати за окремими статтями витрат.

В цьому випадку головний бухгалтер або бухгалтер з обліку виробництва має провести регулюючі дії щодо перерахунку та дозволу на додаткові витрати чи відмовити в такому дозволі. Те ж саме може стосуватись перевитрат відповідних кошторисів за системи бюджетування підприємства.

Розподільно-регулююча підфункція обліку виконує провідну роль у процесі розподілу майна і коштів підприємства. Головний бухгалтер (бухгалтери), переважно, готує (готують) інформацію про наявність і стан майна та коштів підприємства; позитивні і негативні зміни у їх вартості та структурі; можливість (потребу) у їх нагромадженні, купівлі, продажі, розподілі, перерозподілі, передачі тощо. Саме думка (думки) і розрахунок головного бухгалтера (бухгалтерів) про те як надалі використовувати та розподіляти майно та кошти підприємств мають важливе, а нерідко і вирішальне значення.

Розрахунково-платіжна функція обліку ґрунтується на тому, що єдина постійно-діюча в підприємстві система, яка чітко відстежує стан його розрахунків, причини їх виникнення з різними юридичними та фізичними особами заборгованості і забезпечує здійснення платежів у визначенні терміни або з порушенням таких термінів.

З урахуванням розрахункової підфункції обліку проводиться системне відстеження стану розрахунків з різними юридичними і фізичними особами, встановлюються причини, дати виникнення заборгованості і можливості її погашення боржникам, забезпечується формування резерву сумнівних боргів та його раціональне використання.

Платіжна підфункція обліку спрямована на виконання особливої в економіці місії – місії платежів (безготівкових і готівкових), які дають змогу нормально функціонувати фінансовій системі будь-якого підприємства, формувати позитивні фінансові результати. Роль платежів в економічних процесах особливо виразно можна відчутти в умовах кризи, коли темпи зростання обсягів неплатежів прямо пропорційні до темпів зростання кількості підприємств, що, в основному, призупинили або значно скоротили свою операційну діяльність.

Значні затримки платежів, що швидко нарастають у фінансовій системі підприємства, не дають йому шанс на продовження власної діяльності. Тут виникає архіважливе завдання обліку – якомога швидше та якісніше усунути їх радикальними або консервативними методами регулювання.

За відображувально-фіксувальною функцією облік стає інструментом для відображення стану змін в активах, зобов'язаннях і капіталі підприємства. Проте, для обліку важливо не тільки встановити відповідне відображення стану й змін, але правильно й своєчасно усе зафіксувати на паперових, електронних носіях інформації.

Відображувальна підфункція обліку означає, що облік має спрямовувати свої зусилля на те, щоб визначені ним об'єкти обліку перебували в його полі зору та відображались у встановлені терміни за параметрами максимально наближеними до реальних.

Фіксувальна підфункція обліку забезпечує фіксування (реєстрацію) усіх фактів господарського життя, які є об'єктами обліку. Фіксування (реєстрування) цих фактів відбувається на паперових або електронних носіях вручну чи автоматизовано (останнє не стимулюється в Україні у зв'язку з

існуванням тіньового сектора економіки та жорсткої системи оподаткування підприємств). На Заході автоматизовані системи первинного обліку уже давно функціонують.

Таким чином, пропонуємо функції обліку витрат і доходів підприємств групувати на основні, суміжні та допоміжні. До основних функцій обліку віднесено інформаційно-звітну і оцінювально-прогнозувальну; до суміжних – контрольно-попереджувальну й науково-пізнавальну; до допоміжних – виховну, регулюючу, розрахунково-платіжну і відображувально-фіксувальну. Кожній функції обліку відповідає від 2 до 5 підфункцій (загалом цих підфункцій 23).

Проблема вибору і розвитку принципів обліку та фінансової звітності й доходів підприємства не є суто обліковою. Вона так чи інакше торкається стратегічного менеджменту і спрямована на забезпечення стабільного та динамічного розвитку господарсько-фінансової діяльності будь-якого функціонуючого підприємства. Кожна держава розробляє та узаконює власні принципи обліку та фінансової звітності, на які підприємства повинні зважати, проте ці принципи не є догмою для дослідників і потребують критичної оцінки та розвитку.

Висловлені автором аргументи стали підставою для проведення дослідження в цьому напрямку.

Облік та фінансова звітність щодо витрат і доходів підприємства повинні ґрунтуватись на певних принципах. Загалом принципи обліку та фінансової звітності чітко визначені як у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку конкретної держави, так і у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, фінансової звітності.

Так, зокрема у національному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (пункт 3, розділу 1) записано: “Принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності” [300].

Отже, тут зроблено офіційне визначення принципу бухгалтерського обліку в Україні.

Проте, в наступних шести розділах П(С)БО 1, замість терміну “принцип бухгалтерського обліку” вживається термін “принцип підготовки фінансової звітності” (розділ 6). Дотримуючись основ елементарної логіки, ми переконані, що треба було б або всюди вживати термін “принцип бухгалтерського обліку”; або внісши деякі зміни в цей термін застосовувати його в такій редакції: “принцип бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності” (“принцип обліку та фінансової звітності” - ще один варіант цієї термінології).

Основними принципами бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності в Україні є: 1) автономності підприємства; 2) безперервності діяльності; 3) періодичності; 4) історичної (фактичної) собівартості; 5) нарахування та відповідності доходів і витрат; 6) повного висвітлення; 7) послідовності; 8) обачності; 9) превалювання змісту над формою; 10) єдиного грошового вимірника [300].

Якщо ці принципи конкретизувати до обліку витрат і доходів підприємства, то можемо отримати такі: автономності витрат і доходів підприємства; безперервності діяльності та пов'язаних з нею витрат і доходів підприємства; періодичності розподілу витрат і доходів підприємства; історичної (фактичної) собівартості, що визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання; нарахування та відповідності доходів і витрат підприємства; повного висвітлення усіх господарських операцій щодо витрат і доходів підприємства; послідовності обраної облікової політики щодо витрат і доходів підприємства; обачності щодо запобігання заниженню витрат і завищенню доходів підприємства; превалювання змісту витрат і доходів підприємства над формою їх подання у фінансовій звітності; вимірювання і узагальнення всіх операцій з витратами і доходами підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

У МСБО 1 “Подання фінансових звітів” подано визначення терміну “Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)”, що розглядаються як “стандарти та тлумачення, прийняті Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють: а). Міжнародні стандарти фінансової звітності; б). Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; в). Тлумачення, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ) або колишнім Постійним комітетом з тлумачень (ПКТ)” [234, с. 3].

У цьому міжнародному стандарті бухгалтерського обліку закладені такі принципи (вимоги) до фінансової звітності: 1) достовірне подання та відповідність фінансових звітів МСФЗ; 2) безперервність діяльності суб’єкта господарювання в майбутньому; 3) принцип нарахування в бухгалтерському обліку; 4) послідовність надання та класифікація статей у фінансових звітах; 5) суттєвість та об’єднання статей у фінансових звітах; 6) активи та зобов’язання, а також доходи та витрати не слід згортати; 7) порівняльну інформацію розкривати стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансових звітах [234, с. 4-10].

Як видно, розробники П(С)БО 1 поступили прагматичніше, ніж розробники МСБО 1: перші чітко виокремили і охарактеризували принципи бухгалтерського обліку, а другі – подали їх неоднозначно (так, що принципом названий лише принцип нарахування в бухгалтерському обліку). Щодо безперервності і послідовності, які задекларовані, до речі, в П(С)БО 1, як принципи бухгалтерського обліку, то доводиться тільки робити припущення із МСБО 1, що вони належать на міжнародному рівні до принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Звідси напрошується висновок про потребу поліпшення змісту і чіткості формулювань МСБО 1, а також виділення в цьому стандарті окремим абзацом переліку міжнародних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Водночас, загальноновизнаними у світі вважаються такі принципи МСБО: 1) господарської одиниці; 2) безперервності; 3) грошового виміру; 4) періодичності (або облікового періоду); 5) послідовності (або принцип постійності); 6) історичної собівартості; 7) фактичної реалізації; 8) відповідності; 9) повного розкриття; 10) двосторонньої тотожності (або двосторонності); 11) витрат та вигод; 12) суттєвості (або матеріальності); 13) галузевої практики; 14) консерватизму [257, с. 1].

С. Кузнєцова переконана, що в аспекті виконання комунікаційної функції, необхідно виходити з таких принципів бухгалтерського обліку: обачність, повне висвітлення, доказовість, хронологія, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, превалювання сутності над формою, історична (фактична) собівартість, єдиний грошовий вимірник, періодичність [193, с. 26].

М.Л. Пятов принципи обліку розглядає як основу правил створення інформації про господарське життя фірми, конкретні факти, що формують це життя і стан справ на конкретні моменти часу [320, с. 23].

З точки зору К.Ю.Циганкова, під принципами слід розуміти лише базові (вихідні) положення тієї або іншої науки, а всі інші похідні положення не є принципами, концепціями. Він вважає, що серед 11 принципів бухгалтерського обліку США, які називаються концепціями, насправді фундаментальною є тільки концепція подвійного обліку (подвійного запису), а усі решта – корисними порадами бухгалтерам, неповним переказом або наслідком різних економічних теорій, засобом точного налаштування на потреби окремих груп – користувачів та на реалії ринкового середовища. На думку цього автора, підміна практичних правил обліку “принципами”, “постулатами”, “концептуальними основами”, не випадкова. З метою досягнення суспільної довіри до фінансової звітності, для американської облікової еліти, вкрай важливо було створити враження про наявність наукової теорії бухгалтерського обліку, покладеної в основу процесу навчання спеціалістів, так і конкретних стандартів. Наукова термінологія,

при всій її прекрасно усвідомленій недоречності, виступає засобом створення такого враження [383, с. 27, 29-30].

Багато в чому К.Ю.Циганков має рацію, проте навіть якщо припустити, що принципи обліку є лише його практичними правилами, то усе решту залишається незмінним, тобто тоді замість 11 принципів бухгалтерського обліку США буде стільки його правил. Тому, виходячи з того, що термін “принципи обліку” набув широкого застосування в обліковій практиці, вважаємо, що його не варто замінювати на “правила обліку”, хоч з позиції наукової термінології це не зовсім правильно.

О.В.Соловійова відзначає, що принципи обліку на Заході поділені на три великі групи: 1) якісні характеристики облікової інформації (зрозумілість, доречність, достовірність (достовірність складається із правдивості, превалювання економічного змісту над юридичною формою, нейтральності, обачливості, повноти інформації); 2) принципи обліку цієї інформації (принцип нарахувань (цей принцип передбачає кілька складових частин: принцип нарахувань, принцип реєстрації доходу, принцип відповідності); принцип діяльності, що продовжується; принцип подвійного запису; принцип одиниці обліку; принцип періодичності; принцип грошового вимірника; принцип конфіденційності); 3) елементи фінансової звітності (активи, зобов’язання, капітал, доходи, витрати) [351, с. 37-43].

В американській бухгалтерії дотримуються наступних принципів бухгалтерського обліку: 1) подвійний запис; 2) вимірник; 3) підприємство; 4) безперервність; 5) собівартість; 6) консерватизм; 7) значимість; 8) реалізація; 9) відповідність [249, с. 479].

Загалом у літературних джерелах можна відшукати понад 25 принципів бухгалтерського обліку, які трактуються різними теоретиками досить неоднозначно [322, с. 3].

Я.В.Соколов та В.В.Ковальов провели аналіз праць таких відомих західних теоретиків обліку, як В.А.Патон (W.A. Paton), А.К.Литтлтон (A.C.Littleton), Р.Н.Ентоні (R.N. Anthony), А.Р.Белкаоні (A.R.Belkaoni) та

інші, що дозволило їм виділити та систематизувати ті методологічні ідеї, які складають базис концептуальних основ бухгалтерського обліку на Заході: 1) подвійний запис; 2) функціонуюче підприємство; 3) безперервність; 4) грошовий вимірник; 5) звітний період; 6) собівартість; 7) момент визнання виручки; 8) відповідність; 9) консерватизм; 10) значимість; 11) об'єктивність; 12) спадковість; 13) повнота подання; 14) уніфікованість та зіставність [349, с. 40].

В російській обліковій практиці застосовують такі принципи бухгалтерського обліку: 1) принцип майнової відособленості; 2) принцип безперервності діяльності; 3) принцип пріоритету змісту над формою; 4) принцип безперервності ведення обліку; 5) принцип послідовності застосування облікової політики; 6) принцип грошового виміру; 7) принцип подвійного запису; 8) принцип повноти обліку; 9) принцип тимчасової визначеності фактів господарської діяльності (факти відображаються в бухгалтерському обліку в тому звітному періоді, в якому вони відбулись, незалежно від часу надходження або виплати грошових коштів); 10) принцип не протиріччя даних аналітичного обліку обігам і залишкам на рахунках синтетичного обліку; 11) принцип обачності; 12) принцип відособленого обліку поточних та капітальних витрат; 13) принцип раціональності (витрати на ведення бухгалтерського обліку не повинні перевищувати доходів, які можуть бути отримані від застосування в управлінні облікової інформації) [266, с. 1-2].

М.С.Пушкар визначає, що фінансовий облік організовується, виходячи з єдиних правил або принципів, які з його точки зору, можна назвати закономірностями методології обліку. До таких закономірностей він відносить: принцип собівартості (елементи фінансової звітності оцінюють як оплачені гроші плюс поточна ціна всіх отриманих грошових компенсацій); принцип реалізації (виручка – витрати = прибуток); принцип погодженості (доход за період порівнюється з витратами за такий же період); принцип повного розкриття інформації (подається фінансова звітність і робляться

примітки щодо оцінки окремих статей звітності). Крім того, М.С.Пушкар зазначає, що для уточнення принципів бухгалтерського обліку запроваджуються обмеження щодо порядку складання фінансових звітів: обмеження порога визнання (несуттєві статті і суми відображаються в обліку, але можуть не розкриватись у звітності); обмеження щодо обліку (витрати на облік не повинні перевищувати тих вигод, які дає облікова інформація); обмеження консерватизму (необхідно уникати переоцінки активів і доходів та недооцінки зобов'язань і витрат) [313, с. 29].

Наведені М.С. Пушкарем принципи обліку відображені у міжнародних стандартах і національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку України, хоч їх назви не завжди співпадають (табл. 2.3).

Л.В.Нападовська вважає, що управлінський облік ґрунтується на дотриманні таких загальносистемних принципів: методологічного плюралізму; орієнтації обліку на досягнення стратегічних цілей підприємства; результативності (необхідно постійно зіставляти затрати з отриманим доходом у результаті діяльності. Причому доходи завжди мають перевищувати затрати); відповідальності за прийняття рішень (за результатами прийнятих рішень повинна відповідати конкретна особа); комплексності (управлінський облік базується на комплексній інформації); “різної собівартості для різних цілей” (використання різних видів собівартості з метою забезпечення різноманітних цілей); економічності (затрати на створення системи управлінського обліку не повинні перевищувати отриману вигоду від її використання) [245, с. 59].

Висвітлені Л.В.Нападовською принципи вважаємо достатньо обґрунтованими і вони можуть застосовуватись в практичній діяльності підприємств як такі, що сприяють ефективності їхньої роботи. Крім того, принципи результативності, відповідальності за прийняття рішень і економічності могли б успішно використовуватись (за певних узгоджень і коригувань) і як принципи бухгалтерського обліку.

Таблиця 2.3

Порівняння назв принципів бухгалтерського обліку та обмежень щодо порядку складання фінансових звітів в різних літературних джерелах

Положення (стандарт) бухгалтерського обліку України	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку	Принципи обліку [313, с. 29]
Принцип історичної (фактичної) собівартості	Принцип історичної собівартості	Принцип собівартості
-	Принцип фактичної реалізації	Принцип реалізації
Принцип відповідності	Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат	Принцип погодженості
Принцип повного розкриття	Принцип повного висвітлення	Принцип повного розкриття інформації
Тлумачення терміна “суттєва інформація” в П(С)БО 1	Принцип суттєвості (або матеріальності)	Обмеження порога визнання
-	Принцип витрат і вигод	Обмеження щодо обліку
Принцип обачності	Принцип консерватизму	Обмеження консерватизму
Принцип автономності підприємства	Принцип господарської одиниці (автономності підприємства)	-
Принцип безперервної діяльності	Принцип безперервності	-
Принцип послідовності	Принцип послідовності (або принцип постійності)	-
Принцип превалювання змісту над формою	-	-
Принцип єдиного грошового вимірника	Принцип грошового виміру	-

Примітка. Розробка автора.

В.М.Рожелюк, П.Н.Денчук, досліджуючи принципи управління витратами на виробництво в ринковому середовищі прийшли до висновку, що управлінський облік витрат на підприємстві має будуватись на дотриманні наступних принципів: принцип випередження даних для прийняття управлінських рішень (правильна оцінка майбутніх доходів і витрат важливіша, ніж констатація невикористаних можливостей); принцип відповідальності за наслідки прийнятих рішень (якщо відповідальність за результати господарювання відсутня, вести управлінський облік немає потреби); принцип цілісності (управлінський облік повинен бути системним

і забезпечувати узгодженість даних з показниками фінансового обліку і звітності, навіть за умови ведення без використання первинної документації, рахунків та подвійного запису); принцип зрозумілості (подання даних у вигляді аналітичних таблиць, графіків, зручних і зрозумілих для користувачів) [326, с. 215-216].

Під час поглибленого дослідження принципів бухгалтерського обліку вмірилася ідея щодо запровадження двох нових принципів бухгалтерського обліку:

1) принцип цільової спрямованості витрат, який передбачає, що в процесі попереднього контролю за витратами або реєстрації господарських операцій з витратами, бухгалтер звертатиме увагу на те, чи здійснювані (здійснені) витрати мають цільове спрямування на досягнення певних завдань господарсько-фінансової діяльності підприємства, чи ці витрати мають нецільовий характер і сприяють зростанню збитків (втрат) підприємства. До слова зазначимо, що втрати підприємства – це його змарновані витрати, тобто витрати, які не забезпечили підприємству відповідних доходів на котрі, в принципі, воно могло б через якийсь час претендувати. Втрати є реальним економічним показником, на який підприємство зобов'язане належним чином зважати. Збитки підприємства – показник до певної міри, умовний, адже він розраховується для відповідних витрат і доходів за певний звітний період;

2) принцип адресності доходів та витрат, який означає, що доходи і витрати не можуть виникати випадково. Вони обов'язково повинні мати власні адреси. У випадку, коли мова йде про доходи, то в платіжних документах обов'язково має бути вказана дата і сума від кого і за що отримані певні доходи. Щодо витрат, то тут необхідно зазначати дату, суму витрат, на які товари, продукцію (роботи, послуги) вони здійснені, хто відповідальний за здійснення цих витрат, хто отримав вигоду (доходи) від цих витрат (кому оплачено, нараховано заробітну плату тощо), на який об'єкт обліку ці витрати віднесені або будуть віднесені.

Отже, облік витрат та доходів підприємства має відповідні функції і принципи, які постійно удосконалюються. Ефективність цього удосконалення залежить, насамперед, від тісноти взаємозв'язків між теорією та практикою обліку. Перша на сумлінні науковців, а друга – підвладна бухгалтерам, особливо бухгалтерам-раціоналізаторам (за нашими спостереженнями, таким є як мінімум кожен п'ятий практикуючий бухгалтер).

Висновки до розділу 2

1. Правильно визначені та обґрунтовано застосовувані методологічні інструменти дають змогу забезпечити високу достовірність досліджень системи обліку витрат і доходів підприємств. Інструментом, зазвичай, називають відповідний засіб (спосіб, прийом) за допомогою якого можна суттєво впливати на об'єкт дослідження. В системі обліку витрат і доходів підприємств такими інструментами виступають: документація, оцінка, рахунки, подвійний запис, калькуляція, інвентаризація, баланс, звітність, а у системі контролю – перевірка, аудит, обстеження, огляд, інвентаризація, ревізія, економічний аналіз, господарська суперечка, судово-бухгалтерська експертиза, слідство (розслідування).
2. Інструменти обліку слід доповнити таким інструментом як архів, який гарантує збереження, повторне використання, а у випадку закінчення встановлених термінів зберігання обліково-звітної інформації – її ліквідацію, що забезпечить врахування їхнього потенціалу при використанні в процесі господарсько-фінансової діяльності цих підприємств.
3. Проведено дослідження теоретико-методологічних засад обліку і контролю витрат та доходів сільськогосподарських підприємств на основі системного підходу, який передбачає три вектори: дослідницький (теорія – методологія – методика – техніка – практика); предметний (доходи –

витрати – фінансовий результат); функціональний (облік – звітність – аналіз – контроль), що забезпечує чітку побудову і глибинну сутність дослідження.

4. Характеризуючи інформаційну систему підприємства, важливо знати масив інформації про витрати і доходи, який вона має акумулювати. Для цього запропоновано використати певну математичну модель. Інформаційно-облікова конструкція (система) витрат і доходів для кожного підприємства є індивідуальною, тобто неподібною на систему іншого підприємства та підвладна динамічним змінам.

5. Основними видами господарського обліку (обліку у сфері економіки), визнано фінансовий та управлінський, податковий (податкові обчислення) та статистичний облік. Класифікаційними ознаками обліку, які безпосередньо пов'язані з його поділом, є: види обліку, класи рахунків, розмах (масштаб) обліку, види і обсяги діяльності підприємств і т. д. Їхнє використання дає змогу пізнати суть і з'ясувати певні закономірності розвитку обліку, взаємозв'язки й суперечності.

6. Функція обліку – це призначення обліку (в нашому випадку, фінансового і управлінський обліку) в рамках чинної системи управління підприємством, до якої він належать. Функції обліку витрат і доходів підприємств запропоновано групувати на основні, суміжні і допоміжні. До основних функцій обліку віднесено: інформаційно-звітну і оцінювально-прогнозувальну, до суміжних – контрольню-попереджувальну й науково-пізнавальну; допоміжні – виховну, регулюючу, розрахунково-платіжну і відображувально-фіксувальну. Кожній функції обліку відповідає від 2 до 5 підфункцій.

7. Принцип бухгалтерського обліку (за П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”) – правило, яким слід керуватись при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їхніх результатів у фінансовій звітності. Провівши дослідження принципів бухгалтерського обліку, варто щодо обліку витрат і доходів підприємства запровадити ще такі два нові принципи бухгалтерського обліку: принцип

цільової спрямованості витрат, який передбачає, що в процесі попереднього контролю за витратами або реєстрації господарських операцій з витратами, бухгалтер звертатиме увагу на те, чи здійснювані (здійснені) витрати мають цільове спрямування на досягнення певних завдань господарсько-фінансової діяльності підприємства, чи ці витрати мають нецільовий характер і сприяють зростанню збитків (втрат) підприємства; принцип адресності доходів та витрат, який означає, що доходи і витрати не можуть з'явитись випадково. Вони обов'язково повинні мати власні адреси.

8. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі. Нормативно-правове забезпечення поділено за п'ятьма класифікаційними ознаками: за видами; рівнями; місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю; обов'язковістю до виконання; групами.

Основні положення, розкриті автором у розділі 2, опубліковані у низці його наукових праць [86; 99; 100; 103; 105; 115; 118; 119; 123].

РОЗДІЛ 3

МЕТОДОЛОГІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Методи обліку витрат і доходів підприємств: вітчизняний та зарубіжний досвід

В системі методів обліку витрат підприємств одну із провідних ролей відіграють методи обліку витрат на виробництво і калькулювання продукції (робіт, послуг). Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво в сучасному вигляді сформувались у 1960-1980 роках, коли радянські науковці приділяли їм досить багато уваги.

Вирішення досліджуваної проблеми започатковано в наукових працях вчених-економістів О.П.Аксьоненка [3], І.А.Басманова [12], П.С.Безруких [13], О.С.Бородкіна [26], З.В.Гуцайлюка [66], В.Б.Івашкевича [160], І.О.Ламикіна [201], А.Ш.Маргуліса [164], П.П.Новиченка [253], В.Ф.Палія [271], В.П.Пальчука [274], В.К.Радостовця [321], В.В.Сопка [354], С.О.Стукова [355], М.Г.Чумаченка [387] та інших.

Ці вчені зробили вагомий внесок у поглиблення суті, змісту та розуміння методів обліку витрат на виробництво, їхнє поліпшення та практичне застосування. Проте, в сучасних умовах все більше йдеться про оптимальне поєднання вітчизняних і зарубіжних методів обліку витрат на виробництво, що має принципове значення для підвищення конкурентоздатності українських підприємств.

На підставі такого аргументу доречно стверджувати, що тема наших наукових пошуків щодо вітчизняних методів обліку витрат на виробництво у площині оцінки їхнього стану й невичерпності потенціалу є актуальними і заслуговують на подальше розроблення.

Нині дискусія точиться навколо проблеми, які з існуючих методів застосовувати далі, а які потрібно змінити, доповнити або зовсім не

застосовувати. Успішне вирішення цієї проблеми має суттєвий вплив як на ефективність системи обліку в підприємствах України загалом, так і на ефективність системи обліку витрат зокрема.

Тому розвиток досліджень у цьому напрямку може дати значні фінансові вигоди для підприємств, їхніх партнерів і споживачів. Ця проблема має суттєве наукове значення для розвитку теорії та методології обліку витрат вітчизняних підприємств України. Окремі теоретичні і методологічні висновки, отримані в процесі дослідження, можна буде застосовувати в процесі вирішення складних виробничих завдань у практичній діяльності підприємств.

Під методами обліку витрат на виробництво слід розуміти сукупність способів, кроків, які дають змогу ефективно та якісно виконувати облікові завдання щодо цих витрат.

Т. Г. Маренич розглядає методи обліку витрат на виробництво і методи калькулювання собівартості продукції відокремлено. Вчена вважає, що слід брати до уваги такі методи калькулювання собівартості продукції: 1) послідовного підсумовування витрат; 2) прямого нагромадження витрат [221, с. 21-24].

Дослідниця класифікувала методи обліку витрат за 7 ознаками, виокремивши 16 сегментів позицій в обліку витрат (Додаток Г).

На думку І.А.Басманова в обліку витрат на виробництво є два методи: нормативний і ненормативний. Із врахуванням об'єктів обліку, як вважає І.А.Басманов, можна отримати такі назви методу обліку затрат на виробництво: нормативно-передільний (перехідний і т. д.); нормативно-позамовний (повирібний і т. д.); ненормативно-передільний (перехідний і т.д.); ненормативно-позамовний (повирібний і т.д.) [12, с. 64-65].

А.Ф.Аксьоненко також поділяє методи обліку витрат на нормативний і ненормативні (позамовний, попередільний і попроцесний) [3, с. 56].

П.С.Безруких розглядає наступні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: простий або однопредільний, попередільний, позамовний і нормативний [13, с. 246-247].

О.С.Бородкін методи обліку витрат на виробництво поділяє на облік виробничих затрат без виокремлення відхилень від норм (простий, позамовний, попередільний) та облік виробничих затрат з виокремленням відхилень від норм (нормативний, позамовно-нормативний, попередільно-нормативний) [25, с. 11].

І.О.Ламикін називає наступні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: простий, пофазний (поопераційний), попередільний, позамовний та нормативний [201, с. 32-33].

А.Ш.Маргуліс в залежності від характеру виробництва, його організації і технології виокремлює попроцесний (часто його неправильно називають простим), позамовний, нормативний, попередільний і повирібний методи обліку затрат і калькулювання собівартості продукції [164, с. 27].

П.П.Новиченко залежно від вибору того або іншого об'єкта обліку розрізняє попередільний, позамовний, повирібний та знеособлений ("котловий") методи [253, с. 22].

П.П.Новиченко і Н.М.Рендухов стверджують, що до методів обліку належать попередільний, позамовний, повиробничий і знеособлений (котловий). Ці автори розглядають однопредільний (попроцесний) метод як різновид попередільного, а облік за деталями та вузлами – як повиробничий метод обліку витрат на виробництво. Вчені вважають, що можна виділяти і нормативно-позамовний, і нормативно-повиробничий методи [252, с. 12–13].

Традиційні методи обліку витрат на виробництво найбільш точно відобразив В.Ф.Палій, який виокремив два основних: метод обліку фактичних витрат (ненормативний) і нормативний метод обліку (рис. 3.1).

Перший метод пов'язаний, насамперед, із центрами відповідальності, місцями виникнення витрат, елементами витрат і статтями собівартості. Другий – з елементами витрат, статтями собівартості та змінами норм. До

методів калькулювання російський учений-економіст зараховує такі: позамовний, повиробничий, подетальний, попроцесний, попередільний і нормативний.

Згодом В.Ф.Палій розвинув власні ідеї щодо витрат, а також доходів підприємств у своїх працях 2006-2007 рр. [272; 273].

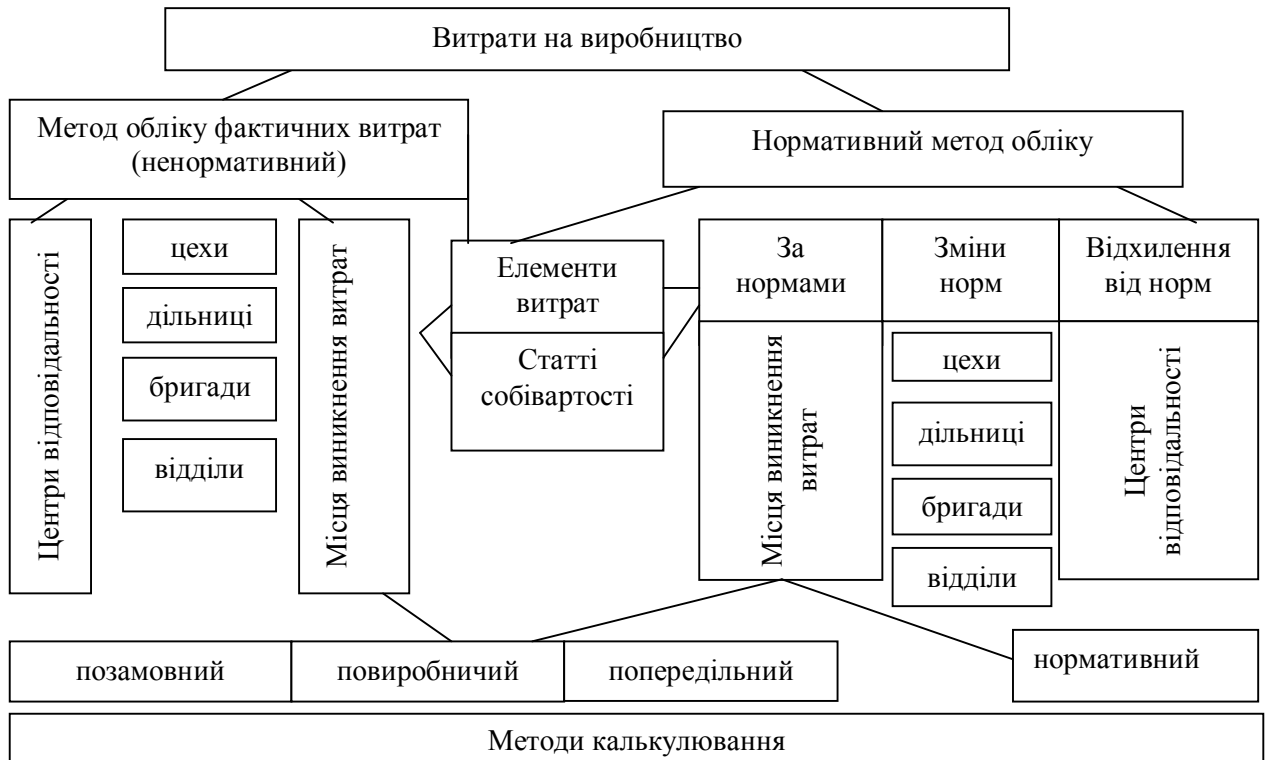


Рис. 3.1. Концептуальна схема традиційних методів і об'єктів обліку витрат на виробництво [271 , с. 202].

В.П.Пальчук, зважаючи на те, що в основі вибору того або іншого методу обліку затрат мають бути дві ознаки (об'єкт групування затрат і спосіб їхнього відображення), запропонував наступну класифікацію методів обліку затрат: за методами відображення фактичних затрат з поділом на нормативні та відхилення від норм – однопредільний, попередільний, позаповний, повирібний, подетальний і знеособлений (котловий); за методами відображення фактичних затрат без їхнього поділу на нормативні та відхилення від норм – однопредільно-нормативний, попередільно-

нормативний, позамовно-нормативний, повирібно-нормативний, подетально-нормативний [274, с. 23].

В.К.Радостовець вказує на наступні методи обліку витрат і калькуляції собівартості продукції: простий, попередільний, позамовний, коефіцієнтний та нормативний [321, с. 15].

В.В.Сопко і А.М.Патрик надають перевагу нормативному обліку витрат на виробництво над ненормативними. Без такого методу обліку витрат не може бути, як стверджують ці автори, нормативного обліку, тобто управління за відхиленнями [354, с. 28].

М.Г.Чумаченко класифікує методи обліку витрат в залежності від об'єкта обліку за деталями, виробами, групами виробів, замовлення, процесами або виробництвами на: облік минулих витрат без виокремлення відхилень від норм (котловий облік) і облік витрат з оперативним виявленням витрат за нормами і відхиленнями від норм (нормативний облік) [387, с. 77].

В промисловості США методи обліку виробничих витрат, як зазначає М.Г.Чумаченко, поділяють на позамовний і попроцесний. За цих методів обліку, затрати розподіляються повністю або частково (за допомогою директ-костинг), а кожен із них, водночас, на облік минулих затрат та стандарт-кост (кошторисна калькуляція) [388, с. 119].

Проблемам обліку витрат за П(С)БО 16 “Витрати” М.Г.Чумаченко разом з І.А.Білоусовою присвятив свої пізніші роботи, опубліковані в 2007 р. [385; 386].

Низка авторів виокремлює методи калькулювання собівартості продукції. Йдеться про те, що якщо методи обліку витрат забезпечують формування узальненої інформації про витрати підприємств та його підрозділів, то методи калькулювання собівартості продукції дають змогу встановити нормативні, планові, фактичні витрати на одиницю цієї продукції, робіт та послуг.

Так, В.Г.Линник вважає, що під методом калькулювання треба розуміти сукупність прийомів та способів, що використовуються з метою обчислення собівартості певного виду продукції. З його точки зору, калькулювання може здійснюватись у два етапи: розмежування витрат, які не відносяться на вироблену продукцію; обчислення собівартості кожного виду виробленої продукції. На думку цього автора, з метою обчислення собівартості окремого виду продукції застосовують такі методи калькулювання: простий, виключення вартості побічної продукції, коефіцієнтний, пропорційний і комбінований [206, с. 48-49].

І.С.Мацкевічюс, аналізуючи методи калькулювання собівартості продукції в колишніх соціалістичних країнах (УНР, НДР, НРБ, ПНР, СРР, СРСР, ЧССР), виокремлює три групи країн за методами калькулювання: перша група країн (НРБ, СРР і СРСР): простий, попередільний, позамовний та нормативний методи калькулювання (ці методи є, водночас, методами обліку затрат на виробництво); друга група (УНР, НДР, ЧССР): метод поділу (простий і еквівалентний (УНР), простий, стадійний (за ступенями), еквівалентний (ЧССР), простий, стадійний (за ступенями), еквівалентний та калькулювання суміжних продуктів (НДР)) і розрахунковий (простий розрахунковий, спрощений розрахунковий, нормативний (УНР); глобальний та диференційований (НДР); однобазовий і багатобазовий (ЧСР)) методи калькулювання; третя група (ПНР): метод поділу (простий, стадійний (за ступенями), еквівалентний, калькулювання суміжних продуктів та калькулювання сезонної продукції); розрахунковий метод (позамовний, асортиментний (реманентний) та нормативний) [224, с. 60-70].

Б.Нідлз, Х.Андерсон, Д.Колдуел виокремлюють позамовний і попроцесний методи калькулювання собівартості готової продукції [249, с. 443].

А.Яругова надає перевагу методам калькулювання за такими ознаками: за обсягом (позамовний і попередільний), за процесами (напівфабрикатний, безпівфабрикатний), за кількістю об'єктів (однопродуктовий та

багатопродуктовий), за шляхом розділу (однокоефіцієнтний (для всіх непрямих витрат використовується один коефіцієнт) і багатокоефіцієнтний (для кожного виду виробів використовується індивідуальний коефіцієнт)), за часом складання (апріорі (планові), апостеріорні (звітні)); за повнотою складання (повні (включають всі затрати) і часткові (включають тільки змінні затрати)) [403, с. 73].

Щодо методів калькуляції зауважимо, що в досліджених наукових джерелах найповнішу їхню класифікацію подали І.А.Білоусова та М.Г.Чумаченко (Додаток Д).

Проте, як стверджує І.А.Білоусова, відсутність законодавчо визначеної сучасної класифікації методів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції негативно впливає на стан обліку і на всю економічну роботу вітчизняних підприємств [18, с. 10].

Така думка має слушність, адже невизначеність методів обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції значно знижує економічну ефективність роботи підприємств та їхніх чинних систем обліку.

Сучасні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна поділити на дві групи: 1) традиційні, які використовуються у вітчизняній обліковій практиці протягом десятиліть; 2) запозичені, тобто сформовані та розвинуті в інших країнах світу, оскільки в Україні для широкої громадськості вони стали відомими лише на початку 1990-х рр. і нині використовуються у підприємствах, діяльність яких зорієнтована на європейські стандарти, експорт, співпрацю із зарубіжними партнерами або на іноземних інвесторів.

Науковці донині не виробили єдиної думки щодо того, які методи обліку вважати традиційними. Так, Ю.Я.Литвин і В.М.Олійник виокремлюють позамовний, попередільний і нормативний методи обліку виробничих витрат [211, с. 15].

Н.М.Ткаченко розглядає попередільний (однопредільний і багатопредільний варіанти цього методу), позамовний і нормативний методи як методи калькулювання собівартості продукції [368, с. 406-408].

М.С.Пушкар позамовний, попередільний, попроцесний (простий) і нормативний методи називає методами калькулювання собівартості продукції, зазначаючи водночас, що їх найчастіше застосовують на практиці [318, с. 105].

Слушною є думка М.С.Пушкаря щодо переліку і частоти вживання цих методів, проте не можемо погодитись з тим, що він називає їх методами калькулювання, а не обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Зауважимо, що таку точку зору відстоював також і А.М.Кузьмінський. До методів обліку витрат і калькулювання собівартості він зараховував простий (або прямий), попередільний (або попроцесний), позамовний та нормативний [191, с. 121].

І.Б.Садовська і Н.В.Тлущкевич до традиційних методів обліку і калькулювання собівартості відносять: позамовний, нормативний, простий (прямий), попроцесний [336, с. 86-87].

До традиційних методів обліку витрат і калькулювання собівартості також належать попартійний і поопераційний.

Л.В.Нападовська методи обліку витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції класифікує за трьома основними ознаками: 1) залежно від об'єкта обліку затрат (позамовний, попроцесний, попередільний); 2) залежно від повноти зарахування затрат у собівартість продукції (калькулювання повної та неповної собівартостей); 3) залежно від оперативності обліку та методу контролю затрат (калькулювання фактичних затрат і калькулювання нормативних (стандартних) затрат) [245, с. 134].

Приблизно такої ж думки дотримується М.А.Вахрушіна, з уточненням третьої ознаки. У М.А.Вахрушіної ця ознака розглядається як оперативність обліку і контролю витрат (облік фактичної собівартості та облік нормативних витрат) [41, с. 80].

Т.П.Карпова класифікує систему обліку витрат на виробництво за об'єктами групування (позамовна, попроцесна), за ступенем нормування (система фактичних і система нормативних витрат) та за повнотою охоплення витрат (система повних і система часткових витрат) [167, с. 191].

Якщо зробити перелік традиційних і запозичених методів обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції, то можемо визначити (за Н. В. Нападовською) такі методи (системи): позамовний, попроцесний, попередільний (за виробами та за групами виробів), нормативний, стандарт-кост, директ-костинг, “точно в зазначений термін” (JIT), за видами діяльності (на рівнях: одиниці продукції, партії виробів, виду продукції, підприємства загалом), АВС-метод, функціонально-вартісний аналіз [245, с. 132-151, 236-362, 378-380].

Позамовний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції базується на виконанні окремого замовлення, за яким відображаються витрати й проводиться калькулювання в індивідуальному і малосерійному виробництві.

Л.Слюсарчук зазначає: “Система обліку позамовної калькуляції застосовується на підприємствах у тих випадках, коли вони отримують замовлення. За ринкової системи замовлення можуть бути державними й отриманими від потенційних покупців. За таких умов витрати необхідно розмежовувати за кожним замовленням окремо” [343, с. 41].

Попроцесний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції дає змогу охарактеризувати виробничий процес у підприємствах, що здійснюють масове виробництво однотипної продукції.

Попередільний метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції характерний для тих виробництв, де технологічний процес передбачає певну кількість взаємопов'язаних виробничих стадій (переділів). Облік витрат і калькулювання за таких умов здійснюється за кожним переділом, в якому є або напівфабрикат, або готова продукція.

Метод обліку витрат і калькулювання собівартості за виробами застосовується у тих підприємствах, де здійснюється індивідуальне або малосерійне виготовлення виробів із дерева, металу і т. д. Облік витрат й калькулювання собівартості проводиться за кожним або кількома виробами.

Метод обліку витрат і калькулювання собівартості за групами виробів використовують там, де наявне масове виробництво виробів із дерева, металу, пластмаси, глини, лікарських рослин тощо. Облік витрат і калькулювання собівартості здійснюють за групами виробів.

Проведений вище аналіз думок вчених-економістів щодо вітчизняних методів обліку витрат на виробництво дає змогу подати власне бачення щодо них (рис. 3.2).



Рис. 3.2. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво у традиційному їх трактуванні.

Примітка. Розробка автора.

Як свідчать інформація рисунку 3.2., до традиційних вітчизняних методів обліку витрат на виробництво віднесено наступні методи: позамовний, нормативний, знеособлений (котловий), повиробничий, поопераційний, попередільний, попроцесний, групово-виробничий (попартійний). Крім того, не варто забувати, що разом із методами обліку

витрат на виробництво існують два варіанти обліку (безнапівфабрикатний та напівфабрикатний).

Нормативний метод обліку витрат і калькулювання собівартості виник у колишньому Радянському Союзі у тридцятих роках минулого століття та передбачає облік нормативних витрат і відхилень від них, калькулювання собівартості продукції за нормативними (до початку виробництва) та фактичними (після завершення виробництва) витратами. Цей метод обліку нерідко називається науковцями радянським варіантом американської системи “стандарт-кост”.

В “Типовых указаниях по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ)” вказано: “Нормативний метод як сукупність способів і прийомів обліку та контролю за виконанням завдань зі зниження собівартості продукції є важливим засобом управління формуванням затрат на виробництво” [367, с. 47].

Нормативний метод базується на ідеї, котру практично доволі складно реалізувати. Основні труднощі виникали при визначенні точної норми витрат і відображенні значної сукупності відхилень, що нівелювало саму ідею цього методу. Проте, М.Х.Жебрак вказує, що відхилення фактичних витрат від установлених норм не стільки значимі для розвитку обліку витрат загалом і нормативного обліку, зокрема, скільки прогресивність застосування самих норм витрат, що посилюють контрольні функції адміністрації підприємства за особами, котрі відповідають за випуск продукції [31, с. 341].

З.В.Гуцайлук вважає, що нормативний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції найбільш доступний з позиції управління собівартістю. Далі він зауважує, що цим і зумовлюється те, що практично всі напрямки розвитку теорії і практики обліку витрат у тій чи іншій мірі пов’язані з нормативним методом [66, с. 25].

У сфері сільського господарства нормативний метод планування, обліку та контролю затрат на виробництво і калькулювання собівартості

продукції не прижився. Ю.Я.Литвин основними причинами цього називав наступні: неналагодженість нормативного господарства, слабе обґрунтування норм; незабезпеченість підприємств реєстрами обліку і бланками первинної документації, пристосованої до вимог нормативного методу обліку; відсутність інструктивних вказівок директивних органів з цих питань, що зобов'язували сільськогосподарські підприємства запроваджувати цей метод; ігнорування проблем нормативного методу щодо застосування обчислювальної техніки; недостатнє використання інформації про відхилення від норм в оперативному управлінні виробництвом спеціалістами та керівництвом господарства [210, с. 151-153].

В основному, можна погодитись із переліком причин неуспіху нормативного методу в сільському господарстві, які назвав Ю.Я.Литвин, проте, визначальною причиною тут є протиріччя між тодішньою системою управління аграрним виробництвом, для якої на першому місці було виконання планів неухильного зростання обсягів виробництва сільськогосподарської продукції будь-якою ціною, а не економія витрат на виробництво чи збільшення доходів у сільськогосподарських підприємствах.

В радгоспі “Придніпровський” Обухівського району Київської області вперше в сільському господарстві України було апробовано нормативний метод. Проте, він не прижився через названі причини, що нам безпосередньо вдалось встановити у працівників бухгалтерії цього підприємства.

Елементи нормативного методу запроваджувались в сільськогосподарських підприємствах Шумського району Тернопільської області у другій половині 1980-тих років. Спеціалісти Шумського районного агропромислового об'єднання тоді розробили укрупнені нормативи для трьох природно-кліматичних зон цих підприємств. Правда, у зв'язку з тим, що такі нормативи були дуже громіздкими і постійно вимагали значних затрат праці, вони не набули широкого застосування.

На думку І.О.Белебехи, нормативний метод у цій сфері може ефективно застосовуватись не до усіх витрат, а тільки до прямих витрат на

виробництво. Повсякденний облік відхилень від нормативних витрат або відхилень до моменту завершення робіт можна організувати лише за такими статтями, як заробітна плата, корми, насіння, нафтопродукти [15, с. 82-83].

Як показали згодом події, І.О.Белебеха не помилився. Поспішність у впровадженні протягом 1970-1980-тих років нормативного методу планування, обліку та контролю витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції у сільськогосподарських підприємствах дала лише негативний результат.

У наукових дослідженнях рідко згадується про методи обліку та контролю витрат. Тому варто звернути увагу на основні методи обліку та контролю витрат, які наводить В.Б.Моссаковський: стандарт-кост, нормативний метод обліку, директ-костінг, чекова форма контролю [239, с. 216].

В сільськогосподарських підприємствах України набули певного поширення елементи нормативного методу обліку і чекова форма контролю.

В таких підприємствах можна доводити нормативи (щомісячні та річні) витрат до кожного вищого менеджера (керівника підприємства і його заступників), внутрішньогосподарської служби (відділу): агрономічної, зоотехнічної, ветеринарної, машинно-тракторної, гаражно-автомобільної, ремонтно-механічної, енергетичної, охорони праці та техніки безпеки, капітального будівництва, маркетингу, економічної, облікової, а також до керівників структурних підрозділів і працівників, що забезпечують (супроводжують) їхнє функціонування тощо. На окремих непрямих витратах доцільно акцентувати увагу: нормативи витрат на використання пального, запасних частин, електроенергії, мобільного зв'язку, відрядження і т. д.

Система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції “стандарт-кост” виникла у США в 1908–1909 рр. та дає змогу здійснювати облік за наперед визначеними стандартами калькулювання собівартості продукції, за стандартами витрат. За цією системою обліковують прямі та накладні витрати підприємства.

Я.В.Соколов і В.Я.Соколов вважають, що “стандарт-кост” – потрібний, ефективний, логічно простий та практично необхідний прийом, але в яких великих масштабах він збільшує трудомісткість через нормування, фіксування відхилень, аналіз невикористаних ресурсів [348, с. 82].

Ці вчені-економісти далі констатують невинуватість того, що різновид “стандарт-кост” – нормативний облік, незважаючи на значну кількість спрощень, так, по суті, і не прижився в колишньому Радянському Союзі, хоч насаджували його методично. З огляду на це науковці роблять висновок, що російська бухгалтерія не може стати американською, оскільки значна кількість навіть дуже ефективних прийомів останньої в Росії не спрацьовує. Можна започаткувати застосування навіть недосконалих прийомів американської бухгалтерії, як стверджують дослідники, якщо ці недоліки забезпечують для нас певні досягнення. Однак, як застерігають учені, не можна запозичувати американські досягнення, якщо вони завдаватимуть шкоди країні [348, с. 82].

Позиція Я.В.Соколова і В.Я.Соколова є безкомпромісною і заслуговує на підтримку з боку тих учених, які відстоюють мудрі національні традиції, і пропонують застосовувати корисний для Росії, України, інших країн пострадянського простору зарубіжний досвід.

Отже, вітчизняні методи обліку витрат на виробництво займають не належне місце серед методів обліку в сучасних підприємствах України, однак для того, щоб таке підприємство вижило в умовах гіперконкуренції, воно зобов'язане поліпшувати (змінювати, доповнювати) ці методи або відмовлятися від окремих із них на користь зарубіжних методів, які пройшли серйозну апробацію в країнах, де вони були започатковані.

Запозичені (зарубіжні) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, до певної міри, висвітлені у літературних джерелах, однак необхідно уточнити їхній перелік, суть, методики ведення, здійснити критичну оцінку та визначити потенційні сценарії їхнього використання в Україні. В нашій державі одержали позитивні відгуки і використовуються в практичній діяльності підприємств наступні запозичені (зарубіжні) методи

обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: “директ-костинг”, “директ –кост”, ЛТ, АВС-метод, ФВА, “таргет-костинг”, “кайзен-костинг” і т. д.

Одним із найвідоміших методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції є “директ-костинг”, започаткований у США. Американський досвід “директ-костингу” перейняли багато країн світу, і зокрема Японія. Так, у цій країні в період Другої світової війни використовували нормативні принципи калькулювання, зокрема підсумування стандартних (нормативних) витрат контролю за кошторисами і порівняння показників виробництва.

На думку Й.Кімізукі, використання цих нормативних принципів забезпечило такі досягнення для японських підприємств: сформувалась система, що сприяла реалізації готової продукції та вдосконаленню ціноутворення; підвищилась ефективність виробництва за рахунок посилення контролю; оптимізувались витрати матеріалів і поліпшилось використання складських приміщень; знизилась затрати праці керівництва за рахунок удосконалення облікових записів; зросли можливості для порівняння роботи різних відділів; зменшились витрати товарів і затрати робочого часу. Водночас, за результатами опитування керівників трьохста японських підприємств про досвід застосування в них єдиних норм із калькулювання собівартості та обліку витрат зроблено такий висновок: його визнали як унікальний, але не завжди можливий для використання в реальних умовах; неефективний для збільшення виробництва; незіставний із фактичним обліком; недостатньо диференційований навіть для застосування в одній галузі; невизначений, оскільки стани можуть змінюватись залежно від точки зору головного бухгалтера; складний у розумінні окремих елементів собівартості; невідповідний для акумулювання витрат [171, с. 82–83].

“Директ-костинг” виник у США в 1936 р. і є системою обліку витрат та калькулювання собівартості продукції, в якій беруться до уваги тільки прямі

змінні витрати, а решта витрат підприємства (непрямі витрати) скеровуються на фінансові результати [108, с. 32].

С.А.Ніколаєва вважає, що "...система "директ-костинг" є системою виробничого (управлінського) обліку, яка об'єднує в собі відокремлений облік змінних і постійних витрат, калькулювання собівартості, аналіз затрат і фінансових результатів, а також прийняття низки управлінських рішень" [250, с. 12].

І.А.Білоусова стверджує, що в промислових підприємствах України, котрі застосовують "директ-костинг", періодично трапляються "програмовані" помилки, причиною яких є неточність у розподілі змінних і постійних витрат [18, с. 4].

Система "директ-костинг" з часом була трансформована у систему із назвою "верибл-костинг", де до витрат на продукцію зараховують не тільки прямі змінні витрати, а й змінні накладні [245, с. 247]. С.М.Х.Коллін під "верибл-кост" розуміє витрати, які збільшуються з кількістю виготовленої продукції, наприклад, заробітної плати або сировини [410, с. 233-234].

Значний вплив на витрати підприємства має процес постачання, організація складського господарства і саме виробництво, що повинно виробляти продукцію тільки тоді, коли запасів товарно-матеріальних цінностей є менше, ніж потребує виробничий процес. Усе це сприяє утворенню системи "точно в зазначений термін" (JIT).

Систему "точно в зазначений термін" (JIT) створили в Японії в середині 1970-х рр. як альтернативу виробництву продукції великими партіями. Спочатку в промислових підприємствах Японії, а згодом в США та країнах Західної Європи постачання товарно-матеріальних цінностей виробничим підрозділам проводилося дрібними партіями у разі нагальної потреби.

Це дало змогу значно знизити рівень запасів таких цінностей і зменшити непродуктивні витрати, пов'язані з випуском зайвої продукції, простоями в роботі робітників й обладнання, використанням додаткових

площ складських приміщень, втратами, що виникають за наявності дефектів виробів.

У зв'язку з тим, що запаси надходять до моменту їхнього використання у виробничому процесі, відповідна частина непрямих витрат стають прямими. Крім того, за системи “точно в зазначений термін” увага виробників зосереджена не на рівні закупівельних цін, а і на якості, доступності та загальній вартості продукції [63, с. 6].

Метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за видами діяльності (ABC-метод) або диференційований метод обліку собівартості виник у США в 1960-х рр. Вже тоді було зрозуміло, що “стандарт-кост” як система обліку витрат і калькулювання собівартості продукції за повними витратами не відповідає існуючим реаліям виробництва щодо точності та справедливості розподілу накладних витрат на відповідну продукцію.

Суть ABC-методу полягає в тому, що облік витрат і калькулювання собівартості продукції здійснюється за принципово новим підходом – видами діяльності (роботами (функціями) на рівнях: одиниці продукції, партії виробів, виду продукції та підприємства загалом (одинична, пакетна, продуктова та загальногосподарська робота) [245, с. 237].

Застосування ABC-методу може здійснюватись з метою уточненого розрахунку собівартості об'єктів затрат і встановлення на цій основі цін; бюджетування затрат і контролю за дотриманням бюджетів за видами діяльності, відділами, підрозділами; формування інформаційної бази для бенчмаркінгу видів діяльності і реінжинірингу бізнес-процесів на основі його результатів, а також для прийняття рішень про аутсорсинг тощо [182, с. 20].

При застосуванні ABC-методу існують певні застереження щодо “кост-драйвера”, зокрема М. Колісник зазначає, що “кост-драйвер” “...є одним із найзапекліших ворогів для прийняття рішення про фінансування реклами, про аутсорсинг, про спеціальні замовлення, про вхід і вихід із сегмента бізнесу та багато інших операційних рішень” [181, с. 6].

ABC-метод доцільно було б називати методом обліку витрат і калькулювання продукції за типами робочих операцій (ТРО- метод), а не за видами діяльності, оскільки класично під видами діяльності розуміють як звичайну (операційну, інвестиційну й фінансову), так і надзвичайну діяльність. З огляду на це, виникає ризик припуститися помилки в методах і підходах до обліку витрат підприємства.

ABC-метод, на думку Н.І.Чупахіної, доцільно застосовувати в роботі російських агрохолдингів. Тут для кожного виду діяльності за попроцесного методу встановлюється відповідний вид драйвера затрат. Наприклад, для сільськогосподарської діяльності, такої як рослинництво, за драйвер затрат варто обирати площу ріллі, призначеної для вирощування певного виду культури. Це так звані операційні драйвери затрат. Точність обчислення собівартості продукції у значній мірі залежить від правильності вибору драйвера затрат [389, с. 21].

Функціонально-вартісний аналіз (ФВА) – це метод обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що передбачає поглиблене вивчення функцій об'єктів дослідження, яке скеровується на зменшення витрат підприємства за умови одночасного збільшення ефекту (значних якісних показників), котрими є споживчі властивості продукції. Метод ФВА започаткований у США в 1960-х рр. і набув широкого поширення у багатьох країнах світу та галузях економіки, особливо у сфері послуг. Метою цього методу є вдосконалення корисних функцій виробів за умови забезпечення вдалого співвідношення між витратами на їхнє виготовлення. Дослідники звертають увагу на те, що виробам властиві основні (дають змогу визначити, для чого виготовляється виріб), допоміжні (суміжні з основними) й непотрібні (не сприяють розвиткові основних функцій) функції [63, с. 7].

Функціонально-вартісний аналіз повинні здійснювати лише ті підприємства, які мають у штаті (або співпрацюють на договірних засадах) досвідчених аналітиків, здатних правильно розподілити функції виробів, своєчасно відстежити їхню динаміку та поведінку і розробити систему заходів,

спрямованих на поліпшення виробу за принципом “мінімум витрат – максимум якості”.

Взаємозв’язок витрат і доходів підприємства можна простежити за даними таблиці 3.1., де відображена залежність між об’єктами продажу, його парадигмами і парадигмами керування (управління) витратами підприємства (в тому числі щодо парадигми ABC-методу).

У таблиці 3.1 виокремлено чотири історичних періоди, що охоплюють ХХ і початок ХХІ ст. (до наших днів).

Таблиця 3.1

Об’єкти продажу і керування (управління) витратами підприємства

Період розвитку продажу	Об’єкт продажу	Парадигма в галузі продажу	Період розвитку керування (управління) витратами	Парадигма керування в галузі управління витратами
1900–1930 рр.	Сировинні ресурси	Парадигма продажу сировинних ресурсів	1900–1940 рр.	Парадигма індустріальної революції
1930–1960 рр.	Товари	Парадигма продажу товарів	1940–1980 рр.	Парадигма аналізу безбитковості
1960–1990 рр.	Послуга	Парадигма продажу послуг	1980–1990 рр.	Парадигма функціонально-вартісної системи (ABC)
1990 р. і до нині	Ритуали і враження	Парадигма продажу ритуалів і вражень	1990 р. і донині	Парадигма ринкових стандартів

Примітка. Складено автором на основі: [181, с. 2-3].

Періоди розвитку продажу представлені з інтервалом, що становить тридцять років (четвертий період охоплює менший інтервал, але він поки не завершений), і спрямовані від сировинно-товарних ресурсів (тобто матеріальних) до послуго-ритуальних та ресурсів із вражень (тобто нематеріальних).

Кожному з цих періодів відповідає однойменна парадигма як взірць продажу: парадигма продажу сировинних ресурсів, парадигма продажу товарів, парадигма продажу послуг тощо.

На відміну від рівноінтервальних періодів розвитку продажу, періоди розвитку керування (управління) витратами не мають таких однакових інтервалів. Перших два періоди охоплюють по 40 років, третій – лише 10, а четвертий – майже 20 років і триває далі. В період індустріальної революції (1900–1940 рр.) використовувались методи управління, пов'язані з традиційними методами обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, а також отримав широке поширення метод (система) обліку “стандарт-кост”. Витрати в цей період поділялись на прямі матеріальні, трудові і накладні витрати (виробничі й невиробничі). Протягом 1940–1980 рр. перевага надавалась методу (системі) обліку “директ-костинг”, де використовували терміни “змінні витрати”, “постійні (фіксовані) витрати” і спостерігався зв'язок обліку витрат з аналізом беззбитковості виробництва продукції.

На етапі 1980–1990 рр. розвинувся ABC-метод, що задекларував змінність витрат не тільки під впливом обсягів продажу продукції, загальної ділової активності, а й інших чинників (кількості назв реалізованої продукції, кількості виконуваних підприємством замовлень, кількості споживачів продукції (клієнтів), кількості (часу) перевірок, кількості та потужності ламп освітлення і т.д.), що виражають певні сегменти ділової активності. В цей період підприємства виокремлюють прямі змінні витрати, змінні (на таких рівнях: одиниці, партії або замовлення, асортимент продукції, клієнти, а також підприємства загалом) і постійні накладні (виробничі та невиробничі) витрати [245, с. 237].

Третій період розвитку керування (управління) витратами підприємства є найкоротшим, оскільки дорівнює лише одному десятиріччю.

На зміну йому прийшов період ринкових стандартів (з 1990 р. і донині). Специфіка цього періоду полягає в тому, що тепер не витрати є визначальними для ринкової ціни, а, навпаки, ринкова ціна диктує рівень витрат підприємства (якщо воно має намір продовжувати власне функціонування в ринковому середовищі). Водночас, ABC-метод залишається діяти на таких самих засадах, що і в третьому періоді.

М.Колісник стверджує: “...якщо в парадигмах продажів настає Ера Бражень і Ритуалів, то в області керування витратами настає сама дійсна Ера Немилосердя” [180, с. 7].

З таким твердженням складно не погодитись, оскільки ринкова ціна нині є домінуючим, над витратами підприємства, елементом. Останнє перебуває в полі дій ринкових механізмів і тому об’єктивно змушене мати за орієнтир цільову собівартість одиниці продукції.

До переліку запозичених методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції можна зарахувати “абсорбшен-костинг”, тобто метод поглинання витрат (проте про нього автори рідко згадують). Цей метод близький до “директ-костингу”, проте відрізняється від останнього порядком розподілу постійних витрат між калькуляційними періодами.

Якщо “директ-костинг” передбачає віднесення постійних витрат підприємства на його фінансові результати, то “абсорбшен-костинг” забезпечує повний розподіл усіх здійснених витрат між проданою продукцією і її залишками у товарній формі. Метод “абсорбшен-костинг” дає змогу обчислювати і виробничу (урізану, неповну) собівартість, і собівартість реалізованої продукції (повну, що складається з виробничої собівартості, певної частини загальногосподарських витрат і витрат на збут).

За базу для розподілу непрямих витрат (у разі застосування “абсорбшен-костинг”) працівники обліку можуть вибрати, як стверджує Н.Іванова, типову базу розподілу (заробітну плату або час роботи основних робітників виробничої сфери, час роботи обладнання, кількість натуральних одиниць продукції і т. ін.), чинник витрат (залежно від провідного елемента витрат у структурі собівартості продукції (матеріало-, трудо-, паливно- або енергомістких виробництв)), кореляційний аналіз, ступінчастий розподіл витрат [157, с. 2–3].

І.П.Курочкіна, яка присвятила свою докторську дисертацію (2009 р.) методології виробничого обліку та його розвитку в Російській Федерації, зазначає, що завдяки нагромадженому протягом кількох десятиріч досвіду

використання в її країні елементів господарського розрахунку, нормативного методу, зарубіжних методів “стандарт-кост”, “директ-костинг”, “АВС-метод” та інших можна стверджувати про динаміку розвитку інформаційного забезпечення управління процесом виробництва [198, с. 3].

В.Б.Івашкевич за основні функції виробничого обліку приймає такі: встановлення витрат за їхніми видами в розрізі елементів затрат і статей калькуляції; групування витрат на виробництво за місцями затрат; визначення собівартості одиниці продукції і послуг промислового підприємства; контроль за витратами у процесі виробництва і обігу; визначення і оцінка результатів виробничо-господарської діяльності підприємства; використання показників собівартості для оцінки залишків продукції на складі, обчислення інших складових суми оборотних засобів, визначення ефективності заходів технічного прогресу. На його думку, облік виробничих витрат водночас є і засобом їхнього контролю, регулювання та управління [160, с. 21].

Україна, як і РФ, має великий досвід становлення і розвитку прогресивних форм і методів ведення обліку, контролю, планування, системи управління, якості продукції тощо. Варто згадати лише про чекову, нормативно-чекову форми, нормативний метод, функціонально-вартісний аналіз, “стандарт-кост”, “директ-костинг”, “АВС-метод”, контролінг, облік за центрами відповідальності, АРМ-бухгалтера і т. д.

Проте, проблема полягає в тому, що з цього напрямку досліджень немає достатньо статистичних даних або даних опитування, практичний досвід вітчизняних підприємств проаналізований і узагальнений епізодично, відсутні методичні рекомендації щодо впровадження прогресивних форм і методів, майже не беруть їх до уваги при розробленні урядових і місцевих програм соціально-економічного розвитку (хоч нині, в період виходу з економічної кризи, керівництву підприємств промисловості та інших галузей економіки варто продумати, яку систему управління, методи ведення обліку взяти за основу в умовах жорсткої конкуренції (гіперконкуренції)). Ринкова логіка вказує на японську систему управління витратами, зокрема на “таргет-костинг”.

Провідним вітчизняним вченим-економістам, урядовцям, керівникам великих промислових підприємств, менеджерам, маркетологам необхідно сконцентрувати власні зусилля на вирішення проблем щодо якості продукції, її інгредієнтів та безпеки для життя й здоров'я споживачів; зосередити фінансові, інвестиційні, матеріальні, інтелектуальні і трудові ресурси на основних конкурентоспроможних напрямках розвитку нашої економіки шляхом визначення пріоритетних галузей, розробки їхніх стратегій і програм діяльності, оптимального пов'язування наявних ресурсів з потенціалом галузей, поліпшення структури та розміщення продуктивних сил, надання пріоритету внутрішнім інвестиціям, контролю за витратами і доходами фізичних осіб з метою стримування надмірного збагачення громадян, упровадження у виробництво енергозберігаючих технологій, формування в населення ринкового способу мислення та оцінювання суспільних витрат і доходів, виховання громадського обов'язку та економічного патріотизму, розвитку і поширення позитивного зарубіжного і вітчизняного досвіду управління виробництвом, якістю продукції, методів обліку і контролю і т. д.

На великі промислові підприємства України, які запроваджуватимуть новітні методи управління виробництвом, варто запросити в ролі консультантів відомих японських, американських, канадських та інших кваліфікованих менеджерів.

На початку 2000-х рр. вітчизняні фахівці з обліку почали обговорювати новітні методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, що спочатку широко застосовувались у всіх галузях японської промисловості: таргет-костинг, кайзен-костинг, а згодом в інших галузях економіки Японії, а також у США.

Таргет-костинг, з точки зору К.Редченка, сприймається як цілісна концепція менеджменту, що сприяє стратегії економії витрат та дає змогу дотримуватись функції планування виробничого процесу інноваційної продукції, контролю за витратами, обчислення цільової собівартості в конкретних умовах ринку [324, с. 1].

Провідним елементом таргет-костингу є цільове калькулювання, яке у власній основі має цільову собівартість, що обчислюється за формулою:

Цільова собівартість (ЦСБ) = Потенційна ринкова ціна (ПРЦ) – Бажаний для підприємства прибуток (БПП). (3.1)

Систему управління витратами в японській компанії, зв'язок таргет-костингу і кайзен-костингу показано на прикладі транснаціональної компанії “Тойота”, яка першою застосувала таргет-костинг у 1965 р. (рис. 3.3).

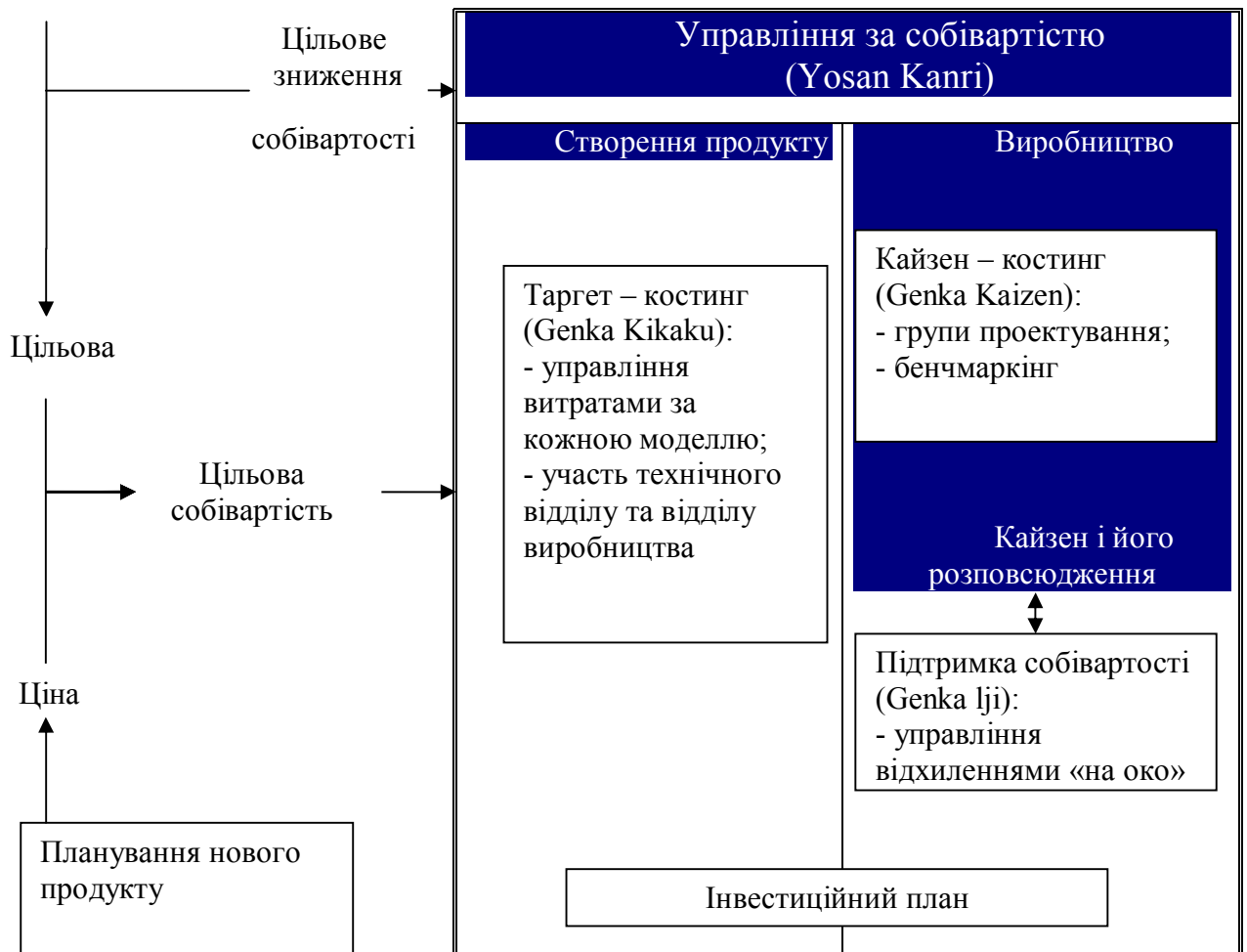


Рис. 3.3. Система управління витратами в транснаціональній компанії “Тойота” (Японія) [323, с. 2].

З рисунку 3.3 можна зробити висновок, що процес виробництва починається з планування нового продукту і встановлення цільової (потенційної) ринкової ціни. Якщо така ціна з’ясована, визначають бажаний цільовий прибуток на коротко- і довготривалу перспективу, що дає змогу

встановити цільову собівартість. У процесі управління за собівартістю створюється продукт шляхом його планування, моделювання і проектування (діє таргет-костинг), розпочинається виробництво (діє “кайзен-костинг”) і забезпечується підтримка досягнутої собівартості (“управління відхиленнями на око”).

Систему “кайзен-костинг”, на думку К.Редченка, слід розглядати як метод обліку витрат, який використовують управлінці для реалізації цільової собівартості з метою оптимізації витрат підприємства [323, с. 1].

П.Т.Саблук до методів обліку витрат та калькулювання собівартості продукції також відносить СVP–аналіз (точка беззбитковості), бенчмаркінг затрат, кост-кілінг (максимальне зменшення затрат у найкоротший період), LCC-аналіз (калькулювання за стадіями життєвого циклу) [330, с. 4–6], а І.Б. Садовська та Н.В. Тлущкевич - калькулювання за останньою операцією [336, с. 87–88].

Для наглядності та зіставності запозичених за кордоном методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, графічно їх подано на рис. 3.4.

На рисунку 3.4 наведено 15 запозичених методів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції. Кожен із цих методів можна застосовувати в Україні, проте перед застосуванням того або іншого запозичених (зарубіжних) методів обліку необхідно зважити усі позитивні і негативні сторони перспектив впровадження, а уже тоді приймаючи остаточне управлінське рішення щодо відповідного методу.

З цієї метою важливим напрямком поліпшення обліку в підприємствах є розроблення критеріїв прогнозу результативності запровадження в систему обліку зарубіжних методів обліку (висока здатність зарубіжного методу адаптуватись до національних особливостей обліку; простота і зрозумілість механізму запровадження такого методу в підприємстві та належний фаховий його супровід; можливість використання методу в умовах автоматизації облікового процесу і передавання інформації в локальних та всесвітніх комунікативних мережах; очевидні переваги або органічне

доповнення методу до інших методів, які уже застосовує підприємство у своїй практичній діяльності), що дасть змогу мінімізувати ризики та помилки під час самого впровадження.



Рис. 3.4. Запозичені методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції в Україні.

Примітка. Розробка автора.

Водночас, з методами обліку витрат і калькулювання собівартості продукції, існують методи обліку доходів підприємств. До них слід віднести наступні: метод обліку за фактом поставки продукції замовнику (покупцю), тобто нарахування доходу (прийняття замовником (покупцем) продукції до оплати); метод обліку доходу за етапами виконання контракту; касовий метод обліку доходу, тобто дохід визначається тоді, коли надійшли кошти в касу або на рахунок у банку.

Метод обліку доходу за фактом поставки продукції замовнику (покупцю), тобто визначення доходу відбувається за моментом його нарахування. Це означає, що постачальник передав права власності та обов'язки, пов'язані з реалізованою продукцією, замовнику (покупцеві), а

останній зі свого боку вже оплатив авансом або має намір (обіцяє) оплатити вартість цієї продукції.

Датою виникнення валового доходу в податковому обліку з поставки товарів (робіт, послуг) переважно вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що відбулася раніше: або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку як оплата товарів (робіт, послуг), що підлягають поставці, а в разі поставки товарів (робіт, послуг) за готівкові грошові кошти – дата їхнього оприбуткування в касі платника податку, а за відсутності такої – дата інкасації готівкових коштів у банківській установі, що обслуговує платника податку; або плата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконаних робіт (послуг) платником податку [309].

Касовий метод обліку доходу передбачає, що визнання доходу відбувається в момент одержання коштів від замовника (покупця) і дотримання договірних зобов'язань постачальником (виконавцем) щодо постачання продукції (виконання робіт, наданих послуг). У цьому разі постачальник (виконавець) отримує право власності на одержані ним доходи і право на відчуження реалізованих активів, здійснених витрат, що відповідають одержаним доходам.

Метод обліку доходу за етапом виконання контракту передбачає поетапне визнання доходу відповідно до виконання менш-більш завершених етапів робіт з оплати їхньої вартості замовником у зв'язку із значними термінами будівництва і високою його вартістю. За цієї ситуації виконавець отримує право власності на одержані ним доходи, проте право на відчуження об'єкта будівництва не настає, бо об'єкт перебуває у стані добудови. Виконавець з отриманого ним доходу сплачує ПДВ і списує витрати, пов'язані із завершеним етапом.

Якщо методи обліку доходів пов'язати з результатами діяльності підприємства за допомогою формул, то отримаємо:

1) результат за методом нарахування:

$$РН = НД - ПВ, \quad (3.2)$$

де РН – результат зіставлення суми нарахованого доходу з повними витратами на реалізовану продукцію (роботи, послуги) за відповідний період;

НД – нараховані за період доходи;

ПВ – повні витрати на реалізовану продукцію (роботи, послуги);

2) результат за касовим методом:

$$РК = КД - ПВ, \quad (3.3)$$

де РК – результат зіставлення за касовим методом;

КД – касові отримані доходи;

3) результат за етапами виконання контракту:

$$РЕН = НДЕ - ПВЕ, \quad (3.4)$$

де РЕН – результат етапу виконання контракту за методом нарахування;

НДЕ – нараховані доходи за етапом;

ПВЕ – повні витрати етапу;

або

$$РЕК = КДЕ - ПВЕ, \quad (3.5)$$

де РЕК – результат етапу виконання контракту за касовим методом;

КДЕ – касові (отримані) доходи етапу;

4) результат за першою подією:

$$РПП = НД - ПВ; \quad (3.6)$$

або

$$РПП = КД - ПВ. \quad (3.7).$$

Результати дослідження підтверджують, що в Україні можна використовувати такі запозичені (зарубіжні) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції: “стандарт-кост”, “абсорбшен-кост”, систему “точно в зазначений термін”, метод ФВА, “кайзен-костинг”, “директ-костинг”, “верибл-костинг”, АВС-метод, “таргет-костинг”, СVP –

аналіз, бенчмаркінг затрат, кост-кілінг, LCC-аналіз, облік за центрами відповідальності, калькулювання за останньою операцією. Методів обліку доходів в обліку лише три: метод обліку за фактом поставки продукції замовнику (покупцю); метод обліку доходу за етапами виконання контракту; касовий метод обліку доходу.

3.2. Структуризація облікової інформації про витрати і доходи підприємств

Плани рахунків відіграють провідну роль у системі бухгалтерського обліку підприємств, у яких значне місце відведено рахункам витрат і доходів. Ці рахунки концентрують в собі велику кількість господарських операцій, на основі яких формується звітна інформація, потрібна для прийняття управлінських рішень.

План рахунків бухгалтерського обліку – це один із основних сегментів облікової системи держави, галузі, об'єднання, підприємств, де структуровано рахунки за класами (розділами), синтетичними рахунками (підрозділами), субрахунками (групами рахунків), а на рівні підприємств – і за аналітичними рахунками. Плани рахунків бухгалтерського обліку, зазвичай, поділяють на міжнародні, національні (звичайний, спрощений, банківських та бюджетних установ, страхових організацій, виконання бюджету тощо), типові, галузеві, об'єднань та окремих підприємств (робочі).

Власні дослідження щодо Планів рахунків бухгалтерського обліку проводили у своїх працях вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти і практики: В.Авдеєв, Х.Андерсон, О.Атамас, П.Атамас, О.Брадул, Ф.Бутинець, С.Голов, Л.Горецька, З.Задорожний, Д.Колдуел, Б.Нідлз, Д.Панков, О.Подольничук, В.Ткач, І.Фрідкіна, П.Хомин та інші. Багато з них торкалися питання про місце, зв'язок рахунків витрат і доходів з іншими рахунками, які використовують підприємства в процесі ведення обліку.

Синтетичний облік витрат вітчизняні підприємства, зазвичай, ведуть на рахунках: 10 “Основні засоби” (в частині капітальних витрат з поліпшення земель), 15 “Капітальні інвестиції” (капітальні витрати), 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати” (витрати на організацію та управління), 93 “Витрати на збут” (витрати, пов’язані безпосередньо із процесом реалізації і маркетингом продукції (товарів, робіт, послуг)), 94 “Інші операційні витрати” (витрати на дослідження й розробки; собівартість реалізованої іноземної валюти і реалізованих виробничих запасів; сумнівні та безнадійні борги; втрати від операційної курсової різниці і від знецінення запасів; нестачі та втрати від псування цінностей; визнані пені, штрафи, неустойки; інші витрати операційної діяльності), 95 “Фінансові витрати” (витрати пов’язані з фінансовою діяльністю підприємства, відсотки за кредит, інші фінансові витрати за об’єктами фінансування), 96 “Втрати від участі в капіталі” (втрати підприємства від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності та від інвестицій в дочірні підприємства), 97 “Інші витрати” (собівартість реалізованих фінансових інвестицій; втрати від неопераційних курсових різниць; уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій; списання необоротних активів; інші витрати звичайної діяльності, а також виплата страхових сум та страхових відшкодувань і перестраховання), 98 “Податок на прибуток” (витрати, пов’язані зі сплатою державі певного відсотка від прибутку підприємства, що виник в результаті звичайної діяльності та надзвичайних подій), 99 “Надзвичайні витрати” (втрати від стихійного лиха, техногенних катастроф й аварій, інші надзвичайні витрати) тощо.

У класі рахунків 0 “Позабалансові рахунки” на рахунку 072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей” фіксуються потенційні витрати підприємства, пов’язані із відшкодуванням втрат від псування товарно-матеріальних цінностей.

Витрати за елементами, в основному, ведуть на рахунках класу 8 “Витрати за елементами”. До цього класу рахунків відносять наступні рахунки: 80 “Матеріальні витрати” (витрати сировини й матеріалів, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих, палива та матеріалів, тари і тарних матеріалів, будівельних матеріалів, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення, товарів, інших матеріальних витрат); 81 “Витрати на оплату праці” (виплати за окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток, оплата іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці); 82 “Відрахування на соціальні заходи” (витрати (відрахування) на пенсійне забезпечення, на соціальне страхування, на випадок безробіття, на індивідуальне страхування), 83 “Амортизація” (витрати (амортизаційні нарахування), пов’язані з нарахування амортизації на основні засоби, інші необоротні матеріальні активи, нематеріальні активи), 84 “Інші операційні витрати” (до цих витрат зараховуються витрати операційної діяльності, які не увійшли до матеріальних витрат, витрат на оплату праці, відрахувань на соціальні заходи, витрат на амортизацію), 85 “Інші затрати” (сюди включають витрати, які не увійшли до витрат, що облікують на рахунках 80-84).

У зв’язку з тим, що в Україні облік витрат повинен здійснюватись на трьох класах рахунків можливі, як відомо, три варіанти ведення цього обліку: 1) із застосуванням лише класу рахунків 8 (для малих підприємств); 2) із використанням рахунків усіх трьох класів рахунків 2, 8 та 9; 3) із застосуванням рахунків класів класів 2 і 9, (тобто за винятком класу рахунків 8). Виходячи з цього, спробуємо з’ясувати ефективність даних варіантів обліку витрат.

Перший варіант обліку витрат дуже зручний для малих підприємств, адже замість двох-трьох класів рахунків, пов’язаних з витратами, достатньо трьох рахунків витрат, передбачених “Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій суб’єктів малого підприємництва”: 23 “Виробництво” (облікують витрати на

виробництво і брак у виробництві); 84 “Витрати операційної діяльності” (відображають елементи витрат операційної діяльності: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація, інші операційні витрати, тобто практично усі витрати за елементами витрат, пов’язаними із класом рахунків 8, крім рахунка інших затрат); 85 “Інші затрати” (фіксують витрати, не пов’язані з операційною діяльністю в рамках звичайної діяльності, а також витрати на оплату податку на прибуток, надзвичайні витрати). Правда, тут виникає невідповідність між тим, що для малих підприємств в Плані Рахунків передбачені крім рахунків класу 8 (рахунки 84 “Витрати операційної діяльності”, 85 “Інші затрати”) ще і рахунок 23 “Виробництво”, а у першому варіанті обліку витрат цей рахунок відсутній [288].

Тому доцільніше, коли йдеться про перший варіант обліку витрат, згадувати не тільки про клас рахунків 8 “Витрати за елементами”, але і про клас рахунків 2 “Запаси” (23 “Виробництво”). Звідси, пропонуємо уточнити склад класів рахунків, приналежних до першого варіанту обліку витрат і вважати, що це класи рахунків 2 та 8.

Загалом другий варіант обліку витрат досить логічний (справді усі три класи рахунків (2, 8 та 9) кореспондують між собою і це забезпечує повну та вичерпну інформацію для складання фінансової звітності будь-якого підприємства). Окремі проблеми виникають при використанні підприємствами третього варіанту обліку витрат. Вони викликані тим, що у формі 2 фінансової звітності “Звіт про фінансові результати” (розділ II “Елементи операційних витрат”) передбачено точно такі елементи витрат, які можна отримати на підставі даних рахунків 80-84. Якщо все-таки підприємства не ведуть цих рахунків, то вони періодично будуть змушені (для потреб фінансової звітності) додатково вибирати інформацію, пов’язану з елементами операційних витрат.

Окремо варто висловити думку щодо необхідності удосконалення структури рахунків класу рахунків 1 “Необоротні активи” Плану рахунків

бухгалтерського обліку. Зокрема, з позиції обліку і контролю за землею у складі субрахунка 101 “Земельні ділянки” доцільно мати аналітичні рахунки за видами земель: 1011 “Рілля”, 1012 “Землі під багаторічними насадженнями”, 1013 “Землі під кормовими угіддями”, 1014 “Землі під лісом”, 1015 “Заводнені землі”, 1016 “Землі запасу”, 1017 “Землі під забудовою”, 1018 “Інші землі”.

Ведучи мову про рахунки витрат, не можемо обділити увагою питання порівняльної характеристики розділів рахунків (до 2000 р.) і класів рахунків (2000 р.).

У колишньому Плані рахунків бухгалтерського обліку, витрати відображали за 4 розділами: розділ I “Основні засоби” (фонди). Рахунок 03 “Ремонт основних засобів” (витрати на капітальні ремонти основних засобів); розділ II “Виробничі запаси”. Рахунок 16 “Транспортно-заготівельні витрати” (витрати пов’язані із перевезенням, навантаженням, розвантаженням, складуванням виробничих запасів); розділ III “Витрати на виробництво”. Рахунок 20 “Основне виробництво” (витрати, що здійснювались в процесі основного виробництва), 23 “Допоміжні виробництва” (витрати сформовані під час допоміжного виробництва), 24 “Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання” (витрати, пов’язані з роботою виробничих машин й обладнання), 25 “Загально-виробничі витрати” (витрати на рівні управління виробничими структурними підрозділами і забезпечення їх функціонування), 26 “Загальногосподарські витрати” (витрати на рівні управління підприємством загалом і забезпечення його функціонування), 28 “Брак у виробництві” (витрати, пов’язані із виправленням браку і втрати від невиправного браку), 29 “Обслуговуючі виробництва і господарства” (витрати виробництв та господарств, що здійснюють обслуговування підприємства), 30 “Некапітальні роботи” (витрати в будівництві некапітального характеру), 31 “Витрати майбутніх періодів” (витрати, що здійснюються на перспективу), 33 “Капітальні вкладення” (капітальні

витрати), 35 “Формування основного стада” (витрати, пов’язані зі створенням і підтриманням розвитку дорослого стада тварин у підприємстві); розділ IV “Готова продукція, товари і реалізація”: 43 “Позавиробничі витрати” (витрати на реалізацію продукції, робіт, послуг), 44 “Витрати обігу” (витрати пов’язані із торгівлею), 46 “Реалізація” (дебет цього рахунка, де відображали витрати на виробництво і реалізацію продукції (робіт, послуг), відвантаженої (виконаних, наданих) покупцям (замовникам)) (додаток Е).

Нині чинний План рахунків бухгалтерського обліку суттєво відрізняється від колишнього наступними особливостями: по-перше, тим, що він не власний (український), а запозичений у Франції; по-друге, безпосередньо для витрат на виробництво відведено тільки один рахунок (23 “Виробництво”), тоді як у попередньому Плані було аж три рахунки (20 “Основне виробництво”, 23 “Допоміжні виробництва”, 29 “Обслуговуючі виробництва і господарства”); по-третє, витрати на реалізовану продукцію спочатку обліковувались на дебеті рахунка 43 “Позавиробничі витрати”, а потім списувались на дебет рахунка 46 “Реалізація”, а тепер – на рахунку 90 “Собівартість реалізації” попередньо ці витрати обліковуються на рахунку 23 “Витрати на збут”; по-четверте, транспортно-заготівельні витрати обліковуються у складі певних запасів, а не на окремому рахунку, як було раніше; по-п’яте, у складі рахунка 10 “Основні засоби” (рахунок 102 “Капітальні витрати на поліпшення земель”) відображають витрати капітального характеру, що пов’язані із роботами на земельних ділянках. Раніше вартість землі взагалі в обліку не фіксували, вважали її загально-народною власністю, що немає справжньої ціни (тоді вона розглядалась як безцінна). Самі ж капітальні витрати на поліпшення земель відображались на окремих аналітичних рахунках 20 “Основне виробництво” (рахунок 201 “Рослинництво”); по-шосте, “капітальні вкладення” отримали нову назву “капітальні інвестиції”; по-сьоме, до складу рахунка 91 “Загальновиробничі витрати” включені

витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання. Рахунок 92 “Адміністративні витрати” називався колись рахунком 26 “Загально-господарські витрати”, а рахунок 93 “Витрати на збут” - рахунком 43 “Позавиробничі витрати”; по-восьме, введено нові класи рахунків 8 “Витрати за елементами” та 9 “Витрати діяльності” [287].

Перелічені зміни у структурі та назвах рахунків свідчать про переорієнтацію нового Плану рахунків бухгалтерського обліку із виробничо-витратного спрямування на збутово-доходне.

Синтетичний та аналітичний облік доходів підприємства бухгалтерія, переважно, веде на рахунках: 70 “Доходи від реалізації” (доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, а також вирахування з доходу), 71 “Інший операційний дохід” (дохід від реалізації іноземної валюти, інших оборотних активів, від операційної оренди активів і операційної курсової різниці, від списання кредиторської заборгованості; одержанні пені, штрафи, неустойки, а також гранти та субсидії; відшкодування раніше списаних активів, інші доходи від операційної діяльності), 72 “Дохід від участі в капіталі” (дохід від інвестицій в асоційовані підприємства, спільної діяльності, інвестицій в дочірні підприємства), 73 “Інші фінансові доходи” (дивіденди і відсотки одержані, інші доходи від фінансових операцій), 74 “Інші доходи” (дохід від реалізації фінансових інвестицій, дохід від не операційної курсової різниці, безоплатно одержаних активів; інші доходи від звичайної діяльності), 75 “Надзвичайні доходи” (відшкодування збитків від надзвичайних подій, інші надзвичайні доходи), 79 “Фінансові результати” (результат основної діяльності фінансових операцій, іншої звичайної діяльності, надзвичайних подій).

У колишньому Плані рахунків бухгалтерського обліку (до 2000 р.) доходи відображались, в основному, у розділі рахунків IV “Готова продукція, товари і реалізація” на рахунках 46 “Реалізація” (кредит рахунка), 49 “Доходи від реалізації послуг”, а також у розділі рахунків VII “Фінансові результати і використання прибутку” на рахунку 80 “Прибутки і збитки”.

Нині доходи обліковуються на окремому класі рахунків 7 “Доходи і результати”, де вісім рахунків (два рахунки у запасі) та 33 субрахунки. Як бачимо порівняно з колишнім Планом рахунків, новий План в частині доходів значно розширився та поглибився. Це по-перше, а по-друге, доходи відображаються на рахунках за напрямками діяльності: звичайна діяльність (операційна діяльність (рахунки 70 та 71), інвестиційна діяльність (рахунок 72), фінансова діяльність (рахунок 73) “Інші фінансові доходи” (ця назва невдала, адже якщо рахунок 73 розглядати з позиції інших фінансових доходів, то виходить, що доходи на рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі” є доходами від фінансової, а не від інвестиційної діяльності, що неправильно). Тому рахунок 73 краще було б назвати “Фінансові доходи”. Правда, дещо збиває дослідників з толку, назва рахунку 74 “Інші доходи”. Логічніше було б цей рахунок назвати 74 “Інші інвестиційні доходи”, адже тут облікують решту доходів інвестиційної діяльності, які не відображені на рахунку 72.

П.Атамас і О.Атамас пропонують внести зміни до назв деяких синтетичних рахунків і субрахунків, виклавши їх в такій редакції: 74 “Доходи інвестиційної та іншої звичайної діяльності”, 97 “Витрати інвестиційної та іншої звичайної діяльності”, 733 “Дохід від курсової різниці, пов’язаної з фінансовою діяльністю”; рахунок 91 “Загальновиробничі витрати” перенести в клас рахунків 2 “Запаси” і присвоїти йому код 29; ввести до Плану рахунків нові субрахунки: 391 “Витрати майбутніх періодів, що не перевищують одного року з дати балансу”, 392 “Інші витрати майбутніх періодів”, 691 “Доходи майбутніх періодів, що не перевищують одного року з дати балансу”, 692 “Інші доходи майбутніх періодів”; узгодити План рахунків з іншими нормативними актами з питань організації обліку, ввівши наступні субрахунки: 200 “Транспортно-заготівельні витрати та запаси”, 238 “Завершені етапи за незакінченими будівельними контрактами”, 239 “Проміжні рахунки” [6, с. 14–15].

Слід відзначити, що пропозиції П.Атамаса, О.Атамаса загалом дуже слушні та добре обґрунтовані, однак на рахунок окремих з них автор має власну думку (про це йдеться далі).

В.Костюченко, ведучи мову про клас рахунків 7 “Доходи і результати діяльності”, стверджує: “Виходячи з потреб управління, контролю, аналізу й звітності, підприємства можуть доповнювати субрахунки рахунків, призначених для обліку доходів, введенням нових субрахунків (рахунків другого, третього порядків)” [187, с. 18].

О.Брадул, досліджуючи забезпечення інформативності робочого Плану рахунків корпорацій в середовищі комп’ютерної інформаційної системи обліку (КІСО), відзначає, що за цієї системи на рівні аналітичного обліку виникає потреба у ще більшій деталізації, внаслідок чого різко збільшується кількість господарських операцій і відповідних кореспонденцій (наприклад, для промислових корпорацій з 3000–4000 до 5000–5500 операцій). На перший погляд, це ніби і не дуже добре, проте його варто вважати доцільним, особливо в розрізі тих витрат, за якими потрібно здійснювати безперервний щоденний контроль. Отже, середовище КІСО, на думку цього вченого-економіста, сприяє ефективності управління корпораціями, а також підвищенню контрольних та аналітичних функцій обліку [27, с. 31].

Вважаємо, надзвичайно цінними висновки О.Брадула щодо розробленого робочого Плану рахунків корпорацій у середовищі КІСО, який може встановлюватись певною системою характеристик, де існує гнучкість, універсальність, уніфікованість, повнота і місткість наявної інформації, оперативність та здатність до здійснення контролю [27, с. 32].

Вагомий внесок у розвиток діючої системи вітчизняного бухгалтерського обліку, в тому числі Плану рахунків, зробив С.Голов. В країнах пострадянського простору, як стверджує С.Голов, План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція з його застосування продовжує бути нормативним документом. Правда, одні країни розвивають радянський підхід до Плану рахунків, який сформований на підставі кругообігу коштів, а решта

країн – Вірменія, Грузія, Естонія, Латвія, Литва, Молдова, Україна застосовують європейський підхід, що базується на основі фінансових звітів [57, с. 14]. Відомий вчений-економіст твердо переконаний, що в контексті реуніфікації системи бухгалтерського обліку в Україні необхідно уніфікований План рахунків та Інструкцію з його застосування замінити методичними рекомендаціями, що дасть змогу підприємству самостійно обирати систему рахунків та базову систему калькулювання [58, с. 7].

Варто погодитись, до певної міри, з думкою С.Голова про те, що уніфікація є гальмом розвитку бухгалтерського обліку в Україні, однак тут виникає серйозна проблема ризиків щодо вигод і втрат (ризик можна оцінювати у мільярди гривень) під час самого переходу наших підприємств від уніфікації системи обліку до реуніфікації. Крім того, виникнуть значні проблеми у сфері податкового контролю за діяльністю підприємств.

З.В.Задорожний пропонує змінити назву синтетичного рахунку 92 “Адміністративні витрати” на “Адміністративно-господарські витрати” і вести облік на цьому рахунку в розрізі двох субрахунків 921 “Загальноуправлінські витрати” і 922 “Загальногосподарські витрати” [154, с. 271].

Ця пропозиція З.Задорожного виважена та реалістична і її можна запровадити в облікову практику підприємств України

Я.Д.Крупка вважає, що рахунок 74 доцільно назвати “Доходи інвестиційної діяльності” так, як на ньому обліковуються, виключно, доходи, пов’язані з інвестиційною діяльністю, а субрахунок 74.6 – “Інші доходи від інвестиційної діяльності”. На думку вченого, субрахунок 97.7 слід назвати “Інші витрати інвестиційної діяльності”, виділивши для обліку страхових витрат інші рахунки, а субрахунок 79.3 – “Результат інвестиційної діяльності”, у зв’язку з тим, на ньому будуть формуватись кінцеві фінансові результати від інвестицій [189, с. 109].

Пропозиції Я.Д.Крупки є обґрунтованими і їх варто реалізувати під час внесення змін у національний План рахунків.

О.А.Подолянчук пропонує запровадити синтетичні рахунки 77 “Доходи для потреб управління” і 78 “Доходи у податкових розрахунках”. Перший рахунок, на думку цієї авторки, буде сприяти поліпшенню управління доходами і підвищенню ефективності прийняття щодо них управлінських рішень, а другий – покращить рівень інформаційного забезпечення звітності в момент заповнення податкової декларації з податку на прибуток [294, с. 126–127, 236–245].

Ці пропозиції О.А.Подолянчук варті уваги, тим більше, вони дуже детально опрацьовані як на теоретичному, так і на методологічному рівнях (структура, характеристика, кореспонденція рахунків 77 та 78). Правда, назви даних рахунків не зовсім вдалі. Логічно присвоїти цим рахункам шифри субрахунків синтетичного рахунка 78 “Доходи в управлінських рішеннях і податкових розрахунках” і назвати ці субрахунки так: 781 “Доходи в управлінських рішеннях” та 782 “Доходи у податкових розрахунках”.

Б. Нідлз, Х. Андерсон, Д. Колдуел Планом рахунків (chart of accounts) називають “сукупність усіх рахунків фірми із відповідними номерами. Кожна фірма, виходячи із своїх потреб, розробляє власний План рахунків” [249, с. 32].

Російському науковцю В.Ю.Авдєєву вдалось підготувати План рахунків бухгалтерського обліку за МСФЗ, який розроблений в рамках проекту Audit-it.ru “Звітність за МСФЗ”. У План цих рахунків входить їхня мінімальна кількість згідно з вимогами до МСФЗ [1].

У запропонованому цим автором Плані рахунків рахунки розміщені у семи розділах, з них витрат і доходів підприємств стосуються такі розділи: І “Рахунки обліку позаобігових активів” (в умовному переведенні на чинний План рахунків РФ розглядаються синтетичні рахунки 01 “Основні засоби” (субрахунки 01.2 “Амортизація основних засобів” і 01.3 “Незавершені капітальні вкладення”) та 04 “Нематеріальні активи” (субрахунки 04.5 “Амортизація нематеріальних активів” і 04.8 “Нематеріальні активи в процесі створення”); II “Рахунки обліку обігових активів” (синтетичний рахунок

10 “Запаси” (аналітичний рахунок 10.20 “Запаси: затрати в незавершеному виробництві”); III “Рахунки обліку капіталу” (синтетичний рахунок 83 “Емісійний дохід”); VI “Рахунки обліку сукупних доходів” (рахунки 90.1 “Виручка”, 90.2 “Собівартість продажу”, 91.1 “Інші доходи”, 90.44 “Комерційні витрати”, 90.26 “Управлінські витрати”, 91.2 “Інші витрати”, 91.9 “Інші прибутки (збитки)”, 91.3 “Витрати на фінансування”, 91.41 “Доля прибутку (збитку) асоційованих компаній і спільних підприємств, що обліковуються дольовим методом”, 99.1 “Витрати за податком на прибуток”, 91.9 “Прибуток (збиток) від діяльності, що припиняється”); VII “Сума обліку інших сукупних доходів” (рахунок 91.4 “Інші сукупні доходи від курсових різниць у разі перерахунку (до оподаткування)”, 91.5 “Інші сукупні доходи за фінансовими активами, що є в наявності для продажу (до оподаткування)”, 91.6 “Інші сукупні доходи від хеджування грошових потоків”, 91.7 “Інші сукупні доходи – прибутки (збитки) від переоцінки”, 91.8 “Інші сукупні доходи – актурні прибутки (збитки) за пенсійними планами із встановленими виплатами”, 91.42 “Доля інших сукупних доходів асоційованих компаній і спільних підприємств, що обліковуються дольовим методом”.

У національному Плані рахунків бухгалтерського обліку Франції передбачено 9 класів рахунків, де входить 83 синтетичних рахунки [30, с. 538–539].

До рахунків витрат і доходів Франції можна зарахувати рахунки відповідних класів: 1. “Рахунки капіталів” (13 “Субсидії для капітальних вкладень”, 15 “Оціночні резерви майбутніх витрат і ризиків”); 2 “Рахунки матеріальних і нематеріальних основних засобів і фінансових вкладень” (23 “Незавершені капітальні вкладення”); 3 “Рахунки запасів і незавершеного виробництва” (33 “Продукція в незавершеному виробництві”, 34 “Послуги в незавершеному виробництві”, 39 “Оціночні резерви щодо знецінення запасів і незавершеного виробництва”); 6 “Рахунки витрат за елементами” (60 “Покупки”, 61 “Послуги зі сторони”, 62 “Інші послуги зі сторони”, 63 “Податки, такси і прирівняні до них платежі”, 64 “Витрати з утримання

персоналу”, 65 “Інші експлуатаційні витрати”, 66 “Фінансові витрати”, 67 “Надзвичайні витрати”, 68 “Витрати за амортизаційними відрахуваннями та оціночними резервами”, 69 “Податок з прибутків та участь працівників у прибутках”); 7 “Рахунки доходів за видами” (70 “Реалізація готової продукції, послуг, товарів”, 71 “Виробництво в запасах”, 72 “Виробництво для власних потреб”, 73 “Часткові доходи за довгостроковими контрактами”, 74 “Експлуатаційні дотації”, 75 “Інші експлуатаційні доходи”, 76 “Фінансові доходи”, 77 “Надзвичайні доходи”, 78 “Невикористані оціночні резерви”); 9 “Рахунки аналітичної експлуатації” (90 “Відображаючі рахунки”, 91 “Рахунки попереднього перегрупування витрат та виручки від реалізації”, 92 “Рахунки центрів аналізу (відповідальності)”, 93 “Рахунки собівартості готової продукції”, 94 “Рахунки залишків”, 95 “Рахунки собівартості реалізованої продукції”, 96 “Рахунки відхилень від стандартних витрат”, 97 “Різниці в процесі бухгалтерської обробки”, 98 “Рахунки аналітичної експлуатаційної бухгалтерії”, 99 “Рахунки внутрішніх зв’язків”).

Перелічені вище синтетичні рахунки національного Плану рахунків бухгалтерського обліку Франції свідчать, що 35 рахунків із 83 або 42,2 % стосуються витрат і доходів підприємств, насамперед, це рахунки класів 6, 7 та 9.

План рахунків бухгалтерського обліку Польщі складається із дев’яти класів (з 0 до 8), де тільки 37 рахунків. До складу цих рахунків належать 17 рахунків витрат та доходів підприємств [30, с. 539–540].

До витрат і доходів польських підприємств можна віднести рахунки відповідних класів: клас 0 “Довгострокове майно” (рахунки 07 “Амортизаційні відрахування з довгострокових засобів та вартості нематеріальних цінностей та прав” і 08 “Інвестиції”); клас 3 “Матеріали та товари” (рахунок 34 “Відхилення від облікових цін на матеріали та товари”); клас 4 “Витрати за видами та їх відображення” (рахунки 40 “Витрати за видами” і 49 “Відображення витрат за видами”); клас 5 “Витрати відповідно до типів діяльності та їх відображення” (рахунки 50 “Витрати основної

діяльності”, 53 “Витрати допоміжної та соціальної діяльності”, 55 “Адміністративні витрати”, 58 “Відображення витрат діяльності”); клас 6 “Продукти та їх відображення між періодами” (рахунок 62 “Відхилення від облікових цін на продукти”); клас 7 “Доходи та витрати пов’язані з їх результатами” (70-0 “Продаж продуктів”, 70-1 “Собівартість проданих продуктів”, 73-0 “Продаж товарів”, 73-1 “Вартість проданих товарів за цінами закупівлі (придбання)”, 74-0 “Продаж матеріалів”, 74-1 “Вартість проданих матеріалів”, 75-0 “Фінансові витрати”, 76-0 “Інші операційні доходи”, 76-1 “Інші операційні витрати”, 77-0 “Надзвичайні втрати”, 79-0 “Внутрішні обіги”, 79-1 “Собівартість внутрішніх обігів”); клас 8 “Капітал (фонд), спеціальні фонди, резервні фонди та фінансовий результат” (87 “Податок на дохід, інші зобов’язання та покриття з фінансового результату”).

У Польщі, як свідчить інформація, подана вище, 45,9 % синтетичних рахунків національного Плану рахунків бухгалтерського обліку належить до рахунків витрат та доходів підприємств.

Слід звернути увагу на те, що у класі 5, поряд з терміном “витрати допоміжної діяльності”, вживається термін “витрати соціальної діяльності”; у класі 7 польські підприємства використовують специфічні позначення рахунків, причому і перші, і другі розглядаються як рівноцінні на рівні синтетичних рахунків. Тут йдеться про доходи від продажу продуктів, товарів, матеріалів, фінансові доходи, інші операційні доходи, надзвичайні втрати, внутрішні обіги (під знаком “-0”) та собівартість проданих продуктів, вартість проданих товарів за цінами закупівлі (придбання), вартість проданих матеріалів, фінансові витрати, інші операційні витрати, собівартість внутрішніх обігів (під знаком “-1”).

У чинному нині вітчизняному Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій прямо (рівень синтетичних рахунків) або дотично (рівень субрахунків) про витрати і доходи йдеться у 35 синтетичних рахунках із 87

(40,2 % від загальної кількості синтетичних рахунків), які розміщені у дев'яти із десяти класів рахунків, що наочно підтверджує їхній вагомий статус в Планово-рахунковій структурі [287].

Структура і питома вага рахунків поточних витрат та доходів сільськогосподарського підприємства відображена у таблиці 3.2.

Дані таблиці засвідчують, що на синтетичному рахунку 23 “Виробництво” зосереджено 62,28 % поточних витрат такого підприємства, а на синтетичному рахунку 70 “Виробництво” 99,63 % поточних доходів.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій суб'єктів малого підприємництва України 13 синтетичних рахунків із 26, що дорівнює 50 % [288].

У Плані рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності організацій Російської Федерації 8 розділів рахунків (73 синтетичних рахунки) і розділ позабалансових рахунків (11 синтетичних рахунків). Витрати підприємства представлені у таких розділах: I “Позаоборотні активи”, де відображають амортизацію основних засобів (синтетичний рахунок 02) і амортизацію нематеріальних активів (синтетичний рахунок 05); II “Виробничі запаси”, де розміщені рахунки, що відображають резерви під зниження вартості матеріальних цінностей (синтетичний рахунок 14), заготівлю та придбання матеріальних цінностей (синтетичний рахунок 15), відхилення у вартості матеріальних цінностей (синтетичний рахунок 16); III “Затрати на виробництво”, де сім синтетичних рахунків без деталізації субрахунків: 20 “Основне виробництво”, 21 “Напівфабрикати власного виробництва”, 23 “Допоміжні виробництва”, 25 “Загальновиробничі витрати”, 26 “Загальногосподарські витрати”, 28 “Брак у виробництві”, 29 “Обслуговуючі виробництва і господарства”; IV “Готова продукція і товари” (44 “Витрати на продаж”, що відповідає нашому синтетичному рахунку 93 “Витрати на збут”); VIII “Фінансові результати” (90 “Продаж”, 91 “Інші доходи і витрати”, 94 “Нестачі і втрати

від псування цінностей”, 96 “Резерви майбутніх витрат”, 97 “Витрати майбутніх періодів”, 98 “Доходи майбутніх періодів”).

Таблиця 3.2

Структура і питома вага рахунків поточних витрат та доходів сільськогосподарського товариства з обмеженою відповідальністю “Вікторія” Тернопільського району Тернопільської області станом на 1 березня 2012 року

№ з/п	Назва рахунка	Актив балансу		Пасив балансу	
		Сума, грн.	%	Сума, грн.	%
23	Виробництво	2175498	62,28	-	-
231	Рослинництво	2562831	73,37	-	-
232	Тваринництво	-449390	-12,87	-	-
233	Інші виробництва	62057	1,78	-	-
70	Доходи від реалізації	-	-	1629313	99,63
701	Дохід від реалізації готової продукції	-	-	1261067	77,11
702	Дохід від реалізації товарів	-	-	368246	22,52
73	Інші фінансові доходи	-	-	6009	0,37
732	Відсотки одержані	-	-	5909	0,36
733	Інші доходи від фінансових операцій	-	-	100	0,01
90	Собівартість реалізації	1135800	32,52	-	-
901	Собівартість реалізованої готової продукції	939916	26,91	-	-
902	Собівартість реалізованих товарів	195884	5,61	-	-
91	Загальновиробничі витрати	39074	1,12	-	-
911	Загальновиробничі витрати рослинництва	30914	0,89	-	-
912	Витрати машинно-тракторного парку	8160	0,23	-	-
92	Адміністративні витрати	88882	2,54	-	-
94	Інші витрати операційної діяльності	2495	0,07	-	-
946	Втрати від знецінення запасів	1000	0,03	-	-
949	Інші витрати операційної діяльності	1495	0,04	-	-
95	Фінансові витрати	45545	1,30	-	-
951	Відсотки за кредит	40945	1,17	-	-
952	Інші фінансові витрати	4600	0,13	-	-
97	Інші витрати	5553	0,16	-	-
977	Інші витрати звичайної діяльності	5553	0,16	-	-
x	Витрати на виробництво	2175498	62,28	-	-
x	Разом витрат діяльності	1317349	37,72	-	-
x	Разом поточних витрат	3492847	100,00	-	-
x	Разом поточних доходів	-	-	1635322	100,00

Чинний нині в Росії План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності застосовують організації усіх форм власності і

організаційно-правових форм, які ведуть фінансовий облік за методом подвійного запису (крім кредитних і бюджетних) [289].

І.Фрідкіна відзначає, що із уведенням в дію РФ нового Плану рахунків (2000 р.) виникла можливість об'єднання інформаційних систем управлінського і традиційного бухгалтерського обліку "... новий План рахунків допускає ведення обліку затрат на виробництво у середині єдиної системи бухгалтерського обліку або відособлено за одноколовою або двоколовою схемою... Одноколова схема добре пристосована до виробничих умов невеликої організації, де обмежені можливості контролю за затратами і не допускаються різні оцінки... Двоколова схема обліку доцільна у великих та середніх підприємствах, де кожен вид обліку має самостійний План рахунків або у загальному Плані виділяють відособлені рахунки для управлінського обліку, а всі інші використовують у фінансовій бухгалтерії (затрати групуються за елементами)" [378, с. 1, 2, 4].

Порівняння цього Плану рахунків бухгалтерського обліку з вітчизняним дає змогу зробити такі висновки: 1) План рахунків РФ наближений до колишнього радянського Плану, тоді як вітчизняний – до західноєвропейського (французького); 2) якщо у вітчизняному Плані рахунків для обліку виробничих запасів призначено синтетичний рахунок 20 "Виробничі запаси", то у російському – відведено цілий розділ II "Виробничі запаси"; 3) у розділі II Плану рахунків цікавим для дослідників є рахунок 19 "Податок на додану вартість за придбаними цінностями" із трьома субрахунками, пов'язаними з придбанням основних засобів, придбанням нематеріальних активів та виробничих запасів (варто зауважити, що ПДВ пов'язане із продажем продукції (товарів, робіт, послуг) облікується окремо на синтетичному рахунку 90 "Продаж" (субрахунок 3 "Податок на додану вартість"); 4) універсальність рахунку 90 "Продаж" полягає в тому, що на його п'яти субрахунках розміщена практично вся інформація щодо реалізації: виручка (901), собівартість продажу (902), ПДВ (903), акцизи (904), прибутки/ збитки від продажу (905). Отже, цей рахунок відображає

аналогічну інформацію, яка колись формувалася на радянському рахунку 46 “Реалізація”; 4) крім синтетичного рахунка 90 “Продаж”, у розділі VIII “Фінансові результати” розміщені й синтетичні рахунки: 91 “Інші доходи і витрати” (субрахунки: 1 – Інші доходи. 2 – Інші витрати. ... 9 – Сальдо інших доходів і витрат); 94 “Нестачі і втрати від псування цінностей”; 96 “Резерви наступних витрат” (за видами резервів); 97 “Витрати майбутніх періодів” (за видами витрат); 98 “Доходи майбутніх періодів” (субрахунки: 1. Доходи, отримані в рахунок майбутніх періодів. 2 – Безоплатні надходження. 3 – Наступні надходження заборгованості за нестачами, виявленими за попередні роки. 4 – Різниця між сумою, що підлягає утриманню з винуватців, і балансовою вартістю цінностей, яких не вистачає).

В Республіці Білорусь (РБ) облік податку на додану вартість за придбаними товарами, роботами, послугами ведуть на синтетичному рахунку 18. На відміну від рахунку 19 РФ він має не три, а чотири субрахунки. Тут матеріально-виробничі запаси (в РФ субрахунок 193), обліковують ПДВ за придбаними товаро-матеріальними цінностями, роботами, послугами (субрахунок 193 РБ) і ПДВ за придбаними товарами (субрахунок 194 РБ) [38].

Такий поділ субрахунка 193 на два субрахунки обґрунтований і доцільний, адже запаси (товари) використовуються як для власного споживання, так і для продажу, а це не одне і теж.

Щодо рахунку “Податок на додану вартість за придбаними цінностями”, то, за нашим переконанням, аналогічний синтетичний рахунок у вітчизняному Плані рахунків був би доречним, зважаючи на обставину, що в Україні ПДВ на придбання та ПДВ на продаж облікують не на синтетичних рахунках або субрахунках, а лише на аналітичних рахунках. Це не дає змоги здійснювати ефективний внутрішній та зовнішній контроль за нарахуванням, сплатою відшкодування податків та зборів як підприємствами, організаціями, закладами, так і органами ДПС України.

У Типовому Плані рахунків бухгалтерського обліку РБ щодо затрат на виробництво господарюючим суб'єктам запропоновано не тільки синтетичні рахунки, але й субрахунки: 20 “Основне виробництво” і дев'ять субрахунків до нього (1 – Промислове виробництво. 2 – Сільськогосподарське виробництво. 3 – Експлуатація транспорту і засобів зв'язку. 4 – Виробництво будівельних і монтажних робіт. 5 – Виробництво проектних і пошукових робіт. 6 – Виробництво геологорозвідувальних робіт. 7 – Виробництво науково-дослідних і конструкторських робіт. 8 – Утримання і ремонт автомобільних доріг. 9 – Громадське харчування); 23 “Допоміжні виробництва” та дев'ять субрахунків, що його супроводжують (1 – Обслуговування різними видами енергії. 2 – Внутрішньозаводське транспортне обслуговування. 3 – Ремонт основних засобів. 4 – Виготовлення інструментів, штампів, запасних частин, будівельних деталей і конструкцій. 5 – Експлуатація дрібних транспортних господарств. 6 – Спорудження тимчасових нетитульних споруд. 7 – Добування нерудних матеріалів. 8 – Лісозаготівля і лісорозпилювання. 9 – Переробка сільськогосподарської продукції); 25 “Загальновиробничі витрати” і два субрахунки (1 – Утримання та експлуатація обладнання. 2 – Загальноцехові витрати); 26 “Загальногосподарські витрати” із двома субрахунками (1 – Загальнозаводські витрати. 2 – Накладні витрати); 29 “Обслуговуючі виробництва і господарства” та сім субрахунків (1 – Житлово-комунальні господарства. 2 – Підсобні сільські господарства. 3 – Побутове обслуговування. 4 – Утримання дитячих дошкільних закладів. 5 – Утримання будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого призначення. 6 – Утримання закладів культури. 7 – Утримання підрозділів громадського харчування).

У Республіці Білорусь застосовують також синтетичні рахунки, що входять до розділу VIII “Фінансові результати”: 91 “Операційні доходи і витрати” (субрахунки: 1 – Операційні доходи. 2 – Операційні витрати. 3 – Податок на додану вартість. 4 – Інші податки і збори із операційних доходів.

9 – Сальдо операційних доходів і витрат); 92 “Позареалізаційні доходи і витрати” (субрахунки: 1 – Позареалізаційні доходи. 2 – Позареалізаційні витрати. 3 – Податок на додану вартість. 4 – Інші податки і збори із позареалізаційних доходів. 9 – Сальдо позареалізаційних доходів і витрат); 94 “Нестачі і втрати від псування цінностей”; 96 “Резерви наступних витрат” (за видами резервів); 97 “Витрати майбутніх періодів” (за видами витрат); 98 “Доходи майбутніх періодів” (субрахунки аналогічні до російських); 99 “Прибутки і збитки”.

У національному Плані рахунків бухгалтерського обліку України, зважаючи на досвід Російської Федерації і Республіки Білорусь, можна було б: 1) до рахунка 23 запровадити субрахунки: 231 “Основне виробництво”, 232 “Допоміжні виробництва”, 233 “Обслуговуючі виробництва і господарства”. Відповідні субрахунки могли б бути розміщені на рівні аналітичних рахунків вищого порядку (231X, 232X, 233X) з наступною їхньою деталізацією на рівні аналітичних рахунків середнього (231XX, 232XX, 233XX) і нижчого порядків (231XXX, 232XXX, 233XXX); 2) до рахунка 91 – субрахунки: 911 “Утримання і експлуатація обладнання”, 912 “Загальноцехові витрати”; 3) до рахунка 92 – субрахунки: 921 “Загальнозаводські витрати” і 922 “Накладні витрати”; 4) до рахунка 93 – субрахунки: 931 “Комерційні витрати”, 932 “Витрати обігу” тощо.

Вартий уваги Типовий План рахунків бухгалтерського обліку Республіки Казахстан (РК), який має у своєму складі 8 розділів рахунків, де 51 синтетичний рахунок. У трьох розділах відображаються доходи і витрати підприємств (6 “Доходи”, 7 “Витрати” і 8 “Рахунки виробничого обліку”).

У розділі 6 “Доходи” зосереджено п’ять синтетичних рахунків і двадцять субрахунків. В Україні 8 синтетичних рахунків та 34 субрахунки у класі 7 “Доходи і результати діяльності”. Зокрема, синтетичний рахунок 6000 “Дохід від реалізації продукції і надання послуг” має у своєму складі три субрахунки, де зазначені доходи від реалізації продукції і надання послуг (6010), повернення проданої продукції (6020) і скидки з ціни продажу (6030);

6100 “Доходи від фінансування” – шість субрахунків: доходи за винагородами (6110), дивідендами (6129), від фінансової оренди (6130), від операцій з інвестиціями у нерухомість (6140), від змін справедливої вартості фінансових інструментів (6150), інші доходи від фінансування (6160); 6200 “Інші доходи” – вісім субрахунків: доходи від вибуття активів (6210), від безоплатно отриманих активів (6220), від державних субсидій (6230), від відновлення збитку від знецінення (6240), від курсової різниці (6250), від операційної оренди (6260), від зміни справедливої вартості біологічних активів (6270), інші доходи (6280); 6300 “Доходи, пов’язані з діяльністю, що припиняється” (назва субрахунка 6310 ідентична до назви рахунка 6300; 6400 “Доля прибутку організацій, що облікуються за методом дольової участі” (субрахунки: 6410 “Доля прибутку асоційованих організацій”, 6420 “Доля прибутку спільних організацій”) [365].

Якщо порівнювати рахунки розділу 6 “Доходи” Плану рахунків Республіки Казахстан із рахунками класу 7 “Доходи”, то можна виявити, що у нас не виділено окремими субрахунками повернення проданої продукції, знижки з ціни та продажу, доходи за винагородами, доходи від фінансової оренди, доходи від операцій з інвестиціями у нерухомість, доходи від змін справедливої вартості фінансових інструментів, доходи від державних субсидій, доходи, пов’язані з діяльністю, що припиняється.

Зважаючи на досвід РК, субрахунки синтетичного рахунка 72 слід доповнити субрахунком “Доходи від операцій з інвестиціями у нерухомість”; рахунка 73 “Інші фінансові доходи” – субрахунком 733 “Дохід від державних дотацій, субсидій, премій, призів та спонсорної допомоги” (субрахунок 734 можна назвати “Інші доходи від фінансових операцій”. Нині таку назву має субрахунок 736). Варто було б запровадити в Україні синтетичний рахунок 77 “Дохід, пов’язаний з діяльністю, що припиняється” (в РК це рахунок 6300).

В розділі 7 “Витрати” Типового Плану рахунків Республіки Казахстан є вісім синтетичних та 17 субрахунків (в Україні у класі 8 “Витрати за

елементами” – шість синтетичних рахунків і 23 субрахунки та у класі 9 “Витрати діяльності” десять синтетичних рахунків і тридцять субрахунків. Загалом у цих двох класах 16 синтетичних і 53 субрахунки, тобто у нас витрати більш деталізовані, ніж у РК як на рівні синтетичних рахунків, так і на рівні субрахунків).

У Плані рахунків Республіки Казахстан існують синтетичні рахунки: 7000 “Собівартість реалізованої продукції і надання послуг” (субрахунок 7010 має однойменну назву. Проте він не такий деталізований, як вітчизняний рахунок 90 “Собівартість реалізації”, де в субрахунках виокремлено собівартість реалізованої готової продукції (901), реалізованих товарів (902), робіт і послуг(903), а також страхові виплати (904)); 7100 “Витрати з реалізації продукції і надання послуг” (субрахунок 7110 такий самий за назвою, як синтетичний рахунок 7100); 7200 “Адміністративні витрати” (субрахунок 7210 за назвою повторює рахунок 7200); 7300 “Витрати на фінансування” (субрахунки: 7310 “Витрати на винагороди”, 7320 “Витрати на виплату відсотків за фінансовою орендою”, 7330 “Витрати від змін справедливої вартості фінансових інструментів”, 7340 “Інші витрати на фінансування”); 7400 “Інші витрати” (субрахунки: 7410 “Витрати з вибуття активів”, 7420 “Витрати від знецінення активів”, 7430 “Витрати за курсовою різницею”, 7440 “Витрати із створення резерву і списання безнадійних вимог”, 7450 “Витрати від зміни справедливої вартості біологічних активів”, 7470 “Інші витрати”); 7500 “Витрати, пов’язані з діяльністю, що припиняється” (субрахунки 7510 мають аналогічну назву з рахунком 7500); 7600 “Доля збитку організацій, що облікуються методом дольової участі” (субрахунки 7610 “Доля в збитку асоційованих організацій” та 7620 “Доля в збитку спільних організацій”); 7700 “Витрати з корпоративного податку” [365].

Аналізуючи досвід Республіки Казахстан, вважаємо за недолік у них те, що назви синтетичних рахунків інколи дублюються з назвами субрахунків.

Щодо поліпшення Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій в Україні, то доцільно було б у складі синтетичного рахунка 95 “Фінансові витрати” мати субрахунок 952 “Витрати на виплату відсотків за фінансовою орендою” (“Інші фінансові витрати” будуть під номером 953); 97 “Інші витрати” – субрахунок 977 “Витрати, пов'язані з діяльністю, що припиняється” (“Інші витрати звичайної діяльності” можна нумерувати як субрахунок 978).

В Типовому Плані рахунків бухгалтерського обліку Республіки Казахстан варто звернути увагу і на розділ 8 “Рахунки виробничого обліку”, де 4 синтетичних рахунки й стільки ж субрахунків (прикро, що ці субрахунки за назвою ідентичні. Зокрема, до цих рахунків (субрахунків) відносять: 8100 (8110) “Основне виробництво”, 8200 (8210) “Напівфабрикати власного виробництва”, 8300 (8310) “Допоміжні виробництва”, 8400 (8410) “Накладні витрати”) [365].

План рахунків бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності підприємств Республіки Молдова складається з дев'яти класів рахунків (у тому числі класу позабалансових рахунків), де 31 синтетичний рахунок. Витрати і доходи підприємств відображаються у класах рахунків 6 “Доходи”, 7 “Витрати” та 8 “Рахунки управлінського обліку” [290].

План рахунків бухгалтерського обліку Республіки Молдова в частині витрат і доходів підприємств дуже грамотний. Можемо навіть зазначити (не в образі нашим вітчизняним розробникам Плану рахунків), що нам варто навчитись у молдовських колег і для назв субрахунків перейняти від них деякі назви їхніх аналітичних рахунків першого порядку та деталізацію щодо доходів і витрат інвестиційної та фінансової діяльності, котрі у нас розписані недостатньо детально.

Субрахунок 703 “Дохід від реалізації робіт і послуг” в Україні можна доповнити, враховуючи досвід Молдови, відкривши аналітичний рахунок “Дохід від реалізації робіт”.

У Плані рахунків Молдови пунктуально виписаний субрахунок 621 “Доходи від інвестиційної діяльності” з деталізацією у аналітичних рахунках першого порядку: доходи від вибуття нематеріальних активів (6211), довготермінових матеріальних і фінансових активів (6213), доходи у вигляді дивідендів (6214) та відсотків (6215), доходи у вигляді дооцінки вибулих довготермінових активів (6216), доходи від дольової участі в інших підприємствах (6217), від операцій з пов’язаними сторонами (6218), інші доходи від інвестиційної діяльності (6219).

У вітчизняному Плані рахунків доходи від інвестиційної діяльності подані (порівняно з молдовським, де види діяльності чітко структуровані) недостатньо повно і несистемно (в Україні субрахунки у складі синтетичного рахунка 72 “Дохід від участі в капіталі”: 721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”, 722 “Дохід від спільної діяльності”, 723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”; 73 “Інші фінансові доходи”: 731 “Дивіденди одержані”, 732 “Відсотки одержані”; 74 “Інші доходи”: 741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”).

Рахунок 72 у Плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій в Україні краще було б називати “Дохід від інвестиційної діяльності”.

Зважаючи на досвід Молдови, у нас можна було б запровадити субрахунок 735 “Дохід у вигляді роялті”, 736 “Дохід за договорами про невступ у конкуренцію”.

У класі рахунків 7 Молдови “Витрати” є 3 синтетичних, 8 субрахунків і 45 аналітичних рахунків. Синтетичний рахунок 71 “Витрати операційної діяльності” має 4 субрахунки: 711 “Собівартість продажу” (собівартість реалізованої готової продукції (7111), продаж товарів (7112), наданих послуг (7113), будівельно-монтажних робіт (7114), послуг від орендної (лізингової) діяльності (7115); 712 “Комерційні витрати” (витрати за маркетинговими операціями (7121), на тару й упаковку продукції і товарів (7122), транспортні витрати зі збуту (7123), на рекламу (7124), на гарантійний ремонт і

гарантійне обслуговування (7125), витрати за сумнівними боргами (7126), з повернення та зниження цін на продані товари (7127), інші комерційні витрати (7128)); 713 “Загальні і адміністративні витрати” (витрати на знос, ремонт та утримання основних засобів загальногосподарського призначення (7131), на амортизацію нематеріальних активів (7132), на утримання адміністративного і господарського персоналу (7133), податки, збори та платежі, за винятком подорожнього податку (7134), витрати на благодійні цілі та спонсорвання (7135), на охорону праці (7136), представницькі витрати (7137), витрати на відрядження (7138), інші загальні та адміністративні витрати (7139)); 714 “Інші операційні витрати” (витрати з реалізації інших поточних активів (7141), з поточної оренди (7142), за штрафами, пенєю, неустойкою (7143), від змін методів оцінювання поточних активів (7144), щодо відсотків за кредитами і займами (7145), нерозподілені непрямі виробничі витрати (7146), нестачі і втрати від псування цінностей (7147), витрати, пов’язані з бракованою продукцією (7148), інші операційні витрати (7149)).

Синтетичний рахунок 72 “Витрати неопераційної діяльності” передбачає три субрахунки: 721 “Витрати інвестиційної діяльності” (витрати з вибуття нематеріальних активів (7211), довготермінових матеріальних активів (7212), довготермінових фінансових активів (7213), витрати від переоцінки довготермінових активів під час їх вибуття (7214), витрати пов’язані з дольовою участю в інших підприємствах (7215), витрати за операціями із пов’язаними сторонами (7216), інші витрати інвестиційної діяльності (7217)); 722 “Витрати фінансової діяльності” (витрати з виплати роялті (7221), з фінансової оренди довготермінових матеріальних активів (7222), за курсовими валютними різницями (7223), інші витрати фінансової діяльності (7224)); 723 “Надзвичайні збитки” (7231 “Збитки від стихійних лих”, 7232 “Втрати внаслідок політичних потрясінь”, 7233 “Втрати в результаті змін законодавства країни”).

З досвіду Молдови можемо використати назву субрахунка 721 з метою перейменування нашого синтетичного рахунка 96 із “Втрати від участі в капіталі” на “Витрати на інвестиційну діяльність”, адже існуюча нині назва вузька і не зовсім, як вдала. Синтетичний рахунок 73 “Витрати (економія) за податковим податком” поданий у Плані рахунків бухгалтерського обліку Молдови лише одним однойменним з ним субрахунком 731.

У класі 8 Плану рахунків бухгалтерського обліку Молдови відображають рахунки управлінського обліку: 81 “Рахунки виробничих витрат” (811 “Основна діяльність”, 812 “Допоміжні виробництва”, 813 “Накладні виробничі затрати”, 814 “Загальнопідрядні затрати”, 816 “Затрати за матеріальними цінностями, передані на переробку третім особам”, 846 “Виручка від реалізації товарів у роздріб”) та 82 “Інші рахунки управлінського обліку” (821 “Торговельна надбавка”, 822 “Повернення і зниження цін проданих товарів”).

Оцінюючи План рахунків бухгалтерського обліку Молдови загалом, відзначимо, що з усіх розглянутих вище Планів рахунків бухгалтерського обліку, він є одним із найдосконаліших Планів та заслуговує на належну увагу з боку науковців.

У Плані рахунків бухгалтерського обліку Грузії, витратам і доходам повністю присвячені 4 із 9 розділів рахунків, зокрема: 6000 “Операційні доходи” (група рахунків 6100 з однойменною назвою); 7000 “Операційні витрати” (групи рахунків: 7100 “Собівартість реалізованої продукції” (для підприємств сфери виробництва продукції та послуг), 7200 “Собівартість реалізованих товарів” (для торговельних підприємств), 7300 “Витрати за поставками”, 7400 “Загальні та адміністративні витрати”); 8000 “Неопераційні доходи і витрати” (група рахунків: 8100 “Неопераційні доходи” та 8200 “Неопераційні витрати”); 9000 “Особливі та інші доходи і витрати” (групи рахунків: 9100 “Особливі витрати і доходи” та 9200 “Інші витрати»”(податки на прибуток). Крім того, у розділі 1000 “Поточні активи” Плану рахунків бухгалтерського обліку Грузії є група рахунків 1700

“Попередньо понесені витрати”, а у розділі 4000 “Довгострокові зобов’язання” групи рахунків 4400 “Відстрочений дохід” [57, с. 7].

Отже, питома вага розділів рахунків витрат і доходів у загальній кількості розділів рахунків тут 44,4 % (4/9), а груп рахунків витрат і доходів у загальній кількості груп рахунків – 32,4 % (11/34). Цікавим для дослідників, на наш погляд, у Плані рахунків Грузії є сам поділ розділів рахунків витрат і доходів на операційні, неопераційні, особливі та інші.

Пропозиції щодо поліпшення Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств, організацій в сегменті витрат і доходів сільськогосподарських підприємств узагальнено в додатку Ж.

Таким чином, у дослідженні зроблено спробу порівняльного аналізу Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій в частині витрат, доходів підприємств з Планами рахунків бухгалтерського обліку (у цьому ж сегменті) за МСФЗ, Франції, Польщі, Російської Федерації, Білорусі, Казахстану, Молдови, Грузії. В результаті дослідження зроблено низку висновків та пропозицій щодо поліпшення назв й структури вітчизняного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств та організацій.

3.3. Форми обліку витрат і доходів підприємств: критичний аналіз та прогнозування їхнього розвитку

Форма обліку відіграє важливу роль в побудові облікової системи підприємства. Форми обліку не є чимось сталим і перебувають під значним впливом низки чинників, основним серед яких – чинник часу. Цей чинник сприяє поліпшенню і оптимізації форм обліку, забезпеченню кращого добору інформації у тих розрізах і у ті терміни, у які її потребують внутрішні і зовнішні користувачі. Будь-яке підприємство самостійно обирає

для себе ту форму обліку, яка найбільше його влаштовує, а обравши її, веде облік за нею протягом як мінімум 5-10 років. Для обліку витрат і доходів підприємства форма обліку має надзвичайно важливе значення, адже інформація про витрати і доходи складає 35-40 % усієї облікової інформації підприємства. Загалом, про форми обліку в літературних джерелах написано достатньо. Насамперед, це стосується наукових і навчальних видань з теорії та організації бухгалтерського обліку. Проте, окремих монографій і наукових статей, присвячених безпосередньо цій проблематиці в Україні немає.

Форма – це сукупність певних, чітко виражених ознак механізму, який забезпечує ведення обліку за відповідною, регламентованою нормативно-правовими актами України, технологією.

М.Ф.Огійчук стверджує, що під формою обліку резонно розуміти організацію рахункових записів і порядок поєднання різних видів облікових реєстрів, які повинні забезпечити оперативний контроль, своєчасність, повноту і достовірність узагальнення бухгалтерського обліку всіх багатогранних господарських операцій, які відбуваються в підприємстві [256, с. 11-12].

Особливо цінним є те, що М.Ф.Огійчук не тільки з'ясовує поняття “форми обліку”, він також встановлює основні принципи за якими можна ідентифікувати ту або іншу форму обліку. Вважаємо, що краще їх називати не принципами, а критеріями, адже саме критерії дозволяють виділити відповідну форму із сукупності цих форм.

До основних принципів (критеріїв) ідентифікації форм обліку М.Ф.Огійчук відносить: структуру реєстрів синтетичного обліку, взаємозв'язок реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, зовнішню форму реєстрів, послідовність і спосіб записів, кількість реєстрів [256, с. 12].

Як відомо, вітчизняні підприємства нині застосовують (на власний вибір) одну із п'яти наступних форм обліку: меморіально-ордерну,

журнально-ордерну, журнальну, автоматизовану (комп'ютеризовану), просту та спрощену.

Меморіально-ордерна форма найдавніша із сучасних форм обліку, адже бере свій початок ще з 1928-1930 р. р. [256, с. 12] і ґрунтується на меморіальних ордерах.

Меморіальні ордери – це нагромаджувальні відомості, де інформація формується в хронологічному порядку і за певним напрямом господарських операцій. Меморіально - ордерну форму обліку застосовує нині незначна частина підприємств. Незважаючи на це, дана форма обліку розвинулась, навіть, в автоматизованій власній версії.

Журнально-ордерна форма обліку започаткована, як стверджував П.П.Німчинов, у 1946 р. [251, с. 198], а у промисловості використовується з 1950 р., а в інших галузях економіки з 1 січня 1960 р. [142], як журнально-ордерна форма, що ґрунтується на журналах – ордерах [33, с. 382].

Прогресивність журналів-ордерів порівняно із меморіальними ордерами в тому, що тут використаний шаховий принцип побудови облікового реєстра, а це посилює контрольну функцію обліку і значно скорочує кількість записів, які необхідно здійснити бухгалтеру для отримання синтетичної інформації.

Журнальна форма обліку в Україні виникли в кінці 2001 року, коли Міністерство фінансів затвердило 7 нових журналів обліку (за журнально-ордерної форми – 17 журналів-ордерів), 16 відомостей аналітичного і однопозабалансового обліку (за журнально-ордерної форми – майже 50 відомостей аналітичного обліку).

Журнальна форма обліку – це удосконалена журнально-ордерна форма обліку, що є простішою і зручнішою у користуванні за її попередницю.

Журнальна і журнально-ордерна (приспосована бухгалтерами до нового Плану рахунків співіснують водночас). Правда, більшість вітчизняних підприємств надали перевагу журнальній формі обліку порівняно із журнально-ордерною формою.

Звичайно, нові журнали та відомості пристосовані до Плану рахунків бухгалтерського обліку зразка 1999 р., а не до Плану 1985 р. Ці плани суттєво відрізняються один від одного, як за принципами побудови (на наш погляд, виробничо-матеріальний і капітало-зобов'язувальний), так і за структурою (розділи та класи). Крім того, перший План функціонував в умовах радянської адміністративно-командної системи, а Україна тоді перебувала в складі союзної держави і реально не була суб'єктом міжнародного права. Другий – в умовах ринкової економіки, а Україна – незалежна держава, що є суб'єктом міжнародного права.

В першому випадку, План рахунків сприяв розвитку виробництва і контролю за виконанням планових завдань на рівні підприємства, його сегментів та конкретних виконавців, а в другому – розвитку ринкового середовища і захисту грошово-майнових прав власників. Перший План рахунків – результат наукових пошуків і досягнень науковців та практиків обліку, альтернативної до капіталістичного ладу провідної соціалістичної держави, а другий – не зовсім вдала копія Плану рахунків, що нині функціонує в національній економіці Франції і був прийнятий під тиском Міжнародного валютного фонду на не вигідних для України умовах (маємо на увазі втрати методологічні, фінансові, матеріальні, трудові).

Безпосередньо журнально-ордерна форма обліку пройшла апробацію часом і її можна успішно використовувати й надалі не лише за ручного, але і за автоматизованого способу обробки облікової інформації.

Для синтетичного обліку витрат підприємства за журнальної форми обліку використовують Журнал 5 або 5 А, який складається із чотирьох розділів: 1) списання витрат періоду діяльності на фінансові результати; 2) нагромадження витрат з податку на прибуток, витрат фінансової та інвестиційної діяльності, інших витрат (кореспонденція дебет цих рахунків із кредитом відповідних рахунків (з журналів 1, 2, 3, 4, 6; 3); для Журналу 5 передбачено розділ III “Витрати діяльності”, де дебет рахунків 20; 90-93; 99 кореспондує з кредитом рахунків 20; 22-26; 28; 39; 65; 66; 91 та інших; для

Журналу 5А плюс додатково кореспонденція з кредитом рахунків 80-84) і розділ III Б “Витрати за елементами”, де дебет рахунків 80-84 вступає у кореспонденцію з кредитом рахунків 20; 22; 39; 65; 66 й іншими; 4) розділ 4 Журналу 5 або 5 А не пов’язаний безпосередньо з витратами (за винятком транспортно-заготівельних витрат). Тут фіксують аналітичні дані до рахунка 28 “Товари”.

Логічно змінити назви розділу III Журналу 5 і розділу III А Журналу 5А. Їх треба називати не витратами діяльності, а витратами на виробництво, витратами на іншу звичайну діяльність і надзвичайні події. Таку пропозицію можна пояснити тим, що у цих розділах відображається кореспонденція за статтями витрат на рахунках 23 “Виробництво”, 90 “Собівартість реалізації”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”, 99 “Надзвичайні витрати”. Проте, в Журналі 5 або 5 А відображають лише поточні витрати, а капітальні витрати, пов’язані з капітальним будівництвом, придбанням (виготовленням) необоротних активів, формуванням біологічних активів в синтетичному вигляді фіксують у Журналі 4 (розділ II), а в аналітичному вигляді – у Відомості 4.1 аналітичного обліку капітальних інвестицій за субрахунками і окремими показниками до них.

Тут доречно звернути увагу на те, що (і про це пишуть багато дослідників) до Журналу 5 або 5 А вести кілька Відомостей аналітичного обліку витрат підприємства, зокрема такі: 1) витрати на виробництво (ф. 5.2); 2) собівартості реалізації та витрати на збут (ф. 5.3); 3) на іншу операційну діяльність (ф. 5.4); 4) на фінансову та інвестиційну діяльність (ф. 5.5); 5) на надзвичайні події (ф. 5.6).

Синтетичний і аналітичний облік доходів підприємства ведуть в журналі 6, який має два розділи: 1) кореспонденція кредиту рахунків 70-76; 79 з дебетом рахунків 10-16; 19; 20; 22-26; 28; 30; 31; 33-37; 42; 44; 48-53; 55; 60-66; 68; 69; 70-76; 97; 2) аналітичні дані про доходи за їх статтями (19 статей, що входять певним чином до п’яти розділів).

Щодо Журналу 6, то, як і у випадку з Журналом 5 або 5А, доцільно запровадити низку відомостей аналітичного обліку доходів від: 1) реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ф. 6.1); 2) іншої операційної діяльності (ф. 6.2); 3) фінансової та інвестиційної діяльності (ф. 6.3); 4) надзвичайних подій (ф. 6.4). За журнально-ордерної форми обліку (до 2001 р.) для обліку витрат підприємства використовували журнали-ордери 10/2 та 10/3, а для обліку доходів – журнал-ордер 11 і відповідні відомості аналітичного обліку до нього (ф. 11 а; 11 б; 11 в; 11 г).

Підприємства АПК України продовжують вести облік за журнально-ордерною формою, пристосувавши належним чином колишні форми журналів-ордерів до Плану рахунків зразка 1999 р. [229].

Після завершення Другої світової війни в Україні прискореними темпами розвивалась промисловість із випуску електронно-обчислювальних машин. Це призвело до широкого їх застосування у всіх галузях виробничої та невиробничої діяльності людини, в тому числі і у сфері обробки, узагальнення, зберігання й передавання обліково-економічної інформації.

На початку 1960-х років постало питання про перехід від ручних форм обліку до механізованої форми. Першим варіантом механізованої форми обліку стала таблично-перфокарткова форма обліку, що отримала цю назву в червні 1963 р. від слів “табуляграма” (тобто вихідна таблиця із узагальненою інформацією, отриманою в результаті обробки перфокарт) та “перфокарта” (проміжний носій інформації) [33, с. 393].

Таблично-перфокарткова форма обліку не завжди позитивно сприймалась обліковою громадськістю. Обробка та узагальнення інформації здійснювались не безпосередньо в підприємстві, а в районних (міських) машино-лічильних станціях (Р(В)МЛС), що підпорядковувались районним (міським) відділам статистики, куди підприємство змушене було доставляти транспортом згруповані в пачки первинні документи. Крім того, відбувались періодичні затримки як зі здаванням первинних документів підприємствами на обробку, так і з отриманням узагальнених даних (табуляграм) від

машинно-лічильної станції; виникали проблеми комунікації між замовником і виконавцем щодо правильності і чіткості записів у первинних документах.

За таких умов підприємства прагнули будь-якими способами відмовитись від механізації обліку і навіть відмовлялись, переходячи на ручний спосіб обліку і продовжуючи сплачувати Р(В)МЛС відповідну щомісячну плату за обробку та узагальнення даних про власну господарсько-фінансову діяльність.

Для кращого розуміння змін, що прийшли із таблично-перффоркартковою формою обліку, наведемо перелік табуляграм, які використовували сільськогосподарські підприємства за комплексної механізації обліку у 1970-1980-тих роках, що здійснювались на базі обчислюваного комплексу ВК М-5000 (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Облікові реєстри, пов'язані з витратами і доходами сільськогосподарських підприємств за таблично - перффоркарткової форми обліку

Номер табуляграм	Назва табуляграми	Сфера застосування	
		по сільсько-господарському підприємству	за його структурними підрозділами
33	Відомість обліку витрат на виробництво	+	
34	Відомість обліку витрат на виробництво		+
35	Відомість обліку витрат на виробництво за статтями витрат	+	
36	Відомість обліку витрат на виробництво за статтями витрат		+
37	Відомість обліку виходу продукції і наданих послуг	+	
38	Відомість обліку виходу продукції і наданих послуг		+
23	Відомість реалізації сільсько-господарської продукції, товарно-матеріальних цінностей (послуг)	+	
24	Відомість реалізації сільсько-господарської продукції, товарно-матеріальних цінностей (послуг)		+

Примітка. Складено автором на основі: [285, с. 7-59].

Водночас, сільськогосподарські підприємства, що працювали за журнально-ордерною формою обліку щодо витрат підприємства використовували відповідні основні реєстри (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Облікові реєстри, пов'язані з витратами сільськогосподарських підприємств за журнально-ордерною формою обліку

Номер облікового реєстру	Назва облікового реєстру
10	Журнал-ордер (за кредитом рахунків виробничих витрат і т.д.). Згодом журнал-ордер 10 був поділений на три частини: 10/1 – облік запасів, 10/2 – облік виробничих витрат, 10/3 – облік оплати праці та відрахувань.
10 а	Книга обліку витрат і виходу продукції рослинництва
10 б	Книга обліку витрат і виходу продукції тваринництва
10 в	Відомість ”Зведений облік витрат за допоміжним, промисловим і непромисловим виробництвами і господарствами”
10 г	Відомість “Загальновиробничі витрати рослинництва”
10 д	Відомість “Загальновиробничі витрати тваринництва”
10 е	Відомість “Загальногосподарські витрати, витрат майбутніх періодів і резерв наступних платежів”

Примітка. Складено автором на основі: [285, с. 186-187].

З даних таблиці 3.4 видно, що журнал-ордер 10 (журнал-ордер 10/2) забезпечував узагальнення даних щодо виробничих витрат на рівні синтетичних рахунків, а книги 10 а, 10 б та відомості 10 в, 10 г, 10 д, 10 е – на рівні аналітичних рахунків, що дали змогу отримувати найповнішу деталізацію про витрати підприємства за місяць і з початку року. Така деталізація є особливо цінною для проведення аналізу господарсько-фінансової діяльності, внутрішньогосподарського (внутрішньо фірмового) контролю за виробничими і невиробничими витратами, а також для планування та моделювання витрат підприємства.

Процес реалізації товарно-матеріальних цінностей, робіт, послуг – досить складний процес, який потребує вичерпної інформації за видами, групами, назвами і каналами реалізації; натуральною і заліковою масами;

цінами та якістю; платниками і видами дебіторської заборгованості тощо (табл. 3.5).

Синтетичний облік доходів від реалізації продукції, робіт, послуг до 2000 р. здійснювався на синтетичному рахунку 46 “Реалізація”.

Таблиця 3.5

Облікові реєстри, пов’язані з доходами сільськогосподарських підприємств за журнально-ордерною формою обліку

Номер облікового реєстру	Назва облікового реєстра
11	Журнал-ордер за кредитом синтетичних рахунків: 45 “Товари відвантажені, виконані роботи і послуги”; 46 “Реалізація”; 64 “Розрахунки із заготівельними організаціями” (за Планом рахунків, що діяв до 2000 р).
11 а	Відомість “Реалізації продукції, товарно-матеріальних цінностей і послуг” - узагальнюючий місячний реєстр аналітичного обліку реалізації продукції та розрахунків з покупцями. Цю відомість відкривають на кожну групу товарно-матеріальних цінностей і послуг, а також переносять дані з відомостей 11 в й 11 г.
11 б	Відомість за рахунком 46 “Реалізація” (зведені дані наростаючими підсумками з початку року). Відкривається, як і відомість 11 а, щомісячно.
11 в	Відомість “Реєстр документів з реалізації сільськогосподарської продукції”
11 г	Відомість “Реєстр документів з реалізації продукції, матеріалів і послуг”

Примітка. Складено автором на основі:[285, с. 151].

Вітчизняні вчені-економісти, неодноразово визначали унікальність цього рахунку, яка полягає в тому, що на ньому можна було постійно відстежувати співвідношення витрат (дебет рахунка) і доходів (кредит рахунка), пов’язаних з реалізацією продукції, товаро-матеріальних цінностей, робіт, послуг.

Нині ця унікальність втрачена, а операції, пов’язані безпосередньо з реалізацією, облікують аж на чотирьох синтетичних рахунках: 70 “Доходи від реалізації”, 71 “Інший операційний дохід”, 74 “Інші доходи”,

90 “Собівартість реалізації” та на одному синтетичному рахунку дотично: 93 “Витрати на збут”.

Згодом таблично-перфокартова форма обліку була дещо удосконалена, а на зміну табуляграмам прийшли машинограми. Проте, докорінні зміни в незручних формах обліку наступили з появою комп’ютерів на початку 1990-х років. Відповідно, з цього часу й до нині темпи автоматизації обліку безперервно нарощуються і у більшості великих та середніх підприємств облік повністю автоматизований. Автоматизований облік і процес підготовки та передавання зовнішньої звітності (в тому числі і державним органам виконавчої влади) нині здійснюється за допомогою електронної пошти.

В 2000-них роках порівняно із 1980-тими роками в Україні значно зросла кількість суб’єктів підприємницької діяльності, відповідно зменшились обсяги їхньої діяльності, кількість працюючих.

В дрібних підприємствах, за нашими приблизними оцінками, працює в середньому 1-3 особи, у малих – 8-10 осіб, у середніх підприємствах – 25-30 осіб, у великих – 80-100 осіб, а дуже великих – від 100 осіб і більше. Обсяги діяльності перших вимірюються у тисячах гривень, других – десятках тисяч, третіх – сотнях тисяч, четвертих – у мільйонах, а у п’ятих – у мільйонах і десятках мільйонів гривень.

З позиції бухгалтерського обліку перші ведуть простий (примітивний) облік, який не потребує складання фінансової звітності, а оподаткування здійснюється у вигляді фінансової місячної або річної плати за право займатись відповідним видом діяльності. Облік, в основному, ведуть власники підприємства вручну або на персональних комп’ютерах (ПК); другі – спрощений облік, який забезпечує складання спрощеної фінансової звітності. Оподаткування здійснюється за однією із чотирьох груп підприємців-спрощенців. Облік ведуть або власники підприємств, або професійний бухгалтер вручну чи на ПК; треті – повноформатний облік, що ґрунтується, в основному, на журнально-ордерній або меморіально-ордерній

формі. Фінансова звітність подається за усіма формами цієї звітності і діє процедура оподаткування. Оподаткування звичайне. Облік ведуть 1-2 професійні бухгалтери на ПК; четверті – облік автоматизований, локальна комп'ютерна мережа. Фінансова звітність звичайна, механізм оподаткування дещо ускладнений. Облік здійснюють 3-7 професійних бухгалтерів на персональному комп'ютері; п'яті – облік підвищеного типу, повністю автоматизований, має розгалужену комп'ютерну мережу.

Фінансова звітність тут консолідована. Складне, і, до певної міри, конфліктне оподаткування. Облік ведуть десятки професійних бухгалтерів на ПК.

У другій половині 1980-років набула поширення діяльність кооперативів. З їх появою виник спрощений облік, де замість журналів-ордерів почали застосовувати книгу обліку господарських операцій (ф. № К-1), 9 відомостей обліку (ф. № ВК -1 -ВК -9) та План (кошторис доходів і витрат) (ф. № К-2 [39, с. 11-17]).

Водночас, дрібні підприємства могли використовувати просту форму обліку, коли достатньо було вести лише Книгу або Журнал господарських операцій. Такий облік, в принципі, дозволяв зіставляти загальну суму витрат і загальну суму доходів підприємства з метою визначення загальної суми прибутку або збитку підприємства. На початку 1990-х років це був, зазвичай, прибуток, а на початку 2010-х років – це, переважно, збиток.

Переваги автоматизованих форм обліку над ручними в тому, що в умовах автоматизації практично зникає рутинна праця працівників обліку, значно прискорюється процес обробки та отримання узагальнених даних, в кілька разів скорочуються витрати на одержання тих або інших звітів, не потрібно багато місця для зберігання архівної інформації. Проте, попри усю досконалість автоматизованих форм обліку і вони мають серйозні недоліки.

Р.Ентоні та Дж.Ріс до таких недоліків зараховують, по-перше ускладнення процесу контролю за записами, адже зберігання даних й арифметичні дії сховані від споглядання; по-друге, керівництво і менеджери

підприємств вимагають від працівників обліку велику кількість різних звітів, що призводить до збільшення непродуктивних витрат часу працівників, зростання витрат на папір і електроенергію, прискорення зношеності персональних комп'ютерів та копіювальної техніки [405, с. 75-76].

У сфері сільського господарства, на відміну від інших видів економічної діяльності (крім будівництва), до Журналу 5 (5А) відкривають низку відомостей аналітичного обліку (рис. 3.5).

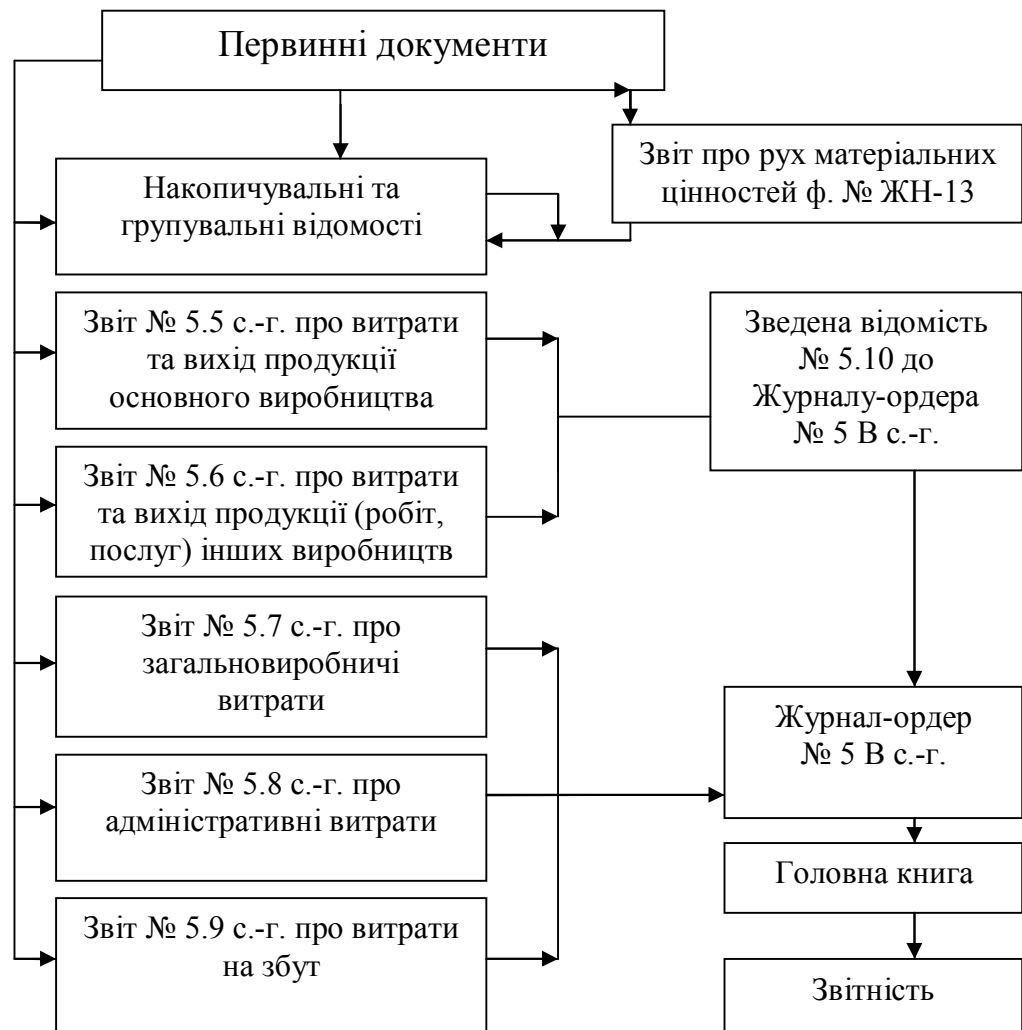


Рис. 3.5. Схема запису в реєстрах з обліку витрат у сільськогосподарських підприємствах [377, с. 971].

Як свідчить рисунок 3.5., облік витрат підприємства у сфері сільського господарства починається з первинних документів. Для того, щоб первинний

облік був добре налагодженим, необхідно правильно налагодити документообіг.

Для зведеного обліку витрат сільськогосподарські підприємства використовують 5 відомостей аналітичного обліку: Звіт № 5.5 с.-г. про витрати та вихід продукції основного виробництва; Звіт № 5.6 с.-г. про витрати та вихід продукції (робіт, послуг) інших виробництв (згодом дані з цих двох звітів потрапляють у Зведену відомість 5.10 с.-г. до Журналу-ордеру № 5-В с.-г., а звідти до самого Журналу-ордеру № 5-В с.-г.); Звіт № 5.7 с.-г. про загальновиробничі витрати; Звіт № 5.8 с.-г. про адміністративні витрати; Звіт № 5.9 с.-г. про витрати на збут (пізніше інформація з цих трьох звітів потрапляє безпосередньо до Журналу-ордеру № 5-В с.-г.). На підставі даних Журналу-ордеру № 5-В с.-г. складається Головна книга і звітність підприємства.

Узагальнення даних про витрати сільськогосподарські підприємства здійснюють не тільки у журналі-ордері № 5-В с.-г. (рахунки 23 “Виробництво”; 24 “Брак у виробництві”; 39 “Витрати майбутніх періодів”; 91 “Загальновиробничі витрати”; 92 “Адміністративні витрати”; 93 “Витрати на збут”), а і у журналі-ордері № 5-Г с.-г. В останньому журналі-ордері відображають інформацію за рахунками: 90 “Собівартість реалізації”; 94 “Інші витрати операційної діяльності”; 95 “Фінансові витрати”; 96 “Втрати від участі в капіталі”; 97 “Інші витрати”. Крім того, в системі аналітичного обліку використовують відомість аналітичних даних про витрати за рахунками 94 “Інші витрати операційної діяльності”; 95 “Фінансові витрати”; 96 “Втрати від участі в капіталі”; 97 “Інші витрати”; 98 “Податок на прибуток”; 99 “Надзвичайні витрати” (форма № 5.12 с.-г.).

Між видами діяльності, якими займаються сільськогосподарські підприємства і системою обліку виробництва сільськогосподарської продукції існує певний взаємоз'язок: на синтетичному рахунку 23 “Виробництво” облікують усі основні витрати сільськогосподарських підприємств (рис. 3.6).



Рис. 3.6. Модель виробничої структури (один із варіантів) сільськогосподарського підприємства і її взаємозв'язок з синтетичним рахунком 23 “Виробництво”, його субрахунками і аналітичними рахунками.

Примітка. Розробка автора.

Йдеться про те, що витрати основних галузей сільськогосподарського виробництва відображають на субрахунках 231 “Рослинництво” (за аналітичними рахунками в розрізі видів сільськогосподарських культур: зернові, технічні, картопля і овочі, кормові) та 232 “Тваринництво” (за аналітичними рахунками в розрізі видів тварин і птиці: велика рогата худоба, свинарство, бджільництво, звірівництво та інші). Витрати промислових підсобних виробництв обліковують на субрахунку 233 “Промислові підсобні виробництва” (за аналітичними рахунками: вузол з виготовлення розчину (для будівництва); швейний і ковбасний цехи, млин, пилорама), витрати допоміжних виробництв – на субрахунку 234 “Допоміжні виробництва” (за аналітичними рахунками в розрізі автопарк, механічна майстерня (кузня, ремонтна майстерня, токарний та акумуляторний цех і т. д.) тощо.

Кореспонденція рахунку 23 “Виробництво” з іншими рахунками у сільськогосподарському підприємстві показана в таблиці 3.6.

Зведена інформація про доходи сільськогосподарських підприємств формується у Журналі-ордері № 6 с.-г. та у 9 реєстрах (відомостях, книгах) аналітичного обліку: 4 реєстрах документів з реалізації (готової продукції, біологічних активів (безготівкові розрахунки) – 6.1 с.-г.; товарів, робіт та послуг, виробничих запасів (безготівкові розрахунки) – 6.2 с.-г.; продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за готівку (за цінами реалізації) – 6.3 с.-г.; продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів за готівку (за обліковими цінами) – 6.3а с.-г.; відомостях (аналітичного обліку з реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів – 6.4 с.-г.; аналітичного обліку за рахунком 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками” – 6.6 с.-г.; аналітичних даних про доходи за рахунками 71,72, 73, 74, 75, 79 – 6.7 с.-г.; книзі аналітичного обліку реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів – 6.5 с.-г.; оборотній відомості за аналітичними рахунками з реалізації продукції, біологічних активів, товарів, робіт та послуг, виробничих запасів – 6.4 с.-г.

Таблиця 3.6

Основна кореспонденція рахунків, пов'язана з витратами і доходами у приватно-орендному підприємстві "Іванівське" Тербовлянського району Тернопільської області у серпні 2011 року

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн. коп.
		Дебет	Кредит	
1.	Списано капітальні витрати на збільшення вартості основних засобів	10	15	2182000-00
2.	На витрати виробництва списано виробничі запаси	23	20	1290165-89
3.	На витрати виробництва списано поточні біологічні активи	23	21	25015-75
4.	На витрати виробництва списано малоцінні і швидкозношувані предмети	23	22	68142-07
5.	На витрати виробництва списано готову продукцію	23	26	40234-86
6.	На витрати виробництва списано сільськогосподарську продукцію	23	27	2169045-42
7.	На витрати виробництва списано суми за страхування	23	65	63586-48
8.	На витрати виробництва списано пряму оплату праці	23	81	170651-35
9.	Зменшено вартість готової продукції в реалізації	70	26	250172-83
10.	Зменшено вартість сільськогосподарської продукції в реалізації	70	27	250172-83
11.	Зменшено вартість малоцінних і швидкозношуваних предметів в реалізації	71	22	29-24
12.	Проведено нарахування оплати праці	81	66	888628-22
13.	Собівартість реалізації поточних біологічних активів	90	21	403925-00
14.	Собівартість реалізації сільськогосподарської продукції	90	27	1723859-66
15.	На загальновиробничі витрати списано виробничі запаси	91	20	1434945-72
16.	На загальновиробничі витрати списано поточні біологічні активи	91	21	180-14
17.	На загальновиробничі витрати списано малоцінні і швидкозношувані предмети	91	22	26625-35
18.	На загальновиробничі витрати списано готову продукцію	91	26	6377-45
19.	На загальновиробничі витрати списано витрати на відрядження	91	37	5226-45
20.	На загальновиробничі витрати списано послуги постачальників і підрядників	91	63	736295-73
21.	На загальновиробничі витрати віднесено відрахування на соціальні заходи	91	65	199485-06
22.	На загальновиробничі витрати списано пряму оплату праці	91	81	587521-12
23.	На адміністративні витрати списано виробничі запаси	92	20	18883-12
24.	На адміністративні витрати віднесено відрахування на соціальні заходи	92	65	44984-26
25.	На адміністративні витрати списано оплату праці	92	81	127096-95
26.	На інші витрати списано вибулі основні засоби	97	10	48135-00

Узагальнена інформація про біологічні активи підприємств у сфері сільського господарства відображається у Журналі-ордері № 8 с.-г. (по кредиту рахунку 21 “Поточні біологічні активи”) та у двох відомостях аналітичного обліку поточних біологічних активів: рослинництва – 8.1 с.-г.; тваринництва – 8.2 с.-г., а також у Журналі-ордері № 4 А с.-г. (по кредиту рахунку 16 “Довгострокові біологічні активи”) і відомості аналітичного обліку довгострокових біологічних активів – 4.2 с.-г.

Основними галузевими первинними і нагромаджуваними документами сільськогосподарських підприємств щодо витрат, доходів та біологічних активів є:

- документи з обліку операцій із основними засобами (акт приймання-здачі відремонтованих і реконструйованих (модернізованих) об’єктів (форма № ОЗСГ -2); зведена відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів (форма № ОЗСГ -7); відомість розподілу витрат з утримання й експлуатації машинно-тракторного парку за 20__ р. (форма № ОЗСГ-9);
- документи з обліку операцій із виробничими запасами (лімітно-забірна картка на отримання матеріальних цінностей (форма № ВЗСГ-1); лімітно-забірна картка на отримання запасних частин (форма № ВЗСГ-2); акт про використання мінеральних, органічних і бактеріальних добрив та засобів хімічного захисту рослин (форма № ВЗСГ-3); акт витрат насіння і садивного матеріалу (форма № ВЗСГ-4); акт на списання виробничого та господарського інвентарю (форма № ВЗСГ-5); відомість дефектів на ремонт машини (форма № ВЗСГ-6); товарна накладна (форма № ВЗСГ-7); накладна (внутрігосподарського призначення). (форма № ВЗСГ-8); відомість витрати кормів (форма № ВЗСГ-9); книга складського обліку (форма № ВЗСГ-10);
- документи з обліку операцій із праці та її оплати, виконаних робіт, витрат (табелі обліку робочого часу (форма № ПСГ-1); обліковий лист праці та виконаних робіт (форма № ПСГ-2); обліковий лист тракториста-машиніста (форма № ПСГ-3); дорожній лист трактора (форма № ПСГ-4); наряд на

відрядну роботу (форма № ПСГ-5); розрахунок заробітної плати (форма № ПСГ-6); відомість інших доплат та утримань (форма № ПСГ-7); журнал обліку витрат кормів на фермі (форма № ЖН-2); журнал обліку витрат у ремонтній майстерні (форма № ЖН-3); журнал обліку робіт і затрат (форма № ЖН-4); накопичувальна відомість обліку використання машинно-тракторного парку (форма № ЖН-5); накопичувальна відомість обліку роботи вантажного автопарку (форма № ЖН-6);

– документи з обліку операцій із довгостроковими біологічними активами (акт приймання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) і передачі їх в експлуатацію (форма № ДБАСГ-1); акт приймання довгострокових біологічних активів тваринництва (формування основного стада) (форма № ДБАСГ-2); акт на списання довгострокових біологічних активів рослинництва (багаторічних насаджень) (форма № ДБАСГ-3); акт на списання довгострокових біологічних активів тваринництва (вибраковка тварин) (форма № ДБАСГ-4);

– документи з обліку операцій із поточними біологічними активами рослинництва (акт на оприбуткування поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (форма № ПБАСГ-1); акт на списання поточних біологічних активів рослинництва, оцінених за справедливою вартістю (на початок збирання врожаю) (форма № ПБАСГ-2);

– документи з обліку операцій із поточних біологічних активів тваринництва (акт на оприбуткування приплоду тварин (форма № ПБАСГ-3); акт на вихід і сортування добового молодняку птиці (форма № ПБАСГ-5); акт на вибуття поточних біологічних активів тваринництва (забій, прирізка та падіж) (форма № ПБАСГ-6); нагромаджувальний акт на оприбуткування приплоду звірів (форма № ПБАСГ-7); обліковий лист забою та падежу худоби (форма № ПБАСГ-8); акт на переведення тварин з групи в групу в межах поточних біологічних активів (форма № ПБАСГ-9); відомість зважування тварин (форма № ПБАСГ-10); розрахунок визначення приросту (форма № ПБАСГ-11); книга обліку руху тварин і птиці на фермі (форма

№ ПБАСГ-12); звіт про рух тварин і птиці на фермі (форма № ПБАСГ-13); журнал реєстрації приплоду та вирощування молодняку великої рогатої худоби (форма № ПБАСГ-14); журнал реєстрації осіменіння корів і телиць (форма № ПБАСГ-15); картка обліку руху дорослої птиці (для спеціалізованих господарств) (форма № ПБАСГ-16); картка обліку руху молодняку птиці (для спеціалізованих господарств) (форма № ПБАСГ-17);

– документи з обліку операцій поточних біологічних активів тваринництва (товарно-транспортна накладна на перевезення молочної сировини (форма № ТНСГ - 1); товарно-транспортна накладна на перевезення зерна (форма № ТНСГ – 2); товарно-транспортна накладна на перевезення цукрового буряка (форма № ТНСГ – 3); товарно-транспортна накладна на перевезення цукрового буряка на цукрові заводи (форма № ТНСГ – 3а); товарно-транспортна накладна на перевезення овочів (форма № ТНСГ – 4); товарно-транспортна накладна на перевезення тварин (форма № ТНСГ – 5).

Більшість сільськогосподарських підприємств України за кількістю є фермерськими господарствами. У зв'язку з тим, що ці господарства різні за розмірами, облік в них ведеться по-різному (табл. 3.7).

Дані таблиці 3.7 свідчать те, що власник селянського (фермерського) господарства розпочинаючи свою господарсько-фінансову діяльність, повинен чітко знати, за якою з перелічених вище форм він буде здійснювати облік та хто його буде вести: або власник, або хтось із членів його родини, або професійний бухгалтер за тимчасовим договором, професійний бухгалтер на постійній основі чи за сумісництвом.

Для простої та спрощеної форм бухгалтерського обліку, які застосовуються в селянських (фермерських) господарствах України використовують наступні реєстри: Опис майна (ф. 1), Баланс (ф. 2), Книга обліку доходів та витрат (ф. 3), Журнал реєстрації господарських операцій (ф. 4), Відомість обліку основних засобів та нарахування амортизації (ф. 5),

Відомість обліку розрахунків (ф. 6), Відомість обліку витрат виробництва (ф. 7), Журнал-Головна (ф. 8).

Таблиця 3.7

Форми обліку, що застосовуються в селянських (фермерських) господарствах України

№ з/п	Форма обліку	Характерні ознаки селянських (фермерських) господарствах	Хто може вести облік
1.	Проста форма	Працюють власник та члени його родини	Облік веде власник або хтось із членів його родини
2.	Спрощена форма	Середньооблікова чисельність працюючих за звітний період - до 10 осіб включно (крім членів сім'ї) і обсяг виручки за звітний рік не перевищує 500 тис. грн. [230].	Облік веде власник, або хтось із членів його родини, або професійний бухгалтер за тимчасовим договором
3.	Форма обліку за спрощеним Планом рахунків	Середньооблікова чисельність працюючих за звітний період - від 10 до 50 осіб включно (крім членів сім'ї) і обсяг виручки за звітний рік від 500 тис. грн. до 2,5 млн. грн.	Облік веде професійний бухгалтер на постійній основі чи за сумісництвом
4.	Повна форма обліку	Середньооблікова чисельність працюючих за звітний період - понад 50 осіб включно (крім членів сім'ї) і обсяг виручки за звітний рік перевищує 2,5 млн. грн.	Облік веде (ведуть) професійний (професійні) бухгалтер (бухгалтери) на постійній основі

Примітка. Складено автором на основі: [230].

Детальніше розглянемо облікові реєстри, що стосуються теми дослідження.

Книга обліку доходів та витрат (ф. 3) складається з двох сторін: у лівій – вказують номер за порядком, дату, номер банківського або касового документа, зміст запису, доходи за видами (виручка від реалізації продукції (рбіт, послуг), надзвичайні доходи і т. д.), загальну суму доходів, фінансовий результат; податкове зобов'язання та відмітку про одержання, а у правій – номер за порядком, дату, номер банківського або касового документа, зміст запису, витрати за елементами (матеріальні витрати, амортизація і т. д.), інші витрати, надзвичайні витрати, загальну суму витрат, податковий кредит,

вилучення коштів (витрати за рахунок доходу). Записи у книзі (ф. 3) ведуть протягом усього звітного року.

В журналі реєстрації господарських операцій (ф. 4) вказують витрати і доходи загалом з наступною розбивкою за конкретними доходами та витратами.

У відомості обліку витрат виробництва (ф. 7) відображають: номер за порядком; види виробництва чи витрат; суми витрат: оплата праці, матеріали, послуги зі сторони, амортизація, інші витрати, всього; списано; доходи.

Проаналізувавши структуру і зміст реєстрів простої та спрощеної форм бухгалтерського обліку, які застосовуються в селянських (фермерських) господарствах України, пропонуємо низку облікових реєстрів за книжною формою обліку, розроблених власне нами для цих підприємств (Додатки И.1-И.8).

Водночас із формами, реєстрами обліку, в сільськогосподарських підприємствах важливим питанням є структура бухгалтерії (рис. 3.7).

Дані цього рисунка свідчать, що в сільськогосподарському підприємстві штатним розписом можуть бути передбачені такі посади для бухгалтерів: головний бухгалтер (веде рахунки 30, 31, 33, 372, 50-55, 60-62, відповідає за фінансову звітність), заступник головного бухгалтера (веде рахунки 40-48, 64-66, 69, 70-75, 79, забезпечує податкову та внутрішню звітність щодо власного капіталу, податків та зборів, страхування, оплати праці, доходів підприємства), бухгалтер з обліку необоротних і оборотних активів (веде рахунки 10-15, 17-19, 20, 22, 25-28, 63, 67, 68, відповідає за внутрішню і статистичну звітність щодо необоротних і оборотних активів, кредиторської заборгованості), бухгалтер з обліку виробництва (веде рахунки 16, 21, 23, 24, 34-36, 37 (крім рахунка 372), 38, 39, 80-85, 90-99, забезпечує внутрішню і статистичну звітність щодо біологічних активів, витрат підприємства, дебіторської заборгованості).



Рис. 3.7. Модель структури апарату бухгалтерії (один із варіантів) сільськогосподарського підприємства та розподіл рахунків між бухгалтерами.

Примітка. Розробка автора.

Проведений вище аналіз розвитку форм (системи) обліку в Україні дає змогу зробити важливий висновок, що усі сучасні вітчизняні форми (системи) обліку перебувають під сильним часовим впливом з проміжком 15-25 років, протягом якого відбуваються суттєві зміни у засобах обчислювальної техніки, методології і організації обліку, економічних процесах в Україні та світі.

Якщо такий проміжок накласти на період з 1918 р. до 2012 р. (включно) та на перспективу, то можна виокремити низку періодів розвитку форм (системи) обліку в Україні (Додаток К).

Зокрема, в процесі дослідження виокремлено наступні історичні періоди: 1918-1938 рр. – період революційних подій, міжвоєнний період;

1939-1955 рр. – період Другої світової війни та повоєнної відбудови зруйнованої війною радянської економіки; 1956-1975 рр. – період відлиги і спроб економічного реформування радянського ладу; 1976-1991 рр. – період застою, перебудови і занепаду радянської системи; 1992 р. і до нині – період зародження держави Україна, подолання внутрішніх розбіжностей та налагодження взаємовигідної співпраці між регіонами України.

В результаті дослідження отримані наступні характеристики періодів розвитку форм обліку в Україні:

- перший – зародження обліку для соціалістичного способу виробництва (запровадження меморіально-ордерної форми обліку; формування і розвиток концепції нормативного методу обліку витрат і калькуляції собівартості (радянський аналог американської системи обліку стандартних витрат – “стандарт - кост”));
- другий – розвиток концепції обліку в надзвичайних для країни умовах (картковий облік продуктів та інших життєво важливих цінностей; посилення контрольної функції обліку та відповідальності громадян за збереження і використання майна й коштів; зародження та переслідування в СРСР ідей кібернетики; поява перших радянських обчислювальних машин; формування і практична реалізація у промислових підприємствах журнально-ордерної форми обліку; перший досвід механізації окремих ділянок радянського бухгалтерського обліку у колгоспах Київської області);
- третій – повсюдне запровадження єдиної журнально-ордерної форми обліку і Плану рахунків бухгалтерського обліку (формування ідеї та розвиток таблично-перфокарткової форми обліку; перша спроба запровадження в сільському господарстві чекової форми обліку; реалізація Плану впровадження комплексної механізації бухгалтерського обліку);
- четвертий – впровадження бухгалтерського обліку на базі електронних бухгалтерських машин (ЕБМ) і мікро ЕОМ (автоматизація чекової та нормативно-чекової форм планування, обліку. Розвиток бригадного, колективного, сімейного, орендного підряду. Новий План рахунків

бухгалтерського обліку підприємств, організацій, закладів (1985 р.). Розроблення методик ведення обліку за спрощеною і простою формою обліку);

– п'ятий – формування облікової системи в Україні, зорієнтованої на європейську (континентальну) систему обліку (розроблення, обговорення й ухвалення Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, національного Плану рахунків; національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Розвиток автоматизації обліку на основі персональних комп'ютерів).

У найближчі роки слід очікувати початку нового періоду (2016-2035 рр.) – періоду економічного зростання в Україні, що пов'язаний із запровадженням мінікомп'ютерів. Цей період пов'язується із удосконаленням програмних забезпечень, автоматизацією обліку та контролю в частині доходів і витрат домогосподарств з метою розв'язання ускладнених та індивідуалізованих задач. Зокрема, запровадження мінікомп'ютерів дасть змогу отримати значний поступ у прискоренні введення даних в інформаційну базу та в модернізації технології повної автоматизації форм звітності підприємств.

Отже, форми обліку витрат та доходів підприємства перебувають під значним впливом творчої думки облікової громадськості, видозмінюються і поліпшуються відповідно до умов певного історичного розвитку держави, розвитку інформаційних систем й комп'ютерної (обчислювальної) техніки.

3.4. Відображення витрат і доходів структурно-виконавчих рівнів підприємств у системі обліку та звітності

За структурно-виконавськими рівнями підприємство можна поділити на рівень структурного підрозділу (звітного сегмента) – основний рівень, рівень робочого місця (базовий рівень), рівень підприємства (вищий рівень).

Структурний підрозділ – це виробнича або невиробнича складова частина підприємства, яка має певні чітко визначені функції, свого керівника і персонал, виконує відповідні обсяги діяльності, здійснює витрати та отримує доходи (вигоди).

Структурними підрозділами підприємства можуть виступати філії, цехи, бригади, парки, ланки, дільниці, управління, ферми, відділи, відділки, групи, сектори, бюро і т. д., що розташовані на території основного підприємства, населеного пункту або поза ними. Між основним підприємством і його структурними підрозділами можуть встановлюватись виробничі, технічні, технологічні, організаційні, управлінські, фінансові, правові, диспетчерсько-телефонні (оперативні) та інші зв'язки, які потрібно постійно підтримувати й розвивати по мірі їхньої потреби.

В кожному структурному підрозділі підприємства слід підготувати й налагодити первинний облік та звітність, що передбачає низку послідовних його стадій:

1. Дослідження структурного підрозділу загалом на предмет встановлення та закріплення (фіксування) за ним переліку об'єктів обліку.
2. З'ясування переліку первинних документів (носіїв інформації) і основних показників в них, що різносторонньо відображають діяльність і стан справ у цьому підрозділі.
3. Доведення до керівників структурних підрозділів інформації про їхню персональну відповідальність за своєчасність, повноту та якість ведення обліку в довіреному їм підрозділі, а також про обов'язки, які вони повинні виконувати для забезпечення такого обліку.
4. Включення до посадових інструкцій керівників структурних підрозділів (завідувачів (директорів) філіями, цехами, дільницями, фермами, відділами, секторами, бюро, бригадирів, ланкових, начальників управлінь) пунктів (розділу) про первинний облік і його забезпечення на рівні конкретного підрозділу (сегмента). Кожен керівник має письмово засвідчити, що зі своєю посадовою інструкцією він ознайомлений.

5. Складання й погодження графіків документообігів в усіх структурних підрозділах і зведеного графіка документообігу в підприємстві загалом.
6. Персональні призначення матеріально-відповідальних осіб та працівників і осіб, відповідальних за ведення первинного обліку в структурних підрозділах підприємства. Встановлення їхніх прав, обов'язків, відповідальності, а також проведення з ними періодичних навчань (семінарів) і практичних вправ.
7. Складання матеріально відповідальними особами договорів про повну їхню матеріальну відповідальність.
8. Визначення робочих місць і створення умов для роботи матеріально відповідальних осіб (касирів, завідувачів складами, архівами) і осіб, відповідальних за ведення первинного обліку в структурному підрозділі (обліковців, диспетчерів, секретарів, кадровиків, табельників, бухгалтерів, землемірів, технологів і т. д.).
9. Складання і погодження основних та сезонних графіків роботи матеріально-відповідальних осіб та осіб відповідальних за ведення первинного обліку в структурному підрозділі (сегменті).
10. Встановлення обсягу і меж діяльності відповідальних осіб, доведення до них термінів виконання доручених їм обліково-звітних робіт, надання інструкцій із заповнення форм первинних документів та зразків правильно заповнених цих форм документів.
11. Спостереження за процесом діяльності структурного підрозділу (сегмента) підприємства, проведення робочих записів і виявлення, вимірювання та перевірка достовірності тієї інформації, яка підлягає реєстрації в первинних документах (носіях інформації).
12. Заповнення і контроль за якістю інформації первинних документів (носіїв інформації) вручну або за допомогою технічних засобів (комп'ютерів, лічильників).

13. Підтвердження достовірності одержаної у структурному підрозділі (сегменті) підприємства інформації шляхом збирання підписів осіб, зазначених в первинних документах (носіях інформації).

14. Тимчасове зберігання заповнених форм первинних документів (носіїв інформації) та їх бланків у структурному підрозділі (сегменті) підприємства. Якщо в підприємстві діє локальна комп'ютерна мережа* і застосовують електронні документи, то після їх заповнення і перевірки відповідальною особою, вони в автоматичному режимі надходять в бухгалтерію та обробляються за відповідною комп'ютерною програмою з метою отримання синтетичної й аналітичної інформації.

15. Групування документів (носіїв інформації) за їхніми назвами в хронологічному порядку за відповідний звітний період або п'ятиденку, декаду, півмісяця, місяць.

16. Складання звітів про діяльність структурних підрозділів (сегментів) за звітний період та їх оперативний контроль за основними показниками діяльності (в тому числі за прямими витратами; обсягами і каналами реалізації) з пояснюючою запискою керівників цих підрозділів.

17. Передавання звітів про діяльність структурних підрозділів (сегментів) за звітний період в бухгалтерію та приймання цих звітів за встановленою у підприємстві процедурою.

18. Проведення періодичних зборів, нарад, інструктажів, конференцій, присв'ячених діяльності структурних підрозділів (сегментів) за квартал, півріччя, 9 місяців, рік на основі поданих ними звітів.

* За твердженням О.Ю. Лазарева, Н.Е. Самохвалова, М.Н.Федотова, комплексна система "Мережева бухгалтерія" найефективніше застосовується в підприємствах з такими характеристиками: структурних підрозділів – понад 10; співробітників – понад 100 осіб; платіжних (банківських) документів – понад 500 (за місяць); касових документів - понад 500 (за місяць); авансових звітів – понад 200 (за місяць); підзвітних осіб – понад 50; клієнтів – понад 100; номенклатура товарно-матеріальних цінностей – понад 1000; прибутково-видаткових документів з обліку товарно-матеріальних цінностей – понад 3000 (за місяць); кількість складів (місць зберігання – понад 5; матеріально відповідальних осіб – понад 10; основних засобів – понад 1000 одиниць; нарахування і отримання по кожному співробітнику – понад 10; об'єктів обліку витрат – понад 100 [200, с. 74].

Наведений перелік стадій підготовки й налагодження первинного обліку та звітності в структурних підрозділах (сегментах) не претендує на вичерпність, проте, може стати основою для наступних досліджень за умови внесення певних змін і доповнень. Первинний облік тісно пов'язаний з виробничим процесом.

Усі виробничі процеси, що відбуваються в підприємстві, можна згрупувати, як відзначають Р.Ентоні та Дж. Ріс в наступні групи: одиничне (індивідуальне), дрібносерійне, поточне (конвеєрне) і безперервне виробництво (нафто-хімічна й гірничобудівна промисловість, металургія) [405, с. 337-338].

Структурними підрозділами (сегментами) підприємства є, в тому числі і бригади. 10 назв бригад за чотирма ознаками показано в таблиці 3.8.

Таблиця 3.8

Класифікація бригад за їхніми видами

№ з/п	Назва бригади	Види бригад			
		за складом робітників	за охопленням дня	за ступенем розвитку госпрозрахункових відносин	за характером виконання робіт
1.	Спеціалізовані	+			
2.	Комплексні	+			
3.	Змінні		+		
4.	Наскрізьні		+		
5.	Госпрозрахункові			+	
6.	Негоспрозрахункові			+	
7.	Виробничі				+
8.	Обслуговуючі				+
9.	Творчі				+
10.	Виробничо-творчі				+

Примітка. Складено автором на основі: [162, с. 103].

У сільськогосподарських підприємствах функціонують рільничі, механізовані, будівельні, заготівельні бригади.

Не менш важливою, ніж дві попередні класифікації, вважаємо класифікацію робочих місць (Додаток Л).

Тут виокремлено 29 назв робочих місць за 10 класифікаційними ознаками. Найважливішими серед цих ознак є ознаки: за категорією працівників (2); за рівнем механізації (автоматизації) (5); за кількістю працівників (7); за часом функціонування (9); за умовами праці (10), адже ці ознаки стосуються обліку витрат на оплату праці, амортизації, догляду робочого місця і підготовчо-завершальних операцій (щоденних, періодичних, сезонних), доплат за працю у фізично важких та/або шкідливих умовах праці.

Звідси, виникає питання про необхідність класифікації і потребу математичного виразу формування витрат на рівнях робочого місця, структурного підрозділу, підприємства загалом (рис. 3.8).

Як видно з рисунка 3.8., витрати, що формуються на рівні робочого місця позначені X11; витрати на рівні структурного підрозділу умовно складаються із 8 робочих місць і позначені X11-X14 та X21- X24; витрати на рівні підприємства умовно подані як витрати 40 робочих місць та позначені усією сукупністю X.

В нормативно-правових актах, науковій літературі з фінансового обліку все частіше замість терміну “структурний підрозділ підприємства” використовують терміни “сегмент підприємства”, “звітний сегмент”, керуючись положеннями МСФЗ 14 “Сегментна звітність”, П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” (Україна), ПБУ 12 “Інформація за сегментами” (РФ), ФАС 131 “Розкриття інформації за сегментами бізнесу і пов’язаної інформації” (США) і т. д.

Зокрема, в пункті 4 П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” подані терміни: звітний, географічний та господарський сегменти, внутрішньогосподарські розрахунки [303].

Витрати на рівні підприємства									
X41	X42	X43	X44	X45	X46	X47	X48	X49	X50
X31	X32	X33	X34	X35	X36	X37	X38	X39	X40
Витрати на рівні структурного підрозділу									
X21	X22	X23	X24	X25	X26	X27	X28	X29	X30
Витрати на рівні робочого місця									
X11	X12	X13	X14	X15	X16	X17	X18	X19	X20

Рис. 3.8. Матрична модель формування витрат на різних рівнях діяльності підприємства.

Примітка. Розробка автора.

Правда, ці терміни (окрім останнього) мають занадто довгі визначення із невиправданою конкретизацією географічного і господарського сегментів та чітко не встановленими критеріями для сегмента звітності.

Ю.А.Верига, З.М. Левченко, І.Д.Ватуля вважають, що “сегмент – це вид продукції, напрям виробництва або реалізації” [44, с. 243].

Звітний сегмент – це слід характеризувати, як відособлену частину виробничої та/ або збутової діяльності підприємства, що визначається на основі його організаційної структури або за критерієм єдиного технологічного процесу в декількох географічних регіонах

Звітні сегменти поділяються на географічні і господарські сегменти [303].

Географічний сегмент – це звітний сегмент, який визначається низкою особливостей географічного регіону (регіонів), а саме економіко-

політичними умовами, взаємозв'язком між діяльністю, територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або її покупців, правилами валютного контролю і валютними ризиками.

Господарський сегмент, на наш погляд, – це звітний сегмент, що визначається видом продукції (товарів, робіт, послуг), способом отримання доходу, характером і ризиками виробничо-збутової діяльності підприємства, категорією покупців.

Досліджуючи суть і наповненість конкретним змістом термінів “структурний підрозділ підприємства” і “звітний сегмент підприємства” спробуємо знайти між ними основні відмінності:

- по-перше, термін “структурний підрозділ підприємства” доцільно розглядати як будь-яку складову частину підприємства, що функціонує або тимчасово не функціонує (але залишається у складі підприємства). За П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” з терміном “звітний сегмент” пов’язані лише ті структурні підрозділи підприємства, які здійснюють виробничу та / або збутову діяльність, більша частина їхнього доходу створюється від продажу продукції (товарів, робіт, послуг) зовнішнім покупцям і, водночас, показники його діяльності відповідають одному із трьох критеріїв, зазначених у таблиці 3.9.;
- по-друге, щодо кожного структурного підприємства ведеться облік та складається звітність, а облік за звітними сегментами не ведеться (використовуються дані обліку за структурними підрозділами підприємств), проте складається звітність (попередньо-розрахунковим методом визначаються звітні сегменти за відповідними критеріями);
- по-третє, якщо перелік структурних підрозділів підприємства протягом звітного періоду практично не змінюється, то перелік звітних сегментів не є постійною величиною.

До витрат звітного сегмента, за П(С)БО 29, зараховують частину витрат підприємства, що пов’язані зі звичайною діяльністю господарського або географічного сегмента та безпосередньо можуть бути віднесені (або

визначені шляхом розподілу на обґрунтованій і послідовній основі) до звітнього сегмента [303].

Таблиця 3.9

Критерії визначення господарських та/або географічних сегментів звітності

№ з/п	Показники	Назва співставлення	Відсоток даного показника до співставного
1.	Дохід і внутрішні розрахунки даного сегмента підприємства	Сукупний дохід від продажу зовнішнім покупцям і суми внутрішньогосподарських розрахунків підприємства всіх сегментів господарського або географічного походження	не менше 10% цього сукупного доходу і сум даних внутрішньогосподарських розрахунків
2.	Фінансовий результат даного сегмента підприємства	Сума сумарного фінансового результату всіх сегментів господарського або географічного походження	не менше 10 % цієї суми сумарного фінансового результату (в абсолютних величинах, якщо є збиток у підприємстві)
3.	Балансова вартість активів даного сегмента	Сукупна балансова вартість активів усіх сегментів господарського або географічного походження	не менше 10% даної сукупної балансової вартості активів

Примітка. Складено автором на основі: П(С)БО 29 [303].

Тут слід зазначити, що адміністративні витрати, витрати на збут, які пов'язані з діяльністю підприємства загалом, не включаються до складу витрат звітних сегментів і не повинні відноситись до конкретного сегмента.

До витрат звітних сегментів не зараховують також витрати з податку на прибуток, а надзвичайні витрати – в тому випадку, якщо їх виникнення безпосередньо не пов'язане із певним звітним сегментом [303].

М.С.Пушкар переконаний (підтримуємо його думку), що витрати за сегментами, водночас, із витратами на природоохоронну діяльність, науково-дослідні розробки та інноваційну діяльність, логістичними і трансакційними витратами, витратами на якість продукції, адміністративними й соціальними витратами слід розглядати як витрати, що отримані завдяки появі у 1990-2000 роках нових (запозичених) об'єктів

обліку, котрі підсилюють інформаційне забезпечення системи менеджменту підприємства [312, с. 113-236].

Детальний перелік таких витрат подано у додатках М.1 та М.2. Він окремими частинами розписаний по всьому розділі 3 згаданої вище монографії М.С.Пушкара. Така деталізація потрібна для максимального охоплення усіх можливих назв та напрямків нових видів витрат підприємства і використання їх в наступних наукових дослідженнях з метою розвитку теорії і методології обліку витрат та доходів підприємства.

Серед нових (актуальних нині) об'єктів обліку підприємств в умовах ринку є трансформаційні (в тому числі витрати на якість продукції) і трансакційні (серед них судові витрати; витрати, пов'язані із відновленням прав власника; витрати на інформацію про підприємства, його інформатизацію та інтелектуалізацію).

Трансформаційні (або витрати змін) витрати – витрати, що забезпечують зміни форм, властивостей наявних у підприємстві ресурсів на готову продукцію (напівфабрикати), виконані його працівниками роботи, надані, згідно із замовленням, послуги.

В.М.Пархоменко, досліджуючи проблеми обліку витрат на поліпшення якості продукції, пропонує здійснювати класифікацію витрат на якість продукції за процесами (в розрізі синтетичних рахунків 23, 24, 91-94), за видами витрат (витрати на оцінку якості, витрати на забезпечення якості, витрати на покращення якості, витрати на встановлення, покриття і випалення дефектів), за видами продукції (продукція № 1, продукція № 2, продукція № 3, продукція № 4 тощо), за стадіями життєвого циклу продукції (дослідження і розробка, виготовлення, реалізація, експлуатація та утилізація) [279, с. 159].

Трансакційні (або комунікативні витрати, як їх ще можна назвати) витрати є невиробничими витратами, що пов'язані з пошуком інформації про партнерів підприємства, ринки збуту і виконанням його домовленостей для забезпечення достатньої конкурентоспроможності та мінімізації його

ризиків. До трансакційних витрат також відносять і витрати, що формуються під впливом тіньової економіки та не відображаються в системі обліку (йдеться про витрати на підкуп службових осіб за виконання або невиконання ними певних обов'язків, витрати на “задобрювання” представників злочинних угруповань, котрі паразитують на підприємницькій діяльності. Ці витрати для підприємств, що функціонують в пострадянських державах, залишаються досить значними і непрямо впливають на собівартість продукції (робіт, послуг), ціни на ринку).

Цікаве дослідження з проблем обліку трансакційних витрат в частині їхнього класифікації провела М.М.Шигун. На думку цієї авторки, трансакційні витрати є витратами непродуктивного характеру [395, с. 233]. За твердженням М.М.Шигун, існують такі види трансакційних витрат: 1) інформаційні, 2) договірні, 3) торгові і 4) правові. Кожному з цих видів витрат відповідають рахунки бухгалтерського обліку: першому – рахунки 92 “Адміністративні витрати” і 941 “Витрати на дослідження і розробки”; другому – 92 витрат на інтелектуалізацію, інформатизацію й інформацію про підприємство “Адміністративні витрати”; третьому – 93 “Витрати на збут”; четвертому – 94 “Інші витрати операційної діяльності” (944-949), 96 “Втрати від участі в капіталі”, 97 “Інші витрати” (972, 974-976), 98 “Податки на прибуток” [395, с. 232-233].

Погоджуючись загалом із думкою авторки щодо видів трансакційних витрат і рахунків, на яких вони обліковуються, додамо ще 2 види: фінансові та надзвичайні витрати, що відповідають рахункам 95 “Фінансові витрати” і 99 “Надзвичайні витрати”. Такі види трансакційних витрат бувають не часто, проте їх не можливо оминати.

Експериментальні дослідження О.П.Власенка свідчать, що структура трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств наступна: непередбачені дії конкурентів щодо нереалізованої і зіпсованої продукції, або реалізованої за нижчими цінами (15,9 %); невиконання умов контракту (15,3 %); невиконання домовленостей (14,0 %); стандартизація і

сертифікація продукції (10,8 %); проведення переговорів та укладання контракту (9,4 %); юридичне оформлення договору (8,6 %); інформаційне забезпечення пошуку партнера (8,6 %); дослідження ринку і оцінювання ринкового середовища (8,1 %); консультації та аудит (5,6 %); оцінювання репутації партнера (3,7 %) [47, с. 76].

Судові витрати підприємство змушене здійснювати при вирішенні господарських суперечок. Такі витрати відображають на дебеті рахунка 92 “Адміністративні витрати”. На цьому ж рахунку слід облікувати витрати, пов’язані із відновленням прав власника.

Інтелектуалізація підприємства – це процес нагромадження, розвитку та поліпшення структури інтелектуального потенціалу підприємства з метою забезпечення його стратегічних цілей в умовах поглиблення глобалізації та жорстокої конкуренції.

До витрат, що розглядаються як інтелектуалізовані витрати, слід віднести витрати на оплату праці висококваліфікованих робітників, безпосередньо зайнятих на інтелектуальному виробництві або працюють на робочих місцях, що вимагають застосування інтелектуальних здібностей робітника; витрати на підготовку і перепідготовку кадрів, що зайняті інтелектуальною працею; витрати на оплату праці працівників сфери управління на рівні підприємства і його структурних підрозділів; витрати на амортизацію (знос) засобів зв’язку комп’ютерної та оргтехніки, різноманітних прав й інших нематеріальних активів; витрати на інформаційно-консультативні потреби підприємства; витрати за користування всесвітньою мережею “Інтернет” та локальними пошуково-інформаційними мережами; витрати на перемовини з мобільних, стаціонарних й інших телефонів (в межах затверджених кошторисів або підтвердження ділового характеру перемовин); витрати на науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, що виконуються силами інтелектуалів; витрати, що необхідні для заснування (створення), підтримання стратегії, реорганізації і ліквідації або продажу підприємства чи його сегментів;

витрати на підготовку, підтримку (збереження) та розвиток інтелектуальних кадрів підприємства; витрати на розробку, забезпечення проведення рекламних заходів й оцінку їх ефективності; витрати, пов'язані із пошуком потенційних покупців на ринку та доведенням товарів, продукції до моменту їх продажу за вигідними для підприємства цінами; витрати щодо підтримання й розвитку іміджу і збільшення частки підприємства на ринку; витрати на придбання (виготовлення) наукових і науково-практичних журналів, збірників тощо.

Витрати на інтелектуалізацію на практиці тісно переплітаються із витратами на інформатизацію, інформацію. Ці витрати мають багато спільних та специфічних ознак, тому кожне підприємство має для себе з'ясувати які витрати, за якими критеріями, для яких потреб і яким чином облікувати.

Процес інформатизації (автоматизації, комп'ютеризації) підприємств триває уже понад 30 років, тому витрати тут вагоміші, ніж витрати на інтелектуалізацію підприємств. Щодо інформатизації підприємств, то цей процес набуває ознак безперервності і послідовності, тобто більшість підприємств в міру власних фінансових можливостей постійно або періодично купляє та оновлює комп'ютерну і оргтехніку, поліпшує технологію автоматизованої обробки інформації. Малі підприємства мають менші можливості щодо інформатизації через свої обмежені фінансові ресурси.

В умовах економіки знань їх частка буде постійно зростати, особливо витрат на пошуково-інформаційні потреби підприємства.

Витрати на інформацію про підприємство умовно можна поділити на дві частини: 1) витрати на інформацію для зовнішніх користувачів (обов'язкові або вимушені витрати); 2) витрати на інформацію для внутрішніх користувачів: а) вищої ланки управління; б) середньої ланки управління; в) первинної ланки управління (рис. 3.9).

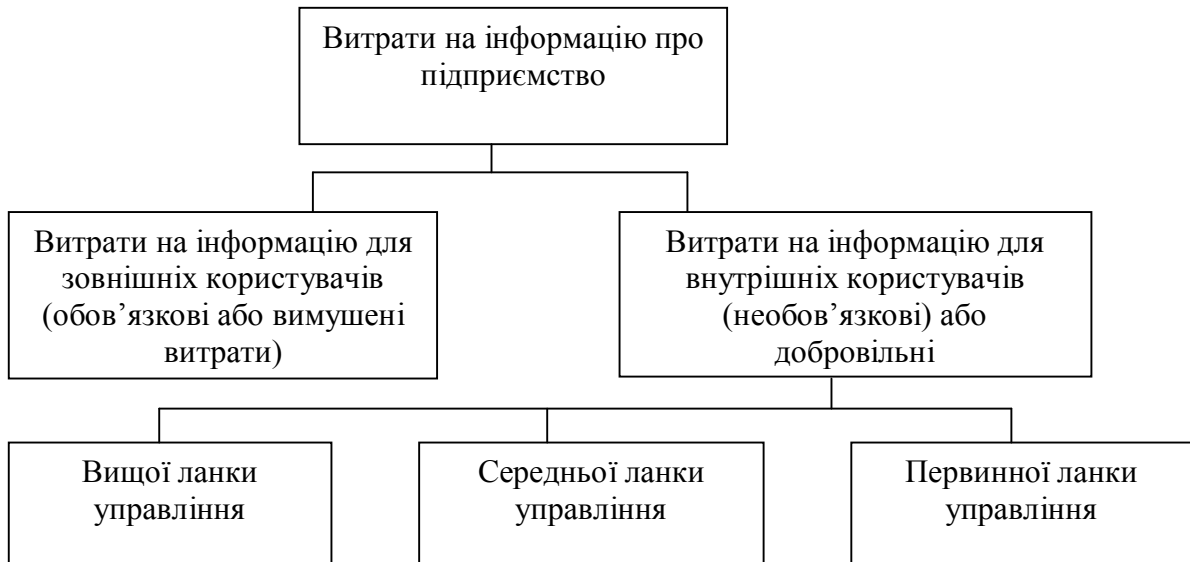


Рис. 3.9. Формування витрат на інформацію про підприємство для різних її ланок управління.

Примітка. Розробка автора.

Ці витрати необов'язкові або добровільні витрати.

До переліку синтетичних рахунків Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України, інтелектуальні витрати не внесені, проте у класі рахунків 1 є синтетичний рахунок 12 “Нематеріальні активи” (з шістьма субрахунками), на якому реєструють завершені (скристалізовані) інтелектуальні витрати, що уже втілені у права на користування природними ресурсами, майном, на комерційні позначення, на об'єкти промислової власності, авторське право та суміжні з ним права, інші нематеріальні активи.

У складі синтетичного рахунка 13 “Знос (амортизація) необоротних активів” передбачено субрахунок 133 “Накопичена амортизація нематеріальних активів”, де відображають знос (амортизацію) різноманітних прав, що зафіксовані на синтетичному рахунку 12 “Нематеріальні активи”. Синтетичному рахунку 83 “Амортизація” підпорядкований субрахунок 833 “Амортизація нематеріальних активів”. До інших витрат операційної діяльності (синтетичний рахунок 94) відносять витрати на дослідження і розробки (субрахунок 941).

Крім того, у складі синтетичного рахунка 23 “Виробництво” запропоновано відкривати аналітичний рахунок “Інтелектуалізовані витрати на виробництво”; 84 – аналітичний рахунок “Інші операційні витрати на інтелектуалізацію підприємства”; 85 – аналітичний рахунок “Інші затрати на інтелектуалізацію підприємства”; 91 – аналітичний рахунок “Витрати на інтелектуалізацію цехів, дільниць, бригад”; 92 – аналітичний рахунок “Витрати на інтелектуалізацію обслуговування та управління підприємством”; 93 – аналітичний рахунок “Витрати на інтелектуалізацію збуту продукції (товарів, робіт, послуг)” (рис. 3.10).

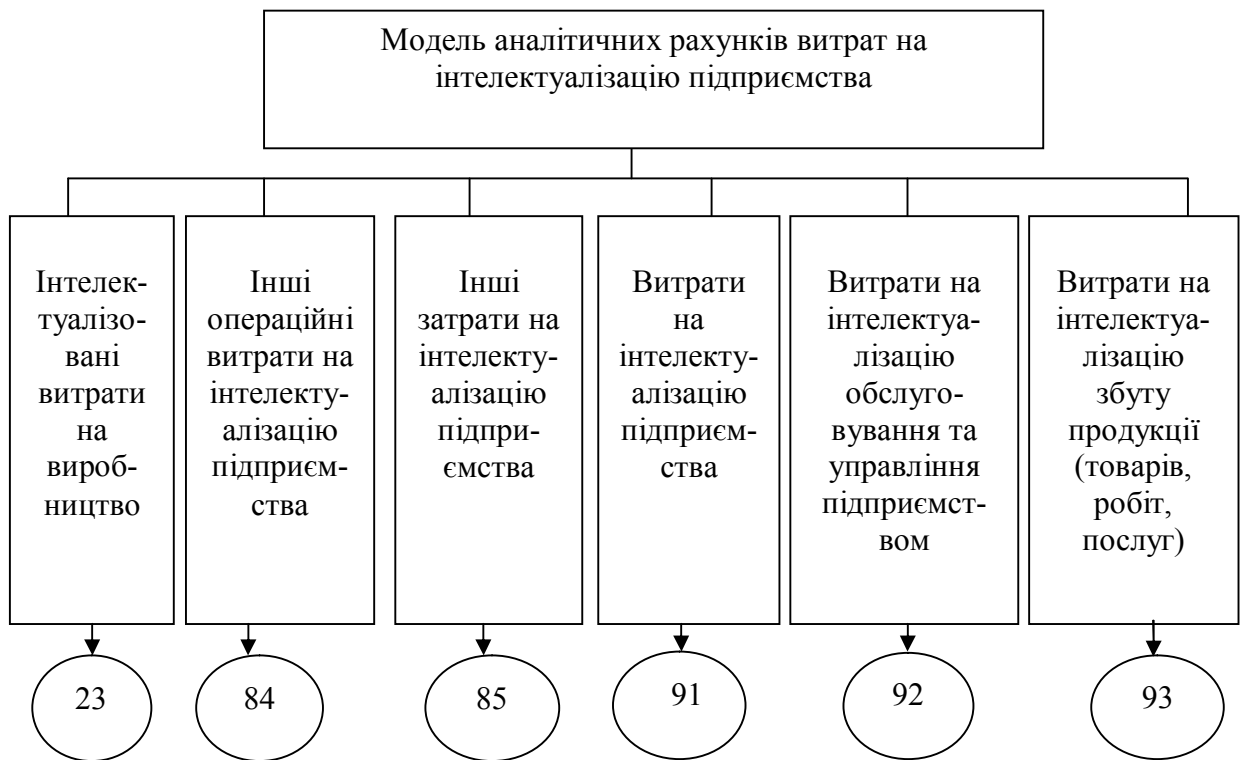


Рис. 3.10. Модель аналітичних рахунків витрат на інтелектуалізацію підприємства.

Примітка. Розробка автора.

Окремо слід акцентувати увагу на позитивній практиці США щодо витрат, що підтверджується назвами та змістом їхніх положень управлінського й положенням стандартів фінансового обліку (додаток М.3).

В системі положень управлінського обліку США існує положення про сервісні витрати, витрати на інформаційні системи, на зберігання запасів у

складських приміщеннях, витрати на нерухомість, на ризик-менеджмент, АВС-костинг, витрати на доставку і фрахт, витрати на робоче місце, цільові витрати, витрати на ресурси.

Серед положень стандартів фінансового обліку США діє і положення про витрати на дослідження і розробки (НДДКР), за сегментами, капіталізацію витрат на комп'ютерне програмне забезпечення (призначене для продажу, оренда або інших ринкових акцій), прямі витрати на оренду, витрати, пов'язані із припиненням або вибуттям операцій.

Характеризуючи витрати вітчизняних підприємств, слід звернути увагу на витрати подвійного призначення, оскільки ці витрати взаємопов'язані з оподаткуванням прибутку підприємств. Донедавна вони регулювались Законом України “Про оподаткування прибутку підприємств” [308], а нині “Податковим кодексом України” [293].

Головний бухгалтер підприємства або бухгалтер, який безпосередньо веде облік податків і платежів, зобов'язаний не оминати увагою витрати подвійного призначення. Ці витрати є об'єктом підвищеного інтересу з боку державних податкових інспекторів, яким саме тут, найчастіше, вдається знайти завищення сум витрат, котрі враховуються при визначенні оподаткування прибутку підприємств і відповідно нарахувати, виходячи із суми завищення, штраф. Крім того, відбулися певні зміни щодо витрат подвійного призначення, спричинені прийняттям Податкового кодексу України (ПКУ).

Проблеми витрат подвійного призначення та їхнього обліку відображено у працях В.Бабіча, А.Поддєрьогіна, О.Самарченко, Н.Сепєрович, І.Соколовської-Гонтаренко та інших. До 1 квітня 2011 р. витрати подвійного призначення регламентувались на основі Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, а саме пункту 5.4 “Особливості віднесення витрат подвійного призначення до складу валових витрат платника податку”, де було встановлено 10 підпунктів витрат, що включались до валових витрат підприємств [308].

У Податковому кодексі (стаття 140 “Особливості визначення витрат подвійного призначення”) передбачено 8 підпунктів витрат подвійного призначення, що враховуються з 1 квітня 2011 р. при визначенні об’єкта оподаткування, тобто перелік витрат подвійного призначення у ПКУ [293] значно менший, ніж у Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”. О.Р.Самарченко уклала систематизований збірник нормативно-правових актів України і зробила низку оригінальних коментарів, присвячених витратам подвійного призначення обсягом понад двісті сторінок [10].

В.Бабіч, А. Поддєрьогін вказують на дві особливості витрат подвійного призначення: 1) ці витрати відчутно не впливають на формування прибутку від операційної діяльності; 2) такі витрати здійснюються, переважно, за ініціативою платника податку на прибуток і в обсягах, які визначає сам платник. Далі автори відзначають, що витрати подвійного призначення призводять до зменшення суми оподаткованого прибутку і суми податку на прибуток. Ці витрати створюють ситуацію, за якої виникають розбіжності в сумах бухгалтерського та оподаткованого прибутку [9, с. 7].

Розробники “Методичних рекомендацій щодо оподаткування сільськогосподарських товаровиробників” (в рекомендаціях діюча нормативна база станом на 01.12.2009 р.) виокремлюють для сільськогосподарських підприємств аж 17 груп витрат подвійного призначення [231, 26-28].

І.Є.Соколовська-Гонтаренко відзначає: “... прикладом ускладнення економічного змісту витрат можуть слугувати й підходи законодавця до структури валових витрат, зокрема ст. 5.4. “витрати подвійного призначення” [350, с. 105-106].

У переліку витрат подвійного призначення, згідно із Податковим кодексом України, тепер немає: 1) витрат на придбання науково-технічної літератури і передплату спеціалізованих періодичних видань та оплату участі у наукових семінарах; 2) витрат на проведення передпродажних

заходів; 3) витрат на організацію прийомів, презентацій і свят, придбання і розповсюдження подарунків; 4) будь-яких витрат, пов'язаних з утриманням та експлуатацією фондів природоохоронного призначення; 5) будь-яких витрат на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів; 6) витрат на утримання та експлуатацію приміщень житлового фонду, які належать юридичним особам, основною діяльністю яких є надання платних послуг з туристичного обслуговування чи здавання таких приміщень в оренду (найм) і побутових літальних апаратів, моторних човнів, катерів та яхт, призначених для відпочинку, що належать юридичним особам, основною діяльністю яких є надання платних послуг з транспортного чи туристичного обслуговування, а також спортивним організаціям.

Витрати подвійного призначення – це, за твердженням О. М. Самарченко, такі витрати підприємства, котрі за відповідних обставин можуть зменшувати об'єкт оподаткування чи тільки суму, що не перевищує максимальної величини, встановленої податковим законодавством. Проте на практиці, на думку цієї авторки, поняття “витрати подвійного призначення” бухгалтери розглядають трохи ширше, тобто як витрати, що перебувають під пильним контролем та особливою увагою з боку державних податкових інспекцій, адміністрацій. До таких “штучних” витрат подвійного призначення можна зарахувати витрати на проведення маркетингових досліджень, на інформаційно-консультативне обслуговування, на зв'язок та Інтернет. Ці операції працівники ДПС перевіряють дуже прискіпливо, оскільки за ними вони майже завжди вбачають схему ухилення від оподаткування [10; 308].

О. М. Самарченко представляє повний перелік витрат подвійного призначення [10, с. 6-8].

Такий перелік взято за основу при дослідженні ПКУ і складанні кореспонденції рахунків витрат подвійного призначення, що подана у таблиці 3.10.

Таблиця 3.10

Кореспонденція рахунків, пов'язаних з витратами подвійного призначення

№ з/п	Назва витрат подвійного призначення і їхнє відображення у підпунктах (п. п.) Податкового кодексу України	Кореспонденція рахунків (дебет) з витратами подвійного призначення
1.	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і надання медичних послуг (п. п. 138.10.1 ж; 138.10.2 ж; 138.10.3 з)	91, 92, 93
2.	Витрати на отримання ліцензій та дозволів (п. п. 138.10.6 ж; 145.1.1)	12, 94
3.	Витрати на дослідження і розробки (п. п. 140.1.2)	94
4.	Витрати на послуги юристів (п. п. 138.10.2 ж)	92
5.	Витрати на послуги аудиторів (п. п. 138.10.2 ж)	92
6.	Витрати на проведення маркетингових досліджень (п. п. 138.10.3 г)	93
7.	Витрати на інформаційно-консультативні послуги (п. п. 138.10.2 г)	91, 92, 93
8.	Витрати на проведення гарантійного обслуговування і ремонту (п. п. 140.1.4)	91, 92, 93
9.	Витрати на рекламу (п. п. 140.1.5)	93
10.	Витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій тощо (п. п. 139.1.1, в податковому обліку ці суми не беруться до уваги)	23, 91, 92, 93, 94
11.	Витрати на страхування (п. п. 140.1.6)	91, 92, 93 , 94
12.	Витрати на відрядження фізичних осіб, що перебувають у трудових відносинах з підприємством (п. п. 140.1.7)	91, 92, 93 , 94
13.	Витрати на зв'язок, оплату Інтернет-послуг, придбання літератури (п. п. 138.10.2 г, 138.10.4)	91, 92, 93 , 94
14.	Витрати на навчання (підвищення рівня кваліфікації) фізичних осіб, які перебувають у трудових відносинах з підприємством, у закладах освіти України (п. п. 140.1.3)	91, 92, 93 , 94
15.	Витрати на соціальну інфраструктуру (п. п. 140.1.8)	94

Примітка. Складено автором на основі: [10, с. 6-8].

В таблиці 3.10 йдеться про підпункти статей: 138 “Склад витрат та порядок їх визнання” (в тому числі інших витрат: 138.10.1 – загальновиробничих витрат, 138.10.2 – загальногосподарських витрат, 138.10.3 – витрат на збут, 138.10.4 – інших операційних витрат), 139 “Витрати, що не враховуються при визначенні оподаткованого прибутку” (в тому числі: 139.1 – витрати, які не включаються до складу витрат, що

враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку), 140 “Особливості визнання витрат подвійного призначення” (в тому числі: 140.1 – витрати подвійного призначення, що враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку), 145 “Класифікація груп основних засобів та інших необоротних активів. Методи нарахування амортизації” (в тому числі: 145.1.1 – нарахування амортизації нематеріальних активів).

Бухгалтер підприємства, який веде податковий облік, зобов'язаний чітко визначити, які з фактичних витрат у підприємстві відносити до витрат подвійного призначення та яку кореспонденцію рахунків і реєстри застосовувати в конкретному випадку. Вважаємо, що усі випадки витрат подвійного призначення, з метою посиленого контролю за ними у підприємстві, необхідно реєструвати в “Журналі обліку витрат подвійного призначення”, де можна передбачити наступні показники: дата здійснення господарської операції та її економічний зміст, підпункт статті ПКУ, дотичний до цієї операції, назва підтверджуючого первинного документа (включаючи його номер і дату), сума, кореспондуючі рахунки.

Таким чином, для того, щоб правильно відобразити інформацію про витрати подвійного призначення у системі обліку підприємства, необхідно з'ясувати економічний зміст господарських операцій, пов'язаних з цими витратами; законність підстав за ПКУ для включення відповідних сум до складу витрат подвійного призначення; виробити кореспонденцію рахунків щодо таких витрат у підприємстві, а також методику їх відображення у облікових реєстрах і в податковій звітності.

У переліку витрат подвійного призначення, згідно із Податковим кодексом України, немає 6 назв витрат, які раніше були в Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”. Витрати на організацію та проведення прийомів, презентацій тощо (п. п. 139.1.1 ПКУ) не включаються до складу витрат, що враховуються при визначенні оподатковуваного прибутку. Господарські операції в яких відображені витрати подвійного призначення повинні мати бездоганне документальне підтвердження, інакше

можуть виникнути проблеми з працівниками органів ДПС України. Витрати подвійного призначення повинні відображатись на наступних рахунках: 12 “Нематеріальні активи ” (в частині відображення вартості ліцензій і дозволів, що підлягають амортизації на субрахунку 127 “ Інші нематеріальні активи”), 23 “Виробництво” (у випадку віднесення витрат на конкретний вид продукції), 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”.

Система оподаткування в Україні має суттєвий вплив на порядок побудови обліку та звітності в підприємстві, в тому числі обліку і звітності витрат та доходів. Найбільші труднощі у сучасній вітчизняній системі оподаткування завдають бухгалтерам підприємств численні і нескінченні зміни та доповнення законодавства про податок на прибуток підприємств і податок на додану вартість (ПДВ). В новому Податковому кодексі України цим податкам відведено розділи III (ст. 133-166) та V (ст. 180-211). У зв’язку із такою обставиною, оподаткування витрат і доходів підприємств викликає у дослідників великий інтерес.

Абсолютно погоджуємось із В.Бабічем, А.Подерьогіним, які зазначають, що нестабільність у визначенні об’єкта оподаткування, часті методи його розрахунку, котрі були в Україні з часу запровадження у 1991 р. податку на прибуток створювали значні труднощі для платників податку і негативно вплинули на розвиток підприємницької діяльності загалом [9, с. 3-10].

Підтримуємо думку І.Б.Садовської з приводу запровадження в Україні Податкового кодексу, в якій вона зазначає: “В сучасних умовах господарювання, облік для цілей оподаткування не містить механізму контролю та аналізу за формуванням оподаткованого прибутку. Це обумовлює необхідність дослідження проблеми гармонізації облікових даних про доходи і витрати бухгалтерського обліку та фіскального характеру, ідентифікації принципів ведення обліку та обчислення

оподаткованого прибутку для цілей контролю і управління податками” [335, с. 94].

В Податковому кодексі подані визначення термінів “витрати” (п. 14.1.27) та “доходи” (п.14.1.56); розкритий порядок визначення й визнання доходів і витрат та їхній склад; вказано які доходи і витрати не враховуються при визначенні об’єкта оподаткування; зазначені відповідні особливості визначення складу різних витрат; охарактеризовано витрати, пов’язані із наступним нарахуванням амортизації тощо (ст. 135-148).

В.Бабіч, А.Поддєрьогін вказують, що в системі оподаткування (і після прийняття Податкового кодексу України) існують розбіжності “між нормами податкового законодавства і нормами ведення бухгалтерського обліку відносно доходів, витрат та визначення облікового прибутку, що призводить до виникнення податкових різниць у бухгалтерському обліку” [9, с. 10].

Вплив системи оподаткування України на облік і звітність про витрати та доходи підприємств проявляється в:

а) частих змінах та неузгодженнях між різними нормативно-правовими актами, що призводить до значного збільшення витрат на оновлення електронної версії цих актів; закупівлі фахових видань, бланків нових форм податкової звітності; судових витратах, що пов’язані з розглядом суперечок навколо сумнівних рішень органів державної податкової служби;

б) оновленні, змінах і доповненнях в системі оподаткування України, що мають обов’язковий характер, тому виникають додаткові витрати часу бухгалтера підприємства на отримання нових знань і вмінь; витратах на пошук, друкування, вивчення та апробацію нормативно-правових актів, які виникли внаслідок трансформацій системи оподаткування; витратах на проведення нарад, семінарів (на участь в семінарах); витратах на послуги консалтингових і аудиторських фірм;

в) ризиках допущення помилок в оподаткуванні підприємства, ризиках виявлення державними податковими інспекторами значних порушень

податкового законодавства і ризиках накладання штрафів як на підприємство, так і на посадових осіб;

г) зменшенні потенційних легальних доходів, пов'язаному з тим, що керівник підприємства часто опиняється перед дилемою альтернативних стратегічних рішень чесно платити податки, менше ризикувати і бути на грані банкрутства чи здійснювати “тіньові” операції, більше ризикувати і бути успішним підприємцем.

Мусимо констатувати, що на макроекономічному рівні в Україні визначальний вплив на прийняття стратегічних управлінських рішень, в тому числі щодо обліку та контролю витрат і доходів підприємств, має суб'єктивний чинник. Крім того, нерідко в прийнятих макроекономічних (стратегічних) управлінських рішеннях уряду відчувається жорстка позиція впливових міжнародних фінансово-кредитних організацій (МВФ, Світового банку реконструкції і розвитку); низки політичних еліт економічно-розвинутих країн світу, країн-сусідів України та інших вагових світових чинників. Йдеться, насамперед, про сліпе копіювання бухгалтерського обліку США, Західної Європи, прийняття національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, з наступним внесенням численних змін і доповнень до них.

На наш погляд, витрати звітного сегмента, в принципі, за своїм складом не відрізняються від витрат аналогічного до нього структурного підрозділу підприємства, однак ці витрати можуть суттєво відрізнитись за структурою, особливо, якщо звітний сегмент постійно збільшує частку інноваційної продукції у загальному обсязі виробленої продукції.

Частина адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат може бути віднесена безпосередньо на витрати звітного сегмента (якщо вона документально підтверджена і щодо цього не виникає ніяких сумнівів) або встановлена в результаті обґрунтованого й послідовного розподілу відповідних витрат [303].

Витрати звітнього сегмента органічно пов'язані з його доходами за звітний період. Визначення терміну “доходи звітнього сегмента”, як і терміну “витрати звітнього сегмента” зафіксовані у пункті 18 П(С)БО 29 “Фінансова звітність за сегментами” [303].

Доходи звітнього сегмента доцільно розглядати як частину доходів підприємства від продажу зовнішнім покупцям і за внутрішньогосподарськими розрахунками, одержання яких забезпечено звичайною діяльністю звітнього сегмента (господарського чи географічного) та які можуть бути безпосередньо зараховані або встановлені шляхом обґрунтованого й послідовного розподілу до звітнього сегмента. Зауважимо, що до доходів звітнього сегмента не відносять суми податку на додану вартість, акцизного збору, інші збори і відрахування з доходу (збори, знижки, повернення товарів тощо), адміністративні витрати, витрати на збут, що пов'язані з діяльністю підприємства загалом і не можуть відноситись до конкретного сегмента, а також надзвичайні витрати (у тому випадку, якщо вони безпосередньо не пов'язані із відповідним звітнім сегментом).

Витрати структурних підрозділів складаються із прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат, змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат.

Структурні підрозділи підприємства можуть функціонувати у сферах основного виробництва та/або реалізації, допоміжних і обслуговуючих виробництв, управління, інформаційно-консультативних, юридичних, аудиторських та інших послуг.

Відповідно до цього, підприємство може виділяти кілька центрів відповідальності.

А.М.Турило, Ю.Б.Кравчук, А.А.Турило, вважають, що центр відповідальності – це структурний підрозділ підприємства, який очолює певна особа (менеджер), що самостійно приймає управлінські рішення в межах власних повноважень та несе персональну відповідальність за

виконання доведених до цього підрозділу планових завдань, основних показників діяльності [369, с. 37].

На думку М.Д.Корінька, завданням обліку за центрами відповідальності є не лише контроль, а і допомога менеджерам в організації самоконтролю [183, с. 203].

Існує, як відомо, чотири типи центрів відповідальності: центр витрат, центр доходів, центр прибутку і центр інвестицій.

Центром витрат, зазвичай, називають структурний підрозділ, де його керівник відповідає за обсяг і структуру витрат, але не несе відповідальності за доходи, прибуток, який одержить підприємство від реалізації виробленої цим підрозділом продукції (товарів, робіт, послуг).

Центр доходів – це структурний підрозділ, де його керівник відповідає за обсяг (суму) доходів, які одержить підприємство від реалізації виробленої даним підрозділом продукції (товарів, робіт, послуг), проте цей керівник не відповідає за суми витрат та прибутку.

Центром прибутку прийнято називати структурний підрозділ, керівник якого персонально відповідає і за витрати, і за доходи даного підрозділу.

Центр інвестицій – це структурний підрозділ, керівник якого персонально відповідає не лише за обсяг і структуру витрат цього підрозділу, обсяг (суму) його доходів, але й за те, на яку суму в даний підрозділ буде залучено інвестиційних ресурсів.

В центрі витрат увага його керівника зосереджена на планових (бюджетних) витратах із врахуванням сум можливої за звітний період економії. Керівнику центру доводять постатейний перелік планових витрат (на запланований обсяг продукції (товарів, робіт, послуг)). Якщо в структурному підрозділі виробили більше, ніж заплановано, тоді планові витрати можуть бути скориговані на коефіцієнт фактичного обсягу виробництва продукції (товарів, робіт, послуг).

Метою центру витрат є максимальна їх економія за умови збереження якості продукції (товарів, робіт, послуг). За економію витрат керівник та

працівники цього типу центру відповідальності можуть отримувати винагороду на значний відсоток від суми такої економії, а за перевитрати – відповідати на повну суму перевитрат. Для ведення обліку витрат в центрах витрат можна застосовувати лімітно-забірні картки, внутрішньогосподарські розрахункові чекові книжки, грошові знаки для оплати отриманих структурним підрозділом товарно-матеріальних цінностей, наданим власним транспортом послуг, виконаних робіт представниками інших підрозділів тощо.

Цікавою є думка О.С.Бородкіна щодо групування затрат на виробництво за сферами і центрами затрат та центрами відповідальності. Він поділяє такі центри за функціональною діяльністю (постачання, виробництво, збут і управління), за центрами затрат (об'єднання, підприємство, філія, цех, дільниця, відділ та служба, група обладнання, машини) і за центрами відповідальності (керівник об'єднання, керівник підприємства, керівник філії, керівник цеху, керівник дільниці, майстер) [26, с. 106].

Основними критеріями для науково обґрунтованого виокремлення центрів затрат, С.О.Стуков вважає, такі: чітке територіальне або функціональне виокремлення центру; гнучкість управління (рівень управління підрозділом); можливість точного планування і обліку госпрозрахункових показників, насамперед затрат і результатів; закріплення персональної відповідності за якість господарювання за кожним керівником підрозділу [355, с. 45].

Якщо відбір центрів відповідальності здійснюється на науковій основі, то він є важливою запорукою успішного впровадження внутрішньогосподарського розрахунку, забезпечення ефективного контролю за зменшенням затрат [372, с. 16].

Деталізований облік витрат в цьому центрі відповідальності, з нашої позиції, дає змогу значно зменшити суми непродуктивних витрат, нестач, псування і крадіжок товарно-матеріальних цінностей, навчити працівників бережливого ставлення до матеріальних ресурсів, грошових коштів,

розвивати власне логічне мислення в напрямку пошуку альтернативних джерел матеріальних ресурсів, альтернативних витрат. Проте, облік за центрами витрат має суттєвий недолік, який полягає в тому, що керівник й працівники центру не знають і, або не переймаються тим, як сприйняв їхню продукцію (товари, роботи, послуги) ринок (зокрема, конкретний споживач. Чи хоче він надалі бути їхнім споживачем, що його саме не влаштовує і чому?), на кого й на що їм орієнтуватись в майбутньому.

Досвід використання вітчизняними підприємствами внутрішньогосподарських розрахунково-чекових книжок у 1970-1980-тих роках свідчить про те, що не варто занадто подрібнювати статті витрат. Переважно, цим центрам доводили весь перелік статей, рекомендований галузевими Методичними рекомендаціями витрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг), відповідних підприємств (промислових, аграрних, будівельних, торгівельних і т.д.), а логічніше було б орієнтувати центри витрат на 3-5 укрупнених статей витрат (для прикладу, на вибір можна брати щось із наведеного переліку витрат: основні матеріали, оплата праці робітникам, електроенергія, пально-мастильні матеріали, запасні частини та ремонтні матеріали, транспортні витрати, послуги сторонніх організацій).

Правда, керівнику центру витрат не варто намагатись досягнути значної економії відразу за усіма доведеними до даного центру статтями витрат. Треба спочатку вибрати для контролю за витратами 2-3 статті витрат, за якими можна потенційно досягнути найбільших сум економії і працювати над їх оптимізацією постійно та послідовно (крок за кроком), а згодом – долучити й інші статті витрат.

Ведучи мову про центри витрат і структурні підрозділи, доцільно зауважити, що рідко в якому підприємстві центрами витрат виступають адміністративні структурні підрозділи (бухгалтерія, плановий і фінансовий відділи, відділ праці та заробітної плати; служби головного інженера, головного технолога тощо). В адміністративних структурних підрозділах основними підконтрольними статтями витрат, за нашим баченням, могли б

виступати витрати на телефонні розмови, витрати на відрядження, представницькі витрати, витрати на ремонт, утримання і експлуатацію легкових автомобілів.

Підставою для системної оцінки діяльності центру витрат є звіт про витрати даного центру за певний звітний період (бажано місяць).

М.Я.Дем'яненко, Р.В.Сидоренко переконані: “Критерієм оцінки результатів роботи центрів відповідальності повинен бути рівень виконання планових показників: від нього залежить сума доплат і премій колективу підрозділу” [69].

В центрі доходів його керівник прагне зробити так, щоб як мінімум виконати плани реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Ці плани, переважно, складаються в натуральних одиницях, проте, було б добре, як уже зазначалось, якби тут подавались обсяги реалізації в грошовому вимірнику (в умовах інфляції планові розрахунки здійснюють в гривнях та, водночас, в одній із твердих або близьких до них валют (долари США, євро, швейцарські франки, юані)).

Плани реалізації пропонуємо складати у різних розрізах: за часом (річні, квартальні, місячні); за видами продукції (товарів, робіт, послуг); за покупцями і замовниками; за постачальниками і підрядниками; за регіонами (континенти, групи країн, країни і їхні регіони (для України можна виділити області й АР Крим та/або Захід, Схід, Північ, Південь країни; звичайні підприємства й підприємства партнери), підприємства та їх сегменти тощо.

Метою центру доходів є реалізація продукції (товарів, робіт, послуг) в обсязі не меншому від запланованого і за максимально вигідних для підприємства цін та умов. Оплата праці керівника центру складається із двох частин: фіксованої (твердої ставки) суми та суми доплати за обсяг отриманих даним центром доходів від реалізації порівняно із плановим обсягом. Для ведення первинного обліку доходів від реалізації можуть використовуватись товарно-транспортні накладні, приймальні квитанції, платіжні доручення,

прибуткові та видаткові касові ордери, внутрішньогосподарські розрахунково-чекові книжки (грошові знаки) тощо.

Облік в центрі доходів має бути націлений на забезпечення точної, вичерпної та своєчасної інформації про обсяги, якість і терміни реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та її оплати. Керівник центру доходів зобов'язаний мати постійно оновлювані дані про реалізацію й доходи за короткі звітні періоди (день, п'ятиденка, декада, півмісяця), середні звітні періоди (місяць, квартал, рік) та з початку року. Якщо план реалізації не виконаний, то керівник центру недоотримає доплату на відсоток недовиконання плану реалізації. Якщо ж план перевиконаний, то доплата буде більшою на відсоток перевиконання плану реалізації.

Для системної оцінки діяльності центру доходів використовують звіт про доходи цього центру.

Водночас, із позитивом в управлінні підприємством, що дає центр доходів, він має і недолік, який полягає в тому, що тут недостатньо уваги приділяється витратам даного центру. Як наслідок, не виявляються резерви зниження витрат центру доходів, а це призводить до зменшення суми прибутку підприємства.

Центр прибутку, як вважає Е.Д.Ларсен, – найменша одиниця діяльності комерційного підприємства, для якого інформація про доходи і витрати нагромаджується з метою досягнення внутрішніх цілей управління [412, с. 957].

В центрі прибутку поєдналися позитивні риси центрів витрат і центрів доходів, що вимагає від керівника центру прибутку відповідальності за виваженість витрат і повноту доходів. До керівника центру прибутку доводять планові обсяги виробництва і реалізації, прямі витрати та доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Метою центру прибутку є отримання даним центром максимальної суми прибутку шляхом мінімізації витрат і максимізації доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Оплата праці керівника центру прибутку складається із двох частин: фіксованої суми (твердої ставки) та суми доплати за досягнутий рівень прибутку порівняно із запланованим (за даними звіту про прибуток центру прибутку), що сприяє підвищенню стимулу керівника такого центру до нарощування прибутку.

Керівник центру прибутку зобов'язаний в оперативному режимі відстежувати суми прямих витрат, обсяги виробленої продукції (товарів, робіт, послуг) та її реалізації, а також визначати фактичну суму прибутку і її відхилення від запланованої суми (плюс або мінус).

Якщо сума фактичного прибутку нижча за заплановану, то в цьому випадку керівник центру прибутку недоотримає дооплату на відсоток недовиконання запланованої суми прибутку. Якщо ж сума фактичного прибутку більша за заплановану, то керівник даного центру отримає доплату вищу за звичайну на відсоток, що перевищує заплановану суму прибутку. Підставою для системної оцінки центру прибутку є звіт про його прибуток.

Центри прибутку, в принципі, не мають суттєвих недоліків. Правда, з часом теоретики й практики управління підприємством, довели, що в умовах жорстокої конкуренції важливо зосереджувати увагу не лише на прибутку, але і на перспективі розвитку даного центру прибутку шляхом залучення для нього вітчизняних та зарубіжних інвестицій.

Якщо керівник центру відповідальності відповідає, водночас, і за прибутки, і за інвестиції, то це уже керівник центру інвестицій. Центр інвестицій цікавий тим, що він може працювати повністю автономно від підприємства, тобто за принципами самоокупності та самофінансування.

У центрі інвестицій формуються плани виробництва і реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), витрат та доходів, прибутку і його розподілу, залучення інвестицій і т. д.

Оплата праці керівника центру інвестицій може бути поділена на три частини: фіксована (тверда ставка) сума, доплата за одержаний прибуток і доплата за залучені до центру інвестиції. Співвідношення між цими

частинами оплати праці керівника, для прикладу, може становити 50% : 30% : 20%. Все решта розраховується виходячи із відсотка недовиконання або виконання планових завдань аналогічно як в центрі прибутку.

Метою центру інвестицій є забезпечення стабільного прибутку центру та безперервний пошук вигідних для нього інвестиційних ресурсів.

Розглянувши окремі аспекти формування облікової та іншої інформації про витрати і доходи на рівні структурних підрозділів (звітних сегментів), перейдемо до обліку витрат і доходів на рівні робочого місця і підприємства загалом.

Отримавши первинну інформацію із структурних підрозділів, працівники обліку перевіряють її достовірність, групують, обробляють та формують за певними напрямками на рахунках, а згодом – у звітності.

На рівні робочого місця облік (самооблік) може вестись з метою оцінки його ефективності; питомої його ваги у результатах структурного підрозділу; встановлення кількості відпрацьованих годин, обсягу виготовленої продукції (товарів, робіт, послуг); визначення витрат на підготовку та підтримання у належному стані робочого місця; прямих витрат на виготовлення продукції (товарів, робіт, послуг) та/або витрат на підтримання виконання функціональних обов'язків працівниками (витрати на спецодяг, спецвзуття, спецхарчування, МШП, мобільний зв'язок (персональні мобільні телефони), на папір, професійні спеціалізовані видання (газети, журнали), відрядження, наради, семінари, навчання, поштово-кур'єрські витрати, витрати на безпеку і охорону праці, витрати на амортизацію необоротних активів, витрати на оплату праці і соціальні заходи тощо).

За необхідності можна вести не тільки облік (самооблік) витрат робочого місця, але й облік (самооблік) продукції (робіт, послуг), що вироблені (виконані, надані) на робочому місці, а також простоїв і втрат на робочому місці (останні є потужним резервом для зростання прибутку підприємства).

Облік (самооблік) робочого місця, якщо це місце не є в окремому приміщенні, кабінеті організувати складно, адже:

- по-перше, за таких обставин виникає багато непрямих витрат, котрі треба ділити на відповідну кількість робочих місць, тому доцільніше вести облік прямих витрат;
- по-друге, не кожен працівник достатньо освідчений та/або з певних причин не зацікавлений вести такий облік (зарубіжний досвід свідчить, що з метою матеріального зацікавлення працівнику за ведення самообліку можна доплачувати до основної оплати праці 10-15%, а також використовувати моральні стимули (подяку, грамоту, статтю в пресі). Тут варто зауважити, що самооблік не можна нав'язувати працівнику силоміць (існують непоодинокі приклади з практичного досвіду, особливо у 1980-тих роках під час запровадження колективного та орендного підряду), бо це викличе негативну реакцію в нього і багатьох інших працівників підприємства. Якщо ж пропагувати і зацікавлювати самообліком працівників, то згодом він приживеться в підприємстві та сприятиме його розвитку, а у працівників виникає бажання допомогти, рекламувати продукцію підприємства, а також розкриється творчий індивідуальний потенціал самого працівника, якому стане цікавіше жити і який професійно зростатиме з року в рік;
- по-третє, чи є об'єктивна потреба для підприємства у веденні обліку (самообліку) робочих місць або окремих із них (найінвестиційніших чи найвитратніших, чи найдохідніших, чи найприбутковіших);
- по-четверте, облік (самооблік) робочого місця дає змогу оцінити (самооцінити) кожного працівника підприємства за ефективністю та якістю його праці (внеску в загальну справу, виявити його позитивні сторони і недоліки, розробити для нього індивідуальну програму саморозвитку та самовдосконалення на перспективу);
- по-п'яте, облік (самооблік) робочого місця сприяє розвитку в працівника економічного стилю мислення, бережливому його ставленню до

матеріальних, трудових, фінансових, інтелектуальних ресурсів підприємства та намаганню їх примножувати.

Облік (самооблік) робочого місяця має бути простим і вестись у “Журналі обліку (самообліку) робочого місяця”. Цей журнал доцільно вести в хронологічному порядку за відповідною формою, що передбачає три розділи: I. Витрати робочого місяця; II. Продукція (роботи, послуги) робочого місяця; III. Простой і втрати на робочому місці (рис. 3.11).

Зразок					
Журнал обліку (самообліку) робочого місяця за вересень 2011 р.					
I. Витрати робочого місяця					
Дата	Зміст господарської операції	Одиниця виміру	Кількість	Ціна	Сума грн. коп.
05.09.11 р.	Витрати основних матеріалів	кг	89	11-10	987-90
06.09.11 р.	Витрати основних матеріалів	кг	80	11-10	888-00
07.09.11 р.	Витрати основних матеріалів	кг	84	11-10	932-40
II. Продукція (роботи, послуги) робочого місяця					
Дата	Зміст господарської операції	Одиниця виміру	Кількість	Ціна	Сума грн. коп.
05.09.11 р.	Оприбутковано готову продукцію	од.	315	5-20	1638-00
06.09.11 р.	Оприбутковано готову продукцію	од.	298	5-20	1549-60
III. Простой і втрати на робочому місці					
Дата	Зміст господарської операції	Одиниця виміру	Кількість	Ціна	Сума грн. коп.
06.09.11 р.	Невиправний брак	од.	3	5-20	15-60
07.09.11 р.	Простій за відсутності матеріалів	год.	2	9-00	18-00

Рис. 3.11. Зразок “Журнала обліку (самообліку) робочого місяця”

Примітка. Розробка автора.

В кінці звітнього періоду (місяця, кварталу, року) можна готувати “Звіт-аналіз робочого місця” на основі узагальнених і проаналізованих даних з “Журналу обліку (самообліку) робочого місця”. Така інформація буденнадзвичайно цінною для менеджерів підприємства, адже стане можливим встановити наскільки окупним для нього є те або інше робоче місце і заодно визначити що і скільки зробив працівник (група працівників), а також порівняти його (їхню) діяльність з діяльністю іншого працівника (працівників), встановити чи не дублюються його (їхні) функції.

Отже, облік (самооблік) на рівні робочого місця, за певних умов, можливий та корисний як для підприємства, так і для його працівника, що працює на даному робочому місці в структурному підрозділі підприємства.

Облікова та інша інформація про витрати та доходи, що зареєстрована і початково оброблена на рівнях робочих місць, структурних підрозділів потрапляє до бухгалтерії, де її групують за напрямками обліку, синтезують на рахунках, формують у звітні показники та узгоджують їх між собою, складають звітні форми і відправляють користувачам, зберігають інформацію в архівах, а згодом непотрібну інформацію утилізують.

Бухгалтерію підприємства потрібно розглядати як центр інформації, поряд з чотирма іншими типами центрів відповідальності підприємства про які йшлося раніше, адже саме сюди потрапляє, тут готується і звідси подається для використання користувачами “гаряча інформація”, корисна як для прийняття управлінських рішень, так для аналітичних роздумів і дискусій. Відповідальність за центр інформації на порядок вища, ніж відповідальність за центр витрат, центр доходів, центр прибутків, центр інвестицій.

Звідси, центр інформації підприємства – це центр відповідальності за обліково-звітну інформацію, що здійснює певні витрати на таку інформацію, проте, хоча точно визначити її собівартість, ціну, а відповідно і доходи та прибуток дуже важко.

Витрати на обліково-звітну інформацію слід поділяти на прямі та непрямі витрати. Прямі витрати можна безпосередньо відносити на певний вид обліково-звітної інформації (вартість бланків звітності, кількість листків паперу на друкування інформації і т. д.). Непрямі витрати (за мінусом втрат, які відносять зразу на фінансові результати) доцільно розподіляти пропорційно до прямих.

Можна розраховувати, за нашим переконанням, і вартість обліково-звітної інформації, виходячи із її обсягу в мегабайтах (Мб) та розрахункової (трансфертної) ціни за 1 Мб із врахуванням собівартості 1 Мб виробленої в підприємстві звітно-облікової інформації (за умови, що в підприємстві облік автоматизований). За ручної форми обліку, розрахунки обсягу обліково-звітної інформації, її ціни та вартості для споживача інформації, можна проводити на підставі документорядків для прикладу документорядок можна позначити як 1Дор.

Таким чином, допоки функціонує підприємство, воно повинно формувати облікову та звітну інформацію про власні витрати і доходи на структурних рівнях підприємства, а саме на рівні структурного підрозділу (звітного сегмента), рівні робочого місця, на рівні підприємства загалом. Процес формування облікової звітності інформації є безперервним процесом, що супроводжується значними та/або незначними поліпшеннями, завдяки яким відбувається додаткова економія витрат і отримання неочікуваних доходів підприємства.

Висновки до розділу 3.

За результатами проведеного дослідження щодо методів обліку, структуризації облікової інформації про витрати та доходи підприємств, форми обліку, а також витрати і доходи структурно-виконавчих рівнів підприємств у системі обліку та звітності зроблено такі висновки:

1. Аналіз розвитку форм обліку в Україні підтверджує, що усі сучасні вітчизняні форми обліку перебувають під сильним часовим впливом з проміжком 15-25 років, протягом якого відбуваються суттєві зміни у засобах обчислювальної техніки, методології і організації обліку, суспільно-політичній ситуації в державі та світі. Згідно з цим, виведено п'ять історичних періодів розвитку України, що охоплюють 1918-2012 рр. і відповідають періодам розвитку тут форм обліку, а також зроблено прогноз на шостий період (2016-2035 рр.).

2. Для фермерських господарств України, що ведуть облік за простою та спрощеною формами, запропоновано низку облікових реєстрів за книжною формою обліку, розроблених для цих підприємств: “Записна книжка фермера”, “Книга обліку землі”, “Книга обліку основних та обігових засобів”, “Книга обліку витрат і виходу продукції”, “Книга обліку реалізації та фінансових результатів”, “Книга обліку грошових коштів, капіталу та розрахунків”, “Обігова відомість за синтетичними рахунками”.

3. У національному Плані рахунків бухгалтерського обліку України, зважаючи на досвід Російської Федерації і Республіки Білорусь, запропоновано: 1) запровадити синтетичний рахунок “Податок на додану вартість на придбані товари, роботи, послуги”; 2) до синтетичного рахунка 23 “Виробництво” запровадити субрахунки: 231 “Основне виробництво”, 232 “Допоміжні виробництва”, 233 “Обслуговуючі виробництва і господарства” (Слід зауважити, що для сільськогосподарських підприємств, виходячи з галузевих особливостей сільського господарства, пропонуємо до запровадження 5 субрахунків: 231 “Рослинництво”, 232 “Тваринництво”, 233 “Промислові підсобні господарства”, 234 “Допоміжні виробництва”, 235 “Обслуговуючі виробництва і господарства”); 3) до рахунка 91 – субрахунки: 911 “Утримання й експлуатація обладнання”, 912 “Загально-цехові витрати”; 4) до рахунка 92 – субрахунки: 921 “Загальнозаводські витрати” і 922 “Накладні витрати”; 5) до рахунка 93 – субрахунки:

931 “Комерційні витрати”, 932 ”Витрати обігу“; 977 “Витрати, пов’язані з діяльністю, що припиняється” тощо.

4. Використовуючи досвід Республіки Казахстан, субрахунки нашого синтетичного рахунка 72 слід доповнити субрахунком 724 “Доходи від операцій з інвестиціями у нерухомість”. Нам варто було б запровадити синтетичний рахунок 77 “Дохід, пов’язаний з діяльністю, що припиняється”.

5. Зважаючи на досвід Молдови, у нас можна було б запровадити субрахунок 734 “Дохід у вигляді роялті”, 735 “Дохід за договорами про невступ у конкуренцію”. Можемо використати назву субрахунка 721 Молдови з метою перейменування нашого синтетичного рахунка 96 із “Втрати від участі в капіталі” на “Витрати на інвестиційну діяльність”, адже існуюча нині назва вузька і не зовсім вдала.

6. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво займають належне місце серед методів обліку в сучасних підприємствах України, однак для того, щоб таке підприємство вижило в умовах гіперконкуренції, воно зобов’язане поліпшувати (змінювати, доповнювати) ці методи або відмовлятися від окремих із них на користь зарубіжних методів, які пройшли серйозну апробацію в країнах, де вони з’явилися на світ

7. В процесі встановлено 15 запозичених зарубіжних методів обліку витрат і калькулювання продукції (стандарт-кост, абсорбшен-костинг, систему “точно в зазначений термін”, метод ФВА, кайзен-костинг, директ-костинг, верибл-костинг, АВС-метод, таргет-костинг, СVP-аналіз, бенчмаркінг затрат, кост-кілінг, LCC-аналіз, облік за центрами відповідальності, калькулювання за останньою операцією), які можна тією чи іншою мірою використовувати у практичній діяльності вітчизняних підприємств. Проблема полягає в тому, наскільки ефективним буде це використання в конкретному підприємстві.

8. Для того, щоб запозичені методи ефективно використовувались вітчизняними підприємствами важливою є проблема розроблення критеріїв прогнозу результативності запровадження в систему обліку зарубіжних

методів обліку (висока здатність зарубіжного методу адаптуватись до національних особливостей обліку; простота і зрозумілість механізму запровадження такого методу в підприємстві та належний фаховий його супровід; можливість використання методу в умовах автоматизації облікового процесу і передавання інформації в локальних та всесвітніх комунікативних мережах; очевидні переваги або органічне доповнення методу до інших методів, які уже застосовує підприємство у своїй практичній діяльності), що дасть змогу мінімізувати ризики та помилки під час самого впровадження.

9. Стосовно витрат і доходів структурно-виконавчих рівнів підприємств у системі обліку, звітності запропоновано “Матричну модель витрат на різних рівнях діяльності” (витрати на рівні робочого місця, структурного підрозділу, підприємства); “Модель аналітичних рахунків витрат на інтелектуалізацію підприємства” (аналітичні рахунки у складі рахунків 23 “Виробництво”, 84 “Інші операційні витрати”, 85 “Інші затрати”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”; уточнену кореспонденцію рахунків, пов’язаних з витратами подвійного призначення згідно з пунктами 138-140, 145 Податкового кодексу України, рекомендовано запровадити форму “Журналу обліку (самообліку) робочого місця” за 3 розділами: “Витрати робочого місця”, “Продукція (роботи, послуги) робочого місця”, “Простої і втрати на робочому місці”.

10. Бухгалтерію підприємства потрібно розглядати як центр інформації, поряд з чотирма іншими типами центрів відповідальності підприємства про які йшлося раніше, адже саме сюди потрапляє, тут готується і звідси подається для використання користувачами “гаряча інформація”, корисна як для прийняття управлінських рішень, так для аналітичних роздумів і дискусій. Відповідальність за центр інформації на порядок вища, ніж відповідальність за центр витрат, центр доходів, центр прибутків, центр інвестицій.

11. Витрати на обліково-звітну інформацію слід поділяти на прямі та непрямі витрати. Прямі витрати можна безпосередньо відносити на певний вид обліково-звітної інформації (вартість бланків звітності, кількість листків паперу на друкування інформації і т. д.). Непрямі витрати (за мінусом втрат, які відносять зразу на фінансові результати) доцільно розподіляти пропорційно до прямих.

Основні положення, розкриті автором у розділі 3, опубліковані у низці його наукових праці [35; 36; 72; 76; 77; 79; 80; 85; 87; 95; 97; 98; 101; 102; 104; 107; 111; 114; 121; 122; 125; 131; 134; 209; 233].

РОЗДІЛ 4

ЕКОНОМІЧНИЙ КОНТРОЛЬ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ: ТЕОРЕТИЧНІ ПІДХОДИ Й УЗАГАЛЬНЕННЯ

4.1. Контроль як багатовимірна категорія суспільно-економічного розвитку

Економічний контроль відіграє важливу роль в мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств, що надають йому того значення, на яке він справді заслуговує. Формально економічний контроль, як система, функціонує в кожному підприємстві, проте лише окремі з них здійснюють цей контроль за всіма його основними канонами і це забезпечує таким підприємствам зростання ефективності діяльності, відповідальності та дисциплінованості на всіх рівнях управління.

Слово “контроль”, як стверджує М.Г.Белов, має французьке походження від слова “controle” і дослівно означає список, що ведеться у двох примірниках (в нашому випадку повторне повернення до раніше розглянутого питання, його перевірка). Контроль означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою з’ясування їх законності і економічної доцільності [16, с. 5].

В.О.Шевчук відзначає, що термін “контроль” має латинські корені: *rola* – згорток паперу із записами, документ; *contra* – протиставлення тим твердженням, що є в даному документі [391, с. 11].

Близькі за значенням до слова “контроль”, за нашим розумінням, є слова “спостереження”, “перевірка”, “нагляд”, “дослідження”, “моніторинг”, “огляд”, “відображення”, “порівняння”, “з’ясування”. Про деякі з них неодноразово згадується у літературних джерелах.

Контроль, насамперед, варто розглядати як одну із функцій управління у всіх сферах людської діяльності.

Контроль у сфері економіки називають економічним контролем. М.Т.Білуха переконаний, що контроль, перш за все, треба розглядати, як функцію системи управління суспільними процесами у сфері соціального управління, політичного керівництва, народної демократії, правової держави [22, с. 3].

На думку М.Т.Білухи, “контроль – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об’єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об’єкт виявленням відхилень, допущених у ході виконання цих рішень” [22, с. 6].

Б.Нідлз, Х.Андерсон, Д.Колдуел термін “контроль” (control) з точки зору управління трактують як “... процес спостереження за виконанням планів” [413, с. 35].

Г.Г.Кірейцев вважає, що “контроль має розглядатись, як багатоаспектне явище, як функція менеджменту і функція обліку, включаючи функцію узгодження діяльності суб’єктів підприємництва” [174, с. 11].

Д.Т.деКостер розглядає контроль як процес вимірювання і коригування фактичних показників, щоб цілі компанії і плани були виконані [407, с. 951].

М.С.Пушкар дає визначення системи контролю як концепції, що є сукупністю “принципів, законів, мети, завдань, об’єктів, суб’єктів, методів відбору фактів та їх обробки, аналізу та оцінки зібраних свідчень, розробку висновків і пропозицій щодо коригуючого впливу менеджерів на поліпшення господарської діяльності” [317, с. 102].

Б.А.Райзберг вважає, що контроль треба розглядати як “активне стеження за виконанням прийнятих управлінських рішень, управляючих впливів, а також за дотриманням законів, правил, норм економічної поведінки, господарської діяльності” [322, с. 28].

Н.Г.Виговська підготувала ґрунтовне монографічне дослідження господарського контролю в Україні і висловила розумну думку про те, що

“... контроль є самостійною функцією управління, однак він не поглинає інші функції, а взаємопроникає в них, активно впливаючи на ефективність їх використання” [46, с. 129].

На думку М.С.Пушкаря, господарський контроль слід розглядати як “систематизовану діяльність керівництва підприємства, спрямовану на діагностування відповідності фактичної поведінки будь-якого об’єкта контролю та його елементів запланованій (передбаченій, програмованій, прогнозованій) меті, яка виражена у кількісних і якісних показниках господарської діяльності” [317, с. 95-96].

Т.А.Буțineць вперше у вітчизняній науковій літературі з господарського контролю висвітлила проблему організації самоконтролю. Самоконтроль авторка вважає “свого роду ідеалом всіх видів контролю” [34, с. 21].

В.П.Пантелеєв власні фундаментальні наукові пошуки зосередив на методології і організації внутрішньогосподарського контролю. На його думку, цей контроль в підприємстві є організованою власниками підприємства та уповноваженими ними особами системою “стеження, нагляду і перевірки ефективності формування й використання ресурсів підприємством, законності та доцільності господарських операцій і грошей, виявлення резервів, запобігання безгосподарності, втратам і крадіжкам” [276, с. 13].

А.В.Бодюк розуміє економічний контроль, “як механізм організованої перевірки (вивчення й оцінки) суб’єктів суспільного виробництва з метою встановлення реального стану, виявлення невідповідностей, протиріч у виробництві та формування рішень щодо забезпечення економічних методів для їх усунення, а також запровадження новацій у практику” [23, с. 32].

В даному випадку, економічний контроль досліджують як механізм перевірки, який має відповідну (дуже деталізовану) мету, а також сприяє практичній реалізації новацій (що надзвичайно важливо для інноваційно-інвестиційного напрямку розвитку підприємств).

В “Бухгалтерському словнику” (за редакцією професора Ф.Ф.Бутиця) контроль виступає у двох площинах: перша як систематичне спостереження та перевірка процесу функціонування певного об’єкту з метою виявлення його відхилень від наперед заданих параметрів, а друга – як вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства з метою отримання відповідних вигод від її діяльності [37, с. 94].

Розглядаючи окремі види, форми й типи контролю, представники Житомирської наукової бухгалтерської школи, вживають наступні словосполучення: “сукупність процедур” (контроль бухгалтерський); “контрольні функції” (контроль внутрішньогосподарський; “процес спостереження і перевірки” та “системи заходів” (контроль господарський); “розподіл контролю за господарською діяльністю” (контроль спільний); “перевірка наявності” (контроль фактичний) [37, с. 94-95].

Загальновизнано, що функціями управління, крім контролю, є: планування, регулювання, організація, мотивація (стимулювання).

К.Друрі (підтримуючи думку П.Друкера) до цих функцій ще додає функцію ділових контактів (обміну інформацією), що здійснюється шляхом організації та удосконалення ефективної системи обміну інформацією та звітності [139, с. 21].

А.Я.Гончарук та В.С.Рудницький вважають, що “контроль, як функція управління – це система спостереження і перевірки відповідності процесу функціонування об’єкта управління прийнятим управлінським рішенням, встановлення результатів управлінського впливу на керований об’єкт, виявлення відхилень у процесі виконання цих рішень” [60, с. 14].

Це визначення терміну “контроль” є досить вдале й одне із найоптимальніших, адже тут згадано спостереження та перевірки, визначення міри впливу, виявлення відхилень, тобто усе те, що є принциповим для системи контролю.

Дані автори (А.Я.Гончарук, В.С.Рудницький) дали також й власне визначення економічного контролю як динамічної системи, що спрямована

“на виявлення та усунення негативних явищ у розвитку продуктивних сил і виробничих відносин з метою своєчасного регулювання їх у розширеному відтворенні суспільно необхідного продукту” [60, с. 14].

Л.В.Дікань вважає, що у більш загальному вигляді “під контролем слід розуміти систему відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об’єкта деякого суспільного, виробничого або іншого процесу контролюючими органами, установами, уповноваженими особами з метою встановлення відхилень об’єкта контролю від заданих параметрів” [135, с. 34].

Як бачимо, Л.В.Дікань розглядає контроль з позиції системи відносин, що виникають у зв’язку з об’єктивною необхідністю системного спостереження і перевірки об’єктів контролю.

На думку Є.В.Калюги, “контроль потрібно розглядати не як обліково-перевірочну діяльність, а як функцію управління і важливий елемент реалізації економічного значення держави” [163, с. 29].

Є.В.Калюга вважає, що господарський контроль варто “розглядати як постійно діючу, науково обґрунтовану і добре продуману систему спостереження та перевірки процесів виробництва, розподілу, обміну і виробничого споживання, що обмежуються фінансово-господарською діяльністю тільки підприємств” [163, с. 34].

У двох наведених вище визначеннях знаходимо контроль як: функцію контролю, елемент економічної політики держави, систему спостереження та перевірки.

Ф.Ф.Бутинець, Н.М.Малюга, С.В.Бардаш, Н.І.Петренко переконані, що “контроль – це систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об’єкту з метою встановлення його відхилень від заданих параметрів” [32, с. 10].

Р.М.Пушкар і Н.П.Тарнавська визначають контроль в управлінні як “процес забезпечення досягнення цілей організації за допомогою оцінки та

аналізу результатів діяльності, оперативного втручання у виробничий процес і прийняття коригуючих дій” [319, с. 234].

Більшість авторів звертає увагу на те, що контроль - це процес, де використовуються: оцінка, аналіз, оперативне управління і регулювання.

Н.С.Вітвицька дає визначення контролю у широкому розумінні, стверджуючи, що він є процесом, котрий повинен забезпечити “функціонування об’єкта управління прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети” [45, с. 18].

В “Економічній енциклопедії” (т. 1) контроль взагалі визначають як: “1) елемент управління економічними об’єктами і процесами, який полягає у нагляді за ними з метою перевірки їх відповідності стану, передбаченому законами, юридичними нормативними актами, а також програмами, планами, договорами, проектами, угодами; 2) контроль за об’єктом, реальна влада, зосередження прав управління в одних руках” [140, с. 829].

Далі у визначеннях з конкретних видів, форм і типів контролю знаходимо, що контроль розглядається як комплекс заходів... (контроль валютний, контроль екологічний), комплекс заходів та важелів... (контроль за цінами), комплекс знань та заснована на них сукупність спостережень і перевірок контролюючими органами функціонування й розвитку економічної системи (контроль економічний), заснована на сукупності знань система спостережень, досліджень і перевірок (моніторинг) контролюючими органами ефективного функціонування, розвитку, використання державної власності ... (контроль фінансовий) [140, с. 829-830].

Як видно з наведених вище цитат, автори “Економічної енциклопедії” розглядають контроль з позиції “елемента управління”, “реальної влади”, “комплексу заходів”, “комплексу знань”, “системи спостереження, досліджень і перевірок”, “комплексу заходів та важелів”. Щодо контролю як “комплексу важелів”, то ми не можемо погодитись з авторами “Економічної енциклопедії”, адже “важелі” - предмет досліджень регулювання.

С.О.Левицька робить розлоге визначення контролю, зазначаючи, що “контроль – це: органічна система моніторингу певних питань контролюючими органами; не тільки джерело інформації, але й елемент управління економічними об’єктами і процесами; індикативний фактор виконання управлінських рішень; система динамічного розвитку, передусім, у питаннях, які забезпечують раціональне використання державних ресурсів суб’єктами господарювання” [204, с. 83].

Звідси, судячи із визначення С.О.Левицької, контроль можна розглядати у наступних площинах (із цим варто погодитись): 1) система моніторингу; 2) джерело інформації; 3) елемент управління; 4) індикативний фактор; 5) система динамічного розвитку.

Л.В.Нападовська не сумнівається в тому, що контроль є процесом, котрий “забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією, шляхом реалізації прийнятих управлінських рішень” [242, с.19].

Отже, Л.В.Нападовська розглядає контроль, як процес, який дає змогу досягнути намічених організацією цілей.

Для Б.Ф.Усача контроль “означає перевірку виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності” [373, с. 10].

Визначення Б.Ф.Усача коротке і лаконічне, тому варте позитивних відгуків.

О.А.Подолянчук вважає, що “контроль як заключний етап управлінського процесу забезпечує перевірку поставлених завдань чи запланованих параметрів, дає можливість виявити фактичний стан об’єктів управління, викрити недоліки в роботі та вплинути на прийняття управлінського рішення” [295, с. 216].

Т.П.Карпова переконана, що контроль є “перевірка здійснення конкретних і детальних планів зі сторони керівника, менеджера” [167, с. 334].

На думку Ч.Т.Хорнгрена, контроль доцільно розглядати, “як дію, яка сприяє виконанню рішення і відображає реалістичну оцінку, що забезпечує зворотний зв'язок результатів” [410, с. 966].

Л.С.Шатковська називає економічний контроль важливою ланкою системи управління виробництвом. За допомогою даного контролю “виявляють фактичний стан справ на підприємствах, з'ясовують причини відхилень від нормальних умов роботи, невикористані резерви” [390, с. 36].

Як бачимо із такого визначення економічного контролю, Л.С.Шатковська переконана, що під час контролю в сфері економіки встановлюють реальний стан справ, причини відхилень і резерви, які можуть підвищити в майбутньому ефективність діяльності підприємства.

Контроль, як справедливо зазначає В.О.Шевчук, є багатовимірним явищем, що проявляється у наступних аспектах: онтологічному (загальнобуттєвому) (як властивість суспільно-господарського буття, тип відносин, вид діяльності); гносеологічному (як проблема, наука і освітня дисципліна); управління (як функція, підсистема (система), процес менеджменту); інформаційному (проявляється через елементи підсистеми (системи) контролю як суб'єкт контролю (контролюючий суб'єкт), об'єкт контролю (контрольований, підконтрольний об'єкт), контрольні дії (якщо загострити увагу суто на контрольних діях, то одержимо ще один ракурс бачення контролю – контроль як процес) [391, с. 12-15].

До перелічених В.О.Шевчуком аспектів, можемо додати ще міжнародний, фінансовий, інституційний і морально-психологічний аспекти.

Міжнародний аспект контролю передбачає контроль, як один із напрямків співпраці і розвитку країн, груп країн; контроль як спосіб ефективної боротьби з різноманітними глобальними викликами (в тому числі з міжнародним тероризмом, наркобізнесом, работоргівлею, відмиванням “брудних” грошей, уникнення від оподаткування в офшорних зонах і т. д.).

Фінансовий аспект контролю, за нашим розумінням, може виступати у двох проявах: контроль, як механізм встановлення матеріальної відповідальності працівників за допущені порушення та зловживання і відстеження процесу повноти та своєчасності розрахунків з відшкодування завданих збитків і контроль як інструмент економії суспільних витрат, наповнення бюджету.

Інституційний аспект контролю проявляється, в тому, що контроль, як сильний мотиваційний аргумент для розвитку, реформування або припинення діяльності відповідних суспільних інститутів та контроль, як сегмент суспільних інститутів, що контактує з іншими їхніми сегментами.

Морально-психологічний аспект, за нашим трактуванням, відображає контроль, як систему відповідних неформальних морально-етичних стосунків, що склались між контролером та контрольованими ним особами (виражено позитивні, загалом позитивні, стримані, несприятливі, відверто несприятливі); контроль, як чинник формування певних морально-психологічних станів у контролерів, контрольованих ними осіб і їхнього оточення в результаті виявлення в процесі контролю фактів, вчинених контрольних дій і т. д.; контроль, як спосіб мислення контролера (проявляється у тому, що з часом у контролера формується відповідний фаховий спосіб мислення, коли він від формального виконання своїх службових обов'язків переходить до неформального (навіть незважаючи на різні перешкоди методичного, технологічного, організаційного характеру), тобто до творчого виконання контрольних дій з використанням запозичених або новітніх підходів, схем; до праці не тільки задля заробітку, а також і задля задоволення фахової зацікавленості та підвищення кваліфікації, прагнення змінити стан існуючих в професії речей на краще й досконаліше тощо).

Трактування терміну “контроль” і його похідних в різних площинах з метою їхнього узагальнення подано в додатку Н.

Таким чином, контроль, зважаючи на висловлені думки різних авторів можна розглядати в десяти різних площинах (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Поняття "контроль" у різних площинах наукових поглядів вітчизняних вчених-економістів

Примітка. Розробка автора.

Отже, контроль – це багатовимірна категорія, що проявляється по-різному (в залежності від мети, завдань, предмета, методу, видів та форм, типів тощо).

Під економічним контролем доцільно розуміти внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) та зовнішній контроль господарсько-фінансової діяльності підприємства (організації, закладу), який здійснюється представниками державних органів управління економікою, спеціальних державних контролюючих і адміністративних органів, аудиторськими фірмами, громадськими та внутрішньо-

господарськими (внутрішньофірмовими) контролерами в межах визначених для них повноважень і за розробленою завчасно програмою.

Одним із основних завдань, яке повинно вирішуватись у процесі здійснення економічного контролю у підприємстві, є завдання мінімізації витрат та максимізації доходів.

Контроль відіграє важливу роль в мінімізації витрат в процесі їхнього планування, коли здійснюється узгодження планових матеріальних витрат, формування планового фонду оплати праці, визначення планових накладних витрат і обчислення коефіцієнтів їхнього розподілу, розрахунок норм та нормативів витрат тощо.

В процесі виробництва контроль дає змогу постійно тримати під наглядом фактичні витрати на предмет їхньої відповідальності плановим витратам, нормам і нормативам витрат. За планово-адміністративної системи державного управління, коли, практично, майже всі підприємства належали державі, контроль за процесом виробництва здійснювався, переважно, формально, бо сама система державного управління не сприяла справжньому, повноцінному економічному контролю, який міг виявити багато фактів безгосподарності, казнокрадства, приписок, оковамилювання і т. д.

Після завершення процесу виробництва, факт здійснення витрат відбувся, тому під час післявиробничого контролю витрат мало що у них можна змінити. Проте, цінність такого контролю полягає в тому, щоб з'ясувати правомірність проведення витрат на основі певних документів; хто із відповідальних за витрати осіб допустив економію або перевитрати і чому; які заходи були здійснені в підприємстві щодо підвищення ефективності витрат, в тому числі які стимули надані для кращих працівників та які покарання отримали порушники.

Економічний контроль відіграє важливу роль в системі управління витратами і доходами підприємств. Він має відповідні, властиві тільки йому, функції, які дають змогу виконувати специфічні дії та бути у взаємозв'язку

з плануванням, регулюванням, обліком, економічним аналізом діяльності підприємств.

Функції економічного контролю у наукових джерелах, на відміну від функцій обліку, висвітлені не повною мірою. Це пояснюється тим, що більшість учених, які вивчали питання економічного контролю, не подають узагальнень щодо його функцій, оскільки, на їхню думку, кожен із тридцяти державних контролюючих органів має власні специфічні, визначені законодавством, функції, які неможливо звести до спільного цілого. З таким твердженням не можемо погодитись, адже переконані, що все-таки реально існують загальні функції, які притаманні усім без винятку проявам економічного контролю.

Функції економічного контролю розкриті у працях С.В.Бардаша, Ф.Ф.Бутинця, Л.В.Дікань, В.А. Жукова, Н. М. Малюги, С.П.Опенишев, Н.І.Петренко Б.Ф.Усача та інших. Згадані вчені-економісти зробили відповідний внесок в теорію функцій даної економічної науки, проте, проблема виокремлення загальних функцій спільних для усіх органів економічного контролю в Україні і до нині залишається нерозв'язаною.

Вітчизняні вчені-економісти, переважно, вважають, що не слід виводити для всіх державних контролюючих органів спільні (загальні) функції економічного контролю, тому що в процесі діяльності тих або інших контролюючих органів спільні (загальні) функції виявляються різною мірою і мають неоднакові наслідки. Проте, є група авторів, погляди яких і ми поділяємо, що виокремлюють спільні (загальні) функції економічного контролю.

Так, Б.Ф.Усач висловлює думку, що фінансово-господарський контроль виконує такі основні функції, як профілактична, інформаційна та мобілізаційна. Крім того, до функцій контролю науковець зараховує перевірку: виконання нормативно-правових актів України у сфері державної власності, господарсько-фінансових і податкових відносин; повноти та своєчасності надходження й використання коштів з державного бюджету;

позабюджетних фондів; законності та ефективності використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів суб'єктами підприємницької діяльності й підприємствами, що перебувають на державному забезпеченні; дотримання розмірів установлених штатів, ставок і фонду заробітної плати; касової дисципліни та банківських операцій; повноти оприбуткування і законності витрачання товарно-матеріальних цінностей; правильності ведення обліку та достовірності фінансової звітності; ефективності використання обчислювальної (комп'ютерної) техніки з метою підвищення контрольних функцій обліку тощо [373, с. 12–13].

Таким чином, згідно з Б.Ф.Усачем контроль виконує профілактичну, інформаційну, мобілізаційну та перевірювальну функції. Останню слід поділити на такі підфункції: 1) нормативно-правова; 2) бюджетно-фондова; 3) ресурсна; 4) штатно-зарплатна; 5) обліково-звітна; 6) обчислювально-комп'ютерна.

Ф.Ф.Бутинець, Н.М.Малюга, С.В.Бардаш, Н.І.Петренко надають контролю сигнальну, профілактичну та інструктивну функції [32, с. 14].

Л.В.Дікань серед основних функцій економічного контролю виокремлює такі: інформаційну, профілактичну та інструктивну [135, с. 45].

С.П.Опенишев і В.А.Жуков визначають такі специфічні (властиві саме для державного фінансового контролю) функції: виявлення відхилень, аналізу причин відхилень; корекції; превенції (профілактики); правоохорони. Крім того, вчені вважають, що державний фінансовий контроль можна кваліфікувати як функцію соціального управління та правового регулювання [261, с. 7-8].

Якщо проаналізувати визначення згаданих вище авторів, то всі вони вказують, насамперед, на профілактичну (превентивну) функцію контролю. Рідше йдеться про інформаційну і сигнальну (виявлення відхилень) (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Функції економічного контролю за різними літературними джерелами

№ з/п	Назва функції економічного контролю	Ф.Ф.Бутинець, С.В. Бардаш, Н.М.Малюга, Н.І.Петренко [32, с. 14]	Л.В. Дікань [135, с. 45]	С.П. Опенишев, В.А.Жуков [261, с. 7-8]	Б.Ф. Усач [373, с. 12-13]	Спільні, або напів-спільні функції
1.	Профілактична	+	+	+	+	+
2.	Інформаційна		+		+	+
3.	Мобілізаційна				+	
4.	Перевіркова:					
	нормативно-правова				+	
	бюджетно-фондова				+	
	ресурсна				+	
	штатно-зарплатна				+	
	обліково-звітна				+	
	обчислювально-комп'ютерна				+	
5.	Сигнальна	+		+		+
6.	Інструктивна	+	+			+
7.	Аналізу причин відхилень			+		
8.	Корекції (регулювання)			+		
9.	Правоохорони (призупинка випадків економічних злочинів)			+		

Примітка. Розробка автора.

Розглядаючи функції економічного контролю в різних площинах і з різних позицій, слід ураховувати, що цих функцій явно недостатньо, навіть порівняно з обліком та іншими економічними науками, тому перелічимо дії, характерні для економічного контролю, це: спостереження, нагляд, інспекція, пошук, перевірка, ревізія, профілактика, захист, виявлення, сигналізування, доведення, оцінка, аналіз, планування, прогнозування, відшкодування, інформування, звітування, коригування, регулювання, мобілізація, забезпечення дисципліни, констатування, інструктування,

формування висновків, комунікація, розробка пропозицій (рекомендацій), виховання, наукове пізнання, відображення, фіксування.

Далі слід з'ясувати, як названі вище дії впливають на побудову та функціонування економічного контролю як системи.

Спостереження є способом цілеспрямованого відстеження певних подій, фактів, тенденцій, що відбуваються з об'єктом контролю. Відповідно нагляд – способом споглядання на події, факти, тенденції, що відбуваються з об'єктами контролю, і готовність суб'єктів контролю до здійснення їхнього регулювання (в разі потреби).

Інспекція – спосіб контролю, що передбачає здійснення працівниками контролюючих органів відповідних дій з метою встановлення доцільності та правочинності господарських операцій, які проводило або проводить підприємство (організація, заклад), а пошук – суцільні або вибіркові контрольні заходи, спрямовані на виявлення потенційних господарських порушень, посадових зловживань та економічних злочинів.

Перевірка – форма контролю, що здійснюється з метою встановлення фактичного стану справ у підприємстві, організації, закладі з тих або інших господарсько-фінансових питань. Ревізія як форма контролю, спрямована на забезпечення законності та достовірності ведення обліку.

Профілактика – процедура контролю, котра дає змогу підприємствам, організаціям, закладам запобігти (попередити) господарським порушенням, посадовим зловживанням і економічним злочинам. Захист – здатність контролю захистити правові основи господарсько-фінансової діяльності, майна і коштів підприємств, організацій, закладів. Виявлення – момент встановлення порушень, зловживань, економічних злочинів і, найосновніше, їхнє грамотне документування.

Сигналізування – властивість контролю подавати відповідні сигнали певним контролюючим органам, службам про порушення, відхилення від норм. За приклад можуть бути сигнальні первинні документи, які

застосовуються в умовах нормативного методу обліку та контролю за витратами на виробництво.

Якщо доведення трактувати як процес збирання доказів та їхнього закріплення у письмовій формі, то оцінкою є процедура контролю з'ясування рівня ефективності та якості ведення обліку і фінансової звітності, фінансового стану підприємства, організації, закладу, збереження їхнього майна та коштів. Під аналізом розуміємо прийом контролю, що дає змогу визначити основні чинники, що впливають на систему контролю, посилюючи або послаблюючи її.

Відшкодування – це процедура контролю, яка передбачає встановлення винуватця, аргументоване доведення його вини, розрахунок суми відшкодування. Інформуванням є усні або письмові повідомлення контролера про те, як проходить процес контролю; про виявлені факти і тривалість їхнього виявлення; суть порушень, їхній зміст і суми збитків, яких зазнало підприємство, організація, заклад; винуватців порушень, розмір і ступінь їхньої відповідальності та наявність аргументованих письмових доказів і т. д.

Планування – процедура контролю, що передбачає складання планів проведення контрольних заходів і поліпшення системи та ефективності здійснення контролю, а прогнозування – процедура контролю, що дає змогу передбачити поведінку об'єктів контролю і його майбутні результати. Коригування є прийомом контролю, що передбачає здійснення певних дій, спрямованих на усунення виявлених під час його проведення відхилень від визначених наперед показників (норм, стандартів), а регулювання – системою цілеспрямованих заходів, які здійснюють контролери з метою подолання умов та причин господарських порушень на макро-, мезо- і мікрорівнях.

Мобілізація виступає способом концентрації зусиль контролерів на певних напрямках контролю і у відповідні недовготривалі проміжки часу з метою вирішення пріоритетних його завдань. Забезпечення дисципліни –

засіб контролю, спрямований на забезпечення дисципліни і відповідальності як у середовищі контролерів, так і облікових працівників.

Констатування (формування висновків) – прийом письмового висловлення думки контролера щодо результатів ревізії чи перевірки, проведених у відповідному підприємстві (організації, закладі) та належно оформлених актом або довідкою.

Розроблення пропозицій (рекомендацій) – прийом, який застосовує контролер з метою формулювання власних пропозицій, рекомендацій за результатами ревізій, перевірок. Водночас із пропозиціями, рекомендаціями контролер (за потреби) може скласти план заходів, спрямованих на реалізацію матеріалів ревізій, перевірки, вказуючи назву заходу, відповідального виконавця, термін виконання.

Інструктування – процедура роз'яснення (надання інструкцій) контролером тих або інших питань, пов'язаних з контролем, відповідним посадовим і матеріально відповідальним особам, а також членам групи контролерів (ревізорів).

Комунікація – спосіб налагодження зовнішніх і внутрішніх зв'язків контролера, що дає йому змогу отримати певну довідкову інформацію, зіставити дані, одержувати і надавати поради і т. д., тобто ефективно та якісно виконувати роботу з фінансово-господарського контролю.

Виховання – неперервний процес вироблення в суспільстві загалом і в тих осіб, яких перевіряють, зокрема таких позитивних рис, як чесність, порядність, відповідальність, а також система формування економічної свідомості.

Наукове пізнання – спосіб ґрунтовного і всебічного пізнання сегментів, закономірностей і механізмів розвитку фінансово-господарського контролю, що дає змогу активно протистояти господарським порушенням і зловживанням.

Відображення – спосіб опису реального стану господарсько-фінансової діяльності підприємства та виявлення господарсько-фінансових порушень і зловживань під час проведення ревізій, перевірок, інспектування.

Фіксування – спосіб реєстрації контрольної-ревізійної інформації на відповідних паперових або електронних носіях на всіх стадіях контрольного процесу. Тільки за умови фіксування контрольної-ревізійної інформації її можна тривалий період зберігати і використовувати.

Визначившись із термінами, характерними для економічного контролю, спробуємо їх пов'язати з функціями витрат і доходів підприємств (рис. 4.1).

Як свідчить інформація з рисунка 4.1., можна виокремлювати три групи функцій економічного контролю : основні, суміжні та допоміжні.

До основних відносимо такі функції: спостережно-наглядову, пошуково-перевірювальну, інформаційно-сигнальну, профілактико-захисну, регулювальну-коригувальну.

Основні функції економічного контролю витрат і доходів підприємств мають 14 підфункцій: спостережну, наглядову, пошукову, перевірювальну, ревізійну, інспекційну, інформаційну, сигнальну, звітну, профілактично-застережну, висновко-пропозиційну, відшкодувальну-захисну, регулювальну, коригувальну.

До суміжних функцій зараховано наступні: планувально-прогнозу, мобілізаційно-дисциплінарну, науково-пізнавальну. Суміжні функції економічного контролю можуть вмістити 7 підфункцій: планувальну, прогнозувальну, мобілізаційну, дисциплінарну, науково-фундаментальну, науково-прикладну, пізнавально-просвітницьку.

Серед допоміжних функцій, виходячи з отриманих в процесі дослідження результатів, логічно виділяти такі: оцінювальну-аналітичну, інструктивно-комунікаційну, виховну, відображувально-фіксувальну.

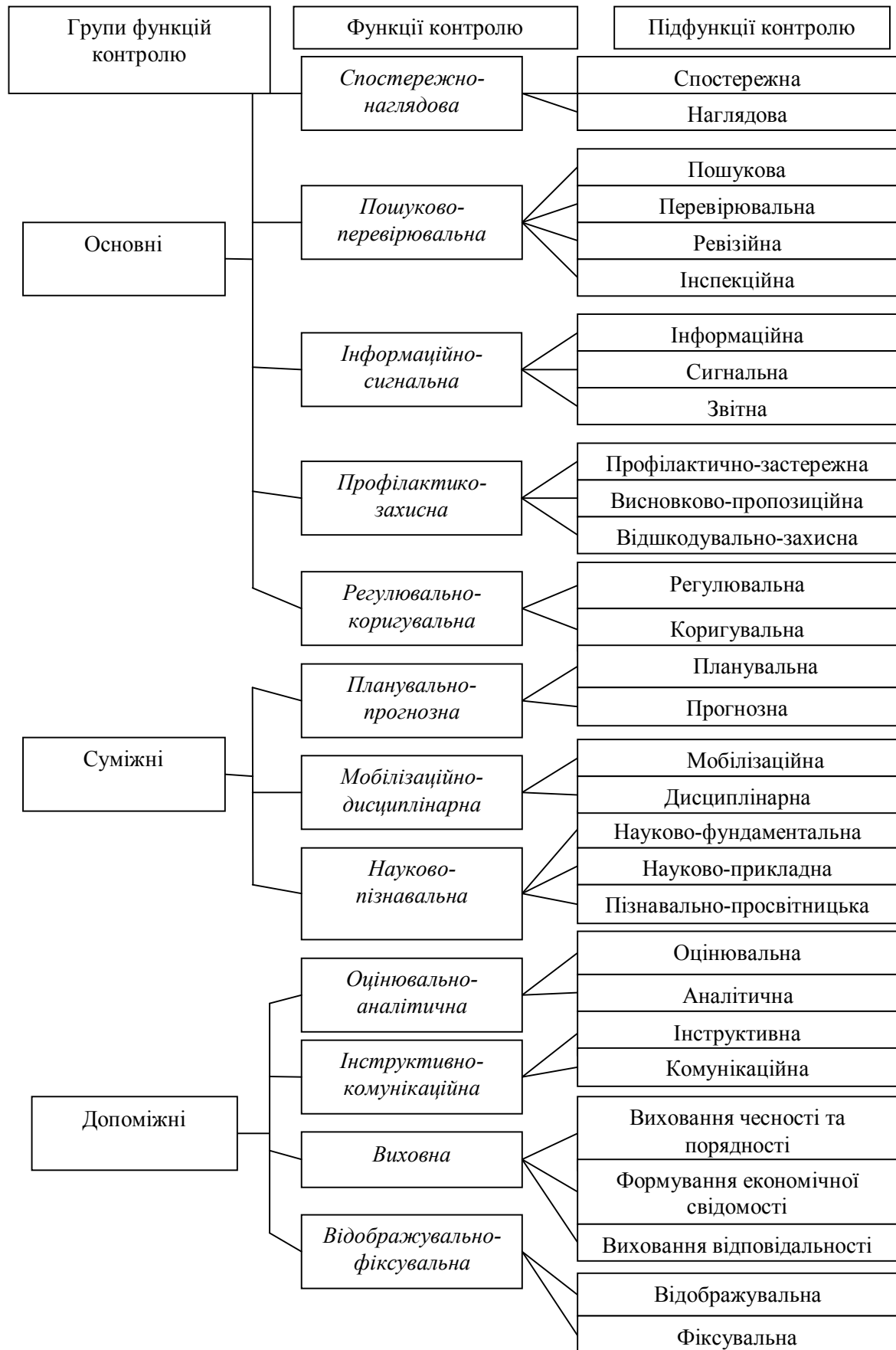


Рис. 4.1. Класифікація функцій економічного контролю за підпорядкуванням його меті.

Примітка. Розробка автора.

Допоміжні функції економічного контролю мають 9 підфункцій: оцінювальну, аналітичну, інструктивну, комунікаційну, виховання чесності та порядності, формування економічної свідомості, виховання відповідальності, відображувальну, фіксувальну.

Функції економічного контролю витрати і доходи підприємств, запропоновані вище, мають суттєве значення для підвищення ефективності здійснюваних витрат і отримуваних підприємствами доходів.

Зокрема, йдеться про поліпшення ефективності спостереження і нагляду за елементами та статтями витрат, пошуку резервів зростання доходів за рахунок скорочення термінів їхнього отримання, процедури перевірок дотримання норм витрат на виробництво продукції та системи сигналізування про перевитрати, профілактико-захисних заходів щодо непродуктивних витрат і браку продукції, планування та прогнозування обсягів, термінів і структури доходів тощо.

Таким чином, ефективність та якість економічного контролю для конкретного підприємства залежить, насамперед, від його власників, керівників і спеціалістів. Якщо такі особи зацікавлені в ефективному і якісному контролі, то цей контроль таким і буде. Якщо ні, то економічний контроль формально існуватиме, але користі підприємству від нього буде небагато. Функції економічного контролю слід розширити за рахунок їхньої класифікації за групами, власне функціями і підфункціями.

4.2. Характеристика та оптимізація видів економічного контролю підприємств

Економічний контроль відіграє непересічну роль в системі управління діяльністю підприємств, в тому числі витратами і доходами. Щодо видів економічного контролю серед науковців немає єдиної думки. Хоча й існують близькі за суттю теоретичні підходи щодо класифікації видів цього контролю. Нині, коли ефективність економічного контролю за діяльністю

підприємств значно погіршилась і збільшилась кількість фактів економічних злочинів, необхідно детально з'ясувати які види і підвиди економічного контролю поширені в Україні, в якому стані вони перебувають і якими проблемами супроводжуються.

Проблеми економічного контролю за діяльністю підприємств та видів цього контролю досліджувались у працях М.Г.Белова, М.Т.Білухи, Ф.Ф.Бутинця, Н.С.Вітвицької, Н.Г.Виговської, Л.В.Дікань, М.М.Коцупатрого, Л.В.Нападовської, Б.Ф.Усача, В.О.Шевчука, М.Я.Штейнмана та інших. Зокрема, М.Г.Белов виокремлює наступні види контролю: державний (позавідомчий) (Д(П)К), відомчий (ВіК) і суспільний контроль (СК) [16, с. 17]; М.Т.Білуха – державний (ДК), муніципальний (МК), незалежний контроль (НК) та контроль власника (КВ) [22, с. 11]; Ф.Ф.Бутинець, С.В.Бардаш, Н.М.Малюга, Н.І.Петренко – ДК, МК, аудиторський (незалежний) контроль (А(Н)К), контроль власника (внутрішньосистемний і внутрішньогосподарський контроль) (КВ(ВСК і ВГК)) [32, с. 95-128]; Н.С.Вітвицька – відомчий, загальнодержавний (ЗДК), спеціалізований (СПК), комунальний (муніципальний) контроль (К(М)К) [45, с. 25]; Н.Г.Виговська – державний, муніципальний, аудиторський (незалежний) та контроль власника (внутрішньогосподарський і галузевий) (КВ(ВГК і ГК)) [46, с. 225]; Л.В.Дікань – державний, незалежний контроль, контроль власника, відомчий, громадський (ГрК) і позавідомчий контроль (ПвК) [135, с. 48]; М.Коцупатрий та У.Гуцаленко - *зовнішній* (державний контроль (загальний (ЗДК) і спеціалізований (ДДК), відомчий, місцевий (МК), незалежний (аудиторський) контроль (Н(А)К)) і *внутрішній контроль* (внутрішньогосподарський та внутрішній аудит (ВА)). Контроль власника (КВ) передбачає відомчий, внутрішньогосподарський контроль і внутрішній аудит [188, с. 434]; Л.В.Нападовська – державний, відомчий та громадський контроль [242, с. 20]; Б.Ф.Усач – державний, муніципальний, незалежний і контроль власника [373, с. 14]; В.О.Шевчук – контроль у приватному секторі (КПС), контроль у державному секторі національного господарства

(КДС), контроль у комунальному секторі економіки (ККС) [391, с. 70]; М.Я.Штейнман – спеціалізований контроль та громадський контроль [399, с. 17] і т. д.

Серед наведених вище вченими-економістами видів (підвидів) економічного контролю за діяльністю підприємств найчастіше згадується державний (позавідомчий, загальнодержавний, контроль у державному секторі, галузевий, спеціалізований та відомчий) – 9 авторів з 11. Далі йдеться про контроль власника (або внутрішньосистемний, або внутрішньогосподарський, або галузевий контроль, або внутрішній контроль (внутрішньогосподарський та внутрішній аудит), або контроль в приватному секторі) – 7 авторів, про муніципальний контроль (комунальний контроль в комунальному секторі) і аудиторський (незалежний) контроль) – по 6 авторів; громадський (суспільний) контроль – 3 автори.

Види економічного контролю розглядаються як система органів (груп) контролю, які захищають інтереси держави, приватного або колективного власника, замовника, а також громади, суспільства.

За нашим баченням, види економічного контролю за діяльністю підприємств такі: державний контроль, контроль власника (внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) контроль), аудиторський контроль, громадський (суспільний) контроль, змішаний контроль. Види контролю поділяються на відповідні підвиди (рис. 4.2).

Більш детальна характеристика видів і підвидів економічного контролю за діяльністю підприємств різними авторами подана у Додатку П.

Державний контроль – контроль, який здійснюється державними міжвідомчими або відомчими контролюючими органами з метою захисту інтересів держави в підприємствах.

За наведеним рейтингом видів контролю на другому місці перебуває контроль власника (або внутрішньосистемний, або внутрішньогосподарський, або галузевий контроль, або внутрішній

контроль (внутрішньогосподарський та внутрішній аудит), або контроль в приватному секторі).

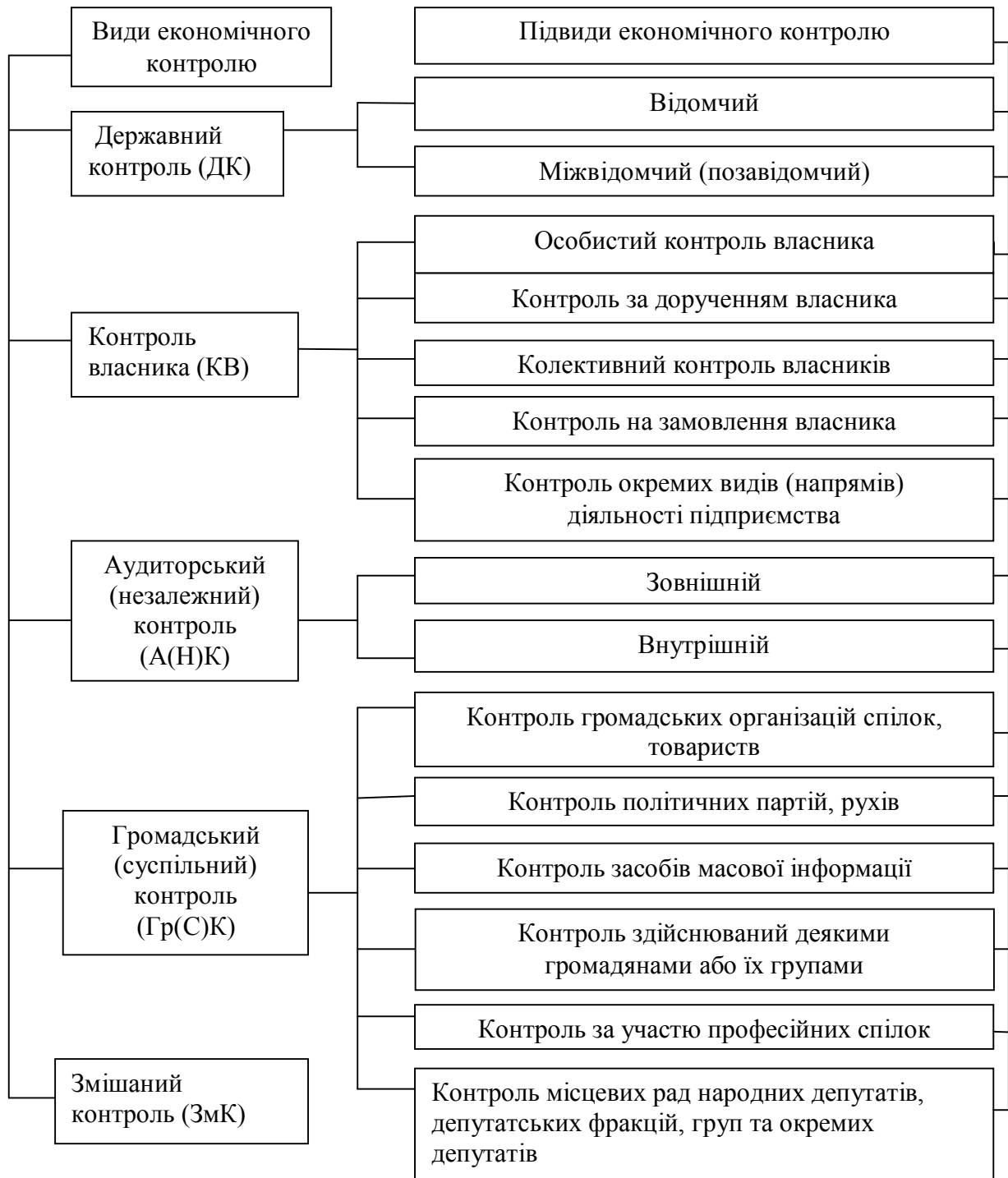


Рис. 4.2. Види і підвиди економічного контролю за діяльністю підприємств.

Примітка. Розробка автора.

Контроль власника – це контроль, на нашу думку, який здійснює власник підприємства (організації, закладу) з метою забезпечення

збереження і примноження своєї власності, а також здійснення операційної та інших видів діяльності. Цей контроль виступає, як особистий, за дорученням власника, колективний контроль власників, на замовлення власника.

Якщо власником підприємства є особа, що володіє майном і коштами у різних видах економічної діяльності або підприємство є багатопрофільним, то в цьому випадку контроль власника може здійснюватись за міжгалузевим принципом.

Внутрішньосистемний (внутрішньомережевий) контроль є одним із підвидів контролю власника, який він може здійснювати тільки в тому випадку, коли у його власності є об'єднання (мережа) підприємств. Близький за суттю до внутрішньосистемного (внутрішньомережевого) контролю – галузевий контроль. Правда, в першому випадку власником виступає приватна особа, а в другому – держава.

С.М. Петренко переконана, що “... внутрішній контроль – це комплекс контрольних дій, організованих власником і керівництвом підприємства, спрямованих на досягнення мети підприємства з позиції оцінки управлінської діяльності щодо різних рівнів управління в частині ідентифікації і зниження ризику ведення бізнесу” [282, с. 10-11].

Цікавим для нашого дослідження є перелік суб'єктів інформаційного забезпечення, який наводить С.М.Петренко: суб'єкти залежні від власника (служба внутрішнього аудиту, ревізійна комісія, вищі менеджери компанії (голова правління та його заступники), посадові особи всіх функціональних підрозділів компанії (головний бухгалтер, начальники відділів маркетингу, збуту, планового відділу, контролінгу й ін.), менеджери структурних підрозділів та співробітники компанії (начальники управлінь, фахівці, контролери і т. ін.), спеціальні комісії, створені на тимчасовій основі для проведення інвентаризацій, внутрішніх перевірок, службових розслідувань і т. д.) та незалежні від виконавчої дирекції (служба внутрішнього аудиту та ревізійна комісія) [282, с. 10-11].

І.Д.Фаріон, І.В.Перезовова зазначають: “Внутрішній контроль у цілому є компетенцією бухгалтерії, він охоплює функції і методи, за допомогою яких процеси загального документування, бухгалтерського обліку й калькулювання, а також їх виконання, перевірка та ведення повинні бути скоординовані так, щоб керівництво підприємства могло повністю покладатися на бухгалтерські дані ...” [375, с. 231].

Ч.Т.Хорнгрен, Дж.Фостер переконані, що основою внутрішнього контролю є попередження зловживань і поліпшення облікових дій. Для забезпечення цього, система внутрішнього контролю повинна мати такі основні елементи: надійність відповідальних осіб, розмежування повноважень, межі повноважень, вимоги до документів, стандарти, охорону, передавання обов’язків, незалежні перевірки, CVP-аналіз [381, с. 407-408].

Р.Ентоні, Дж.Ріс вважають, що система внутрішнього бухгалтерського контролю має всіляко перешкоджати безвідповідальності та нечесності людей [405, с. 74-75].

На думку Т.Р.Едмондза, Ф.М.МсНаіра, Е.Е.Мілана, внутрішній контроль – політика та процедури компанії, яку використовували протягом років, щоб забезпечити розумну впевненість в тому, що мета підприємства буде досягнута [414, с. 257].

Т.Каменська в системі внутрішнього контролю у підприємстві виокремлює фінансовий, операційний контроль та комплаєнс-контроль. На її погляд (погоджуємось з цією авторкою), служба внутрішнього аудиту має бути ключовою ланкою, що допомагає в організації роботи системи внутрішнього контролю в підприємстві [165, с. 44].

Внутрішній контроль нерідко асоціюється з внутрішньогосподарським контролем. Втім, термін “внутрішній контроль” дещо ширший від терміну “внутрішньогосподарський контроль”, адже передбачає ще і термін “внутрішній аудит”. Сам же внутрішньогосподарський (внутрішньо-

фірмовий) контроль, здійснюється персоналом підприємства (фірми) в межах виконання своїх функціональних повноважень.

В.П.Пантелеєв до об'єктів внутрішньогосподарського контролю, в тому числі, відносить витрати (витрати за елементами, витрати діяльності) [276, с. 106-107].

Контроль в приватному секторі – контроль, який здійснюється у приватному секторі економіки, тобто контроль у недержавному секторі. Цей термін контролю можна вважати різновидом терміну “контроль власника”.

Аудиторський контроль проводять внутрішні або зовнішні аудитори відповідно до наперед визначеної мети, завдань й масштабу аудиторської перевірки.

Аудиторський контроль в Україні розвинутий недостатньо у зв'язку з тим, що існуюча у нас господарсько-фінансова система, поки що не вимагає чесного, прозорого та якісного незалежного контролю.

На думку В.С.Рудницького, І.Д.Лазаришиної, Г.М.Шеремети, В.О.Хомедюк, аудит за об'єктом аудиторського контролю доцільно розрізняти фінансовий і управлінський, а за суб'єктами перевірки – зовнішній та внутрішній [328, с. 6].

Н.І.Дорош відзначає, що операційний аудит, згідно із аспектами виробництва і управління, класифікують, за переконанням цієї авторки, на функціональний (міжфункціональний), організаційно-технічний та всебічний аудит системи виробництва і управління [137, с. 48].

О.А.Петрик вважає, що в Україні “... треба розробити і впровадити Програму інтеграції і гармонізації аудиту (в межах загальної програми його реформування)” [283, с. 112].

Громадський (суспільний) контроль – контроль, який здійснюється громадськими (суспільними) організаціями (співками, товариствами), політичними партіями і рухами, засобами масової інформації, профспівками, місцевими Радами народних депутатів, депутатськими фракціями, групами та окремими депутатами, громадянами або їхніми групами з метою

обстоювання відповідних громадських (суспільних) інтересів перед державою, приватним власником, трудовим колективом, місцевою Радою народних депутатів і органами місцевого самоврядування тощо.

Контроль громадських організацій, спілок, товариств (громадсько-організаційний контроль) передбачає, що такі організації, спілки, товариства (дані організації), організовані за територіальними, творчими, мовними, культурними, мистецькими, національними, етнічними, професійними та іншими ознаками, планують і проводять контроль з метою забезпечення повноцінної діяльності цих організацій та подолання бюрократичних перешкод, формальних підходів до розв'язання їх проблем.

Контроль політичних партій і рухів (громадсько-політичний) полягає в тому, що вони намагаються контролювати своїх політичних опонентів, викривати перед суспільством їхні негативні сторони, вказувати на членів партії, руху опонента, які порушують усталені морально-етичні норми суспільства.

Роль контролю засобів масової інформації (пресово-комунікаційного контролю) (ЗМІ) в сучасному суспільстві важко переоцінити, тому нерідко власники великого бізнесу намагаються мати їх під своїм контролем або володіти ними.

Контроль, здійснюваний окремими громадянами або їх групами (приватно-громадський контроль), на перший погляд, малопомітний в суспільно-політичному процесі країни. Проте, якщо число таких соціально активних громадян зростає на десятки тисяч, тоді у суспільстві починаються позитивні зрушення. З цією метою необхідно розробити і прийняти Закон України "Про громадський контроль в Україні", що дало б змогу посилити роль простих громадян в суспільному житті країни та послабити негативний вплив фінансово-промислових груп на розвиток українського суспільства.

Громадський контроль можуть здійснювати і старійшини населеного пункту, якщо вони офіційно обрані у старійшини громадою села, селища, міста. Цей контроль, на жаль, не набув поширення, проте особливо для сіл

він міг би дати позитивний результат, насамперед з питань контролю за орендою, купівлею-продажем землі, витратами і доходами підприємств.

Профспілковий контроль здійснюється керівниками й активістами профспілкового руху з метою захисту інтересів членів трудового колективу, населеного пункту, регіону, галузі. Проте, профспілковий контроль вважаємо малоефективним у зв'язку з тим, що профспілкові організації перебувають під значним впливом керівників підприємств.

Контроль місцевих Рад народних депутатів, депутатських фракцій та окремих депутатів означає, що ці Ради, депутати, фракції повинні виконувати для громади (суспільства) відповідні конкретні функції в межах відведених їм повноважень.

Змішаний контроль – це контроль, що поєднує в собі кілька видів економічного контролю. Для прикладу, до роботи контролерів за дорученням власника долучаються аудитори; аудиторам в процесі виконання аудиторської перевірки допомагають громадські контролери тощо.

На рисунку 4.3 наведено потенційні варіанти змішаного контролю.

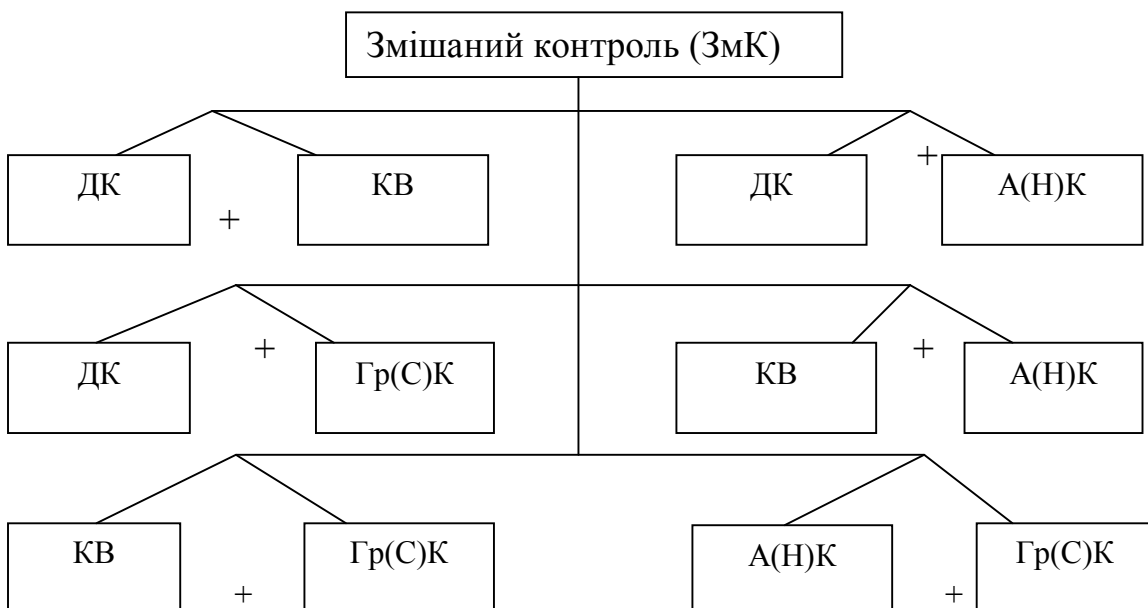


Рис. 4.3. Потенційні варіанти змішаного контролю

Примітка. Розробка автора.

Дані на рисунку 4.3 свідчать що, коли поєднувати різні види економічного контролю попарно, то можна отримати 6 пар зв'язків між названими вище видами контролю.

Таким чином, основними видами економічного контролю за діяльністю підприємств є такі: державний контроль, контроль власника (внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) контроль), аудиторський контроль, громадський (суспільний) контроль, змішаний контроль. Кожне підприємство має обрати собі те поєднання видів економічного контролю за діяльністю підприємств, яке забезпечить йому найвищу ефективність і не буде наражати його на неоправдані ризики.

4.3. Форми і типи економічного контролю як засоби ефективного управління діяльністю підприємств

Економічний контроль відіграє важливу роль у забезпеченні ефективності функціонування підприємств. Його класифікують за відповідними видами, формами і типами, які тісно пов'язані між собою і сприяють економії витрат та збільшенню доходів підприємств. Звідси, види, типи і форми економічного контролю є актуальними та викликають певну зацікавленість з боку науковців в плані подальших пошуків у даному напрямку.

Між вітчизняними науковцями і досі існує суперечка щодо визначень та класифікації понять “форми контролю” і “типи контролю”. Одна група науковців не вживає поняття “типи контролю”, вважаючи, що існує достатньо форм контролю, а типи контролю є однією із класифікаційних ознак цих форм. Друга група (до якої відносимо себе) – переконана, що типи контролю не допустимо відносити до форм контролю, адже це вносить певну плутанину і неясність у термінологію.

Форми економічного контролю – певні характеристики контролю, що пов'язані із застосуванням відповідних його прийомів та способів. Зокрема,

характеристики контролю за часом проведення, джерелами контрольних даних, власне перелік і встановлення специфіки застосування самих прийомів та способів контролю, а також його своєчасності (повноти) і т. д.

Щодо форм економічного контролю, то серед вчених-економістів існує великий діапазон думок. Аналіз розглянутих різними авторами форм дає підстави стверджувати, що більшість авторів сходяться на тому, що форми контролю проявляються за такими ознаками: за часом контролю (попередній, поточний, наступний); за джерелами контрольної інформації (документальний, фактичний); за способами і прийомами проведення контролю (слідство (розслідування), перевірка та / або обстеження, економічний аналіз (аналіз господарської діяльності), ревізія, аудит (аудиторська перевірка), інвентаризація тощо) [М.Г.Белов [16], Ф.Ф.Бутинець [32], Н.С.Вітвіцька [45], Н.Г.Виговська [46], М.В.Грідчена [62], Л.В.Дікань [135]; Є.В.Калюга [163]; Л.В.Нападовська [242], Р.М.Пушкар [319], Б.Ф.Усач [373], В.О.Шевчук [391], М.Я.Штейман [399]].

Частина авторів деталізують форми перевірки (тематичні, камеральні, превентивні, контрольні, поточні контрольні, лічильні, рахункові, арифметичні, формальні, нормативно-правові, зустрічні, перевірки операцій в натурі, дотримання трудової дисципліни, виконання прийнятих рішень) [Ф.Ф.Бутинець [32], Н.С.Вітвіцька [45], Н.Г.Виговська [46]; Л.В.Дікань [135], Л.В.Нападовська [242], В.О.Шевчук [391], М.Я.Штейман [399]].

Окремі ознаки класифікацій подані одним-двома авторами, проте цінність даних від цього не втрачається. Зокрема, Є.В.Калюга класифікує контроль за періодом охоплення подій: до дати складання Балансу і після дати складання Балансу [163, с. 56].

Л.В.Нападовська, серед іншого, виділяє залежно від механізму дії контроль: з прямим зв'язком; зі зворотнім зв'язком; з прямим (зворотнім) зв'язком; залежно від застосування рішень: активний та пасивний контроль [242, с. 71].

В.О.Шевчук вніс низку нових класифікаційних ознак контролю, які важливо урахувати: місце здійснення контрольних дій (інспектування на місцях, дистанційний контроль); час здійснення контрольних дій (статистичний контроль: попередній, поточний, наступний; динамічний контроль: безперервний, дискретний (перервний); передбачуваний, раптовий); цільова заданість контрольних дій (стратегічний, тактичний, програмований, стихійний); ефективність здійснення контрольних дій (знеособлений, безадресний, безцільний, дезорієнтований, паралельний, дублюючий, неповний, запізнений, поверховий)) [391, с. 72].

За часом контролю варто, попри поточний контроль, звертати увагу і на оперативний контроль. Його слід розглядати як окрему форму контролю, яка існує паралельно з поточним контролем, але на відміну від нього, спрямована на забезпечення оперативності отримання контрольних даних.

Щодо форм економічного контролю вчені-економісти висловлюють різні думки (Додаток Р).

Провівши дослідження думок вчених-економістів на рахунок форм економічного контролю, сформулюємо власну думку щодо основних форм економічного контролю, що у концентрованому вигляді показано в таблиці 4.2.

Основні форми економічного контролю у наведеній таблиці відображені за дев'ятьма класифікаційними ознаками. Серед класифікаційних ознак, особисто автор запропонував четверту ознаку (за рівнем контролю), до складу якої увійшли метаконтроль, мегаконтроль, макроконтроль, мезоконтроль, мікроконтроль, мініконтроль, міліконтроль (самоконтроль, зовнішній, внутрішній). По-перше, така ознака є принципово новою ознакою, яку пропонуємо надалі використовувати в системі економічного контролю; по-друге, ця ознака дуже важлива для продовження наших досліджень.

Метаконтроль або глобальний контроль розглядаємо, як контроль, що здійснюється у планетарних масштабах і передбачає зацікавленість в ньому

більшості країн світу. Наприклад, це може бути контроль за незаконними банківськими операціями; за власниками, що переховують свої капітали в офшорних зонах від оподаткування; за надмірним збагаченням окремих фізичних осіб і т. д. Цей контроль має на меті вирішення загальнолюдських проблем.

Таблиця 4.2

Основні форми економічного контролю

№ з/п	Класифікаційні ознаки	Форми економічного контролю
1.	За часом здійснення подій	Попередній, поточний, наступний, оперативний
2.	За джерелами контрольної інформації	Документальний, фактичний
3.	За способами й прийомами (методами) проведення контролю	Перевірка, аудит, обстеження, огляд, інвентаризація, ревізія, економічний аналіз, господарська суперечка, судово-бухгалтерська експертиза, слідство (розслідування)
4.	За рівнем контролю	Метаконтроль, мегаконтроль, макроконтроль, мезоконтроль, мікроконтроль, мініконтроль, міліконтроль (самоконтроль, зовнішній, внутрішній)
5.	За своєчасністю контролю	Ранній, своєчасний, пізній
6.	За суцільністю (повнотою) охоплення контролем	Суцільний (повний), комбінований, вибіркового (часткового)
7.	За відношенням до об'єктів контролю в підприємстві	Зовнішній, внутрішній
8.	Щодо плану проведення контролю	Плановий, позаплановий (раптовий)
9.	За рівнем автоматизації контролю	Автоматизований, частково автоматизований, неавтоматизований

Примітка. Розробка автора на основі узагальнення і відбору пропозицій вітчизняних вчених-економістів в Додатку Р.

Мегаконтроль, на нашу думку, є контролем, що охоплює якийсь континент (Європу, Азію, Латинську Америку тощо) або певну його частину (Західну та/або Центральну Європу, Південно-Східну Азію, Північну Америку і т. ін.). Такий контроль здійснюється з метою розв'язання якихось континентальних або регіонально-континентальних проблем.

Макроконтроль здійснюється на території окремої держави і його метою є розв'язання відповідних загальнодержавних проблем.

Мезоконтроль – контроль, що стосується відповідного регіону держави (наприклад, Києва та/або Київської області, Автономної Республіки Крим (АРК) або Південного її берега; Тернопільської області або її північних районів). Такий контроль має на меті розв’язання регіональних проблем.

Мікроконтроль – контроль, що здійснюється на рівні певного підприємства. Такий контроль має на меті захист законних інтересів власника (власників), акціонерів, трудового колективу, держави. Тут може здійснюватись контроль за правильністю та ефективністю використання майна і коштів власника (власників), за формуванням витрат й доходів підприємства та розподілом його прибутків (покриттям збитків), за обґрунтованістю і справедливістю в момент нарахування дивідендів, заробітних плат.

Мініконтроль – контроль, що проводиться на рівні структурних підрозділів підприємства (цехів, бригад, дільниць, відділків і тощо). Мета даного контролю полягає в тому, щоб забезпечити виконання завдань, поставлених перед структурними підрозділами як за кількісними, так і за якісними показниками. Мініконтроль зводиться, в основному, до технологічного контролю, контролю за витратами в розрізі статей та контролю за обсягами виробленої продукції.

Міліконтроль – контроль, що здійснюється на рівні окремого виконавця та/або робочого місця. Цей контроль здійснюється з метою підтримки і забезпечення ефективної роботи того або іншого працівника підприємства та/або робочого місця (якщо на одному робочому місці позмінно працює 2-3 працівники). В процесі міліконтролю стежать за виконанням працівником планового завдання з випуску продукції, її кількістю, допущеним у процесі виробництва браком, дотриманням норм списання матеріалів на виробництво; технічним станом машин і обладнання, що закріплені за працівником; дотриманням вимог технологічного процесу й т. д.

Доречно звернути увагу і до ставлення контролера-ревізора до перевірок, які він проводить: формальне, неформальне, упереджене. Нерідко останнє виходить на першу позицію, особливо, коли до контролера – ревізора доведено план збору штрафів із платників податків.

Водночас, із видами та формами економічного контролю, важливо згадати і про типи або, як ми вважаємо, спеціалізацію контролю.

В літературних джерелах типам контролю відведено недостатньо уваги.

М.В.Грідчена, В.Б.Захожай, Л.Л.Осіпчук та інші автори, до типів контролю відносять: фінансовий, правовий, адміністративний, технічний, екологічний, санітарний та інші [62, с. 256].

Р. М.Пушкар, Н.П.Тарнавська розглядають наступні типи контролю: лінійний, функціональний та операційний [319, с. 237].

М.Ф.Максімова в межах внутрішнього економічного контролю переконливо виокремлює чотири моменти контролю: 1) за ознакою зв'язку із суб'єктними відносинами (безпосередній, опосередкований і колегіальний); 2) за ознакою зв'язку із його суб'єктами (контроль, який здійснюють власники; контроль, який проводить адміністрація; контроль, що здійснюють офісні служби; контроль, який здійснюють управлінські структури лінійних підрозділів); 3) за ознакою зв'язку із організацією контролю (плановий чи ситуаційний); 4) за ознакою періодичності контрольних заходів щодо об'єкта контролю (систематичне, періодичне й епізодичне обстеження) [219, с. 9].

Із чотирьох перелічених вище моментів лише другий повною мірою належить до типів контролю. Спираючись на висновки В. Ф. Максимової, уточнимо і спростимо назви цих типів: контроль від власників, контроль від адміністрації, контроль від офісних служб та контроль від лінійних підрозділів.

Поняття “тип контролю” не бажано вилучати з понять, пов'язаних із економічним контролем, адже поняття “види контролю” та “форми

контролю” не зможуть повністю замінити поняття “типи контролю”, інакше може звучитись поле для дослідження та виникне певна неясність під час розмежування конкретних форм і типів контролю.

Тип контролю – це певна, чітко окреслена, за якоюсь вагомою ознакою, група об’єктів контролю, на яку він, переважно, націлений. Наприклад, цінова (на перевірку цін), податкова (на перевірку податків і платежів), казначейська (на перевірку цільового використання бюджетних коштів) та інші ознаки контролю.

Глосарій термінів (в тому числі терміну “тип контролю”), пов’язаних з теоретико-методологічними засадами обліку і контролю витрат та доходів підприємств подано окремим Додатком С.

Загалом пропозиції щодо виокремлення типів економічного контролю подані в Додатку Т.

Окремо доцільно виокремити питання про тематичний контроль (перевірки) на рівні підприємства. Для звичайного виробничого підприємства тематичний контроль може мати такі теми: контроль за наявністю та рухом грошових коштів і цінних паперів; контроль за процесом постачання та розрахунковими й кредитними операціями; контроль за іншими зобов’язаннями; контроль за основними засобами й нематеріальними активами; контроль за виробничими та іншими запасами; контроль за обсягом і якістю праці й заробітною платою; контроль за процесом виробництва, його витратами, собівартістю продукції (робіт, послуг); контроль за процесом збуту продукції (робіт, послуг) і повнотою й своєчасністю отримання доходів; контроль за процесом залучення в підприємство та використанням інвестиційних, інноваційних ресурсів; контроль за власним і залученим капіталом й забезпеченням зобов’язань; контроль за фінансовими результатами, утворенням прибутків (списанням збитків) і фінансовим станом підконтрольного підприємства; контроль за станом господарського обліку, звітності та внутрішньогосподарського (внутрішньофірмового) контролю.

Висновки до розділу 4.

1. Контроль розглядаємо, як багатовимірну категорію, що проявляється по-різному (залежно від мети, завдань, предмета, методу, видів та форм, типів тощо): функція, проблема, наука, освітня дисципліна, система, процес, джерело інформації, індикативний фактор, механізм перевірки і т. д.
2. До уже існуючих пропонуємо додати 4 аспекти трактування контролю: міжнародний (контроль як один із напрямків співпраці і розвитку країн; контроль як спосіб боротьби з глобальними викликами; контроль як форма впливу однієї держави на іншу), фінансовий (контроль як механізм встановлення матеріальної відповідальності працівників і відстеження процесу повноти та своєчасності розрахунків з відшкодування завданих збитків; контроль як інструмент економії суспільних витрат, наповнення бюджету); інституційний (контроль як сильний мотиваційний аргумент для розвитку, реформування або припинення діяльності відповідних суспільних інститутів; контроль як сегмент суспільних інститутів) і морально-психологічний (контроль як система відповідних неформальних морально-етичних стосунків; контроль як чинник формування певних морально-психологічних станів у контролерів; контроль як спосіб мислення контролера).
3. Під економічним контролем пропонується розуміти внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) та зовнішній контроль господарсько-фінансової діяльності підприємства (організації, закладу), який здійснюється представниками державних органів управління економікою, спеціальних державних контролюючих і адміністративних органів, аудиторськими фірмами, громадськими та внутрішньогосподарськими (внутрішньофірмовими) контролерами в межах визначених для них повноважень і за розробленою завчасно програмою.
4. Виокремлено 3 групи функцій економічного контролю: основні, суміжні та допоміжні. До основних віднесено такі функції: спостережно-

наглядову, пошуково-перевірвальну, інформаційно-сигнальну, профілактико-захисну, регульовально-коригувальна. До суміжних функцій зараховано: планувально-прогнозну, мобілізаційно-дисциплінарну, науково-пізнавальну. Серед допоміжних функцій, виходячи з отриманих в процесі дослідження результатів виділено такі: оцінювально-аналітичну, інструктивно-комунікаційну, виховну, відображувально-фіксувальну.

5. Функції економічного контролю, запропонувані вище, мають суттєве значення для підвищення ефективності здійснюваних витрат і отримуваних підприємствами доходів. Зокрема, йдеться про поліпшення якості спостереження і нагляду за елементами та статтями витрат, пошуку резервів зростання доходів за рахунок скорочення термінів їхнього отримання, профілактико-захисних заходів щодо непродуктивних витрат і браку продукції, планування та прогнозування обсягів, термінів, структури доходів тощо.

6. Під видами економічного контролю у дисертації розуміється система органів (груп) контролю, які захищають інтереси держави, приватного або колективного власника, замовника, а також громади, суспільства. В Україні поширені такі види економічного контролю за діяльністю підприємств, в тому числі контролю за витратами і доходами: державний, контроль власника (внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) контроль), аудиторський (незалежний), громадський (суспільний) та змішаний контроль. З них нині превалюють державний контроль і контроль власника.

7. До державного контролю віднесено такі підвиди: відомчий і міжвідомчий (позавідомчий). Контроль власника (внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) контроль) передбачає наступні підвиди: особистий контроль власника, контроль за дорученням власника, колективний контроль власників, контроль на замовлення власника, контроль окремих видів (напрямків) діяльності підприємства. Аудиторський (незалежний) контроль має такі підвиди: зовнішній і внутрішній. До складу громадського (суспільного) контролю входять наступні підвиди: контроль політичних

партій, рухів, контроль засобів масової інформації, контроль здійснюваний деякими громадянами або їх групами, контроль за участю професійних спілок, контроль місцевих рад народних депутатів, депутатських фракцій, груп та окремих депутатів. У змішаному контролі не виокремлено підвидів, а лише розглянуто 6 його потенційних варіантів.

8. В ролі основних форм економічного контролю виступають такі форми: за часом здійснення контролю (попередній, поточний, наступний і оперативний); за джерелами контрольної інформації (документальний, фактичний); за способом й прийомами проведення контролю (слідство (розслідування), господарська суперечка, перевірка, обстеження, огляд, економічний аналіз, ревізія, аудит, інвентаризація, судово-бухгалтерська експертиза); за рівнем контролю (метаконтроль, мегаконтроль, макроконтроль, мезоконтроль, мікроконтроль, мініконтроль, міліконтроль (зовнішній, внутрішній, самоконтроль)); за своєчасністю контролю (ранній, своєчасний, пізній); за суцільністю (повнотою) охоплення (суцільний (повний), комбінований, вибіркового (часткового)); за відношенням до об'єктів контролю в підприємстві та щодо плану проведення контролю (плановий, позаплановий (раптовий)); за рівнем автоматизації контролю (автоматизований, частково автоматизований, неавтоматизований). Серед класифікаційних ознак, особисто автор запропонував четверту ознаку (за рівнем контролю), до складу якої увійшли метаконтроль, мегаконтроль, макроконтроль, мезоконтроль, мікроконтроль, мініконтроль, міліконтроль (самоконтроль, зовнішній, внутрішній). По-перше, така ознака є принципово новою ознакою, яку пропонуємо надалі використовувати в системі економічного контролю; по-друге, ця ознака дуже важлива для продовження наших досліджень.

9. До типів економічного контролю в Україні зараховано наступні: загальноекономічний; банківсько-фінансовий; вузькоспеціалізований; державно-адміністративний контроль; аудиторсько-спрямовуючий; загальнопідприємницький (адміністративний); структурно-підприємницький

контроль; контроль за робочим місцем, робітником (працівником); продуктовий; функціональний; ресурсний; громадсько-організаційний; громадсько-політичний; пресово-комунікаційний; приватно-громадський, старійшинський; профспілковий; депутатський контроль.

10. Для економічного контролю за витратами і доходами підприємств використовують переважно більшість згаданих вище форм та типів цього контролю, правда із врахуванням форм власності й галузевої специфіки самого підприємства.

Основні положення, розкриті автором у розділі 4, опубліковані у низці його наукових праць [11; 68; 73; 77; 81; 82; 88; 92; 93; 96; 1084 116; 130; 133; 233].

РОЗДІЛ 5

МЕТОДОЛОГІЧНІ СКЛАДОВІ КОНТРОЛЮ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ

5.1. Розвиток контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг)

Контроль за діяльністю підприємств можна здійснювати з врахуванням напрямків контролю, серед яких провідним вважаємо, контроль за витратами і доходами.

Контроль за витратами і доходами сільськогосподарських підприємств необхідно здійснювати на різних рівнях управління, протягом коротких та довгих відрізків часу, на внутрішніх і зовнішніх ринках, за видами і назвами конкурентоздатності продукції (робіт, послуг) тощо. Цей контроль має бути спрямованим, загалом, на забезпечення досягнення високої якості продукції за мінімальних витрат і максимальних доходів.

Контроль за витратами і доходами в процесі зміцнення конкурентоспроможності сільськогосподарських підприємств має бути спрямованим, насамперед, на реалізацію наступних завдань:

- встановлення конкурентоспроможних видів і назв сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) та питомої ваги їхніх витрат і доходів у загальних витратах, доходах сільськогосподарських підприємств (за даними рахунків 23 “Виробництво”, 26 “Готова продукція”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”);
- визначення сум витрат на нову техніку, технології, будівництво і питому вагу витрат на них у капітальних витратах підприємств (за даними рахунків 10 “Основні засоби” та 15 “Капітальні інвестиції”);
- з’ясування повноти і структури надходжень доходів від реалізації конкурентоспроможних видів продукції (робіт, послуг) (за даними рахунка 70 “Доходи від реалізації”);

- встановлення сум і структури собівартості реалізації конкурентоспроможних видів та назв продукції (робіт, послуг) (за даними рахунка 90 “Собівартість реалізації”);
- визначення сум і структури собівартості реалізації конкурентоздатних видів і назв продукції (робіт, послуг), в тому числі витрат на транспортні перевезення, рекламні заходи, дослідження ринку і т. д. (за даними рахунка 93 “Витрати на збут”).

Перевірка витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) є важливим напрямком економічного контролю в рамках операційного контролю. В цьому напрямку досліджень наукових праць недостатньо, зважаючи на те, що в Україні функціонують десятки видів виробництв.

М.Білуха, С.Іваніна розглядають контроль за витратами на виробництво як контроль за процесами й чинниками, що суттєво впливають на формування собівартості і на її величину, тобто за витратами, які складають основу собівартості продукції під час її виробництва та реалізації. Ці автори висловлюють думку, що система контролю за витратами має виконувати наступні завдання: зниження використання ресурсів на одиницю продукції, скорочення матеріальної трудомісткості даної продукції, усунення браку і неоправданих витрат [20, с. 59].

Л.В.Дікань зазначає: “Ефективним методом перевірки правильності та документальної обґрунтованості списання витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка і звірка даних первинних документів, а саме лімітних норм, норм розкрою, відомостей за сировиною і матеріалами з даними аналітичного і синтетичного обліку (...) і звітними матеріалами ...” [136, с. 75].

Ю.С.Коваленко, В.Г. Лінник підкреслюють, що важливу роль у процесі контролю за виробництвом, в тому числі за його витратами мають відіграти безпосередні виконавці. Вони зазначають: “Практика показує, що дієвість контролю в значній мірі залежить від того, наскільки активну участь в ньому беруть самі учасники виробничих процесів, робітники” [177, с. 63-64].

Погоджуємо з думкою Ю.С.Коваленка, В.Г.Лінника і вважаємо, що правильно поступають ті керівники підприємств, які активно залучають та стимулюють простих виконавців брати участь в контролі за витратами на виробництво, виходом продукції, поліпшенні технології та організації виробничого процесу, пошуці вигідних каналів її збуту та покупців.

Ефективний контроль за найважливішими проблемами підприємств можна здійснювати з врахуванням напрямків контролю, серед яких провідним, вважаємо, контроль за витратами і доходами.

Основними завданнями контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств є такі: контроль за виконанням обсягів виробництва продукції в розрізі певної номенклатури; перевірка дотримання норм списання матеріальних ресурсів у витрати на виробництво; попередження браку у виробництві та контроль за процедурою виправлення допущеного браку та / або відшкодування втрат від нього; контроль за використанням трудових ресурсів, нарахуванням оплати праці, фіксування і аналіз причин втрат робочого часу; перевірка ефективності використання основних засобів та нематеріальних активів виробничого призначення; фіксування простоїв, пов'язаних з поломками сільськогосподарських машин і механізмів, простоїв через відсутність замовлень, сировини й матеріалів; контроль за непрямими витратами.

Контроль за витратами на виробництво у сільськогосподарських підприємствах може проводитись як із застосуванням варіантів контрольно-ревізійної роботи, так і варіантів з використанням аудиторської діяльності. Загалом, є сім варіантів контролю за витратами на виробництво, які можна об'єднати у дві групи:

варіанти контрольно-ревізійної роботи (контрольно-ревізійна група або контролер-ревізор; голова і члени ревізійної комісії; контроль здійснюють власники, керівники та спеціалісти підприємства);

варіанти аудиторської діяльності (зовнішня аудиторська фірма (аудитор); внутрішня аудиторська фірма (аудитор); внутрішня аудиторська

діяльність власника, керівників спеціалістів за сумісництвом; спільна аудиторська діяльність зовнішніх та внутрішніх аудиторів) (додаток У).

Розглянемо різні варіанти контролю за витратами на виробництво у практичній діяльності сільськогосподарських підприємств (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Характеристика варіантів контролю за витратами на виробництво у низці сільськогосподарських підприємств Тернопільської області

№ з/п	Назва сільськогосподарського підприємства	Варіант контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг)
1.	Приватно-орендне підприємство “Іванівське” (с. Іванівка) Тербовлянського району	Штатного голови ревізійної комісії в підприємстві немає, його функції за сумісництвом виконує головний бухгалтер підприємства. Директор, фахівці підприємства (в тому числі бухгалтери) здійснюють оперативний контроль витрат на виробництво.
2.	Приватне а агропромислове підприємство “Агропродсервіс” (с. Настасів) Тернопільського району	Протягом звітнього року у рослинництві ведеться оперативний контроль витрат за періодами сільськогосподарських робіт, а у тваринництві (вирощування свиней) – щомісячний контроль за допомогою “Звіту по свинарству” *. Крім того, проводиться щорічний зовнішній аудит фінансової звітності, за підсумками якого коригується наказ про облікову політику підприємства.
3.	Приватне підприємство “Земля” (с. Острів) Тернопільського району	Директор і бухгалтер підприємства здійснюють оперативний контроль за витратами на виробництво по мірі потреби.
4.	Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю “Вікторія” (с. Байківці) Тернопільського району	Штатного голови ревізійної комісії в підприємстві немає, його функції за сумісництвом виконує головний бухгалтер підприємства. Протягом звітнього року у рослинництві ведеться оперативний контроль витрат за періодами сільськогосподарських робіт, а у тваринництві (вирощування свиней) – щомісячний контроль за допомогою “Звіту по свинарству”.
5.	Приватне підприємство науково-виробниче агропромислове підприємство “Ель Гаучо” (сmt. Товсте) Заліщицького району	Протягом року здійснення поточного внутрішнього контролю за витратами на виробництво забезпечує головний бухгалтер, галузеві фахівці підприємства. За підсумками звітнього року, щорічно власник, центральний офіс якого знаходиться у м. Києві, замовляє зовнішній аудит.
6.	Сільськогосподарське товариство з обмеженою відповідальністю “Маяк” (с. Поділля) Заліщицького району	Штатного голови ревізійної комісії в підприємстві немає, його функції за сумісництвом виконує головний бухгалтер підприємства. Неперіодично проводяться оперативні перевірки витрат на виробництво і виходу продукції.
7.	Товариство з обмеженою відповідальністю “Бучачагрохлібпром” (м. Бучач)	В підприємстві працює контрольно-ревізійна група з 2 контролерів, яка займається проведенням інвентаризацій, оперативних перевірок витрат на виробництво і виходу продукції.

* Примітка. “Звіт по тваринництву” показано у Додатку Ф.

Для кращого розуміння суті та змісту контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) сільськогосподарськими підприємствами подаємо його за певними класифікаційними ознаками (рис 5.1).

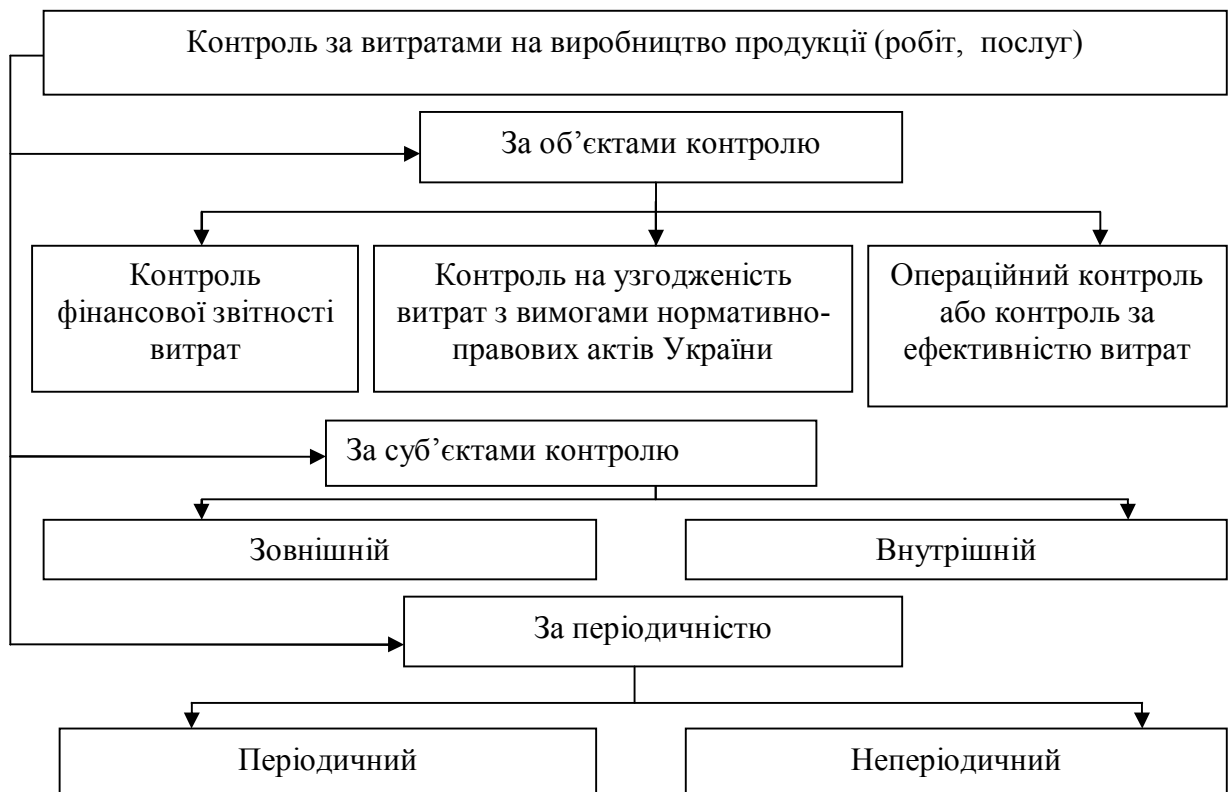


Рис. 5.1. Контроль за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) в розрізі об'єктів, суб'єктів та періодичності.

Примітка. Складено автором на основі : [92, с. 6].

Беручи до уваги інформацію з рисунка 5.1, вважаємо, що контроль за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) можна класифікувати в розрізі наступних ознак: за об'єктами (контроль фінансової звітності щодо витрат, контроль на узгодженість витрат за вимогами відповідних нормативно-правових актів України, операційний контроль або контроль за ефективністю витрат); за суб'єктами (зовнішній і внутрішній); за періодичністю (контроль за витратами в міру потреб).

Контроль сільськогосподарське підприємство, як відомо, проводить власними силами (якщо у підприємстві працює (працюють) на штатній основі аудитор (аудитори)) або за допомогою працівників аудиторської фірми, тобто силами залучених зі сторони сертифікованих аудиторів. Аудиторський контроль власними силами, за нашими спостереженнями, здійснюють, в основному, великі підприємства, де чисельність працівників не менше 0,2 тис. осіб.

Перевага аудиторського контролю власними силами, вважаємо, полягає в тому, що свій аудитор краще за залученого знає специфіку діяльності сільськогосподарського підприємства, йому потрібно менше часу на підготовку до проведення аудиторського контролю за затратами на виробництво продукції (робіт, послуг).

З іншого боку, внутрішній аудитор уже звикся до певної обстановки, в якій працює дане сільськогосподарське підприємство, і не завжди вчасно може помітити якихось суттєвих змін, які відбуваються у виробничому процесі підприємства загалом або в його окремих структурних підрозділах.

Для проведення якісного та ефективного контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг), за нашим переконанням, доцільно сформувавши різнопланову базу джерел (рис. 5.2).

Як свідчить інформація подана на рисунку 5.2, джерелами даних для проведення контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) є шість груп джерел даних: 1) первинних даних обліку; 2) синтетичного і аналітичного обліку; 3) звітності; 4) планових та нормативних даних; 5) управлінського обліку; 6) за результатами проведених в підприємстві ревізій та перевірок. Кожна з наведених вище груп джерел даних може мати підгрупи, а ті – конкретні назви джерел, які в тому чи іншому сільськогосподарському підприємстві можуть не співпадати за назвою, формою і структурою даних.



Рис. 5.2. Джерела даних для проведення контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг).

Примітка. Розробка автора.

Зовнішній аудитор витрачає, зазвичай, на підготовку до проведення аудиторського контролю за витратами на виробництво продукції (робіт,

послуг) більше часу, ніж внутрішній аудитор або контролер-ревізор, проте, як людина зі сторони, він може виявити значно більше порушень і зловживань у підприємстві та його сегментах, запропонувати підприємству якісь нові підходи та управлінські рішення, пов'язані з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг).

Звідси, таке порівняння переваг і недоліків в роботі внутрішніх та зовнішніх аудиторів дає нам змогу зробити висновок про те, що навіть, якщо в сільськогосподарському підприємстві функціонує внутрішня аудиторська служба, варто періодично (наприклад, раз на 2-3 роки) залучати до аудиторського контролю операцій, пов'язаних з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг), зовнішніх аудиторів.

Мета зовнішнього аудиторського контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг), на нашу думку, полягає в тому, щоб перевірити стан первинного, синтетичного і аналітичного обліку витрат на виробництво продукції (робіт, послуг); оперативної звітності про виробничу діяльність сільськогосподарського підприємства та адекватність прийняття на її підставі управлінських рішень про обсяги виробництва, номенклатуру продукції (робіт, послуг), прямі та непрямі витрати тощо, а також, водночас, провести перевірку надійності і ефективності роботи внутрішніх аудиторів.

За результатами зовнішнього аудиторського контролю операцій, пов'язаних з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг), аудитор (аудитори) зобов'язаний (зобов'язані) підготувати відповідний аудиторський звіт.

В аудиторському звіті (довідці) за результатами здійсненого контролю операцій, пов'язаних з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) підприємств, що функціонують у сфері сільського господарства, на наш погляд, бажано відобразити:

- 1) стан виробничої діяльності сільськогосподарського підприємства і виявлені тенденції перспектив його розвитку;

2) динаміку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) та її собівартості загалом по підприємству і його структурних підрозділах;

3) своєчасність, достовірність і повноту відображення у первинних документах витрат на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) за статтями (насамперед, кормів (в тому числі покупних); мінеральних добрив; оплати послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями; нафтопродуктів; насіння і посадкового матеріалу; електроенергії; запасних частин, ремонтних і будівельних матеріалів), та елементами (зокрема, матеріальних витрат, витрат на оплату праці, амортизації);

4) правильність складання кореспонденції рахунків, наявність нетипової кореспонденції та її обґрунтованість;

5) глибину та розгалуженість аналітичного відображення витрат на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) і їхню економічну доцільність;

6) якість та своєчасність оперативної звітності, а також надійність і оптимальність системи, яка її забезпечує;

7) висновки та пропозиції аудитора (аудиторів), контролера-ревізора щодо поліпшення системи обліку, звітності і контролю за операціями, пов'язаними з витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг).

В процесі проведення контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) особлива увага аудитора, контролера-ревізора має бути зосереджена на найважливіших узагальнюючих показниках обліку, пов'язаних з прямими і непрямими витратами (табл. 5.2).

З даних таблиці 5.2 випливає, що найважливішими узагальнюючими показниками для контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг), на які повинен звернути

особливу увагу аудитор, контролер-ревізор, на наш погляд, виступають традиційні узагальнюючі показники витрат: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі та непрямі (накладні) витрати.

Таблиця 5.2

Найважливіші узагальнюючі показники для контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг)

№ з/п	Показники для контролю	Характеристика показників і спрямування особливої уваги аудитора, контролера-ревізора
1.	Прямі матеріальні витрати	Прямі матеріальні витрати є особливим видом витрат, адже в структурі цих витрат багатьох підприємств виробничої сфери вони займають 65-75 %. Тому аудитор, контролер-ревізор повинен встановити види, групи, назви матеріальних ресурсів, що використовуються у процесі виробництва; наявність в підприємстві планів, програм і нормативів щодо їхнього використання; порядок списання цих ресурсів і наскільки реально дотримуються цього порядку відповідні працівники підприємства
2.	Прямі витрати на оплату праці	Прямі витрати на оплату праці в структурі витрат на виробництво продукції складають орієнтовно 10-15 %. Завдання аудитора, контролера-ревізора полягає в тому, щоб перевірити чи немає випадків нарахувань і виплат, що безпосередньо не пов'язані з виробництвом (для робітників виробничої сфери). Якщо в підприємстві є такі випадки, то необхідно по кожному випадку встановити у зв'язку з чим виникла така ситуація, хто і як її документально оформив, які це мало наслідки для підприємства
3.	Інші прямі витрати	До інших прямих витрат підприємства відносять відрахування на соціальні заходи, амортизацію на основні засоби виробничого призначення, освітлення, опалення, водопостачання, виконані роботи і надані послуги для відповідних виробництв. Інші прямі витрати у структурі усіх витрат підприємства становлять 5-10 %. Досліджуючи інші прямі витрати, аудитор, контролер-ревізор повинен виявити основні джерела втрат (особливо електроенергії, тепла, води) і запропонувати підприємству певні заходи з метою зменшення цих витрат
4.	Непрямі (накладні) витрати	Непрямі (накладні) витрати, за нашими оцінками, у підприємстві складають 10-15 % усіх витрат. До непрямих (накладних) витрат відносять усі інші витрати, які безпосередньо стосуються виробничого процесу, проте їх прямо не можна віднести на той або інший вид продукції. Зокрема, оплата праці та витрати загальноцехового персоналу, амортизація виробничого обладнання і т.д. Непрямі (накладні) витрати необхідно контролювати за кожною запланованою статтею цих витрат з обов'язковим виявленням відхилень та причин, що їх породила

Примітка. Розробка автора.

З приводу контролю за непрямими витратами заслуговує на увагу думка В.А.Єрофєєвої, яка пропонує здійснювати такий контроль не знеособлено, а за функціональними підрозділами із визначенням конкретного центру відповідальності за певну частину непрямих витрат [145, с. 101].

До кожного з цих узагальнюючих показників аудитор, контролер-ревізор, має знайти особливий підхід, від якого залежатиме успіх перевірки витрат на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг), як одного із сегментів контролю.

У сільському господарстві контроль за витратами здійснюють за видами виробництв і господарств, видами та групами культур і тварин, видами сільськогосподарських робіт та технологічних процесів, видами діяльності, центрами витрат і місцями їхнього виникнення, а також за витратами капітального характеру.

Значний потенціал контролю за витратами на виробництво у сільському господарстві закладений в чековій формі розрахунків. Одним із тих сільськогосподарських підприємств, де вона була успішно запроваджена і прижилась у 1980-х рр., був колгосп ім. І.Дворського Монастириського району Тернопільської області. Досвід цього сільськогосподарського підприємства показав, що успішність запровадження чекової форми розрахунків, в основному, залежить від рівня підготовки спеціалістів, керівників виробничих підрозділів і простих виконавців до роботи з такою формою розрахунків; належного стану обліку в підприємстві та його підрозділах; обґрунтованості внутрішньогосподарських цін на матеріальні ресурси, роботи і послуги; відповідальності і матеріальної зацікавленості працівників у економії витрат та збільшенні обсягів продукції; періодичності витрат, що визначає частоту і терміни (або один раз на місяць, або в кожному випадку окремо, або по мірі одержання матеріальних ресурсів тощо) виписування розрахункових чеків [75, с. 2-4].

Л.К.Сук стверджує, що за чекової системи у рослинництві доцільно вести постійний контроль у розрізі таких статей витрат: витрати на оплату праці, роботи і послуги, витрати на утримання основних засобів, інші витрати, а у тваринництві додатково ще контролюють корми і втрати від загибелі тварин [359, с. 112].

Нині ситуація зі структурою витрат на виробництво сільськогосподарської продукції дещо інакша, ніж раніше, тому контролювати тепер необхідно трохи інші статті витрат.

Витрати на виробництво сільськогосподарської продукції (за елементами) у 2011 р. за структурою були такими: оплата праці – 9,1 %, відрахування на соціальні заходи – 3,1 %, матеріальні витрати, які увійшли до собівартості продукції – 71,2 %, амортизація – 4,9 %, інші витрати – 11,7%.

В рослинництві основними елементами витрат є матеріальні витрати (68,2 %), інші витрати (14,7 %), оплата праці (8,8 %), амортизація (5,4 %). Серед матеріальних витрат превалюють такі статті: мінеральні добрива (25,1 %), оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями, та інші матеріальні витрати (24,9 %), нафтопродукти (20,4 %), насіння і посадковий матеріал (17,1 %), запасні частини, ремонтні і будівельні матеріали для ремонту (8,6 %).

У тваринництві найважливішими елементами витрат є матеріальні витрати (78,8 %), оплата праці (9,7 %), інші витрати (4,3 %), амортизація (3,6 %). Основними статтями витрат серед матеріальних витрат у тваринництві є: корми (73,7 %), з них покупні (35,8 %); оплата послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями, та інші матеріальні витрати (8,7 %), інша продукція сільського господарства (зерно, овочі для годівлі тварин і птиці, молоко для випоювання телят, поросят) (4,2 %), нафтопродукти (3,7%), електроенергія (3,7 %), запасні частини, ремонтні і будівельні матеріали для ремонту (3,4 %), паливо (2,6 %) [265, с. 17-18].

В рослинництві нині потрібно, насамперед, контролювати витрати на мінеральні добрива, послуги і роботи, нафтопродукти, насіння та посадковий матеріал, а у тваринництві підконтрольними найкраще визначити наступні статті матеріальних витрат: корми (за видами та місцем виробництва); роботи і послуги; інша продукція сільського господарства (за її видами).

Контрольна діяльність за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) у сільськогосподарських підприємствах повинна бути спрямована на застосування таких методів контролю, які б забезпечували надійне попередження і своєчасне виявлення фактів господарських порушень, пов'язаних з використанням (псуванням) кормів (в тому числі покупних); мінеральних добрив; оплати послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями; нафтопродуктів; насіння і посадкового матеріалу; електроенергії; запасних частин, ремонтних та будівельних матеріалів.

Серед методів контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) акцентуємо дієвість таких:

- перевірка витрат за статтями і елементами за допомогою планових (нормативних) показників у бізнес-планах, виробничих завданнях;
- формування, перевірки та регулювання кошторисів витрат підприємства загалом, його виробничих одиниць;
- факторного аналізу чинників, що мають значний негативний вплив на витрати на виробництво продукції (робіт, послуг);
- технічного контролю за витратами з використанням систем gps, автоматизованого подавання води, кормів, дозування насіння, мінеральних добрив, отрутохімікатів тощо;
- використання чекової форми, нормативно-чекової системи, нормативного методу обліку і контролю за витратами;
- фактичного огляду місць виробництва, зберігання і реалізації продукції на предмет оцінки реальності сум витрат з ними пов'язаних;
- інвентаризації витрат незавершеного виробництва;

- обстеження посівів сільськогосподарських культур, продуктивності тварин і птиці та витрат на їхнє виробництво;
- документальної ревізії в частині витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) шляхом ґрунтовного вивчення і глибокого аналізу фактів господарського життя на основі первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності;
- судово-бухгалтерська експертиза правдивості первинних документів, облікових реєстрів, підписів посадових осіб, пов'язаних з витратами на виробництво продукції (робіт, послуг);
- зустрічної перевірки ідентичності аналогічних показників у різних первинних документах, облікових реєстрах, формах звітності;
- внутрішнього або зовнішнього слідства (розслідування) на предмет законності та доцільності здійснення витрат на виробництво продукції (робіт, послуг);
- господарської суперечки між підприємствами, структурними підрозділами підприємства стосовно обсягів, якості здійснених витрат товарно-матеріальних цінностей, виконаних робіт, наданих послуг;
- контролю за центрами відповідальності;
- методу самоконтролю робітників (як складової контролю за центрами витрат) за законністю і доцільністю здійснення витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) .

Основними методами контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) є чекова форма, нормативно-чекова система, нормативний методу обліку і контролю за витратами.

Отже, контроль операцій, пов'язаних з витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) належить до сфери операційного контролю, зокрема конкретніше він належить до функціонального контролю як його підвиду. Цей контроль має здійснюватись

не тільки внутрішніми аудиторами, контролерами-ревізорами, але і зовнішніми аудиторами (наприклад, один раз на 2-3 роки). Аудиторський звіт (довідка) повинен (повинна) відображати низку важливих пунктів, зазначених вище, без яких він буде неповним і неякісним. Серед методів контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) пріоритетними є метод перевірки витрат за статтями і елементами за допомогою планових (нормативних) показників у бізнес-планах, виробничих завданнях; метод використання чекової форми, нормативно-чекової системи, нормативного методу обліку і контролю за витратами. Такі методи можуть застосовуватись відособлено або у певному поєднанні між собою.

5.2. Витрати діяльності та методи контролю за ними

Контроль за витратами діяльності займає відповідне місце в системі управління витратами сільськогосподарських підприємств. В структурі усіх витрат таких підприємств ці витрати, в основному, складають 10-15 %. До витрат діяльності відносять витрати, що безпосередньо не відносяться до витрат на виробництво. Нині актуально віднайти таку сукупність методів контролю за витратами підприємств, особливо за витратами діяльності, яка б забезпечила зростання ефективності його діяльності і сприяла б зменшенню ризиків банкрутства в умовах гіперконкуренції та перманентної кризи світової економіки і її сегментів.

Г.Бурмістров звертає увагу на те, що система управління підприємством найефективніша тоді, коли співіснує поруч з іншими поширеними програмами та методами. Зокрема, її нескладно компонувати із такими технологіями управління як система планування з використанням нормування та наукового прогнозування; система збалансованих показників (СЗП) і ключових показників ефективності (КПЕ); система комплексного аналізу і контролінгу; побудова облікової системи і визначення контрольних

показників; управління персоналом із застосуванням мотивації, системи залучення в бізнес-процеси; системою організаційного забезпечення управління [28, с. 6].

М.Г.Грещак, О.С.Коцюба переконані, що елементно в системі управління витратами систему контролю утворюють функції обліку і аналізу. До завдань контролю за витратами, на думку цього автора, зараховують: моніторинг, виявлення відхилень фактичних від запланованих витрат та їх аналіз з метою регулювання, корегування планів [61, с. 80].

М.А.Костів, А.В.Озеран констатують, що менеджери підприємства можуть ефективніше контролювати його діяльність (шляхом порівняння фактичних результатів із запланованими). Зокрема: розподіл ресурсів (дані управлінського обліку про рівень виробництва, оптимальний асортимент продукції, обсяги капітальних інвестицій) та оцінка витрат і вигод (дані обліку про розміри здійснених витрат та одержаних вигод під час виконання запланованих дій. Управлінські рішення приймаються за наслідками зіставлення витрат із доходами) [186, с. 107].

Під час контролю за витратами діяльності сільськогосподарських підприємств аудитори, контролери-ревізори мають бути націлені на застосування ефективних методів виявлення фактів необґрунтованих адміністративних витрат (насамперед, витрат на утримання і експлуатацію легкових автомобілів, витрат на мобільний зв'язок, витрат на охорону), витрат на збут (зокрема, трансакційних та транспортних витрат, витрат на оренду і утримання складських приміщень) тощо.

Методи контролю за витратами діяльності аналогічні до методів контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг). Основним методом контролю за витратами діяльності підприємств є, вважаємо, метод контролю шляхом формування, перевірки та регулювання кошторисів витрат діяльності підприємства загалом, його виробничих одиниць.

Контроль за загально виробничими витратами має на меті встановити повноту та якість відображення цих витрат в первинних документах і облікових реєстрах, правильність розподілу загально виробничих витрат з використанням бази розподілу за нормальною потужністю, а також чи не перевищено кошторис загально виробничих витрат у кожному, зокрема, структурному підрозділі підприємства.

Контроль за адміністративними витратами сільськогосподарських підприємств (рахунок 92) слід здійснювати за чотирма групами цих витрат:

- 1) адміністративно-господарські витрати;
- 2) витрати на обслуговування працівників;
- 3) інші накладні витрати;
- 4) витрати, що не враховані в нормах накладних витрат, але відносяться до накладних витрат.

Доцільно здійснювати також контроль за напрямками адміністративних витрат в середині кожної з чотирьох груп. Відхилення за групами та напрямками адміністративних витрат контролер повинен детально проаналізувати з метою встановлення причин значних відхилень та їх винуватців.

Проводячи контроль за витратами на збут (рахунок 93), контролер, повинен вивчити, перш за все, структуру таких витрат та доцільність їх здійснення. Його мають зацікавити суми і зміст господарських операцій з витрат на рекламу продукції; витрати на вітчизняні та зарубіжні відрядження працівників, зайнятих збутом, тривалість відряджень, середня вартість одного відрядження, рівень окупності відряджень; витрати на проведення гарантійних ремонтів та їх кількість, чим ці ремонти спричинені і хто в цьому винен, а також витрати пов'язані з гарантійним обслуговуванням і чи ведеться щоденний облік кількості виконаних робіт щодо такого обслуговування тощо.

Під час перевірки інших операційних витрат (рахунок 94), контролер, зобов'язаний звернути увагу таке: причини виникнення та сум безнадійної

дебіторської заборгованості, розмірів (ставок) відрахувань до резерву сумнівних боргів; нестачі і втрати від псування цінностей, намагаючись відповісти на запитання про об'єктивні та суб'єктивні причини, що їх породили, динаміку, типи, періодичність та тривалість нестач, втрат, місце їх виникнення, осіб причетних до цього, способи виявлення, перелік заходів з ліквідації (скорочення) нестач та витрат і їх ефективність на короткі й тривалі періоди часу; визнані штрафи, пені, неустойки, відносячи ці втрати коштів підприємства на рахунок недосконалої системи управління таким підприємством або ж на рахунок посадових осіб підприємства, які проявили недисциплінованість, безвідповідальність, халатність. В останньому випадку потрібно взяти із посадових осіб письмові пояснення щодо штрафів, пені, неустойок з метою з'ясування міри їхньої вини у збитках підприємства та вибору виду стягнень (попередження, догана, залишення без премій і надбавок, повне або часткове відшкодування збитків).

У сільськогосподарських підприємствах, де на рахунку 94 "Інші операційні витрати" обіги протягом звітного року перевищують 20000 грн. варто запровадити відповідні нагромаджувальні відомості: "Нагромаджувальна відомість безнадійної дебіторської заборгованості за 201_р.", "Нагромаджувальна відомість нестач і втрат від псування цінностей за 201_р.", "Нагромаджувальна відомість нарахованих підприємству і сплачених ним штрафів, пені та неустойок за 201_р.". Такі відомості виконуватимуть контрольно-превентивну функцію, що дасть змогу значно зменшити суми інших операційних витрат.

Досліджуючи фінансові витрати (рахунок 95), контролер повинен з'ясувати чи справді витрати, що облікуються на рахунку 95 "Фінансові витрати" належать до фінансових витрат. Це можуть бути витрати зі сплати відсотків банку за користування його позикою, відсотків за фінансову оренду та відсотків за облігаціями випущеними тощо. Важливо також перевірити всі суми в розрахунку й відповідність (ідентичність) сумам витрат із сплати відсотків. Не варто, на думку контролерів-практиків, відкидати варіанти

свідомого завищення сум зі сплати відсотків і перерахування їх на рахунок інших юридичних (фізичних) осіб з метою наступного поділу незаконно отриманих коштів між членами групи змовників (шахраїв).

Контроль за втратами від участі в капіталі (рахунок 96), за нашим переконанням, повинен здійснюватись за напрямками втрат та об'єктами (групами об'єктів), де допущені ці втрати. Контролеру потрібно дослідити структуру збитків (втрат) даного підприємства від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, які облікуються методом участі в капіталі; вивчити договірну базу та умови участі підприємства в капіталі інших підприємств; встановити чи проводилась попередня оцінка ризиків від участі в капіталі і чи знали про високі ризики відповідальні працівники підприємства; з'ясувати з яким рівнем достовірності можна було уникнути підприємству цих втрат (збитків); зібрати доказову базу для визначення міри колективної (індивідуальної) вини керівництва підприємством у допущених збитках (втратах) від участі в капіталі і т. д.

Проводячи контроль за іншими витратами діяльності сільськогосподарські підприємства, що виникають під час звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але не пов'язаних безпосередньо з виробництвом та/або їх реалізацією робіт і послуг, контролер повинен звернути увагу на суми витрат, пов'язаних з реалізацією фінансових інвестицій, необоротних активів і фінансових інвестицій, а також на суми витрат, пов'язаних із ліквідацією, розбиранням, демонтажем списаних необоротних активів.

Перевіряючи витрати, пов'язані з реалізацією фінансових інвестицій, необоротних активів та майнових комплексів, контролер має встановити причину їх реалізації та її аргументованість; склад (структуру) об'єктів реалізації, їх номінальну і ринкову ціну, ціну за якою об'єкт (об'єкти) проданий (продані) з метою виявлення застосування продавцем занижених цін з корисливими намірами; суми прибутків (збитків) від даного виду реалізації, в тому числі від приватизації державного майна; у випадку

незаконної (несправедливої) реалізації окреслити коло винних в цьому осіб і визначити хто з них та як відповідатиме за таке господарське порушення. Щодо знецінення (уцінки) необоротних активів і фінансових інвестицій, то тут контролер має встановити у зв'язку з чим відбулося знецінення (уцінка) необоротних активів і фінансових інвестицій, чи правильно визначено суми знецінення (уцінки) й чи своєчасно їх відображено в обліку, яких втрат зазнало підприємство від знецінення (уцінки).

Списані необоротні активи сільськогосподарське підприємство зобов'язане ліквідувати власними силами або ж залучити до їх ліквідації (розбирання, демонтажу) найманих осіб (інші підприємства, організації) на договірній основі. Завдання контролера полягає в тому, що він, перш за все, має встановити перелік необоротних активів, які ліквідовуються; їхню балансову та залишкову вартість, причини ліквідації та їх аргументованість, суму нарахованої плати, пов'язаної з ліквідацією, а також чи оприбутковані від ліквідації необоротних активів матеріали, запасні частини, будівельні матеріали тощо. Контроль за витратами з ліквідації необоротних активів необхідно проводити суцільним способом, адже ймовірність порушень і зловживань під час ліквідації цих активів та в їх документальному оформленні досить висока.

Контроль за нарахованими сумами витрат з податку на прибуток здійснюється на підставі даних рахунка 98 "Податок на прибуток". Цей контроль за витратами з податку на прибуток має на меті встановити правильність нарахованих сум такого податку. Для цього потрібно перевірити правильність розрахунку прибутку для оподаткування, застосування ставки податку на цей податок, обчислення власне суми податку, відображення її в первинних документах, облікових реєстрах, податковій та фінансовій звітності.

Контроль за надзвичайними втратами і витратами, що виникли внаслідок повеней, землетрусів, градобою, епідемій, техногенних катастроф й аварій, інших надзвичайних подій повинен здійснюватись за видами й

об'єктами цих подій, часом їх виникнення, напрямками і видами втрат та витрат ліквідаторами наслідків й постраждалими, наявністю і рухом грошових коштів, необоротних активів, запасів. Залежно від масштабів надзвичайних подій визначаються суми потенційних витрат на подолання наслідків цих подій і терміни проведення комплексу відновлюваних робіт.

Пристаючи до перевірки доцільності та законності проведення надзвичайних витрат і оцінки втрат, контролер має добре продумати на що звернути особливу увагу. Це мають бути документи, де відображено, які саме активи сільськогосподарське підприємство втратило або має відновити їхню вартість (балансову, залишкову); скільки матеріальних цінностей отримано від ліквідації необоротних активів, а скільки витрачено на відновлювані роботи; акти обстеження руйнувань особистого майна громадян й відомості розподілу (отримання) ними компенсаційних виплат, будівельних матеріалів і т. д.

Отже, контроль за витратами діяльності – важливий елемент в управлінні сільськогосподарськими підприємствами, адже він забезпечує їм належний динамізм та достатню стійкість.

5.3. Напрямки і методи контролю за доходами підприємств

Контролюючи доходи сільськогосподарських підприємств, аудиторів, контролерів-ревізорів повинні, насамперед, застосовувати методи, спрямовані на виявлення таких фактів як недотримання термінів збуту сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) та погіршення її якості, порушення принципів сезонного і регіонального ціноутворення, збут сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) за явно не вигідними для підприємства умовами, залучення до збуту продукції (робіт, послуг) сторонніх осіб або осіб із сумнівною репутацією.

В системі управління доходами сільськогосподарських підприємств, суттєву роль відіграє контроль за доходами від звичайної (іншої операційної,

інвестиційної та фінансової) і надзвичайної їхньої діяльності. Цей контроль потрібно здійснювати як за ознакою часу (попередній, поточний і наступний), так і за кожним видом доходів.

Контроль за доходами щодо видів діяльності підприємств є особливо актуальним в нинішніх умовах, коли Україна ще не повністю вийшла із фінансової кризи, цінова політика на ринку перебуває під відчутним монопольним впливом великих підприємств (фірм), а інфляційні процеси не вдається призупинити протягом тривалого часу.

Контроль за доходами основної, іншої звичайної (іншої операційної, інвестиційної та фінансової) і надзвичайної діяльності сільськогосподарських підприємств, що функціонують у сфері сільського господарства, є не менш важливою проблемою, ніж контроль за витратами виробництва, діяльності та іншими витратами підприємств. Проте, якщо останній проблемі теоретики і практики приділяють досить багато уваги, то перша залишається малодослідженою.

Л.В.Гуцаленко пропонує створити незалежну систему внутрішнього контролю (НСВК) за результатами спілки співвласників майнових паїв. Голова і члени НСВК, на думку цієї авторки, повинні постійно відвідувати збори та наради управлінських структур сільськогосподарського підприємства з метою запобігання в майбутньому неправильних рішень його керівництва, а також недопущення приховування від пайовиків цього підприємства реальних фінансових результатів за відповідний період [67, с. 275-276].

Висловлена вище ідея створення НСВК пайовиків має право на існування, як незалежна система в межах громадського контролю.

У своїй монографії, присвяченій теорії та практиці обліку доходів сільськогосподарських підприємств, О.А.Подолянчук вказує на те, що в цих підприємствах “при побудові системи контролю отриманих доходів обов’язковим є прогнозування майбутніх надходжень на основі тенденції сезонного характеру” [294, с. 174].

Л.К.Сук дослідив методику і організацію контролю та ревізії доходів і результатів сільськогосподарських підприємств, роблячи чіткі рекомендації їхнім практичним працівникам з метою підвищення ефективності контрольно-ревізійної роботи в цих підприємствах [356].

А.О.Шурміна, вивчаючи проблеми внутрішньогосподарського контролю доходу від операційної діяльності, звертає увагу на те, що “суб’єктами внутрішньогосподарського бухгалтерського контролю доходу операційної діяльності є: бухгалтерська служба на чолі з головним бухгалтером, інвентаризійна комісія, керівник підприємства” [398, с. 535].

Згадані вище автори розкрили тільки окремі аспекти контролю за доходами підприємств, однак більшість з цих аспектів залишились поза увагою дослідників, в тому числі аспекти контролю за доходами щодо іншої операційної, інвестиційної та фінансової видів діяльності підприємств.

Для того, щоб ефективно і якісно вести контроль за доходами сільськогосподарських підприємств необхідно визначити для нього наступні основні завдання: з’ясувати склад об’єктів контролю за доходами підприємств і забезпечити пошук напрямків його проведення; встановити періодичність, форми, засоби та відповідальних осіб за проведення контролю за доходами підприємств; відпрацювати і поліпшити методику та організацію контролю за доходами підприємств з метою зростання їхніх обсягів, запобігання втратам; посилити взаємозв’язки та узгодити цілі внутрішнього і зовнішнього контролю для оптимізації управління доходами підприємств в умовах гіперконкуренції й невизначеності; підготувати висновки і сформулювати пропозиції контролера щодо потенційних резервів зростання доходів підприємств та їхньої практичної реалізації.

Підготовка, проведення і узагальнення результатів контролю за доходами щодо видів діяльності підприємств може проводитись у певній послідовності за відповідною схемою (рис. 5.3).

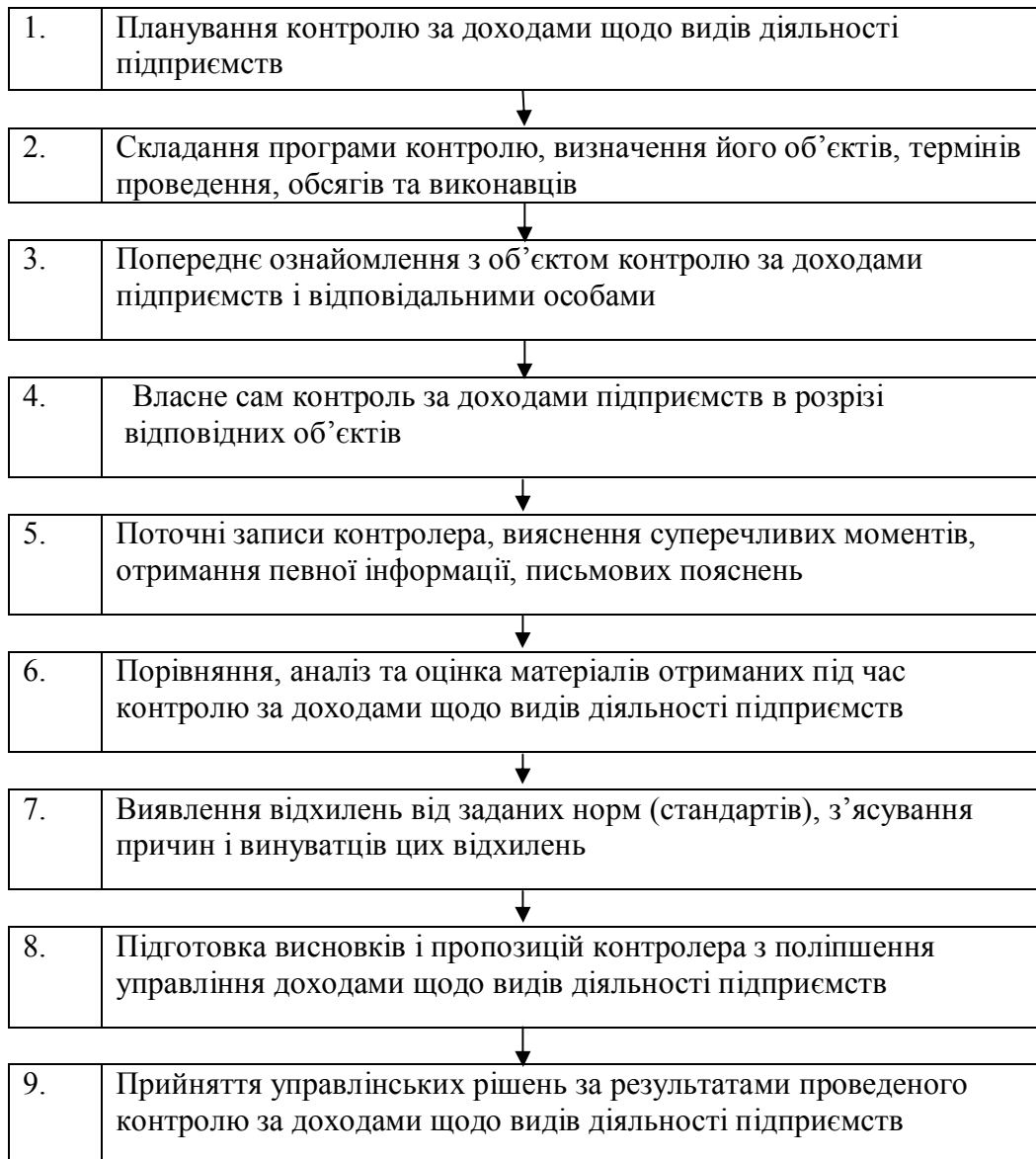


Рис. 5.3. Схема послідовності підготовки, проведення і узагальнення результатів контролю за доходами щодо видів діяльності сільськогосподарських підприємств.

Примітка. Розробка автора.

Як видно з рисунка 5.3, контроль за доходами щодо видів діяльності сільськогосподарських підприємств складається із 9 послідовних стадій, кожна із яких передбачає, що контролер повинен виконати певний контрольний захід, без якого він далі не зможе проводити контроль.

Слід зауважити, що значна частина керівників та фахівців підприємств помилково вважає найважливішим завданням своєї діяльності збут продукції, несвідомо забуваючи про те, що насправді збут завершується тоді, коли

підприємство отримує взамін на реалізовану продукцію грошові кошти або інші активи (у випадку існування товарообмінних (бартерних) операцій). Причому, суттєве значення надається тому, щоб не просто отримати грошові кошти або інші активи, а одержати їх в мінімальні терміни (не пізніше 5-10 днів після збуту продукції) та в повному обсязі.

Недооцінка чинника своєчасності і повноти отримання підприємством грошових коштів або інших активів, передбачених відповідними угодами із покупцями та / або замовниками, не може пройти для нього безслідно, тим більше в умовах сучасної невизначеності, високих ризиків появи форс-мажорних обставин, що спрацьовують за принципами економічного доміно, негативно впливаючи, водночас, на низку взаємопов'язаних глобалізацією підприємств. В результаті таких обставин, несвоєчасно та не в повній мірі отримані підприємством доходи можуть обернутись для нього втратами реальної вартості грошових коштів (особливо в умовах різкого падіння вартості курсу вітчизняної національної валюти (гривні) щодо долара США, євро).

До методів контролю за доходами слід зарахувати такі методи:

- формування, перевірки та регулювання бюджетів доходів підприємства загалом, його виробничих одиниць;
- внутрішнього і зовнішнього аудиторського контролю доходів підприємств;
- факторного аналізу чинників, що мають значний негативний вплив на доходи підприємства;
- документальної ревізії в частині доходів підприємства шляхом ґрунтовного вивчення і детального аналізу фактів господарського життя на основі первинних документів, облікових реєстрів, форм звітності;
- за правилом постійного перегляду платіжних документів у папці неоплачених доходів (непогашених дебіторами боргів);

- судово-бухгалтерська експертиза правдивості первинних документів, облікових реєстрів, підписів посадових осіб, пов'язаних з доходами підприємства;
- зустрічної перевірки ідентичності аналогічних показників про доходи підприємства у різних первинних документах, облікових реєстрах, формах звітності;
- внутрішнього або зовнішнього слідства (розслідування) на предмет своєчасності, повноти отриманих підприємством доходів;
- господарської суперечки між підприємствами, структурними підрозділами підприємства стосовно своєчасності, повноти отриманих (сплачених) ними доходів;
- контролю за центрами доходів сільськогосподарського підприємства.

Основним методом контролю за доходами підприємств є метод контролю за правилом постійного перегляду платіжних документів у папці неоплачених доходів (непогашених дебіторами боргів).

Організація системи контролю в конкретному сільськогосподарському підприємстві, зокрема і контролю за доходами щодо операційного, інвестиційного і фінансового видів діяльності, залежить, насамперед, від обсягів діяльності (мале, середнє, велике, дуже велике підприємство) та організаційно-правової форми підприємства (господарське товариство, підприємство (приватне, колективне, державне, дочірнє, іноземне, орендне, спільне і т. д.), кооператив, асоціація, корпорація, консорціум, концерн тощо).

Складність системи економічного контролю, зокрема внутрішньодержавного фінансового контролю в нашій країні, на думку колишнього голови ГоловкиРУ України М.І.Сивульського, яку він висловив в одному зі своїх інтерв'ю, полягає в тому, що частина керівників працює так, що потрібно захищати систему від них самих... У наших реаліях, щоб уникнути безконтрольності перших осіб відомств, доцільно ввести посади

фінансових контролерів, які здійснюватимуть попередній нагляд за фінансовими і майновими операціями [337, с. 3].

Україна немає новацій у цьому напрямку. Проте, світова практика їх має. Так, у Франції аналогічний досвід уже існує “там фінконтролери працюють не лише на державних, а й на ключових приватних підприємствах, які визначають економічну ситуацію в країні” [337, с. 3].

В Україні, заради соціальної справедливості, особливого контролю з боку державних фінансових контролерів потребує енергетичний ринок, ринок транспортних послуг і комунікацій, ринок житла, ринок комунальних послуг, ринок лікарських засобів, ринок спиртово-горілчаних виробів і т. д. Ці ринки, в основному, монополізовані, тому монополісти на ринку за рахунок свого монопольного становища мають змогу отримувати монопольно високі доходи, а решта учасників ринку – монопольно низькі доходи, додаткові витрати.

Контроль за доходами сільськогосподарських підприємств традиційно здійснюють за ознакою часу, тобто як попередній, поточний і наступний контроль. Керівники та фахівці підприємств (якщо вони прагнуть для нього успіху та стабільності), насамперед, зобов'язані зосередити свою увагу на попередньому контролі, якому вони повинні віддати, на наш погляд, половину відведеного на контроль за доходами запланованого часу. Тоді як на поточний контроль варто залишити 30 % запланованого часу, а на наступний контроль – 20 %.

Власну позицію щодо наведеного вище розподілу відсотків часу на контроль за доходами сільськогосподарських підприємств можна відстоювати такими аргументами:

– по-перше, попередній контроль відбувається на стадії моделювання, планування доходів і тут керівники та фахівці підприємства повинні виступати в ролі футуристів, тобто людей, які можуть заглянути в майбутнє, реалістично оцінити його (насамперед у плані витрат й доходів, ризиків, збитків та прибутків (вигод) і відповідно до цього змоделювати майбутнє

підприємств, а потім перевести його із філософських категорій і сформованих моделей у планові показники;

– по-друге, на стадії попереднього контролю витрати і доходи підприємств ще не відбулись, у них є велика гнучкість і широке поле для маневру, тоді як на стадії поточного контролю це поле звужене, а на стадії наступного контролю, воно, практично, відсутнє;

– по-третє, на стадії попереднього контролю кожен керівник і фахівець підприємства не тільки має право, але й безпосередній обов'язок висловити усі свої застереження щодо витрат і доходів майбутнього, навіть якщо ці застереження здаються дивними чи навіть смішними, наївними (включаючи певні застереження астрологів, екологів, метеорологів, фінансистів, банкірів, політиків);

– по-четверте, керівники та фахівці сільськогосподарських підприємств, здійснюючи попередній контроль за обсягами доходів, їх структурою, рівномірністю надходження в розрізі років, кварталів, місяців повинні відчувати на собі весь тягар відповідальності за майбутню долю підприємства, колективу і, власне, про своє майбутнє, як і майбутнє своєї сім'ї;

– по-п'яте, результати попереднього контролю згодом переходять у результати поточного контролю, а ті – у результати наступного контролю.

Звідси, загальний результат контролю за доходами, з позиції ознаки часу, може набувати такого формульного вигляду:

$$\text{ЗРЧ кд} = \text{РЧ кдпп} + \text{РЧ кдпт} + \text{РЧ кдн}, \quad (5.1)$$

де ЗРЧ кд – загальний результат контролю за доходами підприємства з позиції ознаки часу;

РЧ кдпп – результат попереднього контролю за доходами підприємства;

РЧ кдпт – результат поточного контролю за доходами підприємства;

РЧ кдн – результат наступного контролю за доходами підприємства.

Загальний результат контролю за доходами підприємства можна визначити лише приблизно в тисячах гривень, адже вплив діяльності контролера на цей результат може бути як прямим, так і опосередкованим.

Результат попереднього контролю за доходами підприємства, на наш погляд, має бути значно вищим за результатами поточного і наступного контролю, бо, як уже було зазначено вище, на цій стадії контролю поле дій контролера істотно ширше, ніж за наступних стадій контролю. Отже, формулою можемо записати:

$$\text{ЗРЧ кд} \geq \text{РЧ кдпп} > \text{РЧ кдпт} > \text{РЧ кдн} \quad (5.2)$$

На стадії попереднього контролю контролер повинен почати з оцінки місця, ролі та частки сільськогосподарського підприємства на ринку; його потенційних можливостей і реальних обмежень; сильних та слабких сторін конкурентів; традицій й проблем у стосунках з покупцями та замовниками, а також їхньої мобільності у нестандартних ситуаціях, вміння йти на компроміс і поступатись меншою вигодою задля більшої. Важливо також провести поглиблене вивчення змісту та суті договорів з покупцями й замовниками, проаналізувати ризики, які закладені в цих договорах і продумати аргументи щодо уточнення, доповнення даних договорів певними, більш чіткими пунктами або ж укладання нових досконаліших договорів.

На доходи, загальновідомо, перш за все, впливають обсяги збуту продукції і ціни, що формуються під дією довго – та / або короткотривалих зрушень в ринковому середовищі. У зв'язку з тим, що планування обсягів збуту продукції, в основному, здійснюється поквартально, планові доходи також формуються в розрізі кварталів.

Якщо з обсягами збуту в контролера не часто виникають сумніви, то щодо реалізаційних цін сумнівів аж занадто багато. Вся справа в тому, що вітчизняна національна валюта (гривня) перебуває під сильною дією інфляційних процесів й спланувати поквартально ціни, а значить і доходи в гривнях (тисячах гривень) надзвичайно важко. Проте, гривня міцно прив'язана до основних світових валют, тому цілком логічно ціни та доходи

планувати (для внутрішніх потреб) паралельно в умовних одиницях (доларах США і євро). У разі потреби (коли інфляція набирає значних обертів), сільськогосподарських підприємствам слід отримувати новітні значення цін та доходів за допомогою використання іноземних валютних значень та валютних курсів щодо них у гривнях.

На внутрішнього контролера може ще бути покладене, крім основних його завдань, завдання проведення моніторингу поведінки, пов'язаних з підприємством, покупців, замовників; збирання інформації про потенційні загрози безпеці підприємства з боку конкурентів та попередження керівництва підприємством у випадку появи низки явних сигналів про відповідні загрози.

На стадії поточного контролю, доцільно, вважаємо, з'ясувати скільки постійних і непостійних покупців, замовників є у сільськогосподарського підприємства. Можливо, навіть (якщо їх є понад 50) згрупувати цих покупців та замовників ще на 2-3 дрібніші групи за принципом величини обсягів покупок (великі, середні, малі). Це дасть змогу (так зручніше для контролера) здійснювати контроль не за кожним покупцем, замовником, а за їхніми групами – по 10-20 одиниць.

Далі важливо встановити яку роль відводять покупці та замовники питанню термінів і якості продукції, котру вони отримують від виробника. Терміни постачання можуть бути зазначені у договорі, укладеному між сторонами або ж у графіках постачання, які мали б складатись із певною, чітко визначеною періодичністю (місяць, квартал). Відповідальне дотримання реалізатором (збутовиком) термінів постачання продукції (незалежно від перешкод, які можуть час від часу виникати) дає йому змогу налагодити з покупцями, замовниками ділові партнерські стосунки і уникнути штрафних санкцій, що інколи є для підприємств досить відчутними. Контролер, проводячи перевірку дотримання термінів постачання, обов'язково має встановити чи не було фактів порушень цих

термінів і якщо такі були, то коли й за яких обставин це траплялось, які причини призвели до цього і хто конкретно винен.

Для контролера також важливо з'ясувати як здійснюється внутрішня технічна перевірка якості продукції перед відправленням її покупцям, замовникам, як часто останні мають претензії до якості продукції та яким чином ці претензії усуваються. У випадку якщо є поодинокі претензії до якості продукції, то за таких обставин контролер, на основі зібраної інформації, має запропонувати керівництву сільськогосподарським підприємством письмово вкласти напрямки потенційного вирішення проблем дотримання термінів постачання та якості продукції.

Особливо важливим для контролера, за нашим переконанням, є поточний контроль за цінами на ринку продукції, яку реалізує сільськогосподарське підприємство. Як відомо, доходи безпосередньо залежить від обсягів збуту продукції та цін, що склались на ринку в даний момент.

Для того, щоб контролер проводив ефективний поточний контроль за цінами, він повинен мати детальну базу даних (як мінімум за 3 роки про поточні ціни на ринку відповідної продукції) в межах того географічного сегмента, на якому ця продукція реалізується. Проте, далеко не завжди контролеру вдається сформувати таку базу самостійно без допомоги головного бухгалтера та / або менеджерів підприємства.

Крім того, поточні ціни за різні роки іноді неможливо зіставити, тому для адекватного зіставлення інформації про ціни необхідно використовувати коефіцієнти зіставлення (наприклад, щомісячні або середньорічні індекси інфляції, коефіцієнти співставлення між гривнею та доларом США (євро, російським карбованцем і т. д.), сезонні або регіональні (поясові) коефіцієнти).

Проводячи зіставлення поточних цін за кілька років, контролер може встановити періоди найбільших коливань цін на продукцію та з'ясувати які заходи здійснювались керівниками, спеціалістами сільськогосподарського

підприємства і наскільки ці заходи були адекватними до коливань (або очікувань коливань) поточних цін на ринку, що вдалось позитивного зробити в цих умовах для зростання доходів від реалізації (а що і чому не вдалось).

В окремих випадках контролер повинен (особливо, коли існують серйозні сумніви) щодо поведінки і дій певних посадових осіб сільськогосподарського підприємства взяти письмові пояснення зі всіх посадових осіб та працівників підприємства, причетних до невігідних для нього господарських операцій з метою встановлення справжніх мотивів значного заниження поточних цін, а також сумнівних товарообмінних (бартерних) операцій. Зіставлення цих письмових пояснень дає змогу контролеру з'ясувати, чому саме так відбулась певна господарська операція, які причини, обставини і механізми її супроводжували.

Водночас із цим, контролеру необхідно з'ясувати питання щодо регулярності платежів покупців, замовників та виявити факти порушень термінів платежів, встановити чим викликані дані факти (об'єктивними або суб'єктивними причинами) і яким чином можна виправити ситуацію на краще.

Тут важливо, щоб контролер зустрівся особисто з представниками покупців, замовників або хоч би провів з ними телефонну розмову на предмет термінового погашення боргів за реалізовану їм продукцію. Якщо на партнерських засадах сільськогосподарському підприємству не вдається повернути за давній борг, тоді контролер спільно з іншими фахівцями підприємства (головним бухгалтером, юристом) може готувати пакет документів для позову до господарського суду.

На стадії наступного контролю, за нашим баченням, доречно з'ясувати чи діє у сільськогосподарському підприємстві графік документообігу; чи своєчасно, в повній мірі і чи правильно заповнюються первинні документи, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарно-транспортні накладні, накладні (внутрішньогосподарського призначення), звіти про продаж продукції, квитанції про оплату рекламних послуг, ринкових зборів тощо); чи

відповідає загальнонаціональним вимогам система синтетичного і аналітичного обліку процесу реалізації (збуту) продукції в сільськогосподарському підприємстві, в тому числі щодо рахунків 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”, 70 “Доходи від реалізації”, 31 “Рахунки в банку”.

Наступний контроль за доходами сільськогосподарського підприємства має свою специфіку, яка полягає в тому, що контролеру необхідно брати до уваги часовий розрив (інколи у кілька місяців) між доходами, які покупець (замовник) зобов’язався сплатити і доходами, які він уже оплатив. Контролерам за доходами варто щомісячно або щоквартально визначати коефіцієнти оплачених доходів за кожним покупцем, замовником, географічними сегментами доходів, видами доходів, доходами структурних підрозділів, доходами по сільськогосподарському підприємству загалом.

Індивідуальні коефіцієнти оплачених доходів пропонуємо обчислювати за формулою:

$$K_{од} = D_{од} / D_{нд}, \quad (5.3)$$

де $K_{од}$ – індивідуальний коефіцієнт оплачених доходів;

$D_{од}$ – сума оплачених за звітний період доходів;

$D_{нд}$ – сума нарахованих за звітний період доходів.

Загальні (зведені) коефіцієнти оплачених доходів можна визначити, на наш погляд, за формулою:

$$K_{од\ заг} = D_{од\ заг} / D_{нд\ заг}, \quad (5.4)$$

де $K_{од\ заг}$ – загальний коефіцієнт оплачених доходів;

$D_{од\ заг}$ – загальна сума оплачених за звітний період доходів ($D_{од\ 1} + D_{од\ 2} + D_{од\ 3} + D_{од\ 4} + \dots$);

$D_{нд\ заг}$ – загальна сума очікуваних за звітний період доходів.

Коефіцієнти оплачених доходів за звітні періоди повинні бути не меншими за 0,8-0,9 (а в окремих випадках, коли підприємству повертають за давніми борги навіть може перевищувати одиницю).

З тими сільськогосподарськими підприємствами, у яких коефіцієнти оплачених доходів нижчі від 0,8-0,9 (протягом кількох звітних періодів), доречно вести перемовини на предмет перегляду договірних умов або розриву партнерських стосунків із неплатоспроможними покупцями і замовниками. Щодо цього, то внутрішній контролер повинен періодично готувати для керівництва сільськогосподарського підприємства свої письмові рекомендації (аналітичні звіти).

На доходи підприємства значною мірою впливає ефективність роботи його інформаційної системи. Як свідчать дані Gartner Group, в середньому одна звичайна компанія втрачає 2-3 % свого доходу протягом 10 днів після збою в роботі інформаційної системи [311, с. 1-2].

Враховуючи дану ситуацію, контролер, який здійснює контроль за доходами сільськогосподарського підприємства зобов'язаний поцікавитись як працює інформаційна система підприємства; чи часто в ній бувають збої; чи здійснюється дублювання інформації на випадок системного збою комп'ютерної техніки; чи є попереджувальний план дій служби, що її обслуговує на випадок цього збою і т. д.

Компанії, що не надають належного значення питанням негайного відновлення й резервування даних можуть взагалі через кілька років збанкрутувати.

Зовнішніх державних контролерів (насамперед, державних податкових інспекторів) цікавить обсяг отриманих підприємством доходів, чи немає воно прихованих (тіньових) доходів, сума податку на додану вартість (ПДВ), що обчислюється на основі отриманих підприємством доходів, своєчасність і повнота оплати ПДВ.

Власник або керівник може залучити до контролю за доходами сільськогосподарського підприємства сертифікованих аудиторів з аудиторських фірм. У зв'язку з тим, що аудитори працюють за наперед погодженою із власником або керівником програмою контролю, вони мусять чітко знати, що саме цікавить замовника в процесі зовнішнього контролю (це

може бути, зокрема, бажання отримати інформацію про ефективність прийняття управлінських рішень щодо заходів, стан договірної дисципліни в підприємстві і її вплив на формування його доходів, правильність та своєчасність ведення фінансового обліку доходів й фінансової звітності про них і т. д.).

Після завершення аудиторського контролю за доходами, власник або керівник сільськогосподарського підприємства отримує аудиторський звіт, де деталізовано висвітлюються усі питання заплановані у програмі цього аудиторського контролю, тобто аудитори звітують про реальний стан справ з доходами підприємства, вказують, що треба зробити для їхньої оптимізації, які ризики можуть виникати у підприємстві щодо доходів в майбутньому.

Інколи в сільськогосподарському підприємстві може здійснюватись громадський контроль за доходами. Потреба в такому контролі виникає тоді, коли певна громада цікавиться доходами підприємства, пов'язаними із орендою землі, частками майна, що належить їй на правах пайової участі в майні колишніх розпайованих колективних сільськогосподарських підприємств.

Громаді важливо дізнатись чи раціонально використовуються орендовані землі та частки майна; які доходи отримувало сільськогосподарське підприємство від них; яка доля отриманих доходів була спрямована на виплату дивідендів і чи справедливо ці дивіденди розподілені.

Зацікавлені особи підприємства повинні приділяти належну увагу контролю за його доходами, адже важливо не тільки отримати згоду покупця (замовника) на купівлю продукції, а і в найкоротші терміни одержати від нього грошовий вираз доходів (готівку, кошти на рахунок, вексель тощо).

Можливо, навіть, варто завести, з метою підвищення ефективності контролю за доходами підприємств, у кожному підприємстві “Журнал щоденного контролю за реалізацією продукції та її оплатою” (рис. 5.4).

Назва підприємства

ТОВ "Олімп"

Журнал щоденного контролю за реалізацією продукції та її оплатою
за серпень 2011 р.

(місяць)

№ з/п	Число (день) місяця	Реалізовано продукції за день, грн. коп.	Сума оплати покупцями (замовниками) за день, грн. коп.	Залишок заборгованості покупців (замовників) на кінець дня, грн. коп.	Примітки
-	-	-	-	50521-53	Залишок на кінець дня 31.07.2011 р.
1.	01.08.11 р. (понеділок)	6703-54	9723-08	47501 - 99	-
2.	02.08.11 р. (вівторок)	4579-87	7580-05	44500-81	-
3.	03.08.11 р. (середа)	6321-33	4611-01	46211-13	З'ясувати чому так мало оплачено
і так далі					
x	за серпень 2011 р.	505712-94	523451-00	32783-47	Залишок на кінець дня 31.08.2011 р.

Рис. 5.4. Журнал щоденного контролю за реалізацією продукції та її оплатою.

Примітка. Розробка автора.

Можна застосувати інший варіант контролю, що пов'язаний з доходами підприємств, використовуючи запропонований нами "Журнал щоденного контролю за грошовими доходами і грошовими витратами підприємства" (рис. 5.5).

Нині особливість контролю за грошовими доходами та витратами, на наш погляд, полягає в тому, що керівництво підприємством намагається вести таку витратно-доходну політику за якої щоденні грошові доходи, в основному, переважають щоденні грошові витрати.

Правда, у підприємствах, де існує сезонність виробництва, в тому числі у сфері виробництва продукції сільського господарства, таку перевагу забезпечити досить складно. Проте, і цю проблему можна вирішити, якщо за фактичними даними господарсько-фінансової діяльності підприємства

протягом останніх 2-3 років розрахувати помісячні (а можливо навіть подекадні) коефіцієнти сезонного вирівнювання грошових доходів.

Назва підприємства ТОВ "Олімп"
 Журнал щоденного контролю за грошовими доходами і грошовими витратами підприємства
 за серпень 2011 р.
 (місяць)

№ з/п	Число (день) місяця	Фактичні грошові доходи, грн. коп.	Коефіцієнт сезонного вирівнювання грошових доходів	Грошові вирівнювані доходи	Фактичні грошові витрати	Перевищення або зниження грошових вирівнюваних доходів над грошовими витратами	Примітки
1.	01.08.11 р. (понеділок)	9723-08	2,73	3561-57	3027-03	534-54	-
2.	02.08.11 р. (вівторок)	7580-95	2,73	2776-90	451-78	2325-12	-
3.	03.08.11 р. (середа)	4611-01	2,73	1689-01	2018-35	-329-34	В'яснити чому грошові витрати перевищують грошові доходи
і так далі							
	Разом за серпень 2011 р.	523451-00	2,73	191740-29	127359-28	64381-01	

Рис. 5.5. Журнал щоденного контролю за грошовими доходами і грошовими витратами підприємства.

Примітка. Розробка автора.

Якщо сума грошових доходів значно перевищуватиме суму грошових витрат, то у цьому випадку, суму грошових доходів можна буде поділити на коефіцієнт сезонного вирівнювання і таким чином визначити суму грошових доходів із врахуванням чинника часу. Якщо ж сума грошових доходів буде значно меншою за суму грошових витрат, тоді першу суму треба також поділити на коефіцієнт сезонного вирівнювання грошових доходів.

Доцільно розглянути два можливих варіанти із застосуванням коефіцієнтів сезонного вирівнювання: перший – коли коефіцієнт сезонного

вирівнювання значно нижчий за одиницю, а другий – коли він значно вищий за одиницю.

В першому варіанті маємо дефіцит грошових доходів, який підприємство може покрити за рахунок отримання в банку короткотермінової позики. В другому прикладі є сезонний надлишок грошових доходів, який бажано використати з максимальною вигодою для підприємства (можливо розмістити на кілька місяців у банку під суттєві відсотки за умови невисокого рівня ризику втрати розміщених в банку коштів).

Суму грошових доходів, обчислену із врахуванням сезонного вирівнювання, можна коригувати в разі потреби і на прогнозований на наступний рік індекс інфляції. Для цього визначену суму грошових доходів, розраховану із врахуванням коефіцієнта сезонного вирівнювання, потрібно перемножити на коефіцієнт прогнозованого індексу інфляції.

Контролюючи доходи сільськогосподарських підприємств, аудитори, контролери-ревізори повинні виявляти такі потенційні факти: недотримання термінів збуту продукції (робіт, послуг) та погіршення її якості, порушення принципів сезонного і регіонального ціноутворення, збут продукції (робіт, послуг) за явно не вигідними для підприємства умовами, залучення до збуту продукції (робіт, послуг) сторонніх осіб або осіб із сумнівною репутацією.

Таким чином, контроль за доходами основної, іншої звичайної і надзвичайної діяльності спрямований, на наш погляд, на виявлення повноти зарахованих доходів покупцями, замовниками, на забезпечення своєчасності перетворення неоплачених доходів в оплачені, на пошук резервів зростання доходів за рахунок поліпшення добору покупців (замовників) і співпраці з ними для покращення структури доходів в результаті збуту конкурентоздатної інноваційної продукції та розширення експортних можливостей підприємства.

Висновки до розділу 5.

1. Контроль за витратами на виробництво може проводитись як із застосуванням варіантів контрольно-ревізійної роботи, так і варіантів з використанням аудиторської діяльності. Загалом, є сім варіантів контролю за витратами на виробництво, які можна об'єднати у дві групи: I група - варіанти контрольно-ревізійної роботи (контрольно-ревізійна група або контролер-ревізор; голова і члени ревізійної комісії; контроль здійснюють власники, керівники та спеціалісти підприємства); II група - варіанти аудиторської діяльності (зовнішня аудиторська фірма (аудитор); внутрішня аудиторська фірма (аудитор); внутрішня аудиторська діяльність власника, керівників спеціалістів за сумісництвом; спільна аудиторська діяльність зовнішніх та внутрішніх аудиторів).

2. Найважливішими показниками для контролю за витратами на виробництво продукції (робіт, послуг) сільськогосподарськими підприємствами, на які повинен звернути особливу увагу аудитор, контролер-ревізор виступають показники витрат за статтями (насамперед, кормів (в тому числі покупних); мінеральних добрив; оплати послуг і робіт, виконаних сторонніми організаціями; нафтопродуктів; насіння і посадкового матеріалу; електроенергії; запасних частин, ремонтних і будівельних матеріалів) та елементами (зокрема, матеріальних витрат, витрат на оплату праці, амортизації). Основними методами контролю за витратами на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) є чекова форма, нормативно-чекова система, нормативний методу обліку і контролю за витратами.

3. Під час контролю за витратами діяльності необхідно: а) в процесі контролю за загальновиробничими витратами встановити повноту та якість відображення цих витрат, правильність розподілу загальновиробничих витрат; б) контроль за адміністративними витратами здійснювати за певними групами і напрямками цих витрат в середині кожної з таких груп; в)

проводячи контроль за витратами на збут, контролер повинен вивчити, перш за все, структуру таких витрат та доцільність їх здійснення; г) перевіряючи інші операційні витрати, контролер повинен брати до уваги: причини виникнення та сум безнадійної дебіторської заборгованості, розміри (ставки) відрахувань до резерву сумнівних боргів і т. д.

4. В процесі перевірки адміністративних витрат аудитори, контролери-ревізори мають звертати увагу на необґрунтованість таких витрат (насамперед, витрат на утримання і експлуатацію легкових автомобілів, витрат на мобільний зв'язок, витрат на охорону), витрат на збут (зокрема, трансакційних та транспортних витрат, витрат на оренду і утримання складських приміщень) тощо. Основним методом контролю за витратами діяльності підприємств є метод контролю шляхом формування, перевірки та регулювання бюджетів витрат діяльності підприємства загалом, його виробничих одиниць. В підприємствах, де на рахунку 94 "Інші операційні витрати" обіги протягом звітного року перевищують 20000 грн. запроваджувати відповідні нагромаджувальні відомості: "Нагромаджувальна відомість безнадійної дебіторської заборгованості за 201_ р.", "Нагромаджувальна відомість нестач і втрат від псування цінностей за 201_ р.", "Нагромаджувальна відомість нарахованих підприємству і сплачених ним штрафів, пені та неустойок за 201_ р."

5. Контролюючи доходи сільськогосподарських підприємств аудиторів, контролери-ревізори повинні виявляти такі потенційні факти: недотримання термінів збуту сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) та погіршення її якості, порушення принципів сезонного і регіонального ціноутворення, збут сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) за явно не вигідними для підприємства умовами, залучення до збуту продукції (робіт, послуг) сторонніх осіб або осіб із сумнівною репутацією. Основним методом контролю за доходами підприємств є метод контролю за правилом постійного перегляду платіжних документів у папці неоплачених доходів (непогашених дебіторами боргів).

6. Контроль за доходами підприємства традиційно здійснюють за ознакою часу, тобто він розглядається як попередній, поточний і наступний контроль. Керівники та фахівці підприємства зобов'язані зосередити свою увагу на попередньому контролі, якому вони повинні віддати половину відведеного на контроль за доходами запланованого часу. Тоді як на поточний контроль варто залишити 30 % запланованого часу, а на наступний контроль – 20 %. Під час контролю за доходами сільськогосподарського підприємства можна застосовувати формули загального результату контролю і результату контролю попереднього за доходами, запропоновані автором.

7. З метою підвищення ефективності контролю за доходами підприємств, у кожному підприємстві варто завести “Журнал щоденного контролю за реалізацією продукції та її оплатою”. Можна застосувати інший варіант контролю, що пов'язаний з доходами підприємств, використовуючи запропонований нами “Журнал щоденного контролю за грошовими доходами і грошовими витратами підприємства”.

8. Нині існує об'єктивна необхідність, зважаючи на досвід Франції, запровадження посади державних фінансових контролерів, що проводитимуть попередній нагляд за фінансово-майновими операціями на державних і великих приватних підприємствах в Україні, які мають стратегічне значення для національної безпеки країни.

Основні положення, розкриті автором у розділі 5, опубліковані у низці його наукових праць [11; 68; 77; 89-91; 97; 112; 124; 233].

ВИСНОВКИ

За результатами проведеного дослідження обґрунтовано теоретичні і методологічні засади обліку та контролю витрат, доходів підприємств в умовах загострення глобальних протиріч і кризових явищ та розроблено на цій основі низку практичних рекомендацій з метою оптимізації інформації з обліку і економічного контролю та підвищення її ефективності у сільськогосподарських підприємствах. Це забезпечує розв'язання важливої наукової проблеми активізації процесів формування витрат та доходів підприємств у системі галузевого сільськогосподарського обліку і контролю та сприяє значному зміцненню конкурентоспроможності однієї із провідних галузей економіки України. У дисертації зроблено низку висновків, які забезпечують формування належних передумов для налагодження ефективного і якісного обліку та контролю витрат, доходів у таких підприємствах:

1. В умовах загострення глобальних протиріч та кризових явищ облік та аудит як одна із форм контролю підприємств набувають чітко виражених ознак глобального обліку і контролю із широким застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, контролю, аудиту.

2. Під витратами слід розуміти використані підприємством активи або збільшення його зобов'язань перед кредиторами, в результаті чого зменшується власний капітал (без врахування капіталу, вилученого або розподіленого власниками). Основні класифікаційні ознаки витрат підприємств доповнено такими: залежно від ефективності діяльності; за кількісно-якісним спрямуванням витрат на виробництво. Доходом підприємства є отримані ним активи або зменшення його зобов'язань перед кредиторами, в результаті чого збільшується власний капітал (без врахування капіталу, внесеного власниками). Основні класифікаційні ознаки доходів підприємств доповнено такими: щодо дотацій підприємствам;

стосовно оплати задекларованих підприємством доходів; щодо якості земель.

3. Основними проблемами обліку витрат і доходів підприємств нині є: забезпечення повноти і своєчасного відображення витрат і доходів; забезпечення максимальної оперативності та достатньої аналітичності вихідної інформації про витрати й доходи підприємства; створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за витратами й доходами підприємства; встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їхньої ролі у скороченні необґрунтованих витрат й зростанні поточних доходів підприємства; рівня відповідності обліково-контрольної системи підприємства щодо його витрат і доходів чинному законодавству з обліку та контролю, меті і завданням безпосередньо підприємства; покращення матеріально-технічного та організаційного забезпечення ведення обліку витрат й доходів підприємства. Відповідно до зазначених проблем розроблено напрямки їхнього вирішення. Автором також виділено 11 галузевих особливостей впливу природно-економічних та організаційно-технологічних умов ведення сільського господарства на методологію обліку та контролю витрат і доходів сільськогосподарських підприємств.

4. До інструментів обліку потрібно також відносити архів, який гарантує збереження, повторне використання, а у випадку закінчення встановлених термінів зберігання обліково-звітної інформації – її ліквідацію, що забезпечить врахування їхнього потенціалу при використанні в процесі господарсько-фінансової діяльності цих підприємств. Нормативно-правове забезпечення поділено за п'ятьма класифікаційними ознаками: за видами; рівнями; місцем і роллю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності, економічного контролю; обов'язковістю до виконання; групами.

5. Обґрунтовано теоретико-методологічні положення обліку і контролю витрат та доходів сільськогосподарських підприємств на основі системного підходу, який передбачає три вектори: дослідницький (теорія – методологія – методика – техніка – практика); предметний (доходи – витрати – фінансовий результат); функціональний (облік – звітність – аналіз – контроль), що забезпечує чітку побудову і глибинну сутність дослідження.

6. Основними видами господарського обліку (обліку у сфері економіки) визначено фінансовий, управлінський, податковий (податкові обчислення) та статистичний облік, котрий поділено за 39 класифікаційними ознаками, серед яких провідними є: види обліку, класи рахунків, масштаб обліку, види і обсяги діяльності підприємств. Їхнє використання дає змогу пізнати суть і з'ясувати певні закономірності розвитку обліку, взаємозв'язки й суперечності.

7. Функції обліку і економічного контролю витрат та доходів підприємств згруповано на: основні, суміжні і допоміжні. До основних функцій обліку віднесено інформаційно-звітну і оцінювально-прогнозувальну, до суміжних – контрольню-попереджувальну й науково-пізнавальну; допоміжних – виховну, регулюючу, розрахунково-платіжну і відображувально-фіксувальну. Кожній функції обліку відповідає від 2 до 5 підфункцій (загалом їх 23). Відповідно, до основних функцій економічного контролю віднесено: спостережно-наглядову, пошуково-перевірювальну, інформаційно-сигнальну, профілактико-захисну, регулювально-коригувальну, а до суміжних функцій: планувально-прогнозу, мобілізаційно-дисциплінарну, науково-пізнавальну. Серед допоміжних функцій, виходячи з отриманих в процесі дослідження результатів виокремлено: оцінювально-аналітичну, інструктивно-комунікаційну, виховну, відображувально-фіксувальну.

8. В процесі дослідження впливу принципів бухгалтерського обліку на облікові процедури доповнено їхній перелік двома новими: цільової спрямованості витрат, адресності доходів та витрат. Відповідно до принципу

цільової спрямованості витрати контролюються на предмет їх здійснення задля досягнення конкретних завдань господарсько-фінансової діяльності підприємства. Звідси, встановлюються факти нецільового використання активів, що призводить до збитків (втрат). Принцип адресності доходів та витрат підтверджує не випадковість їх здійснення.

9. Поліпшенню функціонування системи обліку у вітчизняних підприємствах повинні сприяти розроблені критерії прогнозу результативності запровадження в систему обліку зарубіжних методів (висока здатність зарубіжного методу адаптуватись до національних особливостей обліку; простота і зрозумілість механізму запровадження такого методу в підприємстві та належний фаховий його супровід; можливість використання методу в умовах автоматизації облікового процесу і передавання інформації в локальних та всесвітніх комунікативних мережах; очевидні переваги або органічне доповнення методу до інших методів, які уже застосовує підприємство у своїй практичній діяльності), що дасть змогу мінімізувати ризики та помилки під час самого впровадження.

10. Зважаючи на зарубіжний досвід, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України, запропоновано доповнити синтетичним рахунком 77 “Дохід, пов'язаний з діяльністю, що припиняється” та уточнити назву рахунка 96 в такій редакції: “Витрати на інвестиційну діяльність”, а Інструкцію до цього Плану рахунків – доповнити і деталізувати субрахунками: 724 “Дохід від операцій з інвестиціями у нерухомість”, 733 “Дохід від державних дотацій, субсидій, премій, призів та спонсорської допомоги”, 734 “Дохід у вигляді роялті”, 735 “Дохід за договорами про не вступ у конкуренцію”, 736 “Інші доходи від фінансових операцій”, 931 “Комерційні витрати”, 932 “Витрати обігу”, 977 “Витрати, пов'язані з діяльністю, що припиняється”, що посилить аналітичність та підвищить оперативність отримання інформації про витрати, доходи підприємств.

11. В процесі аналізу розвитку форм (системи) обліку в Україні доведено, що сучасні вітчизняні форми (системи) обліку змінюються під впливом суттєвих змін у засобах обчислювальної техніки, методології і організації обліку, суспільно-політичної ситуації в державі та світі. З огляду на це, виокремлено п'ять історичних періодів розвитку України, що охоплюють 1918-2012 рр. і відповідають періодам розвитку форм обліку, а також зроблено прогноз на шостий період (2016-2035 рр.).

12. Запропоновано “Матричну модель формування витрат на різних рівнях діяльності”; “Модель аналітичних рахунків витрат щодо інтелектуалізації”; уточнену кореспонденцію рахунків, пов’язаних з витратами подвійного призначення згідно з Податковим кодексом України; рекомендовано до запровадження форму “Журналу обліку (самообліку) робочого місця”, що забезпечить поліпшення обліку і звітності витрат, доходів структурно-виконавчих рівнів сільськогосподарських підприємств.

– 13. Контроль потрібно розглядати як багатовимірну категорію, що проявляється по-різному (залежно від мети, завдань, предмета, методу, видів та форм, типів тощо): як функція, проблема, наука, освітня дисципліна, система, процес, джерело інформації, індикативний фактор, механізм перевірки, що поглибить розуміння природи контролю. До уже існуючих аспектів трактування контролю додано чотири нових: міжнародний, фінансовий, інституційний і морально-психологічний аспекти.

14. Класифікацію економічного контролю за витратами і доходами сільськогосподарських підприємств здійснено щодо: видів (в тому числі до видів контролю зараховано змішаний контроль, яким передбачено 6 пар зв’язків з іншими видами контролю); форм (зокрема, виокремлено форму за рівнем контролю: метаконтроль, мегаконтроль, макроконтроль, мікроконтроль, мініконтроль, міліконтроль) і типів (загальноекономічний, банківсько-фінансовий, вузькоспеціалізований, державно-адміністративний, аудиторсько-спрямовуючий, загальнопідприємницький (адміністративний), структурно-підприємницький, продуктовий, функціональний, ресурсний,

громадсько-організаційний, пресово-комунікаційний, приватно-громадський, профспілковий, депутатський) економічного контролю, що забезпечить однозначне трактування їхнього змісту, розмежування за певними характерними ознаками і матиме значний вплив на зменшення витрат, збільшення доходів сільськогосподарських підприємств.

15. У теорії і практиці контролю за витратами на виробництво сільськогосподарських підприємств виокремлено сім варіантів, об'єднаних у дві групи: I група – варіанти контрольно-ревізійної роботи (контрольно-ревізійна група або контролер-ревізор; голова і члени ревізійної комісії; контроль здійснюють власники, керівники та спеціалісти підприємства); II група – варіанти аудиторської діяльності (зовнішня аудиторська фірма (аудитор); внутрішня аудиторська фірма (аудитор); внутрішня аудиторська діяльність власника, керівників спеціалістів за сумісництвом; спільна аудиторська діяльність зовнішніх та внутрішніх аудиторів). Під час контролю за витратами діяльності сільськогосподарських підприємств запропоновано, зокрема, контроль за адміністративними витратами здійснювати за чотирма групами цих витрат, а в середині кожної групи – за напрямками витрат. Основним методом контролю за витратами діяльності підприємств визнано метод контролю шляхом формування, перевірки та регулювання кошторисів таких витрат.

16. З метою підвищення ефективності контролю за доходами підприємств доведено практичну потребу у веденні “Журналу щоденного контролю за реалізацією продукції та її оплатою” або “Журналу щоденного контролю за грошовими доходами і грошовими витратами підприємства”. Основним методом контролю за доходами підприємств визнано метод контролю за правилом постійного перегляду платіжних документів у папці неоплачених доходів (непогашених дебіторами боргів).

ДОДАТКИ

Додаток А

Галузеві особливості впливу природно-економічних та організаційно-технологічних умов на методологію обліку та контролю витрат і доходів сільськогосподарських підприємств

№ з/п	Природно-економічні та організаційно-технологічні умови ведення сільського господарства	Галузеві особливості впливу природно-економічних та організаційно-технологічних умов на методологію обліку та контролю витрат і доходів сільськогосподарських підприємств
1	2	3
1.	Існування землі сільськогосподарського призначення як основної умова виробництва продукції сільського господарства.	Формування витрат на капітальні поліпшення земель, їхню купівлю-продаж . Облік землі ведуть на рахунку 101 “Земельні ділянки”; її поліпшень – на рахунку 102 “Капітальні витрати з поліпшення земель”; витрати на купівлю землі – 152 “Придбання (виготовлення) основних засобів ”; дохід від продажу землі – 742 “Дохід від відновлення корисності активів”.
2.	Сезонність сільськогосподарського виробництва і необхідність покриття тимчасової нестачі обігових коштів.	Сезонність виробництва характерна для галузі рослинництва, де сільськогосподарські роботи виконуються увесняно-осінній період , тоді, в основному, здійснюються і витрати на виробництво. Вихід продукції у рослинництві влітку і восени, тоді ж або значно пізніше підприємство отримує доходи. У міжсезонний період виникає тимчасова потреба у короткострокових позиках (на 3-6 місяців). Облік позик ведуть за кожною позикою на рахунках 50 “Довгострокові позики”, 60 “Короткострокові позики”, а також індивідуально відображають фінансові витрати на рахунку 95 “Фінансові витрати”. Держава частково покриває фінансові витрати підприємствам.
3.	Наявність у сфері сільського господарства біологічних активів.	Відображення витрат на виготовлення (дорощування, відгодівлю), купівлю біологічних активів за справедливою або первісною вартістю. Облік біологічних активів та їхнього визнання здійснюють на рахунках 155 “Придбання (вирощування) довгострокових біологічних активів”, 16 “Довгострокові біологічні активи”, 21 “Поточні біологічні активи ”, 23 “Виробництво”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 710 “Дохід від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”, 940 “Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”.

Продовження додатку А

1	2	3
4.	Залежність сільськогосподарського виробництва від природно-кліматичних умов та його готовність до сприйняття їхніх докорінних змін (різкі коливання температур, збільшення кількості надзвичайних ситуацій).	<p>За природно-кліматичними умовами Україна поділена на Лісостеп, Полісся, Степ, гірські райони, відповідно з якими ведеться сільське господарство. Звідси, існують районовані сорти сільськогосподарських культур. Кількість опадів у різних регіонах неоднакова: у Степу бракує дощів, зате у Лісостепу їх занадто багато. У гірській місцевості часті повені, зсуви ґрунтів. На Поліссі заболочена місцевість, що утруднює землеробство. Ці умови накладають відчутний відбиток на рівень урожайності сільськогосподарських культур та величину і структуру витрат на виробництво. Такі витрати обліковують на рахунку 23 “Виробництво” із наступними субрахунками: 231 “Рослинництво”, 232 “Тваринництво”, 233 “Промислові підсобні виробництва”, 234 “Допоміжні виробництва”, 235 “Обслуговуючі виробництва і господарства”*. Доцільно також вести облік витрат за районованими сортами сільськогосподарських культур, втрат від природних катаклізмів і витрат на перебудову сільськогосподарського виробництва, пов’язану з докорінними змінами клімату тощо.</p> <p>* Примітка. Наші пропозиції щодо назв субрахунків, що входять до складу синтетичного рахунку 23 “Виробництво” у сільськогосподарських підприємствах.</p>
5.	Об’єктивна необхідність державної підтримки розвитку сільського господарства та податкових пільг.	Кошти, що надходять в підприємства у сфері сільського господарства, обліковують на рахунку 48 “Цільове фінансування і цільові надходження”, зокрема 481 “Суми ПДВ, спрямовані на підтримку власного виробництва тваринницької і рослинницької продукції”, 484 “Фінансування із бюджету на капітальні інвестиції”, 485 “На науково-дослідні роботи”, 486 “Гуманітарна допомога”, 487 “На операційні витрати”, 488 “Фонд відтворення орендованих основних засобів”, 489 “Інші види цільового фінансування і цільових надходжень” і т. д.
6.	Різноманітність форм власності з переважанням приватної та організаційно-правових форм з превалюванням за кількістю підприємств фермерських господарств, а за обсягами виробництва – господарських товариств, насамперед, товариств з обмеженою відповідальністю.	В системі обліку необхідно враховувати форму власності за якою працює підприємство, адже власник має право володіти, розпоряджатись і управляти своїм майном, а також отримувати від нього прибутки або покривати збитки (у випадку неефективного господарювання (неоправданих витрат)). Організаційно-правова форма передбачає чітке визначення частки кожного власника у майні підприємства і міру його майнової відповідальності (у випадку банкрутства підприємства перед кредиторами), а також суми дивідендів (за отримання прибутків (чистого доходу)). Частку конкретного власника (акціонера, пайовика) можна визначити за інформацією на рахунках 40 “Статутний капітал”, 41 “Пайовий капітал”, 44 “Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)”, 45 “Вилучений капітал”, 46 “Неоплачений капітал” тощо.

Продовження додатку А

1	2	3
7.	Значний відсоток обсягу вирощеної продукції підприємства у сфері сільського господарства використовують для власних потреб.	В системі обліку вирощена продукція обліковується за трьома стратегічними напрямками: готова продукція (наприклад, зерно на складі, молоко охолоджене на фермі), продукція на доробленні (наприклад, зерно на току, надоєне молоко, що підлягає охолодженню на фермі), реалізована продукція (наприклад, зерно реалізоване зернопереробному підприємству, охолоджене молоко реалізоване молокозаводу), продукція для власних потреб (зерно у млині для переробки на борошно, надоєне молоко для випоювання поросяткам) і т. д. Тут відповідно для обліку використовують рахунки: 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, 231 “Рослинництво”, 90 “Собівартість реалізації”, 233 “Промислові підсобні виробництва”.
8.	Наявність основної, суміжної та побічної продукції, яка отримується в процесі сільськогосподарської діяльності та її велике різноманіття.	Природньо так склалось, що під час виробництва продукції сільського господарства отримують основну (наприклад, очищене зерно) , суміжну (наприклад, зерновідходи) і побічну продукцію (наприклад, соломку, поліву). В процесі виробництва витрати на основну, суміжну та побічну продукцію неможливо вести відокремлено, проте, коли ця продукція уже отримана, загальні витрати потрібно розділити між ними пропорційно до певної бази розподілу і зафіксувати у вартості готової продукції або у витратах на виробництво , якщо це, наприклад, органічні добрива. Лише після розподілу витрат на основну, суміжну та побічну продукцію можна здійснювати калькулювання собівартості кожної з них.
9.	Об’єктивна необхідність інвестування значних коштів у розвиток безпосередньо сільськогосподарського виробництва, доробки, переробки і зберігання, збуту та транспортування продукції .	Вітчизняне сільське господарство потребує значних інвестицій на оновлення машинно-тракторного і автомобільного парку, розвиток насінництва та племінної справи, відновлення і підвищення родючості земель сільськогосподарського призначення тощо. Облік втрат і доходів від інвестиційної діяльності ведуть на рахунках 96 “Втрати від участі в капіталі”, 72 “Дохід від участі в капіталі”, а отримані дивіденди на рахунку 731 “Дивіденди одержані”.
10.	Оренда землі сільськогосподарськими підприємствами, в основному, у селян і сплата за неї та орендоване майно орендної плати у формі готівки і натуральної оплати.	Облік орендованої землі, одержаної у оперативну оренду, підприємство-орендар веде на рахунку 01 “Орендовані необоротні активи”. Витрати за оренду землі відносять на рахунки: 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати ”, 93 “Витрати на збут”. Для відображення розрахунків з операційної оренди застосовують рахунок 685 “Розрахунки з іншими кредиторами”, а з фінансової оренди – 531 “Зобов’язання з фінансової оренди”.

Продовження додатку А

1	2	3
11.	Підвищення рівня якості та безпеки продукції сільського господарства відповідно до вимог міжнародних, європейських і національних стандартів якості та контролю за їхнім дотриманням.	Об'єктивна потреба у веденні обліку витрат на стандартизацію і сертифікацію умов виробництва, якості та безпеки продукції сільського господарства і посилення контролю за ними, а також витрат цієї продукції та підтвердження її якісних і безпечних показників.

Примітка. Розробка автора.

Додаток Б

Перелік тем та основних положень дисертаційних досліджень, присвячених проблемам обліку та контролю (аудиту) витрат і доходів підприємств в Україні [8; 49; 52; 166; 176; 185; 214; 228; 235; 269; 305; 325].

№ з/п	Прізвище та ініціали здобувача, назва теми дисертації	Мета, об'єкт та предмет дослідження	Наукова новизна одержаних результатів
1	2	3	4
1.	<p>Бабин І.М. Облік та контроль витрат і доходів платних послуг підприємств споживчої кооперації. – К., КНТЕУ, 2010. На здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.</p>	<p><i>Метою дисертаційної роботи є обґрунтування теоретичних положень та розробка практичних рекомендацій з організації і методики обліку та контролю витрат і доходів на підприємствах з надання платних послуг. Об'єктом дослідження</i> обрана система обліку та контролю витрат і доходів підприємств сфери послуг споживчої кооперації України. <i>Предметом дослідження</i> є комплекс теоретичних, методичних та практичних питань з обліку і контролю витрат та доходів на підприємствах з надання платних послуг.</p>	<p><i>Наукова новизна одержаних результатів</i> полягає у визначенні, уточненні та обґрунтуванні рекомендацій і пропозицій щодо удосконалення обліку і контролю витрат та доходів підприємств сфери послуг, конкретизації шляхів їх впровадження у практику господарювання. Основні результати дисертаційного дослідження, що складають наукову новизну, полягають у наступному:</p> <p><i>Вперше:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – розроблено структурно – ієрархічну систему обліку витрат і доходів для підприємств сфери послуг та обґрунтовано рівні деталізації субрахунків за видами виробничої діяльності, центрами відповідальності, способами, характером і видами робіт, групами послуг і продукції; – обґрунтовано методичні засади формування первинної облікової інформації з обліку витрат виробничих підрозділів підприємств з надання платних послуг з використанням розроблених форм Виробничої картки, Звіту про використання матеріалів та виконання послуг. <p><i>Удосконалено:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – трактування терміну «послуга»; класифікацію витрат та доходів з урахуванням галузевих ознак; – носії первинної облікової інформації з операцій приймання замовлення, процесу їх виконання та реалізації; – методичні прийоми розподілу загальновиробничих витрат шляхом їх локалізації за центрами відповідальності та однорідними групами для наступного їх розподілу за видами послуг та напрямками виробничої діяльності, на основі диференціації способів розподілу; – методику оперативного контролю операцій за основними об'єктами, видами робіт, функціональними підрозділами та організацію внутрішньогосподарського контролю на основі системного підходу;

Продовження додатка Б

1	2	3	4
			<p>– форми поточних та накопичувальних реєстрів з обліку відхилень фактичних витрат від нормативних та запропоновано Відомість обліку витрат та відхилень за ними за видами продукції, Відомість обліку відхилень на виконання послуг за індивідуальними замовленнями, Накопичувальну відомість відхилень фактичних витрат від нормативних, Зведену відомість виробничих порушень, для комплексного відображення відхилень.</p> <p><i>Отримали подальший розвиток:</i></p> <p>– класифікація підприємств сфери послуг з урахуванням економічного змісту трудових процесів, призначення, функціональної ролі та характеру надання окремих видів послуг;</p> <p>– підходи до визначення і вибору об'єктів обліку витрат для підприємств сфери послуг споживчої кооперації.</p>
2.	<p>Гавришків І.Р. Облік та контроль доходів і витрат діяльності підприємств санітарно-курортного комплексу. – К., ДАСОА Держкомстату України, 2008. На здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук</p>	<p><i>Метою дисертаційної роботи є теоретичне обґрунтування сутності, змісту, місця та порядку формування витрат і доходів у господарській діяльності підприємств санаторно-курортного комплексу, а також надання пропозицій і рекомендацій з удосконалення чинної організації й методики обліку та внутрішньогосподарського контролю витрат і доходів на підприємствах санаторно-курортного комплексу.</i> <i>Об'єктом дослідження є процес формування доходів і витрат на підприємствах санаторно-курортного комплексу та контроль повноти відображення їх в системі бухгалтерського обліку.</i></p>	<p><i>Наукова новизна одержаних результатів</i> полягає у визначенні, уточненні, теоретичному обґрунтуванні та вирішенні комплексу питань, пов'язаних з удосконаленням обліку і внутрішньогосподарського контролю доходів та витрат діяльності підприємств санаторно-курортного комплексу, а саме:</p> <p><i>вперше одержано:</i></p> <p>– методику розрахунку фактичної собівартості санаторно-курортних послуг з урахуванням вартості перехідних ліжко-днів на кінець звітного періоду;</p> <p>– сформовано підходи до відображення в системі обліку виручки від реалізації путівок за різних умов;</p> <p><i>удосконалено:</i></p> <p>– теоретичні засади організації та методики внутрішньогосподарського контролю витрат і доходів діяльності підприємств санаторно-курортного комплексу, зокрема, систематизовано функції та завдання суб'єктів контролю;</p> <p>перелік елементів облікової політики в частині відображення доходів і витрат з урахуванням специфіки санаторно-курортної галузі для забезпечення достовірності, повноти, зрозумілості та можливості порівняння облікової інформації стосовно зазначених об'єктів;</p> <p>– класифікацію доходів і витрат підприємств санаторно-курортного комплексу для потреб бухгалтерського обліку в частині розробки системи синтетичних і аналітичних рахунків для обліку доходів і витрат;</p>

Продовження додатка Б

1	2	3	4
		<p><i>Предметом дослідження є теоретичні, методичні та організаційні аспекти бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю витрат і доходів на підприємствах санаторно-курортного комплексу.</i></p>	<p><i>дістало подальший розвиток:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – основні підходи до визнання та обліку доходів і витрат у розрізі облікових шкіл для обґрунтування та вирішення актуальних проблем удосконалення обліку; – узагальнення організаційно-технологічних особливостей діяльності підприємств санаторно-курортного комплексу, які характеризуються: великою кількістю видів діяльності, сезонністю попиту на санаторно-курортні послуги з боку населення, розривом у часі між моментом продажу путівок і безпосереднім отриманням послуг, терміном заїзду відпочиваючих, який припадає на різні звітні періоди, та виявлення їх впливу на систему бухгалтерського обліку й контролю доходів і витрат.
3.	<p>Гоголь Т.А. Облік та аудит доходів підприємств (на матеріалах підприємств харчової промисловості Чернігівської області). – К., КНЕУ. – 2006. На здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.</p>	<p><i>Метою дослідження є теоретичне обґрунтування формування доходів підприємств від різних видів діяльності, методики їх визначення, обліку та аудиту з урахуванням вимог національних і міжнародних стандартів, напрямків узагальнення передового досвіду, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення облікового процесу та проведення аудиторської перевірки.</i></p> <p><i>Об'єктом дослідження є методика і організація обліку та аудиту доходів переробних підприємств харчової промисловості Чернігівської області.</i></p> <p><i>Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методичних та практичних питань обліку та аудиту доходів</i></p>	<p><i>Наукова новизна одержаних результатів</i> дослідження полягає у визначенні, уточненні та науково обґрунтованих рекомендаціях та пропозиціях щодо удосконалення обліку та аудиту доходів підприємств харчової промисловості. Основні результати дисертаційного дослідження, які складають наукову новизну, характеризуються наступними положеннями:</p> <p><i>вперше:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – узагальнено та систематизовано історичний досвід розвитку теорії доходів вченими різних економічних шкіл (маржиналізму, фізіократів, класичної англійської школи та ін.); – запропоновано введення до плану рахунків системи рахунків для обліку поточних та капітальних витрат на природоохоронні заходи, а також доходів, отриманих від реалізації екологічно чистої продукції; <p><i>удосконалено:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – структуру „Звіту про фінансові результати”, яка спрямована на об'єктивне визначення фінансового результату підприємства від різних видів діяльності, вона відображає процес формування фінансових результатів підприємства, проміжні фінансові результати та кінцевий фінансовий результат (чистий прибуток) підприємства. Запропонована структура форми 2 за відповідними напрямками господарської діяльності; класифікацію доходів у П(С)БО 15 „Дохід” шляхом виокремлення доходів від інвестиційної діяльності та номенклатуру субрахунків до рахунків класу 7 „Доходи і результати діяльності”; – методи визначення доходу у вигляді відсотків у разі надання відстрочки платежу за відвантаженою продукцією та обґрунтовано застосування методу лінійної інтерполяції для розрахунку значення ставки дисконту. Доповнення П(С)БО 15 „Дохід” методами та

Продовження додатка Б

1	2	3	4
		підприємств.	<p>прикладом щодо їх застосування надає підприємствам більше можливостей у виборі облікових механізмів;</p> <ul style="list-style-type: none"> – теоретичні засади методики і організації проведення аудиту доходів підприємств харчової промисловості, а саме: визначено коло суб'єктів-користувачів висновку, основні етапи проведення, а також проблеми, які заважають запровадженню екологічного аудиту в Україні; <p style="text-align: center;"><i>отримали подальший розвиток:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – систематизація зовнішніх та внутрішніх чинників, що впливають на формування доходів і результатів діяльності підприємства; – механізм узгодження бухгалтерського обліку та системи податкових розрахунків для формування найбільш обґрунтованої інформації податкової звітності на підставі даних бухгалтерського обліку, а саме: запропоновано механізм заповнення рядків декларації з податку на прибуток підприємства за даними рахунків бухгалтерського обліку та рекомендовано розрахунок визначення матеріальної складової у незавершеному виробництві для складання декларації з податку на прибуток підприємства; методика і організація аудиторської перевірки доходів, а саме: більш деталізовано етапи аудиторської перевірки доходів; – уточнено перелік питань, які аудитор враховуватиме при складанні плану аудиторської перевірки; – виділено за напрямками можливі порушення при аудиті доходів; виявлено взаємозв'язок видів аудиторських висновків та питань, які впливають на думку аудитора при написанні висновку; – узагальнено та систематизовано дії аудитора при оцінці подій, які відбулися після проведення аудиторської перевірки; – механізм організації аудиторської перевірки шляхом розробки алгоритму проведення попередніх переговорів; – оцінка системи внутрішнього контролю для розробки аудиторських процедур в умовах комп'ютерних інформаційних систем обробки даних бухгалтерського обліку з метою зменшення аудиторського ризику.

Продовження додатка Б

1	2	3	4
4.	<p>Канак Й.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік витрат і доходів на підприємствах із виробництва стінових матеріалів. — Львів, Укоопспілка; ЛКА, 2003. На здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.</p>	<p><i>Метою дисертаційного дослідження є розробка теоретичних, методичних й організаційних засад внутрішньогосподарського (управлінського) обліку витрат і доходів та створення сучасної інформаційно-аналітичної моделі внутрішньогосподарського обліку, спрямованої на задоволення потреб стратегічного, поточного й оперативного управління підприємством в умовах функціонування ринкової економіки.</i></p> <p><i>Об'єктом дослідження обрано систему обліку витрат і доходів підприємств із виробництва стінових матеріалів України.</i></p> <p><i>Предметом дослідження є методика, організація та інформаційне забезпечення внутрішньогосподарського обліку, аналізу і контролю витрат та доходів на підприємствах із виробництва стінових матеріалів в умовах реформування економічної системи України, розвитку ринкової конкуренції і поширення нових інформаційних технологій.</i></p>	<p><i>Наукова новизна одержаних результатів.</i> За підсумками дослідження отримано такі наукові результати:</p> <ul style="list-style-type: none"> – визначено сутність внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, його місце в системі управління підприємства та взаємозв'язок з іншими функціями управління; – удосконалено систему класифікації витрат і доходів, розроблено класифікацію витрат для різних рівнів управління підприємством; – запропоновано методика калькулювання витрат за цільовою собівартістю і прийняття рішень щодо скорочення витрат на основі аналізу продукції з погляду важливості її елементів для споживача; – обґрунтовано пропозиції щодо організації обліку витрат і доходів за центрами відповідальності, що дозволяє посилити контроль та відповідальність за досягнуті результати на підприємствах із виробництва стінових матеріалів; – розроблено методика економетричного прогнозування показників витрат і доходів для підтримки управлінських рішень, спрямованих на перспективу, обґрунтовано доцільність використання аналізу беззбитковості за допомогою довірчих інтервалів в умовах невизначеності попиту та цін на стінові матеріали; – удосконалено методика контролю бюджетів витрат і доходів, розроблено процесно-орієнтовану модель фінансового планування та бюджетування для підприємств з виробництва стінових матеріалів.

Продовження додатка Б

1	2	3	4
5.	<p>Костів М.А. Управлінські аспекти обліку та контролю операційних доходів і витрат на підприємствах електроламп вого виробництва. –Львів, Укоопспілка; ЛКА, 2006. На здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук. На здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.</p>	<p><i>Метою дисертаційного дослідження</i> є обґрунтування теоретичних і методичних положень та розробка на підставі дослідження сучасної концепції обліку й контролю доходів і витрат за допомогою інформаційно-аналітичних моделей та систем, спрямованих на підвищення ефективності процесу управління на підприємствах електролампового виробництва.</p> <p><i>Об'єктом дослідження</i> обрано діючу систему обліку операційних доходів і витрат підприємств з виробництва електролампової продукції.</p> <p><i>Предметом дослідження</i> є комплекс теоретичних і практичних питань з обліку та контролю доходів і витрат на підприємствах електролампового виробництва в умовах розвитку ринкової конкуренції та використання нових інформаційних технологій.</p>	<p><i>Наукова новизна одержаних результатів.</i> Проведене дисертаційне дослідження дало змогу вирішити комплекс завдань, пов'язаних з удосконаленням формування інформаційних ресурсів у системі обліку та контролю операційних доходів і витрат на підприємствах електролампового виробництва.</p> <p>Основні результати проведеного дослідження, які становлять наукову новизну, полягають у такому:</p> <p><i>Вперше розроблено:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – класифікацію видів електролампової продукції, що є основою формування облікової інформації про операційні доходи та витрати виробництва відповідного виду продукції; – масиви первинної документації для формування оперативної інформації з обліку використання матеріальних ресурсів; – систему показників для забезпечення узагальнення витрат і калькулювання собівартості електролампової продукції у відповідності до потреб обліку в умовах використання сучасних комп'ютерних технологій. <p><i>Удосконалено:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – класифікацію й аналітичний облік доходів за сегментами ринку та видами продукції з метою оперативного реагування на зміни у їх структурі; – методика обліку та розподілу загальновиробничих витрат шляхом розукрупнення комплексних статей і диференціації баз розподілу; – методика бюджетування з метою здійснення контролю за операційними доходами і витратами у розрізі окремих підрозділів підприємства. <p><i>Набули подальшого розвитку:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – класифікація витрат електролампових підприємств за функціями управління, що сприяє покращенню аналітичного обліку та контролю; – організація та методика обліку доходів і витрат за центрами відповідальності на основі їх локалізації з метою посилення контролю за результатами діяльності підприємства.
6.	<p>Князева О. В. Облік і контроль витрат і доходів підприємств</p>	<p><i>Метою дисертації</i> є обґрунтування теоретичних засад формування витрат і доходів та розробка практичних</p>	<p><i>Наукова новизна одержаних результатів</i> дослідження полягає в теоретичному обґрунтуванні та вирішенні завдань, пов'язаних з удосконаленням обліку та контролю витрат і доходів підприємств рибного господарства України. В процесі дослідження отримано наступні наукові результати:</p>

Продовження додатка Б

1	2	3	4
	<p>рибного господарства. – К., Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки" УААН, 2008. На здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.</p>	<p>рекомендацій щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку і контролю витрат і доходів на підприємствах рибного господарства Азово-Чорноморського басейну.</p> <p><i>Об'єктом дослідження</i> обрано систему бухгалтерського обліку та контролю витрат і доходів підприємств рибного господарства Азово-Чорноморського басейну.</p> <p><i>Предметом дослідження</i> є теоретичні, методичні та практичні питання, пов'язані з обліком та контролем витрат і доходів на підприємствах рибного господарства Азово-Чорноморського басейну.</p>	<p><i>вперше:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – обґрунтовано концептуальний підхід до формування облікової інформації про витрати і доходи відповідно до організаційно-технологічних особливостей підприємств рибного господарства Азово-Чорноморського басейну, основними з яких визначено наявність двох видів діяльності (вилів і виробництво) і сезонні коливання сировинної бази; – розроблено комплексну організаційно-інформаційну модель внутрішнього контролю витрат і доходів підприємств рибного господарства за центрами відповідальності з урахуванням фактору часу; <p><i>удосконалено:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – класифікацію доходів шляхом групування ознак за напрямками використання інформації про доходи в системі управління, введення нових ознак - за ринками збуту та за видами реалізованої продукції; – систему обліку внутрішньогосподарських розрахунків із використанням трансфертних цін, що дозволить через формування внутрішнього ринкового механізму визначати та обліковувати фінансові результати діяльності структурних підрозділів, а через систему мотивації підвищити відповідальність і контроль керівників та працівників за витратами і доходами; – внутрішню звітність центрів відповідальності, за рахунок побудови її за принципом підконтрольності показників, що дозволить отримувати оперативну інформацію про витрати і доходи окремих структурних підрозділів, здійснювати оперативний контроль відхилень і усувати їх безпосередньо в місцях виникнення; <p><i>дістало подальший розвиток:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – принципи організаційної і фінансової структуризації підприємств рибного господарства, шляхом присвоєння кожному підрозділу статусу центра відповідальності та визначення напрямів інформаційних потоків про витрати і доходи; – класифікація витрат за рахунок підбору необхідного складу класифікаційних ознак і впровадження нових елементів групування – за місцями виникнення витрат та за етапами виробничого процесу; кодування аналітичних рахунків з обліку витрат на виробництво за центрами прибутку та центрами витрат; – методичні засади бюджетування, шляхом визначення переліку та розроблення необхідних форм операційних бюджетів та методики їх складання у розрізі центрів відповідальності для взаємоузгодження цілей структурних підрозділів із стратегічними цілями підприємства.

Продовження додатка Б

1	2	3	4
7.	<p>Ломонос-Чанкселіані М.В. Облік і контроль доходів і результатів діяльності підприємств харчової промисловості. – К.: КНЕУ, 2007.</p> <p>На здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук</p>	<p><i>Метою дисертації</i> є теоретичне обґрунтування положень і розробка практичних рекомендацій з удосконалення найважливіших аспектів методики й організації обліку та контролю доходів і результатів діяльності підприємств харчової промисловості.</p> <p><i>Об'єктом дослідження</i> є аспекти організації та методики обліку і контролю доходів і результатів діяльності підприємств хлібопекарської та молочної промисловості.</p> <p><i>Предметом дослідження</i> є сукупність теоретичних, методичних і практичних питань обліку та контролю доходів і результатів діяльності підприємств.</p>	<p><i>Наукова новизна одержаних результатів</i> полягає в розробці рекомендацій і пропозицій, спрямованих на вдосконалення обліку та контролю доходів і результатів діяльності підприємств харчової промисловості України. Основні результати проведеного дослідження, які становлять наукову новизну, характеризуються такими положеннями:</p> <p><i>уперше запропоновано:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – відкрити до існуючих синтетичних рахунків 97 “Інші витрати” і 74 “Інші доходи” рахунки другого порядку - 978 “Валові витрати” і 747 “Валові доходи”; – порядок здійснення самостійного виправлення помилок у Декларації з податку на прибуток для уникнення підприємствами штрафних санкцій і донарахувань з боку контролюючих органів; <p><i>удосконалено:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – класифікацію видів діяльності й побудову рахунків класу 7 “Доходи і результати діяльності”. На основі цих пропозицій сформульовано єдиний підхід для складання й подання всіх форм звітності; – методику й організацію внутрішньогосподарського контролю доходів і результатів діяльності (зокрема, для вдосконалення організаційно-методичних аспектів внутрішньогосподарського контролю, відповідності бухгалтерського обліку результатів діяльності і податкових розрахунків валових доходів запропоновано таблицю, в основу якої покладено дані Головної книги досліджуваного підприємства, а для забезпечення порівнянності даних бухгалтерського обліку результатів діяльності і податкових розрахунків щодо валових витрат рекомендовано до рахунків обліку витрат класу 9 “Витрати діяльності” і до рахунку 23 “Виробництво” ввести рахунки аналітичного обліку для накопичення даних про витрати, що не належать до складу валових); <p><i>отримали подальший розвиток:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – пропозиції щодо вирішення проблеми неузгодженості методик визначення та обліку результатів діяльності для цілей бухгалтерського обліку і здійснення податкових розрахунків у частині обґрунтування основних відмітних ознак відображення доходів і витрат у фінансовій і податковій звітності; – рекомендації з автоматизації обліку доходів і результатів діяльності, а саме: організація аналітичного обліку фінансових результатів діяльності, формування різних

Продовження додатка Б

1	2	3	4
			<p>форм звітності та інтеграція різних видів обліку в умовах застосування інформаційних систем і комп'ютерних технологій;</p> <p>– організація та методика контролю доходів і результатів діяльності, який здійснюється на досліджуваних підприємствах органами державної податкової служби, зокрема: конкретизовано основні напрями та етапи документальної невідної перевірки Декларації з податку на прибуток; уточнено зміст процедур кабінетного аудиту, в тому числі методу аналізу доходів і витрат суб'єктів підприємницької діяльності.</p>
8.	<p>Мельничук М.Г. Облік та контроль витрат і доходів від реалізації послуг з вантажних авіаперевезень. - К., КНЕУ, 2009. На здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.</p>	<p><i>Метою дослідження</i> є розвиток теоретичних та обґрунтування методичних положень обліку та контролю витрат і доходів від реалізації послуг авіатransпортних підприємств і розроблення практичних рекомендацій щодо їх удосконалення.</p> <p><i>Об'єктом дослідження</i> є процеси здійснення господарських операцій з надання авіаційними транспортними підприємствами послуг з вантажних авіаперевезень.</p> <p><i>Предметом дослідження</i> є комплекс теоретичних, методичних, організаційних і практичних положень обліку та контролю витрат і доходів від реалізації послуг з вантажних авіаперевезень транспортними підприємствами.</p>	<p><i>Наукова новизна одержаних результатів</i> полягає в розроблених дисертантом рекомендаціях і пропозиціях щодо удосконалення обліку та контролю витрат і доходів від реалізації послуг з вантажних авіаперевезень.</p> <p>Основними науковими результатами, одержаними в ході дослідження і винесеними на захист, є такі:</p> <p><i>вперше:</i></p> <p>– розроблено модель управлінського обліку доходів і витрат та калькулювання останніх шляхом поєднання методу АВС–костинг, методу директ–костинг і методу взаємного розподілу витрат зустрічного споживання, що дозволяє визначати виробничу і управлінську собівартості, а також дохід від реалізації послуг з вантажних авіаперевезень у розрізі замовлень за ознаками (замовник, маршрут, транспортний засіб, вантаж), які органічно інтегровані за аналітичними рахунками бухгалтерського обліку;</p> <p>– обґрунтовано застосування в оперативному контролі з реагування на ринковий попит методу спрямованої дії, зони впливу якого визначаються за принципами АВС–аналізу на основі матриць мінімально-максимальної результативності вантажоперевезень;</p> <p><i>удосконалено:</i></p> <p>– теоретичні аспекти обліку і калькулювання собівартості послуг з вантажних авіаперевезень за процесно-орієнтованими принципами в системі аналітичних рахунків за способом участі витрат у виробництві (витрати процесів виробничих і невиробничих функціональних центрів) та способом віднесення таких витрат на об'єкт (виробничі (прямі технологічні), загальновиробничі (непрямі технологічні та прямі й непрямі нетехнологічні), адміністративні й збутові (прямі й непрямі невиробничі) витрати);</p> <p>– положення з обліку доходів від реалізації послуг замовникам через посередників, що підвищує достовірність та реальність фінансової звітності всіх учасників тристоронніх</p>

Продовження додатка Б

1	2	3	4
			<p>договорів, яке полягає : а) в уточненні моменту визнання доходу у продавця послуг (авіаперевізника) та посередника (агента); б) в обґрунтуванні необхідності використання окремого субрахунка 706 «Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) на користь суб'єкта представлення» для обліку надходжень від замовників у посередників як доходу на користь авіаперевізника;</p> <p>– традиційну модель контролю витрат, як частки доданої вартості спожитих ресурсів за ознакою їхньої залежності від зміни внутрішніх (неринкові витрати) та зовнішніх (ринкові витрати) умов функціонування у ринковому середовищі, шляхом поєднання технології ABC–костинг і функціонально-вартісного аналізу витрат;</p> <p><i>набули подальшого розвитку:</i></p> <p>– характеристика економічних категорій шляхом уточнення їхньої сутності, що сприяє належній оцінці і визнанню їх як об'єкта обліку і контролю, а саме: «транспортні послуги», як результати діяльності з переміщення матеріальних об'єктів, які не втілюються у речовинній (матеріальній, продуктивній) формі, а існує у формі споживчого ефекту; «витрати», як види економічних ресурсів, що мають вартісну форму зменшених активів або збільшених зобов'язань та призводять до зменшення власного капіталу (за винятком внесків учасників); «доходи», як види економічних ресурсів у формі справедливої вартості збільшених активів або зменшених зобов'язань, що отримані або підлягають отриманню як компенсація за раніше використані ресурси та призводять до збільшення власного капіталу (за винятком внесків учасників);</p> <p>– теоретико-методичні й організаційні положення щодо групування витрат авіатранспортних підприємств за класифікаційними ознаками: об'єкт обліку (замовлення), об'єкт калькулювання (чотири рівні витрат процесів) і спосіб віднесення витрат на об'єкт (прямі – індивідуальні витрати процесу, непрямі – спільні витрати декількох процесів); теоретичні підходи із застосування методів та з організації обліку витрат і доходів від реалізації послуг з вантажних авіаперевезень шляхом установаження єдиних ознак їхнього аналітичного обліку за замовленнями у розрізі замовників, маршрутів, транспортних засобів, вантажів;</p> <p>– процедури внутрішньогосподарського контролю витрат, доходу від реалізації послуг і дебіторської заборгованості авіатранспортних підприємств стосовно регламентації порядку їх здійснення, уточнення змісту й інструментів</p>

Продовження додатка Б

1	2	3	4
9.	<p>Міклуха О.Л. Облік та аудит надзвичайних доходів і витрат підприємств. – К., КНТЕУ, 2006. На здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.</p>	<p><i>Мета дисертаційного дослідження</i> полягає у розвитку теорії та удосконаленні практики обліку й аудиту надзвичайних доходів і витрат підприємства в умовах ринкового механізму регулювання економіки, для визначення оптимальних управлінських рішень з метою мінімізації втрат і збитків від надзвичайних подій.</p> <p><i>Об'єктом дослідження</i> є надзвичайні доходи і витрати підприємств різних галузей національної економіки України.</p> <p><i>Предметом дослідження</i> є теоретичні засади та чинна практика бухгалтерського обліку і аудиту надзвичайних доходів і витрат.</p>	<p><i>Наукова новизна результатів дослідження</i>, що подається на захист, полягає в уточненні теоретичних основ формування надзвичайних доходів і витрат та розробці методичних рекомендацій щодо вдосконалення бухгалтерського обліку й аудиту надзвичайної діяльності в сучасних умовах функціонування підприємств різних галузей.</p> <p>У процесі дослідження отримані такі наукові результати:</p> <p><i>Вперше:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – систематизовано методологічні засади визнання надзвичайних доходів і витрат підприємства; – деталізовано функції бухгалтерії при проведенні підприємством надзвичайної діяльності, на основі чого розроблено основні положення щодо роботи працівників бухгалтерії в умовах попередження надзвичайних подій або ліквідації їх наслідків, які можуть бути включені до посадових інструкцій; – у контексті розробки аналітичних процедур, для застосування їх при аудиті надзвичайної діяльності, запропонована методика аналізу надзвичайних доходів і витрат на рівні підприємства та регіону, коефіцієнти; розроблена економіко-математична модель залежності фінансового стану підприємства від факторів, пов'язаних із його надзвичайною діяльністю, запропоновано спосіб оцінки впливу ризику надзвичайних подій на можливі доходи підприємства. <p><i>Удосконалено:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – теоретичні положення понятійного апарату щодо надзвичайної діяльності на основі принципів обліку та звітності, запропоновані визначення категорій, що доречно застосувати у нормативних документах з бухгалтерського обліку, обґрунтована необхідність застосування для підприємства, яке постраждало від надзвичайних подій, наступних критеріїв для класифікації надзвичайних витрат: структура, мета, напрямки, ступінь погашення, елементи; – для класифікації надзвичайних доходів виокремлена групувальна ознака за джерелами відшкодування; методика обліку і аудиту надзвичайних доходів і витрат підприємства, що знайшло вирішення у визначенні впливу на формування надзвичайних доходів і витрат фактів господарської діяльності, які підлягають обліку під час ліквідації наслідків надзвичайної події; – запропоновані спеціальні форми відомостей для аналітичного обліку надзвичайних доходів і витрат;

Продовження додатка Б

1	2	3	4
			<p>– виділені етапи аудиту надзвичайної діяльності, особливості планування, внесені пропозиції щодо форми і змісту аудиторського висновку при аудиті надзвичайних доходів і витрат; вдосконалені аналітичні процедури в частині аудиту надзвичайної діяльності.</p> <p><i>Дістало подальшого розвитку:</i></p> <p>– теоретична направленість бухгалтерського обліку і аудиту надзвичайних доходів і витрат, що знайшла своє вирішення у конкретизації мети, завдань, способів організації процесу обліку і аудиту надзвичайної діяльності підприємства;</p> <p>– визначенні напрямків впливу надзвичайних доходів і витрат на господарську діяльність підприємства, які є найбільш вагомими для кожної категорії користувачів бухгалтерської й аналітичної інформації; обґрунтована необхідність запровадження у системі рахунків субрахунків для обліку надзвичайних доходів – за джерелами відшкодування, для надзвичайних витрат – за напрямками здійснення витрат, а не за видами надзвичайних подій;</p> <p>– структура і зміст окремих показників форм фінансової звітності і приміток, зокрема, запропоновані шляхи для забезпечення узгодженості підходів при відображенні надзвичайних подій у звіті про фінансові результати та звіті про рух грошових коштів, пропонується форма таблиці, яку, при необхідності, підприємство, що постраждало від надзвичайної події, може включати до Приміток фінансової звітності;</p> <p>– на основі вивчення можливостей комп'ютерних програм щодо відображення інформації про надзвичайну діяльність підприємства запропонована інформаційна модель комплексної оцінки фінансово-економічного стану підприємства, яке перебувало під впливом надзвичайної події.</p>
10.	<p>Павелко О.В. Облік та контроль доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств. – К., КНЕУ, 2010.</p>	<p><i>Мета дисертаційної роботи</i> полягає в обґрунтуванні теоретичних, методичних і організаційних питань з обліку та контролю доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств та розробці науково-практичних рекомендацій щодо</p>	<p>Наукова новизна одержаних результатів дисертаційної роботи полягає в удосконаленні теоретичних, методичних та організаційних підходів до обліку та контролю доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств.</p> <p>У процесі виконання дисертаційної роботи отримано такі наукові результати:</p> <p><i>вперше:</i></p> <p>- опрацьовано та репрезентовано складові організаційно-методичної моделі контролю доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств з урахуванням фактору часу: виокремлено основні етапи та прийоми контролю; запропоновано</p>

Продовження додатка Б

1	2	3	4
	<p>На здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.</p>	<p>їх удосконалення. <i>Об'єктом дослідження є процес формування доходів і витрат на будівельних підприємствах.</i> <i>Предметом дослідження визначено сукупність теоретичних, методичних та організаційних питань обліку та контролю доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств.</i></p>	<p>використання конкретних джерел інформації, способів узагальнення і реалізації результатів контролю, що сприяє підвищенню якості контрольного процесу та суттєво скорочує час його здійснення;</p> <p><i>удосконалено:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - класифікації доходів і витрат будівельних підприємств шляхом введення нових класифікаційних ознак, пов'язаних з основною діяльністю: «за видами виконаних робіт і наданих послуг», «за видами будівель», «за суб'єктами виконання будівництва» з метою їх використання в аналітичному обліку та покращення інформаційного забезпечення відповідних користувачів; - орієнтовані на інформаційні потреби управління методичні та організаційні підходи до бухгалтерського обліку доходів і витрат у розрізі наданих послуг генерального підряду та здійснення безпосередньо будівництва: розроблено номенклатуру аналітичних рахунків та фрагмент робочого плану рахунків бухгалтерського обліку будівельних підприємств, вдосконалено реєстри обліку (журнал № 5 та журнал № 6), запропоновано форму внутрішньої звітності «Звіт про отримані доходи та понесені витрати основної діяльності будівельних підприємств» і порядок її заповнення, що сприятиме посиленню контролю за повнотою формування доходів і витрат, підвищенню якості облікових даних та оперативності визначення фінансових результатів основної діяльності; - порядок розрахунку валового доходу від виконання довгострокових контрактів: запропоновано валовий дохід визначати як добуток двох показників – оціночного коефіцієнта (частки від ділення загальної договірної ціни будівельного контракту на суму планових витрат) і суми фактичних витрат, що суттєво спрощує облікові роботи та підвищує оперативність отримання інформації, необхідної для податкових розрахунків; <p><i>набули подальшого розвитку:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - теоретичні положення про вплив основних організаційно-технологічних особливостей будівництва у двох площинах: будівельного процесу та будівельної продукції на організацію системи обліку та контролю доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств, що підтверджує необхідність врахування специфіки будівництва при вдосконаленні методики обліку зазначених об'єктів; - методичні підходи до обліку доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств при розрахунках між замовниками та підрядниками через

Продовження додатка Б

1	2	3	4
			<ul style="list-style-type: none"> - доповнення номенклатури субрахунків та уточнення порядку обліковування валових заборгованостей з метою спрощення процедури їх обліку; - змістове трактування сутності понять: «доходи основної діяльності будівельного підприємства», «витрати основної діяльності будівельного підприємства», що певною мірою доповнює теоретичні засади основної діяльності будівельних підприємств.
11.	<p>Полянська О.А. Управлінський облік товарних засасів, витрат, доходів і фінансових результатів операційної діяльності підприємств гуртової торгівлі. – К., КНТЕУ, 2009.</p> <p>На здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.</p>	<p><i>Метою дисертації є</i> аналіз, узагальнення, удосконалення та уточнення теоретичних положень управлінського обліку, а також розробка практичних рекомендацій щодо формування методики та визначення оптимальних шляхів впровадження системи управлінського обліку на підприємствах гуртової торгівлі.</p> <p><i>Об'єктом дослідження є</i> управлінський облік у контексті його запровадження та функціонування на підприємствах гуртової торгівлі.</p> <p><i>Предметом дослідження є</i> теоретичні, методичні та організаційні аспекти управлінського обліку товарних запасів, витрат, доходів, фінансових результатів операційної діяльності підприємств гуртової торгівлі.</p>	<p><i>Наукова новизна одержаних результатів</i> дисертаційної роботи полягає в теоретико-методичному обґрунтуванні, розробці, апробації та впровадженні системи управлінського обліку на підприємствах гуртової торгівлі.</p> <p>Основними теоретичними та практичними результатами, які характеризують наукову новизну дослідження та особистий внесок автора, є такі:</p> <p><i>уперше:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – розроблено інтегровану систему управлінського обліку товарних запасів, витрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємств гуртової торгівлі, в основу якої покладено сучасні інструменти менеджменту, що дозволить суттєво підвищити рівень обґрунтованості й своєчасності прийняття управлінських рішень; – розроблено систему накопичувальних відомостей і реєстрів, систему внутрішніх звітів, систему рахунків управлінського обліку з метою цілеспрямованого, системного й раціонального інформаційного забезпечення процесу управління діяльністю підприємств гуртової торгівлі; <p><i>удосконалено:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – систему первинного обліку як оптимальну основу управлінського обліку підприємства гуртової торгівлі, побудовану на засадах цільового спрямування інформації; – критерії та вимоги, що повинні бути враховані при розробці пакетів прикладних програм при впровадженні управлінського обліку на підприємствах гуртової торгівлі; <p><i>дістали подальший розвиток:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – теоретичні підходи до визначення основних етапів становлення та розвитку управлінського обліку, як науки в контексті історичних парадигм бухгалтерського обліку й управління; – підходи щодо досягнення прибутковості за групами товарів, ринками збуту, групами клієнтів та з урахуванням націнки на товари; – прийоми оптимізації величини партії закупівлі товарних запасів з урахуванням не лише витрат на створення й утримання запасів, а й втрат підприємства при виникненні дефіциту товару.

Продовження додатка Б

1	2	3	4
12.	<p>Реслер М.В. Облік витрат та доходів операційної діяльності меблевих підприємств. – Тернопіль, ТДЕУ, 2006.</p> <p>На здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук.</p>	<p><i>Метою дисертаційного дослідження</i> є обрентування теоретичних і методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку витрат та доходів операційної діяльності підприємств меблевої промисловості.</p> <p><i>Об'єкт дослідження</i> – витрати та доходи операційної діяльності вітчизняних підприємств.</p> <p><i>Предметом дисертаційного дослідження</i> є комплекс теоретичних, методичних та практичних питань, пов'язаних з обліком витрат та доходів операційної діяльності меблевих підприємств.</p>	<p><i>Наукова новизна одержаних результатів</i> проведеного дослідження полягає у розробці рекомендацій і пропозицій стосовно удосконалення обліку витрат та доходів операційної діяльності меблевих підприємств. В процесі дослідження отримані такі найбільш суттєві наукові результати:</p> <p><i>вперше:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – визначено організаційно-технологічні особливості меблевих підприємств (багатостадійність меблевого виробництва, використання значної кількості основних і допоміжних матеріалів, залежність від сировинних ресурсів, можливість використання поворотних відходів виробництва, індивідуальний, дрібносерійний або масовий характер виробництва) та охарактеризовано їх вплив на облік витрат та доходів; – систематизовано критерії відокремленого групування витрат операційної діяльності для потреб фінансового і управлінського обліку, а саме, приведені у відповідність існуючі класифікаційні ознаки з цільовою спрямованістю підсистем обліку (дотепер комплексна класифікація витрат в розрізі підсистем бухгалтерського обліку не проводилася); <p><i>удосконалено:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> – класифікацію витрат за елементами і калькуляційними статтями, яка наведена в Методичних рекомендаціях з формування собівартості продукції (робіт, послуг) в промисловості відповідно до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку, що забезпечить більш точне визначення собівартості продукції меблевих підприємств та визначення макроекономічних показників держави; – структуру первинних документів (відомість використання матеріалів, робочий наряд, акт про брак), реєстрів аналітичного і синтетичного обліку (відомість адміністративних витрат, відомість структури отриманих доходів, Журнал 5, Журнал 6) відповідно до вимог стандартів бухгалтерського обліку та Інструкції з використання Плану рахунків з метою забезпечення потреб працівників менеджменту; – структуру інших прямих, загальнопромислових, адміністративних, витрат на збут та інших операційних витрат меблевих підприємств, які враховують вплив організаційно-технологічних особливостей галузі і спрямовані на зближення бухгалтерського та податкового обліку; – методикау синтетичного обліку доходів від основної діяльності меблевих підприємств шляхом виділення аналітичних рахунків до субрахунку 701 “Дохід від реалізації готової продукції”, що дасть змогу більш точно визначати фінансові результати від реалізації окремих видів меблів;

Продовження додатка Б

1	2	3	4
			<p><i>набули подальшого розвитку:</i></p> <ul style="list-style-type: none">– визначення вимог до комп'ютерних програм для ведення бухгалтерського обліку в розрізі функціональних (наявність розробленої системи аналітичного обліку, можливість вибору методу обліку витрат, використання різних баз розподілу, гнучкість тощо), технічних, комерційних та економічних груп (до цього часу використовувалися окремі із запропонованих вимог).

Додаток В

Класифікаційні ознаки обліку у сфері економіки та їх взаємозв'язок з витратами і доходами

№ з/п	Класифікаційні ознаки обліку	Сфера застосування ознаки обліку витрат та доходів підприємств
1	2	3
1.	За видами обліку	фінансовий, управлінський, податковий, статистичний, соціальний, екологічний облік витрат і доходів підприємств та їх сегментів
2.	За видами економічної діяльності	облік у сільському господарстві, мисливстві та лісовому господарстві; у промисловості; у будівництві; у торгівлі і сфері послуг і т. д.
3.	За класами рахунків	класи рахунків необоротних активів (1), запасів (2), доходів і результатів діяльності (7), витрат за елементами (8), витрат діяльності (9)
4.	За часом здійснення фактів, подій, операцій	витрати та доходи минулих періодів, поточні витрати і доходи, витрат й доходів майбутніх періодів
5.	За масштабами обліку	гіпероблік, мегаоблік, макрооблік, мезооблік, мікрооблік, мініоблік, міліоблік
6.	За відношенням до обсягів діяльності підприємств	облік витрат і доходів у дуже великих підприємствах (об'єднаннях), у великих підприємствах (об'єднаннях), в середніх підприємствах, в малих та / або в одноосібних підприємствах
7.	Стосовно форм власності	облік витрат і доходів в державних, приватних, колективних підприємствах, в акціонерних товариствах, у підприємствах зі змішаною формою власності
8.	За видами діяльності підприємств	облік витрат та доходів звичайної (операційної (основної й іншої операційної діяльності), фінансової та інвестиційної діяльності) і надзвичайної діяльності
9.	За рівнем централізації обліку	централізований, децентралізований й частково централізований облік витрат та доходів підприємств
10.	Щодо автоматизації обліку	ручний, частково автоматизований, автоматизований облік витрат і доходів підприємств
11.	За відношенням до інформаційних потреб підприємств та споживачів інформації про них	облік витрат та доходів підприємств для когось (зовнішні потреби в інформації, що входять у сферу фінансового обліку) і облік для себе (внутрішні потреби в інформації, що належать до управлінського обліку)
12.	За рівнем узагальнення інформації	первинний (базовий), аналітичний (деталізований) і синтетичний (концентрований) облік витрат і доходів підприємств та їх сегментів
13.	За важливістю одержуваної інформації	стратегічний (надзвичайно важливий), поточний (важливий) і облік витрат й доходів підприємств та їх сегментів на даний час (мить) (оперативно-моментний або відносно важливий)

Продовження додатка В

1	2	3
14.	За рівнем індивідуалізації обліку	індивідуалізований (персоніфікований та / або пооб'єктивний знеіндивідуалізований (знеперсоніфікований та / або груповооб'єктний, загальний) облік витрат і доходів підприємства та їх сегментів
15.	За ступенем матеріалістичності (реалістичності) обліку	матеріалізований (реалістичний) і знематеріалізований (віртуальний) облік витрат і доходів підприємства та їх сегментів
16.	За способом пізнання обліку	облік як категорія (філософська, економічна), облік як функція, система, парадигма, метод, модель, наука, навчальна дисципліна, засіб для досягнення мети
17.	За відношенням до відповідної системи	системний і позасистемний облік витрат і доходів підприємства та їх сегментів
18.	За ефективністю ведення обліку	на ефективний і неефективний облік витрат і доходів підприємств й сегментів
19.	За окупністю	окупний і неокупний облік витрат та доходів підприємства та їх сегментів
20.	За обов'язковістю ведення обліку	обов'язковий і необов'язковий облік
21.	За якісними параметрами	якісний та неякісний
22.	За питомою масою витрат на організацію і ведення обліку	дешевий, помірний і дорогий за рівним витрат облік
23.	За дією в правовому полі	облік витрат та доходів підприємства та їх сегментів у правовому полі або поза ним
24.	За періодичністю ведення обліку	постійний (безперервний) і періодичний (повноінтервальний)
25.	За надійністю ведення обліку	надійний і ненадійний (ризикований) облік витрат та доходів підприємства та їх сегментів
26.	Щодо процесів, які постійно тривають у будь-якому функціонуючому підприємстві	облік витрат підприємств щодо процесів їх створення (народження), постачання, виробництва, збуту інновацій та інвестицій, видозмін (трансформації), організації і управління діяльністю
27.	За магістральним спрямуванням обліку	основний (фінансовий), суміжний (управлінський) і суміжний (податковий) облік витрат та доходів (валових витрат і валових доходів) підприємств
28.	За значимістю обліку	значимий (провідний) та другорядний (незначимий)
29.	Щодо планів, нормативів (стандартів)	облік виконання планів, нормативний облік або облік за стандартами, облік відхилень витрат та доходів підприємств та їх сегментів
30.	За історичними формаціями	Облік витрат і доходів в умовах 7 різних формацій (первіснообщинний, рабовласницький лад, феодалізм, капіталізм, імперіалізм, соціалізм, глобалізм)
31.	За моделями обліку	англосаксонська, континентальна, латиноамериканська й інтернаціональна модель обліку

Продовження додатка В

1	2	3
32.	За оцінкою реального стану обліку	зразковий, дуже добрий, добрий, задовільний, незадовільний, катастрофічний
33.	За історичними формами обліку	простий (уніграфічний), подвійний (диграфічний), камеральний (облік грошей у касі) облік
34.	Щодо організаційних форм обліку	меморіально-ордерна, журнально-ордерна, журнальна, комп'ютерна (автоматизована), проста, спрощена
35.	За основною метою обліку	актурний (дані про зміни ринкової вартості підприємств), динамічний (інформація про ефективність господарсько-фінансової діяльності підприємств), статичний (інформація про потенційні можливості підприємств на даний момент погасити власну кредиторську заборгованість за рахунок продажу всіх активів цього підприємства)
36.	За основоположними принципами побудови обліку	загальний та специфічний (бюджетний, банківський, страховий і т.д.), облік витрат, видатків та доходів підприємств, організацій, закладів
37.	За наявністю в обліку творчого начала	креативний (творчий), звичайний і рекреативний (рутинний) облік витрат та доходів підприємства та їх сегментів
38.	Щодо рівня конфіденційності обліку	конфіденційний, для службового користування, доступний або відкритий облік витрат та доходів підприємства та їх сегментів
39.	За рівнем професійності ведення обліку	професійний та непрофесійний облік витрат та доходів підприємства та їх сегментів

Примітка. Розробка автора.

Додаток Г

Класифікація методів обліку витрат підприємства

№ з/п	Перелік сегментів позицій в обліку витрат підприємства	Класифікаційні ознаки методів обліку витрат підприємства						
		За складом об'єктів обліку	За ступенем деталізації витрат	За повнотою включення витрат	За величиною включення витрат	За оперативністю і рівнем контролю за витратами	За способом оцінки готової продукції	За відображенням витрат в системі рахунків
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	Аналітичні позиції	+						
2.	Госпрозрахункові позиції	+						
3.	Елементи витрат		+					
4.	Статті витрат		+					
5.	Повні витрати			+				
6.	Обмежені витрати			+				
7.	Реальні (фактичні) витрати				+			
8.	Середні витрати				+			
9.	Нормативні витрати				+			
10.	Нормативний					+		

Продовження додатка Г

1	2	3	4	5	6	7	8	9
11 .	Ненормативний					+		
12 .	За фактичною (реальною) собівартістю						+	
13 .	За нормативною собівартістю						+	
14 .	За справедливою собівартістю						+	
15 .	Інтегрований							+
16 .	Автономний							+

Примітка. Складено автором на основі: [221, с. 23].

Додаток Д
Класифікація методів калькулювання витрат підприємства

№ з/п	Перелік методів калькулювання витрат	Групи методів калькулювання витрат					
		За підходом до основ калькуляції	За ступенем оперативності виявлення витрат	За повнотою витрат	Методи калькулювання повних витрат	Специфічні методи калькулювання	Методи калькулювання для стратегічного управління
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Калькулювання за видами діяльності (ABC-костинг)	+					
2.	Функціонально-орієнтоване калькулювання (прямі та непрямі витрати)	+					
3.	Калькулювання витрат із виділенням їх виділення (нормативний облік, стандарт-кост)		+				
4.	Калькулювання фактичних (минулих) витрат з виділенням відхилень від норм		+				
5.	Калькулювання неповних змінних витрат (директ-костинг)			+			
6.	Калькулювання повних витрат			+			
7.	Позамовний				+		
8.	Попередній				+		
9.	Попроцесний				+		
10.	За виробами				+		
11.	Поопераційний				+		
12.	Погруповий				+		
13.	Комплексних виробництв				+		
14.	Багатопередільний				+		

Продовження додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8
15.	Кайзен - костинг					+	
16.	Таргет - костинг					+	
17.	Точно в строк					+	
18.	За останньою операцією					+	
19.	“Тариф-час-машина”					+	
20.	Еквівалентне калькулювання					+	
21.	За принципом зворотнього припливу					+	
22.	Калькулювання життєвого циклу						+
23.	Калькулювання ланцюжка цінності						+

Примітка. Складено автором на основі даних І. А. Білоусової та М. Г. Чумаченка [19, с. 7-8].

Додаток Е

Формування інформації про витрати і доходи підприємства у системі Планів рахунків бухгалтерського обліку

План рахунків, що функціонував до 1 січня 2000 року		План рахунків, що чинний з 1 січня 2000 року	
Номер і назва розділу рахунків	Номер і назва рахунку	Номер і назва класу рахунків	Номер і назва рахунку
1	2	3	4
I. Основні засоби (фонди)	03 “Ремонт основних засобів”	1. Необоротні активи	10 “Основні засоби”
II. Виробничі запаси	16 “Транспортно-заготівельні витрати”		15 “Капітальні інвестиції”
III. Витрати на виробництво	20 “Основне виробництво”	2. Запаси	20 “Виробничі запаси”
	23 “Допоміжні виробництва”		22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”
	24 “Витрати на утримання та експлуатацію машин і обладнання”		23 “Виробництво”
	25 “Загальновиробничі витрати”		24 “Брак у виробництві”
	26 “Загальногосподарські витрати”		28 “Товари”
	28 “Брак у виробництві”	3. Кошти, розрахунки та інші активи	39 “Витрати майбутніх періодів”
	30 “Некапітальні роботи”	4. Власний капітал та забезпечення зобов’язань	44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”
	31 “Витрати майбутніх періодів”		47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”
	33 “Капітальні вкладення”	6. Поточні зобов’язання	69 “Доходи майбутніх періодів”
	35 “Формування основного стада”	7. Доходи і результати діяльності	70 “Доходи від реалізації”
	36 “Виконані етапи по незавершених роботах”		71 “Інший операційний дохід”
IV. Готова продукція, товари і реалізація	43 “Позавиробничі витрати”		72 “Дохід від участі в капіталі”
	44 “Витрати обігу”		73 “Інші фінансові доходи”

Продовження додатка Е

1	2	3	4
	46 “Реалізація”		74 “Інші доходи”
	49 “Доходи від реалізації послуг”		75 “Надзвичайні доходи”
VII. Фінансові результати і використання прибутку	80 “Прибутки і збитки”		79 “Фінансові результати”
	81 “Використання прибутку”	8. Витрати за елементами	80 “Матеріальні витрати”
	83 “Доходи майбутніх періодів”		81 “Витрати на оплату праці”
	84 “Нестачі і втрати від псування цінностей”		82 “Відсотки на соціальні заходи”
	89 “Резерв майбутніх платежів”		83 “Амортизація”
		9. Витрати діяльності	84 “Інші операційні витрати”
			85 “Інші затрати”
			90 “Собівартість реалізації”
			91 “Загальновиробничі витрати”
			92 “Адміністративні витрати”
			93 “Витрати на збут”
			94 “Інші витрати операційної діяльності”
			95 “Фінансові витрати”
			96 “Втрати від участі в капіталі”
			97 “Інші витрати”
			98 “Податок на прибуток”
		10. Позабалансові рахунки	99 “Надзвичайні витрати”
			07 “Списані активи” (072 “Невідшкодовані нестачі і втрати від псування цінностей”

Примітка. Розробка автора.

Додаток Ж

Удосконалення структури національного Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій в частині витрат і доходів

№ з/п	Шифр і назва синтетичного рахунка	Пропозиція
1.	10 "Основні засоби".	Виокремити у складі субрахунка 101 «Земельні ділянки» відповідні аналітичні за видами земель: 1011 "Рілля", 1012 "Землі під багаторічними насадженнями", 1013 "Землі під кормовими угіддями", 1014 "Землі під лісом", 1015 "Заводнені землі", 1016 "Землі запасу", 1017 "Землі під забудовою", 1018 "Інші землі".
2.	15 "Капітальні інвестиції".	Запровадити субрахунки: 156 "Капітальні інвестиції на поліпшення необоротних активів", 157 "Інші капітальні інвестиції" (Погоджуємось з пропозицією С.Й.Сажанця)[334].
3.	23 "Виробництво".	Для підприємств, що функціонують у сфері сільського господарства, доцільно застосовувати наступні субрахунки: 231 "Рослинництво", 232 "Тваринництво", 233 "Промислові підсобні виробництва", 234 "Допоміжні виробництва", 235 "Утримання і експлуатація сільськогосподарської техніки", 236 "Обслуговуючі виробництва і господарства".
4.	70 "Дохід від реалізації".	Субрахунок 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" доповнити аналітичним рахунком "Дохід від реалізації робіт".
5.	72 "Дохід від участі в капіталі". Змінити існуючу назву цього рахунка на "Дохід від інвестиційної діяльності".	Запровадити субрахунок 724 "Дохід від операцій з інвестиціями в нерухомість".
6.	73 "Інші фінансові доходи".	Запровадити субрахунки: 733 "Дохід від державних дотацій, субсидій, премій, призів та спонсорської допомоги", 734 "Дохід у вигляді роялті", 735 "Дохід за договорами про не вступ у конкуренцію", 736 "Інші доходи від фінансових операцій".
7.	Запровадити новий синтетичний рахунок 77 "Дохід, пов'язаний з діяльністю, що припиняється".	-
8.	95 "Фінансові витрати".	Запровадити субрахунок 952 "Витрати на виплату відсотків за фінансовою орендою".
9.	96 "Втрати від участі в капіталі". Замінити назву цього рахунка на "Витрати інвестиційної діяльності".	-
10.	97 "Інші витрати".	Запровадити субрахунок 977 "Витрати, пов'язані з діяльністю, що припиняється".

Примітка. Розробка автора.

Додаток И.1

Проект облікових реєстрів за книжною формою обліку в селянських
(фермерських) господарствах України

№ з/п	Назва облікових реєстрів	Пропонована типова форма	Обсяг інформації
1.	Записна книжка селянина (фермера)	№ 1-КСФ	Реєстрація всіх господарських операцій.
2.	Книга обліку землі	№ 2-КСФ	Облік землі за формою власності, видами угідь та посівних площ.
3.	Книга обліку основних та обігових засобів	№ 3-КСФ	Облік основних засобів, нематеріальних активів, матеріально-виробничих запасів і готової продукції, тварин та птиці.
4.	Книга обліку витрат і виходу продукції	№ 4-КСФ	Облік витрат на виробництво в розрізі структурних підрозділів за елементами та продукції, отриманої з виробництва.
5.	Книга обліку реалізації та фінансових результатів	№ 5-КСФ	Облік реалізації продукції (робіт, послуг) за назвами і напрямками прибутків і збитків.
6.	Книга обліку грошових коштів, фондів та розрахунків	№ 6-КСФ	Облік грошових коштів, фондів і резервів з оплати праці, розрахунків з фізичними та юридичними особами.
7.	Обігова відомість по синтетичних рахунках	№ 7-КСФ	Узагальнення даних про господарсько-фінансову діяльність селянського (фермерського) господарства.

Примітка. Розробка автора.

Додаток И.2

Типова форма № 1-КСФ

Записна книжка селянина (фермера) за 201_ р.

№ з/п	Дата (місяць, період)	Зміст господарської операції, підстава	Одиниця виміру	Кількість	Сума, грн. коп.	Кореспонденція рахунків	
						дебет	кредит
1	2	3	4	5	6	7	8

Примітка. Розробка автора.

Додаток И.3

Тип. форма № 2-КСФ

Книга обліку землі за 200_ - 201_ роки

Розділ 1. Землі за формами власності

№ з/п	Дата	Підстава	Площа і вартість землі															
			Всього				В тому числі											
			Надійшло		Вибуло		Приватна власність				Тимчасове корист.				Оренда			
			га	сума, грн., коп.	га	сума, грн., коп.	Надійшло		Вибуло		Надійшло		Вибуло		Надійшло		Вибуло	
				га	сума, грн., коп.	га	сума, грн., коп.	га	сума, грн., коп.	га	сума, грн., коп.	га	сума, грн., коп.	га	сума, грн., коп.	га	сума, грн., коп.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	

Розділ 2. Землі за видами угідь

№ з/п	Дата	Підстава	Земельна площа, га																								
			Стан угідь до змін					Зміна у видах угідь														Стан після змін					
			Землі, всього					Надійшло							Вибуло							Землі, всього					
			В тому числі					В тому числі							В тому числі							В тому числі					
					Рілля	Багаторічні насадження	Корм, угіддя	Землі під забудову	Інші землі	Землі, всього	Рілля	Багаторічні насадження	Корм, угіддя	Землі під забудову	Інші землі	Землі, всього	Рілля	Багаторічні насадження	Корм, угіддя	Землі під забудову	Інші землі	Землі, всього	Рілля	Бага- торіч. насадження	Корм, угіддя	Землі під забудову	Інші землі
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	

Розділ 3. Посівні площі

№ з/п	Сільсько-господарські культури	Посівні площі (га) за роками													
		200_	200_	200_	200_	200_	200_	200_	200_	200_	200_	200_	201_	201_	201_
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

Примітка. Розробка автора.

Додаток И.4

Типова форма № 3-КСФ

Книга обліку основних та обігових засобів за 201 _ рік

Розділ 1. Основні засоби та нематеріальні активи

Станом на _____ 201_р.

№ з/п	Назва об'єкта	Облікова група	Характеристика	Дата придбання (побудови)	Кількість	Сума,	Амортизаційні відрахування		Позначка про вибуття
							річна норма, %	Сума, грн. коп.	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

Розділ 2. Матеріально-виробничі запаси і готова продукція за _____ 201_р.

Назва _____ Одиниця виміру _____

№ з/п	Дата	Зміст операції, назва і номер документа	Надійшло		Вибуло		Залишок	
			Кількість	Сума, грн. коп.	Кількість	Сума, грн. коп.	Кількість	Сума, грн. коп.
1	2	3	4	5	6	7	8	9

Розділ 3. Тварини і птиця за _____ 201_р.

Вид (група) тварин і птиці _____

№ з/п	Дата	Зміст операції, назва номер документа	Надійшло						Вибуло						Залишок		
			Всього			В т.ч. куплено			Всього			В т.ч. продано			Голів	Вага	Сума, грн. коп.
			Голів	Вага	Сума, грн. коп.	Голів	Вага	Сума, грн. коп.	Голів	Вага	Сума, грн. коп.	Голів	Вага	Сума, грн. коп.			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18

Примітка. Розробка автора.

Додаток И 5

Тип. форма № 4-КСФ

Книга обліку витрат і виходу продукції за 201 __ рік

Вид виробничої діяльності (вид продукції) _____

№ з/п	Дата (місяць, період)	Зміст операції	Витрати праці, люд.- год.	Витрати на оплату праці	Відрахування на соціальні заходи	Дебет (витрати)										Кредит (вихід продукції)										
						Амортизація	Матеріальні витрати						Інші витрати			Назва продукції										
1						7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
						Основних засобів	Нематеріальних активів	Насіння і садивний матеріал	Добрива	Засоби захисту рослин і тварин	Корми	Сировина і матеріали	Пальне і мастильні матеріали	Роботи і послуги	Інше	Витрати на управління виробництвом	Витрати на оренду	Інше	Разом за дебетом	Кількість	Сума, грн., коп.	Кількість	Сума, грн., коп.	Кількість	Сума, грн., коп.	Разом, грн., коп.

Примітка. Розробка автора.

Додаток И.6

Тип. форма № 5-КСФ

Книга обліку реалізації та фінансових результатів за 201 _ р.

Назва продукції оптового покупця (канал реалізації) _____

№ з/п	Дата (місяць, період)	Зміст назва і номер документа	Дебет рахунка 90 "Собівартість реалізації"						Кредит рахунка 70 "Доходи від реалізації"					Фінансовий результат, грн. коп.	
			Виробничі витрати		Інші витрати		Повні витрати на реалізацію продукції		Залишкова маса	До оплати, грн. коп.	Дата оплати	Номер документа	Оплачено, грн. коп.	Збитки	Прибутки
			Кількість	Сума, грн. коп.	Витрати	Податки	Кількість	Сума, грн. коп.							
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16

Примітка. Розробка автора.

Додаток И.7

Типова форма № 6-КСФ

Книга обліку грошових коштів, засобів та розрахунків

Розділ 1. Грошові кошти та засоби

Назва рахунка _____

№ з/п	Дата	Зміст господарської операції, назва і номер документа	Надійшло (доходи, прибутки), грн. коп.	Вибуло (видатки, збитки), грн. коп.	Залишок грн.коп.	
					доходи, прибутки	витрати, збитки
1	2	3	4	5	6	7

Розділ 2. Розрахунки з юридичними (фізичними) особами

Назва (прізвище, ім'я, по батькові) _____

№ з/п	Дата	Зміст господарської операції	Зміни в розрахунках (належить)		Залишок заборгованості	
			Господарству і сплачено господарством	з господарства і сплачено господарству	Господарству	Господарства
1	2	3	4	5	6	7

Примітка. Розробка автора.

Додаток И.8

Типова форма № 7-КСФ

Обігова (шахова) відомість за _____ 201 _ р.

Кредит рахунків	Сальдо на початок місяця		10	12	15	20	23	28	30	і т. д.	Разом	Сальдо на кінець місяця	
	Дебет	Кре- дит										Дебет	Кре- дит
Дебет рахунків													
10													
12													
15													
20													
23													
28													
30													
і т. д.													
Разом													

Примітка. Розробка автора.

Додаток К

Періодизація форм розвитку обліку протягом 1918-2012 рр.
і на перспективу

№ з/п	Період існування форми обліку	Характеристика періоду існування форми обліку
1.	1918-1938 рр. – період революційних подій, міжвоєнний період.	Призупинено розвиток обліку для капіталістичного виробництва (зародження обліку для соціалістичного способу виробництва; запровадження меморіально-ордерної форми обліку; формування і розвиток концепції нормативного методу обліку витрат і калькуляції собівартості (радянський аналог американської системи обліку стандартних витрат – “ стандарт-кост ”)).
2.	1939-1955 рр. – період Другої світової війни та повоєнної відбудови зруйнованої війною радянської економіки.	Розвиток концепції обліку в надзвичайних для країни умовах (картковий облік продуктів та інших життєво важливих цінностей; посилення контрольної функції обліку та відповідальності громадян за збереження і використання майна й коштів; зародження та переслідування в СРСР ідей кібернетики; поява перших радянських обчислювальних машин; формування і практична реалізація у промислових підприємствах журнально-ордерної форми обліку; перший досвід механізації деяких ділянок радянського бухгалтерського обліку у колгоспах Київської області).
3.	1956-1975 рр. – період політичної відлиги і спроб економічного реформування радянського ладу.	Повсюдне запровадження єдиної журнально-ордерної форми обліку і Плану рахунків бухгалтерського обліку (формування ідеї та розвиток таблично - перфокарткової форми обліку; перша спроба запровадження в сільському господарстві чекової форми обліку; реалізація Плану впровадження комплексної механізації бухгалтерського обліку).
4.	1976-1991 рр. – період застою, перебудови і розпаду радянської системи.	Подальший розвиток комплексної механізації обліку (впровадження бухгалтерського обліку на базі електронних бухгалтерських машин (ЕБМ) і мікро ЕОМ. Автоматизація чекової та нормативно-чекової форм планування, обліку. Розвиток бригадного, колективного, сімейного, орендного підряду. Новий План рахунків бухгалтерського обліку підприємств, організацій, закладів (1985 р.). Розроблення методик ведення обліку за спрощеною і простою формою обліку).

Продовження додатка К

1	2	3
5.	1992 р. і до нині – період зародження держави Україна, подолання внутрішніх розбіжностей та налагодження взаємовигідної співпраці між регіонами України.	Виникнення облікової системи в Україні, зорієнтованої на європейську (континентальну) систему обліку (розроблення, обговорення й ухвалення Закону України “ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні ”, національного Плану рахунків; національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Розвиток автоматизації обліку на основі персональних комп’ютерів).
6.	2016-2035 рр. (прогноз) – період економічного зростання України.	З’являться міні комп’ютери з можливостями значно більшими, ніж у нинішніх стаціонарних комп’ютерів. Цей період пов’язується із удосконаленням програмних забезпечень, автоматизацією обліку та контролю в частині доходів і витрат домогосподарств з метою розв’язання ускладнених та індивідуалізованих задач. Зокрема, запровадження мінікомп’ютерів дасть змогу отримати значний поступ у прискоренні введення даних в інформаційну базу та в модернізації технології повної автоматизації форм звітності підприємств. Облік все більше буде інтегрований у єдину інформаційну систему підприємства.

Примітка. Розробка автора.

Продовження додатка Л

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
26.	Тимчасові										
27.	Нормальні										
28.	З важкими умовами фізичної праці										+
29.	Із шкідливими умовами праці										+

Примітка. Складено на основі: [162, с. 96].

Додаток М.1

Витрати, пов'язані з формуванням інформації про нові об'єкти для системи менеджменту

№ з/п	Назва нових напрямків витрат	Витрати на маркетинг і комерційну діяльність	Витрати на природоохоронну діяльність	Витрати на науково-дослідницькі розробки та інноваційну діяльність	Логістичні витрати	Трансакційні витрати	Витрати на якість продукції	Витрати за сегментами	Адміністративні витрати	Соціальні витрати
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	Комерційні витрати	+								
2.	Витрати на маркетинг									
3.	Витрати на випуск екологічно чистої продукції	+	+							
4.	Витрати на створення безпечних умов виробництва		+							
5.	Витрати на охорону навколишнього середовища		+							
6.	Витрати на інвестиції та поточні витрати на безпеку і охорону природи		+							
7.	Науково-дослідні роботи			+						
8.	Нові технології			+						

Продовження додатка М.1

	12	3	4	5	6	7	8	9	10	11
9.	Нова техніка			+						
10.	Освоєння нових видів продукції			+						
11.	Удосконалення умов праці			+						
12.	Модернізація			+						
13.	Удосконалення управління			+						
14.	Винахідництво і раціоналізація			+						
15.	Інші роботи			+						
16.	Пошук постачальників				+					
17.	Управління закупівлями				+					
18.	Транспортування вантажів				+					
19.	Внутрішньогосподарський транспорт				+					
20.	Витрати на утримання складів				+					
21.	Транспортування продукції				+					
22.	Консультації з удосконалення управління					+				
23.	Юридична служба					+				

Продовження додатка М.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
24.	Витрати на службу інформації (бухгалтерів)					+				
25.	Матеріали						+			
26.	Заробітна плата						+			
27.	Витрати на спеціальні заходи						+			
28.	Утримання відділу технічного контролю (ВТК)						+			
29.	Охорона праці і техніка безпеки						+			
30.	Витрати на відрядження						+		+	
31.	Оплата послуг сторонніх організацій						+			
32.	Інші витрати						+	+		
33.	Витрати на виробництво							+		
34.	Загальновиробничі витрати							+		
35.	Адміністративні витрати							+		
36.	Витрати на збут							+		
37.	Інші операційні витрати							+		

Продовження додатка М.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
49.	Плата за послуги банків								+	
50.	Інші витрати загальногосподарського призначення								+	
51.	Заробітна плата і витрати на соціальні потреби									+
52.	Витрати на підготовку і пошук співробітників									+
53.	Охорона праці, техніки безпеки, промсанітарія									+
54.	Витрати на створення робочих місць									+
55.	Витрати на безпеку праці									+
56.	Спецодяг та захист від шкідливих умов роботи									+
57.	Профілактичне харчування									+
58.	Профілактичний медичний огляд									+

Примітка. Складено автором на основі: [312, с. 119-236].

Додаток М.2

Пропозиції професора М.С. Пушкарка щодо номенклатури витрат на рахунку 93 “Витрати на маркетинг і комерційну діяльність”*

№ з/п	Номенклатура витрат	Субрахунки	
		931 “Комерційні витрати”	932 “Витрати на маркетинг”
1	2	3	4
1.	Заробітна плата: - адміністративного персоналу відділу збуту; - апарату відділу маркетингу	+	+
2.	Відрахування на соціальне страхування	+	+
3.	Утримання приміщень, споруд, інвентаря	+	+
4.	Поштові, канцелярські, телефонні (телеграфні) витрати	+	+
5.	Витрати на ремонт приміщень, споруд, інвентаря	+	+
6.	Витрати на утримання складів, майданчиків, платформ	+	
7.	Витрати на вантажно-розвантажувальні роботи	+	
8.	Витрати на рекламу		+
9.	Витрати на тару і упаковку	+	
10.	Витрати, пов’язані з вивченням ринку та попиту		+
11.	Транспортні витрати з відвантаження продукції	+	
12.	Послуги сторонніх організацій		+
13.	Інші витрати	+	

* Примітка. Складено автором на основі: [312, с. 163]. М.С.Пушкар пропонує перейменувати рахунок 93 “Витрати на збут” на рахунок 93 “Витрати на маркетинг і комерційну діяльність” та запровадити до нього субрахунки: 931 “Комерційні витрати” і 932 “Витрати на маркетинг”.

Додаток М.3

Перелік положень управлінського обліку і положень стандартів фінансового обліку США, пов'язаних з витратами і доходами, а також контролем*

Шифр положення	Назва положення	Рік (місяць) розроблення
1	2	3
I. Положення управлінського обліку (рекомендації Інституту управлінського обліку США)		
Категорія 4. Практика і техніка		
4В	Розподіл сервісних та адміністративних витрат	1985
4 С	Визначення і вимірювання прямих трудових затрат	1985
4 Е	Визначення і вимірювання прямих витрат матеріалів	1986
4F	Розподіл витрат на інформаційні системи	1987
4G	Облік розподілу непрямих виробничих витрат	1987
4 I	Управління вартістю вантажних перевезень (мова йде про витрати на доставку і фрахт)	1989
4 К	Управління витратами на зберігання	1989
4 О	Облікова класифікація витрат на нерухомість	1991
4 Р	Управління витратами на логістику	1992
4 S	Внутрішній облік і класифікація витрат на ризик-менеджмент	1993
4 Т	Впровадження процесно-орієнтованого управління витратами (АВС-костинг)	1993
4 ВВ	Облікова класифікація витрат на робоче місце	1997
4СС	Впровадження процесно-орієнтованого управління (АВМ-менеджменту): вихід від пасток (мова йде в тому числі про АВС-костинг)	1998
4 FF	Впровадження управління цільовими витратами (таргет-костинг)	1999
4 GG	Техніка і методи впровадження управління цільовими затратами (таргет-костинг)	1998
4 LL	Впровадження систем управління затратами на ресурси	2000
4ММ	Розробка інтегрованої системи управління затратами і організаційної ефективності	2000
4РР	Впровадження автоматизованих систем документообігу й технічного процесу	2000

Продовження додатка М.3

1	2	3
Категорія 5 Управління обліковою діяльністю		
5 А	Оцінка ефективності контролерів	1990
5 В	Основи звітної інформації	1992
5 Д	Розвиток всесторонньої конкурентної розвідки	1996
5 Е	Реінженіринг фінансових функцій (мова йде в тому числі про зміни спрямовані на зменшення собівартості основних ділових операцій щодо поліпшення якості, надійності та швидкості роботи систем, що забезпечують інформаційну взаємодію)	1997
5 F	Інструменти і методи реінжинірингу функції фінансів (мова йде в тому числі про контроль результатів, включаючи систему вимірювання ефективності процесу)	1999
5 G	Впровадження центрів електронної обробки (SSC)	2000
II Положення стандартів бухгалтерського обліку (ПСФЗ US GAAP)		
FAS 2	Облік витрат на дослідження і розробки (НДДКР)	1974
FAS 14	Фінансова звітність за сегментами комерційного підприємства (положення FAS 14 поліпшено у FAS 18, FAS 24, FAS 30)	грудень 1976
FAS 18	Фінансова звітність за сегментами комерційного підприємства: проміжні фінансові звіти (положення FAS 18 поліпшено у FAS 24, FAS 30)	листопад 1997
FAS 24	Звітність за сегментами у фінансовій звітності, поданій у звітності іншого підприємства (положення FAS 24 поліпшено у FAS 30)	грудень 1978
FAS 30	Розкриття інформації про найбільш значимих клієнтів	серпень 1979
FAS 28	Облік продажу із зворотною орендою (положення FAS 13)	травень 1979
FAS 34	Капіталізація витрат за займами (положення FAS 34 поліпшено у FAS42, FAS 58, FAS62)	жовтень 1979
FAS 42	Визначення суттєвості при капіталізації витрат за займами (поліпшення FAS 34)	листопад 1980
FAS 45	Облік виручки за послугами франшизи	березень 1981
FAS 48	Визначення виручки у випадку, якщо існує право на повернення	червень 1981
FAS 49	Облік угод з фінансування виробництва	червень 1981
FAS 58	Капіталізація витрат за займами у фінансовій звітності, включаючи інвестиції, що облікуються за методом дольової участі (поліпшення FAS 34)	квітень 1982

Продовження додатка М.3

1	2	3
FAS 62	Капіталізація витрат за займами в ситуаціях, що включають займи, звільнені від податкових наслідків, цільове фінансування і безповоротну допомогу (поліпшення FAS 34)	червень 1982
FAS 66	Облік реалізації нерухомості	жовтень 1982
FAS 67	Облік витрат і первісних орендних відносин в договорах нерухомості	жовтень 1982
FAS 68	Поліпшення НДДКР (в тому числі витрати на НДДКР і технічні роботи)	жовтень 1982
FAS 71	Облік впливу деяких типів регулювання	грудень 1982
FAS 86	Облік витрат на комп'ютерне програмне забезпечення, призначення для продажу, оренда або інших ринкових акцій	серпень 1985
FAS 90	Регульовані підприємства – облік відмов і обмежень на виробничі витрати (поліпшення FAS 71)	грудень 1982
FAS 71	Облік впливу деяких типів регулювання	грудень 1982
FAS 91	Облік невідшкодованих послуг і витрат, пов'язаних із оформленням або придбанням займів і первісними прямими витратами на оренду (поліпшення FAS 13, FAS 60, FAS 65 та відмінено FAS 71)	грудень 1986
FAS 92	Регульовані підприємства – облік обмежених фондів (поліпшення FAS 71)	серпень 1987
FAS 118	Облік кредиторами визнання обезцінення доходів за займами і розкриття (поліпшення FAS 114)	жовтень 1994
FAS 131	Розкриття інформації про сегменти бізнесу і пов'язаної інформації	червень 1997
FAS 146	Облік витрат, пов'язаних із припиненням або вибуттям інформації	червень 2002

Примітка. Складено автором на основі: [2].

Додаток Н

Трактування терміну “контроль” і його словосполучення в різних площинах

№ з/п	Прізвище та ініціали вченого або назва літературного джерела	Контроль як :
1	2	3
1.	Білуха М.Т.	- функція системи управління суспільним процесами [22, с. 6].
2.	Бодюк А.В.	- механізм організованої перевірки (вивчення й оцінки) суб'єктів суспільного виробництва [23, с. 32].
3.	Бутинець Ф.Ф., Бардаш С.В., Малюга Н.М., Петренко Н.І.	- систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта [32, с. 10].
4.	Бухгалтерський словник. За ред. проф. Ф.Ф. Бутиця (2001 р.)	- систематичне спостереження і перевірка процесу функціонування відповідного об'єкта; - вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства; - процес спостереження і перевірки; - системи заходів (контроль господарський); - перевірка наявності (контроль фактичний) [37, с. 94-95].
5.	Вітвіцька Н.С.	- процес, який має забезпечити відповідність функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням [45, с. 18].
6.	Виговська Н.Г.	- самостійна функція управління економікою, однак контроль не поглинає інші функції, а взаємодіє в них [46, с. 18].
7.	Гончарук А.Я. Рудницький В.С.	- система спостереження і перевірки [60, с. 14].
8.	Дікань Л.В.	- система відносин з приводу систематичного спостереження і перевірки ходу функціонування відповідного об'єкта [135, с. 34].
9.	Економічна енциклопедія (т. 1).	- елемент управління економічними об'єктами і процесами (С.В. Мочерний); - контроль за об'єктом, реальна влада, зосередження прав управління в одних руках (С.В.Мочерний); - комплекс заходів (С.В.Мочерний); - комплекс знань та заснована на них сукупність спостережень і перевірок (В.Симоненко); - комплекс заходів та важелів (С.Мочерний); - система спостережень, досліджень і перевірок (В.Симоненко) [140, с. 829-830].
10.	Калюга Є.В.	- функція управління і важливий елемент реалізації економічного значення держави [163, с. 29].

Продовження додатка Н

1	2	3
11.	Левицька С.О.	<ul style="list-style-type: none"> - система моніторингу певних питань контролюючими органами; - джерело інформації; - елемент управління; - індикативний фактор; - система динамічного розвитку [204, с. 85].
12.	Нападовська Л.В.	<ul style="list-style-type: none"> - процес, котрий забезпечує якісну розробку та ефективне досягнення цілей, накреслених організацією [242, с. 19].
13.	Пушкар Р.М. Тарнавська Н.П.	<ul style="list-style-type: none"> - процес забезпечення досягнення цілей організації за допомогою оцінки та аналізу результатів діяльності, оперативного втручання у виробничий процес і прийняття коригуючи дій [319, с. 234].
14.	Усач Б.Ф.	<ul style="list-style-type: none"> - перевірка виконання тих або інших господарських рішень з метою встановлення їхньої законності та економічної доцільності [373, с. 10].
15.	Шатковська Л.С.	<ul style="list-style-type: none"> - важлива ланка системи управління виробництвом [390, с. 36].
16.	Шевчук В.О.	<ul style="list-style-type: none"> - властивість суспільно-господарського буття; - тип відносин; - вид діяльності; - проблема; - наука; - освітня дисципліна; - функція; - підсистема (система); - процес менеджменту [391, с. 12-15].
17.	Штейнман М.Я. Євсєєв М.Ф.	<ul style="list-style-type: none"> - постійне спостереження за діяльністю підприємств й організацій, службових осіб [399, с. 7].
18.	Наші пропозиції	<ul style="list-style-type: none"> - один із напрямків співпраці і розвитку країн, груп країн; - спосіб ефективної боротьби з різноманітними глобальними викликами; - форма впливу однієї держави на іншу; - система відповідних неформальних морально-етичних стосунків, що склались між контролером та контрольованими; - чинник формування певних морально-психологічних станів у контролерів, контрольованих і їхнього оточення; - спосіб мислення контролера, коли він від формального виконання своїх службових обов'язків переходить до неформального.

Примітка. Розробка автора.

Додаток П

Види (підвиди) економічного (господарсько-фінансового) контролю
детальний виклад вчених економістів

№ з/п	Ініціали та прізвище вченого-економіста	Погляди вченого-економіста щодо видів контролю
1	2	3
1.	М.Г.Белов	Державний (позавідомчий), відомчий та суспільний [16, с. 17].
2.	М.Т. Білуха	Державний, муніципальний, незалежний контроль, контроль власника [22, с. 11].
3.	Ф.Ф.Бутинець, С.В.Бардаш, Н.М.Малюга, Н.І.Петренко	Державний контроль (парламентський контроль рахункової палати при ВР України, президентський контроль, контроль виконавчої влади, судовий контроль, адміністративний контроль, контроль НБУ (в тому числі валютний контроль), антимонопольний контроль, митний контроль, екологічний та фітосанітарний контроль), муніципальний контроль (контроль місцевих рад народних депутатів та їх комісій), аудиторський (незалежний) контроль, контроль власника (внутрішньо-системний і внутрішньогосподарський контроль) [32, с. 95-128].
4.	Н.С.Вітвіцька	Державний фінансовий контроль поділяється на: загальнодержавний контроль Верховної Ради України, Президент України, кабінет Міністрів України, Рахункова палата, спеціалізований відомчий контроль (органи відомчого фінансового контролю міністерств і відомств), комунальний (муніципальний) контроль (контрольні (ревізійні) комісії рад народних депутатів і органи місцевого самоврядування) [45, с. 25].
5.	Н.Г. Виговська	Державний фінансовий контроль (судовий, парламентський, адміністративний (спеціалізований, загальний)), контроль власника (внутрішньогосподарський і галузевий), муніципальний контроль, органи місцевого самоврядування та місцеві ради народних депутатів, аудиторський контроль (аудиторські фірми, Спілка аудиторів України, Аудиторська палата України) [46, с. 225].
6.	В.А. Дерій	Державний (відомчий, позавідомчий), аудиторський (за вимогою законодавства або ініціативою власника), громадський контроль (здійснюється громадськими організаціями, партіями, рухами, засобами масової інформації, депутатами різних рівнів та окремими громадянами, які мають певні повноваження на проведення контролю), внутрішньофірмовий (внутрішньогосподарський) контроль (здійснюється власниками підприємства, керівниками та спеціалістами) [92, с. 6].

Продовження додатка П

1	2	3
7.	Л.В. Дікань	За статусом здійснення контролю – державний, відомчий контроль, контроль власника, незалежний контроль [135, с. 48].
8.	Л.В. Нападівська	Можна виділити наступні види фінансово-господарського контролю: державний (контрольні органи, що функціонують у безпосередньому підпорядкуванні законодавчої влади); позавідомчий (при органах розпорядчої і виконавчої влади); відомчий (включаючи внутрішньогосподарський, при органах, які здійснюють господарські операції); громадський контроль (профспілок, різноманітних асоціацій і товариств) [242, с. 20].
9.	Б.Ф. Усач	За суб'єктами фінансово-господарський контроль в Україні поділяють на державний, муніципальний, незалежний і контроль власника [373, с. 14].
11.	В.О. Шевчук	Зосередження уваги на контрольних об'єктах в залежності від конституційно-визначених форм власності дає змогу організувати наступні види контролю: контроль в приватному секторі економіки, контроль в державному секторі національного господарства; контроль в комунальному секторі економіки [391, с. 70].
10.	М.Я.Штейнман, М.Ф. Євсєєв	За суб'єктами розрізняють такі види економічного контролю: контроль, здійснюваний спеціалізованим контрольно-ревізійним апаратом; контроль, здійснюваний службовими особами органів галузевого управління і підприємств в межах їх компетенції; громадський контроль, здійснюваний групами і постами контролю, профспілковими та громадськими організаціями і окремими громадянами [399, с. 17].

Примітка. Розробка автора.

Додаток Р

Форми економічного контролю (думки вчених-економістів)

№ з/п	Форми економічного контролю	М.Г.Бєлов [16, с. 19-25]	Ф.Ф.Бутинець, С.В. Бардаш Н.М.Малюга, Н.І.Петренко [32, с. 47, 61, 73]	Н.С. Вітвіцька [45, с. 21-24]	Н.Г. Виговська [46, с.130]	Я.А. Гончарук В.С. Рудницький [60, с. 16]	Л.В. Дікань [135, с. 47]	Є.В.Калюга [163, с. 54-56]	Л.В.Нападовська [242, с. 71]	Б.Ф. Усач [373, с. 21]	В.О. Шевчук [391, с. 66, 68, 72]	Кількість спільних ознак
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1.	Попередній	+		+	+		+	+	+	+	+	8
2.	Поточний	+		+	+		+	+	+	+	+	8
3.	Наступний	+		+	+		+	+	+	+	+	8
4.	Документальний	+	+	+	+			+		+	+	7
5.	Фактичний	+	+	+	+			+		+	+	7
6.	Слідство (розслідування)	+		+		+				+		4
7.	Господарська суперечка	+								+		2
8.	Перевірка (обстеження)	+	+		+		+			+		5
9.	Економічний аналіз (аналіз господарської діяльності)	+	+		+		+					4
10.	Ревізія	+	+	+	+	+	+	+		+	+	9
11.	Аудит (аудиторська перевірка)		+	+	+	+	+				+	6
12.	Тематичні перевірки			+		+		+		+		4
13.	Камеральні перевірки			+				+				2
14.	Фінансові експертизи			+								1
15.	Службове розслідування			+		+						2

Продовження додатка Р

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
16.	Повний				+		+				+	3
17.	Частковий				+		+				+	3
18.	Наскрізьний				+		+					2
19.	Суцільний				+		+		+		+	4
20.	Вибірковий				+		+		+		+	4
21.	Комбінований				+		+					2
22.	Інвентаризація	+	+		+		+				+	5
23.	Зовнішній			+			+					2
24.	Внутрішній			+			+					2
25.	Перманентний (функціональний)						+		+			2
26.	Періодичний						+					1
27.	За участю суб'єкта контролю						+					1
28.	Автоматичний (без участі контролера)						+					1
29.	Судово-бухгалтерська експертиза		+				+					2
30.	Обов'язковий						+					1
31.	Статутний						+					1
32.	Експертиза (експертна оцінка)	+	+			+					+	4
33.	Консалтинг					+						1
34.	За періодом охоплення подій (до дати складання Балансу)							+				1
35.	За періодом охоплення подій (після дати складання Балансу)							+				1
36.	Оперативний								+			1
37.	Систематичний								+			1

Продовження додатка Р

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
104.	Документування результатів проміжного контролю		+									1
105.	Аналітичне групування		+									1
106.	Слідчо-юридичне обґрунтування		+									1
107.	Систематичне групування результатів контролю за результатами ревізії		+									1
108.	Очне опитування		+									1
109.	Читання документів		+									1
110.	Зіставлення документів		+									1
111.	Письмовий запит		+									1

Примітка. Розробка автора.

Додаток С

Глосарій термінів, пов'язаних з теоретико-методологічними засадами
обліку і контролю витрат та доходів підприємств

№ з/п	Термін	Пропоноване авторське визначення терміну
1.	Теорія	найбільш загальні положення дослідження, на яких базується його основа. Теорія у сфері бухгалтерського обліку охоплює загальнооблікові питання, терміни, завдання, предмет і метод бухгалтерського обліку, його основні елементи (прийоми та способи), облік господарських процесів, план рахунків і його побудови, облікові реєстри сучасних форм обліку, фінансової та іншої звітності, положень (стандартів) і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку й інших нормативно-правових актів щодо нього, історії та перспектив розвитку обліку.
2.	Методологія	сукупність методів за допомогою яких здійснюється дослідження. Методологія обліку пов'язується з розробкою, вибором і застосуванням методів бухгалтерського обліку. Йдеться про методи нарахування амортизації, оцінки інвестицій, оцінки вибуття запасів, обліку витрат, калькуляція, порядок визначення курсових різниць тощо.
3.	Облік	система, що забезпечує виробництво інформації про досліджувані об'єкти і зміни, які відбуваються в них з метою моніторингу (постійного, періодичного, разового) отримання додаткових знань, пошуку слабких і сильних сторін, забезпечення, підтримання або завершення діяльності.
4.	Контроль	багатовимірна категорія, що проявляється по-різному (в залежності від мети, завдань, предмета, методу, видів та форм, типів тощо): функція, проблема, наука, освітня дисципліна, система, процес, джерело інформації, індикативний фактор, механізм перевірки і т. д.
5.	Витрати	використані підприємством активи або збільшення його зобов'язань перед кредиторами, в результаті чого зменшується власний капітал (без врахування капіталу, вилученого або розподіленого власниками).
6.	Витратно-дохідна політика підприємства	політика підприємства, спрямована на мінімізацію своїх витрат і максимізацію власних доходів за умови дотримання основних постулатів розвитку національної економіки, реалістичного прогнозу глобалістичних тенденцій та врахування низки базових суспільних вимог.

Продовження додатка С

1	2	3
7.	Доходи	отримані підприємством активи або зменшення його зобов'язань перед кредиторами, в результаті чого збільшується власний капітал (без врахування капіталу, внесеного власниками).
8.	Економічний контроль	внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) та зовнішній контроль господарсько-фінансової діяльності підприємства (організації, закладу), який здійснюється представниками державних органів управління економікою, спеціальних державних контролюючих і адміністративних органів, аудиторськими фірмами, громадськими та внутрішньогосподарськими (внутрішньофірмовими) контролерами в межах визначених для них повноважень і за розробленою завчасно програмою.
9.	Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю	сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.
10.	Форма економічного контролю	певні характеристики контролю, що пов'язані із застосуванням відповідних його прийомів та способів. Зокрема, характеристики контролю за часом проведення, джерелами контрольних даних, власне перелік і встановлення специфіки застосування самих прийомів та способів контролю, а також його своєчасності (повноти) і т. д.
11.	Форма обліку	сукупність певних, чітко виражених ознак механізму, який забезпечує ведення обліку за відповідною, регламентованою нормативно-правовими актами України, технологією.

Примітка. Розробка автора.

Додаток Т
Типи економічного контролю в Україні

№ з/п	Типи контролю	№ з/п	Підтипи контролю
1	2	3	4
1.	Загальноекономічний контроль	1.1. 1.2. 1.3. 1.4.	ціновий трудова-соціальний статистичний антимонопольний
2.	Банківсько-фінансовий контроль	2.1. 2.2. 2.3. 2.4. 2.5. 2.6. 2.7. 2.8.	загальнофінансовий контрольно-ревізійний казначейський фондово-ринковий бюджетно-виконавський загальнобанківський податковий приватизаційно-майновий
3.	Вузькоспеціалізований контроль	3.1. 3.2. 3.3. 3.4. 3.5. 3.6. 3.7. 3.8. 3.9. 3.10.	митний подорожно-автомобільний земельний стандартизаційно-сертифікаційний пенсійно-забезпечувальний пожежно-застережний ліцензійно-дозвільний споживчо-захисний санітарно-епідеміологічний архітектурно-будівельний тощо
4.	Державно-адміністративний контроль	4.1. 4.2. 4.3. 4.4.	прокурорсько-наглядовий міліцейський контроль за економічними злочинами зовнішньобезпековий
5.	Аудиторсько-спрямовуючий контроль	5.1. 5.2. 5.3.	аудит щодо відповідності чинним нормативно-правовим актам аудит, що націлений на дослідження фінансової звітності аудит операцій, процесів та забезпечення їх ефективності
6.	Загально-підприємницький (адміністративний) контроль	6.1. 6.2. 6.3. 6.4. 6.5.	Контроль за активами Контроль за зобов'язаннями Контроль за капіталом Контроль за витратами Контроль за доходами
7.	Структурно-підприємницький контроль	7.1. 7.2. 7.3. 7.4. 7.5.	Контроль за обсягами виробництва Контроль за обсягами збуту продукції Контроль за прямими витратами Контроль за непрямими витратами Контроль за доходами від збуту продукції

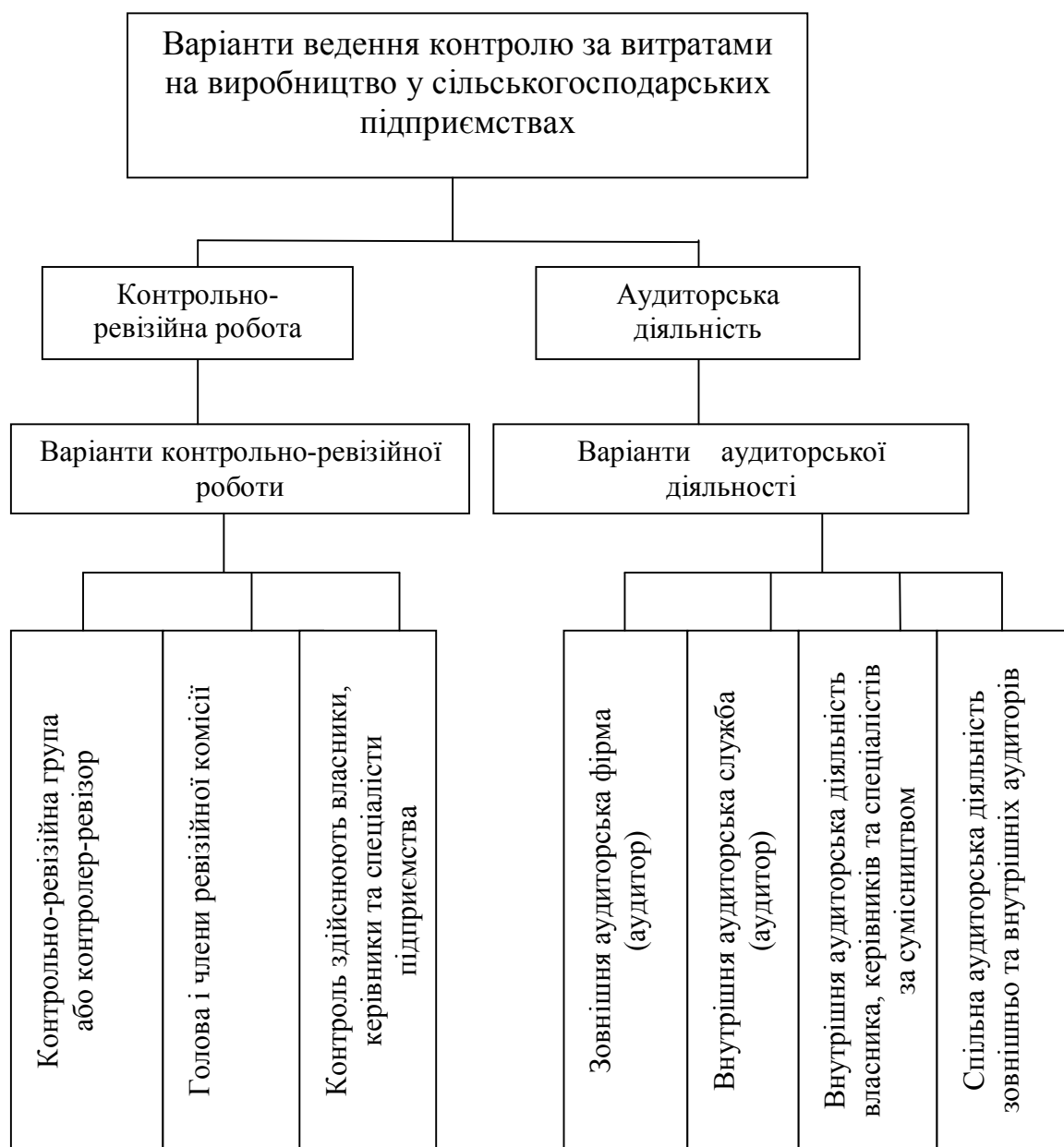
1	2	3	4
8.	Контроль за робочим місцем, робітником (працівником)	8.1. 8.2. 8.3. 8.4. 8.5. 8.6.	Контроль за відпрацьованим робочим часом і нарахованою заробітною платою з відрахуванням на соціальні заходи Контроль за кількістю і якістю виробленої продукції Контроль за нормами витрачання сировини і матеріалів Контроль за браком продукції та простоями обладнання Контроль за витратами на утримання і експлуатацію обладнання Контроль за іншими витратами
9.	Продуктовий контроль	9.1. 9.2. 9.3. 9.4. 9.5.	Контроль за обсягами виробництва даного виду продукції Контроль за обсягами збуту даного виду продукції Контроль за прямими витратами на даний вид продукції Контроль за собівартістю одиниці даного виду продукції Контроль за динамікою цін і формуванням доходів від збуту даного виду продукції
10.	Функціональний контроль	10.1. 10.2. 10.3. 10.4. 10.5. 10.6. 10.7. 10.8. 10.9. 10.10.	технічний технологічний економіко-правовий бухгалтерсько-обліковий витратно-ціновий архітектурно-будівельний санітарно-епідеміологічний природо-охоронний виконавсько-дисциплінарний бюджетно-фінансовий і т.д.
11.	Ресурсний контроль	11.1. 11.2. 11.3. 11.4. 11.5. 11.6.	матеріально-технічний кадрово-трудова фінансово-ресурсний інформаційно-ресурсний інвестиційно-ресурсний інноваційно-ресурсний
12.	Громадсько-організаційний контроль	12.1. 12.2. 12.3.	контроль громадських організацій контроль творчих та інших спілок контроль різноманітних товариств
13.	Громадсько-політичний контроль	13.1 13.2	контроль політичних партій контроль громадських і політичних рухів
14.	Пресово-комунікаційний контроль	14.1. 14.2. 14.3.	контроль за допомогою друкованих засобів інформації контроль за допомогою радіо- і телеканалів контроль за допомогою електронних засобів інформації

Продовження додатка Т

1	2	3	4
15.	Приватно-громадський контроль	15.1. 15.2. 15.3.	контроль на захист власних інтересів контроль на захист власних інтересів та інтересів найближчих родичів, друзів, знайомих, сусідів. контроль на захист інтересів всієї або певної частини громади
16.	Старійшинський контроль	16.1. 16.2.	контроль Ради старійшин контроль будь-кого із старійшин
17.	Профспілковий контроль	17.1. 17.2. 17.3.	одноосібний профспілковий контроль контроль групи членів профспілки контроль всієї профспілкової організації або її частини
18.	Депутатський контроль	18.1. 18.2. 18.3.	контроль місцевих рад народних депутатів контроль депутатських фракцій, груп контроль деяких депутатів

Примітка. Розробка автора.

Додаток У



Варіанти ведення контролю за витратами на виробництво у сільськогосподарських підприємствах.

Примітка. Розробка автора.

ДОДАТОК Ф
Приватне агропромислове підприємство “Агропродсервіс”
Тернопільського району Тернопільської області

Звіт по свинарству за грудень 2011 року

ВИТРАТНА ЧАСТИНА
Збалансовані комбікорми

Назва корму	Вага, кг	Ринкова ціна, грн./т	Вартість, грн.
Висівки (власна)	145574	507,43	73868,61
Вітамін Е 50 %	28	260000,00	7280,00
Дерть пшенична (власна)	477931	1585,50	757759,60
Відходи ячмінні (власна)	24900	835,00	20791,50
ЗМ “Прелак”	4750	14000,00	66500,00
Клітини крові	1161	10811,66	12552,34
Кукурудза (власне)	381353	1450,00	552961,85
Лактуючі свиноматки	7124	14132,20	100677,79
Лізін	1320	33000,00	43560,00
Метіонін	245	55000,00	13498,65
Мінеральний премікс 1,5 %	1895	35015,03	66353,48
Предстартер 7010	8749	15036,00	131549,96
Предстартер ТН	3000	12166,67	36500,01
Рибне борошно	5114	7203,02	36836,24
Соєва олія (власна)	4861	9390,00	45644,79
Соєва макуха (власна)	43650	3650,00	159322,50
Соєвий шрот	49910	2162,25	107917,90
Соняшникова макуха	1733	1550,09	2686,31
Соняшковий шрот	71101	1562,02	111061,18
Відходи сої	11820	1530,00	18084,60
Соя (зерно) (власне)	133751	3060,00	409278,06
Стартер-гровер	11147	14558,20	162280,26
Супоросні свиноматки	5000	13860,00	69300,00
Фінішер	7595	14093,63	107041,12
Ячмінь (власне)	144041	1670,00	240548,47
Всього	1547753	x	3353855,23

Продовження додатка Ф

Інші прямі витрати (крім витрат на збалансовані комбікорми), непрямі витрати

Стаття витрат	Всього, грн.
Електроенергія	140386,76
Пряма заробітна плата	109279,77
Іноземні консультанти	50800,00
Послуги охорони	43073,33
Медикаменти	662410,72
Паливно-мастильні матеріали	20202,96
Заробітна плата спеціалістів тваринництва	30000,00
Фінансові витрати	131286,17
Інші невідображені витрати	10496,16
Разом прямих витрат (крім витрат на збалансовані комбікорми), непрямі витрати	1197935,87
Всього витрат по свинарству	4551791,10

ДОХІДНА ЧАСТИНА

Показники	Одиниця виміру	Числовий вираз
Кількість проданих голів	од.	6552
Залікова вага	кг	314162
Загальна сума доходів	грн.	7976008,82
Середня вага продажів	кг	47,95
Середня ціна за 1 кг живої ваги	грн.	25,39

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авдеев В.Ю. План счетов бухгалтерского учета по МСФО / В.Ю. Авдеев [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.Audit-it.ru/inform/msfo/172760.html>.
2. Аверчев И.В. Управленческий учет и финансовая отчетность, статья 1 / И.В.Аверчев [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.gaap.ru/biblio/mngace/practice/033/asp/>.
3. Аксененко А.Ф. Себестоимость в системе управления отраслью: (Учет и анализ): [моногр.] / А.Ф.Аксененко. – М.: Экономика, 1984. – 168 с.
4. Аналіз вигід і витрат: [практ. посіб.] / Пер. з англ. С.Соколик; наук. ред. пер. О.Кілієвич. – К.: Основи, 1999. – 175 с.
5. Англо-русский и русско-английский словарь (краткий) / Под ред. О.С.Ахмановой, Е.А.М.Уилсон.- 3-е изд., испр. – М.: Рус. яз., 1991. – 663 с.
6. Атамас П. Аналіз і оцінка пропозицій з удосконалення Плану рахунків / П.Атамас, О.Атамас // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 5. – С. 3–5.
7. Бабаев Ю.А. Бухгалтерський учет [Электронный ресурс]: [учеб.] / Ю.А.Бабаев, И.П.Комиссарова, В.А.Бородин. – Режим доступа: [http://ritline.ru/babaev/page 17-18.html](http://ritline.ru/babaev/page%2017-18.html).
8. Бабин І.М. Облік та контроль витрат і доходів платних послуг підприємств споживчої кооперації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / І.М.Бабин. – К., 2010. – 21 с.
9. Бабіч В. Оподаткування прибутку підприємств: фінансові і облікові аспекти / В.Бабіч, А.Поддєрьогін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 3-10.
10. Багатогранний облік: витрати подвійного призначення: зб. системат. законодавства, уклад. О.Р.Самарченко; заснов. ЗАТ “ХК”. – Харків: “Бліц – Інформ”, 2008. – 226 с.

11. Бардаш С.В. Контроль і ревізія. практикум: [навч. посіб. для студентів вузів спец. 7.050106 “Облік і аудит”] / С.В.Бардаш, В.А.Дерій, Н.І.Петренко; за ред. проф. Ф.Ф.Бутиця: навч. посіб. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 384 с.
12. Басманов И.А. Теоретические основы учета и калькулирования себестоимости промышленности / И.А.Басманов; под. ред. В.А.Новака. – М.: Финансы, 1970. – 167 с.
13. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции / П.С. Безруких. – М.: Финансы, 1974. – 320 с.
14. Белебега І. До проблем витрат виробництва // Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепція: Зб. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф. 28-29 травня 2004 р. / І. Белебега // Тернопіль: ТАНГ, 2004. – С. 20-23.
15. Белебега И.А. Учет и калькуляция себестоимости сельскохозяйственной продукции : [моногр.] / И.А.Белебега. – Львов: Изд-во при Львов. гос. ун-те, 1975. – 175 с.
16. Белов Н.Г. Контроль и ревизия в сельском хозяйстве: [учеб.].– 3-е изд., перераб. и доп. / Н.Г. Белов. – М.: Агропромиздат, 1988. – 320 с. (Учебники и учебные пособия для студентов высш. учеб. заведений).
17. Белый И.Н. Учет затрат и калькулирование сельскохозяйственной продукции: [моногр.] / И.Н.Белый. – Минск: Ураджай, 1987. – 144 с.
18. Білоусова І. Методи обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції //Бухг. облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 3-5.
19. Білоусова І. Проблеми обліку виробничих витрат і калькулювання собівартості продукції в промисловості / І.Білоусова, М.Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 4. – С. 3–10.
20. Білуха М. Контроль витрат виробництва на основі впровадження комплексної автоматизації ПЕОМ на прикладі гумотехнічної галузі / М.Білуха, С. Іваніна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 5. – С. 59-62.
21. Білуха М.Т. Теорія бухгалтерського обліку: [підруч. для екон. спец. вищих навч. закладів освіти] / М.Т.Білуха. – К., 2000. – 690 с.

22. Білуха М.Т. Курс аудиту: [підруч.]. – 2-ге вид., переробл. / М.Т.Білуха. – К.: Вища шк.: Т-во “Знання”, КОО, 1999. – 574 с.
23. Бодюк А.В. Методичні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: [моногр.] / А.В.Бодюк. – К.: Кондор, 2005. – 356 с.
24. Бородкін О. Про формування і облік собівартості продукції за ринкових умов / О.Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 3. – С. 32-41.
25. Бородкин А.С. Нормативный учет и себестоимость промышленной продукции / А.С.Бородкин, В.А.Торопов. – К.: Техника, 1990. – 152 с.
26. Бородкин А.С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета: моногр. / А.С.Бородкин. – К.: Вища школа, 1975. – 233 с.
27. Брадул О. Забезпечення інформативності робочого Плану рахунків корпорацій в середовищі КІСО / О.Брадул // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 7. – С. 25–32.
28. Бурмистров Г. Затраты: от контроля к управлению [Электронный ресурс] / Г.Бурмистров. – Режим доступа к статье: <http://www.management.com.ua/finance/fin124.html?print>.
29. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підруч.]. – 6-е вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП “Рута”, 2005. – 756 с.
30. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах: [навч. посіб.] / Ф.Ф.Бутинець, Л.Л.Горецька. – Житомир: ПП “Рута”, 2002. – 544 с.
31. Бутинець Ф.Ф. Історія бухгалтерського обліку: в 2-х ч. 4.2. : [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закладів] / Ф.Ф.Бутинець. – 2-е вид., доп. і переробл. – Житомир : ПП “Рута”, 2001. – 512 с.
32. Бутинець Ф.Ф. Контроль і ревізія: [підруч.]. – Вид. 2-е, доп. і перероб. / Ф.Ф.Бутинець, С.В.Бардаш, Н.М.Малюга, Н.І.Петренко. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 512 с.

33. Бутинець Ф.Ф. Теорія бухгалтерського обліку: [конспект лекцій для студ. спец. 7.050106 “Облік і аудит”] / Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖІТІ, 1996. – 528 с.
34. Бутинець Т.А. Система самоконтролю / Т.А.Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 1 (16) / Відпов. ред. д. е. н., проф. Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 21-30.
35. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: [підруч. для вузів]; за ред. Ю.Я.Литвина. – К.: Вища школа, 1993. – 607 с.
36. Бухгалтерський облік у сільському господарстві: [підруч. для вузів]; за ред. Ю.Я.Литвина. – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Чарівниця, 1995. – 824 с.
37. Бухгалтерський словник / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир: ПП “Рута”, 2001. – 224 с.
38. Бухгалтерский учет в странах мира: [учебн. пособ.]. – Вып. 2 / под ред. проф. Ф.Ф.Бутынца. – Житомир: ЖГТУ, 2008. – 484 с.
39. Бухгалтерський учет в кооперативах: Указания по ведению бухгалтерського учета и применению учетных регистров в кооперативах / Утверждены Министерством финансов СССР 14 декабря 1988 г. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 17 с.
40. Валуев Б. О недостаточной связи науки о бухгалтерском учете с проблемами развития целесной системы управления / Б.Валуев // Економіст. – 2008. – № 12. – С. 58-63.
41. Вахрушина М.А. Бухгалтерский управленческий учет: [учеб. пособ.] / М.А.Вахрушина. – М.: ЗАО “Финстатинформ”, 1999. – 359 с.
42. Великий тлумачний словник сучасної української мови (з дод., допов. та CD) / Уклад. голов. ред. В.Т.Бусел. – К.: Ірпінь: ВТ “Перун”, 2007. – 1736 с.

43. Верига Ю.А. Еккаунтинг ефективності вкладення капіталу в торговельну сферу. – Ч. 1. Теоритичні аспекти системи еккаунтингу: [моногр.] / Ю.А. Верига, С.М. Деньга. – Полтава: ПУСКУ, 2002. – 355 с.
44. Верига Ю.А. Звітність підприємств: [навч. посіб.]. – 2-ге вид. доп. і перероб. / Ю.А. Верига, З.М. Левченко, І.Д. Ватуля. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 776 с.
45. Вітвицька Н.С. Державний фінансовий контроль: [навч.-метод. посіб.] / Н.С. Вітвицька, І.Ю. Чумакова, М.М. Коцупатрий, М.Т. Фенченко. – К.: КНЕУ, 2003. – 408 с.
46. Виговська Н.Г. Господарський контроль в Україні: теорія, методологія, організація: [моногр.] / Н.Г. Виговська. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – 532 с.
47. Власенко О.П. Емпірична оцінка трансакційних витрат сільськогосподарських підприємств: мікроекономічний аспект / О.П. Власенко // Агроінком. – 2008. – № 5-6. – С. 73-77.
48. Выгодская К.С. Краткий французско-русский и русско-французский словарь / изд. 11-е, пересмотр. и доп. / К.С. Выгодская, О.Л. Долгополова. — М.: Сов. Энциклопедия, 1973. – 672 с.
49. Гавришків І.Р. Облік та контроль доходів і витрат діяльності підприємств санітарно-курортного комплексу: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / І.Р. Гавришків. – К., 2008. – 21 с.
50. Гейтс Б. Бизнес со скоростью мысли. – изд. 2-е, исправл. / Б. Гейтс. - М.: Эксмо, 2007. – 480 с.
51. Глазунов В.И. Управление доходом фирмы. Практические рекомендации / В.И. Глазунов. – М.: ЗАО “Издательство “Экономика””, 2003. – 283 с.
52. Гоголь Т.А. Облік та аудит доходів підприємств (на матеріалах підприємств харчової промисловості Чернігівської області): автореф. дис. на

- здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / Т.А.Гоголь. – К., 2006. – 21 с.
53. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: [практ. посіб.] / С.Ф.Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 840 с.
54. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз етапу та перспективи розвитку: [моногр.] / С.Ф. Голов. – К.: Центр навч. л-ри, 2007. – 522 с.
55. Голов С. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту на пострадянському просторі / С.Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 7. – С. 3–16.
56. Голов С.Ф. Управлінський облік: [підруч.] / С.Ф.Голов. – 2-ге вид. – К.: ТОВ “Лібра”, 2004. – 704 с.
57. Голов С. Розвиток бухгалтерського обліку та аудиту на пострадянському просторі / С.Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 8. – С. 3–15.
58. Голов С. Уніфікація як гальмо розвитку бухгалтерського обліку в Україні / С.Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 7. – С. 3–7.
59. Голов С. Чи перешкоджає П(С)БО16 “Витрати” економічній роботі на підприємстві? / С.Голов // Бухг. облік і аудит. – 2007. – № 5. – С. 3-10.
60. Гончарук Я.А. Аудит: [навч. посіб.]. – 3-тє вид., перероб. і доп. / Я.А.Гончарук, В.С.Рудницький. – К.: Знання, 2007. – 443 с.
61. Грещак М.Г. Управління витратами: [навч. метод. посіб. для самот. вивч. дисц.] / М.Г.Грещак, О.С.Коцюба. – К.: КНЕУ, 2002. – 131 с.
62. Грідчена М.В. Фінанси (теоретичні основи): [підруч.] / М.В.Грідчена, В.Б.Захожай, Л.Л.Осіпчук та ін.; під кер-вом і за науковою ред. М.В.Грідчіної, В.Б.Захожая. – 2-ге вид., випр. і допов. – К.: МАУП, 2004. – 306 с.

63. Грибков Е. Методы учета и расчета себестоимости / Е.Грибков [Электронный ресурс] // Экономика бизнеса. – 2008. – № 50. – Режим доступа: <http://www.eg-online.ru/article/51925/>.
64. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності: [навч. посіб.] / Н.О.Гура. – К.: Знання, 2004. – 541 с.
65. Гуцайлюк З.В. До питання про використання в назві обліку слова “бухгалтерський” / З.В.Гуцайлюк // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: матеріали VI Міжнародної наук.-практ. конф. – 28-29 квітня 2011 р. / [відповідальні за випуск: проф. В.С.Рудницький, доц. В.І.Бачинський] . – Львів: Вид-во Львівськ. комерц. академії, 2011. – С. 141-143.
66. Гуцайлюк З.В. Методологические проблемы учета эффективности промышленного производства в условиях перестройки хозяйственного механизма / З. В. Гуцайлюк. – К.: УМК ВО, 1990. – 48 с.
67. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств : [моногр.] / Л.В.Гуцаленко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 372 с.
68. Гуцаленко Л.В. Державний фінансовий контроль: [навч. посіб. для студ. вищих навч. закл.] / Л.В.Гуцаленко, В.А.Дерій, М.М.Коцупатрій. – К.: Центр учбової літератури, 2009. – 424 с.
69. Дем’яненко М.Я. Оцінка результатів діяльності підрозділів сільськогосподарського підприємства за єдиним показником / М.Я.Дем’яненко, Р.В.Сидоренко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov/portal/soc_gum/en_oif/2007_4_1/zbirnuk_O_FN_4has_1_104.pdf.
70. Деньга С.М. Екаунтинг ефективності вкладання капіталу в торгову сферу. – Ч.2. – Категорії та методологія оцінювання: [моногр.] / С.М.Деньга. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 301 с.
71. Дерій В.А. Без етики нема професіоналізму / В.А.Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 11. – С. 16.

72. Дерій В.А. Бухгалтерський облік землі в Україні та за кордоном / В.А.Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2000. – № 5. – С. 14-15.
73. Дерій В.А. Види економічного контролю за діяльністю підприємств: аналіз і узагальнення поглядів на проблему / В.А.Дерій // Науково-виробничий журнал “Облік і фінанси АПК”. – 2011. – № 3. – С. 172-175.
74. Дерій В.А. Види обліку і відображення в них витрат та доходів підприємств / В.А.Дерій // Науковий економічний журнал “Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу”. – 2011. – № 1 (13). – С. 107-111.
75. Дерій В.А. Використовуючи чекову форму (З досвіду роботи колгоспу імені Дворського Монастириського району) / В.А.Дерій. – Тернопіль: Облполіграфвидав, 1986. – 4 с.
76. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств та їхнє відображення у планах рахунків // Актуальні проблеми розвитку обліку, контролю та аналізу в умовах глобальних економічних змін / В.А.Дерій // Міжнародна науково-практична конференція (м. Полтава, 7-8 жовтня 2010 р.). – Полтава: ПУСКУ, 2010. – С. 92-95.
77. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [моногр.] / В.А.Дерій. – Тернопіль: ТНЕУ, “Економічна думка”, 2009. – 272 с.
78. Дерій В.А. Витрати та доходи підприємств у теорії господарського обліку / В.А.Дерій // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: матеріали VI Міжнародної наук.-практ. конф. – 28-29 квітня 2011 р. / [відповідальні за випуск: проф. В.С.Рудницький, доц. В.І.Бачинський] . – Львів: Вид-во Львівськ. комерц. академії, 2011. – С. 154-157.
79. Дерій В.А. Витрати на інтелектуалізацію, інформатизацію й інформацію про підприємство та їх облік / В.А.Дерій // Місце та роль бухгалтерських професій в сучасних інтеграційних процесах економіки

- України: Зб. матеріалів ІУ міжнар. наук.-практ. конф. (16-17 жовтня 2008 р., м. Мукачево). – Мукачево: МТІ, 2008. – С. 34-36.
80. Дерій В.А. Вітчизняні методи обліку витрат на виробництво: оцінка стану і потенціал застосування / В.А.Дерій // Економічні науки. – Серія “Облік і фінанси”. Зб. наук. праць Луцького національного технічного університету. – Вип. 7 (25). – Ч. 1. - Редкол.: відп. ред. д.е.н., проф. З.В.Герасимчук. – Луцьк, 2010. – С. 415-424.
81. Дерій В.А. Внутрішньогосподарський (внутрішньофірмовий) контроль за витратами і доходами у рослинництві / В.А.Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2005. – № 2. – С. 10-12.
82. Дерій В.А. Громадський контроль за майном, землею, витратами і доходами на селі / В.А.Дерій // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2007. – № 8. – С. 9-11.
83. Дерій В.А. До питання термінології і організації економічного контролю в Україні / В.А.Дерій // Сучасний стан та проблеми розвитку економічної науки в Україні. Збірник наукових праць. – Вип. 1, ч. 1. – Тернопіль: СМП “Інфотер”, 1993. – С. 30-32.
84. Дерій В.А. Доходи підприємств та їхні сучасні трактування / В.А.Дерій // Вісник Східноукраїнського національного університету імені Володимира Даля. – Науковий журнал. – Луганськ: Вид - во Східноукр. націон. ун-ту ім. В.Далі. – № 11 (153). – 2010. – ч. 1. – С. 28-33.
85. Дерій В.А. Запозичені (зарубіжні) методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їхнє використання в Україні / В.А.Дерій // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Башнянин Г.І., Апопій В.В., Вовчак О.Д. та ін.]. – Львів: Вид-во Львівської комерційної академії, 2010. – Вип. 33. – 260 с. – (Серія економічна). – С. 84-91.
86. Дерій В.А. Інформаційно-облікова конструкція (система) витрат і доходів підприємств та її сегменти / В.А.Дерій // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнічного університету (економічні науки) /

за ред. М.Ф.Кропивка. – Мелітополь: Вид-во Мелітопольська друкарня "Люкс", 2010. – № 4 (12). – С. 109-118.

87. Дерій В.А. Інформація про витрати подвійного призначення та її відображення в системі обліку / В.А.Дерій // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. – Економічні науки. – Луцьк: Вид-во ВНУ ім. Лесі Українки, 2011. – Випуск 12. – С. 122-125.

88. Дерій В.А. Контроль за витратами і доходами підприємств в будівництві: види, форми та напрями розвитку / В.А.Дерій // Сучасні тенденції і проблеми розвитку інвестиційно-будівельного комплексу: Матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 29-30 листопада 2007 р.) – Тернопіль: Принтер-інформ, 2007. – С. 156-159.

89. Дерій В.А. Контроль за доходами щодо видів діяльності підприємств: завдання, послідовність, результати / В.А.Дерій // Вісник Тернопільського національного економічного університету. – 2011. – Вип. 2. – С. 151-160.

90. Дерій В.А. Контроль за поточними витратами підприємства: теорія, методологія / В.А.Дерій // Інноваційна економіка. Всеукр. науково-виробничий журнал. – 2011. – № 5 (24). – С. 143-147.

91. Дерій В.А. Контроль за обсягами та якістю реалізованої продукції сільського господарства / В.А.Дерій // Проблеми економіки України. Зб. наук. праць. - Вип. 8. – Тернопіль: ТАНГ, 2001. – С. 167-169.

92. Дерій В.А. Контроль і ревізія в сільському господарстві: курс лекцій / В.А.Дерій. – Тернопіль: Джура, 2002. – 64 с.

93. Дерій В.А. Контроль як важливий інструмент для забезпечення економії витрат і збільшення доходів підприємств у сфері сільського господарства / В.А.Дерій // Облік, контроль і аналіз в управлінні підприємницькою діяльністю: Матеріали VIII Міжнародної науково-практ. конф. (м. Черкаси, 18-20 червня 2011 р.): 3-х т. – Т. II. Аналіз та контроль підприємницької діяльності. Моделювання і прогнозування економіки / Відп. ред. В.М.Яценко; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Черк. Держ. технол. ун-т. – Черкаси: ЧДТУ, 2011. – С. 35-37.

94. Дерій В.А. Мета, завдання і основні ознаки об'єктів обліку витрат та доходів підприємства / В.А.Дерій // Організаційно-економічні інструменти розвитку інтеграційних процесів в агропромисловому виробництві: Зб. матеріалів міжнар. наук.-практ. конф. -18-19 травня 2006 р. – Ч. 2. – Тернопіль: ТДЕУ, ТІ АПВ УААН, 2006. – С. 56-59.
95. Дерій В.А. Методи обліку доходів в сучасній Україні / В.А.Дерій // Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством. Тези доповідей міжнар. наук.-практ. конф. (29-30 червня 2010 р., м. Луцьк) / відп. ред. З.В.Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцьк. націон. технічн. ун-ту, 2010. – С. 101-102.
96. Дерій В.А. Методика і організація економічного контролю у приватно-орендних сільськогосподарських підприємствах / В.А.Дерій // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – Вип. 13. – 2001. – С. 60-62.
97. Дерій В.А. Методика і організація обліку та контролю за витратами діяльності будівельного підприємства / В.А.Дерій // Ефективність інвестиційного процесу в Україні: стан, проблеми і перспективи: Зб. матеріалів Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 17-18 листопада 2005 р.). – Тернопіль: ТДЕУ; ФЕМІ, 2005. – С. 273-282.
98. Дерій В.А. Методика розрахунку чистої заробітної плати залучених осіб – сумісників та її відображення в системі обліку / В.А.Дерій // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 10. – С. 69-70.
99. Дерій В.А. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / В.А.Дерій // Економічна енциклопедія. – Т. 2. – К.: Академія, 2001. – С. 419-420.
100. Дерій В.А. Міжнародні стандарти фінансової звітності (глосарій) / В.А.Дерій // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 2. – С. 73-74; – № 4. – С. 66-69; – № 5. – С. 74-77.
101. Дерій В.А. Місце рахунків витрат і доходів у Планах рахунків бухгалтерського обліку / В.А.Дерій // Галицький економічний вісник.

Науковий журнал Тернопільського національного технічного університету ім. Івана Пулюя. – Тернопіль: Вид-во ТНТУ ім. Івана Пулюя. – 2011. – № 1 (30). – С. 133-143.

102. Дерій В.А. Напрями і можливості обліку витрат діяльності та його організації у приватно-орендних сільськогосподарських підприємствах / В.А.Дерій // Облік, аналіз і контроль в системі управління підприємством: теорія і практика: матеріали III Всеукр. наук.-практ. конф. (19-21 червня 2009 р.) / відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2009. – С. 28-31.

103. Дерій В.А. Наукові основи бухгалтерського обліку в трактаті Луки Пачолі “Про рахунки і записи”: погляд через півтисячоліття” / В.А.Дерій // Проблеми обліку, контролю і аналізу в підприємствах аграрного сектора економіки України. Збірник наукових праць. – Вип. 2. – Тернопіль: СМП “Інтермед-Віта”, 1994. – С. 3-6.

104. Дерій В.А. Нормативний метод обліку витрат на виробництво і калькулювання собівартості продукції: історія, сучасність та перспективи / В.А.Дерій // Облік, аудит, фінанси: сучасні проблеми теорії, практики та підготовки фахівців / Міжнародна науково-практична конференція (м. Харків, 28-29 жовтня 2010 р.). – Харків: ХДУХТ, 2010. – С. 73-75.

105. Дерій В.А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств / В.А.Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. – Вип. 2 (17) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 77-83.

106. Дерій В.А. Об’єктивна необхідність здійснення витрат і отримання доходів підприємствами та її чинники / В.А.Дерій // Моделювання регіональної економіки. Зб. наук. праць Прикарпатського національного університету ім. Василя Стефаника. – Івано-Франківськ: Плай, 2009. – № 2 (14). – С. 42-48.

107. Дерій В.А. Облік і контроль за витратами на виробництво біопалива / В.А.Дерій // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економічного аналізу Тернопільського національного економічного університету. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – Вип. 6. – С. 414-418.
108. Дерій В. А. Організація бухгалтерського обліку в підприємстві: [курс лекцій] / В.А.Дерій. – 2-е вид., виправл. і доп. – Тернопіль : Джура, 2004. – 93 с.
109. Дерій В.А. Організація економічного контролю за витратами підприємства: аналіз та оцінка стану / В.А.Дерій // Удосконалення інформаційного середовища прийняття рішень в обліку, аналізі та аудиті: Зб. тез та текстів виступів на міжнар. науково-практ. конф. – 15-16 вересня 2005 р. – Мукачево: Мукачівський технолог. ін-т, 2005. – С. 22-24.
110. Дерій В.А. Особливості побудови обліку і контролю витрат та доходів підприємств у сфері сільського господарства / В.А.Дерій // Еколого-соціальні орієнтири бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу: тези виступів X-ої Міжнародної наукової конференції (м. Житомир, 13-15 жовтня 2011 р.). – Житомир: ЖДТУ, 2011. – С. 91-92.
111. Дерій В.А. Оцінка та проектування наповненості інформаційного поля управлінського обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції (робіт, послуг) / В.А.Дерій // Формування ринкової економіки: Зб. наук. праць. – Спецвипуск: Удосконалення економічної роботи на сільськогосподарських підприємствах в умовах перехідної економіки. – К.: КНЕУ, 2003. – С. 382-384.
112. Дерій В.А. Перевірка витрат на виробництво продукції (робіт, послуг) під час аудиторського контролю / В.А.Дерій // Зб. наук. праць “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації”. – Спеціальний випуск № 4 (Тексти статей та тез виступів, оголошених на науковій конференції “База знань сучасного аудитора. Стан та напрямки розвитку” (м. Київ, 22 жовтня 2010 р., Національна академія статистики, обліку та аудиту; Національний центр обліку та аудиту України)). – К.: ДП “Інформаційно-аналітичне агенство”, 2010. – С. 31-36.

113. Дерій В.А. Підприємство як об'єкт віддзеркалення інформації про його витрати і доходи / В.А.Дерій // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання. Зб. матеріалів ІУ Міжнар. наук.-практ. конф., 27-28 травня 2010 р., м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2010. – С. 62-63.
114. Дерій В. План рахунків має влаштувати теоретиків і практиків / В.Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 1994. – № 8. – С. 11-12.
115. Дерій В.А. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку / В.А.Дерій // Економічна енциклопедія. – Т. 2. – К.: Академія, 2001. – С. 818.
116. Дерій В. Поняття і значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств / В.А.Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 2. – С. 48-56.
117. Дерій В.А. Посилення контрольної функції обліку витрат підприємства в умовах світової фінансової кризи / В.А.Дерій // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання. зб. матеріалів ІІІ Міжнар. наук.-практ. конф., 28-29 травня 2009 р., м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2009. – С. 28-30.
118. Дерій В.А. Принцип бухгалтерського обліку / В.А.Дерій // Економічна енциклопедія. – Т. 3. – К.: Академія, 2002. – С. 68.
119. Дерій В.А. Принципи обліку та фінансової звітності щодо витрат і доходів підприємства : вибір, розвиток / В.А.Дерій // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Вип. 17. – Т. 2.- Кам'янець - Подільський, 2009. – 744 с. – С. 123-128.
120. Дерій В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні / В.А.Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 7-11.
121. Дерій В.А. Проблеми оподаткування і міра їхнього впливу на облік та звітність про витрати і доходи підприємств / В.А.Дерій // Наукові записки Національного університету “Острозька академія”. – Серія “Економіка”. – Фінансова система України: зб. наук. праць. – Остріг: Вид-во Національного університету “Острозька академія”, 2011. – Вип. 17. – С. 55-62.

122. Дерій В.А. Реєстрація та узагальнення інформації про витрати і доходи у центрах відповідальності підприємств / В.А.Дерій // Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу // Міжнародна наук.-практ. конф.: тези доп. – 12-13 трав. 2011 р., м. Донецьк / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Донецьк. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М.Туган-Барановського [та ін.]; [ред. кол. О.О.Шубін та ін.]. – Донецьк: ДонНУЕТ, 2011. – С. 44-47.
123. Дерій В.А. Розвиток класифікації функцій в теорії обліку щодо витрат і доходів підприємств / В.А.Дерій // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін / IX-а Міжнародна наукова конференція (м. Житомир, 14-16 жовтня 2010 р.). – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 245-247.
124. Дерій В.А. Розвиток контролю за витратами і доходами підприємств в умовах затягування фінансової кризи / В.А.Дерій // Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. “Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні” (м. Тернопіль, 23-24 квітня 2010 р.). – Тернопіль: Крок, 2010. – С. 247-248.
125. Дерій В.А. Самооблік витрат і доходів робочого місця в структурних підрозділах підприємства / В.А.Дерій // Облік, контроль і аналіз на підприємствах АПК: стан та перспективи розвитку / Міжнародна науково – практична конференція (м. Вінниця, 20-21 жовтня 2010 р.). – Вінниця: ВНАУ, 2010. – С. 20-22.
126. Дерій В.А. Теоретичні аспекти фінансового, управлінського та інших видів господарського обліку: витратно-дохідний сегмент / В.А. Дерій // Вісник Львівської комерційної академії / [ред. кол.: Башнянин Г.І., Апопій В.В., Вовчак О.Д. та ін.]. – Львів: Вид-во Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – 482 с. – (Серія економічна). – С. 119-124.
127. Дерій В.А. Теоретичні засади здійснення витрат і отримання доходів підприємствами в конкурентоздатному середовищі / В.А.Дерій // Проблеми

- теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 3 (18) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 93-101.
128. Дерій В.А. Термін “витрати” і його трактування для потреб обліку та контролю / В.А.Дерій // Галицький економічний вісник. – Тернопіль: ТНТУ ім. Івана Пулюя, 2010. – № 1 (26). – С. 154-161.
129. Дерій В.А. Фінансові результати / В.А.Дерій // Економічна енциклопедія. – Т. 3. – К.: Академія, 2002. – С. 821.
130. Дерій В.А. Форми й типи економічного контролю в контексті витрат і доходів підприємств / В.А.Дерій // Экономика Крыма. – 2010. – № 4 (33). – С. 249-253.
131. Дерій В.А. Форми (системи) обліку та відображення в них витрат і доходів підприємства / В.А.Дерій // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 1 (16) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 37 – 46.
132. Дерій В.А. Формування середовища конкурентоздатності підприємств і контроль за витратами та доходами в цих умовах / В.А.Дерій // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі / Матеріали Міжнар. наук. - практ. конф., 25-26 листопада 2010 р. / Тернопільський націон. економ. ун-т / М. С. Пушкар (заг. ред.). – Ч. I. - Тернопіль: ТНЕУ, 2010. - С. 292-296.
133. Дерій В.А. Функції економічного контролю та їхнє застосування щодо витрат і доходів підприємств / В.А.Дерій // Збірник наукових праць Вінницького національного аграрного університету (економічні науки) / Редколегія: Калетнік Г.М. (головний редактор) та інші. – Вінниця: Ред.-вид. відділ Вінницьк. націон. аграрн. ун-ту, 2010. – Вип. 5, т. 2. – С. 35-41.

134. Дерій В.А. Шляхи оптимізації обліку в селянських (фермерських) господарствах / В.А.Дерій // Вісник Тернопільської академії народного господарства. – 1998. – № 4. – С. 87-90.
135. Дікань Л.В. Контроль і ревізія: [навч. посіб.] / Л.В.Дікань. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 245 с.
136. Дікань Л.В. Фінансово-господарський контроль: [навч. посіб.] / Л.В.Дікань. – К.: Знання, 2010. – 395 с.
137. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація: [моногр.] / Н.І.Дорош. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001. – 402 с.
138. Друри К. Ведение в управленческий и производственный учет / К. Друри: пер. с англ. / под ред. С.А.Табалиной. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с.
139. Економіка підприємств АПК: [навч. посіб. для вузів] / За ред. Дусановського С.Л., Олійника В.М., Дудара Т.Г. – Тернопіль: Кн.-журн. вид-во “Тернопіль”, 1997. – 260 с.
140. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1 / Редкол. : ... С.В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр “Академія”, 2000. – 864 с.
141. Економіка: [навч. посіб.] / З.Г.Ватаманюк, С.М.Панчишин, П.І.Островерх та ін.; За ред. З.Г.Ватаманюка, С.М.Панчишина. – вид. 2-ге, стереотип. – К.: Либідь, 2002. – 384 с.
142. Единая журнально-ордерная форма счетоводства для предприятий / Утверждена письмом Минфина СССР от 08 марта 1960 № 63.
143. Економічні дослідження (методологія, інструментарій, організація, апробація): [навч. посіб.]; за ред.. А.А.Мазаракі. – К.: Київ. Нац.. торг.-екон. ун-т, 2010. – 280 с.
144. Ермолаев А. Что нам делать в условиях трансформационного кризиса / А.Ермолаев [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pravda.com.ua/ru/news/2009/2/25/88923.htm>.

145. Ерофеева В.А. Учет и контроль использования ресурсов в объединениях / В.А.Ерофеева. – Л.: Изд-во Ленингр. ун-та, 1987. – 176 с.
146. Ефремова А.А. Себестоимость: от управленческого учета затрат до бухгалтерского учета расходов / А.А.Ефремова.– М.: Вершина, 2007. – 208 с.
147. Ждан В.І. Теорія бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / В.І. Ждан, Є.Б.Хаустова, І.В.Колос . – К.: Центр навч. літератури, 2006. – 384 с.
148. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [моногр.] / В.М.Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.
149. Жук В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: [наукова доповідь] / В.М.Жук. – К.: Інститут аграрної економіки, 2008. – 90 с.
150. Журавель Г.П. Теорія бухгалтерського обліку: студії: [моногр.] / Г.П.Журавель, П.Я.Хомин. – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – 400 с.
151. Журнал “Time” виявив американця з якого почався крах світової економіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.news.ru/finance/09feb2009/krah_print.html.
152. Заблоцький Б.Ф. Перехідна економіка: [посіб.] / Б.Ф.Заблоцький. – К.: Видавн. центр “Академія”, 2004. – 512 с.
153. Завгородній А.Г. Бухгалтерський облік: Основи теорії та практики: [підруч.]. – 4-те вид., переробл. і доп. // А.Г.Завгородній, Г.О.Партин, Л.М.Пилипенко – К.: Знання, 2007. – 550 с.
154. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві: [моногр.] / З.В.Задорожний. – Тернопіль: Економічна думка, 2006. – 336 с.
155. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава / Програма економічних реформ на 2010-2014 роки. Комітет економічних реформ при Президентові України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf.
156. Зернецька О. Філософія глобалістики / О.Зернецька // Політика і час. – 2004. – № 11. – С. 67-76.

157. Иванова Н. Абсорбшен-костинг: учет, калькулирование и принятие решений / Н.Иванова // Экономика бизнеса. – 2008. – № 50 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.eg-online.ru/article/51933/>.
158. Івахненко С.В. Інформаційні технології аудиту та внутрішньогосподарського контролю в контексті світової інтеграції : [моногр.] / С.В.Івахненко. – Житомир: ПП “Рута”, 2010. – 432 с.
159. Ивашкевич В.Б. Бухгалтерский учет в условиях совершенствования хозяйственного механизма / В.Б.Ивашкевич. – М.: Финансы и статистика, 1982. – 175 с.
160. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькулирования себестоимости продукции / В.Б.Ивашкевич. – М: Финансы, 1974. – 150 с.
161. Ігнатенко М.С. Основні напрямки вдосконалення бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах / М.С.Ігнатенко, М.Г.Михайлов // Світ бухг. обліку. – 1997. – № 1 (липень). – С. 22-24.
162. Калина А.В. Економіка праці: [навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл.] / А.В.Калина. – К: МАУП, 2004. – 272 с.
163. Калюга Є.В. Фінансово-господарський контроль у системі управління: [моногр.] / Є.В.Калюга. – К.: Ельга, Ніка – Центр, 2002. – 360 с.
164. Калькуляция себестоимости в промышленности: [учебн.] / под. ред. А.Ш.Маргулиса. – М.: Финансы, 1980. – 288 с.
165. Каменська Т. Роль внутрішнього аудиту в системі внутрішнього контролю / Т. Каменська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 9. – С. 43-46.
166. Канак Й.В. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік витрат і доходів на підприємствах із виробництва стінових матеріалів: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / Й.В.Канак. – Львів, 2003. – 20 с.
167. Карпова Т.П. Управленческий учет: [учеб. для вузов] / Т.П.Карпова. – М.: ЮНИТИ, 2003. – 350 с.

168. Канцуров О.О. Інституціональний аналіз як метод бухгалтерського обліку / О.О.Канцуров // Фінанси України. – 2010. – № 12 . – С. 97-107.
169. Керимов В.Э. Управленческий учет и проблемы классификации затрат / В.Э.Керимов, Е.В.Минина [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.menegement.com.ua/finance/fin057.html/>
170. Кийосаки Р.Т. Поднимите свой финансовый IQ / Р.Т.Кийосаки; пер. с англ. С.Э.Борич. – Мн.: Попурри, 2009. – 256 с.
171. Кимизука Й. Учет затрат и калькулирование себестоимости в Японии / Й.Кимизуки // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 10. – С. 82-83.
172. Кіндрацька Л. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л.Кіндрацька // Бухгалтерського облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 30-33.
173. Кирейцев Г.Г. Функции учета механизма управления сельскохозяйственным производством: [моногр.] / Г.Г.Кирейцев. – К.: УСХА, 1992. – 240 с.
174. Кірейцев Г.Г. Регулювання розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві: [наукова доповідь] 24-25 вересня 2009 р. на міжнар. наук-практ. конф. Подільського держ. аграрно-техніч. ун-ту / Г.Г.Кірейцев. – Кам'янець-Подільський, 2009. – 28 с.
175. Княжицький В. “Освітлення” зарплати (Любителів “тіні” чекають величезні штрафи) / В.Княжицький // День. – 2011. – 05 квітн. – № 59. – С. 7.
176. Князева О.В. Облік витрат і доходів підприємств рибного господарства: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / О.В.Князева. – К., 2008. – 22 с.
177. Коваленко Ю.С. Нормативный метод планирования, учета и контроля затрат в животноводстве / Ю.С.Коваленко, В.Г.Линник. – М.: Агропромиздат, 1990. – 127 с. – (Б-чка бухгалтера сел. хоз- ва).
178. Козак В.Г. Визначення поняття “витрати” та їх оцінка // Реформування економіки України: стан та перспективи: В.Г.Козак. Зб. матеріалів IV

- Міжнар. наук. – практ. конф., 26-27 листоп. 2009 р., м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2009. – С. 129-131.
179. Козирева Т. У конкурентному світі Україна має бути конкурентоспроможною / Т.Козирева // День. – 2010. – 8-9 жовтня. – С. 1-2.
180. Колісник М. Ера немилосердя. Еволюція керування витратами / М.Колісник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www/investadviser.com.ua/publications/890.htm>.
181. Колісник М. Інновації в методах підрахунку витрат / М.Колісник [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www/innjvations.com/ua/uk/4/19/681/>.
182. Кондукова Э.В. АВС: Себестоимость без искажений / Э.В.Кондукова. – М.: Эксмо, 2008. – 288 с. – (Профессиональные издания для бизнеса).
183. Корінько М.Д. Облік за центрами відповідальності при диверсифікації господарської діяльності / М.Д.Корінько // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – № 3 (69). – С. 196-203.
184. Корінько М.Д. Оцінка в бухгалтерському обліку: теорія, методологія, організація: [моногр.] / М.Д.Корінько, Г.Б.Тітаренко. – К.: Вид-во: ТОВ “Клякса”, 2009. – 472 с.
185. Костів М. А. Управлінські аспекти обліку та контролю операційних доходів і витрат на підприємствах електролампового виробництва: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит” / М.А.Костів. – Львів, 2006. – 19 с.
186. Костів М. А. Облік та контроль доходів і витрат в управлінні електроламповим підприємством: матеріали VII Міжнар. наук. конф. “Наукові школи світу: сучасний стан, перспективи розвитку” / М.А.Костів, А.В. Озеран. – в 2-х ч. – Ч. 2. – Житомир: ЖДТУ, 2008. – С. 102-108.
187. Костюченко В. Оцінка доходу за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку / В.Костюченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. - № 12. – С. 16-21.

188. Коцупатрий М. Внутрішньогосподарський контроль: організаційні аспекти та класифікаційні ознаки / М.Коцупатрий, У.Гуцаленко // Економічний аналіз. – Вип. 6. –Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – С. 433-436.
189. Крупка Я.Д, Облік інвестицій: [моногр.] / Я.Д.Крупка. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – 302 с.
190. Кувалдина Т.Б. Нормативное регулирование бухгалтерського учета в Российской Федерации / Т.Б.Кувалдина, С.Е.Метелев [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://viperson.ru/data/200712/vaniebuhgalterskogouceta.doc>.
191. Кузьминський А. Н. Теория бухгалтерського учета: учебн. / А. Н. Кузьминський – К. : Вища шк., 1990. – 311 с.
192. Кузнецова Л.Н. Концепция бенчмаркетинга в бухгалтерському учете / Л.Н. Кузнецова // Нові концепції розвитку бухгалтерського обліку, аналізу і контролю в умовах економічних змін: матеріали та тези виступів ІХ-ї Міжнар. наук. конф. / М-во освіти і науки України; Житом. держ. технолог. ун-т. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 253-255.
193. Кузнецова С. Методологічні засади трансформації бухгалтерського обліку як напрям розвитку інформатизації суспільства / С.Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 23-27.
194. Кузнецова С. Система бухгалтерського обліку: методологічні та правові аспекти формування / С.Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. - № 4. – С. 12-16.
195. Кузнецова С. Управлінська бухгалтерська звітність: проблеми створення / С.Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 15-24.
196. Кукин С.А. Издержки и их счетная интерпретация / С.А.Кукин // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 2. – С. 88-90.
197. Кулинич М.Б. Процеси формування собівартості продукції: [моногр.] / М.Б.Кулинич. – Луцьк: РВВ “Вежа” Волин. Держ. ун-ту ім. Лесі Українки, 2006. – 204 с.

198. Курочкина И. Б. Методология современного производственного учета и её развитие: автореф. дис. на соискание учен. степени доктора экон. наук : спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / И.П.Курочкина. – Йошкар-Ола, 2009. – 42 с.
199. Кучеренко Т.Є. Фінансова звітність у системі аграрного менеджменту: [моногр.] / Т.Є.Кучеренко. – Умань: Видавець “Сочінський”, 2009. – 296 с.
200. Лазарев О.Ю. Комплексная сетевая система бухгалтерского учета для строительных организаций / О.Ю.Лазарев, Н.Э.Самохвалов, М.Н.Федотов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 5. – С. 74-78.
201. Ламыкин И.А. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции / И.А.Ламыкин. – М.: Статистика, 1980. – 168 с.
202. Ластовецький В. Інформаційне забезпечення підприємницької діяльності / В.Ластовецький // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 10. – С. 7-10.
203. Левицька С. Бухгалтерський облік: основи, перспективи розвитку / С.Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 7-11.
204. Левицька С. Про ефективність державного фінансового контролю / С.Левицька // Економіка України. – 2007. – № 4. – С. 83-94.
205. Левицька С. Управлінський та внутрішньогосподарський облік: завдання, мета, чинники ефективного впровадження / С.Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 27-35.
206. Линник В.Г. Калькуляция себестоимости продукции сельскохозяйственных предприятий: [учеб.] / В.Г.Линник. – К.: Вища шк., 1986. – 176 с.
207. Линник В.Г. Стан та перспективи розвитку обліку в сільському господарстві / В.Г.Линник // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 1998. – № 1. – С. 2-4.
208. Лисицький В. Украина – не Германия. Украина – это Кипр! / В.Лисицький [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://sd.net.ua/2010/04/12/ukraint_germany_cyprus.html.

209. Литвин Ю.Я. Бухгалтерський облік у сільському господарстві (розділи підручника) : [підруч. для вузів] / Ю.Я.Литвин, П.Я.Хомин, В.М.Олійник, В.С.Совінський, М.С.Палюх, В.А.Дерій; за ред. Литвина Ю.Я. – 2-е вид. перероб. і доп. – Тернопіль: Чарівниця, 1995. – 824 с.
210. Литвин Ю.Я. Нормативный метод учета в сельском хозяйстве: [моногр.] / Ю.Я.Литвин. – К.: Изд-во при Киевск. гос. ун-те изд. объедин. “Вища школа”, 1985. – 158 с.
211. Литвин Ю. Я. Прогресивні методи обліку витрат на виробництво (вітчизняні і зарубіжні): [моногр.] / Ю.Я.Литвин, В.М.Олійник. – Тернопіль: Збруч, 1995. – 218 с.
212. Лишиленко О.В. Теорія бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / О.В.Лишиленко. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 215 с.
213. Ловінська Л.Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: [моногр.] / Л.Г.Ловінська. – К. : КНЕУ, 2006. – 256 с.
214. Ломонос-Чанкселіані М.В. Облік і контроль доходів і результатів підприємств харчової промисловості: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / М.В.Ломонос-Чанкселіані. – К., 2007. – 20 с.
215. Луцишин З.О. Трансформація світової фінансової системи в умовах глобалізації: [моногр.] / З.О.Луцишин. – К. : Видавн. центр “Друк”, 2002. – 320 с.
216. Любар О.О. Кредитна політика банків при обслуговуванні агроформувань: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит / О.О.Любар. – К., 2011. – 20 с.
217. Малюга Н. М. Двойная запись в бухгалтерском учете: историко-теоритический аспект: [моногр.] / Н.М.Малюга, Т.В.Давидюк. – Житомир: “Рута”, 2003. – 512 с.
218. Малюга Н.М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку: теорія, практика, перспективи: [моногр.] / Н.М.Малюга. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 384 с.

219. Максимова В.Ф. Теоретичні та методологічні засади формування цілісної системи внутрішнього контролю в управлінні промисловим підприємством: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.06.04 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит / В.Ф.Максімова. – К., 2006. – 34 с.
220. Маренич Т. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання / Т.Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 21-26.
221. Маренич Т. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції / Т.Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 12. – С. 19-25.
222. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства: [учеб. для вузов по спец. “Бух. учет” и “Финансы и кредит” / А.Ш.Маргулис. – 6-е изд., перераб.]. – М.: Финансы, 1979. – 414 с.
223. Маргулис А.Ш. Калькуляция себестоимости в промышленности: [учеб. для вузов по спец. “Бух. учет”] / под. ред. А.Ш.Маргулиса; А.Ш.Маргулис, Н.Ф.Бердников, Слабинский В.Т. и др. – М.: Финансы, 1980. – 287 с.
224. Мацкевичюс И.С. Анализ калькулирования себестоимости продукции в странах СЭВ / И.С.Мацкевичюс. – М.: Финансы, 1977. – 112 с.
225. Мельник А. Державне регулювання в умовах економічних криз / А. Мельник // Вісник Терноп. націон. економ. ун-ту. – 2007. – № 5. – С. 205-211.
226. Мельник Л.Г. Економіка підприємства: [конспект лекцій: навч. посіб.] / Л.Г.Мельник, О.І.Корінцева. – Суми: ВТД “Університетська книга”, 2004. – 412 с.
227. Мельник В.Г. Теоретико-категорійні проблеми розвитку обліку та економічного аналізу / В.Г.Мельник, А.Г.Богач // Наукові записки : зб. наук. праць кафедри екон. аналізу. – Вип. 12, ч. 1. – Тернопіль : Екон. думка, 2003. – С. 208-209.

228. Мельничук М.Г. Облік та контроль витрат і доходів від реалізації послуг з вантажних авіап перевезень: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / М.Г.Мельничук. – К., 2009. – 20 с.
229. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу / Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 07 березня 2001 р. – № 49 // Парус-консультант. – Режим доступу до наказу: <http://www.parus.ua>.
230. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах / Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 02 липня 2001 р. – № 189 // Парус-консультант. – Режим доступу до наказу: <http://www.parus.ua>.
231. Методичні рекомендації щодо оподаткування сільськогосподарських товаровиробників / Розробники: Н.В.Сеперович, О.В.Волошина, С.М.Дячук [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Oif_apk/2009_4/Met_rec.pdf.
232. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства / Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 17 грудня 2007 р. № 921 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до наказу: <http://www.minagro.gov.ua/page/?7098>.
233. Мех Я.В. Облік, контроль і аналіз в умовах ринкових відносин: [навч. посіб.] / Я.В.Мех, Н.В.Сумкіна, В.А.Дерій. – К.: НМК ВО, 1992. – 122 с.
234. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансових звітів” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>.
235. Міклуха О.Л. Облік та аудит надзвичайних доходів і витрат підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / О.Л.Міклуха. – К., 2006. – 20 с.

236. Михалевич С. План рахунків бухгалтерського обліку і необхідність його вдосконалення / С. Михалевич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 7. – С. 7-9.
237. Моссаковський В. Особливості обліку у сільськогосподарських підприємствах / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 1. – С. 37-41.
238. Моссаковський В. Парадокси бухгалтерського обліку в Україні / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 9. – С. 30-35.
239. Моссаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: [моногр.] / В.Б. Моссаковський. – К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. – 326 с.
240. Моссаковський В.Б. Який облік потрібен Україні? / В.Б. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 12. – С. 16-27.
241. Мочерний С.В. Основи підприємницької діяльності: [посіб.] / С.В. Мочерний, А.О. Устенко, С.І. Чеботар – К.: Вид. центр “Академія”, 2001. – 280 с.
242. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці: [моногр.] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
243. Нападовська Л.В. Теорія бухгалтерського обліку: [моногр.] / Л.В. Нападовська, М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч, М.С. Пушкар / Л.В. Нападовська (ред.). – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2008. – 736 с.
244. Нападовська Л.В. Управлінський облік: [моногр.] / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
245. Нападовська Л.В. Управлінський облік: [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
246. Наринский А.С. Калькулирование себестоимости в строительстве / А.С. Наринский. – М.: Финансы, 1976. – 160 с.

247. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / Г.В.Нашкерська – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.
248. Нашкерська Г.В. Методологія і практика оцінювання у фінансовому обліку: [моногр.] / Г.В.Нашкерська – Львів: Видавничий центр ЛНУ ім. Івана Франка, 2009. – 426 с.
249. Нидлз Б.Е. Принципы бухгалтерського учета / Б.Е.Нидлз, Х.Р.Андерсон, Д.С.Колдуэлл: пер. с англ. / под. ред. Я.В.Соколова. – 2-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1994. – 496 с. (серия по бухгалтерському учету та аудиту).
250. Николаева С.А. Система “директ-костинг” и возможности ее применения / С.А.Николаева // Бухг. учет. – 1991. – № 9. – С. 12-15.
251. Німчинов П.П. Загальна теорія бухгалтерського обліку: [підруч.] / П.П.Німчинов. – К.: Вища школа 1977. – 240 с.
252. Новиченко П. П. Учет затрат на производство в промышленности: [практ. пособ.] / П.П.Новиченко, Н.М.Рендухов. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 144 с.
253. Новиченко П. П. Учет и калькулирование себестоимости продукции важнейших отраслей промышленности / П.П.Новиченко. – М. : Экономика, 1970. – 191 с.
254. Носова О. Про фундаментальні причини фінансових криз та життєздатність фінансових ринків у сучасній формі / О.Носова // Економіка України. – 2011. – № 4. – С. 45-55.
255. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: [підруч. для студ. екон. спец. вищих аграрних навч. закл. I-IV рівнів акредитації] / М.Ф.Огійчук, В.Я.Плаксієнко, Л.Г.Панченко та ін. За ред. М.Ф. Огійчука. – К. : Аграрна освіта, 2001. – 607 с.
256. Огійчук М.Ф. Сутність системи і форм бухгалтерського обліку і їх розвиток у сільськогосподарському підприємстві України / М.Ф.Огійчук // Світ бухг. обліку. – 1998. – № 2 (8). – С. 11-29.

257. Олійник О. Загальні принципи ведення бухобліку за МСБО / О.Олійник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.manadement.com.ua.finance/fin007htm>.
258. Олійник О.В. Класифікація витрат підприємства / О.В. Олійник // Вісник ЖІТІ. – 2001. – № 14. – С. 146-152.
259. Олійничук О.І. Витрати, доходи та прибуток у системах обліку й аналізу лісогосподарських підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / О.І.Олійничук. – Тернопіль, 2011. – 20 с.
260. Онищенко С. Як розплавлений віск... Чому ми допустили панування хаосу?: / С.Онищенко // Літературна Україна. – 2008. – 31 липня. – С. 1.
261. Опеньшев С.П. Сущность, цели, задачи и функции финансового контроля / С.П.Опеньшев, В.А.Жуков // Бюллетень Счетной палаты [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nas1edie.ru/schetpa1.15-14.15-14-7.article.php.art=4>.
262. Організаційно-економічний механізм формування ринку в регіоні: [моногр.]. – Тернопіль: ВО “Оріон”, 1993. – 158 с.
263. Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2009 рік. Статистичний бюлетень. – К., Державний комітет статистики України, 2010. – 80 с.
264. Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2010 рік. Статистичний бюлетень. – К., Державний комітет статистики України, 2011. – 88 с.
265. Основні економічні показники виробництва продукції сільського господарства в сільськогосподарських підприємствах за 2011 рік. Статистичний бюлетень. – К., Державний комітет статистики України, 2012. – 88 с.

266. Основные принципы бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://http:econ 05-2001.ru /buhuchet /main_ princ.doc.
267. Особливості бухгалтерського обліку в США . Peculiarities of accounting in the USA / Переклад з англійської мови. За ред. д.е.н. проф. Ф.Ф.Бутинця. – Житомир : ЖІТІ, 1997. – 559 с.
268. Охріменко В.І. Витрати та собівартість сільськогосподарської продукції в регулюванні економічних відносин сільськогосподарських підприємств: [моногр.] / В.І.Охріменко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 360 с.
269. Павелко О.В. Облік та контроль доходів і витрат основної діяльності будівельних підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) / О.В.Павелко. – К., КНЕУ, 2010. – 21 с.
270. Палий В.Ф. Актуальные вопросы теории бухгалтерского учета / В.Ф.Палий // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 3. – С. 45-48.
271. Палий В. Ф. Основы калькулирования / В.Ф.Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288 с.
272. Палий В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы: / В.Ф.Палий. – М.: Бухгалтерский учет, 2007. – 88 с.
273. Палий В. Ф. Управленческий учет издержек и доходов (с элементами финансового учета) / В.Ф.Палий. – М.: Финансы и статистика, 2006. – 279 с.
274. Пальчук В.П. Учет и калькулирование себестоимости продукции бродильных производств / В.П.Пальчук. – М.: Пищ. пром.-сть, 1980. – 129, [1] с.
275. Панасюк В.М. Витрати виробництва: управлінський аспект: [моногр.] / В.М.Панасюк. – Тернопіль: Астон, 2005. – 288 с.
276. Пантелеев В.П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: [моногр.] / В.П.Пантелеев; Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП “Інформ.-аналіт. агенство”, 2008. – 491 с.
277. Партин Г.О. Системно-орієнтоване управління витратами промислового підприємства: концептуальні засади, методи та

- інструментарій: [моногр.] / Г.О.Партин, А.І.Ясінська. – Львів: ЗУКЦ, ПП НВФ “Біарп”, 2011. – 200 с.
278. Партин Г.О. Управління витратами підприємства: концептуальні засади, методи та інструментарій: [моногр.] / Г.О.Партин. – К.: УБС НБУ, 2008. – 219 с.
279. Пархоменко В.М. Бухгалтерський облік, внутрішній контроль і економічний аналіз витрат на поліпшення якості продукції: проблеми теорії та методології: [моногр.] / В.М.Пархоменко. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 560 с.
280. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В.Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 3-21.
281. Петренко Н.І. Правова основа організації внутрішнього аудиту в Україні / Н.І.Петренко, О.В.Філозоф // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук. праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 1 (16) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – С. 219-228.
282. Петренко С.М. Внутрішній контроль діяльності підприємств і його інформаційне забезпечення: теорія, методологія, організація: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / С.М.Петренко. – К., 2010. – 39 с.
283. Петрик О.А. Концептуальні основи й перспективи інтеграції і гармонізації аудиту / О.А.Петрик // Фінанси України. – 2006. – № 8. – С. 102-112.
284. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [моногр.] / О.М.Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
285. Пизенгольц М.З. Таблично-перфокарточна форма учета в колхозах и совхозах: [учебн. пособ.] / М.З.Пизенгольц, А.Г.Варава. – М.: Статистика, 1978. – 304 с.

286. Пилипів Н.І. Облік і контроль затрат на газотранспортних підприємствах: [моногр.] / Н.І.Пилипів. – Івано-Франківськ: ВДВ ЦІТ, 2007. – 364 с.
287. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій / Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (z0892-99) (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 09 грудня 2011 р. № 1591 (z 1556-11)). Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28 грудня 2011 р. № 1557/20295 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/z1557-11>.
288. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва / Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19 квітня 2001 р. № 186. Зареєстрований в Міністерстві юстиції України від 5 травня 2001 р. за № 389/5580 (зі змінами і доповненнями станом на 28 жовтня 2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.
289. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций: утвержден приказом Минфина РФ от 31 октября 2000г. № 94 н (в редакции от 18 сентября 2006 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.mvf.klerk.ru/plan/plan.htm>.
290. План счетов бухгалтерського учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий: утвержден приказом Министерства финансов Республики Молдова от 25 декабря 1997 г. № 174 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.mf.gov.md>.
291. Плиска О. Русский кастинг – бессмысленный и беспощадный... / О.Плиска [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.biztimes.ru.index.php/artid=1122>.

292. Погорлецкий А. И. Экономика зарубежных стран: [учебн.] / А.И.Погорлецкий. – второе изд. – СПб: Изд-во Михайлова В.А., 2001. – 492 с.
293. Податковий кодекс України станом на 2 грудня 2010 р. / Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2756-V // Аргументы недели. – Спец. выпуск. – Донецк: ООО “Ист-Лайнс”, 2010. – 194 с.
294. Подолянчук О.А. Облік доходів сільськогосподарських підприємств: теорія та практика: моногр. / О.А.Подолянчук. – Вінниця: ПП “ТД – Едельвейс і К”, 2010. – 276 с.
295. Подолянчук О.А. Проблемні аспекти внутрішньогосподарського контролю підприємств аграрного сектору / О.А.Подолянчук // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., 23-24 квітня 2010 р. – Тернопіль: Крок, 2010. – С. 216-217.
296. Положение по бухгалтерському учету “Учетная политика предприятия” ПБУ 1 [Электронный ресурс] / Утверждено приказом Минфина России от 02.12.1998.г. № 60 п. с изменениями. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.
297. Положение по бухгалтерському учету “Доходы организации” ПБУ 9 / Утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 32 н, с изменениями [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.
298. Положение по бухгалтерському учету “Расходы организации” ПБУ 10 / Утверждено приказом Минфина России от 06.05.1999 г. № 33 н, с изменениями [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/no_date/2007/pbu_10.pdf.
299. Положение по бухгалтерському учету “Информация по сегментам” ПБУ 12 / Утверждено приказом Минфина России от 08.11.2010 г. № 143 н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.ru>.
300. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” / Затверджено наказом Міністерства фінансів України

від 31 березня 1999 р. № 87. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. за № 391 / 3684 (зі змінами і доповненнями станом на 10 січня 2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0391-99>.

301. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” / Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 р. за № 860 / 4153 (зі змінами і доповненнями станом на 10 січня 2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99/print1154500791191400>.

302. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” / Затверджене наказом Міністерства фінансів України № 87 від 31 березня 1999 р. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 19 січня 2000 р. за № 27 / 4248 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00/print1154500791191400>.

303. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 “Фінансова звітність за сегментами” / Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19 травня 2005 р. № 412. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 3 червня 2005 р. за № 621 / 10901 (зі змінами і доповненнями станом на 10 січня 2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05/print1154467260800345>.

304. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи” / Затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 5 грудня 2005 р. за № 1456 / 11736 (зі змінами і доповненнями станом на 10 січня 2012 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05/print1154467260800345>.

305. Полянська О.А. Управлінський облік товарних запасів, витрат, доходів і фінансових результатів операційної діяльності підприємств гуртової торгівлі: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.

- 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / О.А.Полянська. – К., 2009. – 20 с.
306. Предмет и метод бухгалтерського учета, его задачи и функции. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://do.rksi.ru/librari/courses/obu/tema1-1.lbk>.
307. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України: № 996-XIV від 16 липня 1999 р. (з наступними змінами і доповн. станом на 10 січня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
308. Про оподаткування прибутку підприємств: Закон України: № 283/97 від 22 травня 1997 р. (з наступними змінами і доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
309. Про податок на додану вартість: Закон України № 168 / 97-ВР від 03 квітня 1997 р. (з наступними змінами і доповн.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua>.
310. Про сільськогосподарську кооперацію: Закон України № 469/97-ВР від 17 липня 1997 р. (з наступними змінами і доповн. станом на 18 грудня 2011 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.zakon1.rada.gov.ua/laws/show/469/97-вр>.
311. Прохоров А. Специалисты по аудиту информационных систем в России нужны как никогда [Электронный ресурс] / А. Прохоров. - Режим доступа: <http://www.compress.ru/articte.asp>.
312. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): [моногр.] / М.С.Пушкар – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.
313. Пушкар М.С. Фінансовий облік: [підруч.] / М.С.Пушкар. - Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 628 с.
314. Пушкар М. С. Фінансовий облік у системі управління: [моногр.] / М.С.Пушкар, М.Т.Щирба. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 178 с.
315. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики:

- [моногр.] / М.С.Пушкар, М.Т.Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2009. – 260 с.
316. Пушкар М.С. Трансформування “бухгалтерського обліку” з мистецтва ведення рахунків і записів в науку “інформологію” / М.С.Пушкар // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі. Матеріали Міжнар. наук.- практ. конф. (м. Тернопіль, 25-26 листопада 2010 р.) – Тернопільський націон. екон. ун-т. – Тернопіль: ТНЕУ, “Економічна думка”, 2010. – С. 11-18.
317. Пушкар М.С. Теорія пізнання у розвитку науки про контроль : [моногр.] / М.С.Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 140 с.
318. Пушкар М.С. Управлінський облік: [навч. посіб.] / М.С.Пушкар. Тернопіль: “Поліграфіст” ЛТД, 1995. – 164 с.
319. Пушкар Р.М. Менеджмент: теорія та практика: [підруч.]. -3-тє вид. перероб. і доп. / Р.М.Пушкар, Н.П.Тарнавська. – Тернопіль : Карт-бланш, 2005. – 486 с.
320. Пятов М.Л. Базовые принципы бухгалтерського учета / М.Л.Пятов. – М.: Изд-во ООО “1С-Паблишинг”, 2010. – 237 с.
321. Радостовец В.К. Калькуляция себестоимости продукции в сельскохозяйственных предприятиях: [учебн. пособ.]. – 2-е изд., перераб. и доп. / В.К.Радостовец. – М.: Финансы и статистика, 1986. – 159, [1] с.
322. Райзберг Б.А. Принципы бухгалтерського учета общепринятые (ГААП) [Електронний ресурс] / Б.А.Райзберг, Л.Ш.Лозовский, Е.Б.Стародубцева. – Режим доступа к ст.: <http://www.smartcat.ru/referat/vtpeiramie.shtml>.
323. Редченко К. Маленькими шагами к большому успеху: кайзен-костинг / К.Редченко [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.cfin.ru/ins/kaizen_costing.shtml.
324. Редченко К. Таргет-костинг / К.Редченко [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.cfin.ru/ias/target_costing.shtml.
325. Реслер М.В. Облік витрат та доходів операційної діяльності підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец.

- 08.06.04 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит / М.В.Реслер. – Тернопіль, 2006. – 20 с.
326. Рожелюк В.М. Принципи управління витратами на виробництво в ринковому середовищі / В.М.Рожелюк. П.Н.Денчук // Науковий вісник Ужгородського університету. – Серія “Економіка”. – 2007. – Спецвипуск 22. – Ч. II. – С. 212-216.
327. Руденко М.Д. Енергія прогресу. Нариси з фізичної економії. – Вид. друге, доповн. / М.Д.Руденко. – Тернопіль: Джура, 2005. – 412 с.
328. Рудницький В.С. Внутрішній аудит: [моногр.] / В.С.Рудницький, І.Д.Лазаришина, Г.М.Шеремета, В.О.Хомедюк. – Рівне: УДУВГП, 2003. – 163 с.
329. Русско-немецкий словарь: Ок. 22000 слов / Е.Б.Линднер, М.А.Дарская, А.А.Лепинг, М.А.Сергиевская; Под ред. А.А.Лепинга. – 31-е изд., испр. и доп. – М.: Рус. Яз., 1985. – 528 с.
330. Саблук П.Т. Облік і контроль діяльності цукропереробних підприємств [Електронний ресурс] / П.Т.Саблук. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua./portal/Sos_Gum/Oif_apk/2009_3/8_Sabl.pdf.
331. Саблук П.Т. Ціна – запорука ефективності сільськогосподарського виробництва / П.Т.Саблук // Науковий вісник Національного університету біоресурсів і природокористування України. – 2010. – Вип. 154, ч. 1. – 4 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuu.gov.ua/portal/soc_gum/nvnu_eamb/2010_154_1/10spt.pdf.
332. Савельєв Є. Вибір національної економічної моделі України / Є.Савельєв // Журнал Європейської економіки. – 2007. – Грудень. – Т. 6 (№ 4). – С. 369-371.
333. Савчук В.К. Аналітичний моніторинг ринків товарів / В.К.Савчук // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – Вип. 17. – Т. 2. – Кам’янець-Подільський, 2009. – С. 391-396.
334. Сажинець С.Й. Організаційні аспекти розвитку системи обліку капітальних інвестицій на підприємствах / С.Й.Сажинець [Електронний

- ресурс]. – Режим доступу:
http://www.nbu.gov.ua./portal/natural/Vnulp/Ekonomika/2008_628/45.pdf.
335. Садовська І.Б. Концептуальні зміни методології бухгалтерського обліку в управлінні податком на прибуток / І.Б.Садовська // Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функції у соціокультурному просторі сучасного бізнесу: міжнар. наук.-практ. конф.: тези доп.: 12-13 травня 2011 р., м. Донецьк / М-во освіти і науки, молоді та спорту України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М.Туган-Барановського [та ін.] [ред. кол. О.О.Шубін та ін.]. – Донецьк: [Дон НУЕТ], 2011. – С. 93-96.
336. Садовська І.Б. Організація управлінського обліку в сільськогосподарських підприємствах: теорія і практика: [моногр.] / І.Б.Садовська, Н.В.Тлучкевич. – Луцьк: Редакційно-видавничий відділ ЛНТУ, 2008. – 352 с.
337. Синельников О. Хто боїться державних контролерів? (інтерв'ю з керівником Голов КРУ України М.Сивульським) / О.Синельников // Урядовий кур'єр. – 2009. – 13 березня [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
<http://www.ukurier.gov.ua/index.php?articl=1&il=1540>.
338. Сільське господарство. Рибне господарство [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
http://www.stat6.stat.lviv.ua/DKS/ukr/themes/ themes_all.asp.
339. Скоун Т. Управленческий учет / Т.Скоун; пер. с англ.; под. ред. Н.Д.Эриашвили. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 179 с.
340. Скрипник М.І. Калькулювання в системі економічної інформації / М.І.Скрипник // Сталий розвиток економіки. – 2011. – № 1. – С. 189-193.
341. Скрипник М.І. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю витрат та калькулювання собівартості продукції: [моногр.] / М.І.Скрипник. – Житомир, 2011. – 732 с.

342. Словарь української мови: Упорядкував з додатком власного матеріалу Борис Грінченко : В чотирьох томах, Т.1. А-Ж / НАН України. Ін-т української мови. Додаток О.О. Тараненка. – К. : Наукова думка, 1996. – 496 с.
343. Слюсарчук Л. Методи розподілу загально виробничих витрат позамовної калькуляції / Л.Слюсарчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002. – № 8. – С. 41-45.
344. Сльозко Т. Методи обліку витрат “стандарт-кост” і нормативний: історія та сучасність / Т.Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 3-8.
345. Сльозко Т. Управлінський облік чи управлінська стратегія? / Т.Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 49-54.
346. Смирнов В.Д. Учет затрат и калькуляция в сельскохозяйственном производстве / В.Д.Смирнов. – М.: Статистика, 1972. – 208 с.
347. Соколов В.Я. Учет затрат – от теории к практике / В.Я.Соколов // Бухгалтерский учет. – 2005. – № 6. – С. 44-47.
348. Соколов Я.В. Сила и слабость бухгалтерии США / Я.В.Соколов, В.Я.Соколов // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 2. – С. 80-82.
349. Соколов Я.В. О некоторых заблуждениях западных специалистов в оценке бухгалтерского учета в России / Я.В.Соколов, В.В.Ковалев / Бухгалтерский учет. – 1995. – № 3. – С. 40-45.
350. Соколовська-Гонтаренко І.Є. Сутність податкового рахівництва і його роль у забезпеченні ефективності оподаткування / І.Є.Соколовська-Гонтаренко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 2 (49). – С. 101-107.
351. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учёта и отчётности: [учебн. пособ.] / О.В.Соловьева. – М.: Аналитика-Прес, 1998. – 228 с.
352. Сопко В.В. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / В.В.Сопко . – 3-тє вид., перероб. і доп. – К. : КНЕУ, 2000. – 578 с.

353. Сопко В. Глобалізаційні процеси та їх вплив на бухгалтерський облік / В.Сопко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 10. – С. 2-11.
354. Сопко В.В. Учет затрат и калькуляция себестоимости продукции в промышленности / В.В.Сопко, А.Н.Патрик. – К. : Тэхника, 1988. – 112 с.
355. Стуков С.А. Система производственного учета и контроля / С.А.Стуков. – М.: Финансы и статистика, 1988. – 223 с.
356. Статистичний щорічник України за 2007 рік / за ред. О.Г.Осауленка. державний комітет статистики. – К.: ТОВ “Видавництво “Консультант””, 2008. – 572 с.
357. Сук Л. Контроль і ревізія доходів і результатів діяльності / Л.Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2006. – № 3. – С. 43-47.
358. Сук Л.К. Бухгалтерський облік: [навч. посіб.] / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К. : Знання, 2005. – 471 с.
359. Сук Л.К. Облік і контроль виробництва сільськогосподарської продукції / Л.К.Сук. – К. : Урожай, 1990. – 168 с. – (Літ. для каб. економіста).
360. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: [підруч.] / Л.К.Сук, П.Л.Сук. – К.: Каравела; Піча Ю.В., 2009. – 624 с.
361. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика: [моногр.] / П.Л.Сук. – К.: Редакц.-видавн. центр НАУ, 2007. – 330 с.
362. Сухарський В.С. Менеджмент: теорія, методологія, практика: [моногр.] / В.С.Сухарський. – Тернопіль: Астон, 2002. – 416 с.
363. Сучасні проблеми розвитку системи обліку в Україні: : [моногр.] / [М.С.Пушкар, Л.В.Нападовська, Я.Д.Крупка та ін.]; за ред. М.С.Пушкаря. – Тернопіль: ТНЕУ “Економічна думка”, 2010. – 268 с.
364. Типовой План счетов бухгалтерского учета / Приложение к постановлению Министерства финансов Республики Беларусь 30.05.2003 г. № 89 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.levonevski.net/pravo/razdelb/text83/index.html>

365. Типовой План счетов бухгалтерского учета: утвержден приказом Министра финансов Республики Казахстан от 23 мая 2007 г. № 185 [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
http://www.urist.kz/index.php?option=com_content&task=view&id=19&.
366. Ткач В.И. Международная система учета и отчетности: [моногр.] / В.И.Ткач, М.В.Ткач. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 160 с.
367. Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулированию нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) / Утверждено Министерством финансов СССР, Государственным плановым комитетом СССР, Государственным комитетом СССР по ценам, Центральным статистическим управлением СССР 24 января 1983 г. № 12 // Бухгалтерский учет. – 1983. – № 5. – С. 47-60.
368. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України: [підруч. для студ. вищ. навч. закл. екон. спец.]. – 5-те вид., допов. й переробл. / Н. М. Ткаченко. – К. : А.С.К., 2000. – 784 с.
369. Турило А.М. Управління витратами підприємства: [навч. посіб.] / А.М.Турило, Ю.Б.Кравчук, А.А.Турило. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 120 с.
370. Уманців Г. Облік у системі мікро- та макроекономічного управління / Г.Уманців // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 17-24.
371. Уорд К. Стратегический управленческий учет / К.Уорд; пер. с англ. – М.: ЗАО “Олимп-Бизнес”, 2002. – 448 с.
372. Ураков Д. У.Учет затрат по сферам деятельности / Д.У.Ураков. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 176 с.
373. Усач Б.Ф. Контроль і ревізія: [підруч. для ВНЗ] / Б.Ф.Усач. – 3-те вид., випр. і доп. – К.: Знання-Прес, 2001. – 253 с.
374. Фандель Г. Теорія виробництва і витрат / Г.Фандель // пер. з нім. М.Г. Грещака. – К.: Таксон, 2000. – 520 с.

375. Фаріон І.Д. Організація обліку, контролю й аналізу: [навч. посіб.] / І.Д.Фаріон, І.В.Перезовова / За ред. д.е.н., проф. І.Д.Фаріона. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – 487 с.
376. Фінанси: [навч. посіб.] / В.С. Загорський, О.Д.Вовчак, І.Г. Благун, І.Р.Чуй. – К.: Знання, 2006. – 247 с.
377. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: [підруч.] / М.Ф.Огійчук, В.Я.Плаксієнко, М.І.Беленкова та ін. / За ред. проф. М.Ф.Огійчук. – 5-те вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.
378. Фридкина И. Новый План счетов и организация управленческого учета затрат / И. Фридкина [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.neg.by/publication/2003_10_03_3039.html.
379. Функция // Википедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://uk.Wikipedia.Org/wiki>.
380. Хомин П.Я. Парадигма й контрверзи бухгалтерського обліку та звітності (спроба консеквентного аналізу): [моногр.] / П.Я.Хомин, Г.П.Журавель. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – 299 с.
381. Хорнгрен Ч.Т. Бухгалтерский учет: управленческий аспект: пер. с англ. / Ч.Т.Хорнгрен, Дж.Фостер / Под ред. Я.В.Соколова. М. : Финансы и статистика, 1995. – 416 с.: ил. – (Серия по бухгалтерському учету и аудиту).
382. Цал-Цалко Ю.С. Витрати підприємства: [навч. посіб.] / Ю.С.Цал-Цалко. – К.: ЦУЛ, 2002. – 656 с.
383. Цыганков К.Ю. Принципы бухгалтеров США / К.Ю.Цыганков // Аудитор. – 2007. – № 6. – С. 26-32.
384. Чумаченко М. Свобода підприємництва та безпека економічної діяльності бізнесу / М.Чумаченко, М.Пушкар // Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі / Матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (м. Тернопіль, 25-26 листопада 2010). – Тернопільський націон. екон. ун-т. – Тернопіль: ТНЕУ, “Економічна думка”, 2010. – С. 11-14.

385. Чумаченко М. Економічна робота на підприємстві та П(С)БО 16 “Витрати” / М.Чумаченко, І.Білоусова / Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 13-16.
386. Чумаченко М. П(С)БО 16 “Витрати” таки перешкоджає економічній роботі // М.Чумаченко, І.Білоусова / Бухг. облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 3-10.
387. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькуляция себестоимости продукции промышленной продукции / Н.Г.Чумаченко. – М.: Финансы, 1965. – 124 с.
388. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США / Н.Г.Чумаченко. – М.: Финансы, 1971. – 240 с.
389. Чупахина Н.И. Методология управленческого учета в агрохолдингах: автореф. дис. на соискание ученой степени доктора экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / Н.И.Чупахина. – М., 2010. – 47 с.
390. Шатковська Л.С. Економічний контроль на сільськогосподарських підприємствах: навч. посіб. / Л.С.Шатковська. – К.: Урожай, 1994. – 272 с.
391. Шевчук В.О. Контроль господарських систем в суспільстві з перехідною економікою (Проблеми теорії, організації, методології): [моногр.] / В.О.Шевчук. – К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1998. – 371 с.
392. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: [підруч.] / В.Г.Швець. – К.: Знання, 2004. – 444 с.
393. Шелудько Н.М. Фінансові кризи на ринках, що розвиваються: теоретичні й емпіричні аспекти аналізу / Н.М.Шелудько, А.І.Шкляр // Фінанси України. – 2009. – № 2. – С. 3-21.
394. Шеремет А. Д. “Татуровской кафедре” МГУ имени М. В. Ломоносова – 65 лет / А.Д.Шеремет // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 9. – С. 2–8.
395. Шигун М.М. Бухгалтерський облік трансакційних витрат: проблеми визначення поняття і класифікації / М.М.Шигун // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнар. зб. наук.

- праць / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Вип. 2 (14) / Відпов. ред. д.е.н., проф. Ф.Ф.Бутинець. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – С. 224-234.
396. Шмиголь Н.М.Класифікація і групування доходів підприємств з метою управління їх формуванням / Н.М.Шмиголь [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/Nvbdfa/2009_4/4\(17\)_2009_articles_2_shmygol.pdf](http://www.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/Nvbdfa/2009_4/4(17)_2009_articles_2_shmygol.pdf).
397. Шпак В.А. Організація бухгалтерського обліку: концептуальний підхід: моногр. / В.А.Шпак. – К.: Бізнес медіа консалтинг, 2011. – 312 с.
398. Шурміна А. Внутрішньогосподарський контроль доходу від операційної діяльності / А.Шурміна // Економічний аналіз. Зб. наук. праць кафедри економ. аналізу Тернопільського національного економічного університету. – Вип. 6. – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – С. 533-535.
399. Штейнман М.Я. Контроль і ревізія в сільськогосподарських підприємствах: [навч. посіб. (з практикумом)]: пер. з рос. / З.А.Городинської / М.Я.Штейнман, М.Ф.Євсєєв. – К.: Вища школа. Головне вид-во, 1988. – 272 с.
400. Щекович О.С. Формування пріоритетів аграрної політики України: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора екон. наук: спец. 08.00.03 – економіка та управління національним господарством / О.С.Щекович. – К., 2010. – 33 с.
401. Юрій С. Новий світовий економічний порядок: історія, теорія, напрямки формування / С.Юрій, Є.Савельєв // Журнал європейської економіки. – 2009. – Грудень. – Т. 8 (№ 4). – С. 353-370.
402. Юхименко П.І. Історія економічних учень: [навч. посіб.] / П.І.Юхименко, П.М.Леоненко. – 3-тє вид., випр.– К.: Знання-Прес, 2002. – 514 с.
403. Яругова А. Управленческий учет (management accounting): опыт экономически развитых стран / А.Яругова. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 240 с.

404. Ястремський О.І. Основи мікроекономіки: [підруч.] / О.І.Ястремський, О.Г.Грищенко – К. : Т-во “Знання”, КОО, 1998. – 714 с.
405. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры / Р.Энтони, Дж Рис.; пер. с. англ. с предисл., под ред. А.М.Петрачкова.– М.: Финансы и статистика, 1993.– 560 с.
406. Deakin E. B. Cost Accounting / E.B.Deakin, M.Maher. – Boston, Irwin, 1991. – 1059 p.
407. DeCoster D.T. Management accounting a decision emphasis / D.T.DeCoster, E. L.Schafer, M.T.Ziebell. – New York. – 4-th. ed., 1988. – 681 p.
408. Dictionary of Accounting. – Fourth edition / S.M.H.Collin. – London: A & C Black, 2009. – 240 p.
409. Horngren, Charles T. Cost accounting: A Managerial Emphasis. – 5 th ed. – New York: Prentice hall International, Inc, 1982. – 997 p.
410. International GAAP® 2010 / Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards. – The International Reporting Group of Ernst & Young, WILEY, 2010. – Volume 1. – P. 1-1710.
411. International GAAP® 2010 / Generally Accepted Accounting Practice under International Financial Reporting Standards. – The International Reporting Group of Ernst & Young, WILEY, 2010. – Volume 2. – P. 1711-3306.
412. Larsen E. J. Modern Advanced Accounting / E. J.Larsen. – 6 – th ed. – New York: McGraw-Hill, Inc., 1994. – 970 p.
413. Needles B. Principles of accounting : Working papers 2A for exercises and a problems / B.Needles, H.Anderson, J.Caldwell. – 4-е вид. - Boston : Houghton Mifflin Company, 1990. - 1220 p.
414. Fundamantal Financial Accounting Concepts / T.P.Edmonds, F.M.McNair, E.E.Milan, P.R.Olds . – New York: McGraw-Hill, Inc, 1996. – 601 p.



**МІНІСТЕРСТВО АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ
ТА ПРОДОВОЛЬСТВА УКРАЇНИ**

*Методична рада з питань бухгалтерського обліку
при Мінагрополітики України*

01001, м. Київ, вул. Хрещатик, 24, (к. 617) тел. 044-278-62-24, e-mail: boyarko@minaprk.gov.ua

« 18 » січня 2012 р.
№ 27-2-04/45

Спеціалізована вчена рада Д 58.082.03
Тернопільського національного
економічного університету

ДОВІДКА

про впровадження в практичну діяльність сільськогосподарських підприємств України результатів дослідження докторанта Тернопільського національного економічного університету, кандидата економічних наук, доцента Дерія Василя Антоновича на тему: «Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств»

Методична рада з питань бухгалтерського обліку при Мінагрополітики України на черговому засіданні розглянула результати наукових досліджень докторанта Тернопільського національного економічного університету кандидата економічних наук, доцента Дерія В. А. щодо методологічних засад обліку і контролю витрат та доходів підприємств та повідомляє наступне.

Витрати та доходи відіграють важливу роль в практичній діяльності сільськогосподарських підприємств. У зв'язку з тим, що на виробництво продукції сільського господарства суттєво впливає сезонність витрати тут здійснюють, в основному, протягом березня-жовтня календарного року, доходи отримують, переважно, у вересні – грудні. Крім того, сезонність виробництва змушує сільськогосподарських товаровиробників брати позики під високі відсотки; в сумах доходів цих товаровиробників є і значні суми дотацій.

Тема наукових досліджень Дерія Василя Антоновича має вагоме як теоретико-методологічне, так і практичне значення для розвитку бухгалтерського обліку та економічного контролю у сфері виробництва продукції сільського господарства, що здійснюють приватні і державні підприємства, господарські товариства, виробничі кооперативи, агрохолдинги та підприємства інших форм господарювання. Зокрема,

Йдеться про впровадження у практичну діяльність сільськогосподарських підприємств висновків і пропозицій здобувача щодо бухгалтерського обліку землі (зокрема витрат, пов'язаних з її орендою і поліпшенням; витратами та доходами, що виникнуть у випадку купівлі-продажу землі); обліку витрат діяльності та поліпшення організації у приватно-орендних сільськогосподарських підприємствах; стану, проблем і перспектив розвитку внутрішньофірмового контролю за витратами й доходами, громадського контролю за майном, землею, витратами та доходами на селі тощо.

Цією довідкою засвідчуємо, що результати наукових досліджень докторанта Тернопільського національного економічного університету кандидата економічних наук, доцента Дерія В. А. рекомендовані до впровадження у практичну діяльність сільськогосподарських підприємств України.

Довідка складена для подання у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Начальник відділу методології
бухгалтерського обліку та фінансової
звітності державних підприємств
Мінагрополітики України



(Handwritten signature)

Н.А. Боярко

НАЦІОНАЛЬНИЙ НАУКОВИЙ ЦЕНТР
"ІНСТИТУТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ"
НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ АГРАРНИХ
НАУК УКРАЇНИ

03680, Київ, вул. Героїв Оборони, 10
тел. (044) 258-43-21, 258-48-21
факс (044) 526-05-65



NATIONAL SCIENTIFIC CENTRE
"INSTITUTE OF AGRARIAN ECONOMICS"
NATIONAL ACADEMY OF AGRARIAN
SCIENCES OF UKRAINE

10, Heroiv Oborony Str., Kyiv, 03680
tel. (044) 258-43-21, 258-48-21
fax (044) 526-05-65

від "13" грудня 2019р № 09/545

До спеціалізованої
вченої ради Д58.082.03
Тернопільського національного
економічного університету

46020 м. Тернопіль
вул. Львівська, 11

Довідка

про впровадження результатів наукових досліджень докторанта Тернопільського національного економічного університету, кандидата економічних наук, доцента Дерія Василя Антоновича на тему: «Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств»

Цією довідкою посвідчуємо, що докторант Тернопільського національного економічного університету, кандидат економічних наук, доцент Дерій Василь Антонович вніс вагомий внесок у розвиток теорії і методології обліку та контролю витрат і доходів підприємств. Зокрема, його ідеї щодо зменшення витрат і зростання доходів вітчизняних підприємств в умовах загострення глобальних протиріч, гіперконкуренції та нарощування фінансової невизначеності; надійності інформаційно-облікових систем та їхнього суттєвого впливу на обсяги доходів підприємств; функцій та проблем обліку і контролю витрат й доходів підприємств; внутрішньогосподарського (внутрішньофірмового) та громадського

контролю в сільському господарстві; форм (систем) і методів обліку та видів, форм і типів економічного контролю витрат і доходів підприємств; методології і практики контролю витрат на виробництво, витрат діяльності та доходів щодо видів діяльності підприємств враховані в процесі розроблення «Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки України», а також в інших наукових розробках та дослідженнях ННЦ «Інститут аграрної економіки», пов'язаних з бухгалтерським обліком і економічним контролем.

Директор Інституту,
д.е.н., професор, академік НААН



[Handwritten signature] Н.Т. Саблук

Зав. відділу методології обліку та аудиту
ННЦ «Інститут аграрної економіки» НААН,
д.е.н., ст.н.с., член кореспондент НААН

[Handwritten signature]

В.М. Жук



**ФЕДЕРАЦІЯ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ
І АУДИТОРІВ УКРАЇНИ**
**UKRAINIAN FEDERATION OF PROFESSIONAL
ACCOUNTANTS AND AUDITORS**

01001, Київ, а/с В-121, ФПБАУ
Тел.: (+38 044) 221-70-57
E-mail: headoffice@ufpaa.org
www.ufpaa.org

№ 54, від "26" листопада 20 11 р.

ДОВІДКА

про впровадження в практичну діяльність професійних бухгалтерів та аудиторів України результатів дослідження докторанта Тернопільського національного економічного університету, кандидата економічних наук, доцента Дерія Василя Антоновича на тему: «Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств»

Цієї довідкою підтверджуємо, що результати, одержаних Дерієм В.А., наукових досліджень мають важливу суспільну значимість для розвитку теорії, методології та практики ведення фінансового і управлінського обліку в Україні, економічного контролю як на макро-, так і на макрорівні. Багато з основних положень праць, опублікованих Дерієм В.А. у наукових фахових виданнях знайшли схвальні відгуки і викликали жваву зацікавленість у професійних бухгалтерів та аудиторів України. Йдеться, насамперед, про економічну суть, види, форми, функції і методи обліку та контролю, їх нормативно-правове забезпечення в нашій державі та об'єктивну потребу його поліпшення, проблеми обліку витрат і доходів підприємств та напрямки їх вирішення, значення економічного контролю для мінімізації витрат та максимізації доходів підприємств.

Довідка видана для подання у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Виконавчий директор Федерації
професійних бухгалтерів і аудиторів України



В.Г.Легка



ДІЙСНИЙ ЧЛЕН МІЖНАРОДНОЇ ФЕДЕРАЦІЇ БУХГАЛТЕРІВ

FULL MEMBER OF THE INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS



УКРАЇНА

ТЕРНОПІЛЬСЬКА ОБЛАСНА ДЕРЖАВНА АДМІНІСТРАЦІЯ

ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ АГРОПРОМИСЛОВОГО РОЗВИТКУ

46001, м. Тернопіль, вул. Кн. Острозького, 14, тел. 52-00-92, факс 52-10-68, 52-46-00, 52-33-89. gusg_te_oda@ukr.net

29.03.2011 № 01-492/4-1

На № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження в практичну діяльність підприємств у сфері виробництва продукції сільського господарства Тернопільської області результатів дослідження доцента Тернопільського національного економічного університету, кандидата економічних наук Дерія Василя Антоновича на тему: «Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств»

Наукові дослідження Дерія Василя Антоновича мають вагомое практичне значення для розвитку підприємств, що займаються виробництвом продукції сільського господарства. Йдеться про впровадження у практичну діяльність підприємств-товаровиробників продукції сільського господарства Тернопільської області напрацювань Дерія В.А. щодо поліпшення ними методики і організації ведення первинного та зведеного обліку витрат і доходів, обчислення неповної (урізаної) та повної собівартості сільськогосподарської продукції, зовнішньої і внутрішньої звітності про витрати та доходи підприємств, внутрішньогосподарського (внутрішньофірмового) і громадського контролю, формування та розширення спектру автоматизації обліково-звітних і контрольних-аналітичних робіт з наступним удосконаленням версій програмного забезпечення «1С: Бухгалтерія» і прив'язанням їх до специфіки роботи функціонуючого підприємства.

Цієї довідкою підтверджуємо, що результати наукових досліджень доцента Тернопільського національного економічного університету, кандидата економічних наук Дерія В. А. впроваджені у практичну діяльність підприємств у сфері виробництва продукції сільського господарства Тернопільської області.

Довідка видана для подання у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Начальник управління соціально-економічного розвитку головного управління агропромислового розвитку облдержадміністрації



І.Й.ЯГНИЧ



МІНІСТЕРСТВО АГРАРНОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ

**УКРАЇНСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ФОНД
ПІДТРИМКИ ФЕРМЕРСЬКИХ ГОСПОДАРСТВ
ТЕРНОПІЛЬСЬКЕ ВІДДІЛЕННЯ**

46025 , м. Тернопіль , вул. К. Острозького , 14

тел. 52-70-82,

р/р 35214004000232 в УДК в Тернопільській обл.

МФО 838012 код 14033150

15 „ *березня* ” 2011 року № *32*

ДОВІДКА

про впровадження в практичну діяльність фермерських господарств Тернопільської області результатів дослідження докторанта Тернопільського національного економічного університету, кандидата економічних наук, доцента Дерія Василя Антоновича на тему: «Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств»

Наукові дослідження Дерія Василя Антоновича мають суттєве значення для розвитку обліку та контролю у фермерських господарствах. Зокрема, йдеться про впровадження у практичну діяльність фермерських господарств Тернопільської області висновків і пропозицій здобувача щодо застосування повних і спрощених реєстрів обліку у фермерських (селянських) господарствах (в тому числі «Книги обліку витрат і виходу продукції», «Книги обліку та реалізації та фінансових результатів», Відомості обліку витрат виробництва селянського (фермерського) господарства», «Книги обліку грошових коштів, капіталу та розрахунків», «Книги обліку необоротних і оборотних активів»).

Цієї довідкою підтверджуємо, що результати наукових досліджень докторанта Тернопільського національного економічного університету кандидата економічних наук, доцента Дерія В. А. впроваджені у практичну діяльність фермерських господарств Тернопільської області.

Довідка видана для подання у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету



[Handwritten signature]

Б. П. Пінязь



ПРИВАТНО-ОРЕНДНЕ ПІДПРИЄМСТВО
«ІВАНІВСЬКЕ»

УКРАЇНА

48137, с. Іванівка, Тербовлянського району, Тернопільської області, тел. 4-73-43, 4-73-44, 4-73-86, факс (03551) 4-74-21,
 р/р 2600401663949 в філії АТ «Укресімбанк», м. Тернопіль, МФО 338879, ЗКПО 00953668

№ 47 від 09.03.2012 р.

на № _____ від _____

Спеціалізованій вченій раді Д 58.082.03
 Тернопільського національного
 економічного університету

ДОВІДКА

про впровадження результатів наукових досліджень кандидата економічних наук, доцента Дерія Василя Антоновича на тему: «Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств»

Цією довідкою підтверджуємо, що пропозиції кандидата економічних наук, доцента Дерія Василя Антоновича щодо поліпшення структури синтетичних рахунків, субрахунків і аналітичних рахунків в частині витрат та доходів підприємств, а також щодо удосконалення внутрішньогоспо – дарського контролю витрат на виробництво і доходів від реалізації продукції (робіт, послуг), впроваджуються у практичну діяльність нашого підприємства.

Довідка видана для пред'явлення в спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Директор

Головний бухгалтер:



А. І. Білик

А. І. Білик

М. М. Вівчар

М.М.Вівчар

Товариство з обмеженою відповідальністю
«КОНСУЛ»

Свідоцтво про внесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності № 0053,
видане Аудиторською Палатою України 26.01.2001 р., протокол № 98

Код 21131551

ВАТ «Укрексімбанк» філія в м. Тернопіль

р/р № 26003000116228, МФО 338879

Адреса: Україна, 46008, м. Тернопіль, вул. Медова, 12-А

Тел/факс: (0352) 43 00 23, 25 77 75

E-mail: consul_audit@ukr.net

Kod 21131551

Ukreksimbank in Ternopil

account Nr 26003000116228, MFO 338879

Address: Ukraine, 46008, Ternopil, Medova Str., 12-A

Phone/fax: (0352) 43 00 23, 25 77 75

E-mail: consul_audit@ukr.net

№ 2 sig 12.01.11р.

Довідка

про впровадження в практичну аудиторську діяльність результатів дослідження доцента Тернопільського національного економічного університету, кандидата економічних наук Дерія Василя Антоновича на тему:
«Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств».

У своїй практичній діяльності аудиторі надають особливої уваги витратам і доходам підприємств. В цьому напрямку важливу місію виконують висновки та пропозиції Дерія В.А., спрямовані на зростання професійних знань сертифікованих аудиторів і їхніх помічників, поліпшення ефективності і якості аудиторських перевірок у вітчизняних підприємствах, зокрема щодо класифікації, проблем і перспектив розвитку аудиту в Україні; методології аудиту звітності про фінансові результати; операційного аудиту в частині витрат, доходів та результатів діяльності підприємств; стадій та специфіки аудиту в підприємствах агропромислового комплексу, в тому числі аудиту підприємств у сфері виробництва продукції сільського господарства; оцінки ефективності роботи аудиторів і рівня підготовки ними аудиторських висновків та аудиторських звітів.

Даною довідкою підтверджуємо, що результати, одержаних Дерієм В.А., наукових досліджень впроваджені в практичну діяльність аудиторської фірми «Консул» (м. Тернопіль).

Довідка складена для подання у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Директор, сертифікований аудитор,

к. е. н., доцент



Мельник Р.О.



Тернопільський національний економічний університет
Ternopil National Economic University

Lvivska Str. 11, Ternopil, 46020, Ukraine
 Tel./Fax +380 (352) 47 50 51
 E-mail: academ@tneu.edu.ua
 http://www.tneu.edu.ua

вул. Львівська, 11, Тернопіль, 46020, Україна
 Тел./факс +380 (352) 47 50 51
 E-mail: academ@tneu.edu.ua
 http://www.tneu.edu.ua

№ 126 - 26 / 269
 На № _____ від _____

„ 3 „ 02 2011 р.



ДОВІДКА

про впровадження результатів науково-дослідницької роботи Дерія Василя Антоновича на тему: «Теоретико-методологічні засади обліку і контролю витрат та доходів підприємств» в навчальний процес Тернопільського національного економічного університету

Даною довідкою підтверджуємо, що результати науково-дослідницької роботи Дерія Василя Антоновича впроваджені в навчальний процес Тернопільського національного економічного університету. Зокрема, вони використовуються: під час підготовки та проведення лекцій, практичних занять з дисциплін «Бухгалтерський облік (основи)», «Фінансовий облік», «Управлінський облік», «Організація обліку», «Контроль і ревізія», «Державний фінансовий контроль», «Управління витратами», де серед інших розглядаються і проблеми, що стосуються теми наукових пошуків здобувача; в процесі написання магістерських та дипломних робіт з обліку і контролю витрат і доходів у підприємствах виробничої сфери; при підготовці навчальних та навчально-методичних праць з бухгалтерського обліку і економічного контролю.

Висновки і пропозиції, висловлені Дерієм Василем Антоновичем, дають змогу поліпшити теорію та методологію наукових досліджень і методику викладання дисциплін обліково-аудиторського циклу, сприяють удосконаленню ефективності і якості системи підготовки фахівців з обліку та аудиту, формуванню і розвитку в них загальних і спеціальних знань, навиків, умінь.

Довідку складено для подання у спеціалізовану вчену раду Д 58.082.03 Тернопільського національного економічного університету.

Декан факультету обліку і аудиту,
 доктор економічних наук, професор

Я.Д.Крупка

Заступник завідувача кафедри обліку
 у виробничій сфері, кандидат економічних
 наук, доцент

Є.К.Ковальчук