

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Тернопільська академія народного господарства

На правах рукопису

ТРІЛЬ СВІТЛАНА РОМАНІВНА

УДК: 657.4. : 664.1.

**Облік і аналіз витрат та результатів
господарської діяльності**
(на прикладі підприємств цукрової промисловості)

Спеціальність 08.06.04 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник
Гуцайлюк Зіновій Володимирович,
доктор економічних наук, професор

Тернопіль – 2001

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. Основи побудови обліку і аналізу витрат та результатів господарської діяльності	
1.1. Розвиток ринкових відносин і їх вплив на організаційну побудову обліку і аналізу витрат та результатів господарської діяльності	10
1.2. Класифікація витрат і результатів господарської діяльності в системі бухгалтерського обліку.....	10
Висновки до першого розділу	40
РОЗДІЛ 2. Методичні проблеми обліку витрат та результатів господарської діяльності	58
2.1. Облік витрат господарської діяльності	60
2.2. Облік доходів та фінансових результатів господарської діяльності	60
2.3. Узагальнення витрат і результатів господарської діяльності в системі бухгалтерського обліку	96
Висновки до другого розділу	109
РОЗДІЛ 3. Фінансовий аналіз витрат та результатів господарської діяльності	125
3.1. Фінансовий аналіз і його роль в управлінні витратами і результатами	127
3.2. Аналіз та прогнозування витрат, обсягів і прибутку	127
Висновки до третього розділу	155
ВИСНОВКИ	176
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	178
ДОДАТКИ	181
	199

ВСТУП

Актуальність теми. В сучасних умовах господарювання одним із головних завдань є перебудова господарського механізму і вдосконалення системи управління на всіх рівнях, що обумовило необхідність кардинальних змін в системі бухгалтерського обліку та економічного аналізу. Це означає, що ринкова модель відносин змушує підприємства здійснити ряд заходів щодо забезпечення адекватності сучасного обліку та аналізу ринковим перетворенням, які передбачають появу нових аспектів дослідження фінансово-господарської діяльності.

Адаптація бухгалтерського обліку та аналізу в Україні до ринкових умов розпочалась в 1989-1990 рр. з появою спільних підприємств за участю іноземних інвесторів і перших акціонерних товариств. Відправною точкою реформи бухгалтерського обліку в нашій країні став Указ Президента України від 23.05.1992 року “Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку та статистики”.

З метою приведення національної системи обліку у відповідність з вимогами ринкової економіки і Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку 28.10.1998 року було затверджено Програму реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. Із прийняттям Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 року та затвердженням Положень (стандартів) бухгалтерського обліку була розроблена модель взаємодії систем обліку та аналізу, переглянуто допустимі способи оцінки майна та зобов'язань, порядок визнання витрат і доходів, створено умови для поглиблення аналітичності облікової інформації та забезпечення доступності (публічності) фінансової звітності і ін. Проте процес реформи не закінчився, а перейшов у стадію практичного втілення теоретичних розробок на підприємствах і подальшого вдосконалення обліку та аналізу.

В даний час особливо гостро постають питання ведення обліку і аналізу витрат і результатів господарської діяльності, що обумовлює необхідність

додаткового наукового вивчення цих проблем як у цілому по відношенню до промисловості, так і цукрового виробництва зокрема, яке ми вибрали як об'єкт даного дослідження.

Проблемами розвитку підприємств цукрової галузі, обліку та аналізу витрат і результатів їх діяльності з різною широтою займалися такі вітчизняні вчені-економісти як О.С.Бородкін, П.П.Борщевський, О.А.Герасименко, З.В.Гуцайлюк, Л.В.Жилкіна, О.С.Заєць, В.Г.Линник, Є.В.Мних, В.П.Пальчук, В.В.Сопко, С.І.Шкарабан, М.Г.Чумаченко, І.Г.Яремчук та інші. Серед зарубіжних авторів ці проблеми знайшли відображення в наукових працях П.С.Безруких, І.М.Белого, В.А.Бунімовича, Д.В.Денискіна, К.Друрі, В.Б.Івашкевича, І.Я.Ламикіна, П.П.Новіченка, С.С.Сатубалдіна, М.Д.Свиргуна, І.С.Чупака, А.Д.Шеремета та інших.

Вивчення робіт вищезазначених авторів дозволяє внести деякі пропозиції і використати такі методичні концепції, які б сприяли розвитку обліку та аналізу витрат і результатів діяльності в поєднанні з технологічними особливостями цукрової промисловості.

Підсумовуючи викладене вище, можна констатувати актуальність вибору даної теми дисертаційної роботи, яка спрямована на розробку науково-методичних основ організації обліку та аналізу витрат і фінансових результатів на підприємствах цукрової галузі України.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційна робота виконана згідно з планом науково-дослідних робіт Тернопільської академії народного господарства і належить до держбюджетної теми “Дослідження та розробка методологічних і організаційних основ управлінського обліку і внутрішнього аудиту в Україні” (номер державної реєстрації – 0100U000271). Роль автора у виконанні цих науково-дослідних робіт полягає у теоретичному обґрунтуванні особливостей сучасної системи обліку і аналізу витрат та результатів господарської діяльності і розробці пропозицій щодо її впровадження на підприємствах цукрової галузі.

Мета і задачі дослідження. Основна мета дисертаційної роботи полягає

у розробці відповідних пропозицій щодо удосконалення обліку та аналізу витрат і результатів господарської діяльності підприємств цукрової промисловості в умовах ринкової економіки.

Досягнення поставленої мети даного наукового дослідження передбачає вирішення наступних задач:

- розкрити вплив ринкових відносин на організаційну побудову обліку та аналізу витрат і результатів господарської діяльності підприємств;
- теоретично обґрунтувати економічний зміст категорій “витрати” і “доходи” як об’єктів бухгалтерського обліку та аналізу у відповідності з ринковими умовами господарювання;
- узагальнити організаційно-технологічні особливості цукрового виробництва і на цій основі визначити їх вплив на побудову обліку та аналізу витрат і результатів господарської діяльності;
- оцінити і доповнити діючу класифікацію витрат з урахуванням узагальненого передового досвіду щодо даної проблеми та специфіки підприємств досліджуваної галузі;
- визначити методичні засади ведення обліку витрат і результатів діяльності згідно Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- дослідити місце і роль фінансового аналізу витрат і результатів господарської діяльності в системі управління підприємством та в аудиторській діяльності зокрема;
- удосконалити методику аналізу і прогнозування витрат, обсягів виробництва та результатів господарської діяльності підприємств цукрової галузі.

Об’єктом дослідження є господарська діяльність підприємств цукрової промисловості, яка характеризується складністю технологічного процесу, глибинною галузевою кризою, переплетінням організаційних, економічних і природних проблем, різким спадом випуску продукції в зв’язку з підвищенням, перш за все, цін на паливно-енергетичні ресурси, основні засоби, що в свою чергу зумовило зростання виробничих витрат і зменшення величини прибутку.

Предмет дослідження. Предметом дослідження є методика і організація обліку та аналізу витрат і результатів господарської діяльності підприємств цукрової промисловості в умовах ринкової економіки.

Методи дослідження. В основу дослідження покладено основні принципи діалектичного методу, який передбачає вивчення економічних явищ і процесів у їх взаємозв'язку та взаємообумовленості, відображаючи в результаті об'єктивні закони дійсності. В межах цього методу використано два базових методи – індукція та дедукція. При розкритті змісту категорій “бухгалтерський облік” і “фінансовий аналіз” та визначенні їх місця в сучасній системі управління підприємством застосовано метод системного підходу. При дослідженні витрат і результатів господарської діяльності як об'єктів обліку та аналізу використано такі аналітичні прийоми: балансовий метод, метод ізольованого впливу чинників, графічний, групування, індексний, методи статистичного і порівняльного аналізу, моделювання та прогнозування.

Інформаційним забезпеченням проведення зазначених вище методів дослідження є фактичні показники фінансово-господарської діяльності цукрових заводів, які увійшли до складу ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс”. В процесі дослідження були вивчені праці як зарубіжних, так і вітчизняних вчених-економістів, законодавчо-нормативна база України щодо питань організації та методики бухгалтерського обліку і аналізу витрат та результатів господарської діяльності.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у теоретичному обґрунтуванні і вдосконаленні методики обліку та аналізу витрат і результатів господарської діяльності підприємств цукрової промисловості, яка відповідає умовам ринку.

В процесі проведеного дослідження отримано такі основні наукові результати:

1. Теоретично обґрунтовано роль і місце обліку й аналізу витрат та результатів господарської діяльності в сучасній системі управління підприємством.

2. Уточнено основні принципи бухгалтерського обліку витрат і результатів господарської діяльності.

Проведені автором дослідження чинної законодавчо-нормативної бази України і цілого ряду літературних джерел виявили, що діючий перелік принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності є недостатньо вдалим і повним для того, щоб служити основою для побудови обліку витрат та результатів господарської діяльності. У зв'язку з цим в роботі обґрунтовано номенклатуру основних принципів бухгалтерського обліку. Зокрема автор пропонує включити до затверджених принципів ще такі як принцип подвійного запису і принцип доказовості.

3. Запропоновано обґрунтовану номенклатуру економічних елементів і статей витрат з урахуванням технологічних особливостей цукрового виробництва, яка відповідає сучасним умовам господарювання. Автором розроблено нові підходи щодо класифікації витрат цукрового виробництва у відповідності з поставленими завданнями (цілями) управлінського персоналу підприємства.

4. Визначено організаційні та методичні засади ведення обліку витрат і фінансових результатів підприємств цукрової промисловості згідно з діючими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

5. Розроблено форми документів, які враховують особливості цукрового виробництва.

Виходячи з того, що для оцінки цукросировини на підприємствах досліджуваної галузі використовують як кількісні, так і якісні параметри, з метою забезпечення обліку забрудненості та цукристості цукрового буряка в розрізі окремого здавальника запропоновано вести журнал обліку якості сировини.

6. Запропоновано вдосконалену методику фінансового аналізу витрат і результатів господарської діяльності підприємств в умовах ринку.

В роботі представлена уніфікована система класифікації фінансових коефіцієнтів, яка дозволить комплексно та об'єктивно оцінити фінансовий стан і

фінансові результати підприємства. На заключному етапі дослідження фінансової звітності автор пропонує застосовувати методику інтегрального фінансового аналізу (метод системи “Дюпон”).

7. Визначено основні підходи щодо організації системи фінансового аналізу витрат і результатів діяльності в аудиторській практиці.

8. Побудовано модель “Z-рахунку” Альтмана щодо прогнозування імовірності банкрутства підприємств, в тому числі досліджуваної галузі.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що в результаті теоретичного дослідження і вивчення автором практичної господарської діяльності цукрових заводів Тернопільської області, які увійшли до складу ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс”, вироблено певні рекомендації щодо вдосконалення діючої методики обліку та аналізу витрат і результатів господарської діяльності на даних підприємствах.

Деякі рекомендації, представлені у дисертації, впроваджені у практику роботи ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” і його окремих цукрових філій (“Поділля” і “Козова”), що засвідчується спеціальними довідками.

Крім того, основні положення наукового дослідження використовуються у навчальному процесі Тернопільської академії народного господарства при вивченні відповідних курсів.

Особистий внесок здобувача. Усі представлені в дисертаційній роботі рекомендації і пропозиції щодо удосконалення обліку і аналізу витрат та результатів господарської діяльності розроблені особисто автором і відображені у її наукових працях.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертаційного дослідження доповідались і були схвально оцінені на Міжнародній науково-практичній конференції, присвяченій 25-річчю кафедри економічного аналізу та 30-річчю Інституту обліку і аудиту (м. Тернопіль, 1996 р.); науково-практичній конференції молодих вчених “Облік та аудит: сучасний стан та перспективи розвитку” (м. Тернопіль, 1997 р.); Міжнародній науково-практичній конференції

“Проблеми удосконалення бухгалтерського обліку в умовах ринкової економіки” (м. Полтава, 1999 р.); Міжвузівській конференції “Проблеми розвитку фінансової системи та обліку” (м. Львів, 2000 р.); четвертій науково-практичній конференції ТДГУ “Прогресивні матеріали і технології в машино- та приладобудуванні” (м. Тернопіль, 2000 р.); Міжнародній науково-практичній конференції “Україна на порозі XXI століття: економіка, державність” (м. Вінниця, 2000 р.).

Публікації. За результатами даного дослідження опубліковано 10 наукових праць загальним обсягом 2,6 друкованого аркуша, з них автору належать – 2,25 д.а. При цьому у фахових наукових виданнях опубліковано 5 робіт загальним обсягом 1,85 д.а., з яких автору належить 1,65 д.а.

РОЗДІЛ 1

ОСНОВИ ПОБУДОВИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ТА РЕЗУЛЬТАТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

1.1. Розвиток ринкових відносин і їх вплив на організаційну побудову обліку і аналізу витрат та результатів господарської діяльності

Розвиток ринкових відносин в умовах необхідності стабілізації економіки суттєво підвищує роль інформаційного, технологічного, методичного, організаційного та іншого забезпечення ефективного управління народним господарством України. У зв'язку з цим виникає необхідність удосконалення бухгалтерського обліку, який відіграє важливу роль в управлінні, забезпечуючи господарюючі суб'єкти та державні органи інформацією, необхідною для контролю за досягненням поставлених цілей та дотриманням існуючих обмежень економічного розвитку. Крім того, в сучасних умовах значно зростає роль аналізу господарської діяльності підприємств як однієї із важливих функцій управління. Це спричинено тим, що виживання в жорстких умовах конкуренції неможливе без реалізації економічних методів, дієвість яких можлива лише при глибокому і всебічному аналізі використання всіх наявних ресурсів.

Як переконує досвід розвинутих країн, велику роль в успішності ринкових реформ відіграє економічна інформація, а близько 2/3 всього її обсягу складають дані бухгалтерського обліку. Це зумовлено тим, що в сучасних умовах створення та впровадження ефективних методів управління облікова інформація стає основним засобом управління економікою господарюючих суб'єктів.

Бухгалтерський облік, який досьогодні вели підприємства, організації та установи України, формувався в період командно-адміністративного регулювання економіки і тому він відповідав в основному тим вимогам, що висувала до нього дана система управління. При адміністративно-командній системі облік будувався, виходячи із жорсткої ієрархічної підпорядкованості всіх

без винятку економічних об'єктів (рис.1.1.). Як бачимо, будь-яке підприємство було практично позбавлене права на ініціативу, від нього вимагалось лише неухильне виконання розпоряджень вищестоящого органу управління.

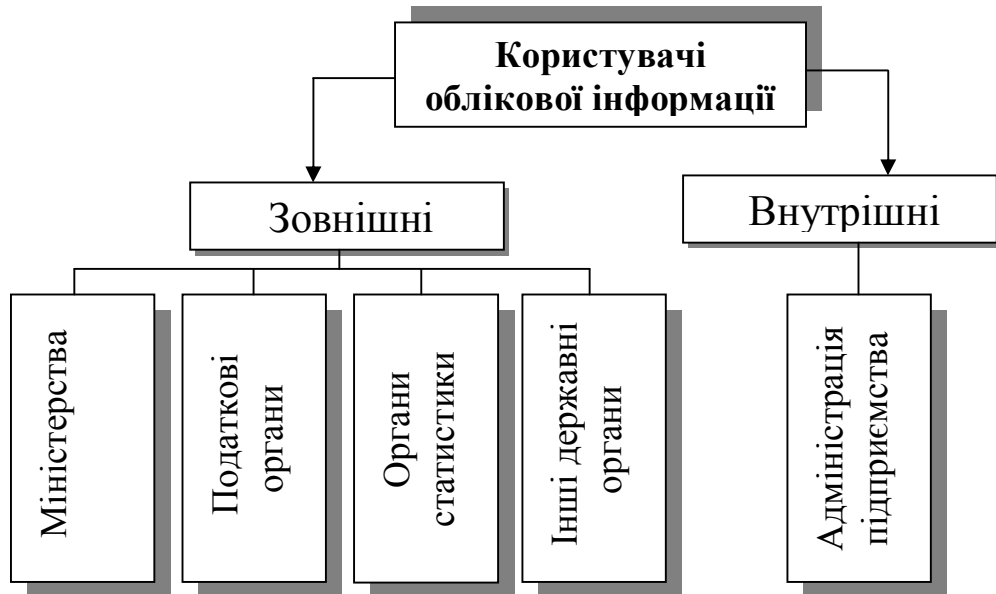


Рис. 1.1. Користувачі облікової інформації в умовах адміністративної економіки

Тому в загальному діючу донедавна систему обліку в Україні варто окреслити категорією податкового обліку. Це пояснюється тим, що за умов існування централізованої планової економіки, облік фінансово-господарської діяльності був націлений, насамперед, на розрахунки з бюджетом щодо різних податків та платежів.

Проте докорінна зміна форми і змісту менеджменту підприємств при формуванні ринкового середовища вносить корективи до підсистем, які його функціонально забезпечують. Це насамперед стосується бухгалтерського обліку та економічного аналізу, що інформаційно забезпечують прийняття управлінських рішень. На нашу думку, суть проблеми полягає в тому, що з процесами демократизації управління, пріоритетної орієнтації на економічні і мотиваційні методи його здійснення у ринковому середовищі зростає ризик прийняття неефективних рішень. У методологічному і організаційному планах це

спричиняє докорінну зміну обліково-аналітичного процесу.

Перехід економіки України на ринкові відносини, що передбачають різні форми власності на об'єкти господарювання (приватна, колективна, державна та інтелектуальна [67]), потребує, щоб система бухгалтерського обліку забезпечувала учасників ринку відповідною бухгалтерською інформацією. Крім того, бухгалтерський облік, який відповідає умовам ринку, його формування та поступове впровадження – важливі інструменти, що сприяють інтеграційним процесам входження України до світової економічної спільноти.

Слід відмітити, що адаптація бухгалтерського обліку до ринкових умов розпочалась в Україні в 1989-1990 рр., коли з'явилися спільні підприємства за участю іноземних інвесторів і перші акціонерні товариства. Практика показала необхідність перебудови плану рахунків, максимального наближення бухгалтерської методології до ринкових відносин та вимог міжнародних стандартів.

Бухгалтерський облік завжди виступав в якості джерела інформації для підприємницької діяльності. Цільові установки підприємництва слугували, служать і будуть служити основою організації бухгалтерського обліку: у вказаному значенні він і розглядається як мова підприємництва, мова бізнесу.

Сучасний бухгалтерський облік має ряд особливостей в порівнянні з традиційною практикою рахункових записів та їх систематизацією. По-перше, бухгалтерський облік на підприємстві зазнає значного впливу умов зовнішнього економічного середовища. Облікова праця тепер повинна бути організована таким чином, щоб макроекономічні критерії безпосередньо приймалися до уваги при реєстрації господарських операцій.

По-друге, явно вимальовується тенденція ведення обліку і складання звітності в прогностичних цілях. Підприємець здійснює ділові операції, котрі підлягають негайному документальному оформленню на поточний момент, однак господарська доцільність цих операцій буде з'ясована тільки в майбутньому. На практиці ж часто виникає потреба дати прогностичну оцінку ефективності ділового рішення.

В цьому контексті бухгалтерський облік по суті консолідується з ідеями фінансового менеджменту. В рамках останнього облік доводить свою ефективність. Якщо облікова інформація не може бути використана в напрацюванні ефективних господарських рішень, то процедура її отримання в усіх відносинах стає безглуздою.

По-третє, бухгалтерська інформація в сучасному виробництві відіграє не просто пасивно відображальну, але важливу організуючу роль і тому може реєструватись як реальна цінність. Однак такою вона стає не автоматично, а в результаті пристосування її до потреб конкретних користувачів ділової інформації. Тому мету сучасного бухгалтерського обліку можна визначити як "...інформаційне моделювання процесів управління господарськими благами і контроль за їх відтворенням..." [215, с.11].

Враховуючи викладене вище, зв'язок бухгалтерського обліку з цілями управління і контролю за господарською діяльністю з одного боку, та із системою використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів підприємства з іншого, схематично представлений на рис. 1.2.

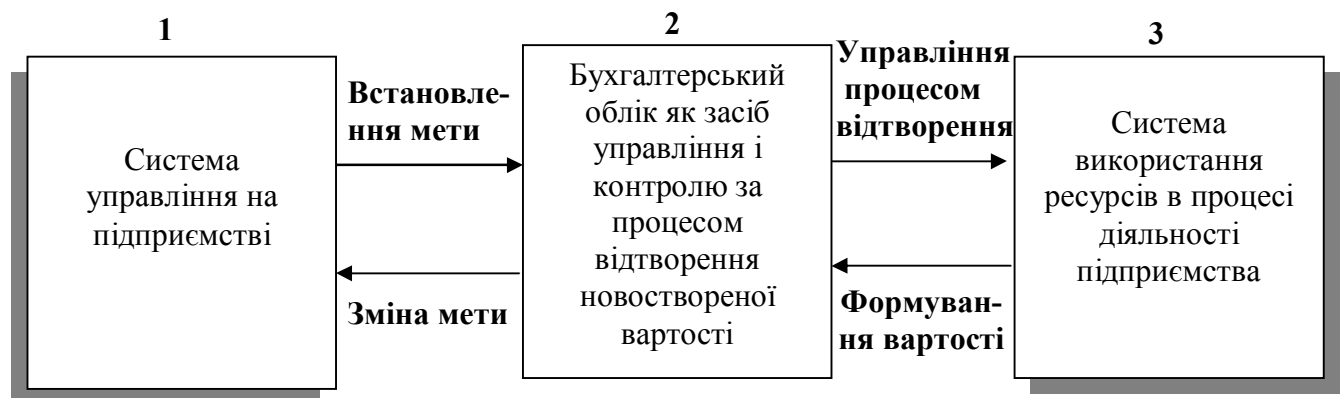


Рис.1.2. Взаємозв'язок бухгалтерського обліку із системами використання ресурсів та управління на підприємстві

Отже, бухгалтерський облік є не тільки засобом інформаційного забезпечення управління процесом відтворення, але і засобом, який відображає формування і вимірювання новоствореної вартості.

В сучасній обліковій літературі існує цілий ряд визначень категорії

“бухгалтерський облік”. Ще в кінці XIX століття німецьким професором І.Ф.Шерром було дане визначення бухгалтерського обліку, яке є актуальним і на даний час: “Бухгалтерський облік – непогрішний суддя минулого, необхідний керівник теперішнього і надійний консультант майбутнього кожного підприємства” [195, с.4]. На думку Сопка В.В., у сучасному суспільстві “...бухгалтерський облік є системою безперервного, суспільного і взаємопов’язаного спостереження в грошовому виразі за створенням суспільного продукту і пов’язаних з ним процесів, за наявністю і рухом майна господарства з метою одержання і систематизації інформації, яка потрібна для управління діяльністю господарства” [163, с.9]. За словами Голова С.Ф. та Єфіменка В.І.: “Бухгалтерський облік – це система збирання, вимірювання, обробки, інтерпретації і передачі інформації про господарську діяльність підприємства, установи, організації внутрішнім та зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень” [46,с.6].

По-іншому трактується бухгалтерський облік зарубіжними економістами. Зокрема, Палій В. і Вандер Віл Р. наголошують, що: “Бухгалтерський облік – це система, в якій деякі аспекти підприємництва (ті, які можуть бути виражені у вартісних величинах) кількісно визначаються і реєструються для використання при прийнятті економічних рішень” [182, с.33]. Мюллер Г., Гернон Х., Міік Г. вважають, що “...бухгалтерський облік є не способом, а процесом підготовки інформації про підприємство, яка може бути корисною для прийняття управлінських рішень по розподілу і ефективному використанню наявних ресурсів” [121,с.20]. Яругова А. під бухгалтерським обліком розуміє “...процеси ідентифікації, вимірювання і комунікації економічної інформації, які дозволяють користувачам (одержувачам) цієї інформації оцінити її і прийняти відповідні управлінські рішення” [215,с.30].

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”: “Бухгалтерський облік – це процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття

рішень” [66].

Для порівняння зазначимо, що в Росії під бухгалтерським обліком розуміють не спосіб чи процес, а він є “...упорядкованою системою збирання, реєстрації та узагальнення інформації в грошовому вираженні про майно, зобов’язання організацій і рух їх шляхом суцільного, неперервного і документального обліку всіх господарських операцій...” [185, с.42].

Таким чином, вивчення зарубіжної і вітчизняної спеціальної економічної літератури підтверджує неоднозначність поглядів щодо трактування сучасного бухгалтерського обліку. На нашу думку, найбільш конкретно відображає специфіку бухгалтерського обліку як економічної науки визначення, сформульоване Американською асоціацією бухгалтерів: “Бухгалтерський облік – це процес ідентифікації інформації, визначення і оцінки показників і представлення даних користувачам інформації для розробки, обґрунтування і прийняття рішень” [131, с.19].

Ми вважаємо, що такий підхід є цілком обґрунтованим, оскільки він дає можливість оцінити бухгалтерський облік як сполучну ланку між господарською діяльністю і споживачами облікової інформації.

Оскільки будь-яка господарська одиниця в ринковій економіці пов’язана з великою кількістю юридичних і фізичних осіб, то несе відповідальність перед тими особами, із якими вступає в ділові відносини. Слід розуміти, що кожний підприємець щоденно укладає із своїми контрагентами, близькими чи далекими, різноманітні договори по купівлі і поставках, страхуванню, цінних паперах і т.д. Іншими словами, він вступає в тісний зв’язок із широким колом осіб – учасників ринку і, таким чином, зупиняє різноманітні взаємовідносини залежності. Достатньо заглянути в облікові реєстри будь-якого підприємства, банку чи акціонерного товариства (далі – АТ), щоб побачити, яка велика кількість сторонніх господарських суб’єктів пов’язана з ним.

Зазначимо, що сьогодні неплатежі одного чи декількох підприємств ведуть до неплатежів і банкрутства багатьох інших. Тому кожний господарський суб’єкт несе відповідальність як перед самим собою, так і перед суспільством за

доброякісне ведення справ і, перш за все, бухгалтерського обліку. Він повинен бути в змозі в будь-який час отримувати і надавати інформацію про права, якими він наділений, і обов'язки, що покладені на нього. Правове забезпечення бухгалтерського обліку має виключне значення для відмежування інтересів тих осіб і господарських суб'єктів, чиї майнові права пов'язані з даним господарством. Тому бухгалтерський облік дозволяє, з одного боку, точно встановити величину цих прав, з іншого – виявити той ризик, який несуть особи, які беруть участь в господарюванні. При цьому зацікавленими в справах господарського суб'єкта є, перш за все, його власники.

З виникненням АТ та інших структур кількість власників збільшилася настільки, що вони безпосередньо брати участь у справах не можуть. Такі суб'єкти управляються адміністрацією (правлінням) і вона повинна дати звіт про свої дії, який набуває вигляду бухгалтерського (фінансового) звіту. Завдяки бухгалтерським звітам власники, які знаходяться за межами від господарюючого суб'єкта, отримують можливість по цифрових даних судити про стан справ на підприємстві, про результати і ефективність його діяльності. В зв'язку з цим опублікування бухгалтерських звітів даних суб'єктів має виключно актуальне значення.

Підсумовуючи значущість бухгалтерського обліку на сучасному етапі реформування економіки України, можна зробити висновок, що його роль в ринковій економіці двояка. З однієї сторони, бухгалтерський облік дає можливість власнику строго відмежуватися зі всім майном від інших господарських суб'єктів таким чином, щоб “моє” і “твое” в будь-який момент можна було чітко відокремити один від одного. З іншого боку, бухгалтерський облік, відображаючи весь процес виробництва засобів підприємства, дає можливість прослідкувати за змінами, які переживають майнові засоби. Обліковуючи сукупність витрат, підприємець визначає собівартість вииробництва або мінімум того, що він повинен отримати, якщо не бажає нести збитки. Для цього він постійно порівнює собівартість продукції, робіт і послуг з ринковими цінами. Таким чином підприємець контролює продуктивність і

доходність свого підприємства.

Нову роль бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності в сучасній економічній системі можна схематично відобразити на рис. 1.3.

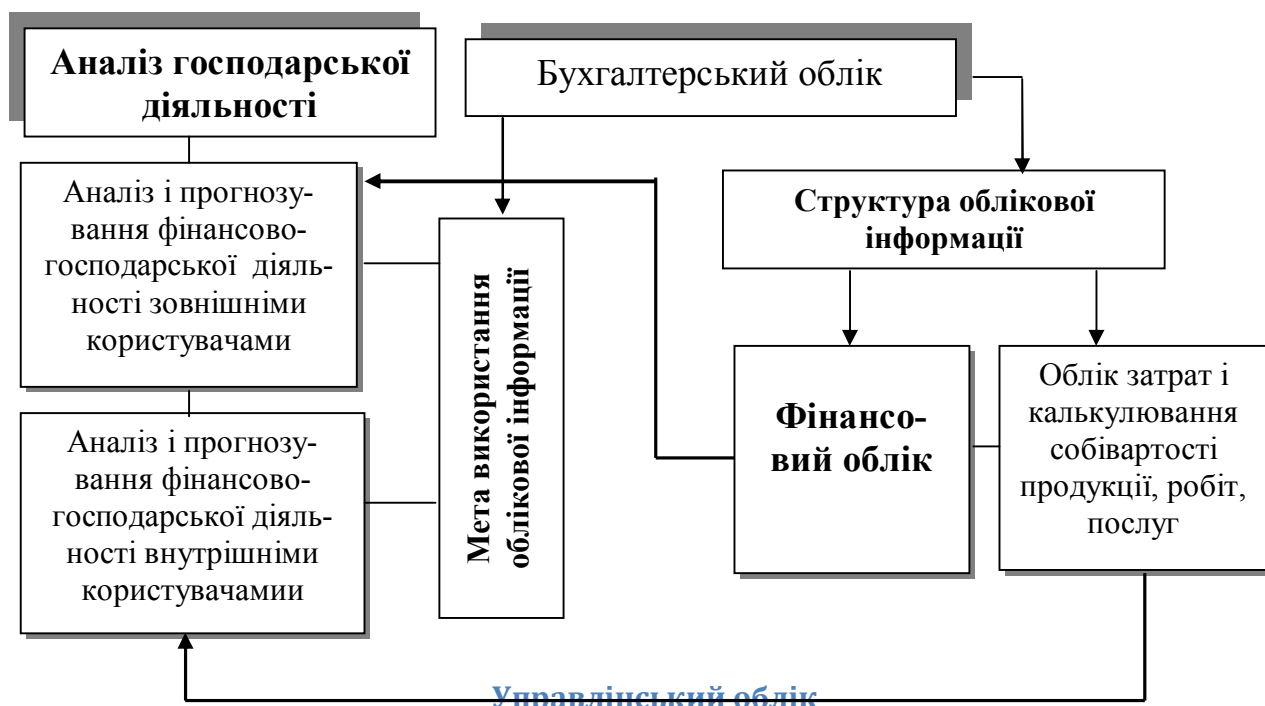


Рис. 1.3. Місце бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності підприємства в системі управління

Слід відзначити, що бухгалтерський облік не пасивно відображає господарські процеси, що відбуваються на підприємстві, а активно впливає на них, контролює законність і ефективність використання виробничих ресурсів. Мова йде про посилення контрольних функцій обліку, підвищення аналітичності та оперативності облікової інформації, своєчасне забезпечення рішень.

Бухгалтерська система обліку дуже складна, адже в ній поєднано два аспекти господарської діяльності. «... З одного боку, це система, яка показує стан та рух змін усіх господарських фактів (явищ та процесів) за натурально-речовою ознакою у вартісному виразі, а з другого, в цій системі відбито стан та зміни господарських фактів за ознакою права власності. В зв'язку з цим бухгалтерський облік як система здатний зв'язати господарські факти як явища (засоби) та господарські процеси. Завдяки цьому та особливостям методології

сучасна бухгалтерська система обліку може бути охарактеризована як скелет господарювання...” [163,с.3]. Отже, бухгалтерський облік виконує в управлінні такі важливі функції як інформаційну, контрольну, оціночну, аналітичну, забезпечення зберігання власності і зворотнього зв’язку [46,с.7; 88,с.8; 163,с.10]. Саме ці функції лежать в основі організації сучасного обліку і проявляються наступним чином:

- бухгалтерський облік визначає господарську діяльність шляхом реєстрації даних про неї (збір інформації);
- формує дані, зберігаючи їх до потрібного моменту використання, а потім переробляє таким чином, щоб вони стали корисною інформацією (опрацювання, зберігання, нагромадження, кодування);
- передає через звіти інформацію тим, хто використовує її для прийняття рішень (передача даних).

Тому, на наш погляд, розглядаючи бухгалтерський облік як інформаційну систему, можна виділити такі притаманні їй поняття як вхідний і вихідний інформаційний потік, а також рівень обробки інформації. Таким чином, первинні дані про господарську діяльність підприємства є входом в систему бухгалтерського обліку, а корисна інформація для осіб, що приймають рішення – виходом з неї.

В спеціальній економічній літературі вітчизняними і зарубіжними науковцями розглядаються різні моделі інформаційних систем, в яких визначається місце бухгалтерського обліку. Традиційна ж модель бухгалтерського обліку (рис. 1.4.) складається із п’яти основних інформаційних блоків, які об’єднують відповідні елементи.

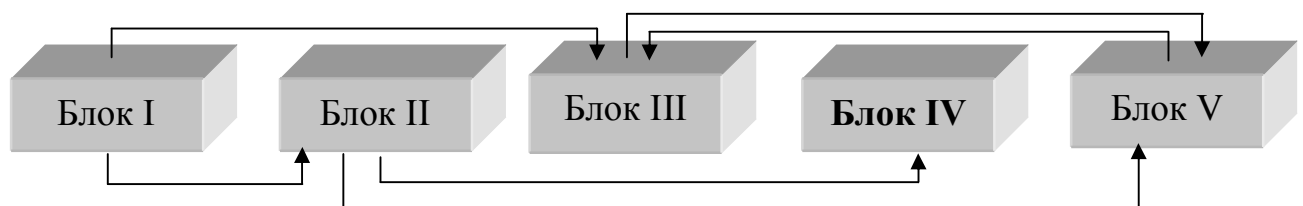


Рис.1.4. Традиційна модель сучасного бухгалтерського обліку (складена на основі опрацювання матеріалу авторів [20; 26; 31; 32; 37; 46; 85; 92; 121; 128])

Блок I – тут формуються інформація про господарські операції, які здійснилися і кількісні дані про них.

Блок II – в цьому блоці формуються дані для фінансового обліку.

Блок III – тут формуються дані для управлінського обліку.

Блок IV – в цьому блоці здійснюється сортування і опрацювання інформації фінансового обліку.

Блок V – тут акумулюються і опрацьовуються дані для прийняття управлінських рішень.

В умовах ринкових відносин коло користувачів (споживачів) облікової інформації значно зростає. Вона, перш за все, використовується всередині підприємства для прийняття рішень на різних рівнях менеджменту. Але підприємство функціонує не ізольовано: воно має різноманітні стосунки з навколишнім діловим та суспільним середовищем. Зокрема, В.Новодворський, А.Хорін, В.Слабінський виділяють “...групу користувачів інформації вертикального та горизонтального ієрархічного рівнів...” [132,с.8]. Ми ж вважаємо, що такий узагальнений підхід до користувачів бухгалтерської інформації сьогодні є недостатнім і тому потребує конкретизації, яка саме інформація представляє інтерес для кожної групи споживачів. В табл. 1.1. нами усистематизовані види споживачів облікової інформації та мета її використання.

Відповідно до двох категорій споживачів бухгалтерської інформації в сучасній світовій практиці бухгалтерський облік став поділятися на фінансовий (financial accounting) і управлінський (managerial accounting). Разом з тим, в залежності від того як саме формувався управлінський облік, в різних країнах його називають по-різному: в англо-американській системі – управлінським, у французькій – виробничим, а у німецькій – контролінгом [162, с.2]. Кожний із зазначених видів має притаманні йому мету, користувачів облікової інформації і відіграє свою роль в управлінні підприємством.

Вперше згадка про поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський зустрічається в зарубіжній літературі в кінці 50-х років ХХ століття. Зокрема, Колін Друрі вважає, що “...саме в цей період зовнішні

Споживачі облікової інформації

	Категорія споживачів	Суть інформації	Джерело інформації	Мета використання отриманої інформації
I. Зовнішні споживачі	Кредитори	Фінансовий та майновий стан, платіжеспроможність	Фінансова звітність	Визначення наявності фінансових ресурсів з метою оцінки доцільності надання кредитів
	Інвестори	Фінансовий стан, рентабельність; фінансові результати	Фінансова звітність	Оцінка можливостей отримання прибутків від вкладення капіталу
	Постачальники	Платіжеспроможність	Фінансова звітність	Визначення наявності ресурсів для оплати поставок
	Покупці (клієнти)	Фінансовий стан	Фінансова звітність	Оцінка роботи на перспективу з метою забезпечення безперебійних поставок
	Акціонери	Фінансовий стан та платіжеспроможність	Фінансова звітність	Оцінка адекватності доходів та перспектив виплати дивідендів
	Органи Державної податкової адміністрації	Сума та терміни сплачених податків	Фінансова, податкова звітність	Оцінка повноти нарахування та своєчасності сплати податків
	Аудиторські фірми	Фінансовий стан; фінансові результати	Фінансова звітність та інша облікова інформація	Складання аудиторського висновку; надання консультаційних послуг
	Фонд державного майна України	Фінансовий та майновий стан	Фінансова звітність	Прийняття оптимальних рішень щодо приватизації та аукціонування суб'єктів господарювання
	Державний комітет статистики	Цифрові узагальнення щодо фінансово-господарської діяльності	Фінансово-статистична звітність	Підготовка об'єктивної інформації для органів держуправління
	Інформаційні агенства, економічна преса та ін.	Економічна інформація щодо фінансово-господарської діяльності	Фінансова звітність, статистичні і податкові звітності	Оцінка впливу діяльності підприємства на благополуччя суспільства, навколишнє середовище та інше.
II. Внутрішні споживачі	Керівництво підприємства (адміністрація)	Уся інформація, потрібна для управління	Внутрішні звіти підприємства; фінансова звітність	Оцінка ефективності фінансово-виробничої діяльності; стратегічне і тактичне планування
	Керівники окремих підрозділів	Інформація щодо функціонування підрозділів	Внутрішні звіти підприємства	Прийняття управлінських рішень на рівні центрів відповідальності
	Трудовий колектив підприємства	Загальний стан функціонування підприємства; фінансові результати	Фінансова звітність	Оцінка стабільності і рентабельності діяльності підприємства з метою визначення перспектив зайнятості та підвищення заробітної плати

	Інші внутрішні споживачі	Згідно інтересів	Згідно інтересів	Згідно інтересів
--	--------------------------	------------------	------------------	------------------

користувачі бухгалтерської інформації (інвестори, кредитори, працівники податкових служб і ін.) перестали цікавитись виробничими затратами, а зосередили свою увагу на інформації, що характеризує фінансову стійкість фірми і її рентабельність...” [58, с.27]. Цікавою, на наш погляд, є думка Соколова Я.В., який стверджує, що історія розвитку бухгалтерського обліку дає змогу зробити висновок про те, що “... авторитарні системи управління прагнуть до синтезу двох видів обліку, ліберальні, навпаки, віддають перевагу їх розмежуванню” [159, с.354].

Відмінність між фінансовим і управлінським обліком була визначена в 1972 році Національною асоціацією бухгалтерів США (National Association of Accountants - NAA) при розробці програми для Дипломованих управлінських бухгалтерів (The Certified Management Accountant - CMA) [196, с.8]. Саме цей рік ознаменував офіційний розподіл в світовому масштабі бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський.

Фінансовий облік містить сукупність правил і процедур щодо підготовки та оприлюднення інформації про результати діяльності суб’єкта відповідно до вимог чинних законодавчих актів. Іншими словами, фінансовий облік покликаний відобразити усі господарські операції за звітний період, а також забезпечити складання певної бухгалтерської (фінансової) звітності для потреб зовнішніх і внутрішніх користувачів.

Об’єктами фінансового обліку, які підлягають обов’язковому відображенню як на синтетичних, так і на аналітичних рахунках, є: активи і пасиви підприємства, установи чи організації; джерела власних коштів; витрати за їх елементами і всі види доходів; фінансові результати діяльності та їх розподіл; господарські операції і процеси, що здійснюються із зазначеними вище об’єктами.

Фінансовий облік відображає результати господарської діяльності звітного періоду (прибуток або збиток) і повинен вестися всіма підприємствами незалежно від видів їх діяльності і форм власності. За цими даними складається

фінансова звітність, яка не є комерційною таємницею, регулюється державою, стандартами різних рівнів і відкрита для користування. Інколи фінансовий облік називають зовнішнім.

Управлінський облік – це сукупність методів і процедур, які забезпечують підготовку і надання інформації для планування, контролю і прийняття рішень на різних рівнях управління підприємством, установою, організацією [46, с.14]. Іншими словами, це “...система обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління...” [66,с.3].

Управлінський облік ведуть суб'єкти підприємницької діяльності з метою забезпечення внутрішніх інформаційних потреб керівництва при плануванні, аналізі, контролі й для прийняття відповідних рішень. Тому важливо своєчасно отримати достовірну інформацію про доходи й витрати на підприємстві і в окремих його структурних підрозділах, а також з'ясувати, які результати вже відображено у фінансовому обліку. Витрати в цьому різновиді обліку перегруповуються за їх цільовим призначенням тобто за видами продукції (послуг) і т.д. Аналогічно групують доходи і фінансові результати суб'єкта господарювання (за видами продукції, сферами діяльності, центрами відповідальності (центрами прибутку), регіонами реалізації). В рамках управлінського обліку виробничих підприємств детально обліковуються витрати та калькулюється собівартість їхньої продукції або наданих послуг. При цьому підприємства самостійно обирають метод обліку витрат та калькулювання собівартості продукції. Крім обліку і калькулювання за повними витратами, для цілей управління підприємства застосовують облік і калькулювання за змінними витратами, за стандартними витратами тощо.

На відміну від фінансового обліку, який регулює Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, управлінський облік суб'єкти господарювання ведуть самі, враховуючи особливості діяльності, структуру й розміри підприємства, потреби та вимоги управління. Вони самостійно розробляють позиції та зміст

внутрішньої звітності, а також визначають періодичність її складання й подання на різні рівні управління. Важливу роль відіграє управлінський облік і при вирішенні завдань прогнозного характеру: про рентабельність нових видів продукції, визначення очікуваного доходу від запланованих господарських заходів; ефективність нових інвестицій; прийняття рішень в умовах використання обмежених ресурсів, а також рішень типу “купувати чи виробляти” та ін. [46].

Світова практика свідчить, що запровадження управлінського обліку не є обов’язковим. Так, малі підприємства обмежуються переважно веденням тільки фінансового обліку. Деякі зарубіжні науковці, зокрема, Г.Мюллер, Х.Гернон, Г.Міік, Ч.Хорнгрен, Д.Фостер, Л.Чедвік, А.Яругова, вважають, що в умовах ринкової економіки, коли увага адміністрації акцентована на економічних зв’язках з мікросуб’єктами і мікроекономікою, облік затрат стає частиною управлінського обліку [121; 196; 197; 215].

З метою подальшого дослідження проведемо порівняльний аналіз фінансового та управлінського обліків, зіставивши конкретні ознаки обох систем, як це показано в табл. 1.2.

Отже, в зв’язку з тим, що фінансовий і управлінський облік в сучасній ринковій економіці виконують різні функції, єдина бухгалтерія підприємства розподіляється на дві: фінансову та управлінську (рис. 1.5.). Тому аналіз господарської діяльності підприємства, який базується на даних фінансового обліку і звітності, слід вважати фінансовим аналізом.* Відповідно інформаційним забезпеченням управлінського аналізу є дані управлінського обліку.

Слід зазначити, що обидва види обліку виконують регулюючу роль і несуть в собі елементи регулюючої системи, яка передбачає прямий і зворотній зв’язок при виконанні функцій спостереження, вимірювання різноманітних характеристик виробництва або його окремих частин, обробці інформації за даними первинної документації. Підтвердженням цього є рух звітної

* Особливості методики фінансового аналізу господарської діяльності підприємств цукрової галузі зазначені в третьому розділі дисертаційного дослідження.

документації між підрозділами і службами підприємства і бухгалтерією.

Порівняльна характеристика фінансового і управлінського обліку(складено на основі опрацювання матеріалу авторів [32; 46; 84; 88; 121; 128; 149; 162; 182; 196; 206; 215])

Ознаки порівняння	Фінансовий облік	Управлінський облік
<i>Користувачі інформації</i>	Особи і організації поза господарською одиницею	Різні рівні внутріфірменного управління
<i>Мета обліку</i>	Складання звітності для зовнішніх користувачів інформації	Забезпечення інформацією внутрішніх користувачів для планування і управління
<i>Ступінь регламентації</i>	Обов'язковість ведення	За рішенням адміністрації
<i>Обмеження</i>	Загальноприйняті принципи, нормативні акти	Ніяких обмежень
<i>Масштаби інформації (об'єкт аналізу)</i>	Господарська одиниця в цілому	Центри відповідальності, види продукції
<i>Використання вимірників</i>	Єдиний грошовий вимірник діючий на момент виникнення факту господарської діяльності	Різні вимірники (в тому числі якісні показники)
<i>Види систем бухгалтерського обліку</i>	Система подвійного запису	Використовується будь-яка система, яка дає результат
<i>Точність інформації</i>	Абсолютна точність	Можливі відхилення
<i>Відображення часу</i>	Суворі фінансова історія підприємства	Акцентування на майбутнє
<i>Націленість</i>	Оцінка минулого	Майбутнє (прогнозування)
<i>Структура обліку</i>	Базисна рівність: активи= зобов'язання + власний капітал	Нема базисної рівності; три види об'єктів: доходи, витрати, активи
<i>Ступінь відповідальності</i>	Адміністративна відповідальність (штраф і т.д.) по закону	Дисциплінарна відповідальність (попередження, зауваження і т.д.)
<i>Періодичність складання звітності</i>	Регулярно, як правило, річний або квартальний інтервал	Змінний інтервал, оперативна інформація (щоденна, подекадна, щомісячна)
<i>Відкритість даних</i>	Більшість даних доступна усім	Комерційна таємниця
<i>Залежність від внутрішньої побудови діяльності</i>	Не залежить	<i>Залежить</i>
<i>Ступінь надійності</i>	Потребує об'єктивності (історичний по природі)	Залежить від мети планування (футуристичний по природі)
<i>Строки представлення</i>	Із запізненням на декілька тижнів або місяців	Зразу ж після звітного періоду
<i>Вплив на поведінку працівників</i>	Має значення те, як фіксувати і аналізувати економічні явища. Вплив на роботу співробітників вторинний	Має значення те, як збір даних і співставлення звітів будуть впливати на щоденну роботу менеджера

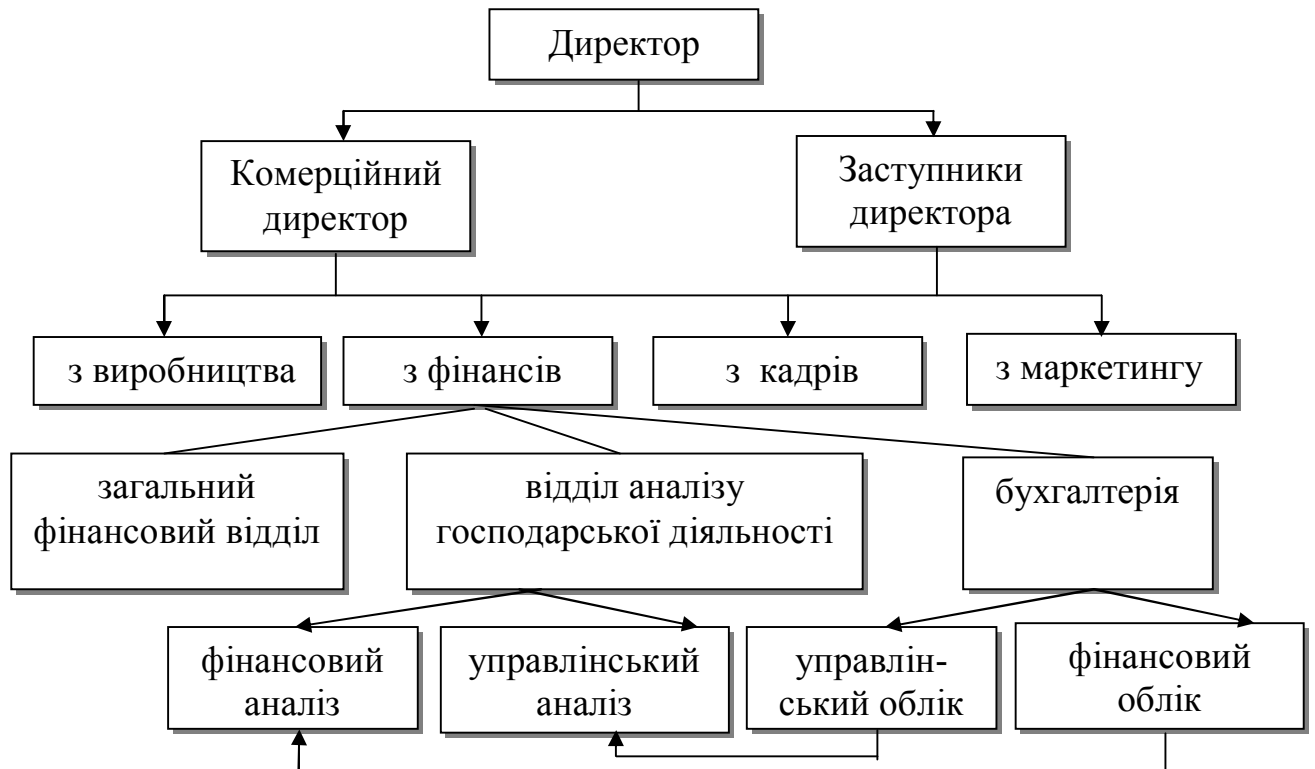


Рис. 1.5. Управлінська і фінансова бухгалтерія в системі управління підприємством

Взаємодія фінансового і управлінського обліку досягається шляхом комплексного використання первинної інформації, єдності нормативно-довідкової інформації в цілому, доповнення інформації одного виду обліку іншим, фіксації всієї вихідної інформації в первинному обліку, взаємозалежності методів і їх елементів, наближення облікової інформації до місць прийняття рішень, єдиного підходу до розробки завдань управлінського і фінансового обліку виробництва при проектуванні або вдосконаленні систем автоматизованого управління виробництвом.

Проте, незважаючи на те, що кожному із видів бухгалтерського обліку притаманні свої особливості, мають місце загальні характеристики в принципах їх побудови, використовуваних методах і, що найголовніше, у фінансовому і управлінському обліку в процесі поточного управління виробництвом виступають в якості єдиних об'єктів засоби праці і сама праця, тобто матеріальні

і трудові ресурси.

Підсумовуючи вищевикладене, узагальнимо риси подібності фінансового та управлінського обліку:

1. Єдине професійне середовище.

2. Фінансовий і управлінський облік ґрунтуються на єдиній системі збирання і первинної обробки облікової інформації: цю систему називають також “первинним обліком” або “обліком першого поверху”. Саме на рівні первинного обліку відбувається реєстрація окремих господарських подій або фіксація певних чинників, пов’язаних із цими подіями. Надалі ця інформація узагальнюється і обробляється у системах управлінського та фінансового обліку відповідно до їх цільового призначення.

3. Управлінський облік не керується загальноприйнятими бухгалтерськими стандартами, проте принципи, що лежать в їх основі, часто стосуються і управлінського обліку.

4. Фінансовий і управлінський облік в значній мірі базуються на концепції відповідальності в управлінні. Зокрема, ієрархію відповідальності у фінансовому обліку можна представити у вигляді “власники - вищий менеджмент”. В управлінському обліку вона охоплює всі рівні від вищого менеджменту до окремого працівника підприємства.

5. Дані фінансового та управлінського обліку використовуються для прийняття рішень різними категоріями споживачів.

На основі наукового дослідження ми встановили, що в Україні не існувало єдиного підходу серед науковців і практиків щодо доцільності поділу бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський. Це насамперед пов’язано з тим, що тривалий період бухгалтерська громадськість України чекала на “свій” закон про бухгалтерський облік. Значення наявності чи відсутності закону у розвитку економіки зокрема, може оцінити тільки фахівець, обізнаний із бухгалтерським обліком як системою знань.

Минуло досить часу, як були напрацьовані перші концепції щодо реформування системи бухгалтерського обліку і звітності в Україні. До їхнього

обговорення, внесення пропозицій стосовно вдосконалення були залучені потужні наукові школи та численні групи практиків.

Опрацювавши ряд наукових праць та публікацій щодо доцільності поділу бухгалтерського обліку в Україні на фінансовий та управлінський, ми виділяємо такі основні еволюційні точки зору:

1) Поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський є помилковим, штучним.

Професор О.Бородкін, дотримуючись цієї точки зору, мотивує це тим, що поділ бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський “...ні теоретично, ні практично зробити неможливо”, тому що він “одночасно є тим і іншим...” [21,с.44]. Крім того, він вважає, що фінансовий і управлінський облік мають своїм об'єктом ті ж самі витрати, доходи і фінансові результати. На думку професора О.Бородкіна, система бухгалтерського обліку, яка склалася в нашій країні, особливо в умовах ЕОМ є високоефективною стійкою інформаційною і контрольною системою, яка себе методично і технологічно виправдала і немає потреби її руйнувати [21]. Погляди професора О.Бородкіна поділяє і професор Б.Валуєв. Він відзначає, що “...мова повинна йти про цілісну систему бухгалтерського обліку, чітко орієнтовану на інформаційне забезпечення життєдіяльності функцій планування, контролю, аналізу, регулювання...”[34, с.5].

2) Поділ обліку на фінансовий і управлінський необхідний, але не потрібно відкидати вітчизняний досвід.

Іншими словами, проблема полягає в тому, щоб поєднати передовий світовий досвід і національну систему обліку із найменшими затратами та з найбільшою ефективністю.

На думку професора М.Чумаченка “не по-науковому” відмовлятися від бухгалтерського обліку, який Україна отримала з часів СРСР, а потрібно “...зберігати, щоб використовувати в подальшому ті починання, які не змогли отримати поширення в умовах централізованої економіки...” [199,с.2]. “І тут виникає інша, – мотивує професор Є.Мних, – не менш складна проблема реконструкції, а не демонтажу системи бухгалтерського обліку та впровадження

аудиту” [116,с.7].

3) Максимальне наближення бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів.

Прихильники такої точки зору вважають, що розвинутий ринок передбачає вільне міжнародне пересування ресурсів, товарів, капіталу, робочої сили, а це означає, що бухгалтерський облік в Україні слід максимально зорієнтувати на міжнародні стандарти. Такий підхід покладено в основу Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 року та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку, в яких знайшла місце революційна ідея поділу бухгалтерського обліку в Україні на два види: фінансовий і управлінський.

На нашу думку, така організаційна побудова сучасного обліку є цілком обгрунтованою. За словами Чумаченка М.Г., бухгалтерський облік ставить своїм завданням описувати, пояснювати і передбачати факти і одночасно спрямовувати наші дії, то в цьому він спирається на чотири види моделей: описові, пояснювальні, прогностичні та моделі прийняття рішень [199,с.3]. Таке розуміння завдань бухгалтерського обліку дає змогу говорити про необхідність створення інтегрованої облікової системи, яка б забезпечувала інформаційні потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів. Проте інтеграція інформації зовсім не означає, що бухгалтерський облік є єдиною і неділимою інформаційною системою. Тому ми погоджуємось з думкою С.Голова, що “будь-яка система – це ціле, що складається з частин, сукупність елементів, що перебуваючи у відносинах і зв’язках один з одним, утворюють певну цілісність” [44,с.11].

При цьому фінансовий облік є найважливішою частиною системи бухгалтерського обліку. Це упорядкована і регламентована система збирання, вимірювання, обробки і передавання інформації про господарюючий суб’єкт користувачам для прийняття управлінських рішень. Фінансовий облік обслуговує економіко-правові відносини підприємства з іншими юридичними і фізичними особами. Особи, які бажають вкласти свої ресурси в той чи інший бізнес, повинні керуватись у своїх діях фінансовою звітністю підприємства.

Фінансовий облік забезпечує інформацією про фінансовий стан підприємства, а її правильність та достовірність підтверджується незалежним аудитором.

Узагальнюючи викладене вище, можна стверджувати, що фінансовий облік – це комплексний аналітичний і синтетичний облік всіх засобів і коштів та всієї економічної діяльності суб'єктів господарювання, який забезпечує інформацією про їх результати діяльності і фінансовий стан відповідно до вимог законодавчих актів та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Аналізуючи різні західні літературні джерела з питань фінансового обліку [20; 26; 37; 113; 121; 167; 219], ми прийшли до висновку, що його структура визначається середовищем, в якому даний облік функціонує. Зокрема, фінансовий облік у США та Англії насамперед орієнтується на інформаційні потреби інвесторів і кредиторів. Характерною особливістю цих країн є те, що росте число інвесторів і кредиторів, власники компаній (інвестори) все більше відходять від управління, передаючи право управління найманим менеджерам. Ось тому фінансовий облік є основним джерелом даних про справи компаній, фіксуючи в спеціальних фінансових звітах інформацію для контролю за ефективністю використання ресурсів і оцінки фінансового стану. Фінансові звіти досить аналітичні, а фінансовий результат є метою фінансового обліку і характеризує ефективність роботи управлінського персоналу компаній.

В таких країнах як Німеччина, Швейцарія, Японія фінансова політика визначається обмеженою кількістю великих банків (кредиторів). Характерною ознакою обліку є його консерватизм, особливо в оцінці активів. Фінансова звітність в цих країнах менш деталізована, ніж в Англії і США. У Франції та Швеції бухгалтерський облік має дещо іншу орієнтацію – орієнтується на потреби державних планових органів.

На основі опрацьованої інформації [20; 26; 85; 103; 121; 160; 172; 197], ми прийшли до висновку, що на організацію фінансового обліку у світовому масштабі впливають такі основні фактори:

- 1) тип кредиторів і інвесторів – основних користувачів облікової інформації;

2) число фізичних і юридичних осіб, які були залучені до інвестування капіталу;

3) участь інвесторів в управлінні бізнесом;

4) рівень розвитку ринку і бірж цінних паперів.

Згідно з вимогами Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку до функцій (завдань) фінансового обліку належать:

1) збір, реєстрація і зберігання фінансових даних;

2) запис ділових операцій в бухгалтерських книгах;

3) застосування концепції системи бухгалтерського обліку;

4) підготовка підсумкових фінансових звітів;

5) аналіз і інтерпретація фінансових звітів;

6) управління кредитним контролем;

7) розвиток систем внутрішнього контролю (управління).

Проте одне із найбільш точних визначень функцій обліку, на нашу думку, міститься в Наукових дослідженнях по бухгалтерському обліку (Accounting Research Study - ARS) під назвою “Основні постулати бухгалтерського обліку” і включає такі функції бухгалтерського обліку:

1) вимірювання наявних ресурсів підприємства;

2) відображення вимог щодо діяльності даного підприємства зі сторони третіх осіб;

3) виявлення змін в структурі і вартості ресурсів;

4) віднесення цих змін до визначеного періоду часу [15,с.32].

Однак у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” перелік основних завдань бухгалтерського обліку відсутній. Тому, ґрунтуючись на вивчення літературних джерел та практичного досвіду з даної проблеми, ми вважаємо, що перехід України до ринку поставив на порядок денний нові завдання перед бухгалтерським обліком, які полягають в наступному:

1) відображення і контроль за витратами, пов’язаними з виробництвом і реалізацією продукції;

- 2) контроль за кінцевими результатами фінансово-господарської діяльності;
- 3) своєчасне і достовірне складання звітності підприємств та надання її відповідним користувачам;
- 4) можливість контролю за дотриманням законів і нормативних актів;
- 5) контроль за виконанням планів розвитку суб'єктів господарювання та попередження негативних явищ в майбутньому.

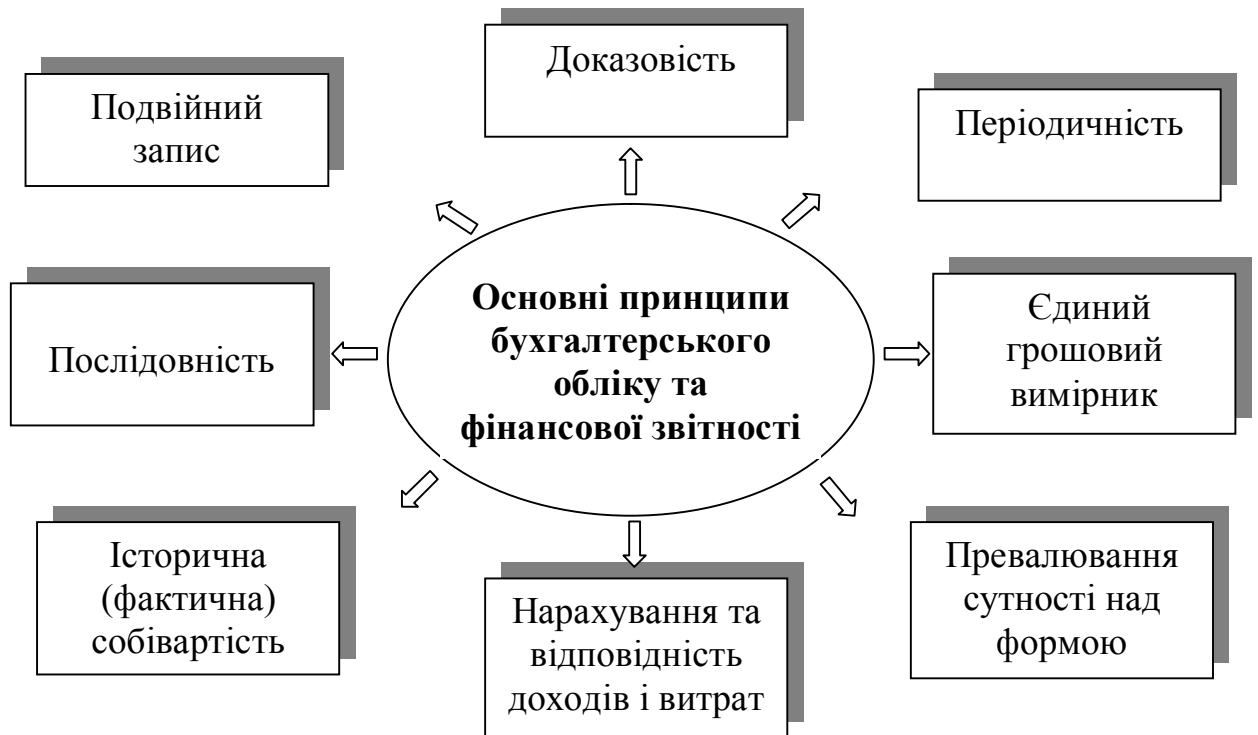
Виходячи з цього, організація фінансового обліку в Україні зводиться до таких основних видів робіт:

- своєчасне, повне і достовірне відображення всіх фактів фінансово-господарської діяльності, які були здійснені суб'єктами господарювання за звітний період;
- обробка отриманих даних за допомогою певних процедур та способів у відповідності до вихідної інформації;
- підготовка на основі обробленої інформації всіх форм фінансової звітності та представлення їх споживачам.

При цьому слід зазначити, що згідно Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на таких основних принципах: обачність; повне висвітлення; автономність; послідовність; безперервність; нарахування та відповідність доходів і витрат; превалювання сутності над формою; історична (фактична) собівартість; єдиний грошовий вимірник; періодичність. Проте, проаналізувавши вітчизняні і зарубіжні підходи науковців щодо даної проблеми [31; 37; 46; 85; 103; 128; 137; 149; 159; 161; 194; 217], ми прийшли до висновку, що такий перелік принципів бухгалтерського обліку є недостатньо вдалим і повним.

Зокрема, на нашу думку, такі зазначені принципи як обачність, повне висвітлення, безперервність і автономність доцільно віднести до вимог бухгалтерського обліку. Крім того, ми вважаємо, що до складу найважливіших принципів слід включити принцип подвійного запису (подвійності), який

передбачає двохстороннє відображення будь-якої господарської операції – за дебетом і кредитом і принцип доказовості. Суть принципу доказовості полягає у тому, що будь-яка господарська операція, яка відбулася на підприємстві, має обов'язково відображеною документально. Підсумовуючи викладене вище, пропонуємо сучасний бухгалтерський облік базувати на основі наступних



принципів, узагальнених схематично на рис. 1.6.

Рис. 1.6. Система принципів бухгалтерського обліку в Україні

При цьому під побудовою фінансового обліку необхідно розуміти порядок відповідного розміщення і взаємного зв'язку його елементів (частин), які формують бухгалтерський фінансовий облік у систему [161,с.151].

Як зазначає Сопко В.В. [161], основні положення побудови фінансового обліку як системи зводяться до таких умов:

- кожному складовому елементу фінансового обліку має бути визначена індивідуальна побудова, виражена єдиною структурною формулою;
- елементи повинні знаходитись у визначеному відношенні один до одного і бути взаємозв'язаними;

- порядок розміщення і взаємозв'язок між елементами повинен бути постійним.

Об'єктами фінансового обліку, як відомо, є господарські засоби, джерела їх формування та господарські процеси. В умовах ринку фінансовий облік значно розширює сферу своєї діяльності і його об'єктами виступають:

- активи підприємства: основні засоби, нематеріальні активи, капітальні інвестиції, довгострокові і короткострокові фінансові інвестиції, виробничі та товарні запаси, розрахунки з дебіторами, грошові кошти, інші активи;
- власний капітал і забезпечення зобов'язань, нерозподілений прибуток, інші джерела власних засобів;
- довгострокові і поточні зобов'язання підприємства;
- витрати підприємства за їх економічними елементами і доходи за їх видами;
- фінансові результати діяльності підприємства та їх використання;
- господарські операції, пов'язані з процесами придбання ресурсів, виробництва та реалізації.

Напрямок нашого наукового дослідження насамперед орієнтований на вивчення таких об'єктів як витрати, доходи і фінансові результати.

Аналіз спеціальної економічної літератури підтверджує неоднозначність поглядів різних науковців щодо розуміння вищезазначених категорій. Тому на основі всестороннього дослідження економічної суті та змісту витрат і доходів спробуємо проаналізувати ці поняття. На нашу думку, тільки базуючись на такому вивченні, можна розробити економічно обгрунтовану систему обліку та аналізу витрат на виробництво і реалізацію продукції, фінансових результатів діяльності.

Ми встановили, що більшість учених-економістів [12; 22; 29; 75; 163; 183; 211] дотримуються думки, що витрати представляють собою сукупність затрат живої і уречевленої праці на виробництво продукції, виражених як в натуральній, так і у вартісній формах. Іншими словами, витрати підприємства є функцією виробництва і можуть бути представлені двохсторонньо: по-перше, як

масштаб вимірювання сукупності спожитої кількості ресурсів; по-друге, як вартісне вираження матеріальних і трудових затрат.

Проте визначення вищевказаного терміну ускладнюється тим, що в економічній літературі існують різні точки зору щодо розуміння змісту поняття витрат і затрат виробництва, їх взаємозв'язку із собівартістю продукції. Детальне вивчення теоретичних підходів щодо терміну “витрати” і “затрати” дозволило нам зробити висновок про їх ототожнення більшістю науковців, які виходять з того, що витрати виробництва – це економічна категорія, яка в однаковій мірі відноситься до кількісного і вартісного виміру витрачання засобів виробництва і робочої сили для виготовлення продукції. Разом з тим, заслуговує на увагу думка Котова В.Ф., який вважає, що витрати виробництва як економічна категорія можуть використовуватися лише в загальнодержавному масштабі, а на рівні підприємств існують затрати на виробництво [97].

Для порівняння зазначимо, що в міжнародній практиці витрати включають в себе збитки і затрати, які виникають в процесі основної діяльності підприємства. Такі витрати визначаються на основі безпосереднього зв'язку між понесеними затратами і надходженнями по окремих статтях доходу. Вищевказаний підхід називається відповідністю витрат і доходів та передбачає, що в бухгалтерському обліку всі доходи повинні співставлятися із затратами на їх отримання (витратами) [194].

Однак у процесі реформування бухгалтерського обліку вітчизняна теорія обліку збагачується новими економічними поняттями і переосмислює старі й відомі трактування. Зокрема, нові підходи до визначення понять “доходи”, “витрати” і “фінансові результати” кардинально впливають на переорієнтацію теоретичного і практичного розуміння сутності організації обліково-аналітичного процесу в сучасних умовах господарювання.

Так, згідно з П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”: “Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу...”. Відповідно під доходами розуміють “... збільшення економічних вигод у вигляді надходження

активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу...” [142]. Сумова різниця між доходами і витратами певного періоду формує фінансовий результат діяльності. Таким чином, в узагальненому вигляді прибуток – це виражений у грошовій формі чистий дохід, різниця між сукупним доходом і сукупними витратами в процесі здійснення господарської діяльності.

В сучасних умовах господарювання особливого значення для промислових підприємств набувають їх фінансові результати, адже від розміру прибутку в значній мірі залежить їх фінансова стабільність, економічний стан, конкурентоздатність тощо. Тому функціональна роль прибутку в господарському механізмі будь-якого підприємства визначає теоретичні і практичні аспекти дослідження цієї економічної категорії.

На основі узагальнення результатів вивчення праць зарубіжних і вітчизняних вчених-економістів ми прийшли до висновку, що основними характеристиками категорії ”прибуток” в умовах ринкової економіки є такі:

- прибуток – головна мета підприємницької діяльності;
- прибуток є формою доходу будь-якого суб’єкта господарювання, який здійснює певний вид діяльності;
- прибуток є вартісним показником, вираженим у грошовій формі;
- прибуток – це та частина доходу, яка зменшена на величину понесених витрат;
- прибуток є критерієм ефективності конкретного виду діяльності;
- прибуток є основним джерелом формування фінансових ресурсів підприємства, зростання його ринкової вартості, забезпечення задоволення соціальних потреб суспільства.

Необхідною умовою відображення витрат і доходів у сучасній системі бухгалтерського обліку є їх визнання (рис.1.7.).

Крім того, у відповідності з чинною законодавчо-нормативною базою України доходи і витрати відображаються в обліку та звітності із врахуванням принципу нарахування і відповідності доходів і витрат. Це означає, що для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи

звітнього періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів.

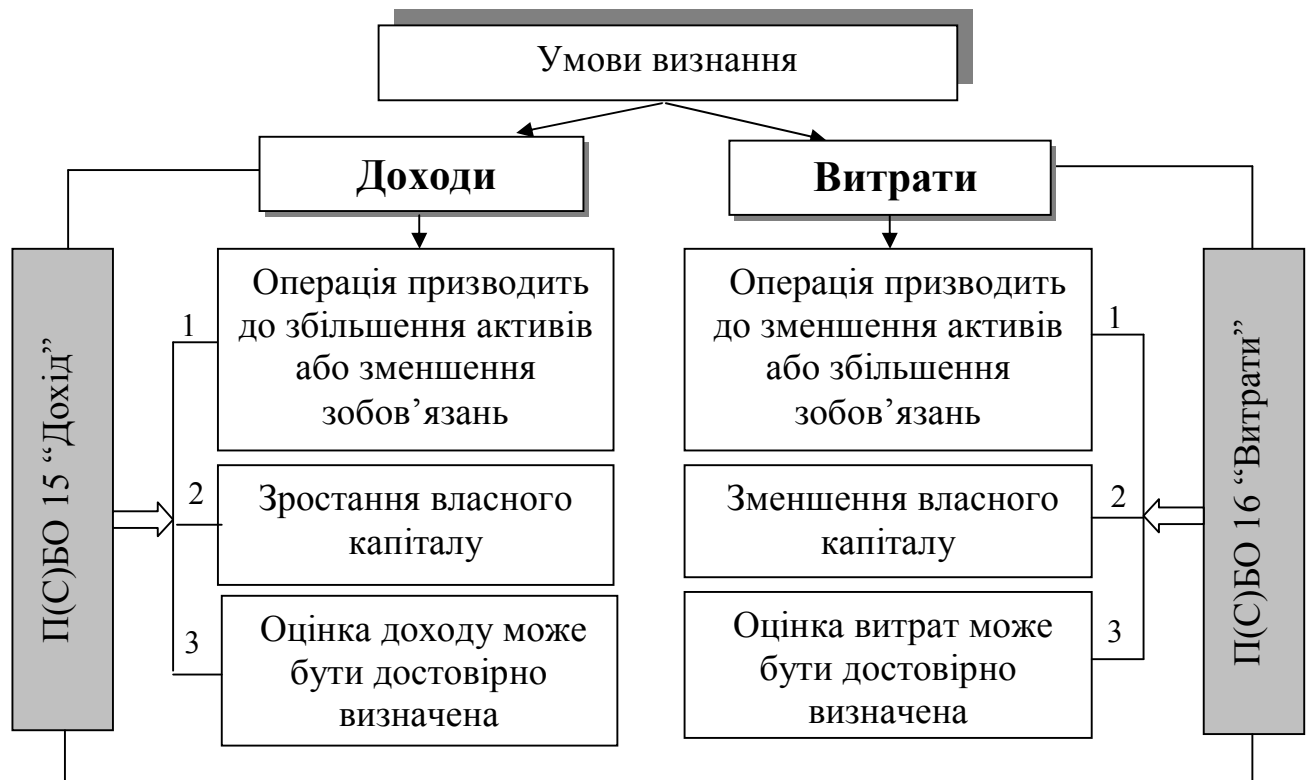


Рис. 1.7. Критерії визнання витрат і доходів в Україні

При цьому доходи і витрати відображаються у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей. Разом з тим, доходи, витрати та фінансові результати поділяють за видами діяльності, внаслідок яких вони виникають, а також на прибутки (збитки) від звичайної і надзвичайної діяльності [142].

Не претендуючи на всестороннє розкриття даної проблеми, спробуємо розглянути методику фінансового обліку витрат і результатів господарської діяльності в контексті підприємств цукрової промисловості.* За базу дослідження нами вибрано 7 цукрових заводів (філій) Тернопільської області, які входять до ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” (додаток А).

На основі детального вивчення специфіки виробництва цукру, ми прийшли до висновку, що основними його особливостями, які безпосередньо

* Детальне дослідження методики обліку витрат і результатів діяльності підприємств цукрової галузі проведено в другому розділі дисертації.

впливають на організаційну побудову обліку та аналізу витрат і результатів господарської діяльності, є наступні:

1) Давальницька схема взаємовідносин між бурякосіючими господарствами і цукровими заводами.

2) Пряма залежність галузі від сезонності надходження цукросировини. Тривалість роботи цукрових заводів визначається обсягами заготівлі цукрових буряків і складає в середньому 60-70 діб на рік.

3) Складність організаційної структури цукрового виробництва (додаток Б). Тут чітко виділяється ряд відділень (бурякопереробне, сокоочисне, продуктове), кожне з яких хоч і не має замкнутого циклу, проте може бути об'єктом обліку. Окремим підрозділом на підприємстві виступають допоміжні (вапнякове, водне) і обслуговуючі (транспортний цех, теплоелектроцентрально, ремонтна майстерня) виробництва.

4) Безперервний і закритий характер технології виробництва цукру, яка поєднує в собі механічні, термічні, хімічні та інші процеси.

5) Випуск одного виду масової продукції – цукру-піску. Попутна продукція (жом, меляса) набуває економічної цінності одразу ж після відділення від основного продукту.

6) Наявність незначних залишків незавершеного виробництва.

Таким чином, раціонально побудована система обліку та аналізу витрат і результатів господарської діяльності перебуває у прямій залежності від організаційно-технологічної специфіки цукрової галузі.

Крім того, на основі наукового дослідження та узагальнення різних точок зору щодо трактування поняття “облік витрат” ми прийшли до висновку, що облік витрат слід розуміти як сукупність свідомих дій, які спрямовані на відображення процесів виробництва і реалізації продукції за допомогою їх кількісного виміру, реєстрації, групування та інтерпретації в розмірах, що формують собівартість.

Тому ми поділяємо думку професора Сопка В.В., що бухгалтерський облік затрат виробництва та калькулювання собівартості продукції

найраціональніше будувати на кібернетичній основі (вхід - процес - вихід) [163, с.160]. Такий підхід відповідає трьом аспектам, наведеним на рис. 1.8.

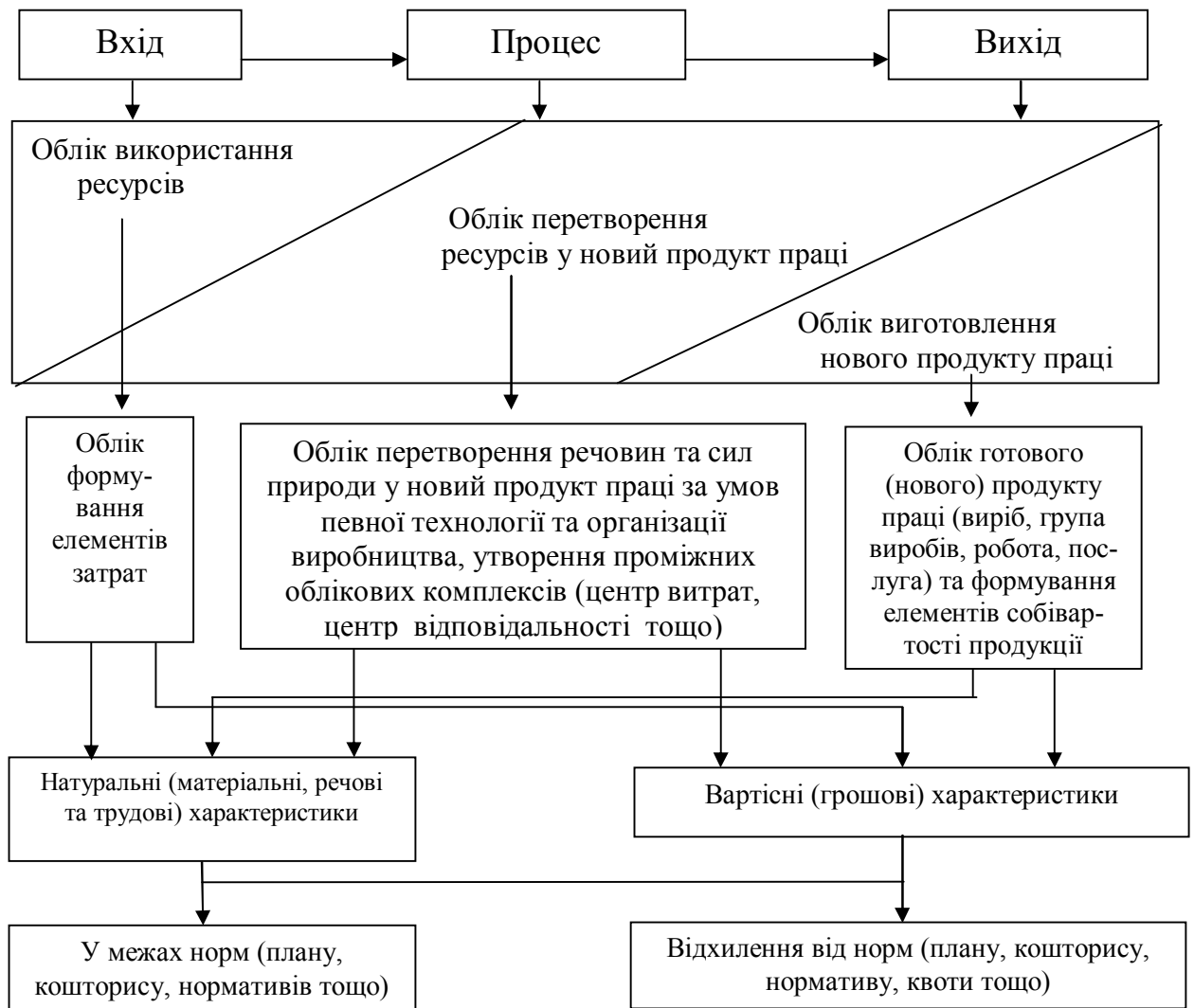


Рис. 1.8. Кібернетичний підхід побудови обліку процесу виробництва продукції [163, с.160]

Як бачимо, загальну схему побудови бухгалтерського обліку процесу виробництва будь-якого підприємства, в тому числі цукрового заводу, можна скласти за такими ознаками:

- 1) вхід – це запускання у виробничий процес різних речовин та сил природи (праці, засобів та предметів праці);
- 2) процес – це перетворення запущених (переданих) у процес виробництва ресурсів у новий продукт праці – готовий продукт;
- 3) вихід – виготовлення нового продукту праці (випуск).

Підсумовуючи вищевикладене, на нашу думку, взаємозв'язок основних

категорій, які визначають концептуальні основи сучасного бухгалтерського обліку витрат і результатів господарської діяльності, можна представити наступним чином:

1. Інтереси користувачів облікової інформації.
2. Цілі бухгалтерської звітності.
3. Характеристика облікової інформації.
4. Принципи обліку витрат та результатів господарської діяльності.
5. Методика обліку витрат та фінансових результатів.

Отже, можна зробити висновок, що сучасний бухгалтерський облік повинен бути гарантією повноти і достовірності, зрозумілим та доступним для споживачів інформації, базуватися на принципах адекватності відповідно до вимог різних рівнів управління підприємством.

При цьому облік витрат, доходів і результатів господарської діяльності передбачає розв'язання основних завдань, які узагальнені нами в табл. 1.3.

Таблиця 1.3.

Основні завдання організації обліку витрат, доходів і результатів господарської діяльності

Облік витрат	Облік доходів і фінансових результатів
Завдання організації:	
забезпечити правильність визначення і достовірність оцінки витрат;	забезпечити правильність визначення і достовірність оцінки доходів;
своєчасне, повне і достовірне відображення витрат в облікових регістрах;	своєчасне, повне і достовірне відображення в облікових регістрах доходів і фінансових результатів;
калькулювання собівартості випущеної продукції, виконаних робіт і послуг.	забезпечити правильне визначення фінансових результатів підприємства від різних видів діяльності.

На нашу думку, розглядаючи ці завдання відносно фінансового та управлінського обліку, необхідно виробити чітку відповідно до різних ознак класифікацію витрат і доходів господарської діяльності, яка вимагає додаткових досліджень і методичних розробок в даній області.

1.2. Класифікація витрат і результатів господарської діяльності в системі бухгалтерського обліку

Економічно обгрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації бухгалтерського обліку виробничої діяльності підприємств, оскільки від цього залежить здатність своєчасно і чітко управляти прибутком суб'єктів господарювання, можливість оперативного аналізу і прогнозування, а в кінцевому підсумку – обгрунтованість управлінських рішень.

Класифікація затрат – засіб для вирішення задач управління [95,с.24]. За словами Безруких П.С., під класифікацією затрат “... необхідно розуміти зведення всієї різноманітності затрат підприємства в нечисельні і економічно обгрунтовані групи, які б включали окремі затрати, близькі між собою або однорідні по визначених ознаках...” [13,с.62]. Ми надаємо перевагу визначенню Нападов-ської Л.В., яка стверджує, що “... класифікація затрат – це поділ їх на класи на основі певних загальних ознак об'єктів і закономірних зв'язків між ними” [123, с.112].

Метою класифікації затрат є виділення із загальної маси їх релевантної частини (частини, на яку можна вплинути в даний момент). Слід відмітити, що релевантними можна вважати тільки ті витрати, які зміняться в результаті прийнятого рішення [95, с.24].

Крім того, методологічно обгрунтована організація фінансового обліку фінансових результатів в значній мірі залежить від правильної класифікації витрат. Вона дає можливість точніше аналізувати, виявляти певні співвідношення між окремими видами витрат і розраховувати ступінь їх впливу на рівень рентабельності підприємств, в тому числі досліджуваної галузі. Відповідно дослідження поведінки витрат відіграє суттєву роль в плануванні, контролі і аналізі кінцевих фінансових результатів. Поняття “поведінка витрат” отримало широке застосування в теоретичних роботах по бухгалтерському обліку за кордоном, хоча у вітчизняній літературі прийнято говорити про

динаміку затрат. Ми вважаємо, що термін “поведінка витрат” є більш ємким і відображає не тільки динаміку, але і можливий статистичний стан тих чи інших витрат діяльності. Вивчаючи поведінку витрат, можна не тільки забезпечити достовірний розрахунок, але й використати облікову інформацію для їх прогнозування і регулювання.

Для вирішення поставлених завдань суттєве значення має вивчення досвіду класифікації витрат підприємств як основи для визначення фінансових результатів. “... Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення; для визначення собівартості продукції, тобто локальних затрат...” [161,с.288]. Однак слід зазначити, що класифікація витрат забезпечить правильний їх облік, раціональну організацію калькулювання собівартості продукції лише за умови її теоретичного і методичного обґрунтування та придатності для практичного застосування.

Оскільки витрати на виробництво відрізняються за складом, економічним призначенням, питомою вагою у виготовленні продукції, залежністю від обсягів випуску, то це зумовлює групування витрат за певними ознаками.

Як у вітчизняній, так і зарубіжній економічній літературі не існує єдиної думки щодо термінології, кількості і складу ознак класифікації виробничих витрат (див. додаток В). На основі вивчення та узагальнення різних поглядів відомих вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів щодо даної проблеми, серед яких необхідно виділити праці Бородкіна О.С. [22], Безруких П.С. [12, 31], Белого І.М. [14], Бутинця Ф.Ф. [32], Голова С.Ф., Єфіменка В.І. [46], Гуцайлюка З.В. [51], Друрі К. [58], Івашкевича В.Б. [75], Новиченка П.П. [130], Палія В.Ф., Вандер Віла [182], Сатубалдіна С.С. [155], Сопка В.В. [161, 164, 166], Хорнгрена Ч., Фостера Д. [196], Чумаченка М.Г. [200], Шеремета А.Д. [183] та багатьох інших рекомендуємо класифікувати витрати виробництва за ознаками, які відображені на рис. 1.9.

При цьому ми виходимо з того, що кожна група витрат за певними ознаками має свій практичний зміст і не може бути замінена будь-якою іншою.

Крім того, чим більше виділено класифікаційних ознак, тим вище ступінь пізнання об'єктів.

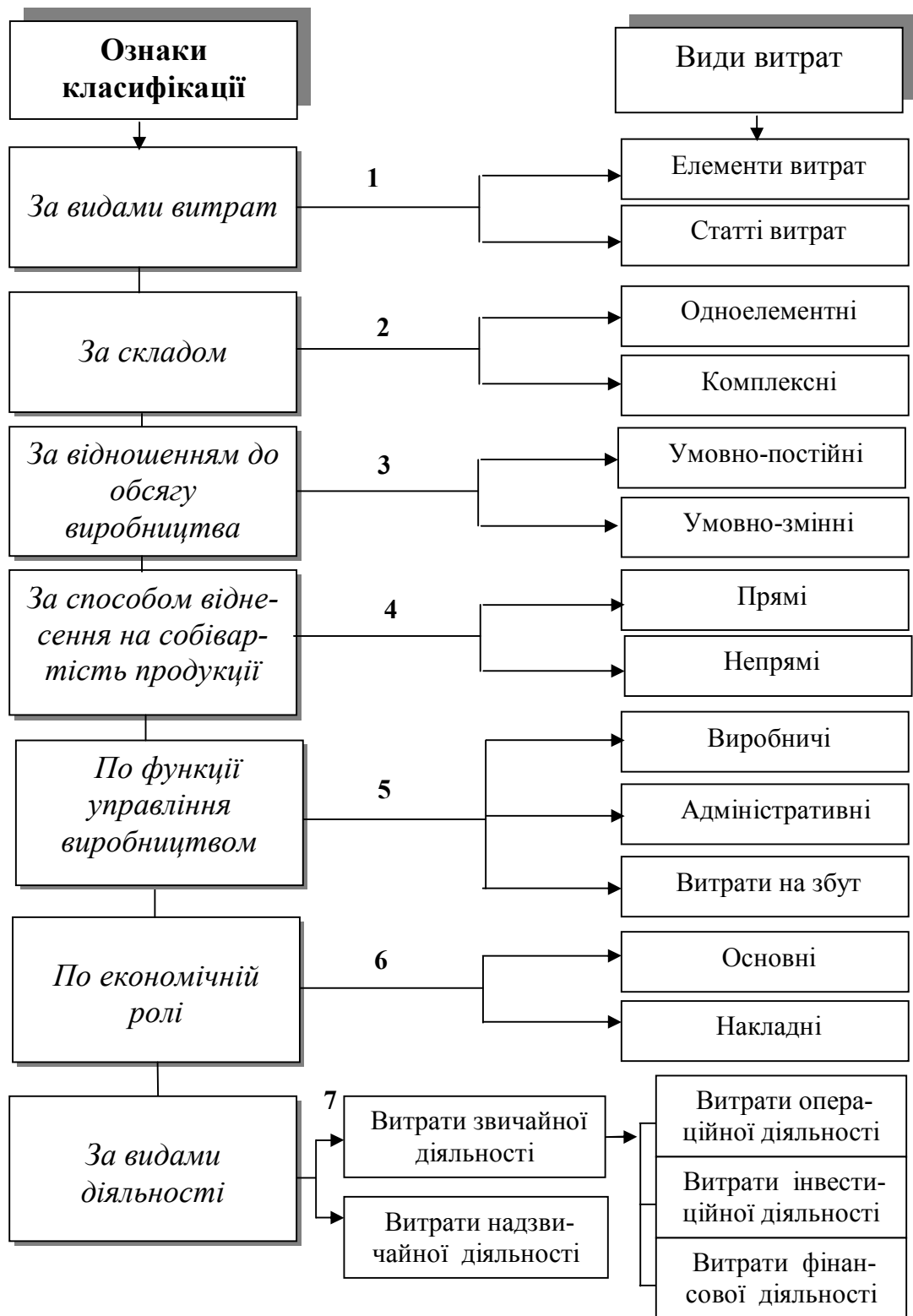


Рис. 1.9. Схема класифікації витрат в залежності від ознак групування

При плануванні і калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за економічними елементами і статтями калькуляції. Зокрема І.Я.Ламикін вважає, що "... поділ затрат по економічній ознаці на елементи обумовлений тим, що процес праці незалежно від будь-якої визначеної суспільної форми складається із цілеспрямованої діяльності чи самої праці; предмету, на який діє праця; і засобів праці..." [101,с.28]. Слід зазначити, що в основі групування витрат по елементах лежать економічно однорідні витрати незалежно від їх призначення і місця виникнення. Це означає, що витрати, які утворюють окремий елемент собівартості, включають витрати незалежно від виробництва того або іншого виду продукції. Така класифікація витрат ґрунтується на принципі їх участі у створенні вартості продукту. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" під елементом витрат розуміють "...сукупність економічно однорідних витрат" [144]. Безруких П.С. вважає, що економічний елемент "... це первинний однорідний вид затрат по основній діяльності господарюючого суб'єкта, який на рівні підприємства неможливо розділити на складові частини..." [12,с.214]. Ми погоджуємося з думкою Сопка В.В., що "... Елемент затрат – це відносно однорідний вид затрат, який характеризує в укрупненому вигляді використану форму речовин та сил природи, яку взято в управлінні економікою за вихідний момент та одиницю управління (нормування, планування, кошторисні роботи, калькулювання, облік, контроль, аналіз)..." [161,с.291] .

Таким чином, поелементне групування витрат дає можливість встановити потреби підприємства в основних і оборотних фондах; показує скільки і яких засобів витрачено незалежно від того, де вони вироблені і на що використані; характеризує структуру витрат. За словами Котова В.Ф. "... групування затрат по елементах дає вихідну основу для більш обґрунтованого визначення рентабельності продукції..." [97,с.48]. Крім того, поелементний розріз

витрат потрібний для визначення їх структури, питомої ваги окремих витрат у собівартості продукції, що в свою чергу, забезпечує підприємство інформацією про матеріало-, фондо- і трудомісткість виробництва. Заслужовує на увагу думка Сопка В.В., який зазначає, що дана класифікація витрат потрібна “... для визначення розміру національного доходу...” [161,с.291].

Визначаючи мету групування витрат за елементами, Пушкар М.С. вважає, що така класифікація використовується для “...визначення розміру оподат-ковуваного прибутку; визначення суми національного доходу держави; планування витрат (складання кошторисів); розрахунку різних економічних показників” [146,с.97]. Крім того, розподіл витрат по елементах дозволяє виявити якісні показники діяльності підприємства. Тому поелементне групування використовують для формування нормативної бази виробництва (встановлення нормативів витрат – перелік усіх витрат у грошовому вираженні).

Згруповані таким чином витрати є вихідними у формуванні практично всіх вартісних параметрів економіки, визначенні ефективності виробництва. “... В свою чергу, складання кошторису допомагає пов’язати план по собівартості з іншими розділами плану, визначити завдання по зниженню собівартості продукції, а також порівняти ефективність витрат на різних підприємствах і розробити міжгалузевий баланс, необхідний для планування цін...” [32,с.412].

В Україні прийнята єдина система елементів затрат відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” (стаття 21). В даний час витрати операційної діяльності, в тому числі цукрової промисловості, в системі фінансового обліку групуються за елементами, які відображені на рис. 1.10.

Результати порівняльного аналізу класифікації витрат за елементами в міжнародному масштабі представлені в додатку Д. Інформація додатку Д свідчить про те, що в цілому кількість елементів затрат на підприємствах

зарубіжних країн багаточисельна в порівнянні із вітчизняною класифікацією. Крім того, “...існують значні відмінності в залежності від функціональних рахунків (виробництво, транспорт, реалізація, фінанси і бухгалтерія, персонал, постачання, адміністрація)...” [172,с.78]. Це означає, що в зарубіжній практиці фінансового обліку (зокрема, Канада, США) в основу класифікації затрат по елементах покладений принцип місця виникнення витрат, що дозволяє згрупувати ці витрати по елементах в розрізі центрів відповідальності.

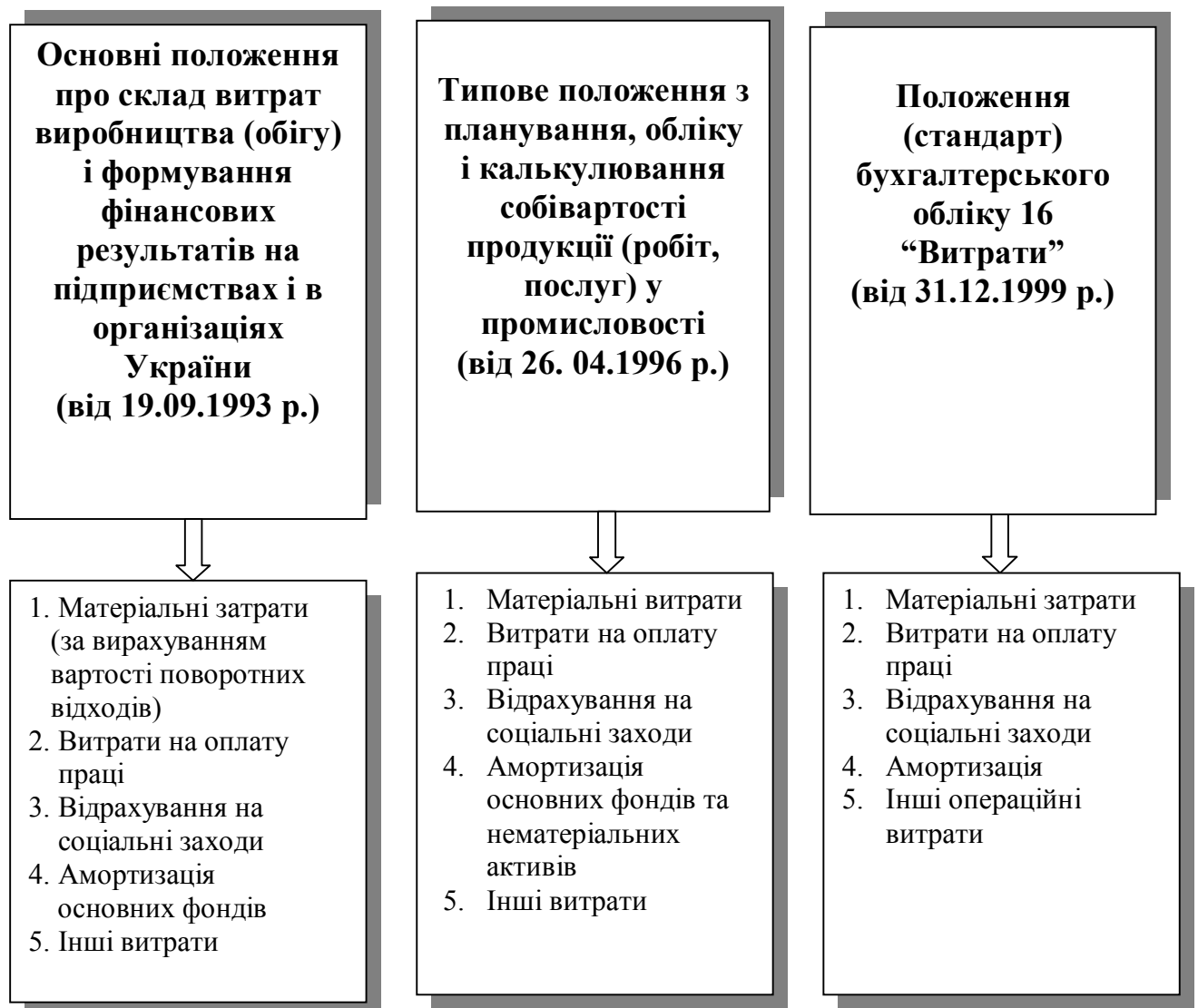


Рис. 1.10. Класифікація витрат за економічними елементами

В табл. 1.4. нами усистематизований склад витрат за окремими економічними елементами в даний час.

Слід зазначити, що в Україні згідно Положень (стандартів) бухгалтерського обліку елементи витрат не підлягають ні поширенню, ні скороченню і єдині для усіх підприємств незалежно від їх галузевої належності. В той же час, наприклад, на фірмах США діє принцип: коли питома вага якого-небудь елемента витрат незначна, то його виділяти нема змісту [172].

Таблиця 1.4.

Характеристика витрат за елементами

(складено на основі П(С)БО 16 “Витрати”)

Елементи витрат	Склад витрат операційної діяльності
Матеріальні затрати	Вартість витрачених у виробництві: сировини й основних матеріалів; купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів; палива й енергії; будівельних матеріалів; запасних частин; тари й тарних матеріалів; допоміжних та інших матеріалів
Витрати на оплату праці	Заробітна плата за окладами й тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування, відрахування на інші соціальні заходи
Амортизація	Сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
Інші операційні витрати	Витрати на відрядження, на послуги зв'язку, на виплату матеріальної допомоги, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо

Порівняльний аналіз елементів витрат на підприємствах Франції, Канади та

країн-членів Європейського Союзу (ЄС) виявив, що в складі елементів виділяється такий елемент як “Послуги зі сторони”. Ми вважаємо, що на промислових підприємствах, в тому числі досліджуваної галузі, є доцільним виділити із складу елемента “Інші операційні витрати” ще такий як “Роботи і послуги зі сторони”, що спробуємо довести. До даного елемента, на нашу думку, слід відносити такі витрати як:

- оплата робіт (послуг) консультаційного та інформаційного характеру, пов’язаних із забезпеченням виробництва продукції;
- плата за розрахунково-касове обслуговування;
- вартість послуг сторонніх організацій за перевезення вантажів і т.д.

При цьому слід враховувати, що коли частка якого-небудь елемента витрат порівняно мала, (наприклад, менше 5% загальної суми витрат), виділяти його недоречно.

Так, проаналізувавши структуру витрат операційної діяльності за економічними елементами на цукрових заводах ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” (див. додаток Е), ми встановили, що питома вага елемента “Інші операційні витрати” у загальній сумі операційних витрат у 1999 році становила 10,9%. Разом з тим, в складі інших операційних витрат частка витрат на оплату послуг сторонніх організацій, зокрема за транспортування вантажів, була досить значною (42%). Здійснені розрахунки свідчать про те, що в розрізі окремих цукрових заводів витрати на перевезення вантажів розподілились наступним чином: філія “Бучач” – в 1999 році величина вказаних витрат становила 548 тис. грн. або 8,3% від загальної суми операційних витрат; “Борщів” – 246 тис. грн. або 3,5%; “Козова” – 239,2 тис. грн. або 3,6%; “Ланівці” – 513,7 тис. грн. або 7,1%; “Поділля” – 157 тис. грн. або 2,3%; “Хоростків” – 489 тис. грн. або 5,2% відповідно. На основі вищенаведених даних є всі підстави стверджувати, що оскільки на таких цукрових філіях як “Бучач”, “Ланівці”, “Хоростків” питома вага витрат на перевезення вантажів перевищує 5% від

загальної суми операційних витрат, то є доцільним виділення в складі економічних елементів ще такого елемента як “Роботи і послуги зі сторони”.

При цьому слід зазначити, що оскільки згідно з П(С)БО 9 “Запаси” (п. 9) витрати на транспортування запасів до місця їх використання включаються у первісну вартість запасів, що придбані за плату, тому висловлена нами пропозиція щодо відокремлення на підприємствах досліджуваної галузі економічного елемента витрат операційної діяльності “Роботи і послуги зі сторони” відноситься лише до витрат на транспортування готової продукції.

Однак класифікація витрат за економічними елементами стосується лише системи фінансового обліку і не дозволяє розраховувати собівартість окремих видів продукції та встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства, не розкриває в повній мірі зв'язок витрат і результатів, а також не відображає мети і призначення виробничих витрат, їх доцільності. Разом з тим, вона забезпечує підприємство важливими даними про динаміку витрат (див. додаток Е), тому від цієї класифікації не варто відмовлятися.

Витрати пов'язані з виробництвом і збутом (реалізацією) продукції під час планування, обліку і калькулювання собівартості продукції до недавнього часу групувалися за статтями калькуляції, затвердженими Типовим положенням з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості [171]. Класифікація витрат за статтями калькуляції дає можливість врахувати витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції певного виду, з обслуговуванням обладнання, а також витрати по управлінню окремими підрозділами і підприємством в цілому; здійснювати контроль за цільовим витрачанням коштів; виявити резерви зниження собівартості продукції. Іншими словами, вона “... характеризує спрямованість та цілісність призначення окремих витрат...” [32,с.413], тому калькуляційні статті використовуються в обліку при складанні планових і звітних калькуляцій собівартості виробництва.

Перелік статей витрат, їх склад і методи розподілу між видами продукції

(робіт, послуг) визначаються галузевими інструкціями з врахуванням дії таких чинників:

- 1) ступінь економічної однорідності витрат, які об'єднані в статті;
- 2) питома вага окремих статей в загальній сумі витрат;
- 3) специфіка певної галузі: організація виробництва і різноманітність технологічних процесів;
- 4) номенклатура продукції, яка випускається;
- 5) можливість прямого або непрямого віднесення витрат на собівартість продукції.

Зокрема, у цукровій промисловості з цією метою використовують Методичні рекомендації з планування, обліку та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у цукровій промисловості, які були розроблені ще в 1990 р. і потребують негайного вдосконалення [111]. Крім того, в даний час відповідно до П(С)БО 16 “Витрати” перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції установлюється самим підприємством. Таким чином, формування номенклатури статей витрат залежить від особливостей облікової політики як на державному рівні, так і на рівнях окремих галузей та підприємств.

Якщо класифікація витрат за економічними елементами, як ми вже зазначали вище, є типовою для всіх галузей промисловості, то номенклатура калькуляційних статей в цукровій промисловості має свої особливості (додаток Ж). Насамперед, це стосується статті “Сировина та матеріали”, яка поділяється на цукрових заводах на окремі підстатті, зумовлені специфікою виробництва цукру. Як свідчать дані додатку Ж, серед статей калькуляції у собівартості цукру на цукрових філіях ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” провідне місце займають саме витрати на сировину – цукрові буряки. На основі розрахунків ми встановили, що їх питома вага у загальній величині витрат на виробництво цукру в 1999 році становила 69,7% відповідно, в тому числі

витрати на весь комплекс робіт, пов'язаних із заготівлею цукросировини склали 26,9% від собівартості випущеної продукції.

Разом з тим, детальний аналіз діючої на цукрових філіях ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” класифікації витрат по статтях калькуляції дає всі підстави вважати за необхідне внесення змін у формування їх номенклатури у відповідності з чинним законодавством.

Зокрема, з метою кращого відображення витрат палива та електроенергії на технологічні цілі пропонуємо на цукрових заводах відкривати дві калькуляційні статті: “Паливо на технологічні цілі”, “Електроенергія на технологічні цілі”. Ми встановили, що згідно П(С)БО 16 “Витрати” витрати на утримання машин і обладнання повинні відображатися в складі загально виробничих витрат. Тому відокремлення такої статті як “Утримання та експлуатація устаткування” є недоцільним в даний час. Проте результати проведеного аналізу собівартості виробництва цукру філіями ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” в 1998-1999 роках свідчать про те, що витрати на утримання та експлуатацію обладнання займають в середньому 10% від загальної величини витрат, а в період підготовки цукрових заводів до нового сезону цукроваріння їх величина сягає близько 30%. Виходячи з цього, ми вважаємо, що в сучасних умовах господарювання включення в перелік типових калькуляційних статей виробництва цукру такої статті як “Утримання та експлуатація обладнання” є обов'язковим на підприємствах досліджуваної галузі.

Крім того, на нашу думку, особливу увагу слід звернути на статтю “Відрахування на соціальні заходи”. Відомо, що дана стаття формується на основі встановлених діючим законодавством України певних нормативів відрахувань із заробітної плати на соціальне страхування, на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття, в Пенсійний фонд. Тому враховуючи нестабільність чинної нормативної бази, на наш погляд, доцільно

деталізувати статтю “Відрахування на соціальні заходи” в аналітичному розрізі вищенаведених відрахувань.

Таким чином, перелік і склад типових статей калькуляції виробничої собівартості цукру буде мати наступний вигляд:

- 1) витрати на сировину (в розрізі окремих підстатей – див. додаток Ж);
- 2) побічна продукція (вираховується);
- 3) допоміжні матеріали (в розрізі окремих підстатей);
- 4) паливо на технологічні цілі;
- 5) енергія на технологічні цілі;
- 6) основна і додаткова заробітна плата робітників;
- 7) відрахування на обов’язкове соціальне страхування;
- 8) відрахування до Пенсійного фонду;
- 9) відрахування на обов’язкове соціальне страхування на випадок безробіття;
- 10) утримання та експлуатація обладнання;
- 11) підготовка та освоєння виробництва;
- 12) загальновиробничі витрати.

На основі вищесказаного можна стверджувати, що розподіл витрат в розрізі статей калькуляції є логічним доповненням їх класифікації за економічними елементами. Тому взаємозв’язок калькуляційних статей і економічних елементів витрат слід розглядати двохсторонньо: по-перше, групування витрат за видами визначає необхідність у засобах виробництва, предметах і затратах праці; по-друге, дає можливість розрахувати собівартість продукції.

Ми вважаємо, що практичне впровадження зазначених вище змін в типову номенклатуру економічних елементів і калькуляційних статей витрат на виробництво цукру забезпечить:

- 1) покращення якості облікової інформації про затрати для всіх рівнів

управління підприємством;

2) посилення контролю за величиною витрат на переробку цукросировини і об'єктивністю розробки їх нормативів;

3) виявлення внутрішніх резервів підвищення ефективності цукрового виробництва.

Проте класифікація затрат лише за елементами і статтями калькуляції не дає можливості отримання потрібної інформації для прийняття управлінських рішень, що і зумовлює необхідність розробки нових підходів до групування витрат.

В даний час важливою ознакою класифікації витрат є їх розмежування за видами діяльності. При цьому всі витрати можна розподілити на дві групи: витрати звичайної діяльності та витрати надзвичайної діяльності. Разом з тим, в складі витрат звичайної діяльності виділяють витрати від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності.

По функції управління виробництвом витрати класифікують на виробничі, адміністративні, витрати на збут і інші операційні витрати. Виробничі – це затрати, які мають місце в процесі виробництва певної продукції, виконанні робіт чи наданні послуг (наприклад, сукупні витрати по переробці цукрового буряка). До адміністративних витрат відносяться всі загальногосподарські витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством. Витрати на збут включають витрати по реалізації (збуту) продукції (товарів, робіт, послуг). Слід зазначити, що згідно з П(С)БО 16 “Витрати” адміністративні витрати і витрати на збут не включаються до собівартості випущеної і реалізованої продукції. Сукупність всіх вищезазначених витрат утворює витрати операційної діяльності підприємства.

По економічній ролі в процесі виробництва витрати поділяють на основні і накладні. Під основними, за словами Шмідта Р.А. і Райта Х., розуміють затрати, які “...можуть бути легко ідентифіковані з конкретним продуктом або

виробничим процесом” [208, с.237]. Відповідно накладні витрати утворюються в зв'язку із організацією, обслуговуванням виробництва і управління ним. До основних витрат відносяться всі види ресурсів (сировина; основні і допоміжні матеріали; паливо на технологічні цілі; амортизація основних виробничих фондів; заробітна плата робітників, зайнятих у виробництві; відрахування на соціальні заходи), споживання яких пов'язане з випуском певної продукції. До складу накладних витрат підприємства відносять витрати, які передбачені пунктом 15 П(С)БО 16 “Витрати”.

За способом віднесення на собівартість продукції витрати поділяються на прямі і непрямі. Прямі витрати – це витрати, які можуть бути віднесені на окремі об'єкти калькулювання безпосередньо на підставі первинних документів. На відміну від прямих витрат, непрямі не пов'язані із виробництвом окремих видів продукції, а тому не можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. При цьому вираз “економічно доцільним шляхом” означає, що при вирішенні питання про віднесення витрат до певного об'єкта слід керуватися принципом співвідношення витрат і вигод [46, с.218]. Слід відмітити, що всі сукупні прямі витрати на виробництво продукції (прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати) входять до складу основних витрат.

За відношенням до обсягу виробництва продукції витрати поділяються на постійні і змінні. Така класифікація з різною широтою досліджена в працях як зарубіжних, так і вітчизняних вчених-економістів [26; 32; 46; 75; 123; 130; 161; 183; 196; 205; 218]. При цьому слід відмітити, що важливим аспектом теорії даного групування витрат є проблема умовності вищезазначеного поділу. Так, на думку Івашкевича В.Б., доцільно розрізняти умовно-постійні і змінні витрати [75, с.48]. Деякі автори [12, 161] пропонують такі витрати називати умовно-постійними та умовно-змінними. На наш погляд, саме такий підхід найбільш правильно розкриває поняття постійних і змінних витрат, оскільки в чистому

виді вони не проявляються.

Умовно-постійні – це витрати, абсолютна величина яких залишається практично незмінною при збільшенні чи зменшенні обсягу виробництва продукції, тобто не залежить від ділової активності підприємства (наприклад, амортизація основних фондів, плата за оренду). Умовно-змінні витрати зростають або зменшуються пропорційно до обсягів виробництва, тобто залежать від ділової активності суб'єкта господарювання (наприклад, прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці).

Крім того, детальний аналіз теоретичних підходів західних вчених-економістів щодо класифікації витрат по відношенню до обсягів виробництва дозволив нам зробити висновок, що в залежності від процентного співвідношення змін затрат і обсягів випуску продукції умовно-змінні витрати доцільно розподіляти на пропорційні і непропорційні. Непропорційні витрати, в свою чергу, можуть бути прогресивними, тобто їх зростання випереджає ріст обсягів виробництва (витрати на оплату праці виробничих виробників по відрядно-прогресивній системі), і дегресивними – зростання витрат відстає від збільшення кількості випущеної продукції (витрати на технологічне паливо, воду, електроенергію). Графіки поведінки пропорційних, прогресивних і дегресивних витрат в залежності від зміни обсягів виробництва представлені нами на рис. 1.11.

На основі узагальнення опрацьованої інформації ми прийшли до висновку, що класифікація витрат на умовно-постійні та умовно-змінні забезпечує прогнозування обсягів виробництва продукції, витрат і прибутків підприємства, посилення контролю за суттєвими відхиленнями фактичних даних від нормативних. Проте вищезазначене групування затрат досі не знайшло широкого впровадження у вітчизняному обліку. Зокрема, про це свідчать результати детального вивчення нами практики облікової роботи цукрових філій ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс”.

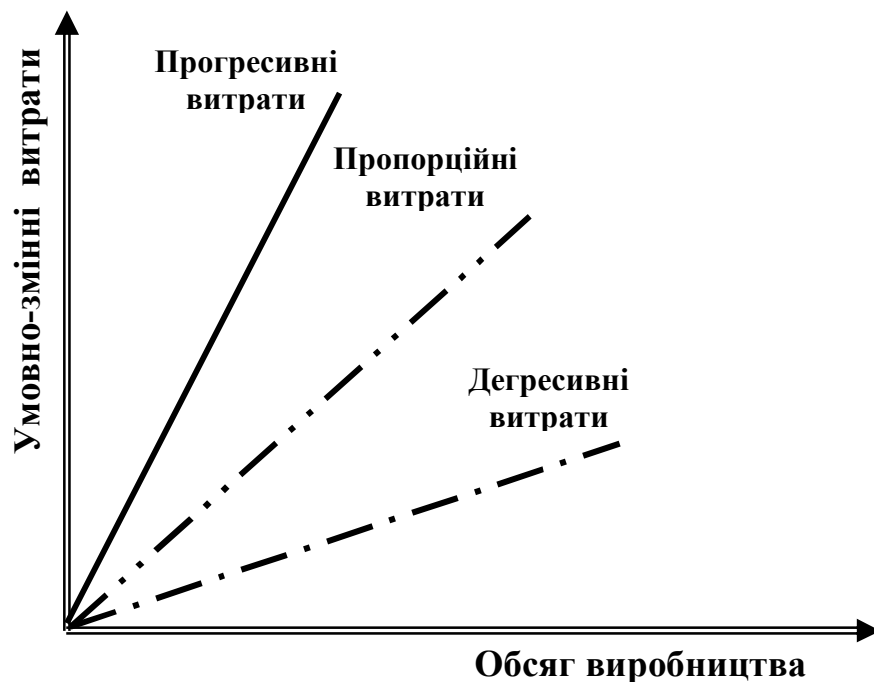


Рис. 1.11. Графіки поведінки умовно-змінних витрат

Спосіб класифікації витрат також залежить від конкретного завдання, яке стоїть перед керівником. Як стверджує Данилочкіна Н.Г. “... класифікація затрат повинна бути пов’язана із специфікою конкретних завдань...” [95,с.25]. Враховуючи сказане вище, можна виділити три напрямки групування витрат, “...в основу якого покладено принцип: різні витрати для різних цілей” [46, с.213].

Поділ витрат згідно поставлених цілей (завдань) управління в системі обліку представлений схематично на рис.1.12.

На основі наукового дослідження вітчизняного та зарубіжного досвіду [26; 46; 58; 95; 123; 148; 182] щодо даної проблеми ми прийшли до висновку, що основні цілі (завдання) управлінського персоналу господарюючих суб’єктів доцільно розподілити наступним чином:

- калькулювання собівартості виробленої продукції і розрахунок фінансового результату;
- прийняття управлінських рішень;

- забезпечення контролю і регулювання за виробничою діяльністю окремих підрозділів підприємства.

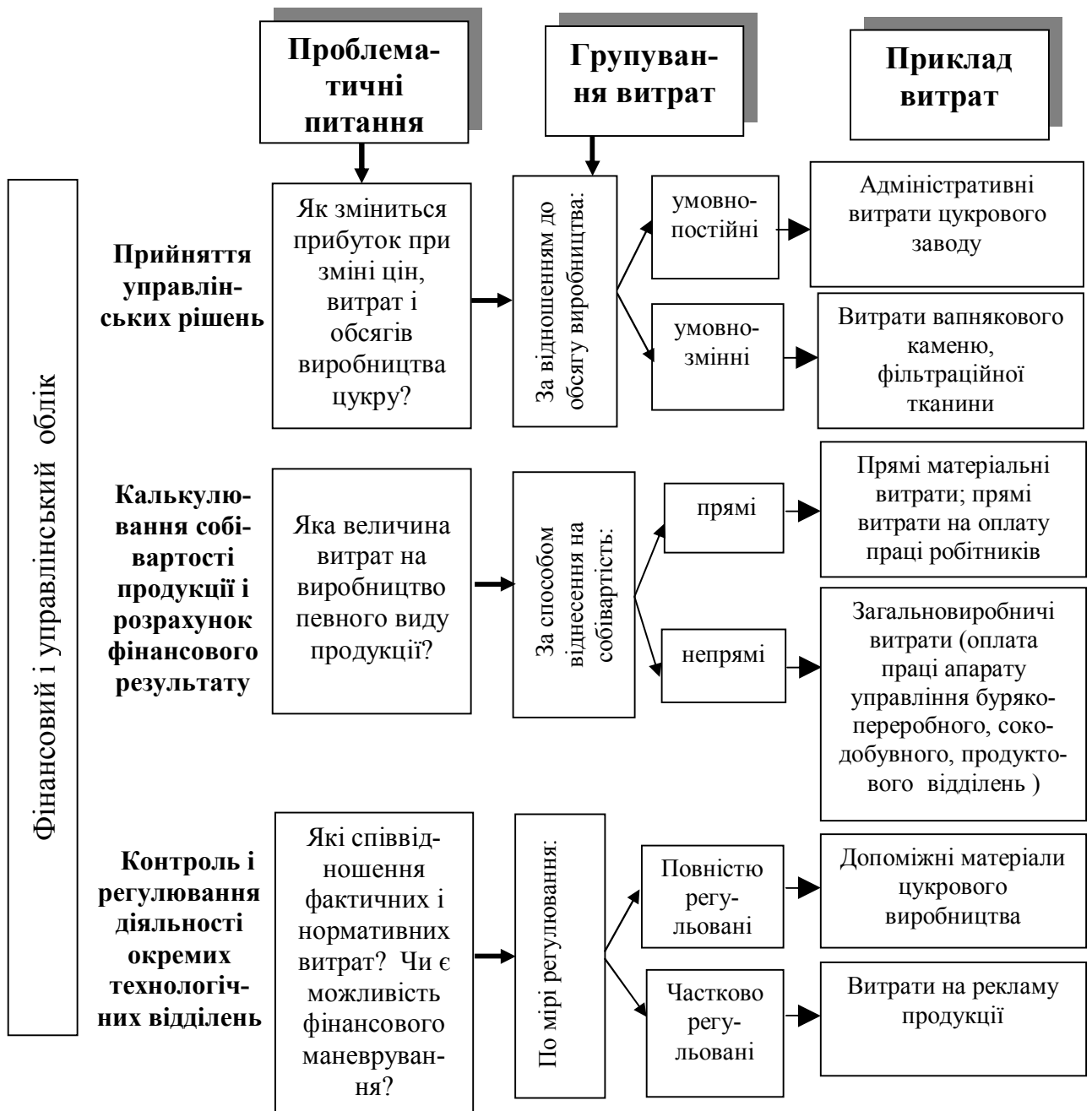


Рис.1.12. Принципова схема взаємозв'язку класифікації витрат цукрового виробництва із конкретними завданнями управління

Слід зазначити, що поряд із групуванням витрат важливе значення має і класифікація доходів підприємства. У відповідності із вимогами Положення

(стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” доходи підприємства класифікуються за різними ознаками. Зокрема, класифікація доходів в залежності від виду діяльності детально розглянута нами у другому розділі дисертаційного дослідження. Однак, ми вважаємо, що такий підхід до групування доходів в системі бухгалтерського обліку є досить узагальненим і потребує додаткового вивчення.

На основі опрацювання цілого ряду літературних джерел [4;19;25;32;103;128;194], нам вдалося систематизувати різні види результатів господарської діяльності у відповідності з певними класифікаційними ознаками. З переліку основних ознак, які розглядаються в даних наукових працях, зупинимось детальніше на розгляді тих, які не отримали широкого розповсюдження на вітчизняних підприємствах.

Так, по відношенню до характеру оподаткування, доцільно розрізняти прибуток, який підлягає оподаткуванню і прибуток, який не підлягає оподаткуванню. Такий поділ відіграє важливу роль у формуванні податкової політики підприємства, оскільки дає можливість оцінити альтернативні господарські операції з позиції кінцевого їх ефекту [19, с.20].

У міжнародній практиці бухгалтерського обліку розрізняють позитивний прибуток і негативний прибуток (збиток). У вітчизняній економічній літературі така термінологія зустрічається досить рідко. На нашу думку, цікавим є поділ прибутку у відповідності із складом елементів, які його формують. В даному випадку розрізняють маржинальний прибуток, валовий прибуток і чистий прибуток. При цьому під маржинальним прибутком розуміють величину доходів від операційної діяльності, зменшену на суму змінних витрат. Валовий прибуток – це сума чистого доходу підприємства від операційної діяльності за мінусом постійних і змінних витрат. Чистий прибуток представляє собою величину валового прибутку за вирахуванням суми податкових платежів.

Підсумовуючи вищезазначене, слід відмітити, що кожне підприємство

має повну самостійність у визначенні класифікаційних ознак, тобто використовує таку систему групування витрат і результатів господарської діяльності, яка для нього є найзручнішою. При цьому таких ознак має бути стільки, щоб можна було за їх допомогою отримати найбільш повну інформацію для задоволення потреб різних рівнів управління, що є новим явищем у вітчизняному обліку витрат і доходів виробництва.

На нашу думку, саме такий підхід до класифікації витрат і результатів господарювання забезпечить на підприємствах цукрової промисловості ефективну організацію їх обліку та аналізу, що спробуємо довести в наступних розділах наукового дослідження. Зокрема, методичні проблеми обліку витрат та результатів господарської діяльності буде розглянуто в другому розділі дисертаційної роботи.

Висновки до першого розділу

В першому розділі дисертаційного дослідження розглянуто та уточнено роль, мету і особливості бухгалтерського обліку і аналізу господарської діяльності в сучасній економічній системі. На основі вивчення праць відомих вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів щодо визначення місця сучасного бухгалтерського обліку в системі управління, розроблено його традиційну модель. Значна увага приділена узагальненню різних категорій споживачів облікової інформації, порівняльному аналізу фінансового і управлінського обліків за усистематизованими ознаками, дослідженню методологічних основ їх взаємозв'язку. Розкрито теоретичні основи понять “витрати” і “доходи” як об'єктів обліку та аналізу. Визначено основні особливості цукрового виробництва, які безпосередньо впливають на організаційну побудову обліку та аналізу витрат і результатів господарської діяльності підприємств даної галузі.

Важливою передумовою ефективної організації бухгалтерського обліку на підприємстві є економічно обґрунтоване групування витрат за різними класифікаційними ознаками. В результаті проведеного дослідження нами вдосконалено класифікацію витрат з врахуванням особливостей цукрового виробництва.

Основні результати даного розділу дисертаційного дослідження опубліковані в наукових працях [174; 175; 181].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ ПРОБЛЕМИ ОБЛІКУ ВИТРАТ ТА РЕЗУЛЬТАТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Облік витрат господарської діяльності

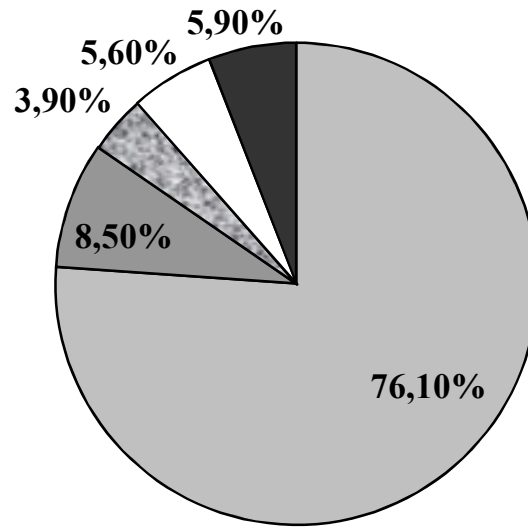
Головною метою операційної діяльності будь-якого підприємства є виробництво продукції, її реалізація та одержання прибутку. Разом з тим, однією з найважливіших стадій кругообігу засобів підприємств цукрової промисловості виступає виробничий процес, характерною особливістю якого є формування собівартості продукції. При цьому слід відмітити, що необхідною умовою успішного функціонування суб'єктів господарювання в умовах ринку є раціонально організований облік всіх витрат на виробництво певного виду продукції, який забезпечує на підприємствах дієвий контроль за використанням основних засобів, виробничих запасів, коштів та інших активів.

Особливості синтетичного і аналітичного обліку виробничих витрат цукрової промисловості визначаються комплексом технологічних процесів виробництва цукру та їх послідовністю (див. додаток Б). Виходячи з цього, на підприємствах досліджуваної галузі використовують однопередільний (простий) метод обліку витрат, згідно з яким собівартість однієї тонни цукру розраховується шляхом ділення величини всіх виробничих витрат звітного періоду на загальний обсяг випуску готової продукції.

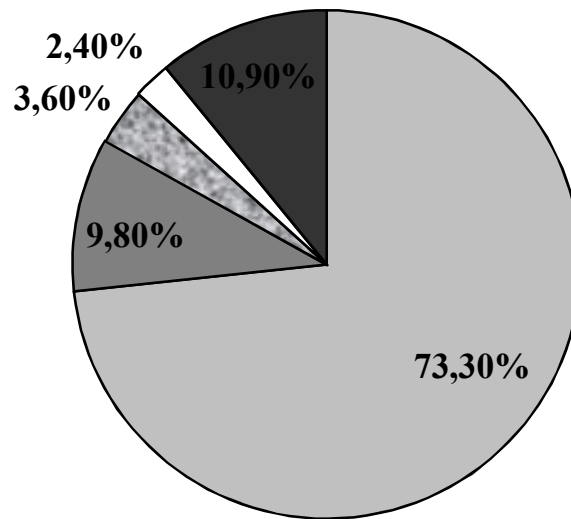
Структуру витрат операційної діяльності по економічних елементах в 1998-1999 роках на підприємствах ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” представлено на рис. 2.1.

Цукрова промисловість є однією із найбільш матеріаломістких галузей. За даними цукрових заводів ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” матеріальні витрати в 1998 році становили в середньому 76,1% у собівартості цукру і 73,3 % від загальної величини операційних витрат у 1999 році відповідно.

1.01.1999 р.



1.01.2000 р.



■ матеріальні затрати

■ витрати на оплату праці

■ відрахування на соціальні заходи

■ амортизація

■ інші операційні витрати

Рис. 2.1. Структура витрат операційної діяльності по економічних елементах на цукрових заводах ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” (складено на основі даних додатку Е)

В розрізі окремих цукрових заводів цей показник в 1998 році був в межах від 59,2 % на філії “Хоростків” до 88,2% на філії “Козова”; в 1999 році від 53,2% на філії “Поділля” до 83,7% на філії “Бучач” (див. додаток Е).

На виробництво 1 тонни цукру в Україні в середньому витрачається 8-9 тонн цукрового буряка, а при пониженій цукристості сировини розхід ще більший. За даними асоціації “Тернопільцукор” вихід цукру в 1998-1999 рр. відповідно становив 11,68% та 12,03% (або на виробництво 1 тонни цукру витрачено відповідно 8,58 тонн та 8,36 тонн цукросировини). Для порівняння зазначимо, що в Німеччині, Франції, Австрії 1 тонну цукру виробляється з 6,5-7 тонн цукрових буряків

Цукрові заводи заготовляють тільки один вид сировини – цукровий буряк, який, починаючи з 1994 року, поступає на давальницьких умовах від бурякосіючих господарств, одноосібних господарів і фермерів. На початку року бурякосіючі господарства й цукрові заводи укладають угоди на виробництво, вивезення та переробку коренів. Порядок збирання, вивезення, приймання і визначення якості цукросировини регламентується технологічним регламентом “Приймання і зберігання цукрових буряків”.

Відомо, що успіх роботи цукрового заводу знаходиться в прямій залежності від якості сировини, яка надійшла, від вмісту в ній цукру. Проте обсяг заготівлі цукрових буряків не залежить від самого цукрового заводу. На відміну від інших галузей в цукровій промисловості приймають і транспортують величезні маси цукросировини. Ці операції здійснюються через спеціально обладнані бурякоприймальні пункти із власним штатом працівників. Операції по прийманню, зберіганню і транспортуванню сировини потребують значних витрат, які разом із вартістю буряка визначають основну частку собівартості продукції.

За нашими розрахунками, у структурі собівартості цукру в Україні в 1996-2000 рр. вирощування цукрових буряків займало близько 60%, переробка – 35% і витрати на реалізацію – 5%. Це свідчить про те, що основні резерви зниження витрат бурякоцукрового виробництва в даний час зосередженні у сільському

господарстві: ціна на цукрові буряки значною мірою визначає ціну на цукор.

Таким чином, заготівельна собівартість цукрових буряків складається із закупівельної ціни, витрат на їх заготівлю, приймання, зберігання, транспортування. Разом з тим, сьогодні зростає актуальність впливу витрат на заготівлю, зберігання сировини і формування кагатів на собівартість цукру. Це насамперед обумовлено тим, що господарства, які виробляють цукрові буряки переходять на ринкові відносини, тому вартість закупівельної сировини буде змінюватись від сезону до сезону.

Практика свідчить, що обліковий процес переробки цукрового буряка на будь-якому цукровому заводі поділяється на три етапи:

- перший – облік цукру-сировини на бурякоприймальному пункті;
- другий – облік у технологічних відділеннях виробництва цукру;
- третій – облік у фінансовій та управлінській бухгалтерії підприємства.

Структура наявної документації з обліку цукрових буряків обумовлюється масовістю їх надходження за порівняно короткий проміжок часу, а також великою кількістю бурякоздавальників як фізичних, так і юридичних осіб.

Основним первинним документом по обліку заготівлі цукрового буряка на цукрових заводах є товарно-транспортна накладна (спеціалізована форма №1-ТП(буряк)). В даній накладній обліковуються такі параметри як кількість отриманої сировини, дата та час здачі, вага тари. На момент розвантаження буряка здійснюють взяття проби для визначення його забрудненості і цукристості. Результати аналізу відображають в акті до товарно-транспортної накладної про відбір проб цукрового буряка для визначення загальної забрудненості і цукристості (форма №ЗСВ-2). Цей акт доцільно складати у 2-х екземплярах. Проте практика свідчить, що з метою зменшення трудомісткості облікових робіт найчастіше вказаний акт виписується в 1-му екземплярі, який залишається на бурякоприймальному пункті. Отже, в такому випадку бурякосіючі господарства не отримують інформації про якість зданої сировини.

Ми вважаємо, що з метою усунення вказаних недоліків і забезпечення

оперативного обліку забрудненості та цукристості цукрових буряків в розрізі кожного здавальника на бурякоприймальних пунктах слід вести журнал обліку якості цукросировини, типова форма якого представлена в додатку 3. Таким чином, в одному документі буде зібрана інформація про якість зданої сировини за кожен день по автомашинах і в цілому за сезон по кожному бурякозіячому господарству. Ці дані також можна використати для оперативного контролю за достовірністю обліку приймання цукрових буряків на конкретному цукровому заводі.

Відображення в журналі інформації про забрудненість буряка зеленою масою дозволить підприємствам покращити контроль за якістю цукросировини. Адже ці негативні фактори призводять до значних втрат цукру в цукрових буряках під час зберігання. Згідно з Інструкцією по хіміко-технологічному контролю і обліку цукрового виробництва наявність 1% зеленої маси у сировині знижує якість дифузійного соку на 0,4-0,5% і підвищує вміст сахарози в меласі на 0,2% [78,с.51].

На кожному бурякоприймальному пункті щоденно складаються такі документи:

- відомість обліку надходження цукрового буряка на заготівельний пункт по місцях його укладки (форма №3 СВ-4);
- відомість обліку цукрового буряка, який направляється із кагатів в бурячну (форма №3 СВ-5);
- відомість обліку руху цукрових буряків в кагатах і бурячній (форма №3 СВ-6);
- відомість обліку руху цукрових буряків на заводі (форма №3 СВ-10);
- відомість обліку руху цукрових буряків на бурякоприймальному пункті (форма №3 СВ-9);
- акт про кагатування цукрових буряків (форма №3 СВ-12);
- акт про кількість переданих і перероблених цукрових буряків (форма №3 СВ-10а);
- акт кінцевих розрахунків за прийнятий цукровий буряк з врахуванням

цукру в ньому (форма №3 СВ-13).

Отже, процес приймання та заготівлі цукросировини є дуже трудомістким. Ми встановили, що у наведених документах реквізити часто дублюються, а деякі важливі аспекти не знаходять свого відображення. Наприклад, у перелічених документах доцільно, на нашу думку, відобразити не тільки дані про загальну забрудненість буряків, але й про забрудненість зеленою масою. Такі документи як відомість по формі №3 СВ-4 і по формі №3 СВ-5 недоцільно вести на підприємствах даної галузі, оскільки вони служать для заповнення відомості (форма №3 СВ-6), яка має ті ж показники. Використання згаданих відомостей лише ускладнює облік.

Особливу групу затрат при переробці цукрових буряків складають втрати сировини при зберіганні, транспортуванні і переробці, які обумовлені технологічними особливостями і якістю сировини. Ці втрати мають суттєвий вплив на собівартість цукру. На даний час підприємства досліджуваної галузі використовують норми втрат буряків і цукру при зберіганні і транспортуванні, які встановлені Інструкцією по нормуванню втрат бурякомаси і цукру в бурякоцукровому виробництві [76].

Так, по підприємствах ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” втрати сировини при зберіганні і транспортуванні в середньому в 1999 році фактично становили 3,97% від маси цукрових буряків, а нормативна їх величина – 4,48%; втрати цукру відповідно склали – 1,48% і 1,52%. Отже, фактично втрати цукросировини на цукрових заводах Тернопільської області були на 0,51% менші від нормативних. Внаслідок цього було додатково отримано близько 5500т цукрових буряків або 660т цукру (розрахунки зроблено на основі даних додатку II).

На цукрових заводах втрати цукросировини у процесі зберігання і транспортування відображаються у таких документах як:

- відомість обліку руху цукрових буряків в кагатах і бурячній (форма №3 СВ-6);
- акт про кількість переданих і перероблених цукрових буряків (форма

№3 СВ-10а).

Як показали дослідження, діючий облік охоплює лише 50% втрат цукросировини від приймання до її переробки. З метою забезпечення оперативності обліку втрат цукрових буряків і цукру рекомендуємо запроваджувати на підприємствах досліджуваної галузі добові рапорти про втрати цукру у виробництві й декадні звіти про втрати буряків, які запропонував Гуцайлюк З.В. [49].

На нашу думку, для обмеження понаднормативних втрат сировини на цукрових заводах їх необхідно регулювати через механізм оподаткування. Для цього на суму цих втрат цукрових буряків повинен збільшуватися оподатковуваний прибуток.

Особливості технологічного процесу виробництва цукру зумовлюють широке використання допоміжних матеріалів, загальна кількість яких сягає понад 3 тисячі найменувань [48,с.28]. Слід зазначити, що до допоміжних матеріалів в цукровій промисловості відносять вапняковий камінь, фільтрувальне полотно, дифузійні ножі, соляну кислоту, соду і ін. Дані асоціації “Укрцукор” свідчать про те, що з року в рік питома вага допоміжних матеріалів в собівартості переробки цукру зростає. Так, якщо в 1993 році вона становила 1,9%, в 1994 р. – 3,7%, в 1995 р. – 5,2%, то в 1996 р. – 5,8% і в 1997 р. – 5,8% відповідно [64, с.72].

В сукупності допоміжних матеріалів найбільшу частку займає вапняковий камінь, з якого отримують вапно (вапнякове молоко) для очищення бурякового соку. Витрати вапнякового каменю обліковуються і контролюються як по його вазі, так і у відсотках до ваги перероблених буряків. По цукрових заводіх ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” витрати вапнякового каменю в 1998-1999 роках становили 8,5% та 7,9% від маси переробленого цукрового буряка при плановій величині 7,3% відповідно. На основі дослідження ми встановили, що перевитрати вапняного каменю спостерігались на цукрових заводах і в попередні роки (додаток К).

Враховуючи зазначене вище, на нашу думку, доцільно здійснювати

розрахунок відхилень від норм витрачання допоміжних матеріалів не в загальному по технологічному процесі виробництва цукру, як це практикується на підприємствах цукрової промисловості, а в розрізі окремих відділень (стадій) виробництва. Наприклад, вапняковий камінь використовується не лише у сокоочисному відділенні, а й при зберіганні буряків в кагатах. Значні втрати вапнякового каменю спостерігаються при його зберіганні, розвантаженні і навантаженні (близько 2% від загальної кількості). Порядок розрахунку відхилень від норм витрачання вапнякового каменю приведено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1.

Розрахунок відхилень від норм витрачання вапнякового каменю у виробництві на ВАТ “Козівський цукровий завод” в 1998 році

Перероблено буряків, тонн		Питома вага вапнякового каменю, %		Витрачання вапнякового каменю, т		Відхилення, тонн	Причини відхилень (код)
По нормі	Фактично	По нормі	Фактично	По нормі	Фактично		
120837	120900	7,4	8,7	8941,9	10518,3	+1576,4	03.08.04

На нашу думку, складність обліку фактичних і нормативних витрат допоміжних матеріалів цукрового виробництва полягає в тому, що ці норми встановлюються в розрахунку на 1 тону перероблених буряків, а не на 1 тону отриманого цукру. На основі дослідження ми встановили, що нормативна якість

перероблених буряків рідко співпадає із фактичною їх величиною. Тому слід здійснювати перерахунок нормативних витрат з врахуванням фактичної кількості перероблених буряків. А вже тоді фактичні витрати допоміжних матеріалів на 1 тону цукрових буряків, які можна зіставляти з витратами по нормі, визначають шляхом ділення фактичної кількості допоміжних матеріалів на кількість перероблених буряків.

Важливе місце у структурі матеріальних витрат на виробництво цукру мають витрати на паливо та енергію. Усі цукрові заводи Тернопільської області мають власні ТЕЦ. Основною їх продукцією є пара для виробництва цукру, попутною – електроенергія. Вони включаються у склад виробничих витрат за

фактичним обсягом використання та їх собівартістю.

За даними ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” в 1998 – 1999 роках палива витрачалося відповідно 6,08% і 6,14% до маси перероблених буряків.

Найбільш пріоритетне завдання для цукрових заводів в даний час – зменшення питомих витрат тепла на технологічні потреби, бо на його виробництво витрачається близько 85% від використаного палива. Дані вибіркового аналізу собівартості переробки 1т цукрових буряків на цукрових філіях “Тернопільський агропромисловий комплекс” свідчать, що фактично питомі витрати умовного палива на виробництво цукру перевищують мінімально необхідні на 30-100% або від 1% до 3,5% до маси перероблених буряків.

Витрати палива обліковуються і контролюються як по його вазі, так і в процентах до ваги перероблених цукрових буряків. Виробництво пару не калькується, а списується безпосередньо по елементах затрат на рахунки витрат основного виробництва.

Одним із напрямків вдосконалення обліку паливно-енергетичних ресурсів на підприємствах досліджуваної галузі є визначення оптимальних норм їх витрачання на одиницю перероблених цукрових буряків та на одиницю готової продукції.

Слід зазначити, що в цукровій промисловості одночасно із основною продукцією цукром отримують попутну продукцію – жом і мелясу (кормову патоку). Характерно те, що раніше вони вважались виробничими відходами, але відповідно до Типового положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості були переіменовані у попутну продукцію [171]. На нашу думку, виходячи із технологічних особливостей виробництва цукру, таке твердження є помилковим. Ми вважаємо, що отримані в процесі виробництва продукти слід вважати попутними лише тоді, коли вони мають право на самостійне існування в якості основних. Іншими словами: якщо є такі підприємства, де ці ж продукти виробляються в якості основних. Всі інші види вторинних ресурсів – відходи виробництва. Отже, у

цукровій промисловості виробничими відходами є: жом сирий та меляса. До викидів виробництва, які в даний час практично не використовуються, пропонуємо віднести – фільтраційний осад, кислі жомові води, відсів вапнякового каменю, сажу і шлаки ТЕЦ і котельних та ін.

Жом і меляса призначаються як для відпуску бурякоздавачам, так і для реалізації на сторону. Їх особливістю є те, що вони виступають самостійними цінностями у момент їх отримання. Тому жом і меляса не потребують додаткової обробки і самостійно не калькуються. Їх вартість, обчислена за відпускними цінами на основі попиту та пропозиції із врахуванням споживних властивостей продукту, вираховується із собівартості основної продукції. Тому точна оцінка та облік жому і меляси важливі тим, що вони впливають на величину матеріальних витрат [49, с.21].

Обсяги виробництва жому та меляси на цукрових заводах Тернопільської області в 1996-1999 роках приведені в додатку Л.

Жом – це стружка цукрового буряка, що залишається після виділення з неї цукру. Оскільки діюча технологія не дозволяє повністю вилучити цукор із стружки, то остання представляє собою подрібнений цукровий буряк з пониженим вмістом цукру. Масу свіжого жому визначають щодоби, зважуючи його на вазі при транспортуванні до жомосховища. Проте на окремих цукрових заводах масу жому розраховують теоретично: на рівні 70-83% від ваги перероблених цукрових буряків при вмісті 6,5% сухих речовин. Отже, в залежності від зміни вмісту в цукровому буряці корисних речовин змінюється відповідно процентне співвідношення кількості отриманого жому і кількості перероблених буряків. Зокрема, здійснені розрахунки свідчать, що при виробництві цукру вихід жому в середньому по цукрових філіях ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” становив 76% від маси вихідної сировини.

Для оприбуткування жому із виробництва використовують такі первинні документи:

- 1) спеціальний акт по формі №1 -Ж ;

- 2) акт на передачу жому по формі №5-Ж, якщо жом передається безпосередньо;
- 3) відомість випуску із виробництва сухого жому по формі №9-Ж.

Меляса в цукровиробництві оприбутковується по кількості з врахуванням вмісту в ній цукру. В хімічній лабораторії цукрового заводу ведеться технологічний журнал виробітку меляси (форма №П-2), на основі якого складається акт на оприбуткування маляси (форма №П-3). Вихід меляси по досліджуваних заводах в 1998-1999 роках складав в середньому 4,13% та 4,09% до ваги переробленого буряка. Кількість меляси визначають шляхом зважування її перед викачуванням в баки (резервуари), а вміст цукру визначають в лабораторії. Підприємства цукрової промисловості зацікавлені у зменшенні кількості цукру в мелясі, оскільки від цього залежить вихід цукру. Так, на цукрових заводах Тернопільської області в 1998-1999 роках вміст цукру в мелясі складав в середньому 2,18% та 2,02%.

На нашу думку, одним із шляхів вдосконалення обліку відходів цукрової промисловості є затвердження вільних цін на їх реалізацію. До недавнього часу ціну встановлювали, виходячи з рівня сировинних витрат, який останнім часом значно зріс у зв'язку з підвищенням закупівельних цін на цукровий буряк. Вільні ринкові ціни на жом і мелясу повинні визначатися самим цукровим заводом і це буде сприяти зацікавленню підприємства у підвищенні споживчих властивостей цих продуктів (ощадливому їх зберіганню).

Оскільки, в собівартості цукру матеріальні витрати становлять близько 75% відправним моментом побудови обліку матеріальних витрат на підприємствах цукрової промисловості є вибір методу оцінки матеріальних запасів.

Слід відмітити, що при відпуску запасів у виробництво, продаж та іншому вибутті оцінка їх здійснюється за одним з таких методів:

- 1) ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів;
- 2) середньозваженої собівартості;
- 3) собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО);
- 4) собівартості останніх за часом надходження запасів (ЛІФО);

- 5) нормативних затрат;
- 6) ціни продажу [142].

Для порівняння зазначимо, що відповідно до міжнародних стандартів обліку, зокрема, МСБОН² “Оцінка та відображення матеріально-виробничих запасів в контексті формування фактичної собівартості” в практиці бухгалтерського обліку допускається використання чотирьох найважливіших методів списання руху вартості запасів:

- 1) метод суцільної ідентифікації (specific cost identification);
- 2) метод середньої вартості (average cost);
- 3) ФІФО (перша партія в прихід – перша партія в розхід, first-in-first-out);
- 4) ЛІФО (остання партія в прихід – перша партія в розхід, last-in-first-out).

Вартість витрачених в процесі виробництва матеріальних цінностей відноситься на собівартість і, відповідно, зменшує оподатковувану базу по податку на прибуток. Звідси випливає, що методи оцінки суттєво впливають на витрати і на фінансові результати діяльності підприємств. Тому правильність вибору методу оцінки на даний час є актуальною проблемою. В міжнародному масштабі фірми самостійно обирають для себе методи оцінки матеріалів в залежності від ринкової кон'юнктури. Так метод ФІФО є самим розповсюдженим в США і ряді інших західних країн [85,с.271].

В Україні в даний час матеріально-технічне постачання цукрових заводів здійснюється через оптову торгівлю (по договорах між постачальниками і покупцями). Відповідно, ціни на одні і ті ж види матеріалів можуть бути різними. В цих умовах обліковувати виробничі запаси по оптових цінах постачальника з окремим виділенням в обліку ТЗВ (як це проводиться на підприємствах досліджуваної галузі) недоцільно. Відповідно виникнуть проблеми і при автоматизації бухгалтерського обліку, оскільки важко буде визначити код відпущеного у виробництво матеріалу. Вихід із цього становища один – застосовувати прогресивні методи оцінки матеріальних запасів.

З метою дослідження впливу різних методів оцінки запасів на величину прибутку використаємо практичні дані про рух фільтраційної тканини на

цукровій філії “Козова” ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

Дані про рух фільтраційної тканини за жовтень 2000 р.

Дата	Показники	Кількість, м	Ціна, грн.	Вартість, грн.
5.10.	Залишок на 1.10	300	16,5	4950
	Прихід	150	17,2	2580
12.10.	Прихід	50	18,0	900
	Всього	500	-	8430
	Розхід	285		
	Залишок на 1.11	215		

1. Розрахунок вартості залишку на 1.11. 2000 р. фільтраційної тканини за методом:

а) ФІФО:

$$50 \times 18,0 + 165 \times 17,2 = 3738 \text{ грн. ;}$$

б) ЛІФО:

$$215 \times 16,5 = 3547,5 \text{ грн. ;}$$

в) середньозваженої ціни:

$$8430/500 \times 215 = 3625,9 \text{ грн.}$$

2. Розрахунок собівартості витраченої фільтраційної тканини за методом:

а) ФІФО:

$$8430 - 3738 = 4692 \text{ грн. ;}$$

б) ЛІФО;

$$8430 - 3547,5 = 4882,5 \text{ грн. ;}$$

в) середньозваженої вартості:

$$8430 - 3625 = 4805 \text{ грн.}$$

Як показують розрахунки, використання методу ЛІФО замість методу ФІФО приведе до податкової економії на підприємстві, яка при умові, що ставка податку на прибуток – 30%, складає:

$$E = \frac{(4882,5 - 4692) \times 30\%}{100\%} = 57,25 \text{ грн.},$$

де E – податкова економія.

У даному разі фінансовий стан такого підприємства привабливіший для потенційних інвесторів, особливо в період приватизації.

На нашу думку, в умовах інфляції методика ЛФО є найбільш прийнятною для підприємств України. Це пояснюється тим, що матеріали, які були придбані останніми, першими відпускатиметься на виробництво, тобто оцінюватимуться за цінами останніх надходжень. І як наслідок: отримання меншого валового прибутку (отже, більше коштів залишиться підприємству). Але в період значних інфляційних процесів держава може, як свідчить міжнародний досвід, заборонити на певний період застосування цього методу. Тому найменш ризикованим є метод середньої вартості.

Розрахунки показують, що на цукрових заводах ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” величина витрат на оплату праці в 1998-1999 роках становила 8,5% та 9,8% відповідно. Проте спостерігались значні коливання цього показника в розрізі окремих цукрових філій: від 2,9% - на філії “Бучач” до 13,9% - на філії “Ланівці”.

Крім того, результати дослідження показали чітку тенденцію до зростання витрат праці на 100т перероблених цукрових буряків по Україні в цілому: 1986-1990 рр. – 9,4 людино-дня; 1991-1995 рр. – 10,4; 1996 р. – 11,7% [64, с.75], в тому числі по Тернопільській області – 9,8; 10,7; 12,1 людино-дня відповідно.

В цукровій промисловості елемент витрат “Витрати на оплату праці” формується за рахунок заробітної плати за окладами й тарифами, премій та заохочень, компенсаційних виплат, оплат відпусток та іншого невідпрацьованого часу [144]. Разом з тим, до виробничої собівартості продукції включаються прямі витрати на оплату праці, в склад яких необхідно відносити заробітну плату та інші виплати виробничим працівникам, які безпосередньо беруть участь у виробництві цукру (наприклад: фільтрувальники відділень вакуумфільтрів і

фільтропресів, випарювальники, центрифугувальники, сатуральники, робітники сепараційного цеху і ін.) та загально виробничі витрати (основна і додаткова заробітна плата апарату управління технологічними відділеннями цукрового виробництва; оплата праці загально виробничого персоналу).

Вивчення методики обліку витрат на оплату праці на підприємствах досліджуваної галузі свідчить про те, що організація даного обліку залежить, в першу чергу, від системи оплати праці, тарифних ставок цукрового виробництва, технічного нормування праці. Разом з тим, системи і форми оплати праці, які застосовуються на цукрових заводах, пов'язані із заповненням великої кількості первинних документів і виконанням складних розрахунків.

Аналізуючи різні літературні джерела з питань управління працею і заробітною платою, ми прийшли до висновку, що основними актуальними завданнями обліку витрат на оплату праці є наступні:

- формування фонду оплати праці на підприємстві у прямій залежності від кінцевих результатів господарювання;
- впровадження прогресивних форм та систем оплати праці і її стимулювання;
- забезпечення сприятливих умов для ефективного використання наявних трудових ресурсів.

Хоча в даний час в Україні підприємствам надані чинним законодавством значні права в організації праці і її оплати (вибір форм і систем оплати, встановлення окладів і тарифних ставок, співвідношень розмірів оплати праці між різними категоріями робітників, затвердження положень про преміювання), проте значних змін в цій сфері не відбулось. Про це свідчать дослідження проведені нами на підприємствах цукрової промисловості Тернопільської області.

На нашу думку, в управлінні оплатою праці і в побудові всієї системи обліку, контролю і аудиту повинно бути врахована, а та обставина, що розподіл по праці здійснюється в умовах функціонування товарно-грошових відносин і закону вартості.

Вплив закону вартості на управління заробітною платою проявляється в тому, що вона має грошову форму і виступає як елемент витрат “Витрати на оплату праці”. Характер заробітної праці як елемента вартості (і собівартості) повинно бути враховано в управлінні зарплатою при визначенні конкретних пропорцій між ростом продуктивності праці і ростом зарплати на кожному підприємстві. Об’єктивна вимога цього закону полягає в тому, щоб на основі росту продуктивності праці підвищувати зарплату робітників в таких межах, при яких, як правило, знижувались би затрати зарплати на одиницю робіт і послуг, що передбачає більш швидкий ріст продуктивності праці, ніж зарплати. Відомо, що дотримання пропорцій між мірою праці, мірою її винагороди та мірою споживання є умовою дієвої системи матеріального стимулювання. Еквівалентність і пропорційність складають суть закону вартості.

Перехід економіки України на ринкові відносини поставив на порядок денний необхідність перебудови організації оплати праці. В цілому дана проблема, на нашу думку, у вітчизняній економічній літературі висвітлена недостатньо і вимагає самостійного глибокого дослідження.

В умовах ринкової економіки змінюється не тільки зміст такої економічної категорії як зарплата, але і її функції. В даний час зарплата, в тому числі оплата праці в цукровій промисловості, не є грошовим еквівалентом ціни праці і вартості робочої сили та не залежить від кількості, якості, результатів праці працівників. Чинна тарифна система базується на штучно заниженому рівні зарплати, що призводить до втрати її стимулюючої функції.

Дана ситуація зумовила в економічній літературі активну дискусію про місце і роль тарифної системи в умовах ринку. Проте на підставі вивчення праць щодо даної проблеми [98,104, 157] ми прийшли до висновку, що збереження тарифної системи оплати праці в сучасних умовах господарювання є обов’язковим, але не в такому виді, в якому вона в даний час існує. Практика свідчить, що організація заробітної плати у виробництві без застосування тарифної системи неможлива. Адже тільки така система забезпечує регулювання заробітної плати у відповідності з кваліфікацією, складністю і умовами праці

робітників. Разом з тим, діючи на підприємствах тарифні умови оплати праці необхідно вдосконалювати і коректувати, враховуючи кон'юнктуру ринку, ціни на певний вид продукції, попит і пропозицію робочої сили і т.д.

Слід відмітити, що в умовах ринкової економіки відпадає необхідність в державному контролі за мірою праці і мірою споживання. На нашу думку, державна політика в сфері оплати праці повинна передбачати такі дії:

1. Удосконалення законодавчої бази з питань оплати праці.
2. Приведення у відповідність з прожитковим мінімумом мінімального рівня оплати праці.
3. Введення різних компенсаційних виплат та індексації доходів працівників в зв'язку з інфляцією.
4. Встановлення базових тарифних коефіцієнтів для різних галузей, які б коректували зарплату в залежності від складності і відповідальності роботи. В колективних договорах підприємств ці коефіцієнти можуть збільшуватися в залежності від кваліфікації, освіти, стажу роботи та інших факторів, які визначають індивідуальні трудові якості працівників.

Слід відмітити, що в країнах з ринковою економікою державне регулювання обмежується лише встановленням мінімального розміру оплати праці. Навіть за допомогою одного такого важеля держава може суттєво впливати на рівень зарплати в країні. У таких країнах як США та Японія мінімальна зарплата становить приблизно 40% від середнього рівня; в Франції, Німеччині, Швеції – 65% відповідно [104, с.44].

Ми вважаємо, що в даний час в сфері оплати праці на промислових підприємствах слід ліквідувати такі негативні явища як:

1. Характерне підвищення диференціації середньомісячної зарплати між галузями, регіонами (в більш вигідному положенні опинились підприємства галузей монополістів, а підприємства сировинних галузей, в тому числі цукрової, потерпіли від порушення принципу еквівалентності товарообміну).
2. Розбалансована структура зарплати: порушені пропорції в оплаті праці між робітниками, які виконують просту і складну відповідальну роботу,

зрівнялівка, обмеження диференціації доходів.

3. Зарплата відіграє роль технічного нормативу при визначенні розмірів пенсій, соціальних виплат і навіть штрафів.

4. Існуюча тарифна система не відображає в повній мірі всі якісні характеристики праці (наприклад, економію сировини, якість випущеної продукції і т. д.).

Це зайвий раз говорить про необхідність корінного перегляду тарифних систем для того, щоб тариф більш адекватно виконував на підприємстві функцію базової оцінки якості і результатів праці. Оцінка якості і складності праці є суб'єктивною, що і стало однією з причин перекосів в оплаті праці різних категорій і професійних груп працівників підприємств, в тому числі досліджуваної галузі. З метою ліквідації цих недоліків пропонуємо в галузевих угодах відображати конкретні розміри мінімальних ставок оплати праці (ставок I розряду) на основі реальних економічних можливостей підприємств галузі, порядок диференціації тарифних ставок і окладів працівникам по основних професійно-кваліфікаційних групах, розміри компенсаційних виплат і надбавок із врахуванням особливостей галузі, порядок оплати простоїв і т.д.

В цукровій промисловості кінцевий результат роботи колективу працівників, які обслуговують технологічний процес виробництва цукру, визначається обсягом випущеної продукції. Проте на відміну від інших галузей промисловості, де переважає відрядна форма оплати праці, в досліджуній галузі в основному використовують почасову, зокрема її погодинно-преміальну систему.

Це пов'язано з тим, що технологічний процес цукрового виробництва залежить від технічних характеристик машин і обладнання, якості цукрових буряків і прискорити його по волі робітників неможливо. Тому структура витрат робочого часу робітників цукрового заводу, які обслуговують апаратні процеси, характеризується великою питомою вагою часу на активне спостереження і на переходи в межах зони обслуговування. Отже, предмет праці знаходиться в системі закритих установок і апаратів, які його ізолюють від впливу зовнішнього

середовища. Крім того, особливістю технологічного процесу виробництва цукру є те, що він представляє собою комплекс взаємопов'язаних робіт, які виконуються різними робітниками. Тому визначити, в якій мірі обсяг випуску продукції залежить від трудових затрат того чи іншого члена колективу неможливо, що зумовлює необхідність встановлення колективних нормативів затрат праці.

Слід зазначити, що для робітників основного виробництва (бурякопереробне, сокоочисне, продуктове) переважно використовується погодинно-преміальна система оплати праці з точною регламентацією їх кількості, необхідною для виконання всіх операцій технологічного циклу отримання цукру-піску, для робітників допоміжного і обслуговуючого виробництв – проста погодинна оплата.

Перед початком сезону виробництва на цукрових заводах планується розміщення робочої сили по технологічних стадіях (відділеннях) та інших дільницях. На цю планову кількість робітників (людино-днів) заплановують ліміт зарплати, на основі якого розраховують планову вартість одного людинодня. Доцільно відмітити і те, що встановлюється норматив витрат робочої сили в людиноднях і в гривнях на переробку 100 тонн буряків, на виготовлення 1 тонни цукру. Враховуючи технологічні особливості виробництва цукру, працю робітників у три зміни, на нашу думку, доцільно встановити норму трудових затрат по обслуговуванню обладнання на протязі зміни, а не норми часу на виготовлення однієї тонни цукру, які часто використовуються на практиці.

Основним принципом системи матеріального стимулювання робітників у виробничих бригадах є поєднання заінтересованості всіх її членів у високих кінцевих результатах колективної праці і кожного робітника – у збільшенні його особистого внеску в досягненні цих результатів. Вся практика колективної оплати праці свідчить про те, що однією із гострих проблем в її організації в даний час є методика розподілу колективного заробітку між членами.

В цукровій промисловості передбачений підрахунок виробітку бригади в цілому і розподіл належної суми заробітної плати між її членами відповідно до їх

кваліфікації і кількості затраченого часу на основі тарифних коефіцієнтів. Для гнучкого обліку індивідуальної продуктивності праці застосовується коефіцієнт трудової участі (КТУ), за допомогою якого розподіляються загальний заробіток, сума приробітку, премії, доплати за сумісництво професій і розширення зон обслуговування. Проте практика показує, що з економічної точки зору найбільш правильно застосовувати КТУ для розподілу не загальної суми колективного заробітку, а лише приробітку, премій і т.д.

Крім того, на нашу думку, даний метод розподілу заробітку на підприємствах досліджуваної галузі має ряд інших недоліків: зокрема, надмірна складність і диференціація, трудоємкість. Слід ще відмітити, що облік робочого часу ведеться табельниками. Такий порядок має серйозні недоліки, зокрема, у табелях не відображається час самовільних відлучень працівників на протязі зміни, час для безпосереднього виконання обов'язків.

Усуненню вищезазначених негативних явищ може сприяти практичне впровадження результатів вивчення зарубіжного досвіду щодо даної проблеми [20; 26; 103; 148; 155; 200]. Зокрема, певний інтерес, з нашої точки зору, представляє використання на підприємствах цукрової промисловості для визначення заробітку кожного члена бригади такого поняття як “продуктивний час”. Це час, який дійсно затрачений кожним робітником для продуктивних видів діяльності. Він визначається за формулою:

$$ПЧ = ЧП - \sum Чп - \sum Чр, \quad (2.1.)$$

де ПЧ – продуктивний час;

ЧП – час присутності на робочому місці;

$\sum Чп$ – сума часу на переміщення всередині підприємства та на перерви;

$\sum Чр$ – час для виконання ремонтних робіт і обслуговування обладнання.

Відповідно вартість продуктивної години кожної бригади розраховують за формулою:

$$Вг = \sum Зп / \sum ПЧ, \quad (2.2.)$$

де Вг – вартість продуктивної години;
 $\Sigma Зп$ – сума нарахованої зарплати всієї бригади на основі тарифних ставок;
 $\Sigma ПЧ$ – продуктивний час бригади.

На нашу думку, запропонована методика розподілу надтарифної частини колективного заробітку відповідно до продуктивного часу кожного члена бригади дозволить об'єктивно і спрощено оцінити кількість і якість праці кожного з них.

Враховуючи те, що в результаті реформування цукрових заводів і створення на цій основі акціонерних товариств, при формуванні колективних договорів необхідно застосовувати нові методи стимулювання та заохочення робітників. Це означає, що крім основної заробітної плати по тарифних ставках, а також додаткової заробітної плати використовувати прогресивні виплати стимулюючого характеру. Ми рекомендуємо на підприємствах досліджуваної галузі запровадити метод стимулювання під назвою “участь у прибутках”, який набув широкого розповсюдження в зарубіжній практиці і передбачає винагороду за результатами роботи на основі кваліфікації і трудового внеску кожного працівника. Участь працівників у прибутках визначаються за формулою:

$$УП = \left(\frac{1}{2} П - 0,05К \right) \times \frac{З}{НД}, \quad (2.3.)$$

де УП – сума участі працівників у прибутках;

П – прибуток за мінусом податків;

К – власний капітал;

З – фонд оплати праці;

НД – новостворена вартість (національний дохід) [172,с.124].

Зазначимо, що така система “участі в прибутках”, зокрема у Франції, забезпечує працівникам 15-25% прибутку підприємства [172,с.124]. На наш погляд, максимальна щорічна величина чистого прибутку, яка виплачується підприємством згідно запропонованої системи, повинна обмежуватися 1/3 нарахованої за звітний період величиною основної і додаткової зарплати.

В даний час якісна сторона результатів праці на цукрових заводах стимулюється шляхом преміювання. Проте в Україні ця система не зазнала значних змін в умовах ринку і має епізодичний характер. Однак світовий досвід господарювання свідчить про переваги постійного стимулювання працівників в умовах конкурентоспроможності продукції на ринку. Певний інтерес з нашої точки зору, представляють нововведення в галузі стимулювання робітників в США. Там встановлюється надбавка до заробітної плати, розмір якої залежить не від кількості фактично виготовленої продукції і відпрацьованого часу, а від того, які нові знання і навички працівник надбав за останній час з власної ініціативи.

Слід зазначити, що виходячи із технологічних особливостей досліджуваної галузі, витрати на додаткову заробітну плату на цукрових заводах ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” займали в 1998-1999 роках близько 40% від загальної величини витрат на оплату праці. Однак спостерігали значні коливання цього показника в розрізі окремих філій: від 28,6% по філії “Борщів” до 62,5% – “Збараж”. Ми встановили, що найбільш характерними для цукрової промисловості є такі витрати додаткової зарплати як:

- 1) доплата за понадурочну роботу, вихідні і святкові дні;
- 2) за виконання робіт, непередбачених технологічним процесом (наприклад, переробка некондиційного цукру);
- 3) оплата простоїв робітників через перебої у забезпеченні сировиною, порушення технологічного режиму цукроваріння і т.д.;
- 4) премії за виконання виробничих завдань і функцій.

Оскільки такі витрати, які зазначені в пунктах 2 і 3 є однією з причин перевитрачання фонду заробітної плати, то об’єктивний і своєчасний їх облік є обов’язковим з метою ліквідації причин в майбутньому. Адже усунення простоїв забезпечило б скорочення сезону цукроваріння і як наслідок – зменшення втрат цукрових буряків у процесі їх зберігання.

Підсумовуючи результати вивчення нами практики обліку праці на підприємствах цукрової промисловості, можна зробити висновок, що основними напрямками його вдосконалення є наступні:

- розробка більш гнучких систем і форм оплати праці із щотижневим розрахунком величини трудових затрат і одночасним їх списанням на рахунках бухгалтерського обліку;

- організація на підприємствах системи управління трудовими ресурсами на основі нових науково-обґрунтованих норм і нормативів, відхилень від норм в розрізі центрів витрат, конкретних причин та їх винуватців;

- створення АРМ-бухгалтера по обліку витрат на оплату праці, що значно поліпшить оперативність і точність розрахунків.

Витрати, які відносяться до елемента “Відрахування на соціальні заходи” у загальній величині операційних витрат підприємств цукрової промисловості займають незначну питому вагу. Зокрема, в 1998-1999 роках вони становили відповідно 3,9% та 3,6% від загальної суми витрат операційної діяльності. До витрат, які групуються за даним економічним елементом, відносяться відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на інші соціальні заходи. Ці відрахування здійснюються на підприємствах досліджуваної галузі за встановленими законодавством нормами від загального розміру витрат на оплату праці.

В сучасних умовах господарювання ведення аналітичного обліку оплати праці і відрахувань на соціальні заходи потребує особливої уваги. Справа в тому, що зарплату нараховують за виробництво і реалізацію, а не тільки за реалізовану продукцію. Відповідно, на нашу думку, облік її треба організовувати так, щоб можна було чітко визначити зарплату за випуск продукції, в тому числі за реалізовану продукцію і за залишок її на складі.

У собівартості продукції цукрових філій ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” витрати на амортизацію основних засобів в 1998-1999 роках становили в середньому 5,6% і 2,4% відповідно, що свідчить про невисоку фондомісткість досліджуваної галузі.

Детальний аналіз теоретичних підходів щодо основних засобів дозволив нам зробити висновки, що економічна сутність основних фондів (або основного капіталу) полягає в тому, що вони є засобами праці, які беруть участь у кількох

виробничих циклах і переносять свою вартість на готовий продукт частинами по мірі зносу у вигляді амортизації. Дослідивши визначення “основних засобів”, які приводяться в різних нормативних документах з бухгалтерського обліку, ми виявили їх неідентичність. Така ситуація призводить до того, що в бухгалтерській практиці можливі неправильні тлумачення і бухгалтерські проводки по обліку основних фондів.

Так, згідно Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” (далі - Закон) під терміном “основні фонди” слід розуміти матеріальні цінності, що використовуються у виробничій діяльності платника податку протягом періоду, який перевищує 365 календарних днів з дати введення в експлуатацію таких матеріальних цінностей, та вартість яких поступово зменшується у зв’язку з фізичним або моральним зносом” [69,с.27]. Одночасно з П(С)БО 7 “Основні засоби” поняття “основні засоби” визначають як “матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)” [143, с.8]. Аналогічне визначення основних засобів є в Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій [79].

Підсумовуючи вищевикладене, на наш погляд, у трактування основних засобів слід внести доповнення, що регламентує вартість об’єктів засобів праці з врахуванням специфіки експлуатації і строків служби. В результаті цього на підприємстві зникне потреба у встановленні вартісних ознак предметів, що включаються до складу малоцінних необоротних матеріальних активів.

Для порівняння зазначимо, що у відповідності із Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку основні засоби представляють собою активи, які:

- 1) мають строк корисної служби більше одного року;

2) використовуються у діяльності підприємства;

3) не підлягають перепродажу покупцям (якщо які-небудь цінності призначені для перепродажу покупцям, їх необхідно віднести до матеріально-виробничих засобів, тобто до оборотних засобів).

Під час експлуатації основні засоби поступово втрачають свою вартість, яка повинна бути повністю перенесена на знову створений продукт. Головною частиною процесу відновлення вартості основних фондів у процесі відтворення є процес нарахування амортизації – грошового вираження величини зносу. З одного боку, амортизаційні відрахування є одним із стійких джерел довгострокових інвестицій, а з іншого – це витрати, що їх включають у витрати виробництва та у собівартість продукції.

Амортизаційна політика будь-якого суб'єкта господарювання, яка представляє собою прийняття рішень щодо вибору методів (засобів) нарахування амортизаційних відрахувань по певних групах основних засобів, направлена на формування в бухгалтерському обліку адекватного фінансового результату і мінімізацію сплати податків.

На нашу думку, певний інтерес представляє собою аналіз можливостей при виборі способів нарахування амортизації для цілей бухгалтерського обліку. В умовах ринкової економіки амортизаційна політика постійно перебуває в полі зору підприємств та фірм, а також держави.

До прийняття Закону в Україні діяв колишній порядок амортизаційних відрахувань. Він відзначався великою кількістю груп, підгруп та видів основних фондів з індивідуальними нормами амортизаційних відрахувань (близько 2 тисяч) і використання лінійного методу нарахування амортизації. В умовах командно-адміністративної системи управління вважається, що індивідуально підібрані норми на відтворення основних фондів відбивають вимоги держави до мінімального строку їхньої служби. Протягом цього періоду вартість основних фондів рівномірно повинна переноситися на собівартість продукції.

Новий етап у державній амортизаційній політиці розпочався з введення в дію нової редакції Закону [69]. Відповідно відбулися принципові зміни як в

теоретичному підході до амортизації, так і в техніці нарахування. Згідно із Законом: “Під терміном “амортизація” основних фондів і нематеріальних активів слід розуміти поступове віднесення витрат на їх придбання, виготовлення або поліпшення, на зменшення скоригованого прибутку платника податку у межах норм амортизаційних відрахувань” [69, с.27]. Як бачимо, амортизація вже не є віднесенням втраченої частини вартості основних фондів на витрати виробництв (як було до 1 липня 1997 року), а є частиною прибутку, яка залишається в розпорядженні підприємства як компенсація витрат понесених у минулому.

Характерними особливостями податкової амортизаційної політики в Україні є:

- 1) об’єднання усіх основних фондів у три великі групи і застосування різних норм амортизації по кожній групі;
- 2) розрахунок амортизаційних відрахувань за методом спадного залишку (істотно відрізняється від відомого у теорії і світовій практиці);
- 3) можливість застосування прискореної амортизації для об’єктів групи 3 основних фондів;
- 4) амортизаційні відрахування проводяться від залишкової вартості основних фондів.

На нашу думку, нова система амортизації зберегла основні вади колишньої системи і втратила багато її позитивних моментів.

Ми вважаємо, що найсуттєвішими недоліками системи обліку основних фондів на даний час, на нашу думку, є:

- 1) невдала класифікація основних фондів на три групи;
- 2) встановлення єдиної норми амортизації для усіх об’єктів, які входять до певної групи;
- 3) необґрунтування норм амортизації (за приблизними оцінками, річні норми амортизації для більшості видів основних фондів збільшились в 2-3 рази).

На нашу думку, нова класифікація основних фондів є невдалою і економічно необґрунтованою. Це впливає з того, що в одну групу об’єднуються

найрізноманітніші за функціональним призначенням об'єкти. Наприклад, до групи 2 входять такі види основних фондів, як автомобільний транспорт та вузли до нього (запасні частини), меблі, електричні прилади та ін.

Ми вважаємо, що визначений строк (7 років) при застосуванні прискореної амортизації є занадто загальним, а коливання між нормами амортизації за окремими роками дуже великі. Так, згідно із запропонованими нормами, повна амортизація основних фондів групи 3 (це переважно робочі та силові машини, устаткування) забезпечується протягом 7 років, причому за перші 3 роки експлуатації списується 65% вартості.

Законом встановлені норми амортизації у розрахунку на календарний квартал. Проте методика бухгалтерського обліку вимагає щомісячного нарахування сум амортизаційних відрахувань і віднесення їх на синтетичні і аналітичні рахунки. Ми вважаємо, що для ефективного планування, аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, оперативного аналізу витрат і доходів щомісячне нарахування амортизації по основних фондах є обов'язковим. В іншому випадку отримана інформація в системі бухгалтерського обліку не відповідатиме дійсності. Отже, виходячи із потреб фінансового і управлінського обліку, суб'єкти господарювання повинні проводити розрахунок амортизації основних фондів щомісячно і пооб'єктно, що відповідає вимогам П(С)БО 7 “Основні засоби” [143].

Згідно з П(С)БО 7 “Основні засоби”: “Амортизація – систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації)” [143]. При цьому слід зазначити, що вартість, яка амортизується, – це первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Методи амортизації відрізняються один від одного рівнем здійснюваних відрахувань і способом їх розподілу, що спробуємо далі довести. Згідно з [143] амортизація основних засобів в Україні може нараховуватись із застосуванням наступних методів:

- 1) прямолінійний;

- 2) зменшення залишкової вартості;
- 3) прискореного зменшення залишкової вартості;
- 4) кумулятивний;
- 5) виробничий.

Результати вивчення різних західних джерел щодо вищезазначеної проблеми узагальнені в додатку М.

З метою подальшого дослідження охарактеризуємо запропоновані методи нарахування амортизації, їх переваги та недоліки і на основі цього виділимо ті, які є, на наш погляд, найбільш прийнятними для підприємств цукрової галузі.

Результати детального вивчення практики нарахування амортизації основних засобів на цукрових філіях ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” дають підстави стверджувати про застосування ними головним чином прямолінійного методу. Слід відмітити, що в спеціальній літературі описання даного методу часто зустрічається під такими назвами: лінійний, прямий, рівномірний. Проте в будь-якому випадку економічна суть методу є незмінною. Це проявляється в тому, що вартість об’єкта основних засобів списується рівними частинами по періодах протягом строку експлуатації. Річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об’єкта основних засобів, як це показано у наступній формулі:

$$A_i = \frac{V_{\text{П}} - V_{\text{Л}}}{T}, \quad (2.4.)$$

де i – номер року від початку строку використання об’єкта основних засобів ($i \geq 1$);

A_i – річна сума амортизації;

$V_{\text{П}}$ – первісна вартість об’єкта;

$V_{\text{Л}}$ – ліквідаційна вартість об’єкта;

T – строк корисного використання (в цілих роках).

Слід зазначити, що в міжнародній практиці бухгалтерського обліку

прямолинійний метод найпоширеніший, оскільки, за словами Хендріксена Е.С. і Ван Бреда М.Ф., є "... раціональним і систематичним, найбільш простим і зрозумілим ..." [194, с.332]. Зокрема, у США 94% крупних компаній використовують саме рівномірний метод списання вартості об'єктів [128, с.208].

Разом з тим, недоліком даного методу нарахування амортизації є те, що він не враховує моральний знос основних засобів, відмінність їх виробничої потужності у різні роки експлуатації та необхідність збільшення витрат на ремонт в останні роки служби. Тому в сучасній міжнародній практиці все частіше застосовуються більш динамічні методи списання вартості основних фондів.

Розглянемо детально зміст ряду дигресивних методів нарахування амортизації. Відповідно до діючого законодавства до методів прискореної амортизації відносять: метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний. Для порівняння зазначимо, що Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку з метою забезпечення сприятливого режиму оподаткування для підприємств дозволені два методи прискореної амортизації – метод суми чисел (кумулятивний) і метод зниження (спадного) залишку. Зокрема, ці методи розподілу вартості основних засобів затверджені IRS (спеціалістами Податкового управління США) [194, с.332]. Прискорені методи амортизації використовують в 13% крупних компаній США [128, с.208].

Проте в будь-якому випадку суть вищезазначених методів полягає у збільшенні лінійної норми амортизаційних відрахувань в перші роки експлуатації основних засобів. В умовах інфляції це забезпечує скоріше списання вартості основних засобів на витрати виробництва і відшкодування вкладеного капіталу по мірі їх вибуття. Тому під прискореною амортизацією слід розуміти будь-який метод визначення амортизаційних відрахувань, при якому вони прогресивно зменшуються у кожному наступному періоді.

При використанні методу зменшення залишкової вартості сума амортизації за рік розраховується за формулою:

$$A_i = (B_{\Pi} - B_{Л}) \times H_A, \quad (2.5.)$$

де A_i – сума амортизації;

B_B – первісна вартість об'єкта;

$B_{Л}$ – ліквідаційна вартість об'єкта;

H_A – річна норма амортизації у конкретний рік.

Разом з тим, річну норму амортизації обчислюють як різницю між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість, як це представлено у наступній формулі:

$$H_A = 1 - \sqrt[T]{\frac{B_{Л}}{B_{\Pi}}}, \quad (2.6.)$$

де T – кількість років корисного використання.

Як бачимо з формули (2.6) випливає, що використання методу зменшення залишкової вартості передбачає обов'язкову наявність ліквідаційної вартості амортизованого об'єкта основних засобів. В іншому випадку даний об'єкт буде повністю “замортизований” протягом лише одного року.

Різновидом методу зменшення залишкової вартості є метод прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. В свою чергу, річна норма амортизаційних відрахувань обчислюється шляхом подвоєння норми амортизації, розрахованої за прямолінійним методом. Загальна формула визначення амортизації при використанні вищезазначеного методу має наступний вигляд:

$$A_i = (B_{\Pi} - B_{Л}) \times \left(\frac{B_{\Pi} - B_{Л}}{T} \right) \times 2 \quad (2.7.).$$

Слід відмітити, що у міжнародній практиці метод зменшення залишкової вартості отримав широке застосування і носить назву метод подвійного процента зменшення залишку [5, с.255]. Зокрема, він є основним в системі прискореного списання затрат на придбання і використання основних засобів в США з 1981 р.

в системі MACRS (Moditied Accelerated Cost Recovery System). Необхідно відмітити, що там використовується його модифікація. Згідно положень MACRS всі основні засоби розбиваються на 8 класів відповідно до строків їх списання. Виділяють такі класи по строку списання: 3; 5; 7; 10; 15; 20; 27,5; 31,5 років. Для перших 4-х класів використовується коефіцієнт прискорення (k) – 2; для інших двох – $k=1,5$; для останніх класів – $k=1$ (тобто прямолінійний метод). Подібна методика прискореної амортизації використовується у Франції. Там виділяються 3 групи основних засобів, які відрізняються строками служби і відповідно нормами амортизації. При строку експлуатації 3-4 роки коефіцієнт прискорення становить 1,5; 5-6 років – 2; більше 6 років – 2,5.

В Англії машини і обладнання амортизуються по методу 25%-ного зниження залишкової вартості. Метод спадного залишку дозволений для використання в Нідерландах, Німеччині, Японії і в ряді інших країн [20, 120, 217].

При застосуванні кумулятивного методу нарахування амортизації (методу суми чисел) річна сума амортизації розраховується шляхом множення вартості, яка амортизується, на кумулятивний коефіцієнт (річну норму амортизації). Для знаходження такого коефіцієнта використовують наступну формулу:

$$A_i = \frac{2 \times (T - i + 1)}{T \times (T + 1)}, \quad (2.8.)$$

де T – очікуваний період часу використання об'єкта основних засобів;

i – номер року від початку строку використання об'єкта основних засобів.

Як бачимо із формули (2.8), метод суми чисел є дещо складнішим у порівнянні з методом прискореного зменшення залишкової вартості: для кожного року експлуатації об'єкта необхідно розрахувати свій кумулятивний коефіцієнт.

Виробничий метод нарахування амортизації базується на передбаченні, що функціональна корисність об'єкта основних засобів залежить не від часу, а від результатів його використання. При цьому місячна сума амортизації

розраховується шляхом множення фактичного місячного обсягу виробленої продукції на виробничу ставку амортизації. Остання, в свою чергу, визначається шляхом ділення вартості, яка амортизується, на очікуваний обсяг продукції, що буде випущено з використанням даного об'єкта основних засобів [143].

Результати узагальнення викладеної вище інформації щодо різних методів амортизації із зазначенням їх переваг і недоліків відображені в додатку Н.

З метою подальшого дослідження на конкретному цифровому матеріалі дослідимо різні методи нарахування амортизації, їх вплив на динаміку залишкової вартості та величину нарахованої амортизації. Нами здійснений порівняльний розрахунок річної суми амортизаційних відрахувань по об'єкту основних засобів – бурякорізці Т-2 МСУ (початкова вартість – 20000 грн., ліквідаційна – 2000 грн., очікуваний строк експлуатації – 5 років).

Обчислення амортизаційних відрахувань при застосуванні різних методів нарахування амортизації наведено в табл. 2.3. На основі цих даних зроблено візуальне порівняння представлених методів нарахування амортизації (рис. 2.2.).

Підсумовуючи вищевикладене, ми прийшли до висновку, що найбільш прогресивними з точки зору методології бухгалтерського обліку є методи прискореної амортизації. Але беручи до уваги те, що більшість підприємств цукрової галузі є збитковими, темпи відновлення і вибуття основних виробничих фондів різко скоротилися, процент їх спрацювання є високим (він становить на цукрових філіях ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” більше 80%), більше половини встановленого устаткування перевищило нормативні терміни експлуатації, не можна огульно нав'язувати усім тільки прискорену амортизацію. Адже ці підприємства не одержать від неї будь-яких економічних переваг, а зазнають штучно підвищених збитків. На нашу думку, прискорена амортизація стала б вигідною для цукрових заводів лише у випадку перетворення їх у рентабельні підприємства.

Нарахування амортизації по бурякорізці Т-2 МСУ різними методами, грн.

Методи нарахування амортизації	Роки	Річна сума амортизації	Нагромаджений знос	Залишкова вартість
<i>1. Прямолінійний</i>	1	$\frac{20000-2000}{5} = 3600$	3600	16400
	2		7200	12800
	3		10800	9200
	4		14400	5600
	5		18000	2000
<i>2. Метод зменшення залишкової вартості</i>	1	$20000 \times 0,3691^* = 7382$	7382	12618
	2	$12618 \times 0,3691 = 4657$	12039	7961
	3	$7961 \times 0,3691 = 2938$	14977	5023
	4	$5023 \times 0,3691 = 1853$	16830	3170
	5	$3170 \times 0,3691 = 1170$	18000	2000
<i>3. Метод прискореного зменшення залишкової вартості</i>	1	$20000 \times 0,4 = 8000$	8000	12000
	2	$12000 \times 0,4 = 4800$	12800	7200
	3	$7200 \times 0,4 = 2880$	15680	4320
	4	$4320 \times 0,4 = 1728$	17408	2592
	5	592**	18000	2000
<i>4. Кумулятивний метод</i>	1	$5/15 \times 18000 = 6000$	6000	14000
	2	$4/15 \times 18000 = 4800$	10800	9200
	3	$3/15 \times 18000 = 3600$	14400	5600
	4	$2/15 \times 18000 = 2400$	16800	3200
	5	$1/15 \times 18000 = 1200$	18000	2000

$$* \quad 1 - \sqrt[5]{\frac{2000}{20000}} = 0,3691.$$

** $2592 \times 0,4 = 1036,8$ грн., але сума амортизації за останній рік експлуатації обмежується величиною, що необхідна для зменшення залишкової вартості.

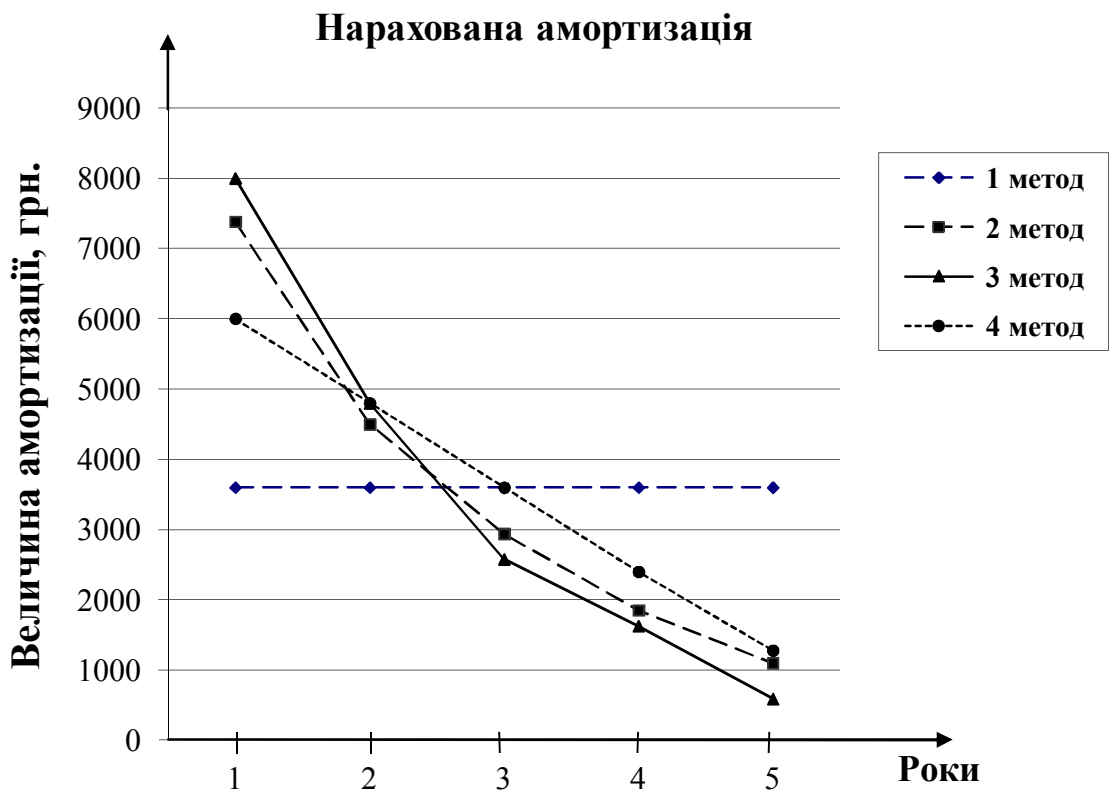
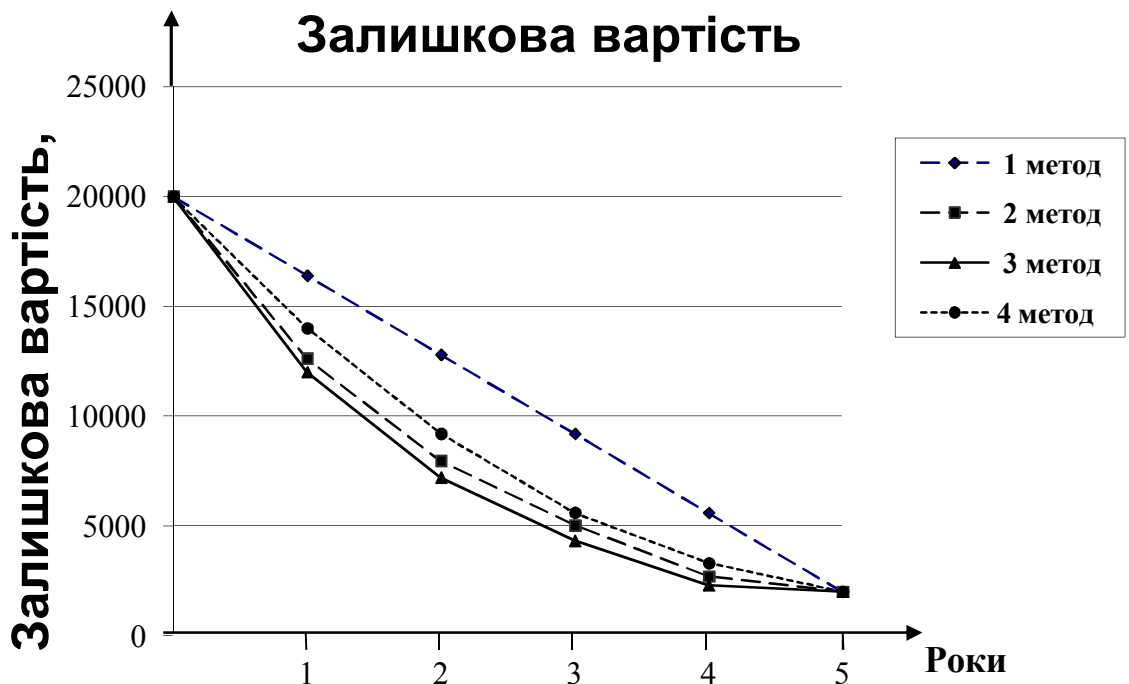


Рис.2.2. Вплив різних методів нарахування амортизації на її величину та залишкову вартість об'єкта основних засобів (складено на основі даних табл. 2.3.)

Тому вибір методу нарахування амортизації по групах об'єктів основних засобів залежить від ступеня їх відповідності цілям формування фінансових

результатів і складання фінансової звітності підприємств. Наприклад, якщо доходи, отримані в результаті використання основного засобу, залишаються постійними на протязі строку корисної дії, то слід вибрати лінійний метод. Якщо ж такі доходи більші на початку строку корисного використання, то доцільно застосовувати методи прискореної амортизації.

Крім розглянутих вище методів нарахування амортизації, дані підприємства можуть використовувати норми і методи нарахування, які передбачені діючим податковим законодавством, зокрема Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” [69]. В даному випадку сума амортизації, нарахованої згідно статей 8 і 9 цього закону, зменшує скорегований валовий дохід підприємства, тобто зменшує об’єкт оподаткування.

При використанні податкового методу обчислення амортизації балансова вартість групи основних фондів на початок звітного періоду розраховується за такою формулою:

$$B_{(a)} = B_{(a-1)} + P_{(a-1)} - V_{(a-1)} - A_{(a-1)}, \quad (2.9.)$$

де $B_{(a-1)}$ – балансова вартість групи на початок звітного періоду;

$B_{(a-1)}$ – балансова вартість групи на початок періоду, що передував звітному;

$P_{(a-1)}$ – сума витрат, понесених на придбання основних фондів, здійснення капітального ремонту, модернізацій та інших поліпшень основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

$V_{(a-1)}$ – сума виведених з експлуатації основних фондів протягом періоду, що передував звітному;

$A_{(a-1)}$ – сума амортизаційних відрахувань, нарахованих у періоді, що передував звітному [69].

Підсумовуючи вищесказане, ми прийшли до висновку, що при виборі методів нарахування амортизації слід враховувати наступне:

- по-перше, метою нарахування амортизації за одним із п’яти методів,

запропонованих П(С)БО 7 “Основні засоби” є створення реального джерела відновлення основних засобів;

- по-друге, мета нарахування податкової амортизації – зменшення бази оподаткування.

Слід відмітити, що метод нарахування амортизації основних засобів переглядається, якщо відбулися суттєві зміни в очікуваному способі надходження економічних вигод від використання цих активів. Наприклад, необхідні зміни методу амортизаційних нарахувань на цукровому заводі може бути зумовлена появою на ринку ефективнішого виду дифузійної установки для отримання соку із буряка, що призвело до морального старіння діючого обладнання. В даному випадку доцільно перейти від прискореного нарахування амортизації до прямолінійного методу. При цьому нарахування амортизації за новим методом починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації.

Впровадження у практичну діяльність П(С)БО 7 “Основні засоби” свідчить про необхідність внесення додаткових граф (рядків) у реєстри синтетичного і аналітичного обліку необоротних матеріальних активів (наприклад: акт прийняття-передавання – форма №ОЗ-1; інвентарна картка обліку основних засобів – форма №ОЗ-6). На нашу думку, такими додатковими показниками можуть бути наступні: ліквідаційна вартість; строк корисного використання; рекомендований метод нарахування амортизації; величина уцінки чи до оцінки певного об’єкта (додаток П).

Слід відмітити, що величину нарахованої амортизації підприємства відображають збільшенням суми витрат і зносу необоротних активів за дебетом рахунків обліку витрат: 23 “Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності” та кредитом рахунку 13 “Знос необоротних активів”.

Для обліку витрат діяльності і відображення кредитових оборотів на рахунках обліку запасів, розрахунків з оплати праці, відрахувань на соціальні заходи застосовується Журнал 5 або 5А та відомість 5.1 обліку руху запасів. З

метою порівняння зазначено, що до цього часу на промислових підприємствах для обліку витрат використовували журнал ордер 10 і 10/1. Слід відмітити, що головною особливістю нових бухгалтерських реєстрів з обліку витрат є те, що всі витрати виробництва в цілому по підприємству відображаються в одному реєстрі. Зокрема, у журналі 5 здійснюється узагальнення усіх витрат на виробництво за елементами і статтями витрат. Для цього із журналів 1,2,3,4,6,7, в журнал 5 переносять дані про витрати підприємства, які відображені у відповідних реєстрах.

Запропоновані нами заходи щодо вдосконалення фінансового обліку витрат на підприємствах цукрової промисловості дадуть можливість повніше використати дану інформацію для оперативного контролю за витратами, пошуку шляхів зниження собівартості продукції і підвищення економічної ефективності виробництва в цілому. Облік витрат із фіксатора процесу виробництва має перетворитись у могутній важіль регулювання виробничих процесів за принципом “витрати – обсяг виробництва – фінансові результати”.

2.2. Облік доходів та фінансових результатів господарської діяльності

Необмежене й фінансово незабезпечене зростання вартості виробничих затрат промислового походження, зведення нанівець стимулюючої функції оплати праці через зниження вартості робочої сили та інші фактори суб'єктивного і об'єктивного характеру спонукали різкий спад за останні роки виробництва цукру в Україні, в тому числі в Тернопільській області, про що свідчать дані рис. 2.3.

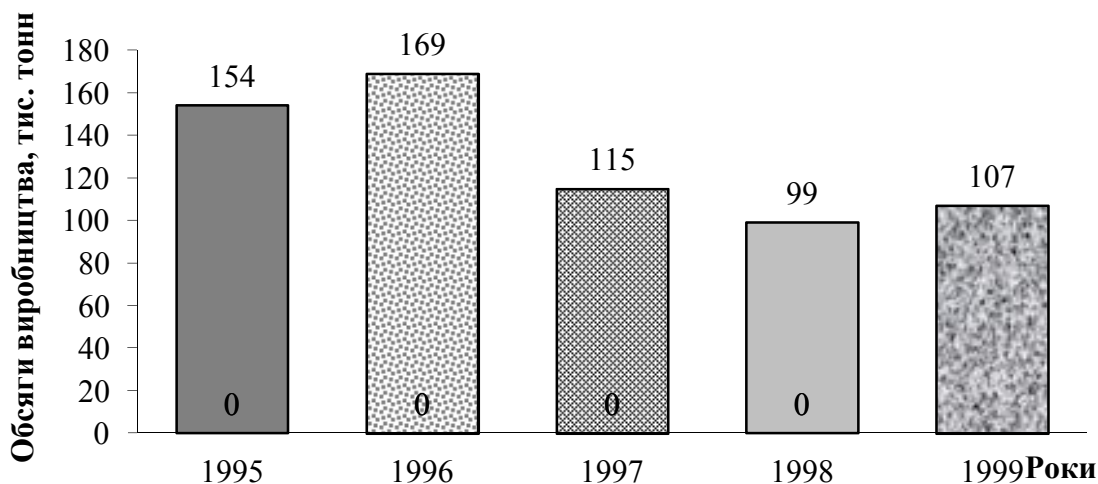


Рис. 2.3. Динаміка зміни обсягів виробництва цукру по цукрових заводах ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” (складено на основі даних додатку А)

На нашу думку, основними причинами кризи у цукровому виробництві в даний час є:

- використання давальницької схеми взаємовідносин між цукровими заводами і бурякосіючими господарствами (в 1995-1998 рр. весь цукор вироблено з давальницької сировини). Це призвело до повного зниження обігових коштів на цукрових заводах;
- витратний механізм господарювання та ціноутворення;
- невтручання держави в економічні процеси бурякоцукрового виробництва, відсутність контролю за виробництвом і реалізацією цукру;
- бартеризація обміну готової продукції на матеріально-технічні ресурси;
- неефективність системи кредитування цукрових заводів.

Тому з метою створення регульованого ринку цукру та захисту цукровиробників потрібно регулювати ринок за допомогою квотування виробництва цукру і цукрових буряків. В усіх країнах-виробниках цукру квотування розглядається як важіль державного впливу на ринки цукру. Квоти сприяють створенню сприятливих виробничих умов та забезпеченню пільгового

режиму для фіксованого обсягу продукції. В Україні в даний час правові, економічні та організаційні засади державної політики щодо виробництва цукру визначаються в Законі України “Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру” від 17.06.1999р. [70].

Обсяг продукції в натуральному виразі визначається по валовому випуску, тобто включаючи внутрішньовиробниче споживання підприємств цукрової промисловості. На обсяг виробництва цукру впливають такі основні показники: потужність підприємства, коефіцієнт її використання, степінь завантаження сировиною (тривалість виробництва), якість сировини.

За технічною оснащеністю підприємства, концентрацією та ефективністю виробництва цукрова промисловість в Україні значно відстає від зарубіжних країн. Ми встановили, що одинична виробнича потужність цукрових заводів дуже низька – в середньому близько 2,6 тис. тонн цукрових буряків за добу, тоді як у країнах з розвинутою цукровою промисловістю цей показник становить: у Німеччині – 7 тис. тонн, Данії – 9,9 тис., Франції – 8,7 тис., США – 5,2 тис. [158,с.13].

Групування цукрових заводів в ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” за рівнем добової потужності наведено в додатку Р. Виходячи з цього, на нашу думку, обсяги виробництва цукру для внутрішнього ринку, (квота “А”) по конкретному цукровому заводу слід розраховувати за формулою:

$$ВР_{ц} = \frac{ВР}{ВП} \times ВП_{ц}, \quad (2.10.)$$

де $ВР_{ц}$ – обсяг виробництва цукру по окремому цукровому заводу;

$ВР$ – обсяг виробництва цукру по квоті “А” в цілому по Україні (граничний розмір визначається Кабінетом Міністрів України);

$ВП$ – сумарна виробнича потужність цукрових заводів;

$ВП_{ц}$ – індивідуальна виробнича потужність цукрового заводу.

Обсяг випуску і реалізації цукру визначає величину доходів цукрового виробництва. Слід відмітити, що в умовах давальницької схеми взаємовідносин в Україні товаровиробникам належить 70% від обсягу виробництва цукру, а

цукровим заводам – 30% , у той час як у країнах ЄС (Франція, Німеччина) цукровим заводам залишається 45,3% [158, с.5].

Однак розрахунки за переробку сировини у зазначеному розмірі не забезпечують покриття реальних витрат заводів. Разом з тим, застосування вільних ринкових цін спричинило кризу в реалізації цукру. Ситуація ускладнюється тим, що рівень собівартості цукру, який належить бурякосіючим господарствам, значно нижчий, ніж заводського. Це дає змогу господарствам продавати цукор за цінами набагато нижчими від тих, що склалися на цукрових заводах.

Доходи є джерелом існування підприємств. Приймаючи до уваги їх важливість, слід відмітити, що визначити доходи як об'єкт бухгалтерського обліку досить важко. Визначення суті, методів оцінки і відношення доходів до часу – фундаментальні проблеми обліку.

В міжнародній системі бухгалтерського обліку під доходом розуміють “продукт діяльності, але із зазначенням, що продукт повинен покинути підприємство, перш ніж він може бути названий доходом (концепція вибуття – outflow concept)” [194,с.232].

Отже, слід відмітити, що західні науковці, згідно концепції права, вважають моментом виникнення доходу (моментом реалізації) передачу права власності на продукти діяльності. Термін “реалізація доходу” відповідно означає відображення доходів, коли відбулися обмін або вибуття вироблених продуктів [194,с.238]. Тому в бухгалтерській звітності загальноприйнятим моментом визнання доходів є відвантаження. Крім того, залежно від обставин і за МСБО 18 “Доход”, доход може бути визнаний як до, так і після відвантаження продукції.

Іншими словами, доход визнається у момент, коли відбулось зростання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із збільшенням активу або із зменшенням зобов'язання і його можна достовірно визначити. Наприклад, у Великобританії зручним орієнтиром для визначення фактичної дати, коли господарську операцію можна вважати реалізацією з метою розрахунку фінансових результатів за звітний період, є дата сплати податку на додану

вартість [197,с.21].

В Україні існував дещо інший підхід до цієї проблеми. До недавнього часу відповідно до статті 72 Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні від 3.04.93р. “датою реалізації продукції (робіт, послуг) вважається день надходження коштів на розрахунковий рахунок підприємства, а при розрахунках готівкою – день надходження грошей в касу” [145]. Крім того, підприємства мали право встановлювати порядок, за яким виручка від реалізації продукції визначалася за вартістю відвантаженої продукції. Це означало, що підприємствам дозволялось самостійно визначати момент реалізації продукції, при цьому використовуючи відповідно такі методи: 1) касовий метод; 2) метод нарахувань.

Використання двох підходів до визначення моменту реалізації продукції в Україні призводило до неспівставних даних про обсяги реалізації.

Після прийняття Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 28.12.94 р. “датою реалізації вважається дата передачі права власності на продукцію (роботи, послуги) відповідно умов постачання, незалежно від строків здійснення оплати” (стаття 1.3) [71].

Згідно статті 3.1. Інструкції про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства від 18.08.95р. (із змінами і доповненнями від 17.11.97 р., 18.11.98 р.) датою реалізації продукції, є відвантаження продукції [80].

На даний час в Україні згідно Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 1.07.1997 р. (стаття 11.3.) датою збільшення валового доходу вважається:

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника) на банківський рахунок платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), що підлягають реалізації, у разі реалізації за готівку – дата їх оприбуткування в касі платника податку;
- або дата відвантаження товарів, для робіт (послуг) - дата фактичного надання результатів робіт (послуг) платником податку [69].

Тобто, починаючи з 1.07.97 р. при визначенні виручки від реалізації застосовується принцип нарахування (відповідності), згідно з яким доходи визначаються у періоді їх виникнення незалежно від дати надходження коштів.

Проте трансформація економіко-правового середовища, курс на ринкові перетворення в даний час в Україні супроводжується реформуванням бухгалтерського обліку. Тому Кабінетом Міністрів України було затверджено Програму реформування бухгалтерського обліку від 28.10.98 р., яка передбачає здійснення в 2000 році переходу суб'єктів господарювання на застосування міжнародних стандартів фінансової звітності. Згідно неї головним завданням трансформації бухгалтерського обліку є приведення національної системи бухгалтерського обліку і звітності у відповідність до реалій ринку та міжнародних стандартів фінансової звітності. Слід відмітити, що йдеться не про деякі непринципові уточнення існуючого обліку, а про ґрунтовні і принципові зміни. На даний час вже формується нормативна база для ведення бухгалтерського обліку: прийнято Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р., затвердженні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі - П(С)БО) на основі міжнародних.

Відповідно до затверджених П(С)БО в Україні суб'єкти господарювання можуть займатися для отримання доходів різною діяльністю, класифікація якої наведена на рис.2.4.

Важливо відмітити, що саме основна діяльність будь-якого підприємства є головною метою його створення і забезпечує основну частину доходу. Основна діяльність підприємств цукрової промисловості полягає у виробництві одного виду продукції – цукру.

Відповідно до П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, П(С)БО 15 “Дохід” під доходами слід розуміти “збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників)”.

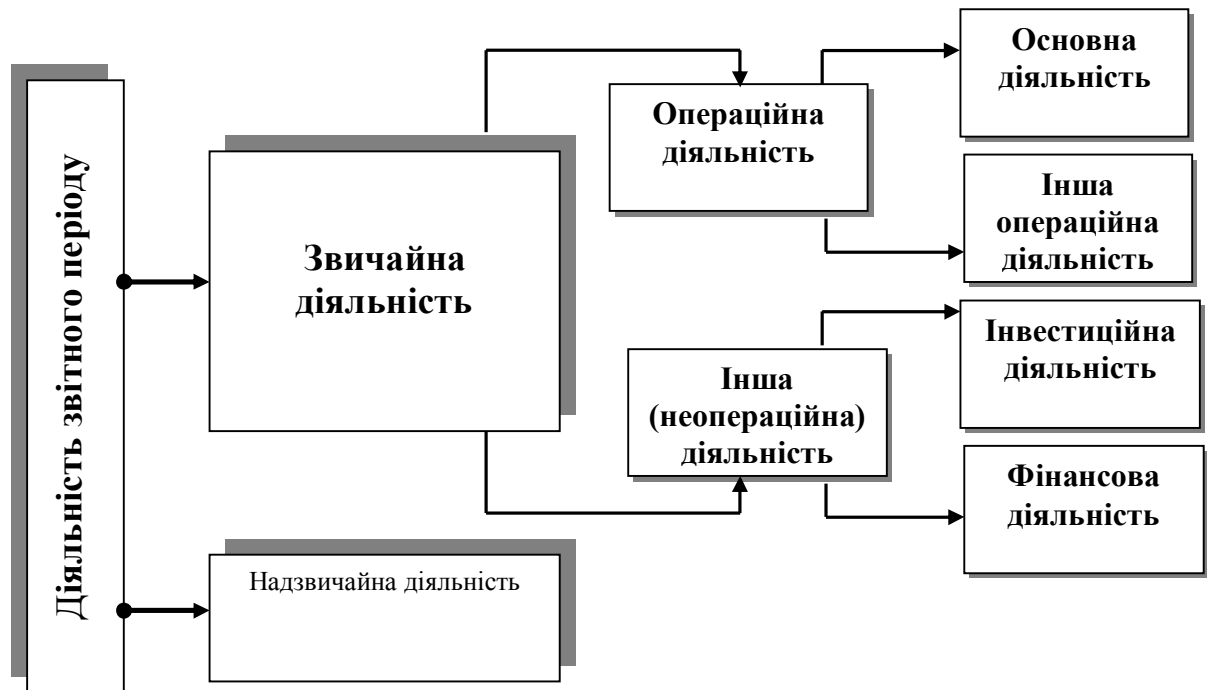


Рис 2.4 Класифікація діяльності підприємства

Згідно положення П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати” та П(С)БО 15 “Дохід” визнані доходи класифікуються у бухгалтерському обліку за такими групами:

- дохід (виручка) від реалізації продукції;
- чистий дохід;
- інші операційні доходи;
- дохід від участі в капіталі;
- інші фінансові доходи;
- надзвичайні доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це загальний дохід від реалізації продукції, товарів або послуг, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та податків з продажу (ПДВ, акцизного збору). Якщо від цього доходу від реалізації вирахувати відповідні податки, то отримаємо чистий дохід.

Інші операційні доходи включають в себе: дохід від операційної оренди активів; дохід від операційних курсових різниць; дохід від реалізації оборотних

активів (крім фінансових інвестицій).

Дохід від участі в капіталі – це дохід, отриманий від інвестицій в асоційовані, спільні підприємства, облік яких ведеться методом участі в капіталі.

Інші фінансові доходи включають дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій.

Надзвичайні доходи – це доходи, які отримані від надзвичайних подій (подій, які чітко відрізняються від звичайної діяльності підприємства та не очікуються, що вони повторюватимуться періодично).

Така класифікація доходів має дуже важливе значення для оцінки діяльності підприємства, в тому числі досліджуваної галузі, і знаходить своє відображення в I-му розділі “Звіту про фінансові результати”.

Для порівняння зауважимо, що до цього часу в Україні доходи підприємств не відображалися в такому аналітичному аспекті і включали складові відображені на рис.2.5.

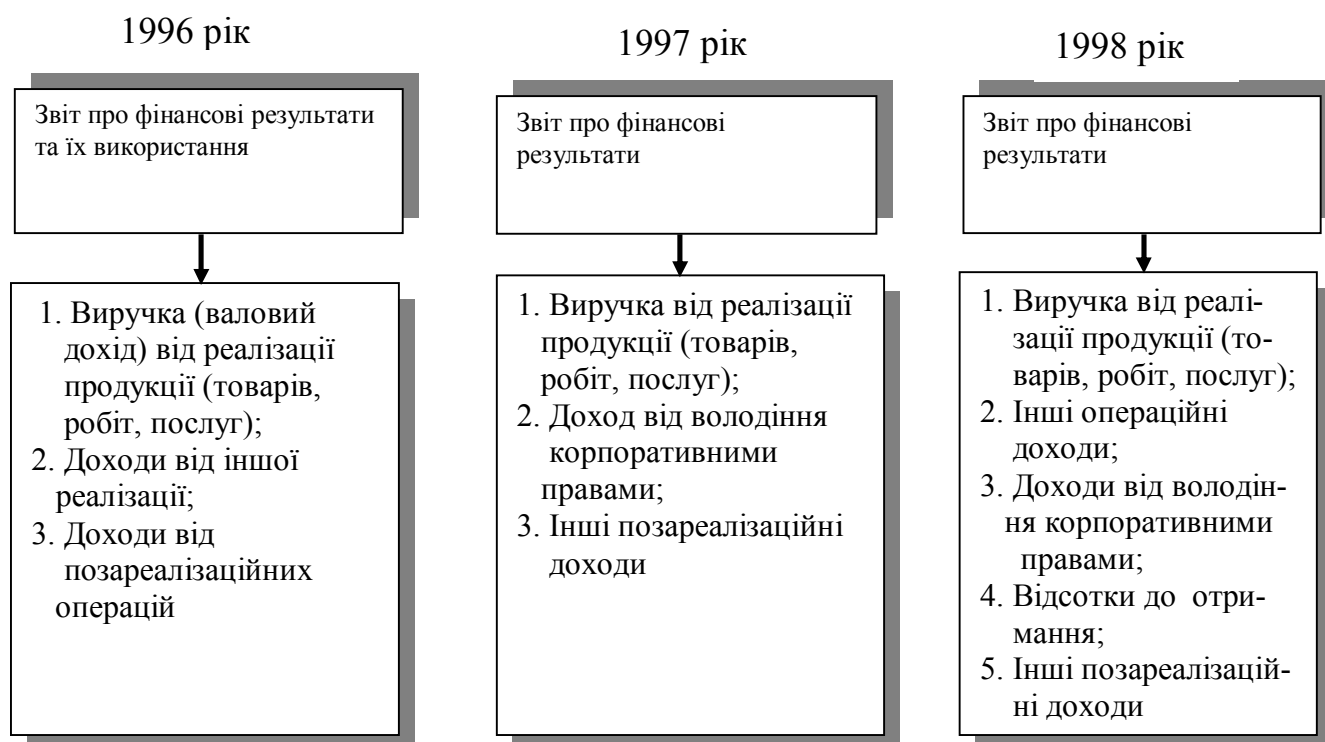


Рис. 2.5. Класифікація доходів в Україні

Для обліку доходів суб'єктів господарювання використовуються

номінальні рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності”, які в структурі Плану рахунків знаходяться в розділі I “Балансові рахунки”. Слід зазначити, що до 2000 року в Україні виручка від реалізації для підприємств, що здійснюють виробничу діяльність, складалась із виручки від реалізації, відображеної по кредиту рахунку 46 “Реалізація” в кореспонденції з рахунками розрахунків і грошових засобів.

Відповідно до статті 18 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” фінансовий результат звітного періоду визначається шляхом зіставлення доходів звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання усіх доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження сплати грошей.

Даний розрахунок результатів діяльності в міжнародній практиці часто називають розрахунком доходу від бізнесу. Відповідно фінансовий результат – це показник успіху (чи невдачі) операцій фірми, величина перевищення грошових доходів над грошовими затратами за тривалий період [194,с.184].

Досліджуючи питання фінансових результатів в цукровій промисловості, ми встановили, що величині прибутку сприяє ряд чинників: сприятливі кліматичні умови, протекція держави, підприємницька ініціатива і ін. Основу прибутку, отриманого внаслідок вдалої економічної політики підприємства складають такі фактори як: впровадження інновацій, економне ставлення до ресурсів, розумна політика щодо заборгованості, відсутність страху перед ризиком. Крім цього, значний вплив на прибуток підприємств досліджуваної галузі мають зовнішні обставини, до яких слід віднести галузеві особливості формування собівартості продукції, структуру ринку цукру.

Визначення прибутку як фінансового результату господарської діяльності є одним із важливих питань методології бухгалтерського обліку в даний час. Слід відмітити, що до прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99р. та П(С)БО в Україні облік

прибутків і збитків було організовано таким чином, що при складанні звітності виникали певні ускладнення, вимагалися додаткові вибірки і розрахунки. Крім того, нормативна база щодо порядку оподаткування фінансових результатів і щодо переліку складових витрат виробництва постійно змінювалась. Наприклад, за останні кілька років в Україні об'єктом оподаткування виступав то доход, то прибуток підприємства, що ускладнювало поточний аналіз фінансових результатів, а також порівняння динаміки показників протягом ряду років. Методика визначення фінансових результатів в Україні представлена в додатку С.

Необхідно відмітити, що основна відмінність зарубіжного обліку від донедавна діючої системи обліку в Україні полягала в тому, що облік в США, Франції та інших країнах, орієнтований на кінцевий результат діяльності підприємств. І тому, врахувавши всі позитивні аспекти ведення міжнародного бухгалтерського обліку стосовно конкретних умов нестабільної економічної ситуації в Україні, починаючи з 2000 року було здійснено перехід на принципово новий План рахунків бухгалтерського обліку. В методологічному аспекті його можна розглядати як сукупність бухгалтерських модулів, які інтегруються і функціонують самостійно: балансовий, витрати–доходи-результати, позабалансовий. Це означає, що система обліку тепер буде відповідати вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), в тому числі стосовно порядку визначення фінансових результатів.

Міжнародна методика визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства включає в себе певну кількість рівнозначних методів розрахунку прибутку. Кількість цих методів визначається розмірами фірм, фіскальними або управлінськими запитами, терміновістю отримання показників прибутку. Проте домінуючу роль відіграє метод “витрати-випуск”, оскільки його впровадження, як свідчить зарубіжний досвід, підвищує ефективність управління щонайменше в два рази в порівнянні із традиційним розрахунком прибутків в Україні.

Відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку тепер фінансовий результат буде визначатися за допомогою методу “витрати-випуск”, автором якого є В.Леонт'єв (в 1973 році одержав за нього Нобелівську премію). Суть його полягає у співставленні випуску продукції з витратами. В міжнародній практиці бухгалтерського обліку цей метод був рекомендований до використання Міжнародним комітетом по бухгалтерських стандартах і Четвертою Директивою ЄЕС ще в 1978 році і набув широкого впровадження.

По методу “витрати-випуск” фінансовий результат визначається за формулою:

$$P = V - Z + O_1 - O_2, \quad (2.11.)$$

де P – результат (прибуток, збиток) в цілому по підприємству;

V – випуск (реалізація) за звітний період;

Z – затрати у розрізі економічних елементів за звітний період;

O_1, O_2 – залишки матеріальних цінностей, незавершеного

виробництва, готової продукції відповідно на початок та кінець звітного періоду.

Слід зазначити, що за допомогою цієї формули в макроекономіці зарубіжних країн визначається і валовий національний продукт (знову створена вартість).

Розрахунок фінансового результату на базі методу “витрати-випуск” визначається, на нашу думку, такими основними положеннями:

- у фінансовій бухгалтерії витрати обліковуються по встановлених економічних елементах, а випуск (реалізація) визначається по моменту передачі права власності на продукцію (послуги) і не залежить від часу надходження коштів;

- фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання визначається без розрахунку фактичної собівартості продукції, що значно знижує трудо-

місткість обліку;

- сприяє підвищенню оперативності обліку, посилює контроль держави за правильним визначенням фінансового результату.

Для визначення величини прибутку по видах діяльності в Україні використовуються балансові рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності”, класу 8 “Витрати за елементами”, класу 9 “Витрати діяльності”. Порядок визначення фінансового результату в Україні відповідно до вимог П(С)БО представлений на рис.2.6.

Як бачимо, така методика розрахунку дає змогу визначити фінансовий результат від звичайної та надзвичайної діяльності, а також у складі звичайної – від основної та іншої діяльності. Загальний результат роботи підприємства визначається шляхом сумування операційного, фінансового і надзвичайного результатів. Слід зауважити, що аналогічно розраховується загальний результат діяльності суб’єктів господарювання у Франції. На відміну в Англії, США, Канаді загальний фінансовий результат визначається по функціях підприємства: виробництво, реалізація і адміністративна діяльність.

На нашу думку, на підприємствах досліджуваної галузі визначення фінансового результату доцільно здійснювати у фінансовій бухгалтерії двома способами:

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства та про фінансові результати від звичайної і надзвичайної діяльності апризначений журнал 6, в якому відображаються дані за кредитом рахунків 70 “Доходи від реалізації”, 71 “Інший операційний дохід”, 72 “Дохід від участі в капіталі”, 73 “Інші фінансові доходи”, 74 “Інші доходи”, 75 “Надзвичайні доходи”, 76 “Страхові платежі”, 79 “Фінансові результати”.

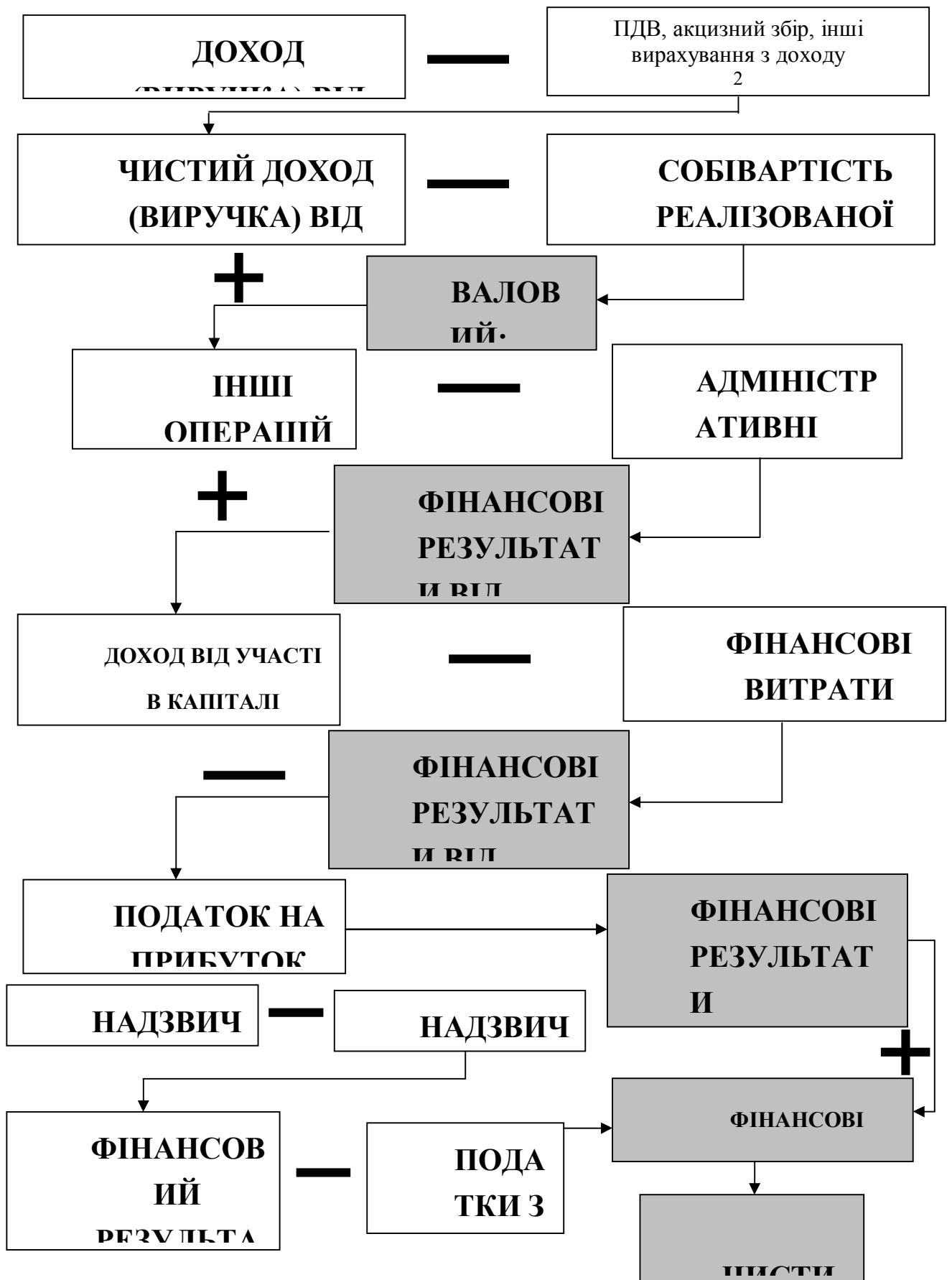


Рис.2.6. Порядок розрахунку фінансових результатів в Україні
(складено на основі П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”)

1) лінійним (співставлення випуску продукції із затратами на виробництво і відображення знову створеної вартості загальною сумою із наступною деталізацією);

2) у вигляді бухгалтерського рахунку (відображення по дебету споживання господарюючим суб'єктом праці і затрат зі сторони та знову створеної вартості по окремих елементах).

Методика розрахунку фінансового результату різними способами представлена в табл.2.4.

2.3. Узагальнення витрат і результатів господарської діяльності в системі бухгалтерського обліку

Завершальним етапом бухгалтерського обліку витрат і результатів господарської діяльності, як відомо, є складання фінансової звітності. Фінансова звітність – це система узагальнюючих і взаємо пов'язаних показників, що характеризують стан майна і джерела його утворення, результати фінансово-господарської діяльності підприємства за звітний період. Фінансова звітність, яку складають підприємства різних країн світу, має певні відмінності, що зумовлені економічними, політичними та соціальними чинниками. Тому гармонізація звітності – проблема, якій в даний час приділяється багато уваги зі сторони міжнародних організацій із стандартизації бухгалтерського обліку і звітності. Гармонізація – це спроба зменшити різницю в застосуванні різних систем бухгалтерського обліку. Одним із варіантів вирішення цієї проблеми є підготовка фінансової звітності у відповідності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IAS) і Загальноприйнятих принципів (стандартів) бухгалтерського обліку США (GAAP). В порівнянні з IAS стандарти GAAP є більш детальними, останні можна розглядати як більш докладний виклад перших.

Таблиця 2.4.

Визначення фінансових результатів лінійним способом і у вигляді бухгалтерського рахунку

Показники	Код рядка	Сума, грн.
Обсяг реалізації продукції	010	154810
Залишок готової продукції на початок звітного періоду	015	25780
Залишок готової продукції на кінець звітного періоду	020	29545
Випуск для власних потреб	025	170
Всього випуск продукції (р.010 + р.015 - р.020 + р.025)	030	151215
Придбання матеріалів	035	12370
Зміна залишків матеріалів	040	5100
Собівартість реалізованої продукції	045	100348
Витрати зі сторони	050	1215
Всього споживання (р.035 + р.040 + р.045 + р.050)	055	119033
Знову створена вартість (р.030 - р.055)	060	32182
Заробітна плата і відрахування на соціальні заходи	065	9723
Амортизація основних засобів	070	2432
Інші витрати	075	1820
Інші доходи	080	2354
Всього (р.065 + р.070 + р.075 - р.080)	085	11621
Результат від реалізації продукції (р.060 – р.085)	090	20561
Фінансові доходи	095	3105
Фінансові витрати	100	2725
Результат від фінансової діяльності (р.095 – р.100)	105	380
Прибуток до оподаткування (р.090 + р.105)	110	2941
Податок на прибуток	115	6282
Чистий прибуток (р.110 – р.115)	120	14659

Продовження таблиці 2.4

Дебет рахунку "Результат"		
Показники витрат	Код рядка	Сума, грн.
Споживання:		
Придбання матеріалів	010	12370
Зміна залишків матеріалів на початок і кінець звітного періоду	015	5100
Собівартість реалізованої продукції	020	100348
Затрати зі сторони	025	1215
Всього (р.010 + р.015 + р.020 + р.025)	030	119033
Зарплата і відрахування на соціальні заходи	035	9723
Амортизація основних засобів	040	2432
Інші витрати	045	1820
Всього (р.030 + р.035 + р.040 + р.045)	050	133008
Фінансові витрати	055	2725
Податок на прибуток	060	6282
Чистий прибуток	065	14659
Всього по дебету (р.050 + р.055 + р.060 + р.065)	070	156674
Кредит рахунку "Результат"		
Обсяг реалізації продукції	010	154810
Зміна залишків готової продукції	015	-3765
Випуск продукції для власних потреб	020	170
Інші доходи	025	2354
Всього доходів від основної діяльності (р.010 + р.015 + р.020 + р.025)	030	153569
Фінансові доходи	035	3105
Всього по кредиту (р.030 + р.035)	040	156674

За останні роки бухгалтерська звітність в Україні зазнавала суттєвих змін, які в основному стосувались її структури, а питання гармонізації

українських та міжнародних стандартів обліку і звітності не розроблялись. Проте розвиток інтеграційних процесів в національній економіці зумовлював необхідність розробки національних стандартів бухгалтерського обліку на основі вивчення міжнародного досвіду насамперед з питань, пов'язаних із фінансовою звітністю.

Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. №87 було затверджено перших шість положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО), зміст яких спрямований на врегулювання питань складання фінансової звітності.

Порівняння розроблених П(С)БО з їх попередниками (Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні від 03.04.93 р., вказівками щодо організації бухгалтерського обліку від 07.05.93 р., Інструкцією про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства від 18.08.95 р. з наступними змінами і доповненнями) і діючими Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (далі - МСБО) дає можливість виявити зміни, які відбулись у формі та змісті звітів. Результати порівняння узагальнені нами в табл. 2.5.

Відповідно до П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (стаття 3) “фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період” [132]. Отже, фінансова звітність – це лише один з видів бухгалтерської звітності, що складається на основі даних бухгалтерського обліку і відрізняється орієнтацією на тих споживачів, які не можуть вимагати звітів, складених з врахуванням їх конкретних запитів. В результаті державні органи управління будуть одним із користувачів фінансової звітності, а не тим єдиним, що постійно диктував свої вимоги до форми і змісту звітності.

Порівняльна характеристика фінансової звітності в Україні

Критерії порівняння	Звітність відповідно до діючого законодавства (до 1.01.2000 р.)	Звітність відповідно до вимог П(С)БО (після 01.01.2000 р.)
<i>Склад звітності</i>	Обмежений обсяг звітної інформації	Обсяг повністю відповідає вимогам МСБО
<i>Характер форм фінансових звітів</i>	Обов'язковий	Обов'язковий
<i>Звітний період</i>	Календарний рік (12 міс.)	Календарний рік (12 міс.)
<i>Дата балансу</i>	1 січня звітного та 1 січня наступного за звітним року	Кінець останнього дня звітного періоду
<i>Одиниця виміру</i>	тис. грн.	тис. грн.
<i>Структура і зміст звітів</i>	Зовсім не відповідає вимогам МСБО	Повністю відповідає вимогам МСБО
<i>Наявність консолідованої фінансової звітності</i>	Не обов'язкова	Обов'язкова згідно з П(С)БО 20
<i>Наявність відповідної інформації попереднього періоду</i>	Не передбачена (зокрема, форма №2)	Передбачена для всіх звітів
<i>Термін подання</i>	Не пізніше 5 лютого наступного за звітним року	Визначатиметься чинним законодавством

Виходячи з цього, метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Саме ця якісна відмінність фінансової звітності визначила її склад в Україні і в міжнародній практиці бухгалтерського обліку (рис. 2.7).

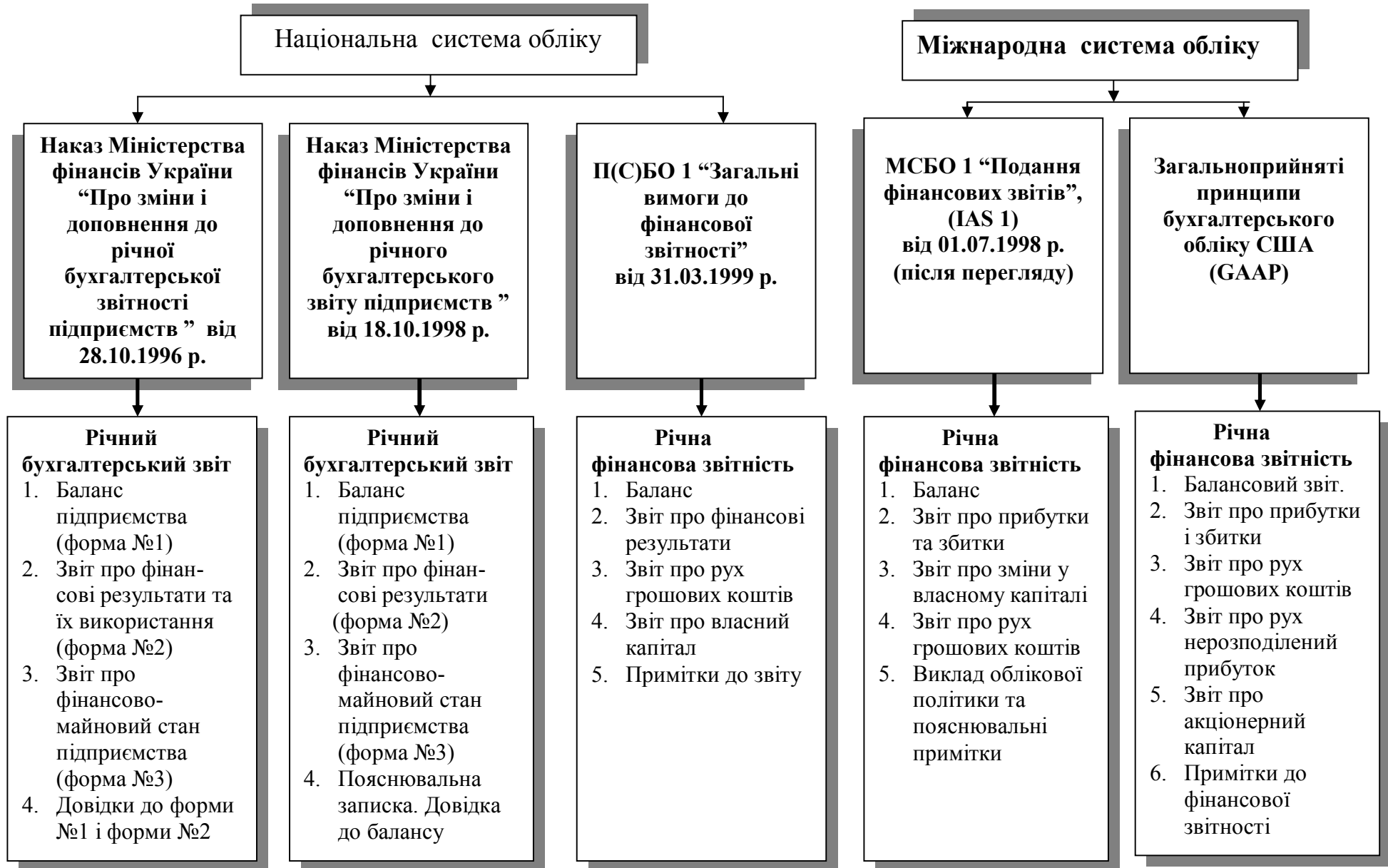


Рис. 2.7. Склад річної фінансової звітності

Як бачимо, відповідно до П(С)БО 1 (стаття 8) річна фінансова звітність складається із п'яти компонентів, що повністю задовольняє вимоги МСБО і включає:

1. Баланс.
2. Звіт про фінансові результати.
3. Звіт про рух грошових коштів.
4. Звіт про власний капітал.
5. Примітки до звітів.

Слід зазначити, що вимога забезпечення зіставності згідно з П(С)БО тепер відноситься до показників всіх звітів, а не лише бухгалтерського балансу як це було раніше.

Баланс – це одна із форм річної фінансової звітності, метою складання якого є згідно з П(С)БО 2 “Баланс” “... надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату”. Тому в зарубіжній практиці часто застосовують термін “Балансовий звіт” або “Звіт про фінансовий стан”. Слід відмітити, що Баланс та Звіт про фінансові результати формують проміжну (квартальну) звітність в Україні згідно зі статтею 13 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”.

В Україні після прийняття П(С)БО 2 вперше структуру балансу приведено у повну відповідність із його формулою (рівнянням), яка застосовується в міжнародній практиці відповідно до МСБО:

$$\text{Активи} = \text{Власний капітал} + \text{Зобов'язання.}$$

Активи – це ресурси, контрольовані підприємством в результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому. Отже, економічні ресурси забезпечуються власним капіталом та зобов'язаннями. Звідси випливає, що:

$$\text{Власний капітал} = \text{Активи} - \text{Зобов'язання.}$$

Тому під власним капіталом розуміють частину в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань. В результаті зобов'язання – це заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і

погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

В додатку до П(С)БО 2 “Баланс” приводиться обов’язкова форма балансу підприємств, організацій та інших юридичних осіб усіх форм власності (крім банків і бюджетних установ). З метою подальшого дослідження, необхідно здійснити порівняльний аналіз структури різних форм балансу в Україні та в зарубіжних країнах, результати якого приведені в табл.2.6.

На нашу думку, виділення в балансі розділів “Витрати майбутніх періодів”, “Доходи майбутніх періодів” та “Забезпечення наступних витрат і платежів” відповідно до П(С)БО 2 дещо порушує порядок розміщення статей. Це пов’язано з тим, що у складі цих статей будуть відображені як оборотні, так і необоротні активи та зобов’язання. Ми вважаємо, що доцільно було б об’єднати складові цих розділів із розділами “Необоротні активи” і “Оборотні активи”.

Докорінні зміни відбулися також в оцінці окремих статей балансу. Тепер його можна охарактеризувати як такий, що будується за принципом “баланс – нетто”. Згідно цього основні засоби, нематеріальні активи включаються до підсумку за їх залишковою вартістю, дебіторська заборгованість за товари, роботи – за вирахуванням резерву сумнівних боргів, а власний капітал – за сумою, яка фактично вкладена (за вирахуванням непокритих збитків). Слід відмітити, що актив відображається в балансі за умови, що оцінка його може бути достовірно визначена і очікується отримання в майбутньому економічних вигод, пов’язаних з його використанням.

Активи балансу оцінюються по історичній собівартості, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, що має величезне значення для розкриття реального фінансового стану підприємства. Це означає, що фактична собівартість, яка тепер застосовується для оцінки статей балансу в Україні, по своєму складу суттєво відрізняється від історичної. Так, фактична собівартість готової продукції до введення в дію П(С)БО 16 “Витрати” визначалася за формулою:

Таблиця 2.6.

Порівняльна характеристика структури балансу

Критерій порівняння	<u>Баланс підприємства (форма №2)</u> Відповідно до Інструкції про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства від 18.08.95р. (з наступними змінами і доповненнями)	<u>Баланс</u> Відповідно до П(С)БО 2 “Баланс” від 31.03.99 р.	<u>Балансовий звіт</u> Відповідно до загально-прийнятих принципів бухгалтерського обліку (GAAP)
<i>1. Кількість розділів:</i>			
<i>актив</i>	I. Основні засоби та інші позаоборотні активи II. Запаси і витрати III. Грошові кошти, розрахунки та інші активи	I. Необоротні активи II. Оборотні активи III. Витрати майбутніх періодів	I. Поточні активи II. Довгострокові активи
<i>пасив</i>	I. Капітал, фонди і резерви II. Довгострокові пасиви III. Розрахунки та інші короткострокові пасиви	I. Власний капітал. II. Забезпечення майбутніх витрат та платежів III. Довгострокові зобов'язання IV. Поточні зобов'язання V. Доходи майбутніх періодів	I. Поточні зобов'язання II. Довгострокові зобов'язання III. Власний капітал
<i>2. Форма балансу</i>	горизонтальна (форма рахунку)	горизонтальна (форма рахунку)	вертикальна (форма звіту)
<i>3. Порядок розміщення:</i>			
<i>активів</i>	принцип зростання ліквідності	принцип зростання ліквідності	принцип спадання ліквідності
<i>пасивів</i>	За ознакою зменшення часу, необхідного для повернення боргів	За ознакою зменшення часу, необхідного для повернення боргів	За ознакою збільшення часу, необхідного для повернення боргів

Фактична собівартість = Прямі витрати + Загальновиробничі витрати + Загальногосподарські витрати.

Відповідно виробнича собівартість продукції згідно П(С)БО 16 визначається за формулою:

$$\text{Виробнича собівартість} = \text{Прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці і ін. прямі витрати} + \text{Змінні загальновиробничі витрати, постійні розподілені загальновиробничі витрати}$$

Історична ж собівартість придбаних активів складається із ціни на їх придбання та суми витрат на їх доставку, встановлення, величини мита та зборів.

Слід зазначити, що після кількох переоцінок основних засобів, проведених в Україні за останні роки, застосування дигресивної податкової амортизації більша частина підприємств, в тому числі цукрової промисловості, втратила реальну оцінку основних засобів. Тому, на нашу думку, з метою переходу на П(С)БО насамперед на всіх господарюючих суб'єктах необхідно провести заходи з метою визначення реальної вартості діючих основних засобів.

Порівняння складу кожного розділу балансу відповідно до Інструкції про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства та П(С)БО 1 "Баланс" засвідчує, що структурні зміни відбулися в кожному з них. В зв'язку з цим перед датою введення в дію П(С)БО 2 "Баланс" були видані методичні рекомендації про порядок зарахування показників балансу за 1999 рік до статей балансу у 2000 році.

Відповідно до П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" основною метою Звіту про фінансові результати є надання інформації користувачам про формування фінансового результату підприємства. В результаті цього вони мають можливість оцінити минулу діяльність господарюючих суб'єктів, їх прибутковість і рентабельність.

Звіт про фінансові результати є зв'язуючою ділянкою між балансами за

минулий та звітний період і показує, за рахунок чого пройшли зміни у звітному балансі в порівнянні з минулим. Слід відмітити, що в зарубіжній практиці звіт про прибутки та збитки складається першим, а вже після цього складається баланс.

Основними елементами Звіту про фінансові результати (далі - Звіт) є доходи, витрати, прибутки і збитки. Порівнявши форму нового Звіту та чинну форму №2, слід зазначити, що суттєво змінилися зміст і структура. Форма №2, яка складалася із п'яти розділів, характеризувала не тільки порядок формування фінансових результатів, але й містила дані про їх використання та стан розрахунків з бюджетом. Тому його назва – Звіт про фінансові результати не відповідала змісту інформації, яка в ньому відображалась. Прийняття П(С)БО 3 повністю ліквідувало недоліки форми №2 і привело Звіт про фінансові результати у відповідність до МСБО.

Слід зазначити, що в міжнародній практиці форма Звіту про прибутки та збитки визначається двома способами аналізу витрат (див. додаток Т):

- групування витрат за однорідними економічними елементами (франко-німецька модель) – одноступеневий формат;
- групування витрат основної діяльності за функціями (виробництво, збут, управління) (англо-американська модель) – багатоступеневий формат.

На основі проведеного детального аналізу щодо форми і змісту Звіту про фінансові результати можна виділити такі основні його ознаки:

- багатоступеневий формат побудови, який містить інформацію, котра показує послідовний процес формування кінцевого фінансового результату в розрізі звичайної та надзвичайної діяльності (див. рис. 2.6.);
- збережено підхід до первісного відображення доходу (виручки) від реалізації продукції методом брутто, який був характерним для форми №2;
- доходи, зокрема виручка від реалізації, включаються до звіту, якщо одночасно виникає зростання майбутніх економічних вигод, пов'язаних із збільшенням активу або зі зменшенням зобов'язання;
- витрати включаються до звіту в момент вибуття активу або збільшення

зобов'язання;

- витрати від основної діяльності подаються за функціональною класифікацією: витрати на виробництво, управління і збут;
- подання всіх показників за минулий звітний період;
- для цілей статистичних розрахунків системи національних рахунків виділяються елементи операційних витрат;
- відображення розрахунку прибутковості акцій відкритих акціонерних товариств.

Нова побудова Звіту про фінансові результати згідно П(С)БО дасть змогу надавати зовнішнім користувачам повну, правдиву і неупереджену інформацію про результати діяльності суб'єктів господарювання за звітний період.

Підготовлені показники із Балансу та Звіту про фінансові результати використовуються для складання принципово нового Звіту про рух грошових коштів. Метою складання даного Звіту є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства за звітний період. Важливість такої інформації, на нашу думку, можна підтвердити тим, що за МСБО 7 “Звіт про рух грошових коштів” подання такого звіту вимагається від усіх підприємств за кожний період подання фінансової звітності.

Згідно до П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” грошовими коштами є готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання і так звані еквіваленти грошових коштів (короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції). Основні терміни, структура звіту та методика його складання повністю відповідають вимогам МСБО 7 “Звіт про рух грошових коштів”. При цьому рух грошових коштів відображається у звіті в розрізі трьох видів діяльності: операційній, інвестиційній та фінансовій (рис.2.8).

Як відомо, МСБО 7 пропонує складати Звіт про рух грошових коштів від операційної діяльності двома методами:



Рис. 2.8. Принципова схема Звіту про рух грошових коштів
(складено на основі П(С)БО 4)

- по-перше, прямим. Це означає, що баланс руху грошових коштів від операційної діяльності розраховується шляхом сумування всіх надходжень грошових засобів від її здійснення за звітний період і вирахуванням від отриманої суми всіх обумовлених нею витрат;
- по-друге, непрямим. Це означає, що баланс руху грошових коштів від операційної діяльності є результатом сумування величини чистого прибутку (збитку) господарюючого суб'єкта за звітний період і всіх затрат, непов'язаних

із виплатою грошових коштів, та вирахуванням із отриманої суми статей, які ведуть до збільшення активів або зменшення пасивів.

Як бачимо, непрямий метод підготовки даних про рух грошових коштів більш простіший у використанні, адже він побудований на максимальному застосуванні вже підготовлених показників з Балансу та Звіту про фінансові результати і мінімальній потребі підготовки даних безпосередньо з первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку. Саме тому при опрацюванні формату Звіту про рух грошових коштів і П(С)БО 4 в Україні було обрано непрямий метод.

Хоча в міжнародній практиці бухгалтерського обліку прямому методу складання Звіту про рух грошових коштів надається перевага, зокрема Комітетом по стандартах фінансового обліку, на нашу думку, розрахунки за допомогою непрямого методу з аналітичної точки зору представляють більшу цінність. Ми вважаємо, що отримана інформація повніше відображає співвідношення руху грошових засобів і фінансово-господарської діяльності підприємства, в тому числі досліджуваної галузі, показує взаємозв'язок між Звітом про фінансові результати, Балансом і Звітом про рух грошових коштів.

Відповідно до П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” до складу фінансової звітності в Україні введено принципово нову форму – Звіт про власний капітал. Слід відмітити, що в результаті зростання потреб користувачів в отриманні інформації про всеохоплюючий прибуток, починаючи з 1.07.1998 року в міжнародній практиці бухгалтерського обліку до складу обов'язкової фінансової звітності було включено такий компонент як Звіт про зміни у власному капіталі. МСБО 1 “Розкриття політики обліку і звітності” передбачає два варіанти подання інформації про зміни у власному капіталі:

- по-перше, всі зміни у власному капіталі узагальнюються в одному звіті – Звіті про зміни у власному капіталі, який представляє собою таблицю, в якій узгоджується сальдо кожної статті власного капіталу на початок і кінець звітного періоду;
- по-друге, всі зміни у власному капіталі відображаються у примітках до

звітів, а у Звіті про власний капітал знаходить відображення лише величина всеохоплюючого прибутку.

В Україні згідно П(С)БО 5 “Звіт про власний капітал” обрано перший варіант подання інформації у Звіті про власний капітал, який заповнюється на основі даних Балансу та Звіту про фінансові результати. Взаємозв’язок між різними компонентами фінансової звітності представлений на рис.2.9.

На нашу думку, виходячи із міжнародного досвіду і національних особливостей господарювання, доцільно разом із фінансовими звітами подавати звіти керівництва підприємства, в тому числі досліджуваної галузі, щодо таких питань як:

- аналіз розвитку підприємства за попередні періоди і прогноз на майбутнє;
- основні фактори, які визначають результати діяльності даного суб’єкта господарювання;
- інформація про соціальну політику підприємства і т.д.

На даний час питанню охорони навколишнього природного середовища держава приділяє особливу увагу. Зокрема, справляння платежів за забруднення водоймищ, підземних вод, атмосферного повітря і землі повинні заставити підприємства переглянути своє відношення до цих проблем і зробити все можливе із вдосконалення як основної технології, так і технології з очищення стічних вод, зниження викидів, утилізації відходів.

Практика свідчить, що екологічна небезпека бурякоцукрового виробництва проявляється в наступному:

- у забрудненні водоймищ стічними водами;
 - у виснаженні водних ресурсів;
 - у забрудненні підземних вод;
 - у забрудненні атмосферного повітря газопиловими викидами від технологічних процесів і від енергетичних установок;
- у забрудненні атмосферного повітря в результаті процесів розкладу

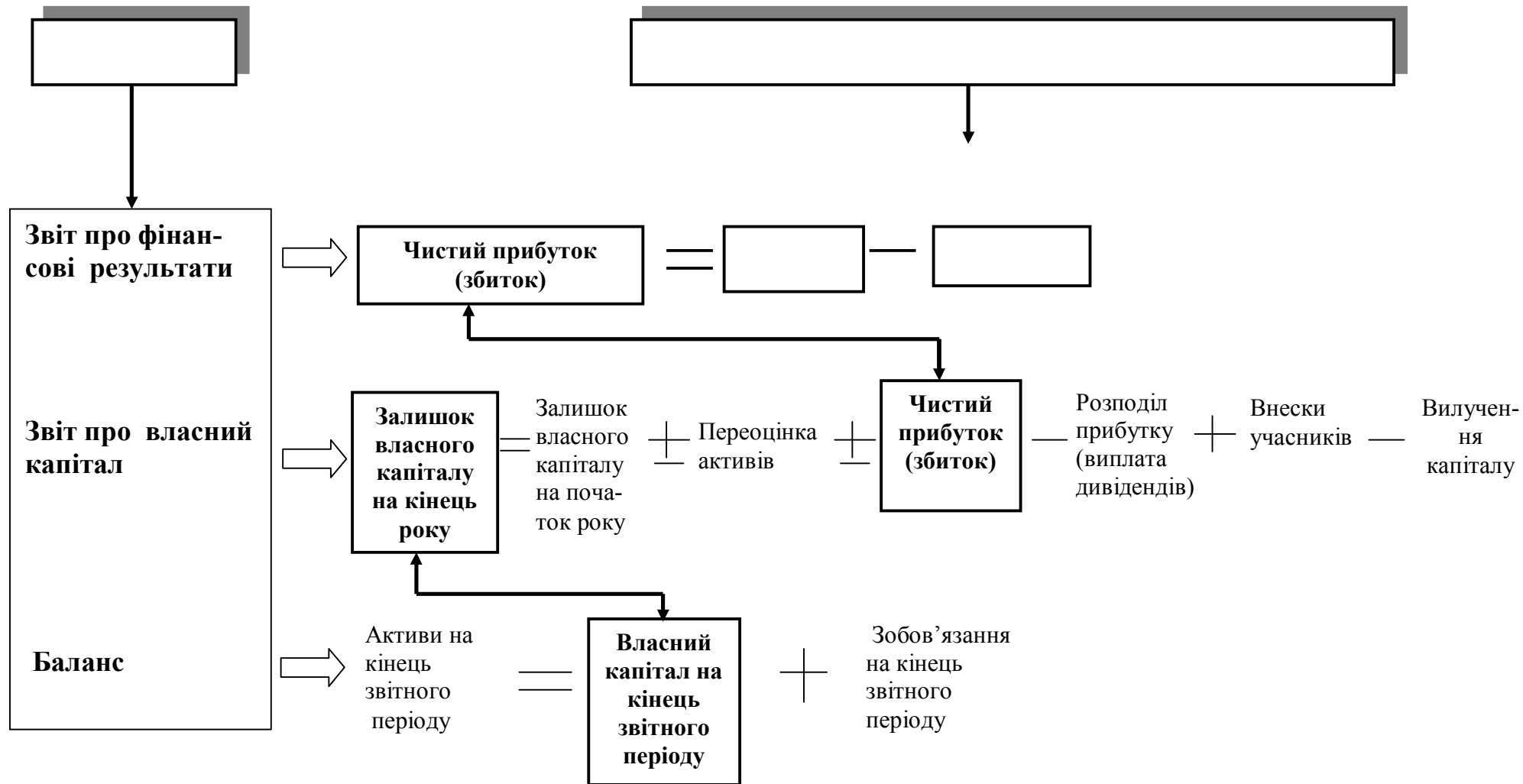


Рис. 2.10. Взаємозв'язок між компонентами фінансової звітності (згідно П(С)МО)

- відходів у місцях їх складування (поля фільтрації, очисні споруди, жомові ями).

Тому, виходячи із технологічних особливостей, рекомендуємо включати до складу річного звіту ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” і його цукрових філій – екологічний звіт.

Отже, дані фінансової звітності є основою не тільки для підведення підсумків звітного періоду, але й для прогнозування подальшої діяльності суб’єктів господарювання. Введення в дію П(С)БО в Україні значно розширює можливості та ефективність фінансового аналізу витрат і фінансових результатів, методика проведення якого розглядатиметься в третьому розділі нашого дослідження.

Висновки до другого розділу

У другому розділі дисертаційного дослідження визначені методологічні засади ведення обліку витрат і результатів господарської діяльності згідно чинної законодавчо-нормативної бази України (Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку). Виходячи з того, що для оцінки цукросировини на підприємствах досліджуваної галузі використовують як кількісні, так і якісні параметри, з метою забезпечення обліку забрудненості та цукристості буряків в розрізі окремого здавальника, запропоновано вести Журнал обліку якості сировини.

Амортизаційна політика будь-якого підприємства представляє собою прийняття рішень щодо вибору методів нарахування амортизації об’єктів основних засобів. На основі вивчення чинної законодавчо-нормативної бази України та узагальнення результатів аналізу практичної облікової роботи на

підприємствах цукрової промисловості в роботі досліджено різні методи амортизації об'єктів основних засобів із зазначенням їх переваг і недоліків.

Розглянуто методику використання методу “витрати – випуск ” при обліку витрат і визначенні фінансових результатів. Узагальнено вітчизняний і зарубіжний досвід щодо складання фінансової звітності підприємства.

Основні результати даного розділу опубліковані в наукових працях [82; 176; 177; 178].

РОЗДІЛ 3

ФІНАНСОВИЙ АНАЛІЗ ВИТРАТ ТА РЕЗУЛЬТАТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

3.1. Фінансовий аналіз і його роль в управлінні витратами і результатами

В умовах переходу економіки України до ринкових відносин особливого значення набуває своєчасна та об'єктивна оцінка фінансової діяльності суб'єктів господарювання, спрямованої на забезпечення систематичного надходження і ефективного використання фінансових ресурсів, досягнення раціонального співвідношення власних і залучених коштів, фінансової стійкості з метою ефективного функціонування підприємства. Саме тому фінансовий аналіз витрат і результатів господарської діяльності як метод пізнання економічних процесів і явищ займає важливе місце в системі управління.

До недавнього часу розвитку фінансового аналізу витрат і результатів господарської діяльності не приділялось достатньо уваги, так як "... в ньому не було об'єктивної необхідності..." [154,с.3]. Сьогодні питання застосування методик фінансового аналізу в Україні набули особливого значення. Введення нового Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій (від 30.11.1999 р.), Положень (стандартів) бухгалтерського обліку зумовлюють необхідність використання нових методик фінансового аналізу, що відповідають умовам ринку. Такі методики необхідні підприємствам для обґрунтованого вибору ділових партнерів, визначення ступеня фінансової стійкості і оцінки ефективності фінансово-господарської діяльності. Внаслідок цього, ми вважаємо, що завдяки появі та використанні таких методик в Україні покращиться здатність суб'єктів господарювання адаптуватися до змін в галузі фінансового планування і управління.

Це проявляється в тому, що фінансовий аналіз є прерогативою вищої ланки управлінських структур підприємства, здатних впливати на формування фінансових ресурсів і потоки грошових засобів. Ефективність або неефективність окремих управлінських рішень, пов'язаних із визначенням ціни продукту, розміру партії закупівлі сировини або поставок продукції, заміни обладнання чи технології, і інші рішення повинні бути оцінені з точки зору загального успіху фірми, характеру її економічного зростання [203].

Практика свідчить, що фінансовий аналіз є частиною загального аналізу фінансово-господарської діяльності, який складається з двох взаємопов'язаних розділів: фінансового аналізу і управлінського (виробничого) аналізу. Як ми вже зазначали в першому розділі дисертації, першопочатковою умовою цього є розподіл системи бухгалтерського обліку в масштабі підприємства на дві підсистеми: фінансову та управлінську.

Фінансовому аналізу витрат і результатів господарської діяльності як методу пізнання механізму підприємства притаманні свої класифікація (див. додаток У) і характерні ознаки, відображені на рис.3.1.



Рис. 3.1. Систематизація ознак сучасного фінансового аналізу витрат і

На нашу думку, для визначення місця фінансового аналізу в системі управління необхідно спочатку уточнити суть його поняття. Дослідження економічної літератури дає всі підстави стверджувати, що однозначного трактування терміна “фінансовий аналіз” не існує.

Так, американський економіст Бернстайн Л.А. вважає, що фінансовий аналіз “... це процес, метою якого є оцінка поточного і минулого фінансового стану і результатів діяльності,... визначення оцінок і прогнозування майбутніх умов і діяльності підприємства...” [15,с.27]. В прикладному аспекті фінансовий аналіз, як зазначають Буряковський В.В., Кармазін В.Я. і Каламбет С.В., розуміють як “... процес дослідження фінансового стану і основних результатів діяльності підприємства з метою виявлення резервів подальшого підвищення його ринкової вартості...” [28,с.219]. Заслуговує на увагу думка Ковальова В.В., що “... в традиційному розумінні фінансовий аналіз представляє собою метод оцінки і прогнозування фінансового стану підприємства на основі його бухгалтерської звітності...” [91,с.54]. На думку Шеремета А.Д., Сайфуліна Р.С. фінансовий аналіз є “... методом пізнання фінансового механізму підприємства, процесів формування і використання фінансових ресурсів для його оперативної і інвестиційної діяльності” [203, с.201].

Розкриваючи суть фінансового аналізу, Н.А.Русак і В.А.Русак наголошують, що це “... досліджувальний і оціночний процес, головною метою якого є розробка найбільш обґрунтованих пропозицій і прогнозів зміни фінансових умов функціонування суб’єкта господарювання...” [154,с.8]. Ми вважаємо, що саме такий підхід найбільш правильно і повно розкриває поняття фінансового аналізу.

Оскільки комплексне вивчення формування фінансових ресурсів, їх розміщення і ефективності використання на підприємстві здійснюється за допомогою фінансового аналізу, то ключовим питанням для розуміння його суті є концепція фінансово-господарської діяльності як потоку рішень для інвестування капіталу з метою отримання прибутків. Проте слід зазначити, що отримання прибутку є кінцевою метою господарювання не тільки тому, що в

результаті цього покращується економічний стан підприємства, а ще це дає змогу зберегти економічну дієздатність і можливість подальших його капіталовкладень [203,с.200]. Саме тому, на нашу думку, суттю фінансового аналізу в сучасних умовах є своєчасне і якісне забезпечення виконання таких основних напрямків:

- визначення структури фінансового бізнесу;
- прийняття рішення на перспективу щодо доцільності вкладення капіталу;
- здійснення господарських операцій, що проводяться за допомогою даного капіталу.

Високоякісне і своєчасне вирішення вказаних завдань є основою фінансового аналізу в даний час.

Детальне вивчення теоретичних підходів щодо ролі фінансового аналізу в системі економічних досліджень дозволило нам зробити висновок, що фінансовий аналіз витрат та результатів господарської діяльності може виступати в таких аспектах як:

- спосіб вивчення фінансового стану і фінансових результатів господарської діяльності підприємства з метою виявлення резервів підвищення його ринкової вартості в перспективі;
- інструмент попередньої перевірки при виборі напрямків інвестування;
- засіб оцінки професіоналізму і якості управління витратами і результатами господарської діяльності;
- інструмент прогнозування майбутніх фінансових умов та результатів господарської діяльності.

Враховуючи вищесказане, на наш погляд, мету фінансового аналізу як бази прийняття управлінських рішень, доцільно розглядати двохсторонньо. Ми погоджуємося з думкою Терьохіна В.І., що основною метою фінансового аналізу в широкому розумінні є "... виявлення і оцінка тенденцій розвитку фінансових процесів на підприємстві..." [188,с.62]. З іншого боку, його мета полягає в "...

отриманні невеликої кількості ключових (найбільш інформативних) параметрів, які дають об'єктивну і точну картину фінансового стану підприємства, його прибутків і збитків, змін в структурі активів і пасивів, в розрахунках з дебіторами і кредиторами..." [202,с.5].

В процесі фінансового аналізу використовуються певні підходи і спеціальні прийоми. Однак основою в аналітичній роботі є, перш за все, здатність аналітика логічно відтворити господарські операції, які відображені в системі обліку і звітності, і при цьому подумки повторити роботу бухгалтера у зворотному напрямку. Схему організації такого процесу відображено на рис. 3.2.

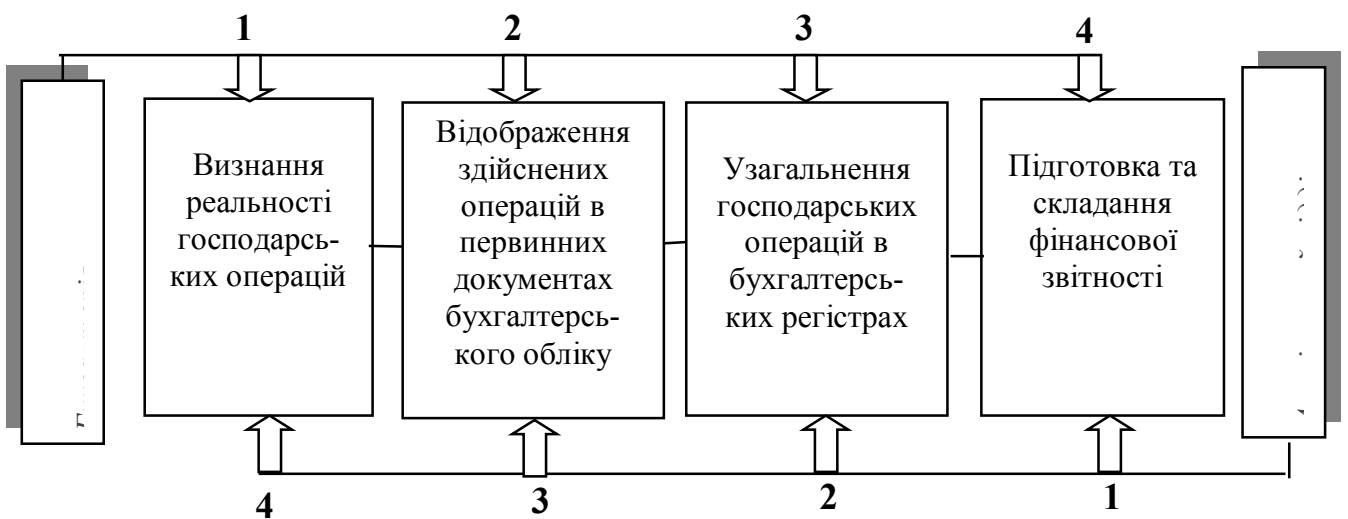


Рис. 3.2. Взаємозв'язок роботи аналітика і бухгалтера на підприємстві

Підсумовуючи вищевикладене, ми погоджуємося з думкою Бернстайна Л.А., що предмет фінансового аналізу базується на двох передумовах:

- по-перше, повне розуміння моделі обліку, а також суті, значення і обмежень фінансової інформації, що відображається у звітних формах;
- по-друге, ефективне використання інструментів фінансового аналізу, за допомогою яких можна визначити і проаналізувати найбільш важливі фінансові і виробничі фактори та співвідношення з метою отримання обґрунтованих висновків [15,с.27-28].

Основним джерелом інформації для фінансового аналізу діяльності суб'єкта господарювання є публічна бухгалтерська звітність. В Україні склад та

елементи фінансової звітності визначені Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (П(С)БО 1,2,3,4,5)*.

Згідно цього нормативного забезпечення звітність базується на узагальненні даних фінансового обліку і є інформаційною ланкою, яка з'єднує підприємство з користувачами інформації (див. табл. 1.1.) про його діяльність. Як бачимо, кожний суб'єкт фінансового аналізу вивчає облікову інформацію, враховуючи свої інтереси.

У даній роботі обмежимося дослідженням ролі фінансового аналізу в аудиторській діяльності, яка є важливим елементом інфраструктури в ринкових умовах господарювання. Це зумовлено тим, що поява незалежного контролю (аудиту) “... забезпечує реалізацію практичної суспільної потреби – підтвердження достовірності фінансової інформації про діяльність економічних суб'єктів в інтересах користувачів цієї інформації...” [204,с.3].

Результати вивчення зарубіжної та вітчизняної економічної літератури [2;7;10;17;33;65;73;83;126;150;151] дають підстави стверджувати, що однозначного трактування терміна “аудит” немає. Тому для встановлення ролі фінансового аналізу в аудиторській діяльності віддамо перевагу тим визначенням поняття “аудит”, які відображають, на наш погляд, їх взаємозв'язок.

Так, Рішар Ж. в деякій мірі ототожнює аудит із фінансовим аналізом, стверджуючи, що “... аудит результатів або в більш “обмеженому своєму виді” – фінансовий аналіз, який ґрунтується на економічній оцінці підприємства...” [150,с.38]. Цікавим є розуміння аудиту, прийняте Американською бухгалтерською асоціацією з основних концепцій обліку: “Аудит – це системний процес отримання і оцінки об'єктивних даних про економічні операції і події, що встановлює рівень їх відповідності визначеному критерію і представляє результати зацікавленим користувачам” [151,с.17]. Комітет по аудиторській практиці виробив більш просте визначення, трактуючи аудит як “... незалежний

* Склад, елементи та порядок складання фінансової звітності розглянуті в другому розділі дисертаційного дослідження

розгляд спеціально призначеним аудитором фінансових звітів підприємства і висловлення думки про них при дотриманні правил, встановлених законом...” [2,с.13].

Ми вважаємо, що взаємозв'язок фінансового аналізу і аудиту також в найбільшій мірі відображають тлумачення мети аудиту, що спробуємо довести.

Так, на думку М.П.Білухи, метою аудиторського контролю є “...сприяння раціональному використанню засобів праці, предметів праці і самої праці у підприємницькій діяльності для одержання найбільшого прибутку...” [16,с.24]. Бичкова С.М. стверджує, що “...мета аудиту – визначити збереженість власності і розробити пропозиції щодо її удосконалення, оцінити рентабельність як виробництва в цілому, так і окремих продуктів; визначити платоспроможність підприємства не тільки на поточну дату, але й зробити прогноз на майбутнє...” [33,с.37]. Ніби продовжуючи думку С.М.Бичкової, Щадилова С.Н. вважає, що метою аудиторських перевірок є “...визначення дійсного фінансового стану фірми для захисту інтересів власників і встановлення правильності відображення фінансових результатів діяльності для забезпечення повноти сплати податків...” [209,с.12].

Заслуговує на увагу висловлення Ф.Л.Дефліза, Г.Р.Дженіка та М.Б.Хірш про те, що метою звичайного аудиту фінансової звітності, який здійснюється незалежним аудитором є “...вираження думки про те, наскільки правильно вона представляє фінансовий стан, результати операцій і грошові потоки у відповідності із загальноприйнятими принципами обліку...”[9,с.27]. У національному нормативі аудиту №1 “Вимоги національних нормативів аудиту” (стаття 13) зазначається, що “метою аудиту фінансової звітності є висловлення аудитором висновку про те чи відповідає фінансова звітність, в усіх суттєвих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і представлення фінансових звітів” [126].

Для порівняння зазначимо, що основною метою фінансового аналізу є розробка найбільш обґрунтованих пропозицій і прогнозів зміни фінансових умов функціонування суб'єкта господарювання на основі даних бухгалтерської

звітності. Узагальнюючи викладене вище, можна стверджувати, що взаємозв'язок фінансового аналізу і аудиту очевидний по таких причинах:

по-перше, результатом аудиту є отримання підтвердження про повноту та достовірність облікової інформації, яка виступає, в свою чергу, основою для проведення фінансового аналізу;

по-друге, необхідність застосування методики фінансового аналізу в аудиторській практиці зумовлена тим, що лише за результатами перевірки бухгалтерської звітності господарюючого суб'єкта, аудитор не зможе оцінити поточний і перспективний фінансовий стан підприємства, темпи його розвитку з позицій фінансового їх забезпечення і т.д.

Тому "...фінансові оцінки бухгалтерських звітів у стислому і концентрованому вигляді потрібні аудитору як орієнтири, як сигнальні вказівки. Вони виконують роль підказки для вибору правильного рішення в процесі аудіювання. Поінформованість аудитора, як наслідок проведеного фінансового аналізу надає йому впевненості у своїх діях, допомагає правильно спланувати перевірку, виявити слабкі місця в системі обліку" [203,с.201].

Слідування цим умовам дає змогу зробити важливий висновок: кожний аудитор повинен знати техніку проведення фінансового аналізу підприємств і на його основі вміти робити певні висновки щодо фінансового благополуччя, стану майна, активів і пасивів балансу, розробляти рекомендації по зміцненню фінансової стійкості на перспективу.

Дослідження показали, що прийоми фінансового аналізу застосовуються в аудиті в таких аспектах як:

- метод пізнання фінансово-господарської діяльності підприємства, процесів формування і використання виробничих і фінансових ресурсів;
- джерело інформації;
- вид послуг аудиторських фірм (рис. 3. 3.).

Відповідно до статті 3 Закону України "Про аудиторську діяльність" "...аудиторські послуги можуть надаватись у формі аудиторських перевірок (аудиту) та пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань бухгалтерського

обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних і юридичних осіб...” [65].

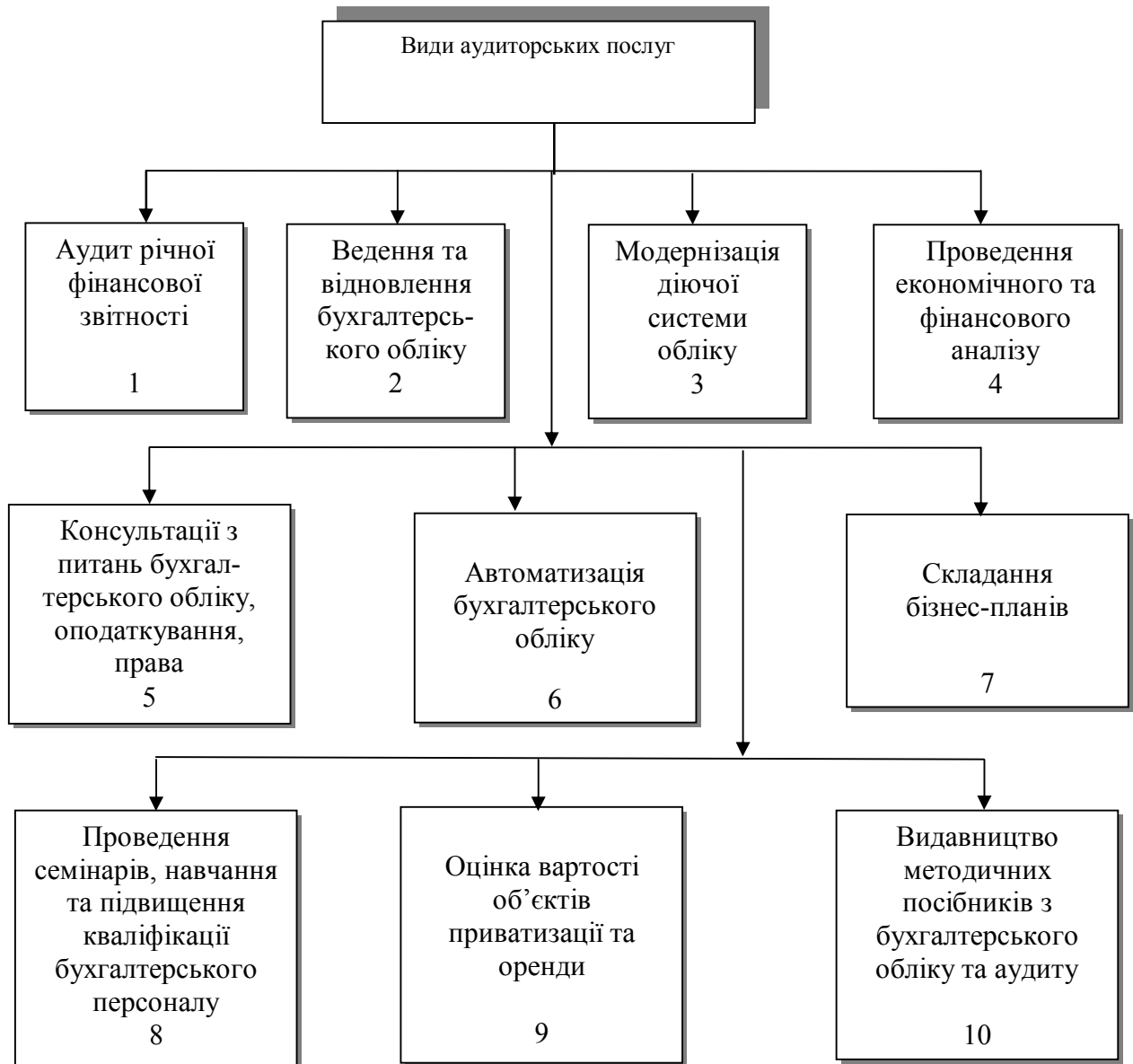


Рис. 3.3. Класифікація аудиторських послуг в Україні

Узагальнюючи викладене вище, можна стверджувати, що основними функціями фінансового аналізу в аудиті є:

- об'єктивна оцінка фінансового стану суб'єктів господарювання;
- виявлення впливу різних чинників на досягнутий стан;
- сприяння зростанню інформативності зацікавлених споживачів

економічної інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства;

- виявлення і мобілізація резервів покращення фінансового стану та шляхів підвищення ефективності функціонування об'єктів аналізу.

Як зазначає Л.А.Бернстайн "... ще в 1978 році бухгалтери випустили "Statement of Auditing Standarts" №23 ("Analytical Review Procedures"), в якому було зафіксовано визнання важливості аналітичного підходу в аудиті..." [15,с.25].

Еволюція розвитку аудиту в зарубіжних країнах засвідчує факт постійного зростання частки аналітичних процедур в діяльності аудиторських фірм. Це зумовлено зацікавленістю потенційних клієнтів не тільки повнотою та достовірністю фінансової звітності, але й перспективами росту підприємства, очікуваними наслідками від прийнятих рішень. Тому доцільним, на нашу думку, є висловлення А.Д.Шеремета, Р.С.Сайфуліна, що метою аналізу в аудиті є:

- визначення аудитором суті і змісту ділової активності клієнта;
- оцінка фінансово-господарських перспектив його функціонування в майбутньому;
- виявлення зон можливих передбачуваних і непередбачуваних помилок у зовнішній звітності клієнта [203,с.200].

Ніби продовжуючи думку А.Д.Шеремета та Р.С.Сайфуліна, В.І.Подольський наголошує, що аналіз в аудиті повинен виявити ще "...скорочення деталізованого тестування на основній стадії аудиту..." [10,с.123]. Ширше розглядають процедуру аналізу в аудиторській діяльності С.Я.Зубілевич та С.Ф.Голов стверджуючи, що "на етапі планування аналітичні процедури допомагають виявити такі відхилення, що потребують додаткового тестування" [73,с.85]. Крім того, вони доводять обов'язковість застосування методики аналізу в процесі отримання аудиторських свідчень та після закінчення аудиту.

Як зазначають Д.Р.Кармайл, М.Беніс відповідно до положення про стандарти аудиту №56 "Аналітичні процедури" (Statements on Auditing Standarts -

SAS) аналітичні процедури “...складаються із оцінок фінансової інформації, виведених аудитором, виходячи із можливих і очікуваних відношень між фінансовими і нефінансовими даними...” [83,с.135]. Цим стандартом передбачена обов’язковість аналітичних процедур при плануванні і на заключних етапах перевірки при аудиті. На думку Р.Адамса, процедури аудиту можуть виконуватися: 1) на стадії планування: розробка сценарію аудиторських перевірок; 2) на стадії здійснення перевірок: аналіз непередбачуваних, а також відхилень, які неможливо пояснити; 3) на стадії аналізу фінансової звітності: загальний аналіз, в процесі якого аудитор розглядає показники на кінець року на основі нагромаджених знань [2,с.318].

У відповідності з міжнародною аудиторською практикою, як показують дослідження, аналітичні процедури допомагають знайти значну кількість порушень, хоча витрати на їх здійснення є незначними в порівнянні з деталізованими процедурами, що орієнтуються на первинні документи та реєстри бухгалтерського обліку.

Так, Р.Адамс, Е.А.Аренс, Дж.К.Лоббек, Р.Додж, Дж.Робертсон, Е. Вулф, стверджують, що застосування аналізу в аудиторській діяльності дає можливість зменшити обсяги процедур підтвердження, зекономити час, необхідний для їх проведення [2, 7, 57, 151, 221]. Зокрема, відповідно з даними Американського інституту дипломованих бухгалтерів за допомогою аналітичних процедур можна виявити 21,7% всіх помилок, прогнозування та дискусій –18,5%.

Ми встановили, що в Україні до 1999 року єдиного підходу до визначення поняття “аналітичні процедури” не було. Так, згідно до статті 24 тимчасового нормативу аудиту №8 “Аудиторські свідчення” (був в дії до 1.01.99р.) “аналітичні процедури полягають в аналізі найважливіших співвідношень та тенденцій і проводяться у разі надходження додаткової інформації, яка не узгоджується з очікуваною” [133]. Відповідно до цього нормативу аналітичні процедури в аудиті використовуються як прийоми одержання аудиторських свідчень паралельно з іншими процедурами: перевірка, спостереження, опитування, підтвердження і підрахунки.

Лише після того, як Аудиторська палата України рішенням №73 від 18.12.1998 року затвердила Національні нормативи аудиту (далі – ННА), було вирішено проблему змістовного наповнення категорії “аналітичні процедури”.

Так, відповідно до ННА №14 “Аудиторські докази” аналітичні процедури полягають в аналізі найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв’язків, котрі протирічать іншій інформації, яка відноситься до цієї справи або відхиляються від показників, які очікуються [126].

Слід зазначити, що метою ННА №16 “Аналітичні процедури” є встановлення норм і правил використання аналітичних процедур під час аудиторської перевірки. Аудитор повинен згідно з вказаним нормативом використовувати аналітичні процедури на стадіях планування і під час завершення аудиту. Результати вивчення та узагальнення інформації щодо доцільності застосування аналітичних процедур під час проведення аудиту приведені нами в табл. 3.1.

Як бачимо, застосування аналітичних процедур при плануванні аудиту дає можливість аудитору краще зрозуміти бізнес клієнта, ділові операції і події, що мали місце після останньої перевірки; визначити сфери, які можуть, на його думку, представляти релевантний ризик поточного аудиту. Крім того, виконання аналітичних процедур на даному етапі аудиторської перевірки може допомогти краще виявити аспекти підприємницької діяльності клієнта, котрі були йому невідомі, і визначити характер, час і рівень інших аудиторських процедур.

Отже, першочерговою метою виконання процедур фінансового аналізу на стадії планування є виявлення розділів фінансової звітності, в яких відображені показники можуть відрізнятися від фактичних.

Метою використання фінансового аналізу на заключній стадії аудиту є підтвердження всіх висновків про суттєві відхилення значень показників фінансової звітності і гарантія реальності цих показників по змісту і сумі.

Відповідно до ННА №16 “Аналітичні процедури” під час аудиторської перевірки аналітичні процедури використовуються:

- для того, щоб допомогти аудитору при плануванні характеру, часу і розміру інших аудиторських процедур;

Таблиця 3.1.

Місце прийомів фінансового аналізу в аудиторській діяльності

Етапи аудиторської перевірки	Стадії аудиту	Мета застосування аналітичної процедури	Інформація, яка використовується	Результати застосування аналітичних процедур
Підготовчий	Планування	Для більш правильного розуміння характеру підприємницької діяльності клієнта. Виявлення суттєвих змін, які мали місце після попередньої аудиторської перевірки для того, щоб аудитор міг вибрати необхідні процедури, визначитися в їх тривалості, ступені деталізації	Фінансова інформація та інформація нефінансового характеру	Допомагає краще виявити аспекти діяльності клієнта, котрі аудитору були невідомі; визначити характер, час і рівень інших аудиторських процедур
Основний	Підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку (формування аудиторських доказів)	Збір фактичного матеріалу, який підтверджує певні операції, відображені в балансі	Фінансова інформація	Отримання аудиторських доказів
Заключний	Перед складанням аудиторського висновку	Підтвердження висновків, аудиторських доказів, які сформувалися під час аудиту окремих частин або елементів фінансової звітності	Фінансова інформація	Цілісне та всебічне уявлення про достовірність фінансової звітності підприємства; визначення аудитором ступеня ефективності своєї роботи; обґрунтування аудиторського висновку

- як процедури перевірки на суттєвість, коли їх використання може бути більш ефективним або продуктивним, ніж тести деталей задля скорочення

ризик не виявлення по окремих ствердженнях фінансової звітності підприємства;

- як остаточний (заключний) огляд фінансової звітності підприємства на стадії завершення аудиту [126].

На основі вищесказаного, можна стверджувати, що використання аналітичних процедур в аудиті розглядають в двох аспектах. З одного боку, для підтвердження об'єктивності та достовірності фінансової звітності аудитор щоразу повинен вирішувати які саме і скільки доказів (свідчень) йому необхідно використати. З іншого боку, процедури аналізу необхідні на стадії планування аудиту та його завершення. Згідно з ННА №16 “Аналітичні процедури” аналітичні процедури можуть застосовуватись і на інших стадіях аудиту. Це означає, що вказані процедури під час здійснення аудиту виступають як процедури перевірки на суттєвість.

Слід зазначити, що аудитор в даному випадку перед використанням аналітичних процедур, як процедур перевірки на суттєвість, повинен звернути увагу на ряд основних чинників:

- 1) мета аналітичних процедур;
- 2) доступність, доречність та можливість порівняння інформації як фінансового, так і нефінансового характеру;
- 3) характер діяльності клієнта і знання аудитора про клієнта;
- 4) економічна ефективність використання аналітичних процедур в порівнянні з іншими аудиторськими процедурами і т.д.

Перед безпосереднім застосуванням аналітичних процедур аудиту необхідно, насамперед, визначити їх мету та завдання і на основі цього розробити програму фінансового аналізу. Проаналізувавши різні західні та вітчизняні джерела з питань фінансового аналізу та аудиту, ми прийшли до висновку, що дана програма повинна включати наступні етапи:

- визначення бази інформаційного забезпечення фінансового аналізу;
- вибір оптимальних прийомів і методів аналізу та визначення в якому обсязі необхідно зібрати дані для їх проведення;

- встановлення певних критеріїв у випадку виявлення незвичайних відхилень при прийнятті рішень.

Практика свідчить, що якість фінансового аналізу суттєво залежить від методики аналізу – алгоритму розрахунку показників і величини критеріїв, за якими підприємство може бути віднесене до розряду перспективних чи неблагополучних.

Ми дослідили, що в даний час в зарубіжній та вітчизняній літературі досить широко висвітлено зміст і методичні основи фінансового аналізу. В додатку Ф нами узагальнені найбільш поширені аналітичні процедури (прийоми фінансового аналізу).

Як бачимо, аналітичні процедури бувають різноманітними: від простих порівнянь до складних моделей, побудованих на використанні великої кількості співвідношень і даних .

При цьому слід відмітити, що кількісний та якісний склад показників, що використовуються для фінансового аналізу діяльності суб'єктів господарювання, залежить від мети дослідження. Проте тільки комплексний аналіз окремої групи показників забезпечує висловлення аудитором достовірних висновків щодо оцінки фінансового стану та прибутковості підприємств. Однак слід зауважити, що здійснення зайвих розрахунків ускладнить процес аналізу. З метою вирішення цієї проблеми аудиторі необхідно виходити із власного досвіду і професіоналізму, вибрати із всієї сукупності аналітичних процедур найбільш ефективні.

Разом з тим зазначимо, що аналітичними можуть бути названі такі аудиторські процедури як:

- аналіз взаємозалежності даних фінансового і нефінансового характеру;
- порівняння фактичних даних з плановими;
- порівняння даних минулих періодів з даними звітного періоду;
- порівняння поточних даних підприємства із відповідними середньогалузевими даними;
- дослідження і роз'яснення нетипових (неочікуваних) варіацій в

порівнянні з результатами попереднього аналізу.

Хоча зміст і обсяг даних процедур визначається характером ділової активності клієнта, галуззю в якій він зайнятий; наявністю інформації фінансового і нефінансового характеру; ступенем її релевантності і надійності для цілей аудиту; економічністю і ефективністю застосування аналітичних прийомів в порівнянні з іншими аудиторськими процедурами проте, на нашу думку, використання аудитором наступних напрямів фінансового аналізу є обов'язковим в будь-якому випадку:

- 1) горизонтальний (трендовий) аналіз фінансових звітів (порівняння ключових показників звітності у часі, оцінка їх динаміки і основних тенденцій);
- 2) вертикальний (структурний) аналіз (визначення питомої ваги окремих розділів (статей) фінансових звітів);
- 3) порівняльний (просторовий) галузевий аналіз (порівняння показників звітності підприємства з аналогічними показниками господарюючих суб'єктів певної галузі діяльності);
- 4) аналіз фінансових коефіцієнтів (R-аналіз) (полягає у порівнянні їх значень з базовими величинами, а також у вивченні їх динаміки);
- 5) інтегральний фінансовий аналіз ("Дюпонівська система фінансового аналізу").

Однак процедури аналізу можуть змінюватися в залежності від стадії аудиторської перевірки. Проаналізувавши різні західні літературні джерела з питань аудиту, зокрема [2;7;9;83], ми прийшли до висновку, що кожному етапу аудиту притаманні свої аналітичні процедури, узагальнені в табл.3.2.

В даній роботі обмежимося дослідженням методичного підходу при застосуванні вищенаведених напрямків фінансового аналізу в аудиторській практиці. Адже в даний час одним із найважливіших напрямків аудиту суб'єктів господарювання є аналіз фінансового стану. Як ми вже зазначали попередньо, в умовах ринку саме фінансовий стан по суті відображає кінцеві результати господарської діяльності.

Таблиця 3.2.

Перелік характерних процедур аналізу на різних стадіях аудиту

Стадії (етапи аудиту)	<i>Аналітичні процедури, які рекомендуються</i>
Підготовчий (планування)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Розробка плану та робочої програми аудиторської перевірки, встановлення залежностей, внаслідок яких можна було б виявити і дослідити відхилення. 2. Порівняння розрахункових балансів та інших форм фінансової звітності (дані пробного балансу та інших звітних форм поточного періоду співставляються з балансовими показниками попереднього періоду). 3. Порівняння найважливіших показників поточного періоду з показниками попереднього періоду і середньогалузевими даними.
Основний (формування аудиторських доказів)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Всебічна перевірка (збір фактичного матеріалу, що підтверджує конкретні господарські операції, відображені в балансі). 2. Аналіз непередбачуваних (неочікуваних) виявлених відхилень.
Заключний (підготовка аудиторського висновку)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Загальний остаточний аналіз перевіреної фінансової звітності. 2. Порівняння вихідних фінансових даних з даними минулого року і середньогалузевими. 3. Аналіз відносних показників. 4. Перспективний аналіз показників звітності.

Слід відмітити, що в сучасних умовах господарювання, на нашу думку, застосування вертикального аналізу є більш ефективним в порівнянні з горизонтальним. Це зумовлено тим, що використання відносних показників значною мірою згладжує негативний вплив інфляційних процесів, в результаті якого абсолютні показники звітності піддаються викривленню, ускладнюючи тим самим проведення їх порівняння у динаміці. Разом з тим, горизонтальний і вертикальний методи аналізу взаємно доповнюють один одного. Підсумовуючи вищевикладене, ми вважаємо, що на практиці необхідно будувати такі аналітичні таблиці, які б характеризували не тільки динаміку окремих показників бухгалтерської звітності, але й її структуру.

Проаналізувавши праці Блатова М.А., Ковальнової А.М., Мниха Є.В., Негашева Є.А., Палія В.Ф., Подольського В.І., Сайфуліна Р.С., Шеремета А.Д., ми прийшли до висновку, що найбільш повну та глибоку інформацію про фінансовий стан можна отримати за допомогою побудови на основі балансу підприємства порівняльного аналітичного балансу – нетто. Слід зауважити, що аналізуючи дані статей аналітичного балансу-нетто, необхідно отримати відповіді на ряд важливих питань, а саме:

- в якому напрямку і на скільки змінились окремі статті;
- чи доцільно проводити більш поглиблений їх аналіз і за який період;
- встановити “вузькі” місця в забезпеченні та використанні фінансових ресурсів підприємства і т.д.

За словами Блатова М.А. порівняльний баланс дає можливість “... виявити розміри, глибину і сутність змін, що сталися за рік в майновому стані підприємства, зазначає основні причини цих змін та вказує шлях до подальшої аналітичної роботи...” [90,с.79].

Типова форма порівняльного аналітичного балансу є досить доступною та зручною для проведення фінансового аналізу і представлена нами в додатку Х. Як бачимо, в запропонованій формі такого балансу відображені результати горизонтального та вертикального аналізів фінансового стану цукрових філій ЗАТ „Тернопільський агропромисловий комплекс” за 1999 рік. При цьому зауважимо, що горизонтальний аналіз дозволяє характеризувати зміни показників за звітний період, а вертикальний – характеризує питому вагу показників в загальному підсумку (валюті) балансу підприємства.

Слід зазначити, що при розрахунку змін (відхилень) питомої ваги величин розділів (статей) балансу за звітний період ми використали наступну формулу:

$$\left(\frac{A_i T_2}{B T_2} - \frac{A_i T_1}{B T_1} \right) \times 100\%, \quad (3.1.)$$

де A_i – розділ (стаття) балансу;

T_1, T_2 – абсолютна величина розділу (статті) балансу відповідно на початок і кінець звітного періоду;

V – валюта балансу підприємства.

Розрахунок зміни розділів (статей) балансу у відсотках до величини на початок звітного періоду здійснюється за формулою:

$$\left(\frac{A_i T_2 - A_i T_1}{A_i T_1} \right) \times 100\% \quad (3.2).$$

Розрахунок зміни розділів (статей) балансу у відсотках до зміни його валюти здійснюється за формулою:

$$\left(\frac{A_i T_2 - A_i T_1}{V T_2 - V T_1} \right) \times 100\% \quad (3.3).$$

Виходячи із даних додатку X, можна виділити результат зменшення валюти балансу цукрових філій ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” на 5798 тис. грн. або 2,4% на кінець року, що оцінюється негативно. Дані показують, що такі зміни у активі балансу викликані зменшенням абсолютної величини оборотних активів на 10717,7 тис. грн. або 3,9% відповідно. Така ситуація з фінансової точки зору свідчить про послаблення мобільності майна досліджуваного підприємства. При значному рості питомої ваги в загальній вартості майна підприємства довгострокових фінансових інвестицій (+20,3%), незавершеного будівництва (+0,8%), дебіторської заборгованості за товари (+3,3%) знизилась частка запасів на 6,9% відповідно. Тому особливу увагу необхідно зосередити на статті 040 “Довгострокові фінансові інвестиції”. Її величина на початок року становила 11 тис. грн., а на кінець року збільшується до 46379,3 тис. грн. Такі відхилення змушують аудитора запланувати додаткові процедури на вивчення даної статті.

Основним фактором спаду майна підприємства на кінець року є зменшення вартості основних засобів на 42856 тис. грн. або 17,2%. Тому аудитор проаналізувавши баланс підприємства, повинен звернути увагу на перевірку

бухгалтерських записів, які сформували рядки 030, 031, 032. Крім того, йому доцільно запланувати час на вивчення інвентаризаційних описів майна станом на 1.01.2000 р.

Слід відмітити, що відбулися і структурні зрушення в загальній валюті балансу. Так, якщо на початок року питома вага необоротних активів становила 72,5%, то на кінець року – 76,4%; оборотних активів 27,4% та 23,5% відповідно. У пасиві балансу ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” відбулися наступні зміни: знизилась питома вага власного капіталу на кінець року на 25499,6 тис. грн. або 9,7%; збільшення питомої ваги довгострокових зобов’язань на 5399 тис. грн. або 2,4%; поточних зобов’язань на 7739,5 тис. грн. або 4,3% відповідно. У зв’язку з цим основним завданням аудитора є визначення тих статей балансу, які забезпечили різке зменшення питомої ваги першого розділу пасиву балансу. Послідуючий аналіз виявив, що така зміна відбулася за рахунок зменшення величини по рядку 340 “Резервний капітал”, що є негативним явищем. Тому аудитор, на нашу думку, повинен обов’язково запланувати детальну перевірку даної статті балансу.

Помітний значний ріст дебіторської та кредиторської заборгованості на 5027 тис. грн. та 7049 тис. грн. відповідно. Отже, підприємство зазнало платіжної кризи: відсутність надходження коштів від дебіторів спричинила неможливість розрахунку з кредиторами. Тому аудитору необхідно, насамперед, ознайомитись з порядком розрахунків із покупцями цукру, здавачами бурякосировини, підтвердити реальність дебіторської заборгованості.

Як зазначають Е.Аренс, Дж.Лоббек усі статті балансу, по яких у результаті структурного аналізу питома вага змінилась більше, ніж на 10%, можуть вважатись об’єктами особливої уваги [7,с.215]. Тому, враховуючи зарубіжний досвід та дані додатку Х, аудитору, насамперед, слід звернути увагу на наступні статті:

- 1) основні засоби (зміна становить – 17,2%);
- 2) довгострокові фінансові інвестиції (зміна становить +20,3%).

На нашу думку, серед методів проведення аналітичних процедур в

аудиті на особливу увагу заслуговує порівняння аудитором фінансової інформації підприємства з подібною інформацією інших підприємств досліджуваної галузі та середньогалузевими показниками. Це пояснюється тим, що аналізуючи показники звітності клієнта, аудитор може кваліфікувати позицію підприємства як стійку. Проте його думка може змінитися внаслідок порівняння їх із середньогалузевими даними.

Крім того, у відповідності з міжнародною аудиторською практикою, якщо перевірене аудитором підприємство на протязі року виявиться банкрутом, то він може бути втягнутим у судовий процес незалежно від того, який вид аудиторського висновку був оформлений.

Ми встановили, що в США з метою усунення таких негативних явищ в аудиторській діяльності публікуються спеціальні статистичні довідники, в яких знаходять відображення різноманітні показники, розраховані на основі даних фінансової звітності тисяч компаній. Аудиторські фірми, в свою чергу, купують ці матеріали для використання їх в якості основи при проведенні галузевого порівняльного аналізу [42].

При використанні аудитором галузевих даних в аналітичних процедурах ми рекомендуємо трансформувати фінансові звіти клієнтів у фінансові звіти стандартного типу. При порівнянні фінансових даних різноманітних видів підприємницької діяльності запропоновані звіти допоможуть аудитору, оскільки проводиться порівняння пропорцій, а не тільки цифр. Приклад такого балансу стандартного типу приведено в табл. 3.3.

Дані табл.3.3 показують, що у валюті балансу асоціації “Тернопільцукор” на кінець 1999 року необоротні активи становили 76,4%; оборотні активи – 23,5%; витрати майбутніх періодів – 0,1%. Для порівняння зазначимо, що в загальному по асоціації “Укрцукор” питома вага необоротних активів склала 73,8%; оборотних активів – 25,5%; витрат майбутніх періодів – 0,7% відповідно. Якщо на кінець звітного року по асоціації “Тернопільцукор” частка власного капіталу становила 48,5%, довгострокових зобов’язань – 3,8%, поточних зобов’язань 41,8%, то в середньому по цукровій галузі аналогічні

показники становили – 39,5; 11,8; 46,4% відповідно.

Таблиця 3.3.

Баланс стандартного типу асоціації “Тернопільцукор” за 1999 рік
(складено на основі додатків Х, Ц), тис. грн.

Розділи балансу (згідно П (С)БО 2)	Абсолютна величина, тис. грн.				Питома вага до підсумку, %				Відхилення за рік (+,-)			
	“Тернопільцукор”		“Укрцукор”		“Тернопільцукор”		“Укрцукор”		“Тернопільцукор”		“Укрцукор”	
	на початок року	на кінець року	на початок року	на кінець року	на початок року	на кінець року	на початок року	на кінець року	абсолют- них величин	питомих ваг	абсолют- них величин	питомих ваг
Актив:												
I	168929,6	173975,1	2378049,5	2540458,2	72,5	76,4	70,9	73,8	+5045,5	+3,9	+162408,7	+2,9
II	64379,9	53662,2	996981,2	878940	27,4	23,5	28,9	25,5	-10717,7	-3,9	-118041,2	-3,4
III	169,8	44,1	6729,9	24871,1	0,1	0,1	0,2	0,7	-125,7	-	+18141,2	+0,5
БАЛАНС	233479,3	227681,4	3351760,6	3444269,3	100	100	100	100	-5797,9	-	+92508,7	-
Пасив:												
I	135891	110391,4	1643693,4	1360248,1	58,2	48,5	49,0	39,5	-25499,6	-9,7	-283445,3	-9,5
II	6676,7	7819,6	98268	73430,7	2,8	3,4	2,9	2,1	+1142,9	+0,6	-24837,3	-0,8
III	3199	8597,5	316560,9	405238,2	1,3	3,8	9,4	11,8	+5398,5	+2,5	+88677,3	+2,4
IV	87536,4	95275,9	1301566	1598064,7	37,5	41,8	38,6	46,4	+7739,5	+4,3	+296498,7	+7,8
V	176,2	5597	1065,3	7287,6	0,2	2,5	0,1	0,2	+5420,8	+2,3	-6222,3	+0,1
БАЛАНС	233479,3	227681,4	3351760,6	3444269,3	100	100	100	100	-5797,9	-	+92508,7	-

Аналогічним чином аудитор може скласти інші звітні форми стандартного типу для проведення порівняльного галузевого аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства.

Результати вертикального аналізу даних аналітичного порівняльного балансу та балансу стандартної форми доцільно, на нашу думку, оформляти графічно у вигляді кругових (секторних) діаграм (додаток Ш). При цьому кожна діаграма поділяється на окремі сегменти, які відповідають розділам активу і пасиву балансу. В даному випадку площі сегментів знаходяться по відношенню до загальної площі кругової діаграми в певних пропорціях, які дорівнюють питомій вазі кожного розділу в загальній валюті балансу.

Ми вважаємо, що побудова аудитором таких діаграм при здійсненні фінансового аналізу, допоможе йому відразу побачити співвідношення окремих розділів (статей) балансу, тим самим підказуючи, на яку ділянку даної звітної форми слід звернути свою увагу. На рис. 3.4 відображені кругові діаграми фінансового стану за даними асоціацій “Тернопільцукор” та “Укрцукор” на 1.01.2000 року.

Подальше дослідження аудитором фінансового стану та результатів господарської діяльності підприємства здійснюється за допомогою розрахунку фінансових коефіцієнтів. Їх перевагою є те, що на відміну від абсолютних показників роботи господарюючих суб'єктів (собівартість, обсяг виробництва, прибуток), оцінка відносних фінансових коефіцієнтів “... дає можливість проведення порівняльного рейтингового аналізу для різних груп підприємств, а також нейтралізує вплив інфляції при дослідженні динаміки процесів, що спостерігаються...” [122,с.37]. Разом з тим слід зазначити, що для правильної оцінки господарської діяльності підприємства необхідно розраховувати лише кілька з численних показників: обчислення зайвих коефіцієнтів ускладнить фінансовий аналіз незалежно від того автоматизованим чи ручним способом він проводиться.

Асоціація “Тернопільцукор”

Станом на 01.01.2000 р.

Асоціація “Укрцукор”

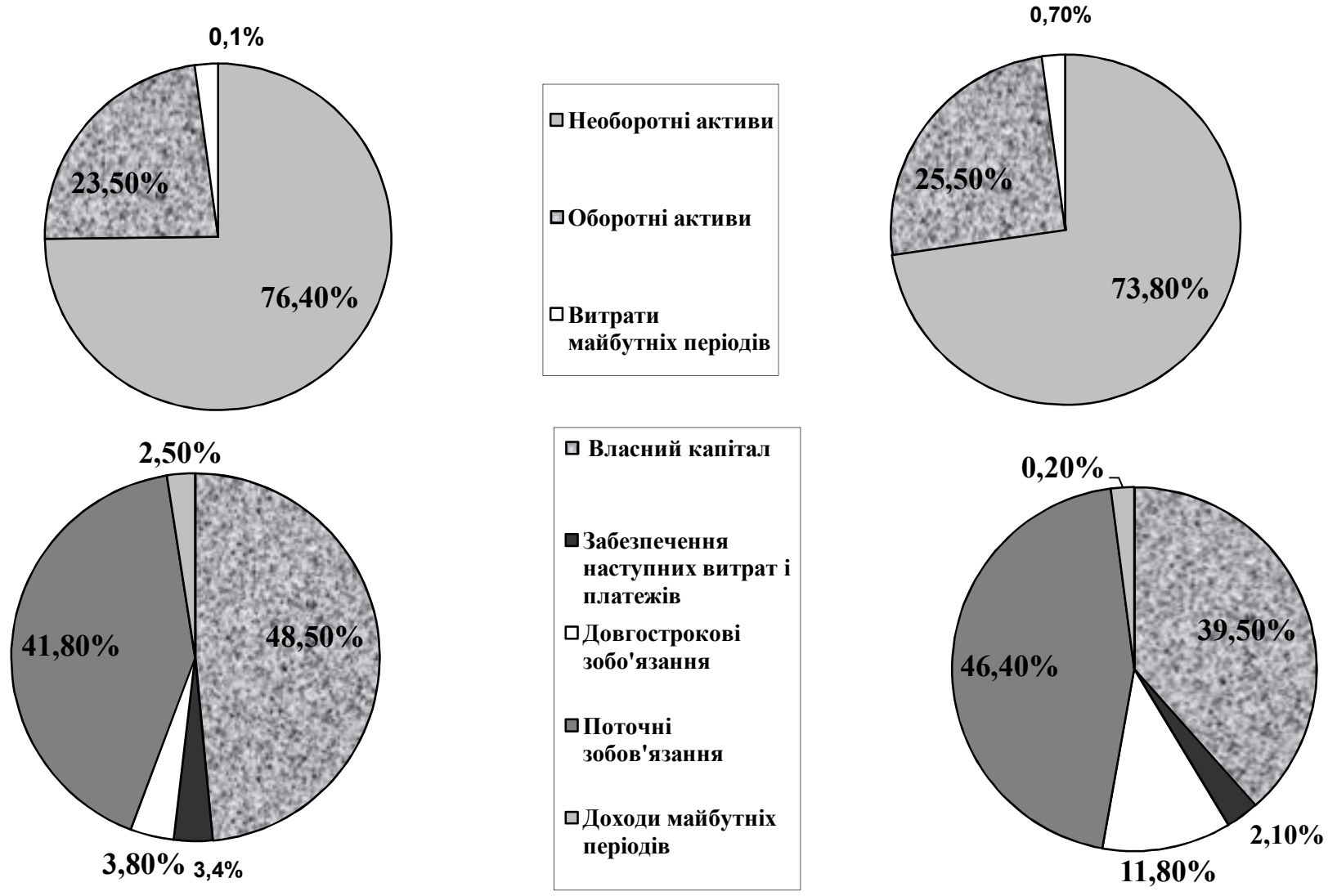


Рис.3.4. Секторні діаграми балансу (складено на основі даних табл.3.3)

На основі вивчення та узагальнення вітчизняного і зарубіжного досвіду здійснення фінансового аналізу [15;28;35;73;81;127;129;136;154;188; 190-193; 202] можна зробити висновок, що не існує єдиної системи класифікації фінансових коефіцієнтів. Крім того, ми виявили велику розбіжність підходів в ідентифікації показників фінансового стану підприємств при однозначному тлумаченні їх сутності в кінцевому поданні щодо визначення впливаючих факторів.

Враховуючи вищесказане, нами пропонується уніфікована система класифікації фінансових коефіцієнтів, представлена в додатку Щ.

Аналіз фінансових коефіцієнтів полягає в порівнянні їх фактичних величин з базисними і вивченні динаміки за декілька років. Слід відмітити, що в такому випадку як базисну величину радимо використовувати не тільки дані попереднього року, але й середньогалузеві показники. Крім того, доцільно в якості бази порівняння застосовувати "... теоретично обґрунтовані або отримані в результаті експертних опитувань величини, які характеризують оптимальні чи критичні з точки зору стійкості фінансового стану значення відносних показників" [202,с.69].

Значення запропонованих коефіцієнтів на прикладі ЗАТ "Тернопільський агропромисловий комплекс" (розрахунки проведені за результатами господарської діяльності цукрових заводів за 1999 рік) наведено в додатку Ю.

На основі здійснених розрахунків можна зробити наступні висновки щодо фінансового стану досліджуваного підприємства. В загальному фінансовий стан в 1999 році не зазнав позитивних змін. Коефіцієнт покриття по ЗАТ "Терно-пільський агропромисловий комплекс" на кінець року набагато нижчий у порівнянні з нормативним значенням і становить лише 0,52 відповідно. Це дає підстави аудитору визнати структуру балансу даного підприємства незадовільною. Реальне становище з платоспроможністю відображає коефіцієнт абсолютної ліквідності. Розрахунки свідчать, що на кінець року його значення не досягає потрібної величини 0,2 і складає лише

0,0001 відповідно. Тому аналітика повинна насторожити така різниця у величинах. Крім того, підприємство втратило свою фінансову незалежність: коефіцієнт власного капіталу на кінець року становить 0,51 при оптимальному значенні більше 0,6. Співвідношення зобов'язань і власного капіталу дорівнює 0,96.

Підприємство не має можливості для вільного фінансового маневрування, так як частка засобів вкладених в найбільш мобільні активи дуже низька. Таким чином, отримані коефіцієнти ліквідності і платоспроможності по цукрових філіях ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” свідчать про його неплатоспроможність на кінець року.

На наступному етапі аналізу фінансового стану досліджуваного підприємства необхідно розрахувати і на основі цього оцінити коефіцієнти фінансової стійкості. Зокрема, на кінець року коефіцієнт автономії зменшився з 0,58 до 0,51 і майже рівний нормативній величині (0,5), що дає підстави негативно оцінити використання власних коштів за рік. Коефіцієнт співвідношення позичених і власних коштів за 1999 рік зріс з 0,74 до 0,96 і знаходиться на рівні близькому до критичного. Така ситуація на даному підприємстві зумовлена недостатчею власних оборотних засобів. Коефіцієнти, що характеризують ефективність використання активів є наступними: коефіцієнт оборотності запасів становить 1,08 обороту при нормативі 3 обороти (приблизно 122 дні); коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості на кінець року знизився до 6,46 при нормативному його значенні близько 5 оборотів (приблизно 73 дні). Отже, розглянуті вище співвідношення дають всі підстави вважати, що на кінець звітного року цукрові заводи ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” в загальному перебувають в кризовому фінансовому стані.

На заключному (узагальнюючому) етапі дослідження фінансової звітності підприємства пропонуємо використовувати інтегральний фінансовий аналіз (метод системи “Дюпон”), який рекомендований у працях [18, 19, 91, 136]. Істотним моментом даної методики є спостереження самого

процесу формування показників фінансового стану, його наочність і послідовність [136]. Перевага такого аналізу полягає в тому, що він базується на системі взаємопов'язаного використання невеликої кількості фінансових коефіцієнтів (рис. 3.5.).

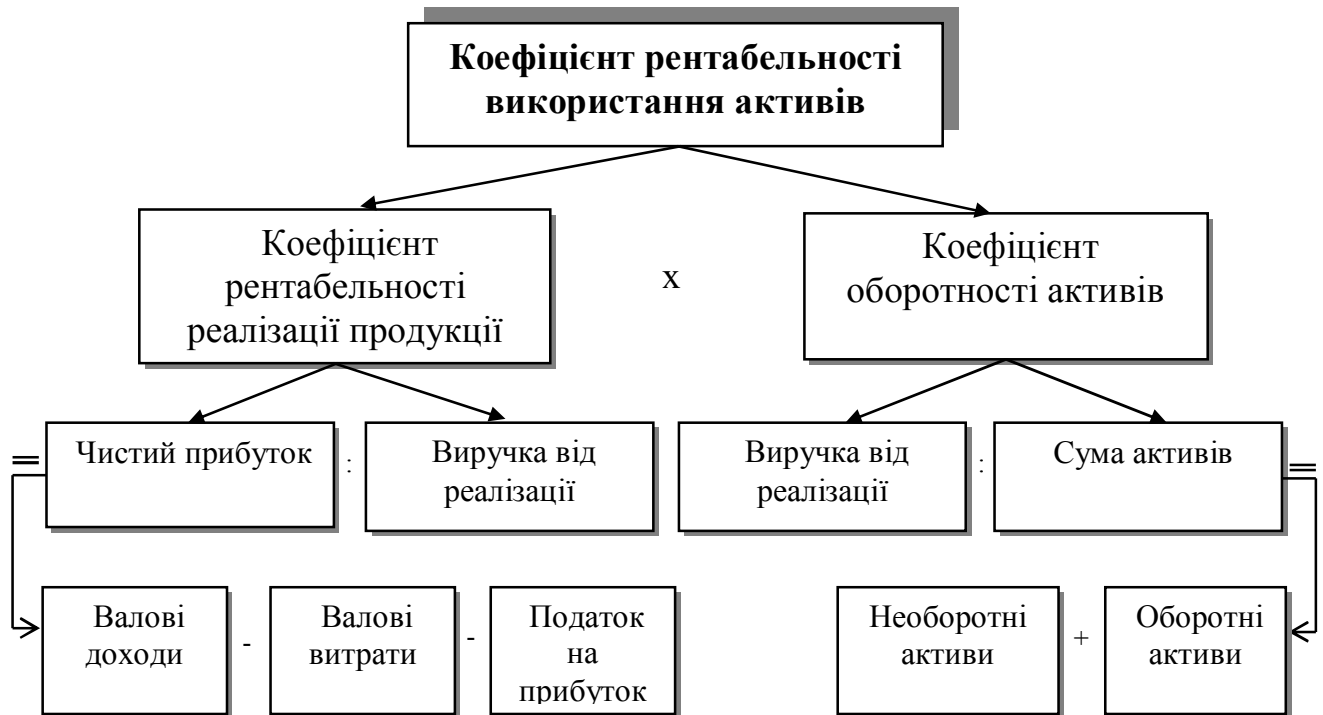


Рис. 3.5. Принципова схема «Дюпонівської системи фінансового аналізу»

В основі проведення інтегрального фінансового аналізу лежить рівняння Дюпона:

$$K_{РА} = K_{РП} \times K_{ОА}, \quad (3.4.)$$

де $K_{РА}$ - коефіцієнт рентабельності використання активів;

$K_{РП}$ - коефіцієнт рентабельності реалізації продукції (відношення чистого прибутку до виручки від реалізації продукції);

$K_{ОА}$ - коефіцієнт оборотності активів (відношення виручки від реалізації продукції до величини активів).

Звідси отримаємо:

$$\begin{aligned} \text{Коефіцієнт рентабельності використання активів} &= \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Виручка від реалізації}} \times \frac{\text{Виручка від реалізації}}{\text{Сума активів}} = \\ &= \frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Сума активів}} \end{aligned} \quad (3.5.)$$

Для інтерпретації отриманих результатів інтегрального фінансового аналізу доцільно використовувати спеціальну матрицю, за допомогою якої можна виявити основні резерви підвищення ефективності фінансово-господарської діяльності підприємства на перспективу (див. додаток Я).

Підсумовуючи викладене вище, можна стверджувати, що фінансовий аналіз витрат і результатів господарської діяльності є важливим елементом фінансового менеджменту та аудиту і відіграє значну роль в управлінні витратами і результатами.. Це проявляється в тому, що він створює системну і обґрунтовану базу для прийняття управлінських рішень, перетворюючи економічну інформацію у доступну для розуміння форму.

Ми встановили, що застосування фінансового аналізу витрат і результатів господарської діяльності як частини загальної програми аудиторської перевірки, найбільш доцільне на самому початку проведення аудиту, оскільки це дає можливість виділити ті ділянки звітності, на які аудитор повинен націлити основну увагу. На заключному етапі перевірки фінансовий аналіз служить інструментом загального аудиту фінансової документації.

Крім того, детальне вивчення теоретичних і практичних підходів щодо фінансового аналізу дозволило нам зробити висновок, що його метою в аудиторській діяльності є не тільки виявлення зон можливих навмисних чи ненавмисних помилок у звітних формах, але й оцінка виробничо-господарських перспектив функціонування клієнта у майбутньому.

Слід зазначити, що фінансовий аналіз витрат і результатів

господарської діяльності може використовувати в якості джерела інформації не лише фінансову звітність підприємства, але й інші дані бухгалтерського обліку, нормативну інформацію і т.д. Тому основний зміст такого аналізу господарської діяльності слід доповнити аспектами, які мають значення для оптимізації управління. Насамперед, на нашу думку, до них доцільно віднести аналіз взаємозв'язку витрат, обсягів і прибутку, методику якого розглянемо в наступному підрозділі дисертаційного дослідження.

3.2. Аналіз та прогнозування витрат, обсягів і прибутку

Ринкова економіка зумовлює необхідність розробки і впровадження на підприємствах системи прогнозування основних фінансово-економічних і виробничих показників. Слід зазначити, що до цього часу значна увага аналітиків зверталася на ретроспективний аналіз діяльності суб'єктів господарювання. Це призвело до того, що відсутність прогнозних даних значно звужувала діапазон аналітичного мислення управлінців. В умовах реформування галузей народного господарства, в тому числі цукрової промисловості, нестабільної економічної ситуації оцінка ринкових альтернатив неможлива без створення надійних систем прогнозного аналізу.

Виходячи з цього, на нашу думку, актуальним є твердження американського фінансиста Є.Бріггема, що "...прогнозування – це ітеративний процес як у методі розробки фінансового плану, так і у методі утворення фінансових звітів. З метою планування фінансиста розробляють попередній прогноз, базуючись на продовженні минулих трендів, що забезпечує керівників базовим прогнозом" [25,с.711].

Сучасна економічна наука має в своєму арсеналі велику кількість різноманітних методів і прийомів прогнозування фінансових показників. Проте для оцінки фінансового стану підприємства недостатньо розрахувати

окремі з них; їх необхідно узагальнити, щоб на цій підставі прийняти остаточне рішення.

Узагальнення вітчизняного та зарубіжного досвіду щодо здійснення аналізу дає підстави стверджувати, що вивчення структури витрат в розрізі економічних елементів дозволяє встановити характер матеріало-, трудо-, фондомісткості виробництва і в результаті цього розробити заходи, спрямовані на виявлення та реалізацію резервів зниження собівартості продукції. Результати аналізу структури витрат на виробництво цукру по цукрових філіях ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” представлені в табл. 3.4.

Таблиця 3.4.

**Аналіз структури витрат на виробництво цукру по підприємствах
ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс”
(складено без врахування вимог П(С)БО 16 “Витрати”)**

<i>Елемент витрат</i>	1998 р.		1999 р.		Відхилення (+,-)	
	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Матеріальні витрати	57364	76,1	36285	73,3	-21079	-2,8
Витрати на оплату праці	6441	8,5	4847	9,8	-1594	-1,3
Відрахування на соціальні заходи	3000	3,9	1802	3,6	-1198	-0,3
Амортизація	4222	5,6	1196	2,4	-3026	-3,2
Інші витрати	4355	5,9	5393	10,9	+1038	+5,0
Разом	75382	100	49522	100	-25860	-

Дані табл. 3.4 свідчать про те, що при загальному зниженні витрат виробництва по підприємствах ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” в 1999 році проти величини витрат минулого року на 25860 тис. грн. відбулися зміни в структурі окремих економічних елементів. Спостерігається тенденція зменшення частки окремих витрат у собівартості цукру: матеріальних затрат на 21079 тис. грн. або 2,8%; витрат на оплату праці на 1594 тис. грн. або 1,3%; відрахувань на соціальні заходи на 1198 тис. грн. або 0,3%; амортизації на 3026 тис. грн. або 3,2% відповідно. Це свідчить про зниження трудоміст-кості, фондомісткості та матеріаломісткості цукру у 1999 році при збільшенні обсягів виробництва на 7278 тонн або 7,3% відповідно в порівнянні з 1998 роком. Проте різко зросла питома вага інших витрат у собівартості цукру на 1038 тис. грн. або 5,0% відповідно. Ми встановили, що ці зміни відбулися в основному за рахунок збільшення величини витрат на оплату послуг сторонніх організацій, зокрема за транспортування вантажів по філіях “Борщів” – 282 тис. грн. або 4,2%; Ланівці” – 201 тис. грн. або 3,0% та “Поділля” – 1968 тис. грн. або 25,8% відповідно.

Прогноз обсягів виробництва починається з огляду величини випуску і продажу за минулі 2-3 роки. При цьому рекомендуємо застосовувати графічну форму для вияву трендів. У даному випадку використаємо дані про виробництво цукру підприємствами ЗАТ “Тернопільський АПК” у 1995-1999рр. (рис.3.6).

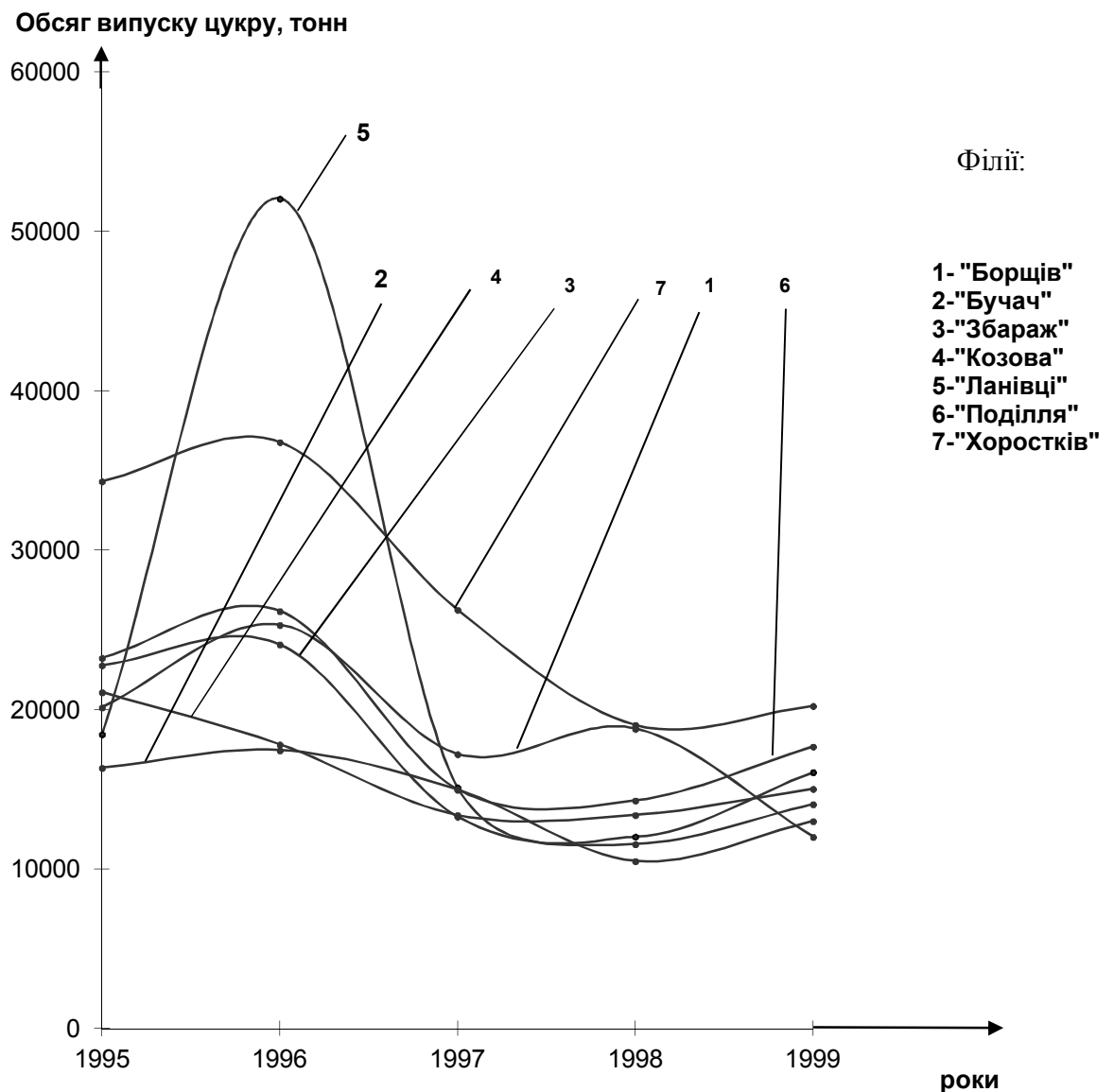


Рис.3.6. Графік обсягів виробництва цукру підприємствами ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” (побудовано на основі даних додатку А)

Як бачимо з рис.3.6, чітко простежується тенденція спадання обсягів виробництва цукру, починаючи з 1997 року, по всіх філіях ЗАТ “Тернопільський АПК”. Так, у порівнянні з 1996 роком спад виробництва становив 54395 тонн цукру або 32,1%; в 1998 році цукру було вироблено на 15585 тонн менше або 13,5%, ніж в 1997 році. Слід відмітити, що в 1999 році спостерігалось незначне збільшення обсягів виробництва в порівнянні з 1998 роком, яке склало 7278 тонн цукру або 7,3% відповідно. Приріст обсягів випуску обсягів випуску продукції мав місце на всіх філіях ЗАТ “Тернопільський АПК”, за винятком філії “Борщів”, де значний спад виробництва цукру становив 6780 тонн або 36%. На основі проведеного дослідження нами встановлено, що на збільшення обсягів виробництва цукру по ЗАТ “Тернопільський АПК” в 1999 році в порівнянні з минулим мали вплив наступні фактори (див. додаток І):

- збільшення кількості перероблених цукрових буряків на 31 тону або 3,6% відповідно;
- фактичні втрати цукросировини при зберіганні і транспортуванні становили 3,97% при їх нормативній величині 4,48%;
- фактичні втрати цукру при зберіганні і транспортуванні склали 1,48% при нормі 1,52%;
- збільшення виходу цукру з 11,68% в 1998 р. до 12,03% в 1999 р.

Щоб управляти прибутком, необхідно проводити об’єктивний аналіз його формування, який дозволить виявити резерви підвищення ефективності господарської діяльності підприємств галузі. Такий аналіз важливий як для внутрішніх, так і для зовнішніх суб’єктів, адже ріст прибутку визначає потенційні можливості підприємства, підвищує ступінь його ділової активності. Функціональна роль прибутку визначає аналітичні аспекти дослідження цієї економічної категорії. Для забезпечення максимального прибутку необхідно провести аналітичні розрахунки, які дадуть змогу виявити резерви його зростання за рахунок факторів, що впливають на

величину прибутку. Тому основними завданнями аналізу фінансових результатів, на нашу думку, є наступні:

- оцінка динаміки показників формування прибутку;
- виявлення і вплив різних чинників на величину прибутку;
- оцінка можливих резервів подальшого зростання прибутку на основі оптимізації обсягів виробництва і величини витрат.

Здійснення аналізу фінансових результатів господарської діяльності підприємства представимо у вигляді послідовності таких взаємопов'язаних етапів:

- 1) оцінка рівня і динаміки показників чистого прибутку (горизонтальний і вертикальний аналіз Звіту про фінансові результати);
- 2) аналіз впливу факторів на зміну величини валового прибутку (факторний аналіз);
- 3) оцінка ділової активності і рентабельності підприємства;
- 4) оптимізація витрат, обсягу виробництва і прибутку та прогнозування банкрутства підприємства (аналіз взаємозв'язку “Витрати-Обсяг-Прибуток”, формула “Z-рахунку Альтмана”).

Аналіз фінансових результатів підприємства починається традиційно з оцінки динаміки показників валового і чистого прибутку за звітний період. Відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати” чистий прибуток складається із прибутку від звичайної та надзвичайної діяльностей. Слід відмітити, що в складі прибутку від звичайної діяльності виділяють фінансові результати від операційної діяльності та іншої (фінансової) діяльності.

На основі проведеного дослідження вітчизняної практики здійснення аналізу прибутку ми встановили, що практично всі автори, які вивчають дану проблему, виділяють такі основні фактори впливу на величину прибутку, які представлені на рис.3.7.

У вітчизняній літературі даному питанню приділено достатньо уваги.

Проте існуюча методика аналізу прибутку погано пристосована до його прогнозування. Аналіз витрат та результатів господарської діяльності підприємства проводиться на основі ретроспективних даних з метою підвищення обґрунтованості рішень на перспективу.

Тому прогнозування фінансових показників є логічним завершенням фінансового аналізу. Однак, виходячи із загальних критеріїв функціонування в ринкових умовах, виробничу діяльність господарюючих суб'єктів слід оцінювати з точки зору досягнення максимальних фінансових результатів при мінімальних витратах.

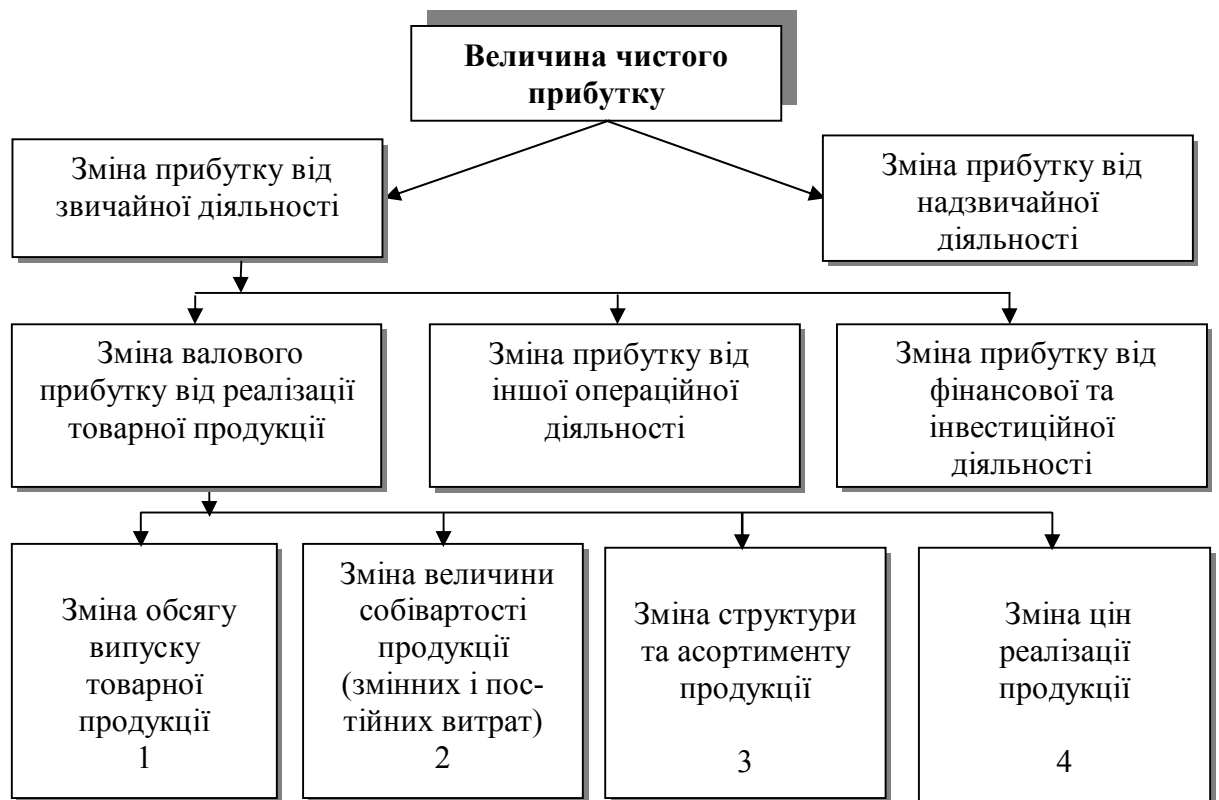


Рис.3.7. Класифікація факторів впливу на величину прибутку

Оскільки необхідною умовою отримання прибутку є визначений ступінь розвитку виробництва, який забезпечує перевищення виручки від реалізації продукції над затратами, то головний факторний ланцюг, що формує прибуток, можна представити наступним чином:

Витрати \implies Обсяг виробництва \implies Прибуток .

Іншими словами, важливою умовою ефективного управління є оптимальне формування і контроль за співвідношенням між трьома групами економічних показників – витратами, обсягом реалізації і прибутком. Тому, на нашу думку, в економічній оцінці прибутковості виробництва доцільно використовувати один з найпростіших та найефективніших методів фінансового аналізу – аналіз взаємозв'язку “Витрати-Обсяг-Прибуток”, який широко застосовується в зарубіжній практиці.

При цьому слід зазначити, що теоретичною базою оптимізації прибутку і аналізу витрат є система обліку витрат – “директ-костинг”, яку ще називають “системою управління собівартістю” чи “системою управління підприємством” [202,с.22]. Особливістю цієї системи є вивчення поведінки затрат ресурсів в залежності від зміни обсягів виробництва, що дозволяє оперативно приймати рішення щодо нормалізації фінансового стану суб'єкта господарювання. Отже, аналіз “Витрати-Обсяг-Прибуток” (далі –“В-О-П”) – це метод системного дослідження взаємозв'язку витрат, обсягів діяльності та прибутку компанії, основною метою якого є визначення:

- обсягу реалізації продукції, який забезпечує відшкодування всіх витрат та отримання бажаного прибутку, тобто розрахунок рівня (точки) беззбитковості;
- величини прибутку при певному обсязі реалізації;
- впливу зміни величини витрат, обсягу та ціни реалізації на прибуток підприємства [38; 46; 74; 136; 139; 150; 154; 202].

Завдяки такому широкому спектру застосування аналіз “В-О-П” є одним з найважливіших методів управління, які дозволяють підприємству одержувати максимально можливу величину прибутку.

Відповідно до цього можна виділити такі етапи аналізу “В-О-П”:

- 1) збір та аналітична обробка вихідної інформації у відповідності з умовами аналізу;
- 2) розрахунок постійних і змінних витрат, рівня беззбитковості виробництва;
- 3) аналітичне обґрунтування обсягів реалізації необхідних для

забезпечення прогнозованої величини прибутку.

Поряд з цим, як і більшість моделей, які є абстракціями реальних умов, модель аналізу “В-О-П” будується із врахуванням деяких обмежень, що полягають в наступному:

1. Асортимент реалізованої продукції є незмінний.
2. Всі витрати можна обґрунтовано поділити на постійні і змінні.
3. Прибуток розраховується по змінних витратах, оскільки постійні витрати, які мали місце в конкретному звітному періоді, враховують як витрати цього періоду.
4. Загальні витрати і загальний дохід є лінійними функціями обсягів виробництва.
5. Постійні витрати не змінюються в межах релевантного ряду.
6. Ефективність діяльності підприємства залишається постійною.
7. Загальний рівень цін суттєво не зміниться в досліджуваному періоді.

В основу даного аналізу покладено припущення, що змінні витрати для кожної додаткової одиниці продукції і дохід з цієї одиниці – величини постійні. За таких умов із збільшенням об'єму продукції сумарний дохід перевищить валові витрати при деякому обсязі реалізації (точка беззбитковості), починаючи з якого суб'єкт господарювання отримає прибуток.

Слід зазначити, що рівнем (точкою) беззбитковості є обсяг реалізованої продукції, при якому виручка від реалізації дорівнює повній собівартості, а прибуток в результаті прирівнюється до нуля. Відповідно точка беззбитковості (від англ. breas-even-point) залежить від наступних факторів:

- ціни реалізації (unit-price);
- середніх змінних витрат (average variable cost);
- постійних витрат (fixed cost).

На основі проведеного дослідження ми встановили, що точка

беззбитковості розраховується двома методами:

- графічним (за допомогою рівняння);
- методом маржинального доходу.

I. Метод рівняння

Для побудови графіка беззбитковості використаємо наступні вихідні дані по філії “Козова” за 1999 рік:

1. Величина постійних витрат (Вп) – 1113693 грн.
2. Величина змінних витрат (Вз) – 5073407 грн.
3. Змінні витрати на одну тонну цукру (Взо) – 851,1 грн.
4. Обсяг реалізації цукру (Ор) – 5961 тонн.
5. Продажна ціна 1т цукру (Цо) – 1150 грн.
6. Виручка від реалізації (Р) – 6855150 грн.

Точка беззбитковості може бути виведена із рівняння:

$$\text{Виручка від реалізації (Р)} = \text{Постійні витрати (Вп)} + \text{Змінні витрати (Вз)} = \text{Прибуток (Пр)} \quad (3.6).$$

Оскільки в точці рівноваги загальна сума витрат дорівнює загальній сумі виручки, то маємо:

$$\text{Виручка від реалізації (Р)} = \text{Постійні витрати (Вп)} + \text{Змінні витрати (Вз)} \quad (3.7).$$

Виходячи з того, що виручка від реалізації продукції визначається за наступною формулою:

$$\text{Виручка від реалізації (Р)} = \text{Продажна ціна одиниці продукції (Цо)} \times \text{Обсяг реалізації (Ор)}, \quad (3.8)$$

то підставивши формулу (3.8) у (3.7) отримаємо:

$$\text{Продажна ціна одиниці продукції (Цо)} \times \text{Обсяг реалізації (Ор)} = \text{Постійні витрати (Вп)} + \text{Змінні витрати на одиницю (Вз)} \times \text{Обсяг реалізації (Ор)} \quad (3.9)$$

Таким чином, рівняння беззбитковості (критичної точки) на основі вищенаведених даних буде мати наступний вигляд:

$$1150 \times O_p = 1113693 + 851,1 \times O_p.$$

Звідси:

$$\text{Точка беззбитковості (} O_p \text{): } O_p = \frac{1113693 \text{ грн.}}{298,9 \text{ грн.}} = 3726 \text{ тонн.}$$

Отже, у точці беззбитковості цукрової філії “Козова” обсяг виробництва та реалізації цукру становить 3726 тонн. Виручка від реалізації 3726 тонн цукру по ціні 1150 грн./т складе 4284900 грн. Загальна величина собівартості продукції при цьому становить:

$$1113693 \text{ грн.} + 851,1 \text{ грн.} \times 3726 \text{ тонн} = 4284900 \text{ грн.}$$

На основі здійснених нами розрахунків побудуємо графік беззбитковості (рис.3.8).

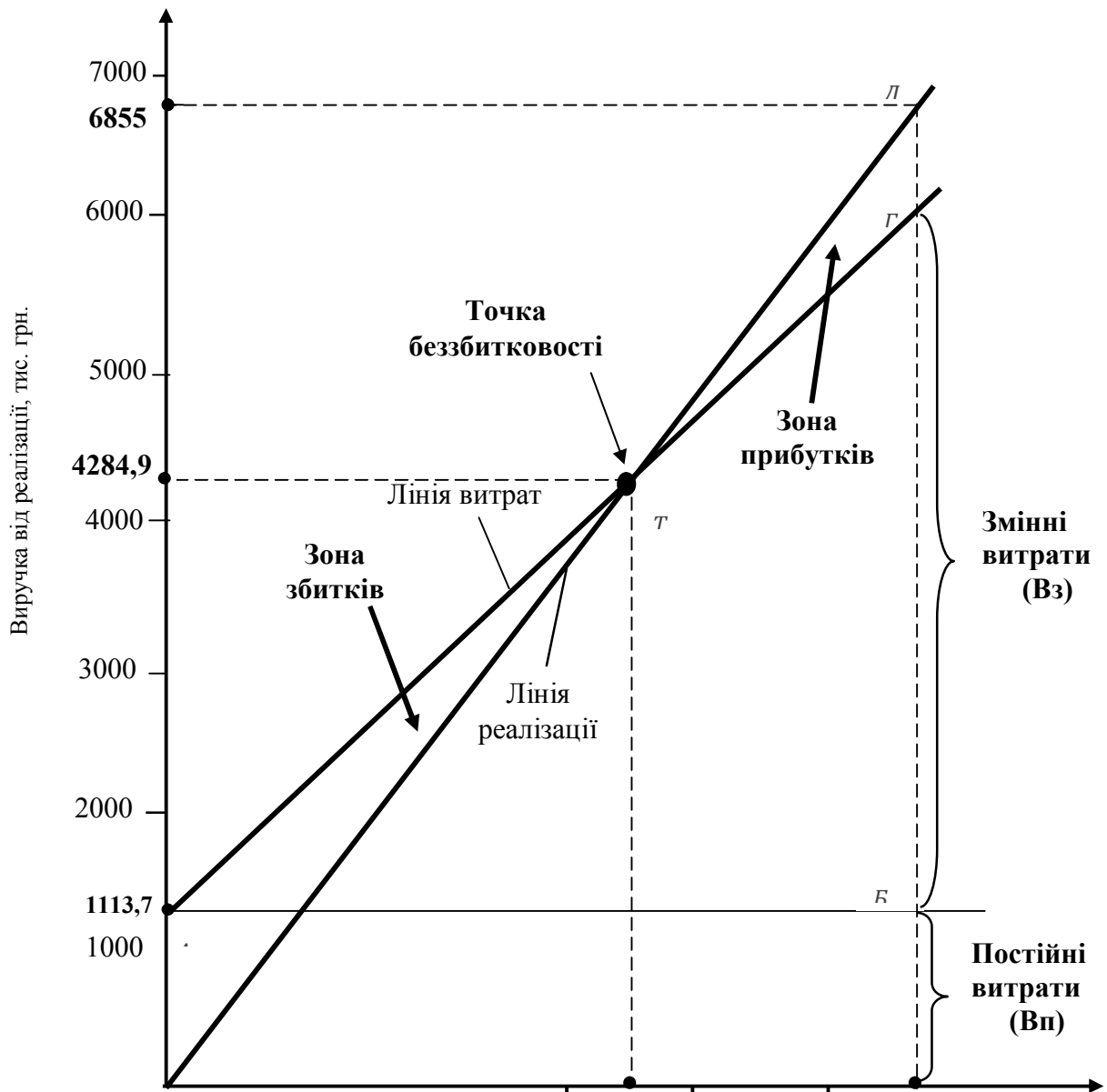




Рис. 3.8. Графік беззбитковості (побудовано на основі даних цукрової філії “Козова”)

На рис. 3.8. наглядне розміщення зони можливих прибутків і збитків. На основі цього аналітик (управлінець) може зробити висновок, що при обсязі менше 3726 тонн цукру філія “Козова” понесе збитки, які рівні зоні (АВТ) між лінією загальних витрат (АГ) і лінією реалізації (ВД); при обсязі виробництва більше точки рівноваги дане підприємство отримає прибуток, який рівний зоні (ТДГ) між лінією реалізації (ВД) та лінією загальних витрат (АГ).

Слід відмітити, що коли обсяг випуску продукції рівний нулю, загальні витрати не прирівнюються до нуля, а рівні величині постійних витрат (відрізок ВА). Коли обсяг виробництва цукру рівний 5961 тонн, то загальні витрати представлені відрізком $OpГ=OpБ+БГ$.

Таким чином, використовуючи графік беззбитковості, управлінець завжди матиме стимул для перегляду своєї політики цін, методів виробництва та збуту [136]. Крім того, графічний метод дозволяє спостерігати перспективну картину, яка не може бути отримана ніяким іншим шляхом.

II. Метод маржинального доходу

Іншим методом розрахунку точки беззбитковості є метод маржинального доходу. Маржинальний дохід – це різниця між продажною ціною і змінними витратами на одиницю продукції:

$$(3.10.). \quad \text{Маржинальний дохід (МД)} = \text{Продажна ціна одиниці продукції} - \text{Змінні витрати на одиницю продукції}$$

(Цо)

(Взо)

Використавши рівняння (3.9) отримаємо:

$$(3.11.) \quad \begin{aligned} \text{Постійні витрати (Вп)} &= \left[\begin{array}{l} \text{Продажна ціна} \\ \text{одиниці продукції} \\ \text{(Цо)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Обсяг реалізації} \\ \text{(Op)} \end{array} \right] - \\ &- \left[\begin{array}{l} \text{Змінні витрати на} \\ \text{одиницю продукції} \\ \text{(Взо)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Обсяг реалізації} \\ \text{(Op)} \end{array} \right] \end{aligned}$$

Звідси отримаємо:

$$(3) \quad \begin{array}{l} \text{Обсяг} \\ \text{реалізації} \\ \text{(Op)} \end{array} = \frac{\text{Постійні витрати (Вп)}}{\begin{array}{l} \text{Продажна ціна} \\ \text{одиниці продукції} \\ \text{(Цо)} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Змінні витрати на} \\ \text{одиницю продукції} \\ \text{(Взо)} \end{array}}$$

Оскільки знаменник формули (3.12) означає маржинальний дохід, тому:

$$(3.13.) \quad \begin{array}{l} \text{Точка} \\ \text{беззбитковості} \\ \text{(обсяг реалізації)} \end{array} = \frac{\text{Постійні витрати (Вп)}}{\text{Маржинальний дохід (МД)}}$$

Використавши вищенаведені дані по цукровій філії “Козова” отримаємо:

$$\begin{array}{l} \text{Точка} \\ \text{беззбитковості} \end{array} : \frac{1113693 \text{ грн.}}{1150 \text{ грн.} - 851,1 \text{ грн.}} \quad 3726 \text{ тонн.}$$

Для того, щоб відобразити точку беззбитковості в гривнях

розрахуємо коефіцієнт маржинального доходу (МДк) – процентне співвідношення, обчислене наступним чином:

$$\text{Коефіцієнт маржинального доходу (МДк)} = \frac{\text{Маржинальний дохід (МД)}}{\text{Продажна ціна одиниці продукції (Цо)}}$$

(3.14.).

В нашому випадку:

$$\text{Коефіцієнт маржинального доходу (МДк)} = \frac{1150 \text{ грн.} - 851,1 \text{ грн.}}{1150 \text{ грн.}} = 0,25991 .$$

Відповідно розрахунок точки беззбитковості в гривнях виглядає таким чином:

$$\text{Точка беззбитковості} = \frac{\text{Постійні витрати (Вп)}}{\text{Коефіцієнт маржинального доходу (МДк)}}$$

(3.15.).

Або:

$$\text{Точка беззбитковості} = \frac{1113693 \text{ грн.}}{0,25991} = 4284900 \text{ грн.}$$

Це означає, що точкою беззбитковості для досліджуваного нами підприємства є реалізація 3726 тонн цукру на суму 4284900 грн. Таким чином, після реалізації цукровою філією “Козова” 3726 тонн цукру буде покрита величина постійних витрат, а кожна додатково реалізована тонна буде приносити прибуток, який рівний величині маржинального доходу 298,9 грн. (1150 грн. – 851,1 грн.).

Однак акцент на точці беззбитковості (критичній точці) не є єдиною

метою аналізу “Витрати-Обсяг-Прибуток” (аналіз “В-О-П”). Аналіз безбитко-вості використовується і для визначення цін на продукцію, контролю за витратами та прогнозування прибутку. Тому разом із системою обліку і оперативного контролю за витратами виробництва, він забезпечує керівництву суб’єкта господарювання основу для прийняття управлінських рішень. Крім цього, графік безбитковості допомагає встановити вплив окремих управлінських рішень на прибутковість діяльності при різних рівнях ділової активності.

Враховуючи вищесказане, слід зазначити, що важливим напрямом аналізу “В-О-П” є аналіз чутливості тобто передбачення реакції прибутку на зміни різних параметрів діяльності підприємства. В контексті аналізу безбитковості це означає, що аналіз чутливості здійснюють для оцінки можливих наслідків в результаті зміни таких факторів:

- ціни реалізації за одиницю продукції;
- величини постійних витрат;
- величини змінних витрат;
- обсягів реалізації продукції.

Розглянемо методику аналізу чутливості на прикладі тієї ж цукрової філії “Козова”, коли вихідна база була такою (табл. 3.5.):

Таблиця 3.5.
Вихідна база для аналізу чутливості по цукровій філії “Козова”

№ п/п	Показники	Позначення	Величина	
			грн.	тонн
1.	Виручка від реалізації	Р	6855150	-
2.	Постійні витрати	Вп	1113693	-
3.	Обсяг реалізації	Ор	-	5961
4.	Змінні витрати на одиницю продукції	Взо	851,1	-

5.	Продажна ціна одиниці продукції	Цо	1150	-
6.	Маржинальний дохід на одиницю продукції (р.5 – р.4)	МД	298,9	-
7.	Прибуток (р.6 x р.3 – р.2)	Пр	668050	-

Оскільки загальну величину прибутку від реалізації згідно (3.6) і (3.10) можна визначити як різницю між маржинальним доходом на одиницю продукції помноженим на обсяг реалізації і величиною постійних витрат:

$$\text{Прибуток}_{(Pr)} = \left[\text{Маржинальний дохід на одиницю продукції (МД)} \times \text{Обсяг реалізації (Op)} \right] - \text{Постійні витрати}_{(Bn)}$$

то змінивши величину кожного із вищенаведених факторів впливу на 5% розрахуємо очікуваний прибуток для досліджуваного підприємства (табл.3.6).

Слід зазначити, що проведені нами розрахунки базувались на умові незалежності вищенаведених факторів один від одного. Однак така ситуація рідко зустрічається на практиці, зокрема в діяльності підприємств цукрової промисловості. Тому, на нашу думку, доцільно в подальшому при здійсненні аналізу чутливості прибутку до зміни окремих факторів прийняти до уваги

Таблиця 3.6.

Вплив зміни окремих факторів на величину прибутку цукрової філії “Козова”

Назва фактору	Вплив		Очікувана величина прибутку, грн. *
	на виручку від реалізації, грн.	на величину витрат, грн.	
1	2	3	4
Підвищення ціни реалізації			

однієї тонни цукру	+342757,5	-	1010807,4
Зниження постійних витрат	-	-55684,65	723734,55
Зниження змінних витрат	-	-253670,35	921750,06
Збільшення обсягів реалізації продукції	+342757,5	+253670,35	757137,045

* - розшифровка до графі 4:

1010807,4 грн. = (1207,5 грн. – 851,1 грн.) x 5961 тонн – 1113693 грн.;

723734,55 грн. = (1150 грн. – 851,1 грн.) x 5961 тонн – 1058008,35 грн.;

921750,06 грн. = (1150 грн. – 808,54 грн.) x 5961 тонн – 1113693 грн.;

757137,045 грн. = (1150 грн. – 851,1 грн.) x 6259,05 тонн – 1113693 грн.

наступні припущення:

1. Припустимо, що виручка від реалізації цукру в майбутньому зросте на 5% або 342757,5 грн. і буде становити 7197907,5 грн. На ці ж 5% збільшиться відповідно і величина змінних витрат і складатиме 5327077,35 грн. (5073407 грн. + 253670,35 грн.). Сума постійних витрат залишається незмінною. В результаті цього величина прибутку становитиме 757137,15 грн. (7177907,5 грн. – 5327077,35 грн. – 1113693 грн.). Це означає, що при збільшенні виручки від реалізації цукру лише на 5% (342757,5 грн.), прибуток зросте на 89087,15 грн. або 13,3%.

Величина маржинального доходу згідно формули (3.8) становитиме в перспективі: 7197907,5 грн. – 5327077,35 грн. = 1870830,15 грн., що на 5% більше від маржинального доходу попереднього періоду.

2. Припустимо, що при збільшенні величини змінних витрат на 5%, постійні витрати збільшаться на 1%. В цьому випадку величина прибутку становитиме 746000,22 грн. (7197907,5 грн. – 5327077,35 грн. – 1124829,93 грн.). Отже, при збільшенні виручки від реалізації цукру на 5% прибуток зросте на 11,7%. Величина маржинального доходу становитиме відповідно: 7197907,5 грн. – 5327077,35 грн. = 1870830,15 грн.

Порівнявши отримані прогнозовані величини прибутку у двох випадках, ми прийшли до висновку: в процесі вирішування завдання максимізації темпів приросту величини прибутку підприємства необхідно

маніпулювати збільшенням чи зменшенням не тільки змінних, але і постійних витрат і лише на основі цього розраховувати зміну фінансового результату.

3. Припустимо, що керівництво заводу вирішило збільшити продажну ціну за 1 тону цукру з метою зростання величини прибутку на 20 тис. грн. Розрахуємо орієнтовну продажну ціну за одиницю продукції в даному випадку, якщо обсяг реалізації – 5961 тонн цукру. Величина прибутку, що очікуємо на підприємстві складе 688050 грн. (668050 грн. + 20000 грн.), а в розрахунку на 1 тону цукру відповідно 115,4 грн. Заклавши в розрахунок величину постійних витрат, змінних витрат і бажаний прибуток на одиницю продукції, отримаємо орієнтовну ціну – 1153,3 грн. (186,8 грн. + 851,1 грн. + 115,4 грн.).

Для визначення впливу на величину прибутку зниження обсягів реалізації цукру розрахуємо показник запасу міцності (ЗМ). Це величина, на яку фактичний (або запланований) обсяг реалізації перевищує критичний обсяг реалізації і розраховується наступним чином:

$$\text{Запас міцності} = \text{Обсяг реалізації} - \text{Точка беззбитковості} \quad (3.18.).$$

Для нашого прикладу відповідно:

$$\text{Запас міцності} = 5961 \text{ тонн} - 3726 \text{ тонн} = 2235 \text{ тонн.}$$

Або:

$$\text{Запас міцності} = 6855150 \text{ грн.} - 4284900 \text{ грн.} = 2570250 \text{ грн.}$$

Це означає, що цукрова філія “Козова” може знижувати обсяг реалізації цукру в межах 2235 тонн або 2570250 грн. без ризику зазнати збитків.

Ми вважаємо, що поряд із абсолютним значенням показника запасу міцності (ЗМ), доцільно розрахувати коефіцієнт запасу міцності (ЗМк) за наступною формулою:

$$\text{Коефіцієнт запасу міцності (ЗМк)} = \frac{\text{Запас міцності (ЗМ)}}{\text{Обсяг реалізації (Op)}} \quad (3.19.).$$

Для нашого прикладу:

$$\text{Коефіцієнт запасу} = \frac{2235 \text{ тонн}}{5961 \text{ тонн}} = 0,37.$$

міцності (ЗМк)

Слід зазначити, що при збільшенні значення ЗМк, імовірність понесення збитків підприємством в результаті зменшення обсягів реалізації цукру буде падати.

Таким чином, на нашу думку, правильне використання запропонованої методики аналізу “Витрати – Обсяг – Прибуток”, повне розуміння її дії визначають важливість запровадження механізму даного аналізу на промислових підприємствах, в тому числі підприємствах цукрової промисловості.

Незадовільний фінансовий стан суб’єкта господарювання, ознаки наближення банкрутства необхідно постійно тримати під контролем як фінансовому менеджеру, так і аудитору, який здійснює його перевірку.

Проведені дослідження зарубіжної та вітчизняної літератури і вивчення практичного досвіду здійснення фінансового аналізу дозволили нам виділити основні співвідношення фінансових показників, необхідних для визначення кількісних параметрів фінансового стану та виявлення ознак банкрутства. Серед них ми виділяємо наступні співвідношення:

- чистого прибутку до величини оборотних і необоротних активів підприємства;
- пасивів до суми активів;
- величини позичених засобів до суми власних засобів;
- величини власних засобів до вартості запасів;
- величини оборотних активів до суми всіх активів.

Подібність у підходах до фінансового аналізу, його інформаційної бази свідчить про те, що дані питання достатньо напрацьовані зарубіжними і вітчизняними вченими, а методики аналізу при умові однорідності

групування вихідних даних можуть забезпечити порівняльність результатів. В даний час ідентичність західних і вітчизняних методичних підходів у веденні бухгалтерського обліку (використання споріднених планів рахунків бухгалтерського обліку, правил (принципів) складання публічної фінансової звітності) дає змогу застосовувати методики фінансового аналізу, що пропонуються зарубіжними вченими, особливо американськими.

Тому розглянемо два основних підходи до прогнозування фінансового стану з позиції можливого банкрутства підприємства:

- 1) на основі формули “Z – рахунку Альтмана”;
- 2) використання системи формалізованих і неформалізованих критеріїв.

Метод прогнозування банкрутства на основі “ Z - рахунку ” був запропонований в 1968 р. відомим західним економістом Е.Альтманом [10; 15; 91; 136; 141]. Даний метод ґрунтується на використанні багатofакторного дискримінантного аналізу з метою побудови лінійної функції ряду каузальних змінних для прогнозування значення якісних залежних змінних [15,с.480]. В результаті цього за результатами дослідження 66 промислових підприємств і використанням 22 аналітичних коефіцієнтів Е.Альтман вивів комбінацію найважливіших з них для визначення рівнів можливого банкрутства. Із цих коефіцієнтів було відібрано п’ять найбільш важливих для прогнозу і побудовано багатofакторне регресійне рівняння – так звану модель “Altman Z-score”:

$$Z = \sum A_n X_n, \quad 1 \leq n \leq 5 \quad (3.$$

20.)

де Z – показник неплатоспроможності ;

A – параметри, які відображають міру впливу факторів на імовірність банкрутства;

X – фактори впливу.

В загальному п’ятифакторна модель (індекс) “Z-рахунку” являє собою функцію від деяких показників, що характеризують економічний потенціал, результати роботи підприємства і має наступний вигляд:

$$Z = 3,3K1 + 1,2K2 + 1,4K3 + 0,6K4 + 1,0K5, \quad (3.$$

21.)

де Z – індекс кредитоспроможності підприємства;

$K1, K2, K3, K4, K5$ – показники, які розраховуються за наступними алгоритмами:

$$(3.22.) \quad K1 = \frac{\text{Прибуток від основної діяльності до виплати податків}}{\text{Сума всіх активів}} ;$$

$$(3.23.) \quad K2 = \frac{\text{Власні оборотні засоби}}{\text{Сума всіх активів}} ,$$

$$(3.24.) \quad K3 = \frac{\text{Нерозподілений прибуток}}{\text{Сума всіх активів}} ;$$

$$(3.25.) \quad K4 = \frac{\text{Власний капітал}}{\text{Сума боргових зобов'язань}} ;$$

$$(3.26.) \quad K5 = \frac{\text{Виручка від реалізації}}{\text{Сума всіх активів}}$$

На основі вищенаведеної емпіричної формули (3.21) щодо прогнозування банкрутства та наступних даних аналітик може передбачити фінансовий стан підприємства в майбутньому:

- $Z \leq 1,8$ - дуже висока ймовірність банкрутства підприємства;
- $1,8 < Z \leq 2,7$ – висока ймовірність банкрутства підприємства;
- $2,7 < Z \leq 2,9$ - низька (існує можливість) ймовірність банкрутства підприємства;
- $Z > 2,9$ - дуже низька ймовірність банкрутства підприємства

Слід зазначити, що ймовірність банкрутства відповідно до формули

(3.21) ніколи не може бути оцінена як нульова.

Використавши дані форм звітності (форма №1 - “Баланс”, форма №2- “Звіт про фінансові результати”) за результатами господарської діяльності за 1999 рік, розрахуємо індекс Z для ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс”. Для того, щоб отримати об’єктивні дані слід, насамперед, забезпечити високу якість використовуваної фінансової звітності, а вже потім здійснити розрахунок індексу кредитоспроможності (Z).

При розрахунку показників K_1, K_2, K_3, K_4, K_5 ми отримали наступні значення:

$$K_1 = \frac{340,7 \text{ тис. грн.} *}{227681,4 \text{ тис. грн}} = 0,0015 ;$$

$$K_2 = \frac{53662,2 \text{ тис. грн.}}{227681,4 \text{ тис. грн.}} = 0,24 ;$$

$$K_3 = \frac{31440,8 \text{ тис. грн.}}{227681,4 \text{ тис. грн.}} = 0,14 ;$$

$$K_4 = \frac{38909,2 \text{ тис. грн.}}{103508,4 \text{ тис. грн.}} = 0,376 ;$$

$$K_5 = \frac{115798,5 \text{ тис. грн.}}{227681,4 \text{ тис. грн.}} = 0,51 .$$

Звідси:

$$Z = 3,3 \times 0,0015 + 1,2 \times 0,24 + 1,4 \times 0,14 + 0,6 \times 0,376 + 1,0 \times 0,51 = 1,22 .$$

Звірівши отримане значення “ Z -рахунку” з наведеними даними, ми можемо стверджувати, що ймовірність банкрутства цукрових заводів ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” на наступні 2000-2001 рр. є дуже високою.

Проте слід зауважити, що за Е.Альтманом точність прогнозу неплатоспроможності підприємства становить до 95%. Крім того, на думку

Е.Альтмана, при застосуванні запропонованої моделі можуть виникати два види помилок:

* При розрахунку показника K1 використана умовна величина (340,7 тис. грн.) прибутку, оскільки в 1999 р. виробнича діяльність цукрових філій ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс” була збитковою.

- по-перше, прогнозування банкрутства суб’єкта господарювання, в той час як він зберігає платоспроможність;
- по-друге, прогнозування стійкого фінансового стану, в той час як уже фактично настало банкрутство.

Тому врахувавши дані зауваження, ми вважаємо, що запровадження моделі “Z-рахунку” на підприємствах досліджуваної галузі є доцільним при виконанні наступних умов:

повне висвітлення та об’єктивність інформації про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій у фінансовій звітності;

усунення впливу факторів неекономічного характеру на діяльність підприємств;

- визначення об’єктивної ринкової ціни власного капіталу в умовах інфляції.

Як свідчать дослідження зарубіжної практики фінансового аналізу, орієнтація лише на індекс Z на практиці не завжди виправдана. Тому аудиторські фірми, які займаються експрес-аналізом, прогнозуванням і консультуванням підприємств для аналітичних оцінок використовують комплексні системи критеріїв оцінки фінансового стану і результатів діяльності суб’єктів перевірки.

Ґрунтуючись на розробки західних, зокрема англійських аудиторських фірм, нами були вивчені рекомендації Комітету по узагальненню практики аудіювання, які містять перелік двох груп критеріїв прогнозування обсягів та фінансових результатів підприємств [91].

Прогнозуючи наявність впливу цих критеріїв на діяльність підприємств цукрової промисловості в майбутньому, ми виділили найбільш типові з них (рис.3.9).

На підставі проведеного дослідження ми прийшли до висновку, що за допомогою розглянутих методів в умовах ринку виникає можливість для диференціації витрат, простеження залежності результатів господарської діяльності від величини витрат і обсягів виробництва продукції.



Рис. 3.9. Систематизація основних критеріїв прогнозування

господарської діяльності цукрового заводу

Крім того, використання запропонованої моделі “Z-рахунку” при прогнозуванні фінансового стану та фінансових результатів діяльності

підприємств досліджуваної галузі підвищить якість наданих послуг.

Висновки до третього розділу

Проведені в третьому розділі даної дисертаційної роботи дослідження дають підстави зробити висновок, що фінансовий аналіз витрат та результатів господарської діяльності займає важливе місце в системі управління підприємством. На основі вивчення та порівняння зарубіжних і вітчизняних джерел нами уточнено мету фінансового аналізу в умовах ринку. Доведено, що фінансово-господарська діяльність суб'єктів господарювання і її результати знаходять своє відображення в показниках, розрахунок і аналіз яких є важливим інструментом фінансового менеджменту та аудиту. На основі цього розглянуто нові підходи до організації системи фінансового аналізу на сучасному підприємстві і використання його методики в аудиторській практиці зокрема.

В даному розділі ми прийшли до висновку, що в умовах реформування галузей народного господарства, в тому числі цукрової промисловості, оцінка ринкових альтернатив неможлива без створення надійної методики прогнозного аналізу діяльності підприємств. На основі узагальнення, як вітчизняного, так і зарубіжного досвіду, нами розглянуто основні підходи до прогнозування фінансових показників господарюючих суб'єктів як логічного завершення фінансового аналізу. Зокрема, в роботі побудована модель “Z-рахунку” Альтмана щодо прогнозування імовірності банкрутства підприємств досліджуваної галузі.

Основні результати даного розділу опубліковані в наукових працях [179;180].

ВИСНОВКИ

НА ОСНОВІ УЗАГАЛЬНЕННЯ ОДЕРЖАНИХ ТЕОРЕТИЧНИХ І ПРАКТИЧНИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ДИСЕРТАЦІЙНОЇ РОБОТИ ЩОДО МЕТОДИКИ ОБЛІКУ І АНАЛІЗУ ВИТРАТ ТА РЕЗУЛЬТАТІВ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ НА ПІДПРИЄМСТВАХ ЦУКРОВОЇ ПРОМИСЛОВОСТІ АВТОРОМ ЗРОБЛЕНІ НАСТУПНІ ВИСНОВКИ І ЗГІДНО НИХ ВИРОБЛЕНІ ПЕВНІ РЕКОМЕНДАЦІЇ:

1. В умовах ринкових відносин значно зростає роль інформаційного, методичного та іншого забезпечення ефективного управління суб'єктами господарювання. В результаті цього виникає необхідність удосконалення бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності як важливих функцій управління підприємством, що забезпечують конкретних користувачів інформацією, необхідною для контролю за досягненням поставлених цілей і дотримання існуючих обмежень економічного розвитку. В даний час особливо гостро постають питання ведення обліку та аналізу витрат і результатів діяльності підприємств.

2. Ринкова модель взаємовідносин значно розширює коло споживачів обліково-аналітичної інформації. Відмінності у запитах користувачів вертикального і горизонтального ієрархічного рівнів зумовлюють поділ обліку та аналізу на два види: фінансовий і управлінський.

3. Оскільки принципи бухгалтерського обліку призначені для уніфікації фінансової звітності та збирання достовірної і повної інформації про фінансово-господарську діяльність будь-якого підприємства, то вони здійснюють визначальний вплив на процес реалізації інформаційної функції обліку. Виходячи з цього, автором уточнено перелік діючих принципів бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в умовах ринкової

економіки.

4. Економічно обґрунтована класифікація витрат є важливою передумовою успішної організації бухгалтерського обліку виробничої діяльності підприємства. Класифікація витрат за різними ознаками – засіб для вирішення задач управління. У дисертаційній роботі на основі вивчення та порівняльного аналізу досвіду вітчизняних і зарубіжних вчених-економістів вдосконалено діючу класифікацію витрат із врахуванням технологічно-організаційних особливостей цукрового виробництва і рекомендовано її до впровадження на підприємствах досліджуваної галузі.

5. Амортизаційна політика будь-якого підприємства представляє собою прийняття рішень щодо вибору методів нарахування амортизації об'єктів основних засобів. На основі вивчення чинної законодавчо-нормативної бази України та узагальнення результатів аналізу практичної облікової роботи на підприємствах цукрової промисловості в роботі досліджено різні методи амортизації об'єктів основних засобів із зазначенням їх переваг і недоліків.

6. Серед методів проведення аналітичних процедур для оцінки фінансового стану суб'єкта господарювання на особливу увагу заслуговує порівняння фінансової інформації окремого підприємства із подібними даними інших підприємств досліджуваної галузі та середньогалузевими показниками. Виходячи з цього, автором побудовані на основі балансу окремого підприємства (ЗАТ “Тернопільський агропромисловий комплекс”) та загального балансу асоціації підприємств цукрової промисловості України (асоціація “Укрцукор”) порівняльний аналітичний баланс-нетто і трансформований баланс стандартного типу.

Враховуючи досвід зарубіжних країн, запропоновано результати вертикального аналізу даних вищезазначених форм оформляти графічно у вигляді секторних діаграм. Автор вважає, що побудова таких діаграм допоможе аналітику одразу ж побачити співвідношення окремих розділів (статей) балансу, тим самим підказуючи, на яку ділянку звітної форми слід

звернути свою увагу.

7. Дослідження аналітиком фінансового стану та фінансових результатів підприємства здійснюється за допомогою розрахунку фінансових коефіцієнтів. Оцінка відносних фінансових коефіцієнтів дає можливість проведення порівняльного рейтингового аналізу для різних груп підприємств і нейтралізує вплив інфляції при вивченні динаміки окремих процесів. Проте для комплексної та об'єктивної оцінки діяльності суб'єкта господарювання необхідно лише декілька показників, оскільки обчислення зайвих коефіцієнтів ускладнює аналітичний процес. Враховуючи зазначене вище, автором розроблена уніфікована система класифікації фінансових коефіцієнтів і рекомендована до впровадження на підприємствах досліджуваної галузі.

8. Важливою умовою ефективного управління підприємством є оптимальне формування і контроль за співвідношенням між трьома групами економічних показників – витратами, обсягом реалізації і прибутком. Найбільш достовірною методикою, яка дозволяє оцінити виробничу діяльність господарюючого суб'єкта з точки зору досягнення ним максимальних фінансових результатів при мінімальних витратах, є аналіз “Витрати – Обсяг – Прибуток”. В роботі за допомогою різних методів здійснено розрахунок точки беззбитковості для конкретного підприємства.

9. В умовах реформування господарського механізму регулювання економіки України, в тому числі цукрової промисловості, оцінка ринкових альтернатив неможлива без створення надійної методики прогнозного аналізу діяльності підприємства. Виходячи з цього, автором розглянуті основні підходи до прогнозування фінансових показників суб'єктів господарювання як логічного завершення фінансового аналізу витрат і результатів господарської діяльності. У дисертаційній роботі побудована п'ятифакторна модель “Z-рахунку” Е.Альтмана, яка дозволяє швидко визначити імовірність банкрутства підприємства на перспективу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агеева И.Ю., Халевинская Е.Д. Финансовый анализ в аудиторской деятельности // Аудит и финансовый анализ. - 1999. - №1. - С.18-47.
2. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ. / Под ред. Я.В.Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 398 с.
3. Анализ хозяйственной деятельности предприятий пищевой промышленности / М.И.Солоненко, Л.И.Старовойтенко, А.П.Ковальская / Под ред. М.И.Солоненко. - 2-е изд., перераб. и дополн. - М.: Агропромиздат, 1988. - 256 с.
4. Анализ экономики. Страна, рынок, фирма. Под ред. В.Е.Рыбалкина. Учебник. - М.: Международные отношения, 1999. - 304 с.
5. Англо-русский словарь по бухгалтерскому учету, аудиту и финансам / Сост. Терехов Д.Ю. - М.: Аспект, 1994. - 565 с.
6. Антонюк В.В., Антонюк Н.В. Формирование цен на кормовые отходы сахарного производства // Сахарная свекла. - 1992. - №6. - С.3-4.
7. Аренс Э.А., Лоббек Дж.К. Аудит. - М.: Финансы и статистика, 1995. - 560 с.
8. Артеменко В.Г., Беллендир М.В. Финансовый анализ: Учебное пособие. - М.: Изд-во «ДИС», НГАЭ и У, 1997. - 128 с.
9. Аудит Монтгомери Р. // Ф.Л.Дефлиз, Г.Р.Дженик, М.В.О'Рейлли, М.Б.Хирш; Пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 542 с.
10. Аудит: Учебник для вузов / В.И.Подольский, Г.Б.Поляк, А.А.Савин, Л.В.Сотникова; Под ред. проф. В.И.Подольского. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 432 с.
11. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: Учебник для вузов. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. - 391 с.
12. Безруких П.С. Комментарий к Положению о составе затрат. - М.: Бухгалтерский учет, 1999. - 256 с.

13. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции. - М.: Финансы, 1974. - 320 с.
14. Белый И.Н. Учет затрат и калькулирование себестоимости сельскохозяйственной продукции. - Минск: Урожай, 1987. - 144 с.
15. Бернстайн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация: Пер. с англ. / Научн. ред. перевода чл.-корр. РАН И.И.Елисеева. Гл. редактор серии проф. Я.В.Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1996. - 624 с.
16. Білуха М.Т. Аудит у бізнесі: Посібник для бізнесменів. - Дніпропетровськ, фірма "Преском", 1994. - 204 с.
17. Білуха М.Т. Курс аудиту: Підручник. - 2-е вид. перероб. - К.: Вища шк.: Т-во "Знання", КОО, 1999. - 574 с.
18. Бланк А.И. Стратегия и тактика управления финансами. - К.: МП "ИТЕМ Лтд", СП "АДЕФ-Україна", 1996. - 534 с.
19. Бланк И.А. Управление прибылью. - К.: "Ника-Центр", 1998. - 544с.
20. Блейк Дж., Амант Ор. Европейский бухгалтерский учет: Справочник: Пер. с англ. - М.: Филинь, 1997. - 400 с.
21. Бородкин А.С. "Шоковая терапия" для бухгалтерского учета // Світ бухгалтерського обліку. - 1997. - №1. - С.41-46.
22. Бородкин А.С. Учет издержек производства в системе хозяйственного расчета. - К.: Вища школа, 1975. - 233 с.
23. Борщевский П.П. Эффективность свеклосахарного производства. - К.: Техніка, 1977. - 184 с.
24. Борщевский П.П., Шмаглий Е.Б. Повышение эффективности производства в пищевой промышленности. - К.: Знание, 1989. - 16 с.
25. Брігхем Є. Основи фінансового менеджменту: Пер. з англ. - К.: Молодь, 1997. - 1000 с.
26. Брок Х.Р., Палмер И.Е. Бухгалтерский учет в США. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 184 с.

27. Бунимович В.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции. - М.: Финансы, 1967. - 216 с.
28. Буряковський В.В., Кармазін В.Я., Каламбет С.В. Фінанси підприємств: Учебний посібник/ Під ред. В.В.Буряковського. - Дніпропетровськ: Пороги, 1998. - 246 с.
29. Бухгалтерский учет и аудит. 500 вопросов и ответов. Серия "Учебники, учебные пособия". Ростов н/ Д: "Феникс", 1999. - 448 с.
30. Бухгалтерский учет: Учебник / П.С.Безруких, Н.П.Кондраков, В.Ф.Палий и др. / Под ред. П.С.Безруких, М.: Бухгалтерский учет, 1994. - 528 с.
31. Бухгалтерский учет: Учебник / П.С.Безруких, В.П.Ивашкевич, Н.П.Кондраков и др.; Под ред. П.С.Безруких. - 3-е изд., перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учет, 1999. - 624 с.
32. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. - Житомир: ЖІТІ, 2000. - 608 с.
33. Бычкова С.М. Доказательства в аудите. - М.: Финансы и статистика, 1998. - 176 с.
34. Валуев Б.И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета // Світ бухгалтерського обліку. - 1998. - №1. - С.2-10.
35. Ван Хорн Дж.К. Основы управления финансами: Пер. с англ. / Гл. ред. серии Я.В.Соколов. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 800 с.
36. Васькин Ф.И., Решетняк Л.А. Учет затрат по переработке сахарной свеклы // Экономика сельськохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1997. - №3. - С.18-21.
37. Велш Глен А., Шорт Деніел Г. Основы фінансового обліку / Пер. з англ. - К.: Основи, 1997. - 943 с.
38. Ветров А.А. Операционный аудит-анализ. - М.: Перспектива, 1996. - 127 с.
39. Востоков А.И., Лепешкин И.П. Свеклосахарное производство. - М.: Пищевая промышленность, 1966. - 212 с.
40. Герасименко О.А. Хвалковський Т.П. Методи аналізу і контролю у

- виробництві цукру. - К.: Вища школа, 1992. - 338 с.
41. Герчикова И.Н. Финансовый менеджмент: Учебное пособие. - М.: Изд. "Консалт Банкир", 1996. - 208 с.
 42. Гиляровская Л.Т., Стольная Н.В. Экономический анализ в аудировании деятельности компаний США // Бухгалтерский учет. - 1992. - №9. - С.8-11.
 43. Голов С. Бухгалтерський облік в Україні: проблеми та їх рішення // Бухгалтерський облік і аудит. - 1997. - №10. - С.12-23.
 44. Голов С. Бухгалтерський облік: від рахівництва до інтегрованої інформаційної системи // Бухгалтерський облік і аудит.-1998.-№5 - С.9-17.
 45. Голов С. Підготовка і подання фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит. - 1998. - №12. - С.8-16.
 46. Голов С.Ф., Єфіменко В.І. Фінансовий та управлінський облік. - К.:ТОВ "Автоінтерсервіс", 1996. - 544 с.
 47. Гуцайлюк З.В. Учет в управлении предприятиями и объединениями пищевой промышленности. - М.: Агропромиздат, 1988. - 131с.
 48. Гуцайлюк З.В. Учет и контроль показателей эффективности производства пищевой промышленности.- М.:Агропромиздат, 1985.- 116 с.
 49. Гуцайлюк З.В. Учет и контроль производственных отходов. - М.: Финансы и статистика, 1990. – 79 с.
 50. Гуцайлюк З.В. Учет материальных ресурсов в пищевой промышленности. - К.: Техніка, 1983. - 104 с.
 51. Гуцайлюк З.В., Терещук М.П. Оперативний контроль витрат у цукробуряковому виробництві. - К.: Техніка, 1979. - 64 с.
 52. Гущина И.И., Агапова М.В. Финансовый анализ деятельности предприятия // Бухгалтерский вестник. - 1999. - №4. - С.50-59.
 53. Гырловану К.И., Федык А.В. Новые формы оплаты труда на сахарных заводах // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1992. - №1. - С.17-19.

54. Денискин Д.В. Основы экономического прогнозирования в пищевой промышленности. - М.: Легкая и пищевая промышленность, 1984. - 191 с.
55. Державний класифікатор України. Класифікація основних фондів ДК-013-97 (від 19.08.97 р.).
56. Директивы ЕЭС. Сборник. Выпуск 4. - М.: Аудит - трейнинг, 1992.
57. Додж Р. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита. - М.: Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. - 240 с.
58. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А.Табалиной. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 560 с.
59. Ефимова О.В. Финансовый анализ. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Бухгалтерский учет, 1998. - 320 с.
60. Жилкина Л.В. Учет и контроль в пищевой промышленности. - К.: Техніка, 1973. - 188 с.
61. Журавель Г.П., Крупка Я.Д., Палюх М.С., Гуцайлюк Л.О., Фаріон Т.І. Бухгалтерський облік: особливості в галузях економіки: Навчальний посібник. - Тернопіль: Економічна думка, 1999. - 449 с.
62. Задорожний З. Проблемні аспекти проекту нового Плану рахунків // Бухгалтерський облік і аудит. - 1999. - №10. - С.11-12.
63. Заец А.С. Состояние свеклосахарного комплекса Украины: проблемы и пути решения // Пищевая промышленность. - 1997. - №9. - С.21-23.
64. Заець О.С. Ринок цукру в Україні: проблеми створення, функціонування та розвитку. - К.: "Наукова думка", 1999. - 385 с.
65. Закон України "Про аудиторську діяльність" // Діло. - 1993. - №47. - С.8-9.
66. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" // Бухгалтерський облік і аудит. - 1999. - №9. - С.3-8.
67. Закон України "Про власність" // Додаток до щотижневика "Відомості Верховної Ради України", серія "Закони України". - К.: "Парламентське видавництво", 1998. - 23 с.
68. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про державну

- податкову службу України” // Податки та бухгалтерський облік. - 1998. №8. - С.2-9.
69. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”// Бухгалтерський облік і аудит. - 1997. - №6.- С.2-42.
70. Закон України “Про державне регулювання виробництва і реалізації цукру”// Податки та бухгалтерський облік. - 1999. - №30. - С.5-7.
71. Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств”// Бухгалтерський облік і аудит. - 1995. - №1. - С.35-45.
72. Зубілевич С. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: наскільки далеко від положень та близько до стандартів // Бухгалтерський облік і аудит. - 1999. - №7-8. - С.10-27.
73. Зубілевич С.Я., Голов С.Ф. Основи аудиту.- К.: Ділова Україна, 1996. – 374 с.
74. Иванова Н. Практические аспекты анализа безубыточности производства // Економіка, фінанси, право. - 1998. - №11. - С.9-11.
75. Ивашкевич В.Б. Проблемы учета и калькуляция себестоимости продукции. - М.: Финансы, 1974. - 159 с.
76. Инструкция по нормированию потерь свекломассы и сахара в свеклосахарном производстве / Министерство пищевой промышленности, Главное управление сахарной промышленности. - М., 1983.- 91 с.
77. Инструкция по учету и отпуску свекловичного жома на сахарных заводах. - К.: ВНИИСП, 1989. - 31 с.
78. Инструкция по химико-технологическому контролю и учету сахарного производства. - К., 1983. - 315 с.
79. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій // Галицькі контракти. - 2000. - №4. - С. 13-73.
80. Інструкція про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства// Бухгалтерський облік і аудит.-1999.-№1.- С.18-41.

81. Калина А.В., Конева М.И., Яценко В.А. Современный экономический анализ и прогнозирование (микро- и макроуровень): Учебно-методическое пособие. - 2-е изд. - К.: МАУП, 1998. - 272 с.
82. Каплун О.А., Тріль С.Р. Шляхи вдосконалення обліку витрат виробництва в умовах ринку / Тези доповідей Міжвузівської конференції “Проблеми розвитку фінансової системи та обліку”. - Львів: ДУ “Львівська політехніка”, 2000. - С.30-31.
83. Кармайкл Д.Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита: Пер. с англ. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. - 527 с.
84. Карпова Т.П. Основы управленческого учета: Учебное пособие. - М.: ИНФРА-М, 1997. - 392 с.
85. Качалин В.В. Финансовый учет и отчетность в соответствии со стандартами ГААР. - 2-е изд., испр., перераб. - М.: Дело, 1998. - 432 с.
- 86.
- Качанівський О. Така солодка, солодка ... область // Тернопільська газета. - 2000. - №44. - С.3.**
87. Кашаев А.Н. Учет материалов. - М.: Финансы, 1974. - 71 с.
88. Кирьянова З.В. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 2-е изд., перераб. и дополн. - М.: Финансы и статистика, 1999. - 250 с.
89. Ковалев А.И., Привалов В.П. Анализ финансового состояния предприятия. - М.: Центр экономики и маркетинга, 1995. - 192 с.
90. Ковалев В.В. Анализ финансового состояния и прогнозирование банкротства. - СПб.: Аудит-Ажур, 1994.- 163 с.
91. Ковалев В.В. Финансовый анализ: Управление капиталом. Выбор инвестиций. Анализ отчетности. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 1998. - 512 с.
92. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Гаканина Е.Н. Бухгалтерский учет. - М.: Финансы и статистика, 1994. - 464 с.
93. Количественные методы финансового анализа / Под ред. С.Дж.Брауна и М.П.Крицмена: Пер. с англ.. - М.: ИНФРА - М, 1996. - 336 с.

94. Кондраков Н.П. Эккаунтинг для менеджеров. Бухгалтерский учет и финансово-экономический анализ. - Учебное пособие. - М.: Дело, 1998. - 280 с.
95. Контроллинг как инструмент управления предприятием / Е.А.Ананькина, С.В.Данилочкин, Н.Г.Данилочкина и др.; Под. ред. Н.Г.Данилочкиной. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 279 с.
96. Костырко Л.А. Финансовый анализ: Учебное пособие / Восточно-украинский гос. ун-т. - Луганск, 1998. - 199 с.
97. Котов В.Ф. Стоимостные категории в планировании промышленного производства. - М.: Экономика, 1980. - 145 с.
98. Кошкин Б., Смыслов А. Оплата труда в условиях регулируемых рыночных отношений // Экономические науки. - 1991. - №1. - С.36-40.
99. Кухар М.С., Доценко М.М., Ходаковська З.М. Економічні дослідження проблем промисловості // Цукор України. - 1997. - №1. - С.5-8.
100. Ладутько Н.И., Борисевский П.Е., Дробышевский Е.Н. Бухгалтерский учет / Под ред. Н.И.Ладутько.- Мн.:Изд-во "ФУАинформ", 1999. - 672 с.
101. Ламыкин И.Я. Учет затрат и калькуляция сельскохозяйственной продукции. - М.: Статистика, 1980. - 168 с.
102. Леонтьев В. Экономические эссе. Теории, исследования, факты и политика: Пер. с англ. - М.: Политиздат, 1990. - 415 с.
103. Линнакс Е.А. Финансовый учет акционерного общества в США. - М.: Финансы и статистика, 1992. - 315 с.
104. Лубков А.Н., Никифоров А.Н. Основные направления реформирования заработной платы // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1998. - №11. - С.41-45.
105. Льюис К.Д. Методы прогнозирования экономических показателей / Пер. с англ. и предисловие Е.З.Демиденко. - М.: Финансы и статистика, 1986. - 133 с.
106. Малай А.А., Фрекауцан А.И. Изменить порядок учета сахарной свеклы // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. -

1988. - №4. - С.9-12.
107. Матеріали семінару головних спеціалістів цукрових заводів, асоціацій та групових лабораторій на тему: “Шляхи підвищення ефективності бурякоцукрового виробництва”. - К., 2000. - 96 с.
 108. Мацкевичюс В.С. Организация бухгалтерского учета в странах – членах СЭВ. - М.: Финансы и статистика, 1984. - 158 с.
 109. Мелентьев Б. Стан цукрової промисловості України та деякі заходи щодо припинення спаду виробництва цукру та впорядкування його реалізації // Цукор України. - 1996. - №4. - С.5-7.
 110. Методические указания по нормированию потерь свекломассы, сахара и содержания сахара в мелассе в свеклосахарном производстве. - К.: ВНИИСП, 1989. - 75 с.
 111. Методические указания по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сахарной промышленности. - К.:ВННИСП, 1990. - 76 с.
 112. Методичні рекомендації щодо підготовки аудиторського висновку при перевірці відкритих акціонерних товариств та підприємств – емітентів облігацій (крім комерційних банків) // Бухгалтерський облік і аудит. - 2001. - №4. - С.50-55.
 113. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятие финансовых решений/ Пер. с англ.; под. ред. И.И.Елисеевой. - М.:АУДИТ, ЮНИТИ, 1997. - 408 с.
 114. Міжнародні бухгалтерські стандарти. Збірник. - Тернопіль: АКФ “Орієнтир-ЛТД”, 1993. - 64 с.
 115. Мних Є.В. , Свелєба Н.А. Побудова сучасного оперативного обліку та аналізу витрат цукрового виробництва. - Львів: Світ , 1998. - 145 с.
 116. Мних Є.В. Становлення і перспективи розвитку сучасної системи бухгалтерського обліку й аудиту в Україні // Світ бухгалтерського обліку. - 1997. - №1. - С.7-9.
 117. Мних Є.В., Ференц І.Д. Економічний аналіз. Навчальний посібник. - Львів:

- Армія України, 2000. - 144 с.
118. Моссаковський В. Про побудову обліку в Україні в сучасних умовах // Бухгалтерський облік і аудит. -1997. - №8. - С.3-6.
 119. Мурашко В.М., Максимов М.П. Нормативи виходу і втрат сільськогосподарської продукції при переробці, зберіганні і транспортуванні. 2-е вид., доп. і перероб. - К.: Урожай, 1982. - 240 с.
 120. Мус Герольд, Ханшманн Рольф. Бухгалтерський облік: основи – завдання – розв’язання / Пер. з нім. С.Лобачової. - К.: КНЕУ, 1999. - 368 с.
 121. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива: Пер. с англ. - 2-е изд., стереотип. – М.: Финансы и статистика, 1996. - 136 с.
 122. Назарова Г.В. Фінансовий аналіз у формуванні стратегії економічної системи // Фінанси України. - 1999. - №2. - С.34-39.
 123. Нападовська Л.В. Управлінський облік: Монографія . - Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. - 450 с.
 124. Настольная книга бухгалтера-профессионала. Общая редакция – С.И.Кумок / Составление АОЗТ «Московское Финансовое Объединение», 1995. - 304 с.
 125. Наумова Н.А., Василевич И.П., Нуридинова Л.В. Основы бухгалтерского учета: Учебное пособие для вузов / Под ред. проф. Я.В.Соколова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 304 с.
 126. Національні нормативи аудиту в Україні. - К.: Аудиторська палата України, 1999. - 140 с.
 127. Негашев Е.А. Анализ финансов предприятия в условиях рынка. - М.: Высшая школа, 1997. - 190 с.
 128. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / Пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова. -2-е изд. - М.: Финансы и статистика, 1994. - 496 с.
 129. Нікбахт Е., Гроппеллі А. Фінанси / Пер. з англ. В.Ф. Овсієнка та В.Я.Мусієнка. - К.: Основи, 1993. - 383 с.
 130. Новиченко П.П., Рендуков И.М. Учет затрат и калькулирование

- себестоимости продукции в промышленности. - М.: Финансы и статистика, 1992. - 224 с.
131. Новодворский В.Д., Хорин А.Н. Цели и сущность бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. - 1994. - №10. - С.17-21.
132. Новодворский В.Д., Хорин А.Н., Слабинский В.П. Отчетная информация и её пользователи // Бухгалтерский учет. - 1993. - №9. - С.7-12.
133. Норматив №8 “Аудиторські свідчення”// Бухгалтерський облік і аудит. - 1996. - №3. - С.39-41.
134. Нусинов В. Методологічні особливості аудиторської оцінки фінансової стійкості підприємства // Бухгалтерський облік і аудит. - 1999. - №9. - С.52-57.
135. Нусинов В.Я. Прогнозирование и оценка экономических результатов производства в условиях инвестирования и принятия стабилизационных мер в промышленности. - Д.: Наука и образование, 1998. - 223 с.
136. Олексюк О.С. Системи підтримки прийняття фінансових рішень на мікрорівні. - К.: Наукова думка, 1998. - 507 с.
137. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учебное пособие. - В 2ч. - М.:ФБК-ПРЕСС, 1998. - Ч.1. - 304 с.
138. Пальчук В.П. Совершенствование учета материальных затрат бродильных производств // Бухгалтерский учет. - 1979. - №2. - С.28-31.
139. Панков Д.А. Бухгалтерский учет и анализ в зарубежных странах: Учебное пособие. - Мн.: ИП «Экоперспектива», 1998. - 238 с.
140. Панцов А.Г. Экономический анализ свеклосахарного производства за рубежом: Обзорная информация / ВНИИТЭИагропром. - М., 1991. - 52 с.
141. Печюрене А.В. Аналитические процедуры в финансовом аудите: виды, цели, способы применения // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. - №5. - С.47-49.
142. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку // Все про бухгалтерський облік. - 2001. - №37. – С.3-64.

143. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” // Бухгалтерський облік і аудит. - 2000. - №5. - С.7-11.
144. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” // Галицькі контракти. - 2000. - №5. - С.82-87.
145. Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні (затверджене постановою КМУ від 3.04.93 р. №250, зі змінами і доповненнями) // Галицькі контракти. - 1998. - №13. - С.12-13.
146. Пушкар М.С. Контролінг: Монографія. - Тернопіль, 1997. - 146 с.
147. Радостовец В.К. Бухгалтерский учет в основных отраслях народного хозяйства: Учебник. - 2-е изд., перераб. и дополн. - М.: Финансы и статистика, 1984. - 400 с.
148. Райан Б. Стратегический учет для руководителя / Пер. с англ. под ред. В.А.Микрюкова. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. - 616 с.
149. Рахман З., Шеремет А. Бухгалтерский учет в рыночной экономике. - М.: ИНФРА-М, 1996. - 272 с.
150. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / Пер. с франц. под ред. Л.П.Белых. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. - 375 с.
151. Робертсон Дж. Аудит. - М.: КРМГ, Аудиторская фирма «Контакт», 1993. - 446 с.
152. Романів М. Недоліки у цукровій промисловості та їх усунення // Економіка України. - 1999. - №1. - С.88-89.
153. Рудницький В.С., Бачинський В.І., Редченко К.І., Рехлецький Є.А., Мариняк М.Є. Фінансовий облік та аналіз комерційної діяльності підприємств. - Київ, 1996. - 96 с.
154. Русак Н.А., Русак В.А. Финансовый анализ субъекта хозяйствования: Справ. пособие. - Мн.: Высш. шк., 1997. - 309 с.
155. Сатубалдин С.С. Учет затрат на производство в промышленности США. - М.: Финансы, 1980. - 141 с.
156. Свиргун М.Д. Нормативный учет затрат производства в сахарной

- промышленности. - М.: Легкая и пищевая промышленность, 1983. - 120 с.
157. Серяков С. Гибкая оплата труда (из опыта стран Запада) // Социалистический труд. - 1991. - №13. - С.72-78.
158. Слюсар В., Лиськов В. Реструктуризація цукрової промисловості України // Економіка України. - 1998. - №10. - С.12-21.
159. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней. - М.: Аудит: ЮНИТИ, 1996. - 638 с.
160. Соловьева О.В. Зарубежные стандарты учета и отчетности. Учебное пособие. - М.: Аналитика - Пресс, 1998. - 288 с.
161. Сопко В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. - 2-е вид., перероб. і доп. - К.: КНЕУ, 1999. - 500 с.
162. Сопко В. Основи побудови бухгалтерського внутрішньогосподарського (управлінського) обліку затрат і доходів діяльності (контролінг) // Бухгалтерський облік і аудит. - 1996. - №10. - С.2-10.
163. Сопко В.В. Бухгалтерський облік у підприємстві. - К.: Техніка, 1995. - 267с.
164. Сопко В.В. Издержки производства и себестоимость продукции в пищевой промышленности. - К.: "Техника", 1976. - 184 с.
165. Сопко В.В. Нормативный учет затрат производства в пищевой промышленности. - М.: Пищевая промышленность, 1978. - 144 с.
166. Сопко В.В., Патрик А.Н. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции промышленности. - К.: Техніка, 1988. - 112 с.
167. Стоун Д., Хитчинг К. Бухгалтерский учет и финансовый анализ / Пер. с англ.- Санкт-Петербург: АОЗТ «Литера плюс», 1994. - 272 с.
168. Стоцкий В.И. Основы калькуляции и экономического анализа. - М.: Соцэкгиз. - 1934. - 476 с.
169. Стуков С.А. И все-таки производственный, а не "управленческий" учет // Бухгалтерский учет. - 1997. - №2. - С.64-66.
170. Сусиденко В.Т. Совершенствование управления объединением сахарной

промышленности/ В.Т.Сусиденко, В.В.Дмитраш, Б.Е.Грабовецкий. - К.: Урожай, 1989. - 112 с.

171. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості // Бухгалтерський облік і аудит. - 1996. - №7. - С.2-60.
172. Ткач В.И., Ткач М.В. Международная система учета и отчетности. - М.:Финансы и статистика, 1992. - 160 с.
173. Ткач В.И., Ткач М.В. Управленческий учет: международный опыт. - М.: Финансы и статистика, 1994. - 144 с.
174. Тринька Л., Тріль С. Облік витрат за національними стандартами бухгалтерського обліку // Наукові записки Тернопільського державного педагогічного університету імені Володимира Гнатюка. Серія: економіка. Випуск 6. - Тернопіль. - 2000. - С.111-116.
175. Тріль С. Вплив технологічних особливостей цукрового виробництва на побудову обліку витрат // Тези доповідей четвертої науково-технічної конференції ТДТУ "Прогресивні матеріали, технології та обладнання в машино- і приладобудуванні". -Тернопіль. - 2000. - С.193.
176. Тріль С.Р. Деякі аспекти організації обліку доходів виробничої діяльності в Україні / Наукові записки. Збірник наукових праць. - Тернопіль: Економічна думка, 2000. - С.127-129.
177. Тріль С. До питання удосконалення обліку витрат на оплату праці у цукровій промисловості // Науковий журнал "Вісник Тернопільської академії народного господарства". Спеціальний випуск 16. - Тернопіль: Економічна думка, 2000. - С.9-13.
178. Тріль С.Р. Основні напрямки вдосконалення обліку витрат на утримання і експлуатацію устаткування в сучасних умовах господарювання // Тези доповідей науково-практичної конференції молодих вчених "Облік та аудит: сучасний стан та перспективи розвитку". - Тернопіль. - 1997. - С.10-12.
179. Тріль С.Р. Особливості прогнозування банкрутства за допомогою моделі

- “Z-рахунку” Альтмана (на прикладі підприємств цукрової промисловості) // Економіка: проблеми теорії та практики. Міжвузівський збірник наукових праць. Випуск 31. - Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. - С.41-45.
180. Тріль С.Р. Роль економічного аналізу в умовах становлення ринкової економіки в Україні // Тези доповідей міжнародної науково-практичної конференції, присвяченої 25-річчю кафедри економічного аналізу і 30-річчю інституту обліку і аудиту. - Тернопіль. - 1996. - С.17-18.
181. Тріль С.Р. Сучасна система бухгалтерського обліку в Україні: проблеми становлення і перспективи розвитку / Соціально-економічні дослідження в перехідний період. Регіональні аспекти розвитку підприємництва. Щорічник наукових праць. Випуск VII. - Львів. - 1998. - С.169-175.
182. Управленческий учет / Под ред. В.Паляя и Р.Вандер Вила. - М.: ИНФРА-М, 1997. - 480 с.
183. Управленческий учет: Учебное пособие / Под ред. А.Д.Шеремета. - М.: ФБК-ПРЕСС, 1999. - 512 с.
184. Учет и отчетность на предприятиях пищевой промышленности. Учебник для техникумов / Борщевский П.П., Заничковский А.А., Рига Н.Е., Юрачковский В.К. - М.: Легкая и пищевая промышленность, 1984. - 184 с.
185. Федеральний Закон Російської Федерації “Про бухгалтерський облік”// Бухгалтерський облік і аудит. - 1997. - №2. - С.42-47.
186. Федык А.В. Резервы повышения эффективности сахарного производства // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1990. - №1. - С.21-23.
187. Федык А.В. Совершенствование систем премирования на сахарных заводах // Экономика сельскохозяйственных и перерабатывающих предприятий. - 1989. - №7. - С.21-24.
188. Финансовое управление фирмой/В.И.Терёхин, С.В.Моисеев, Д.В.Терёхин, С.Н.Цыганков; Под ред. В.И.Терёхина. - М.: ОАО “Изд-во “Экономика”, 1998. - 350 с.

189. Финансово-кредитный словарь: В 3-х томах. Т. II./Гл. ред. В.Ф.Гарбузов. - М.: Финансы и статистика, 1986. - 511 с.
190. Финансы: Учебное пособие/Под ред. проф. А.М.Ковалевой. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 336 с.
191. Фінанси підприємств: Підручник // Керівник авт. колективу і наук. ред. А.М.Поддєрьогін. - 2-е вид., перероб. та доп. - К.: КНЕУ, 1999. - 384 с.
192. Хеддервик К. Финансовый и экономический анализ деятельности предприятий/ Международная организация труда: Пер. с англ. Д.П.Лукичева и А.О.Лукичевой / Под ред. Ю.Н.Воропаева. - М.: Финансы и статистика, 1996. - 192 с.
193. Хелферт Э. Техника финансового анализа / Пер. с англ. Под ред. Л.П.Белых. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 663 с.
194. Хендриксен Э.С. , Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В.Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1997. - 576 с.
195. Хорин А.Н. Бухгалтерский учет и финансовый менеджмент: введение в проблему // Бухгалтерский учет. - 1994. - №1. - С.3-6.
196. Хорнгрен Ч., Фостер Д. Бухгалтерский учет: управленческий аспект. Пер. с англ. под ред. Я.В.Соколова. - М.:Финансы и статистика, 1995. - 416 с.
197. Чедвик Л.Основы финансового учета/Пер. с англ. под ред. В.А.Микрюкова. - М.: Банки и биржи, ЮНИТИ, 1997. - 252 с.
198. Чернов Ю.П., Степаненко И.Д. Применение математических методов и ЭВМ в свеклосахарном производстве. - М.: Пищевая промышленность, 1970. - 70 с.
199. Чумаченко Н.Г. Бухгалтерский учет: прошлое, настоящее ... будущее?! // Світ бухгалтерського обліку. - 1997. - №1.- С.2-12.
200. Чумаченко Н.Г. Учет и анализ в промышленном производстве США. - М.: Финансы, 1971. - 240 с.
201. Чупак И.С. Учет и калькулирование продукции сахарной промышленности.

- М.: Пищевая промышленность, 1964. - 209 с.
202. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Методика финансового анализа. - М.: ИНФРА-М, 1996. - 176 с.
203. Шеремет А.Д., Сайфулин Р.С. Финансы предприятий. - М.: ИНФРА-М, 1999. - 343 с.
204. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебное пособие. - М.: ИНФРА-М, 1995. - 240 с.
205. Шим Джей К., Сигел Джоэл Г. Методы управления стоимостью и анализа затрат / Пер. с англ. - М.: Информационно-издательский дом "Филинь", 1996. - 344 с.
206. Шишкова Т.В. Управленческий и финансовый учет: сравнительный аспект// Бухгалтерский учет. - 1996. - №3. - С.52-56.
207. Шкарабан С.І., Сапачов М.І. Економічний аналіз діяльності промислових підприємств та об'єднань. - Тернопіль: ТАНГ, 1995. - 300 с.
208. Шмидт Р.А., Райт Х. Финансовые аспекты маркетинга: Учеб. пособие для вузов / Пер. с англ. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. - 527 с.
209. Щадилова С.Н. Бухгалтеру о внутреннем аудите. - М.: АО "ДИС", 1995. - 144 с.
210. Экономико-математические методы и модели в планировании и управлении: Учебник / В.И.Кухарев, В.И.Салли, А.М.Эрперт и др. - К.: Вища шк., 1991. - 300 с.
211. Экономическая Энциклопедия. Политическая экономика: В 4-х томах. Т.1 / Гл. ред. А.М.Румянцев. - М., "Советская Энциклопедия", 1972. - 560 с.
212. Экономический анализ хозяйственной деятельности предприятий и объединений: Учебник / Под ред. Барнгольц С.Б. и Тация Г.М. - М.: Финансы и статистика, 1986. - 407 с.
213. Энтони Р., Рис Дж. Учет: ситуации и примеры / Пер. с англ. под ред. А.М.Петрачкова. - М.: Финансы и статистика, 1993. - 560 с.
214. Яремчук И.Г. Повышение эффективности труда в свеклосахарном

- производстве. - М.: Колос, 1980. - 256 с.
215. Яругова Алиция. Управленческий учет: опыт экономически развитых стран / Пер. с польск. Предисловие Я.В.Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1991. - 240 с.
 216. Ящук Н.А. Нормативный учет затрат и анализ себестоимости сельскохозяйственной продукции. - М: Финансы и статистика, 1981. - 144 с.
 217. Accounting practices in OECL member countries. - Paris: OESD, 1980.- 250 p.
 218. Brown I., Howant L. Managerial accounting and finance. - Plymonth: Macdonald, 1986. - 886 p.
 219. Davidson S., Stickney C., Well R. Accounting: the language of business. 4-th ed., New Jersey, 1979. - 489 p.
 220. Walts, Ross L., Zimmerman, Gerold L. Positive accounting theory. USA; Prentice HallInternational, Inc., 1989. - 388 p.
 221. Woolf E. Auditing today. 4th ed. - New York, London: Prentice Hall International (UK) Ltd, 1990. - 650 p.