

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ФАКУЛЬТЕТ АГРАРНОЇ ЕКОНОМІКИ І МЕНЕДЖМЕНТУ**

**Кафедра обліку і правового забезпечення
агропромислового виробництва**

Семенишена Ірина Ростиславівна

**ОБЛІК ДОХОДІВ І ВИТРАТ
ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА**

Спеціальність 8.03050901 – «Облік і аудит»

Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»

**Студентка групи ОПЗм-51
Семенишена І.Р. _____**

**Науковий керівник: к.е.н., доц.
Бруханський Р.Ф. _____**

**Дипломну роботу допущено
до захисту
« __ » _____ 2015 р.**

**Завідувач кафедри
к.е.н., доц. Бруханський Р.Ф.
_____**

Тернопіль – 2015

ЗМІСТ

ВСТУП	3
РОЗДІЛ 1. ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ КАТЕГОРІЙ ДОХОДИ, ВИТРАТИ І ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	6
1.1. Суть та основні вимоги до визнання, складу та оцінки доходів. Класифікація доходів	6
1.2. Сутність, визнання, оцінка та класифікація витрат операційної діяльності підприємств	17
1.3. Поняття фінансових результатів та порядок їх формування	27
Висновки до розділу 1	33
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	34
2.1. Облік операційних витрат підприємства	34
2.2. Облік доходів операційної діяльності	65
2.3. Облік фінансових результатів. Особливості визначення фінансових результатів в обліку різних країн	75
Висновки до розділу 2	89
РОЗДІЛ 3. ПОСИЛЕННЯ КОНТРОЛЬНИХ ФУНКЦІЙ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ШЛЯХОМ ЗАСТОСУВАННЯ АУДИТУ	90
3.1. Вимоги нормативних актів, якими керується аудитор при проведенні аудиту операційної діяльності підприємства ..	90
3.2. Організація і методика аудиту витрат операційної діяльності підприємства	94
3.3. Загальні принципи та варіанти організації й методики аудиту доходів і фінансових результатів	106
Висновки до розділу 3	114
РОЗДІЛ 4. ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ	115
Висновки до розділу 4	120
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	121
ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	125

ВСТУП

Актуальність теми. Поступова імплементація в Україні принципів ринкової економіки вимагає від вітчизняних підприємств підвищення ефективності виробництва та конкурентоздатності продукції на основі впровадження досягнень наукового прогресу, ефективних форм господарювання і управління виробництвом, активізації підприємництва, креативних підходів менеджменту. Зважаючи на ці аргументи підвищеного значення набувають питання раціональної організації і методики бухгалтерського обліку доходів і витрат підприємств.

Питання раціоналізації аналітичного моніторингу доходів і витрат діяльності та удосконалення організації їх обліку на сільськогосподарських підприємствах – є надзвичайно актуальним в сучасному світі бізнесу, і залишається цікавим об'єктом для досліджень багатьох фахівців. За результатами використання облікових даних доходів та витрат підприємства виробляються стратегія і тактика його розвитку, складаються плани й приймаються управлінські рішення, здійснюється контроль за їх виконанням, виявляються резерви підвищення ефективності виробництва, оцінюються результати діяльності підприємства, його підрозділів тощо. Облік доходів і витрат підприємницької діяльності є однією з найважливіших ділянок обліково-аналітичних дій, оскільки саме їх ефективне співвідношення визначає життєздатність підприємства, його економічний стан і перспективи розвитку.

Про актуальність проблематики обліку доходів і витрат свідчить рівень її розгляду в наукових працях. Серед видатних учених світового рівня, які здійснили вагомий внесок у розвиток тематики доходів і витрат в бухгалтерському обліку на різних історичних етапах, слід назвати Л.Флорі, Д.Манчіні, Ф.Ескобара, Ф.Марчі, Д. Чербоні, Ф.Беста, А.Гільбо, Е.Леоте, І.Шера, Г.Сімона, Е.Шмаленбаха, Л.Гомберга, Є.Сіверса, О.Галагана, А.Викова, З.Макарова, Я.В.Соколова. Значний внесок у дослідження проблематики обліку доходів і витрат зробили також українські вчені – О.С.Бородкін, Ф.Ф.Бутинець,

А.М.Герасимович, Г.Г.Кірейцев, М.В.Кужельний, В.Г.Лінник, Л.П.Німчинов, В.В.Сопко, Ю.І.Осадчий, М.Г.Чумаченко та інші.

Мета і задачі дослідження. Мета дослідження полягає у критичному аналізі чинної в Україні практики обліку доходів і витрат операційної діяльності, пошуку оптимальних варіантів вирішення сучасних проблем системи обліково-контрольних дій і формуванні векторів удосконалення та націоналізації обліку й контролю доходів і витрат операційної діяльності у сільськогосподарських підприємствах України.

Для досягнення поставленої мети визначено наступні задачі:

- 1) обґрунтувати сучасну науково-теоретичну концепцію доходів і витрат операційної діяльності;
- 2) уточнити параметри визнання й оцінки доходів і витрат сільськогосподарських підприємств;
- 3) критично проаналізувати чинну практику організації первинного обліку доходів і витрат операційної діяльності;
- 4) дослідити ступінь взаємозв'язку синтетичного й аналітичного обліку доходів і витрат сільськогосподарських підприємств;
- 5) обґрунтувати сучасне значення та завдання контролю доходів і витрат сільськогосподарських підприємств.

Об'єктом дослідження обрано Приватну торгово-виробничу фірму „Флоріада” м. Ланівці Тернопільської області.

Предметом дослідження є організаційні параметри обліку доходів і витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств.

Методи дослідження. У дипломній роботі використано наступні методи дослідження: аналіз – для розмежування об'єкта дослідження на важливі складові елементи; синтез – для узагальнення розрізнених аспектів методики обліку доходів і витрат; аналогія – для дослідження відповідності вітчизняної системи обліку і контролю та зарубіжної практики; інформаційне моделювання – для забезпечення дослідження нормативно-довідковими матеріалами; конкретизація – для обґрунтування змісту форм облікового забезпечен-

ня; дослідження документів та реєстрів обліку з формою і змістом – для виявлення їхньої відповідності вимогам стандартів; статистичні й аналітичні розрахунки – для дослідження фактографічної облікової інформації; монографічний метод – для дослідження теоретичних розробок вітчизняних та зарубіжних вчених.

Наукова новизна отриманих результатів. Використовуючи фактографічні дані об'єкта дослідження уточнено та певною мірою удосконалено організацію обліку та контролю доходів і витрат операційної діяльності сільськогосподарських підприємств, зокрема:

- 1) сформовано окремі спільні риси критеріїв визнання доходів і витрат;
- 2) уточнено умови визнання доходу, пов'язаного з наданням послуг;
- 3) запропоновано окремі заходи щодо управління собівартістю.

Практичне значення отриманих результатів. Отримані результати дослідження спрямовані на підвищення достовірності, оперативності й аналітичності обліку та контролю доходів і витрат операційної діяльності. Застосування на практиці запропонованих рекомендацій щодо удосконалення обліку і контролю доходів і витрат сільськогосподарських підприємств дозволить оптимізувати формування обліково-звітної інформації і поглибити контроль. Окремі пропозиції використані у практичній діяльності об'єкта дослідження, що підтверджується відповідною довідкою про впровадження.

Апробація результатів дослідження. Основні теоретичні положення дипломної роботи апробовано у квітні 2015 року на Студентській науковій конференції, проведеній з нагоди Днів науки Тернопільського національного економічного університету.

Обсяг та структура роботи. Дипломна робота складається із вступу, чотирьох розділів, висновків і пропозицій, переліку використаних джерел. Вона викладена на 124 сторінках, проілюстрована 25 таблицями та 19 рисунками. Перелік використаних джерел включає 74 найменування.

РОЗДІЛ 1

ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ КАТЕГОРІЙ ДОХОДИ, ВИТРАТИ І ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Суть і основні вимоги до визнання, складу та оцінки доходів.

Класифікація доходів

Дохід є надходженням економічних вигод, які виникають в результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції (товарів, послуг), гонорарів, відсотків, дивідендів тощо. В обліку дохід відображається у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [12, с. 463].

Методологічні засади формування, оцінювання і визнання у бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначають Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” [53] та Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [46].

Норми Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” [53] і Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [46] стосуються підприємств (організацій, установ) та інших юридичних осіб України незалежно від форм власності (крім бюджетних та банківських установ).

Згідно із П(С)БО 15 “Дохід”, дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [53].

Критерії визнання доходу, наведені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 [53], застосовуються окремо до кожної операції. Проте

ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій).

Згідно вимог пункту 6 П(С)БО 15 «Дохід» не визнаються доходами такі надходження від інших осіб: сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; сума надходжень за договором комісії, агентських та інших аналогічних договорах на користь комітента, принципала тощо; сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження, що належать іншим особам; надходження від первинного розміщення цінних паперів; сума балансової вартості валюти [53].

Деякі із зазначених надходжень мають особливий порядок відображення в обліку. Зокрема, це стосується податку на додану вартість, акцизу та інших податків, які входять до ціни продажу, а також надходжень за договором комісії, агентських та інших аналогічних договорах.

На думку проф. Ф.Ф.Бутинця зазначені надходження мають бути відображені за кредитом рахунку з обліку доходів, а потім вираховуватись проведенням через дебет того самого рахунку або дебет 704 «Вирахування з доходу». Інші надходження, які не визнаються доходом, відображаються в обліку проводками без застосування рахунків класу 7 [12, с. 466].

У бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі справедливої вартості отриманих активів або тих, що підлягають одержанню.

На переконання Л.П. Кулаковської сума доходу, яка виникає в результаті господарської операції, як правило, визначається шляхом домовленості між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або тієї компенсації, яку може бути отримано, з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки, що надається підприємством [37, с.393].

При фінансово-економічній оцінці доходу та побудові бухгалтерського обліку надзвичайно принциповим і суттєвим вважаємо правильне тлумачення двох різновидів доходу: «валового» та «чистого».

Валовий дохід містить у собі економічну вигоду, яку підприємство одержало (або має одержати). Суми, які утримуються в формі податків (акцизний збір, податок на додану вартість тощо), не приносять економічної вигоди. Тому вони виключаються із валового доходу та завершують процес формування чистого доходу. Чистий дохід – це зменшений валовий дохід на економічні елементи, які визначені законодавчо. До чистого доходу не включаються суми, які отримуються від імені третьої сторони, податок на додану вартість, акциз, мито, будь-які надані торговельні знижки тощо. Отже, справжнім доходом є чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (ЧД), який розраховується шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) (Д), податку на додану вартість (ПДВ), акцизного збору (АЗ), інших зборів або податків з обороту (ІЗП) та інших вирахувань з доходу (ІВ).

Дохід оцінюють у наступному порядку:

1) дохід, що підлягає отриманню або вже отриманий, виражається у сумі справедливої вартості;

2) у разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків;

3) сума доходів за бартерними контрактами визначається: а) за справедливою вартістю отриманих активів, робіт, послуг чи тих, що підлягають отриманню, зменшеної або збільшеної відповідно на суму переданих або отриманих коштів та їх еквівалентів; б) при неможливості визначення справедливої вартості отриманих активів, робіт, послуг або таких, що підлягають отриманню, дохід визначається за справедливою вартістю переданих активів, робіт, послуг за даним бартерним контрактом.

Таким чином, дохід виражається в тій сумі грошових коштів або їх еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню.

Відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 доходи підприємства класифікуються за різними ознаками. З метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від:

- 1) реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери);
- 2) надання послуг;
- 3) використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті [53].

Різні види доходу від реалізації мають різні критерії визнання.

Особливості визнання різних видів доходу підприємств незалежно від форм власності (крім бюджетних та банківських установ) визначаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності, на підставі Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”.

Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається у разі наявності наступних умов (рис. 1.1).

Важливе значення при визнанні доходу мають умови договору (контракту) продажу активу. Якщо умовами договору передбачено, що право власності на продукцію переходить до покупця з моменту її доставки на склад, то відповідно всі ризики транспортування несе продавець, і тому проведення, з відображенням в обліку доходу, буде зроблено після підтвердження факту оприбуткування продукції на склад покупця. Якщо ж умовами контракту передбачено, що право власності на продукцію переходить покупцю з моменту її завантаження на транспортні засоби, то проводка з відображення доходу робиться після підтвердження факту списання продукції зі складу продавця. Визначений дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину сумнівної і безнадійної заборгованості. Сума такої заборгованості визнається витратами підприємства.

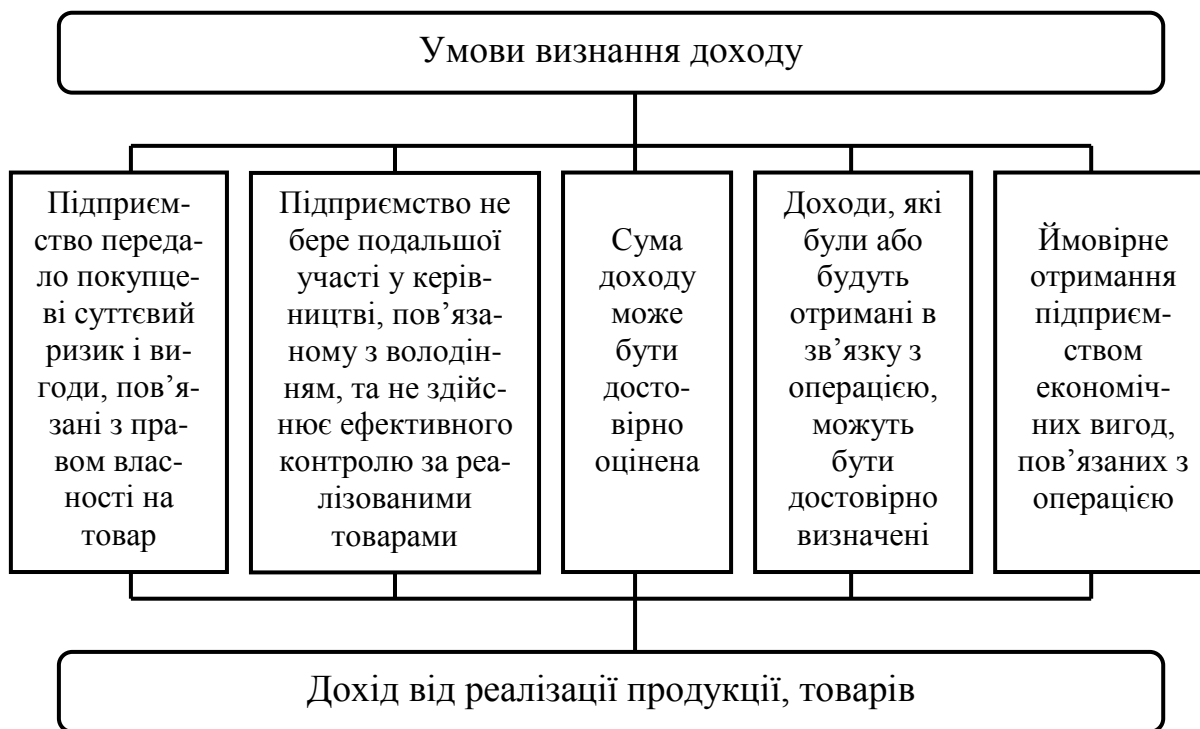


Рис. 1.1. Умови визнання доходу від реалізації товарів, продукції, який підлягає визнанню за звітний період

Дохід, пов'язаний з наданням послуг, має визнаватися виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг, на дату балансу.

Результат від надання послуг може бути визнаний за наявності таких умов (рис. 1.2).

Згідно з цими методами дохід визначається в тих звітних періодах, у яких надаються відповідні послуги.

Визнання доходу за методом оцінки ступеня завершеності операцій здійснюється трьома способами:

1. Вивчення виконаних робіт (коли сторони, вивчивши надані вже послуги, визначили ступінь їх готовності та оцінили їх конкретну суму);
2. Визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані;
3. Визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. При цьому

сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які не відображають обсяг наданих послуг саме на цю дату.



Рис. 1.2. Умови визнання доходу від надання послуг, який підлягає визнанню за звітний період

Визнання доходу за методом рівномірного нарахування застосовується тоді, коли надання послуг полягає у виконанні необмеженої кількості дій (операцій) за певний період часу.

Якщо дохід від надання послуг; не може бути правильно визначений, то він відображається в розмірі визначених витрат, що підлягають вішкодуванню, а якщо не існує ймовірності відшкодування вказаних витрат, то дохід не визнається, а вказані витрати відносяться до витрат звітного періоду.

Дохід від цільового фінансування визнається тільки в сумі витрат, пов'язаних із цим фінансуванням, причому в тих періодах, коли ці витрати виникли. І це не обов'язково навіть надходження “цільових” сум на рахунок підприємства. Для цього досить мати підтвердження, що таке фінансування буде отримане (табл. 1.1).

Таким чином, цільове фінансування не визнається доходом до того часу, поки не буде підтвердження того, що воно буде отримане. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, в яких були здійснені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування.

Таблиця 1.1

Порядок визнання доходу у вигляді цільового фінансування

№	Дохід у вигляді цільового фінансування		
	Вид доходу	Порядок визнання	Порядок невизнання
1	Цільове фінансування	Визнається доходом, якщо є підтвердження того, що воно буде отримане і виконає умови такого фінансування	Не визнається доходом доти, доки немає підтвердження, що воно буде отримане, і підприємство виконає умови такого фінансування
2	Цільове фінансування як: компенсація збитків, коли підприємство їх вже має; термінова фінансова підтримка підприємства без пов'язаних майбутніх витрат	Визнається доходом того періоду, в якому виникла дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням	Не визнається доходом такого періоду, в якому не виникла дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням
3	Отримане цільове фінансування	Визнається доходом тих періодів, у яких було здійснено витрати, пов'язані з використанням умов цільового фінансування	Не визнається доходом тих періодів, у яких не було здійснено витрат, пов'язаних з використанням умов цільового фінансування
4	Цільове фінансування капітальних інвестицій	Визнається доходом періоду корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів) пропорційно до сум нарахованої амортизації цих об'єктів	Не визнається доходом періоду, у якому не має корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів)

Цільове фінансування, отримане як компенсація витрат, які вже понесло підприємство, чи в цілях негайної фінансової підтримки підприємства без майбутніх, пов'язаних з цим витрат, визнається доходом того періоду, в якому виникла дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

Дохід, який виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами, визнається у вигляді відсотків, роялті та дивідендів. Умови визнання доходу за цих обставин відображено на рис. 1.3.

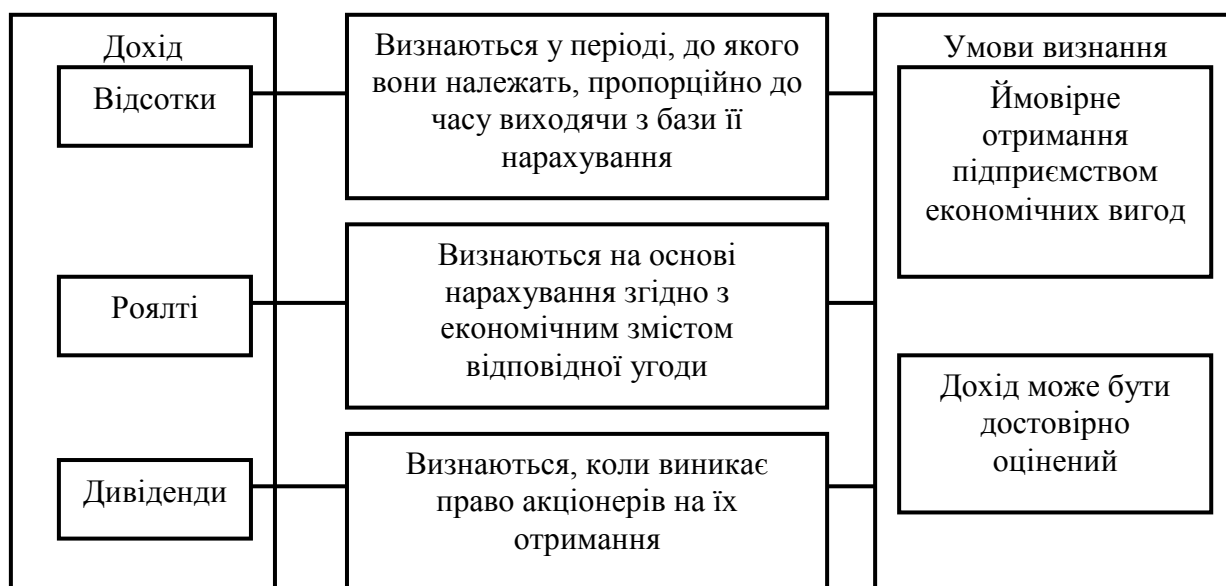


Рис. 1.3. Умови визнання доходу у вигляді відсотків, роялті і дивідендів

Відсотки – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, заборгованих підприємству. Дохід як відсотки визнається у тому звітному періоді, до якого він відноситься, виходячи з бази нарахування процентів та строку користування відповідними активами. Процентами також визнаються отримані від покупця кошти за надання відстрочки платежу навіть у формі збільшення відпускної ціни.

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торговельних марок, авторського права, програмних продуктів). Дохід як роялті визнається на основі принципу нарахування відповідно до економічного змісту відповідної угоди.

Дивіденди – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства. Дохід як дивіденди визнається в період прийняття рішення про їх виплату.

Залежно від видів діяльності розрізняють доходи і результати від:

- а) звичайної діяльності;
- б) надзвичайної діяльності.

Крім того, доходи можуть виникати в результаті операційної, фінансової та інвестиційної діяльності (рис. 1.4).

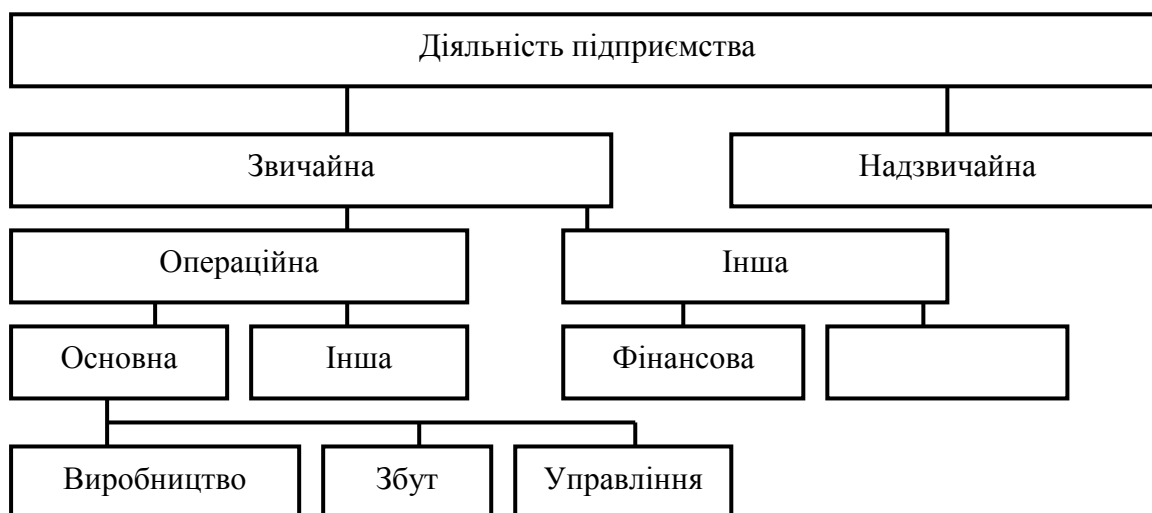


Рис 1.4. Класифікація видів діяльності підприємства

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства (або операції, які її забезпечують чи виникають внаслідок здійснення такої діяльності). Прикладом звичайної, діяльності може бути виробництво та реалізація продукції, розрахунки з постачальниками, замовниками, працівниками, банківськими установами, податковими органами тощо.

До звичайної діяльності відносять також списання знецінених запасів, курсові різниці, економічні санкції за господарськими договорами, за порушенням податкового законодавства та інші операції, як такі, що супроводжують цю діяльність.

Звичайна діяльність поділяється на операційну та неопераційну (фінансову та інвестиційну).

Операційна діяльність – це основна статутна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – це здійснення операцій, пов'язаних із виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначальною метою створення підприємства та забезпечує основну частку його доходу. Для комерційного торговельного підприємства такими операціями будуть операції з придбання товарів, для виробничого придбання матеріалів і сировини, виготовлення продукції та її реалізація, для інвестиційної компанії – формування портфелю інвестицій тощо.

Доходи, пов'язані з основною діяльністю, розрізняють за функціями – виробництво, управління, збут та інші (аналогічно до витрат).

Разом з тим слід зазначити, що одні й ті ж події можуть бути надзвичайними для одного підприємства і звичайними для іншого. Наприклад, дохід від покриття втрат від стихійного лиха буде розглядатись як надзвичайний для підприємства, яке їх одержало, та буде звичайними втратами для страхової компанії, що здійснює страхування від таких випадків.

Доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

- 1) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- 2) інші операційні доходи;
- 3) фінансові доходи;
- 4) інші доходи;
- 5) надзвичайні доходи.

Склад доходів відповідних груп, наведено на рис. 1.5.

Планом рахунків передбачені окремі рахунки для обліку доходів у розрізі видів діяльності. Найменування рахунків і субрахунків до них представляють собою докладний опис складу доходів з класифікацією за видами діяльності.

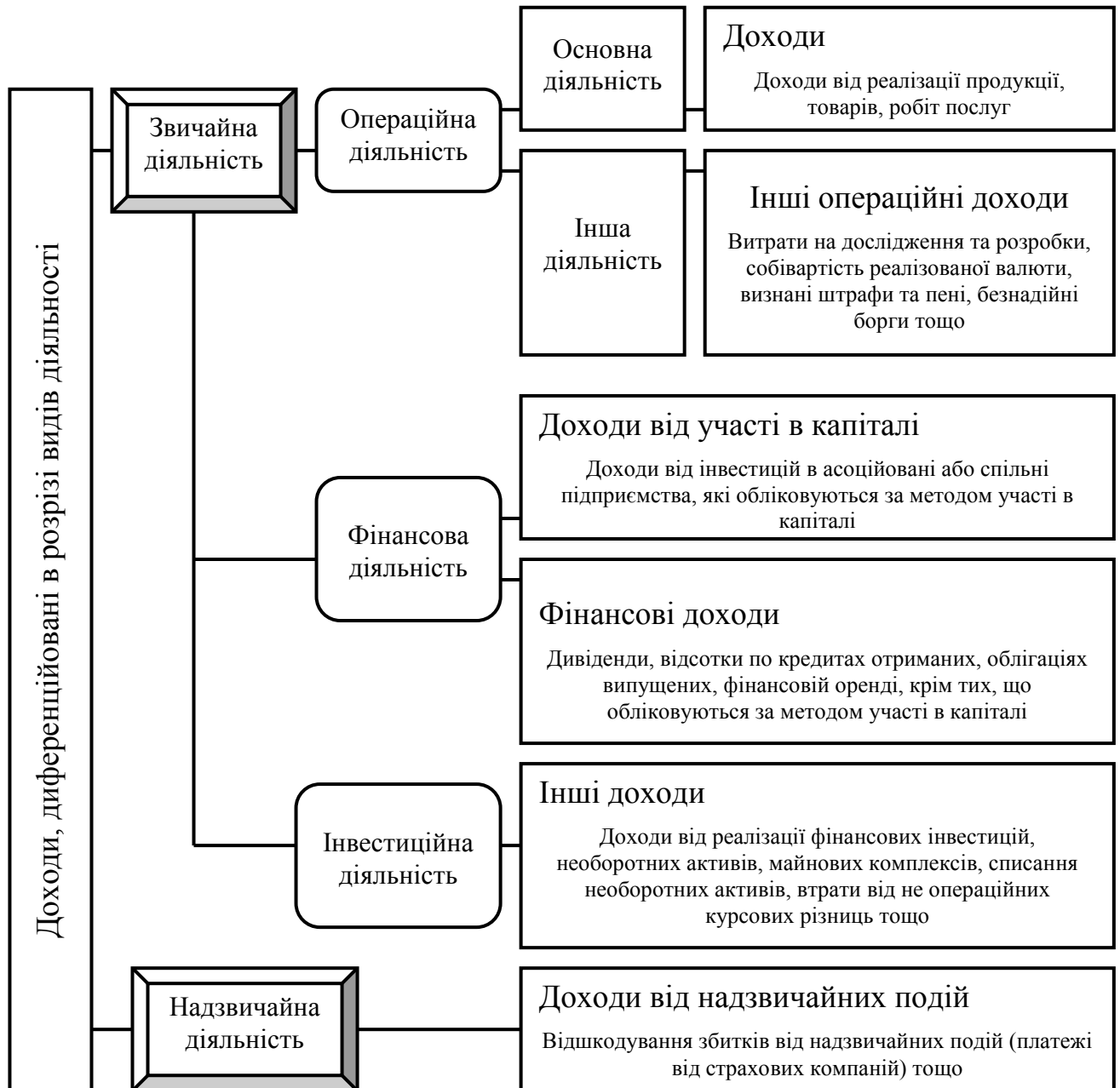


Рис 1.5. Класифікація доходів за видами діяльності згідно Положень (стандартів) бухгалтерського обліку

Залежно від місця виникнення розрізняють доходи:

- 1) центрів інвестицій;
- 2) центрів доходів;
- 3) центрів прибутку;
- 4) загальний дохід підприємства.

1.2. Сутність, визнання, оцінка та класифікація витрат операційної діяльності підприємств

Процес виробництва продукції (робіт, послуг) потребує здійснення певних витрат. Визначення витрат дається у Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [46], а склад витрат у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [54].

Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку “Витрати” [54].

Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

Якщо хоча б одна з умов визнання активів не використовується, актив не визначається, а витрати з придбання цього активу списуються у поточному періоді на “Інші операційні витрати”. Списані активи обліковуються на позабалансовому рахунку 07 “Списані активи”.

Із зменшенням активів виникають такі витрати:

- 1) списання матеріалів на виробництво продукції, для ремонту основних засобів, на адміністративні цілі;
- 2) нарахування амортизації;
- 3) списання основних засобів, нематеріальних активів, малоцінних і швидкозношуваних предметів, що стали непридатними ;
- 4) втрати від знецінення запасів;
- 5) нестачі запасів, (сировини, комплектуючих виробів, готової продукції, товарів);
- 6) нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, яка не може бути сплачена;

- 7) благодійні внески;
- 8) належні до сплати або сплачені штрафи, пені, неустойки.

Зобов'язання, як уже зазначалося, є заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій, погашення якої, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, які втілюють економічні вигоди.

До витрат, що збільшують зобов'язання належать такі нарахування:

- 1) заробітна плата робітників підприємства, які перебувають з ним в трудових відносинах;
- 2) податків, зборів, обов'язкових платежів;
- 3) відрахування на обов'язкове і добровільне страхування;
- 4) орендної плати, комунальних послуг, витрат зв'язку, послуг з рекламами;
- 5) послуг сторонніх організацій (юридичних, аудиторських, консультаційних, медичних).

Витрати в бухгалтерському розумінні відрізняються від витрат в економічному тлумаченні. Витрати – це загальноекономічна категорія, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють “затрати втрачених можливостей”, тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Таким чином, економічні витрати будь-якого ресурсу обраного для виробництва продукції дорівнюють його вартості при найкращому із усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів у порівнянні з кількістю варіантів їх використання. З бухгалтерської точки зору витрати – це тільки конкретні витрати ресурсів [15, с. 55].

Наявність різних точок зору на сутність витрат обумовлено різними підходами у поглядах на природу економічного буття взагалі, і виробничого процесу, зокрема. Можна виділити два основоположних підходи. Перший базується на розумінні господарського життя з позицій трудової теорії

вартості, що передбачає взаємодію в процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці) з витікаючою інтерпретацією поняття вартості, її складових та структури. Дана орієнтація була переважаючою в розумінні сутності економічного життя у вітчизняній науці та практиці, відповідно відбувався процес формування поглядів на поняття витрат виробництва і в бухгалтерському середовищі. Типове тлумачення витрат виробництва, при даному підході – це затрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Другий – базується на ресурсному розумінні природи господарства, передбачаючи обмеженість всіх видів ресурсів і альтернативність варіантів застосування, і по-своєму визначає сутність вартості та її складових елементів. Даний підхід передбачає, що місце і роль витрат розглядається та розкривається в прикладному аспекті як складовий елемент ціни, що формується під дією сукупності факторів в системі функціонування ринку на основі зміни попиту і пропозиції.

В економічній літературі до цього часу не має єдиної точки зору щодо правомірності та необхідності вживання двох термінів, вихідних понять фінансової системи: “затрати” та “витрати”. В бухгалтерському обліку ринкової економіки має місце диференційована інтерпретація цих понять, чим, як вважається, досягається достовірне формування фінансового результату. При цьому основоположним моментом визнається знаменита інтерпретація активу, надана німецьким вченим Е.Шмаленбахом.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”.

Відповідно до П(С)БО 16 під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок внесків власників) [54].

У бухгалтерському обліку витрати відображаються при дотриманні певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з

визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає принципам міжнародних стандартів фінансової звітності і застосовуваному у національних стандартах принципу відповідності витрат доходам. Якщо витрати неможливо прямо пов'язати з доходами певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [15, с. 27].

Норми Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” суворо регламентуються умови визнання витрат підприємства (рис. 1.6).

Згідно з п. 5-8 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” витрати визнаються за наступних умов:

1. Зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). Приклад: списання матеріалів на виробництво; нарахування заробітної плати персоналу підприємства.
2. Визнання на основі систематичного і раціонального розподілу економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів. Приклад: нарахування амортизації основних засобів, нарахування амортизації нематеріальних активів.
3. Негайне визнання, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати критеріям активів підприємства. Приклад: уцінка запасів, створення резерву сумнівних боргів.
4. Можлива достовірна оцінка суми витрат.

Витрати підприємства можна класифікувати за різними ознаками. Класифікація витрат потрібна для визначення вартості продукції та відповідно для ціноутворення. Велике значення класифікації витрат в управлінні ними і, перш за все, при здійсненні калькуляції собівартості продукції для різних потреб управління (табл. 1.2).

До основних відносять витрати, безпосередньо пов'язані з виробничим (технологічним) процесом виготовлення продукції.

В будь-якому виробництві вони складають більшу частину витрат.

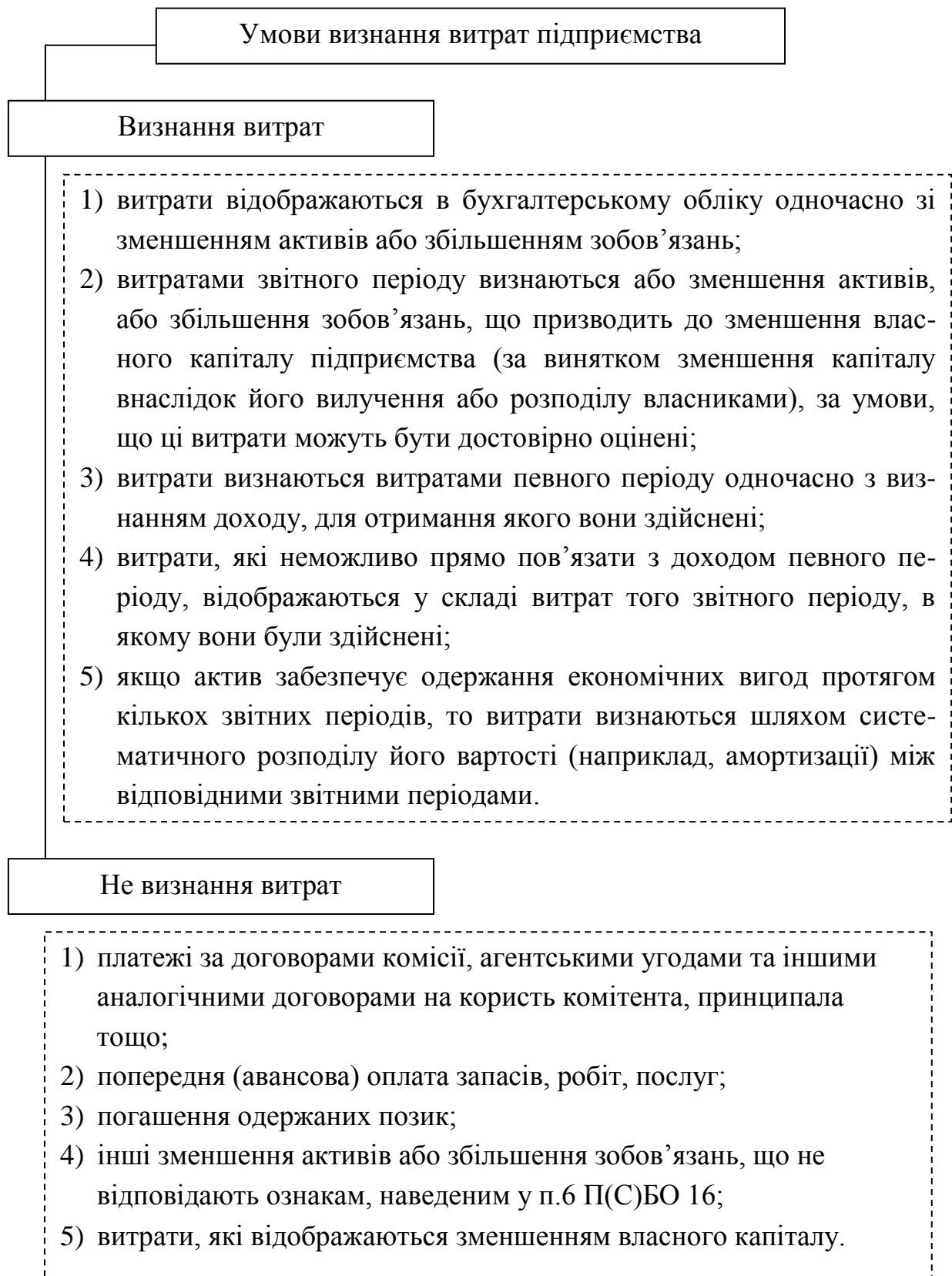


Рис. 1.6. Визнання витрат відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” [54]

Накладні витрати виникають у зв'язку з організацією, обслуговуванням виробництва і управлінням ним. Величина цих витрат залежить від структури управління підрозділами, цехами і підприємством.

За ступенем залежності від обсягів діяльності витрати поділяються на змінні і постійні.

Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно до зміни обсягу виробництва (випуску). Звідси, розмір цих витрат на кожен одиницю продукції залишається незмінним. До постійних відносять витрати, величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва (прикладом можуть слугувати адміністративні витрати) [32].

Слід відмітити, що поділ на змінні і постійні витрати в певній мірі є умовним, так як в чистому вигляді вони не проявляються: змінні витрати на одиницю продукції змінюються під впливом організаційно-технічних заходів, величина постійних витрат – при суттєвій зміні обсягу виробництва.

Тому більш правильно їх називати умовно-змінними і умовно-постійними витратами.

За складом витрати можуть бути одноелементними або комплексними.

Одноелементні витрати включають економічно однорідні витрати, які не поділяються на різні компоненти, незалежно від їх місця і цільового призначення (сировина, матеріали, паливо, енергія, заробітна плата тощо). На цьому принципі побудована класифікація витрат за економічними елементами. Комплексні витрати складаються з декількох економічних елементів. Характерним прикладом статті комплексних витрат є загальновиробничі витрати, в які входять практично всі економічні елементи [32].

За способом включення до собівартості витрати поділяються на прямі та непрямі.

Витрати на виробництво конкретного виду продукції, які безпосередньо включаються до її собівартості на підставі первинних документів, називаються прямими.

Таблиця 1.2

Класифікація витрат

Ознаки класифікації	Групи витрат
По відношенню до виробничого процесу	Основні витрати Накладні витрати
По відношенню до обсягів виробництва	Умовно-постійні витрати Умовно-змінні витрати
За єдністю складу	Одноразові витрати Комплексні витрати
За способом віднесення на собівартість окремих видів виробництва	Прямі витрати Непрямі витрати
За доцільністю	Продуктивні витрати Непродуктивні витрати
За календарним періодом	Поточні витрати Одноразові витрати
Витрати за економічними елементами	Прямі матеріальні витрати Витрати на оплату праці Відрахування на соціальні заходи Амортизація Інші операційні витрати
Витрати за статтями калькуляції	Підприємство самостійно обирає статті калькуляції
За видами діяльності	Витрати звичайної діяльності (витрати операційної, фінансової, інвестиційної діяльності) Витрати надзвичайної діяльності

До складу прямих витрат відносяться ті, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкту витрат, а саме:

- 1) сировина і матеріали, купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби, інші матеріальні витрати;
- 2) витрати на оплату праці: заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим виробництвом продукції, виконанням робіт або наданням послуг;
- 3) інші виробничі витрати.

Непрямі витрати – це витрати на виробництво, які не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом і тому потребують розподілу.

Непрямий розподіл витрат призводить до неточностей у визначенні собівартості окремих видів продукції, тому при організації обліку повинна приділятися увага збільшенню питомої ваги прямих витрат.

За доцільністю витрачання виділяють продуктивні витрати, до яких відносяться виправдані, чи доцільні для даного виробництва, витрати. Відповідно до непродуктивних відносять витрати, які утворюються з причин, що свідчать про недоліки в технології та організації виробництва (брак продукції, втрати від простоїв, оплата понадурочних робіт тощо). У разі відповідної організації технології виробництва і праці всі витри повинні бути тільки продуктивними.

До поточних відносять витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції даного періоду. Це, як правило основна частина витрат на виробництво. Одноразовими є витрати, пов'язані з підготовкою виробництва (впровадження нової продукції, її суттєва модернізація), резервуванням витрат на оплату відпусток і виплату одночасної винагороди за вислугу років тощо.

Залежно від видів діяльності всі витрати можна розподілити на дві великі групи: витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, та витрати, що виникають в процесі надзвичайної діяльності. В свою чергу витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності можна розподілити на витрати від:

- операційної (основної та іншої) діяльності;
- інвестиційної діяльності;
- фінансової діяльності.

Елемент витрат – сукупність економічно однорідних операцій.

У відповідності до Інструкції про застосування Плану рахунків передбачено відображення витрат за елементами на рахунках класу 8.

Відображення здійснюється наступним чином:

1. Витрати операційної діяльності;
2. Витрати пов'язані з інвестиційною і фінансовою діяльністю, а також витрати від надзвичайних подій.

Ці критерії передбачають, що: 1) витрати відображаються у бухгалтерському обліку одночасно із зменшенням активів або зобов'язань; 2) витратами звітного періоду визначають або зменшенням активів, або збільшенням зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені; 3) витрати визначені витратами певного періоду одночасно з визначенням доходу, для одержання якого їх здійснено; 4) витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображені у витратах того звітнього періоду, в якому їх було здійснено; 5) якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітніх періодів, витрати визначаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітніми періодами.

Не визначаються витратами:

- 1) платежі згідно з договорами комісії, агентськими угодами та іншими подібними договорами комісії;
- 2) попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- 3) погашення одержаних позик; інші зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що не відповідає ознакам властивим витратам;
- 4) витрати, які зображені зменшенням власного капіталу згідно з П(С)БО.

З метою бухгалтерського обліку, аналізу та планування витрати підприємства об'єднуються в однорідні групи за різними ознаками. Загалом витрати групуються та обліковуються за видами, місцями виникнення та носіями витрат, виходячи з діяльності підприємства.

Усі витрати підприємства згідно з П(с)БО № 16 "Витрати", поділяються на виробничі, операційні та інші витрати діяльності. Класифікацію витрат зображено в схемі, наведеній нижче.

Витрати, які пов'язані з основною операційною діяльністю, розрізняють за функціями – виробництво, управління, збут та інше.

Види витрат визначаються виходячи з економічного змісту, що міститься в кожному елементі витрат. Види витрат є базою для формування калькуляційних статей витрат.

На практиці не всі витрати, що відносяться до звітнього періоду, безпосередньо пов'язані з виробництвом або придбанням товарів. Тому для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати, які відносяться на собівартість продукції, та витрати періоду.

Витрати на продукцію – це витрати, пов'язані з виробництвом продукції або з придбанням товарів для реалізації. На торговельному підприємстві витратами на продукцію є чиста вартість придбання товарів для реалізації.

Витрати періоду – це витрати, що не включаються до собівартості активів, а розглядаються як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Підприємства, що виробляють продукцію, до цих витрат відносять витрати на здійснення таких функцій, як управління, маркетинг, дослідження, розробка тощо. Слід звернути увагу на те, що різні види витрат знаходять своє відображення в різних формах звітності (рис. 1.7).

Таким чином, зазначений підхід до витрат є цілком обґрунтованим, оскільки, наприклад, витрати на оренду слід сплачувати незалежно від обсягу виготовленої або реалізованої продукції, але витрати на виробництво продукції будуть покриті лише тоді, коли готову продукцію продадуть і отримають дохід.

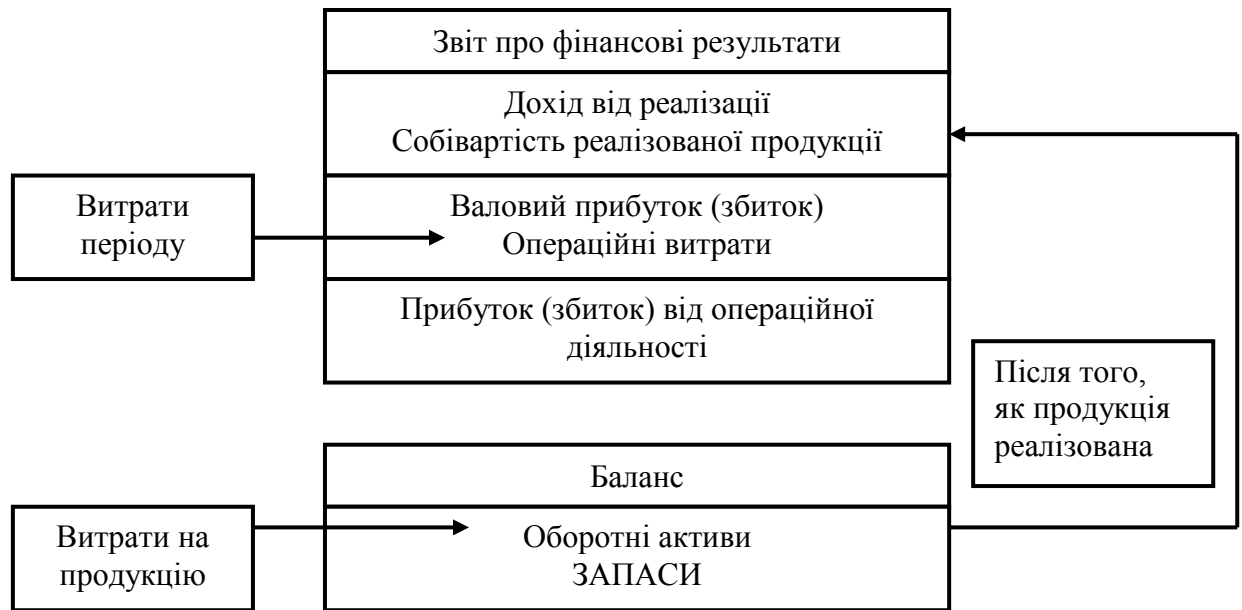


Рис 1.7. Відображення витрат у фінансових звітах

Відповідно до П(С)БО 16 витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

1.3. Поняття фінансових результатів та порядок їх формування

В економічній теорії в різні періоди розвитку країни категорія прибутку була об'єктом глибокого вивчення економічної науки. Однак до теперішнього часу в економічній літературі не існує єдиної думки про сутність даної категорії, особливо багато дискусій ведеться щодо визначення поняття "прибуток", його походження та функції.

Прибуток як економічна категорія відображає кінцеву грошову оцінку виробничої та фінансової діяльності і є найважливішим показником фінансових результатів підприємницьких структур, їх фінансового стану. У загальному вигляді прибуток – це різниця між доходами від певної діяльності й витратами на її здійснення. Він сигналізує про необхідність заходів щодо зменшення собівартості продукції, нарощування обсягів виробництва і ре-

лізації, розширення асортименту товарів, доцільність змін у ціновій політиці. Він є визначальним критерієм ефективності господарювання.

В сучасних умовах не слід віддавати перевагу одному поясненні прибутку, а слід розглядати різні ситуації походження прибутку, які взаємно не виключають, а доповнюють одна одну.

Так, наприклад, в ринкових умовах розрізняють прибуток, зароблений "на ініціативі"; прибуток, отриманий при сприятливих умовах; прибуток вилучення якого можливе, дякуючи його визнанню громадськими інститутами, серед яких важливу роль відіграють органи державної влади (допустимий прибуток). Жодна із вищеописаних ситуацій в чистому вигляді в економічній реальності не зустрічається. В переважній більшості випадків прибуток одночасно є отриманим, заробленим і допустимим.

Хоча зміст прибутку в різних економічних системах різних, якості цієї економічної категорії є загальними. Вони проявляються у функціях прибутку. Мова, таким чином, йде про прибуток як критерій ефективності виробництва; про прибуток як джерело фінансування розвитку підприємства (стимулююча, як джерело виробничого і соціального розвитку). Поряд з цим, необхідно підмітити, що прибуток є одним з основних джерел формування фінансових ресурсів держави. Ця функція впроваджується через систему оподаткування прибутку.

В сучасній науці поняття "прибуток" має різне значення. Мова може йти про доходи, які отримані підприємством, а також про задоволення, яке одержить споживач, або про зиск (вигоду), яка принесена країні з проведення того або іншого заходу. У всіх випадках мова йде про прибуток підприємства, споживача, суспільства.

Незалежно від існування різних точок зору, в основі поняття завжди лежала ідея, що прибуток – це "дещо", що міститься у виручці від продажу. Розбіжності, причому досить суттєві, виникають при можливості встановити, яких же компонентів складається це "дещо".

Тривалий час в нашій країні вважалося, що найбільш правдиве і єдине правильне тлумачення цього питання дали класики марксизму.

Першими, хто дав визначення прибутку були меркантилісти, які вважали, що прибуток виникає у сфері обігу, в зовнішній торгівлі, в результаті продажу товарів за більш високою ціною. Фізіократи вважали, що прибуток створюється тільки в сільському господарстві, де вплив сил природи призводить до перевищення споживчих вартостей над витратами виробництва. А. Сміт і Д. Рікардо обґрунтували ідею створення доданої вартості в галузях матеріального виробництва.

В економічній системі поняття прибутку існує з причини існування товарно-грошових відносин, появою і розвитку інституту власності, особливо приватної. Перші визначення прибутку збігалися зі значенням валового доходу, який за індивідуалістичною системою розподілу поділявся на три категорії: доходи від капіталу, землі та доходи від праці. Вважалося, що кожен із видів доходів є обов'язковою винагородою для одержувача за надані ним послуги у народному господарстві.

У працях відомих теоретиків того часу панували і такі варіанти трактування прибутку, як винагороди за збереження капіталу (теорія стриманості), страхової премії за ризик, а також сприйняття прибутку як результату виявлення законів мінового процесу і вартості, що виникає завдяки зростанню капіталу з часом.

Позиція вчених щодо джерел виникнення прибутку формувалась здебільшого залежно від їх поглядів на закони виробництва, розподілу, обміну та споживання.

Прибуток за К. Марксом – це перетворена форма доданої вартості, результат співвідношення між необхідним і додатковим робочим часом.

Спираючись на досягнення класичної школи, під впливом теорії продуктивності капіталу, а також концепції граничної корисності на рубежі XIX-XX століть формувалась неокласична теорія прибутку. Вона мала подвійне тлумачення. З одного боку, Дж. Б. Кларк, Л. Вальрас вважали при-

буток – це винагорода, ціна окремого фактору виробництва – капіталу, не враховуючи винагороди за всі інші фактори – землю, працю. З другого боку, прибуток розглядався як комплексний дохід підприємця від усіх факторів виробництва.

Особливим чинником, який впливав на розвиток неокласичної теорії прибутку, був ризик, тому що будь-яка форма розміщення капіталу завжди пов'язана з невизначеністю. Поняття ризику в працях І. Фішера, Г. Мюр і Е. Лундберга, Ф. Найта досліджується як важливий розрахунковий показник, що використовується для аналізу прибутків в умовах недосконалої конкуренції і надприбутків. При цьому сам прибуток характеризується або як винагорода підприємцю за певний ризик його діяльності, або як різниця між очікуваними і фактично отриманими доходами.

Дж. М. Кейнс розглядав прибуток в системі макроекономічних показників регулювання соціально-економічних процесів у державі допомогою ефективного попиту. Погляди Т. Веблена, Дж. Гобсона, Г. Мінза, А. Берлі та Р. Гордона щодо походження й економічної природи прибутку визначили інституціонально-соціологічний напрям теорії доходів підприємницьких структур.

В умовах колишнього СРСР, коли визначені планом контрольні цифри й індивідуальні економічні нормативи тривалий час практично змінювалися, прибуток визначався як похідний показник від інших планових величин. Він дорівнював різниці між плановим обсягом продукції, що реалізувалась в оптових цінах підприємства, та її собівартістю. Виконання ефективних планових показників, у тому числі за величиною прибутку, було головною метою функціонування господарюючих суб'єктів.

Розвиток ринкових відносин в економіці України потребує нових підходів до управління формуванням і розподілом прибутку. Тому й саме визначення прибутку зазнає певних змін.

Отже, прибуток – це позитивна форма фінансових результатів, яка є рушійною силою, метою підприємницької діяльності та показником її

ефективності. Він визначається як перевищення суми доходів над сумою витрат, які були понесені для отримання цих доходів.

Прибуток є джерелом фінансових ресурсів підприємства, держави, використовується для їх подальшого розвитку, задоволення сучасних потреб і досягнення соціально-економічного ефекту через систему розподілу.

Фінансовим результатом господарської діяльності підприємства є прибуток або збиток.

Прибуток формується поступово протягом фінансово-господарського року. Більшу частину прибутку становить прибуток від реалізації продукції, одержаний у вигляді різниці між виручкою від реалізації продукції і витратами на її виробництво та збут.

На підприємстві можливі доходи, витрати, які не пов'язані з реалізацією продукції, але збільшують або зменшують суму прибутку або збитків, – це фінансові результати, отримані від інвестиційної та фінансової діяльності, а також результати, які пов'язані з надзвичайними подіями.

Згідно Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, затвердженого наказом Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. [46] прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати; збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Визначення фінансового результату полягає у визначенні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. З цією метою в бухгалтерському обліку передбачається послідовне зіставлення доходів та витрат.

В бухгалтерському обліку чистий прибуток (збиток) формується поступово протягом фінансово-господарського року від усіх видів звичайної та надзвичайної діяльності та включає:

- 1) чистий дохід (виручку) від реалізації продукції (товарів, послуг);
- 2) валовий прибуток (збиток);
- 3) фінансові результати від операційної діяльності;
- 4) фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування;

- 5) фінансові результати від звичайної діяльності;
- 6) фінансові результати від надзвичайної діяльності;
- 7) чистий прибуток (збиток).

Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), визначається шляхом вирахування з доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) податку на додану вартість, акцизного збору, інших зборів, знижок тощо.

Різниця між чистим доходом і собівартістю реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) називається валовим прибутком (збитком).

Що стосується фінансового результату від операційної діяльності він визначаються як алгебраїчна сума валового прибутку (збитку), іншого операційного доходу, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат.

Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат. Фінансовий результат від звичайної діяльності визначається як різниця між прибутком від звичайної діяльності до оподаткування та сумою податку з прибутку.

Остаточний фінансовий результат – чистий прибуток визначається як різниця між різними видами доходів та витрат підприємства за звітний період.

Розмір та характер прибутків і збитків за кожний період підприємства є найважливішими підсумковими показниками їх роботи.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Дохід є надходженням економічних вигод, які виникають в результаті діяльності підприємства у вигляді виручки від реалізації продукції (товарів, послуг), гонорарів, відсотків, дивідендів тощо. В обліку дохід відображається у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників). Згідно з П(С)БО 15 "Дохід", дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена. Сума доходу, яка виникає в результаті господарської операції, як правило, визначається шляхом домовленості між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або тієї компенсації, яку може бути отримано, з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки, що надається підприємством.

2. Методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками).

3. Хоча зміст прибутку в різних економічних системах різний, якості цієї економічної категорії є загальними. Вони проявляються у функціях прибутку. Мова, таким чином, йде про прибуток як критерій ефективності виробництва; про прибуток як джерело фінансування розвитку підприємства (стимулююча, як джерело виробничого і соціального розвитку). Поряд з цим, необхідно підмітити, що прибуток є одним з основних джерел формування фінансових ресурсів держави. Ця функція впроваджується через систему оподаткування прибутку.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Облік операційних витрат підприємства

На сьогоднішній день в Україні утворилась нова економічна система, що побудована на ринкових відносинах. Якісні зміни відбиваються на всіх ділянках управління, в тому числі і в бухгалтерському обліку.

Для здійснення управління підприємством необхідно використовувати нові методи управління і сучасні технічні засоби побудови різноманітних інформаційних систем.

У бухгалтерському обліку одночасно поєднуються три види управлінських робіт, завдяки чому бухгалтерський облік виконує три самостійні функції: інформаційну, контрольну та аналітичну.

Діяльність кожного підприємства в першу чергу будується на раціональній організації бухгалтерського обліку, від цього залежить обґрунтований розподіл грошових коштів, рентабельність та платоспроможність підприємства, а також багато інших показників.

В бухгалтерському обліку використовують всі три види вимірників, але основним для нього є грошовий вимірник, за допомогою якого можна узагальнити всі господарські факти – явища та процеси. Ті господарські факти, які не мають грошової оцінки, в бухгалтерському обліку не відображаються. Отже, бухгалтерський облік є єдиним видом обліку, за допомогою якого фіксація роботи підприємства здійснюється в цілому, як сукупності.

При плануванні і калькулюванні собівартості продукції важливу роль відіграє класифікація витрат за елементами (економічним змістом) і статтями калькуляції (характером виникнення, призначенням). Елементи витрат за економічним змістом є однорідними. Витрати, які утворюють елемент собівартості, включають витрати незалежно від специфіки виробництва.

На організацію обліку витрат впливають різноманітні фактори, основними з яких є: види діяльності, характер виробництва, і продукції, яка виробляється, структура управління і розміри підприємства, особливості технології та організації виробництва.

Можна виділити наступні загальні принципи організації обліку витрат:

- 1) показники обліку витрат і калькулювання собівартості продукції повинні бути погоджені з плановими і нормативними показниками;
- 2) документування витрат в момент їх здійснення, різне відображення витрат за нормами і відхиленнями від норм витрат ресурсів і оплати праці;
- 3) всі витрати, які відносяться до виробництва продукції даного періоду, повинні бути включені до її собівартості;
- 4) всі витрати через систему рахунків бухгалтерського обліку повинні бути згруповані за об'єктами обліку витрат, статтями витрат;
- 5) собівартість продукції калькулюється на основі даних бухгалтерського обліку витрат, що потребує ідентифікації об'єктів обліку витрат з об'єктами калькулювання.

На організацію обліку витрат і калькулювання собівартості продукції істотно впливають ступінь спеціалізації підприємства і масовість випуску продукції. За цією ознакою виробництва поділяються на одиничні, серійні і масові.

Одиничним називається виробництво окремих видів продукції. Прикладом такого типу виробництва можуть бути кораблебудівні заводи, заводи важкого машинобудування. продукція яких, як правило, не повторяється.

Серійне виробництво характеризується періодичним випуском визначених партій (серій) продукції. Організація виробництва по цьому типу найбільш часто зустрічається у верстат- і приладобудуванні, інструментальному виробництві.

Масове виробництво являє собою найбільш досконалий тип організації виробництва, при якому в більшій мірі, ніж в інших виробництвах, забезпе-

чується автоматизація і механізація багатьох процесів. В масовому виробництві випускається безперервно однотипна продукція при відносно обмеженій номенклатурі. До нього, як правило, відносяться видобувні виробництва. В обробних галузях масове виробництво характерно для ряду галузей машинобудування (автомобільної, тракторної промисловості), легкої і харчової промисловості. Великі і середні виробничі підприємства в свою чергу поділяються на цехи, ділянки або інші структурні підрозділи. На підприємстві, як правило створюються дві групи таких підрозділів (виробництва): основні і допоміжні.

Елемент витрат – це сукупність економічно однорідних витрат. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” (п. 21) регламентує порядок групування витрат операційної діяльності за економічними елементами. Склад елементів операційних витрат подано в таблиці 2.1.

Групування витрат за економічними елементами здійснюється у всіх галузях народного господарства. Це дає можливість встановити потребу в основних та оборотних засобах, показує, скільки і яких засобів витрачено незалежно від того, де вони вироблені і на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат. Таке групування використовується для складання кошторису 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 рівень витрат на різних підприємствах і розробити міжгалузевий баланс, необхідний для планування цін [12, с. 514].

Оскільки класифікація витрат за економічними елементами не дозволяє обчислювати собівартість окремих видів продукції та встановлювати обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства, її доповнюють класифікацією витрат за статтями калькуляції – в залежності від їх призначення та місця виникнення. Таким чином класифікація витрат здійснюється в розрізі трьох категорій: 1) за економічними елементами; 2) за призначенням; 3) за місцем виникнення.

Таблиця 2.1

Витрати операційної діяльності за елементами

Елементи витрат	Склад елементів витрат
Матеріальні витрати	Сировина і основні матеріали Покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби Паливо, енергія, запасні частини, будматеріали Тара, тарні матеріали Допоміжні та інші матеріали
Витрати на оплату праці	Заробітна плата за окладами і тарифами Премії і доплати Компенсаційні виплати Оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу Інші витрати на оплату праці Витрати на матеріальну допомогу
Відрахування на соціальні заходи	Відрахування на пенсійне забезпечення, соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, страхування на випадок травматизму відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства
Амортизація	Сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
Інші операційні витрати	Витрати операційної діяльності, які не ввійшли до складу вищезазначених елементів, наприклад: - витрати на відрядження; - послуги зв'язку; - витрати на виплату матеріальної допомоги; - плата за розрахунково-касове обслуговування; - тощо.

Між витратами на виробництво, згрупованими за економічними елементами, і витратами в калькуляційному розрізі існує як взаємозв'язок, так і відмінність. Наприклад, до елемента "Матеріальні витрати" включаться всі витрачені на виробництво матеріали, а в собівартості товарної продукції за статтею "Сировина і матеріали" відображаються лише ті з них, які утворюють основу продукції, що виробляється. Матеріали, використані на господарські потреби, утримання і обслуговування обладнання, транспортних засобів включаются в комплексні статті собівартості. В собівартості продукції до окремих статей виділено основну і додаткову заробітну плату тільки виробничих робітників. Інша частина заробітної плати відображається в статтях, що формують виробничу собівартість ("Загальновиробничі витрати", "Втрати від браку" тощо) та у складі витрат діяльності – "Адміністративні витрати", "Витрати на збут" (рис. 2.1) [12, с. 515].

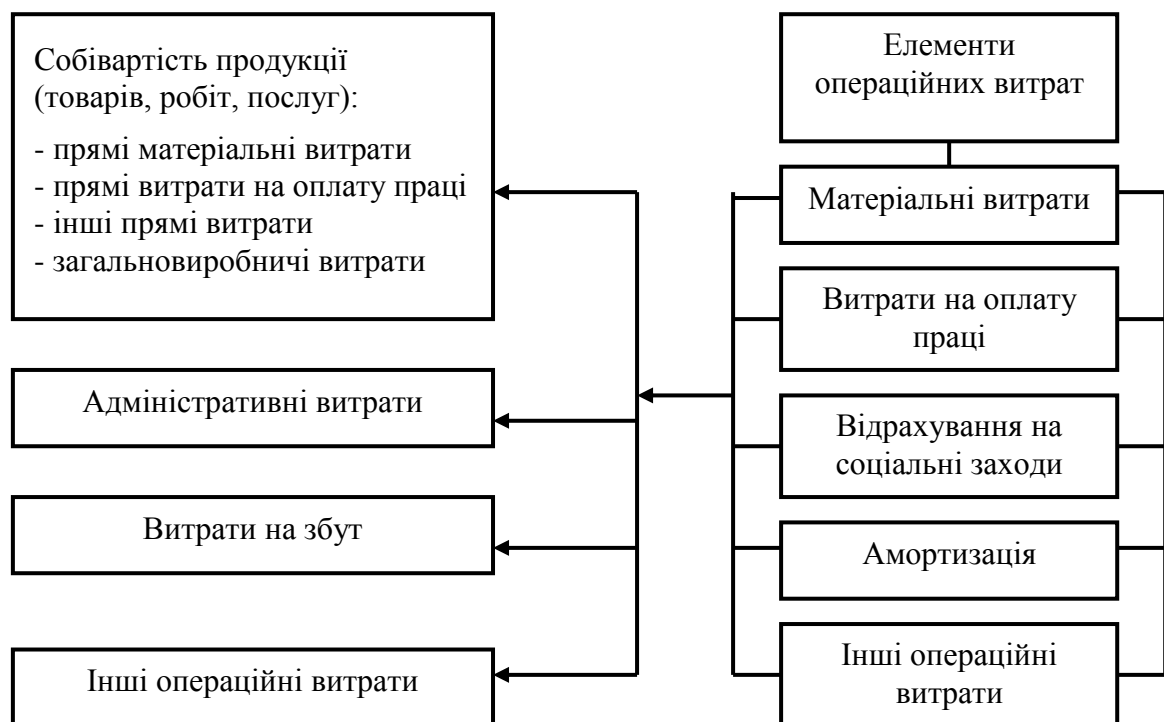


Рис. 2.1. Взаємозв'язок елементів і статей витрат

Класифікація витрат за статтями застосовується в обліку при складанні планових і звітних калькуляцій собівартості конкретних видів продукції.

Вона дає можливість здійснювати контроль цільового витрачання коштів та виявити резерви зниження собівартості продукції.

Для узагальнення інформації про витрати підприємства за елементами, здійснені протягом звітного періоду, призначені рахунки класу 8 “Витрати за елементами”. На рахунках класу 8, крім рахунку 85 “Інші витрати”, ведеться облік витрат операційної діяльності за елементами витрат.

Використовувати тільки рахунки класу 8 мають право суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, із щомісячним списанням у дебет рахунку 23 "Виробництво" сум в частині прямих і виробничих накладних витрат (загальновиробничих витрат) та у дебет рахунку 79 "Фінансові результати" в кінці року або щомісяця сум в частині адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат.

ПТВФ „Флоріада” є багатопрофільним, тому не застосовує в обліку 8 класу рахунків елементів витрат.

Підприємства, які здійснюють облік витрат тільки із застосуванням рахунків класу 8, всі витрати, пов'язані з інвестиційною і фінансовою діяльністю, а також витрати, що виникли при надзвичайних ситуаціях обліковують на рахунку 85 "Інші затрати".

Проте, багато малих підприємств ведуть широкомасштабну та різнопланову діяльність, тому облік витрат не за їх видами, а за елементами обмежить можливість отримання інформації за видами витрат. Адже така інформація важлива для економічного аналізу, планування діяльності та інших цілей. У зв'язку з цим облік витрат з класифікацією за економічними елементами не буде актуальним для користувачів, а вимога достовірності і повноти звітної інформації поширюється на всі підприємства, у т.ч. малі.

Підприємство може вести облік витрат лише на рахунках класу 8 при невеликій кількості господарських операцій і за відсутності декількох напрямків діяльності. Суб'єкти малого підприємництва, а також організації, які не здійснюють комерційної діяльності, можуть для обліку витрат використовувати лише рахунки класу 8.

Приклад обліку витрат з одночасним використанням рахунків класу 8 і 9 наведено у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Відображення операційних витрат на рахунках бухгалтерського обліку з одночасним використанням рахунків класу 8 і класу 9

№ опер.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
Адміністративні витрати			
1	Списано матеріали на ремонт офісу	80 “Матеріальні витрати”	20 “Виробничі запаси”
		92 “Адміністративні витрати”	80 “Матеріальні витрати”
2	Нарахована зарплата адміністрації підприємства	81 “Витрати на оплату праці”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
		92 “Адміністративні витрати”	81 “Витрати на оплату праці”
3	Проведено нарахування на соціальні заходи від фонду оплати праці	82 “Відрахування на соціальні заходи”	65 “Розрахунки за страхуванням”
		92 “Адміністративні витрати”	82 “Відрахування на соціальні заходи”
4	Нараховано амортизацію будівлі офісу	83 “Амортизація”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”
		92 “Адміністративні витрати”	83 “Амортизація”
5	Нараховано загальнодержавні податки і збори	84 “Інші операційні витрати”	64 “Розрахунки за податками й платежами”
		92 “Адміністративні витрати”	84 “Інші операційні витрати”
Витрати на збут			
6	Нараховано послуги на рекламу готових виробів (товарів)	84 “Інші операційні витрати”	68 “Розрахунки за іншими операціями”
		93 “Витрати на збут”	84 “Інші операційні витрати”
7	Віднесено витрати на збут від знецінення запасів	84 “Інші операційні витрати”	20 “Виробничі запаси”
		946 “Втрати від знецінення запасів”	84 “Інші операційні витрати”
8	Відображено втрати від псування цінностей	84 “Інші операційні витрати”	20 “Виробничі запаси”
		947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	84 “Інші операційні витрати”

За бажанням підприємства можуть використовувати одночасно з рахунками класу 9 рахунки класу 8, узагальнення інформації про витрати за елементами. При цьому для систематизації інформації може бути застосована наступна схема: витрати відносяться спочатку на рахунки витрат класу 8, а потім списуються на рахунки класу 9 для обліку витрат за функціональними ознаками і на рахунок 23 "Виробництво".

Підсумкові обороти за рахунками класу 8 будуть надавати інформацію для заповнення другого розділу Звіту про фінансові результати.

Використання рахунків класу 8 підприємствами, які здійснюють облік витрат на рахунках класу 9, необхідно для заповнення другого розділу Звіту про фінансові результати. Проте інформація про елементи операційних витрат може бути одержана і розрахунковим шляхом.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період призначений рахунок 80 „Матеріальні витрати”

На підставі первинних документів суми визнаних матеріальних витрат списуються в дебет рахунку 80. Щомісяця з кредиту рахунку 80 матеріальні витрати списуються в дебет рахунку 23 "Виробництво" в сумі прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) основних та допоміжних (підсобних) виробництв; в дебет рахунків 91 "Загальновиробничі витрати" в сумі матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, 92 "Адміністративні витрати" та 93 "Витрати на збут" в сумі матеріальних витрат, що відносяться до адміністративних і збутових витрат відповідно, або в дебет рахунку 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не використовує рахунки класу 9.

Рахунок 80 "Матеріальні витрати" має наступні субрахунки

- 1) 801 Витрати сировини й матеріалів;
- 2) 802 Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- 3) 803 Витрати палива й енергії;
- 4) 804 Витрати тари й тарних матеріалів;

- 5) 805 Витрати будівельних матеріалів;
- 6) 806 Витрати запасних частин;
- 7) 807 Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення;
- 8) 808 Витрати товарів;
- 9) 809 Інші матеріальні витрати.

Кореспонденція рахунків з обліку матеріальних витрат представлена в таблиці 2.3.

Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці за звітний період призначений рахунок 81 "Витрати на оплату праці".

По дебету рахунку 81 відображається сума визнаних витрат на оплату праці, визначена на підставі первинних документів (нарядів на відрядну роботу, табелів обліку робочого часу тощо), з кредиту рахунку 81 списується в дебет рахунку 23 "Виробництво" сума витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) основного та допоміжних (підсобних) виробництв; на рахунки класу 9 – сума витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 81 "Витрати на оплату праці" має наступні субрахунки:

- 1) 811 Виплати за окладами й тарифами;
- 2) 812 Премії та заохочення;
- 3) 813 Компенсаційні виплати;
- 4) 814 Оплата відпусток;
- 5) 815 Оплата іншого невідпрацьованого часу;
- 6) 816 Інші витрати на оплату праці.

Кореспонденція рахунків з обліку витрат на оплату праці представлена в таблиці 2.4.

Для узагальнення інформації про здійснені відрахування на соціальні заходи призначений рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи".

Таблиця 2.3

Основні бухгалтерські проводки з обліку матеріальних витрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відпущені зі складу виробничі запаси та МШП для операційної діяльності підприємства	80 "Матеріальні витрати"	201 „Сировина й матеріали” 202 „Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби” 203 „Паливо” 204 „Тара й тарні матеріали” 205 „Будівельні матеріали” 206 „Матеріали, передані в переробку” 207 „Запчастини” 22 „МШП”
2	Віднесено матеріальні витрати на:		80 "Матеріальні витрати"
	- витрати основного виробництва в частині прямих матеріальних витрат	23 "Виробництво"	
	- утримання та експлуатацію виробничого обладнання та забезпечення техніки безпеки праці в цеху	91 "Загальновиробничі витрати"	
	- загальногосподарські потреби	92 "Адміністративні витрати"	
	- витрати на збут	93 "Витрати на збут"	
- фінансові результати в частині непрямих витрат на підприємствах які не використовують рахунки класу 9	79 "Фінансові результати"		

Таблиця 2.4

Основні бухгалтерські проводки з обліку витрат на оплату праці

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нарахована основна заробітна плата	811 “Виплати за окладами і тарифами”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам”
	Нарахована додаткова заробітна плата робітникам	812 “Премії і заохочення”	
	Нарахована заробітна плата за час простою із зовнішніх причин	815 “Оплата іншого невідпрацьованого часу”	
	Нараховано відпускні персоналу підприємства за рахунок раніше створеного резерву	814 “Оплата відпусток”	47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”
2	Віднесено витрати на оплату праці: - на витрати основного виробництва в сумі витрат на оплату праці	23 “Виробництво”	81 “Витрати на оплату праці”
	- на адміністративні витрати в сумі оплати праці адміністративного та загальногосподарського персоналу	92 “Адміністративні витрати”	
	- на витрати на збут в сумі заробітної плати працівників, що займаються збутом продукції	93 “Витрати на збут”	
	- на фінансові результати в частині непрямих витрат на оплату праці на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	79 “Фінансові результати”	

По дебету рахунку 82 відображається нарахована сума відрахувань на соціальні заходи, по кредиту – списання на рахунок 23 "Виробництво" суми відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) основного та допоміжних (підсобних) виробництв; на рахунки класу 9 – суми відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Рахунок 82 "Відрахування на соціальні заходи" має такі субрахунки:

821 Відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;

822 Виключено; 823 Виключено;

824 Відрахування на індивідуальне страхування.

Для узагальнення інформації про суму нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів призначений рахунок 83 "Амортизація".

В дебет рахунку 83 відноситься сума нарахованих за звітний період амортизаційних відрахувань, з кредиту списуються на рахунок 23 "Виробництво" суми амортизаційних відрахувань, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) основного та допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – суми амортизаційних відрахувань, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не використовує рахунки класу 9.

Рахунок 83 "Амортизація" має такі субрахунки:

831 Амортизація основних засобів;

832 Амортизація інших необоротних матеріальних активів;

833 Амортизація нематеріальних активів.

Кореспонденція рахунків з обліку амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів представлена в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Основні бухгалтерські проводки з обліку амортизації

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано знос:	831 “Амортизація основних засобів”	131 “Знос основних засобів”
	- спеціального виробничого обладнання		
	- цехових приміщень		
2	Віднесено витрати на амортизацію на:	23 “Виробництво”	83 “Амортизація”
	- витрати основного виробництва в частині нарахованого зносу спеціального виробничого обладнання		
	- загальновиробничі витрати в сумі нарахованого зносу цехових приміщень		
	- адміністративні витрати в сумі нарахованого зносу основних засобів загальногосподарського призначення		
	- витрати збуту в сумі нарахованого зносу на товарний знак		
	- фінансові результати на амортизацію на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	91 “Загальновиробничі витрати”	
		92 “Адміністративні витрати”	
		93 “Витрати на збут”	
		79 “Фінансові результати”	

Рахунок 84 “Інші операційні витрати” призначений для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8, зокрема, вартості робіт, послуг сторонніх підприємств, сум податків, зборів (обов'язкових платежів), крій податків на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо.

По дебету рахунку 84 відображається сума визнаних витрат, по кредиту – списання на рахунок 23 "Виробництво" витрат, які прямо включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) основного та допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 – в сумі виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок 79 "Фінансові результати", якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9.

Кореспонденція рахунків обліку інших операційних витрат представлена в таблиці 2.6.

Підприємства малого бізнесу та некомерційні установи відкривають рахунок 85 "Інші затрати" для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також витрат від надзвичайних подій. Такі витрати розглядаються як витрати періоду та не можуть збільшувати вартість активів підприємства, тобто до собівартості продукції (робіт, послуг) не включаються, а списуються одразу на збитки. Оскільки ці підприємства не ведуть рахунки класу 9, на рахунку 85 також узагальнюється інформація про суму податків на прибуток.

Підприємства, які відкривають рахунки класу 9, рахунок 85 "Інші затрати" не використовують. По дебету рахунку 85 "Інші затрати" відображається сума визнаних витрат, по кредиту – списання на рахунок 79 "Фінансові результати". Кореспонденція рахунків з обліку інших затрат представлена в таблиці 2.7.

Синтетичний облік операційних витрат за елементами ведуть в журналі 5А. Рахунки господарських процесів щомісячно закриваються, залишки по цих рахунках в кінцевому підсумку (через серію бухгалтерських проводок) переносяться на рахунок 44 "Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)".

Рахунки класу 7 призначені для обліку доходів підприємства, на рахунках класу 9 обліковуються витрати, які зменшують доходи звітного періоду, а рахунки класу 8 призначені для обліку операційних витрат підприємства за економічними елементами.

Таблиця 2.6

Основні бухгалтерські проводки з обліку інших операційних витрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено у складі інших операційних витрат:	84 "Інші операційні витрати"	685 "Розрахунки з іншими кредиторами"
	- вартість послуг, наданих підприємству		641 "Розрахунку за податками"
	- сума нарахованого комунального податку		302 "Готівка в іноземній валюті"
	- втрати від негативних курсових різниць		312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"
	- втрати від псування (уцінки, нестачі) матеріальних цінностей		362 "Розрахунки з іноземними покупцями"
- сума нарахованих фінансових санкцій	20 "Виробничі запаси"	26 "Готова продукція"	
2	Відображено інші операційні витрати у складі:	23 "Виробництво"	84 "Інші операційні витрати"
- витрат виробництва в частині прямих витрат	91 "Загальновиробничі витрати"		
- загальновиробничих витрат	92 "Адміністративні витрати"		
- адміністративних витрат в сумі витрат, які відносяться до підприємства в цілому	93 "Витрати на збут"		
- витрат збуту в сумі витрат, які відносяться до збутової діяльності	39 "Витрати майбутніх періодів"		
- витрат майбутніх періодів в частині витрат, які відносяться до підготовки нового виробництва	79 "Фінансові результати"		
	- фінансових результатів в частині непрямих витрат на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9		

Таблиця 2.7

Основні бухгалтерські проводки з обліку інших витрат

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено у складі інших витрат (для підприємств, які не використовують рахунки класу 9):	85 "Інші затрати"	50 "Довгострокові позики"
	- нараховані (сплачені) відсотки за кредит		60 "Короткострокові позики"
	- нараховані відсотки за договором фінансового лізингу		31 "Рахунки в банках"
	- втрати від знецінення інвестицій		53 "Довгострокові зобов'язання з оренди"
	- сума нарахованого податку на прибуток		14 "Довгострокові фінансові інвестиції"
			64 "Розрахунки за податками"
2	Списано інші витрати на фінансовий результат	79 "Фінансові результати"	85 "Інші затрати"

Деталізації за елементами витрат підлягають не тільки витрати на виробництво реалізованої продукції (робіт, послуг) або витрати обігу для торговельних підприємств, але й всі операційні витрати.

За допомогою рахунків цього класу можна формувати інформацію для другого розділу Звіту про фінансові результати "Елементи операційних витрат". Назви рахунків класу 8 і рядків відповідного розділу форми № 2 абсолютно співпадають. Це дозволяє малим підприємствам, які ведуть облік на вказаних рахунках (без використання рахунків 9-го класу), по закінченні звітного періоду заповнювати форму на підставі оборотів рахунків без додаткових вибірок.

Це можуть робити і підприємства, які зобов'язані вести облік витрат за допомогою рахунків класу 9, якщо додатково введуть облік витрат на рахунках класу 8 як транзитних рахунках.

У загальній системі показників, що характеризують ефективність виробництва (господарювання) як усього підприємства так і його підрозділів, основне місце належить собівартості, склад якої визначається витратами, що її формують.

В собівартості продукції як синтетичному показнику відображаються всі сторони виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства. Від рівня собівартості продукції при інших незмінних умовах залежить рівень прибутку. Чим економніше підприємство використовує матеріальні, трудові і фінансові ресурси при виготовленні виробів, виконанні робіт та наданні послуг, тим ефективніше здійснюється виробничий процес, тим більшим буде прибуток та рівень рентабельності продукції.

Склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) представлено на рис. 2.2. Собівартість реалізованих товарів визначається згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”.

Узагальнення інформації про собівартість реалізованої готової продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг ведеться на рахунку 90 “Собівартість реалізації”. Рахунок 90 – активний, по дебету рахунку 90 “Собівартість реалізації” на підставі бухгалтерських довідок, накладних, рахунків відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), по кредиту – списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”, яке оформлюється довідкою бухгалтерії.

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включаються до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, а тому інформація про такі витрати узагальнюється на рахунках обліку витрат звітного періоду – 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”, 94 “Інші витрати операційної діяльності”.



Рис. 2.2. Склад собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг)

Рахунок 90 "Собівартість реалізації" має такі субрахунки:

- 1) 901 "Собівартість реалізованої готової продукції", на якому ведеться облік виробничої собівартості реалізованої готової продукції;
- 2) 902 "Собівартість реалізованих товарів" призначений для відображення собівартості реалізованих товарів;
- 3) 903 "Собівартість реалізованих робіт і послуг", на якому ведеться облік собівартості реалізованих за звітний період робіт і послуг.

Дані по рахунку 90 відображаються в журналі № 5.

Основні бухгалтерські проводки з обліку собівартості реалізації наведено в таблиці 2.8.

Таблиця 2.8

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 90

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Списано собівартість реалізованої продукції	901 “Собівартість реалізованої продукції”	26 “Готова продукція”
2	Списано собівартість реалізованих товарів за собівартістю		
2.1	На підприємствах оптової торгівлі	902 “Собівартість реалізованих товарів”	281 “Товари на складах”
2.2	На підприємствах роздрібною торгівлі: на вартість реалізованих товарів у цінах реалізації	902 “Собівартість реалізованих товарів”	282 “Товари в торгівлі”
2.3	На вартість реалізованої продукції у цінах реалізації (на підприємствах громадського харчування)	902 “Собівартість реалізованих товарів”	23 “Виробництва”
2.4	На суму торговельної націнки на реалізовані товари згідно з розрахунком бухгалтерії (наприкінці звітного місяця) методом червоного сторно	902 “Собівартість реалізованих товарів”	285 “Торгова націнка”
3	Віднесено собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт) на фінансовий результат	791 “Результат операційної діяльності”	90 “Собівартість реалізації”

Загальновиробничими є витрати, пов'язані з обслуговуванням основних і допоміжних цехів і управління ними. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні.

З метою більш повного виявлення резервів економії витрат на обслуговування виробництва, їх планування і облік проводять за статтями.

В таблиці 2.9 наведена номенклатура (склад) статей загальнопромислових витрат.

Таблиця 2.9

Номенклатура (склад) статей загальнопромислових витрат

№	Стаття витрат	Зміст і характеристика витрат
1	Витрати на управління виробництвом	Витрати на оплату праці апарату управління цехами, дільницями тощо: відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць
2	Амортизація	Амортизація основних засобів загальнопромислового (цехового, дільничного лінійного) призначення. Амортизація нематеріальних активів загальнопромислового призначення
3	Витрати на утримання необоротних активів	Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальнопромислового призначення
4	Витрати на утримання виробничих приміщень	Витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень
5	Витрати на удосконалення технології і організації виробництва	Витрати на оплату праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології і організації виробництва; витрати на сировину, матеріали, покупні комплектуючі і напівфабрикати; оплата послуг сторонніх організацій
6	Витрати на обслуговування виробничого процесу	Витрати на оплату праці загальнопромислового персоналу, відрахування на соціальні заходи; медичне страхування робітників апарату управління виробництвом; витрати на здійснення технологічного контролю за виробничим процесом та якістю продукції, робіт послуг
7	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища	Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього середовища. Витрати, пов'язані з забезпеченням правил техніки безпеки праці, санітарно-гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю виробництв, цехів
8	Інші витрати	Внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів, інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади, недостача незавершеного виробництва, недостача та втрати від псування матеріальних цінностей у цехах, оплата простоїв тощо

По закінченню місяця загальнопромислові витрати розподіляються за кожним цехом окремо між придатною продукцією і виправним браком, між

товарною продукцією і незавершеним виробництвом, а також між виробами або групами виробів (рис. 2.3).

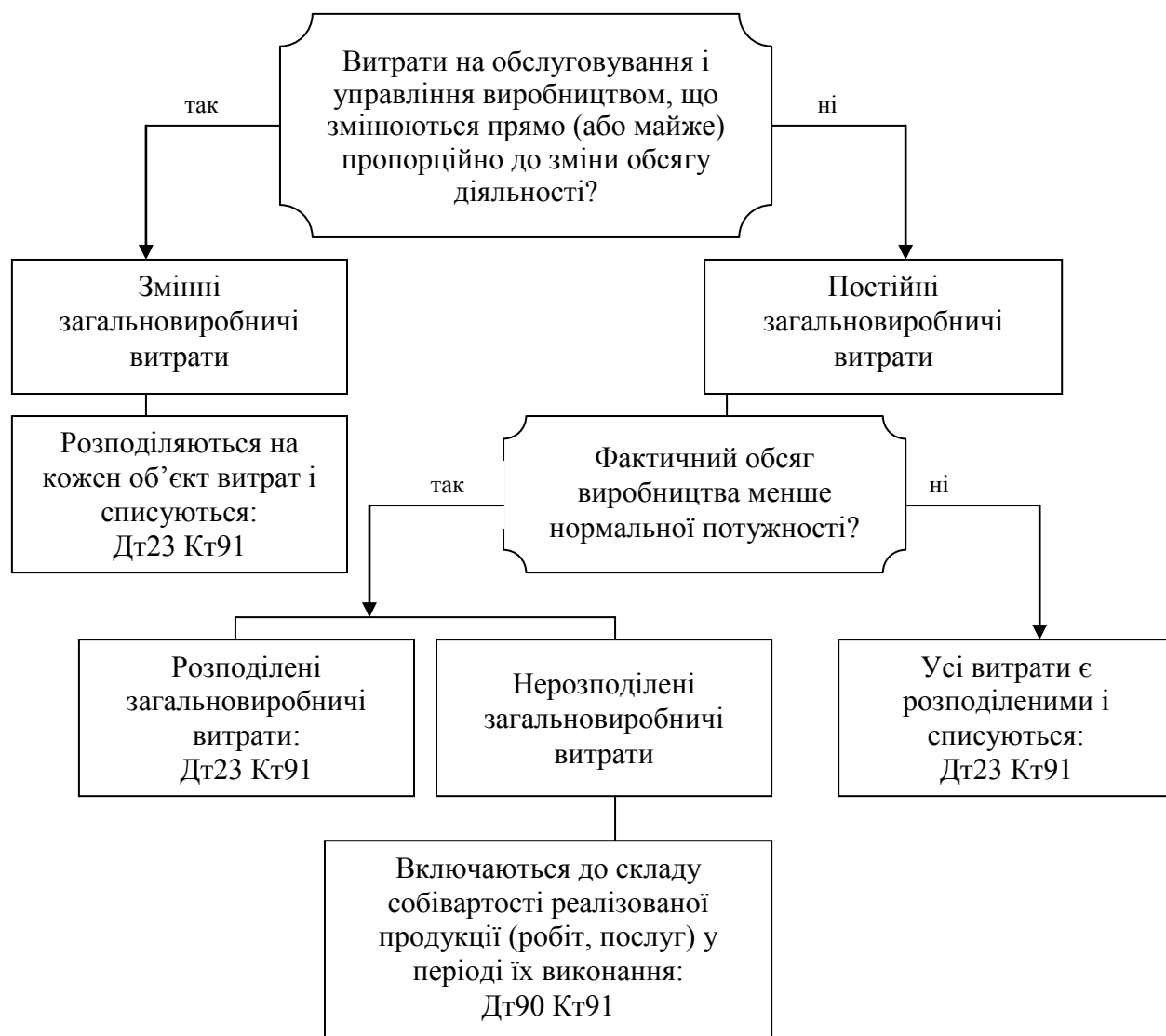


Рис. 2.3. Модель розподілу загальновиробничих витрат

Відповідно до П(С)БО 16 перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат установлюється підприємством.

По дебету рахунку 91 "Загальновиробничі витрати" відображається сума визнаних витрат, по кредиту – щомісячне з відповідним розподілом списання на рахунки 23 "Виробництво" та 90 "Собівартість реалізації".

Аналітичний облік ведеться за місцями виникнення, центрами і статтями (видами) витрат або елементами.

Первинними документами при відображенні накопичення загально-виробничих витрат є накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, виписка банку, авансовий звіт, розрахунок бухгалтерії тощо. Щомісячне списання загально-виробничих витрат за відповідним розподілом оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Для синтетичного обліку загально-виробничих витрат використовують журнал № 5 (5-А).

Основні бухгалтерські проводки з обліку загально-виробничих витрат наведені в таблиці 2.10.

Адміністративними є витрати, пов'язані із обслуговуванням виробництва і управлінням ним в масштабі всього підприємства. До адміністративних витрат відносяться такі витрати:

- 1) загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- 2) витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу;
- 3) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);
- 4) винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- 5) витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- 6) амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- 7) витрати на врегулювання суперечок у судових органах;
- 8) податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- 9) плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- 10) інші витрати адміністративного призначення [12, с. 548].

Таблиця 2.10

Основні бухгалтерські проводки з обліку загально-виробничих витрат

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загально-виробничого призначення	91 “Загально-виробничі витрати”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”
2	Списано виробничі запаси на витрати по обслуговування виробництва	91 “Загально-виробничі витрати”	20 “Виробничі запаси”
3	Акцептовано рахунки постачальників за послуги по обслуговуванню цехів основного та допоміжного виробництв (енергія, вода, газ, тощо)	91 “Загально-виробничі витрати”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
4	Нараховано заробітну плату персоналу цеха та проведені відрахування на соціальні заходи від зарплати згідно з чинним законодавством	91 “Загально-виробничі витрати”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам” 65 “Розрахунки за страхуванням”
5	Списано суми витрат за елементами на загально-виробничі витрати (для фірм, що застосовують рахунки класу 8)	91 “Загально-виробничі витрати”	Рахунки 8-го класу
6	Списано суму загально-виробничих витрат	23 “Виробництво”	91 “Загально-виробничі витрати”
7	Списано суму нерозподілених загально-виробничих витрат	90 “Собівартість реалізації”	91 “Загально-виробничі витрати”

Загальна методика побудови обліку адміністративних витрат за елементами аналогічна методиці побудови витрат виробничої діяльності,

або витрат на збут. Тобто на першому етапі формуються елементи витрат – матеріальні витрати, витрати на оплату праці тощо, а на другому проводиться їх списання на фінансові результати – це у фінансовому обліку. У внутрішньогосподарському обліку визначається можливість їх побудови за ознаками прямого або непрямого відношення до відповідного виду продукції або іншої ознаки.

Загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства, відображаються на рахунку 92 "Адміністративні витрати". Рахунок 92 є активним, витратним.

По дебету рахунку 92 "Адміністративні витрати" відображається сума визнаних адміністративних витрат, по кредиту – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Аналітичний облік адміністративних витрат ведеться за статтями витрат або в розрізі елементів витрат.

Первинними документами при відображенні накопичення адміністративних витрат є накладна, рахунок, авансовий звіт, видатковий касовий ордер, розрахунок бухгалтерії тощо.

Списання адміністративних витрат на фінансові результати оформляється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Дані по рахунку 92 відображаються в журналі 5 (5-А).

Бухгалтерські проводки по рахунку 92 наведені в табл. 2.11.

Первинними документами для обліку таких витрат є: рахунки-фактури, накладні на прихід, акти виконаних робіт виконавців, виписки банку, авансові звіти, видаткові касові ордери.

Витрати на збут включають наступні витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):

- 1) витрати матеріалів для пакування готової продукції на складах;
- 2) витрати на ремонт тари;
- 3) оплата праці і комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що забезпечують збут;

Таблиця 2.11

Бухгалтерські проводки по рахунку 92 “Адміністративні витрати”

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано знос основних засобів та нематеріальних активів загальногосподарського призначення	92 “Адміністративні витрати”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”
2	Списано виробничі запаси на загальногосподарські потреби	92 “Адміністративні витрати”	20 “Виробничі запаси”
3	Відображено витрати на службові відрядження управлінського персоналу	92 “Адміністративні витрати”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
4	Відображено витрати по розрахунково-касовому обслуговуванню та інших послугах банку	92 “Адміністративні витрати”	311 “Поточні рахунки в національній валюті”
5	Нараховані податки, збори й обов’язкові платежі	92 “Адміністративні витрати”	64 “Розрахунки за податками й платежами”
6	Нараховано заробітну плату адміністративному апарату та проведені відрахування на соціальні заходи від зарплати згідно з чинним законодавством	92 “Адміністративні витрати”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам” 65 “Розрахунки за страхуванням”
7	Нараховано орендну плату, комунальні послуги, ремонт, здійснений сторонніми організаціями, послуги зв’язку, охорони, бухгалтерські, юридичні послуги	92 “Адміністративні витрати”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
8	Списано суми витрат за елементами на адміністративні витрати (ті що застосовують рахунки класу 8)	92 “Адміністративні витрати”	Рахунки класу 8
9	Списано адміністративні витрати на фінансовий результат	791 “Результати операційної діяльності”	92 “Адміністративні витрати”

- 4) витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- 5) витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- б) витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;
- 7) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- 8) інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

У торговельних організаціях до складу витрат на збут включаються частина витрат обігу, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат, фінансових витрат.

Загальна методика обліку витрат на збут за елементами аналогічна методиці обліку витрат виробничої діяльності. Тобто на першому етапі формуються елементи витрат, на другому проводиться їх списання на фінансові результати. У внутрішньогосподарському обліку – визначається можливість прямого або непрямого віднесення витрат на відповідний вид продукції.

Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг, ведеться на рахунку 93 "Витрати на збут". Рахунок 93 є активним, витратним.

По дебету рахунку відображається сума визнаних витрат на збут (витрати пакувальних матеріалів, транспортування продукції, товарів за умовами договору, витрати на маркетинг та рекламу, оплату праці та комісійні продавцям, торговим агентам, працівникам відділу збуту, амортизацію, ремонт та утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, що використовуються для забезпечення збуту продукції, товарів, робіт і послуг), по кредиту – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

Аналітичний облік витрат на збут ведеться у відомостях в розрізі статей витрат та за економічними елементами. При організації обліку за центрами витрат відповідні регістри ведуть в розрізі складів і служб, пов'язаних зі збутом готової продукції.

Первинними документами при відображенні накопичення витрат на збут є накладна, рахунок, видатковий касовий ордер, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання витрат на збут на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії. Дані по рахунку 93 відображаються в журналі 5 (5-А).

Основні бухгалтерські проводки по рахунку 93 "Витрати на збут" наведені нижче (табл. 2.12).

Для обліку інших витрат операційної діяльності використовують рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності". Рахунок 94 є активним, витратним. На рахунку 94 ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 "Собівартість реалізації", 91 "Загальновиробничі витрати", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут". По дебету рахунку відображається сума визнаних витрат, по кредиту – списання на рахунок 79 "Фінансові результати".

До інших операційних витрат включаються:

- 1) витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю;
- 2) витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 "Нематеріальні активи";
- 3) собівартість реалізованої іноземної валюти, яка для цілей бухгалтерського обліку визначається шляхом перерахунку іноземної валюти в грошову одиницю в еквіваленті, вираженому в грошовій одиниці України за курсом НБУ на дату продажу іноземної валюти, плюс витрати, пов'язані з продажем іноземної валюти;
- 4) собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;

Таблиця 2.12

Бухгалтерські проводки по рахунку 93 “Витрати на збут”

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано амортизацію торговельного обладнання	93 “Витрати на збут”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів”
2	Списано пакувальні матеріали	93 “Витрати на збут”	20 “Виробничі запаси”
3	Відображено витрати на службові відрядження працівників збуту	93 “Витрати на збут”	372 “Розрахунки з підзвітними особами”
4	Створено резерв для витрат з можливого майбутнього гарантійного ремонту	93 “Витрати на збут”	473 “Забезпечення гарантійних зобов’язань”
5	Нараховано заробітну плату продавцям та проведені нарахування на соціальні заходи від зарплати згідно з чинним законодавством	93 “Витрати на збут”	66 “Розрахунки за виплатами працівникам” 65 “Розрахунки за страхуванням”
6	Акцептовано рахунок рекламного агентства за рекламу продукції, призначеної для реалізації; прийняті до оплати рахунки різних підприємств за послуги, надані при реалізації продукції	93 “Витрати на збут”	685 “Розрахунки з іншими кредиторами”
7	Списано суми витрат за елементами на витрати на збут (для підприємств, що застосовують рахунки класу 8)	93 “Витрати на збут”	Рахунки класу 8
8	Списано витрати на збут на фінансові результати	791 “Результат операційної діяльності”	93 “Витрати на збут”

- 5) сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- 6) втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- 7) втрати від знецінення запасів; недостачі і втрати від псування цінностей;
- 8) визнані штрафи, пені, неустойка;
- 9) витрати на виплату матеріальної допомоги, утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- 10) інші витрати операційної діяльності.

Загальна методика побудови обліку інших операційних витрат за елементами аналогічна методиці побудови витрат виробничої діяльності, або витрат на збут, чи адміністративних витрат.

Рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності" має такі субрахунки:

- 940 Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю;
- 941 Витрати на дослідження і розробки;
- 942 Собівартість реалізованої іноземної валюти;
- 943 Собівартість реалізованих виробничих запасів;
- 944 Сумнівні та безнадійні борги;
- 945 Втрати від операційної курсової різниці;
- 946 Втрати від знецінення запасів;
- 947 Недостачі і втрати від псування цінностей;
- 948 Визнані штрафи, пені, неустойки;
- 949 Інші витрати операційної діяльності.

Первинними документами при відображенні накопичення інших витрат операційної діяльності є накладна, акт про уцінку, інвентаризаційний опис, порівняльна відомість, розрахунок бухгалтерії тощо. Списання інших витрат операційної діяльності на фінансові результати оформлюється довідкою (розрахунком) бухгалтерії.

Таблиця 2.13

Бухгалтерські проводки по рахунку 94 “Інші витрати операційної діяльності”

№	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено витрати по виконанню досліджень та розробок	941 “Витрати на дослідження та розробки”	13 “Знос (амортизація) необоротних активів” 20 “Виробничі запаси”, 22 “МШП” 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” 65 “Розрахунки за соціальним страхуванням”
2	Відображено вартість реалізованої іноземної валюти на дату її реалізації	942 “Собівартість реалізованої іноземної валюти”	33 “Інші кошти”
3	Відображено собівартість реалізованих виробничих запасів, МШП	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	20 “Виробничі запаси” 22 “МШП”
4	Створено резерв сумнівних боргів	944 “Сумнівні та безнадійні борги”	38 “Резерв сумнівних боргів”
5	Відображено втрати від операційних курсових різниць (від зміни курсу валюти за операціями, пов’язаними з операційною діяльністю)	945 “Втрати від операційної курсової різниці”	30 “Готівка” 33 “Інші кошти” 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”, 68 “Розрахунки за іншими операціями”
6	Відображено зменшення сервісної вартості виробничих запасів, МШП, товарів (включено до витрат поточного періоду суму уцінки)	946 “Втрати від знецінення запасів”	20 “Виробничі запаси” 22 “МШП” 28 “Товари”
7	Списано на витрати поточного періоду недостачі виробничих запасів, МШП, готової продукції, товарів	947 “Недостачі і втрати від псування цінностей”	20 “Виробничі запаси” 22 “МШП” 26 “Готова продукція” 28 “Товари”
8	Віднесено на витрати визнані економічні санкції	948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” 64 “Розрахунки за податками та платежами”
9	Відображено витрати, пов’язані з діяльністю житлово-комунальних або обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, санаторіїв та інших закладів оздоровчого і культурного призначення	949 “Інші витрати операційної діяльності”	20 “Виробничі запаси” 22 “МШП” 26 “Готова продукція” 28 “Товари” 64 “Розрахунки за податками та платежами” 66 “Розрахунки за виплатами працівникам” 65 “Розрахунки за соціальним страхуванням”, інші
10	Списано суми витрат за елементами на інші витрати операційної діяльності (для підприємств що використовують рахунки класу 8)	94 “Інші витрати операційної діяльності”	Рахунки класу 8
11	Списано інші витрати операційної діяльності на фінансові результати	791 “Результат операційної діяльності”	94 “Інші витрати операційної діяльності”

Таблиця 2.14

Структура витрат на вирощування кукурудзи
у Приватній торгово-виробничій фірмі „Флоріада”

м. Ланівці Тернопільської області

Показники	2013 рік		2014 рік		Відхилення	
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн.	питома вага, %
Прямі матеріальні витрати – всього, з них:	11827,4	84,8	1132,6	72,2	-10694,8	-12,6
– насіння та посадковий матеріал	1456,5	10,4	328,2	20,9	-1128,3	10,5
– мінеральні добрива	3139,2	22,5	204,8	13,1	-2934,4	- 9,4
– пальне і мастильні матеріали	839,1	6,0	225,1	14,4	-614,0	8,4
– оплата послуг і робіт сторонніх організацій	3680,4	26,4	243,7	15,5	-3436,7	-10,9
– решта матеріальних витрат	2712,2	19,5	96,9	8,3	-2615,3	-11,2
Прямі витрати на оплату праці – всього	533,8	3,8	96,9	6,2	-436,9	2,4
Інші прямі витрати та загальновиробничі витрати – всього, з них:	1585,4	11,4	338,3	21,6	-1247,1	10,2
– амортизація необоротних активів	458,8	3,3	116,5	7,4	-342,3	4,1
– відрахування на соціальні заходи	213,5	1,5	39,5	2,5	174,0	1,0
– решта прямих та загальновиробничих витрат	913,1	6,6	182,3	11,7	-730,8	5,1
Виробнича собівартість	13946,6	100	1567,8	100	-12378,8	×

У структурі виробничої собівартості кукурудзи у Приватній торгово-виробничій фірмі „Флоріада” м. Ланівці Тернопільської області виділяють прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати та загальновиробничі витрати. Найбільша частка припадає на прямі матеріальні витрати – 72,2 % в 2014 році та 84,8 % у 2013 році. Прямі матеріальні витрати включають витрати на насіння та посадковий матеріал, мінеральні добрива, пальне і мастильні матеріали, оплату послуг і робіт сторонніх організацій, інші матеріальні витрати. Серед прямих матеріальних витрат найбільша частка насіння та посадкового матеріалу – 29 % у структурі матеріальних витрат і 20,9 % в структурі виробничої собівартості.

2.2. Облік доходів операційної діяльності

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій призначено рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності".

Рахунки даного класу є тимчасовими і використовуються для накопичення інформації про доходи за звітний період, по закінченні якого сальдо цих рахунків переноситься на рахунок 79 "Фінансові результати".

Тимчасові рахунки розпочинають звітний період із нульового сальдо. Інформація про доходи і витрати в них дає можливість підприємству скласти фінансову звітність.

На рахунках класу 7, крім рахунку 76 "Страхові платежі", протягом звітного періоду по кредиту відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, по дебету - щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунки 70 "Доходи від реалізації" та 71 "Інший операційний дохід" призначені для відображення доходів від операційної діяльності, а рахунки

72 "Дохід від участі в капіталі", 73 "Інші фінансові доходи" – доходів від фінансової діяльності.

Рахунок 74 "Інші доходи" призначений для обліку доходів, пов'язаних передусім з інвестиційною діяльністю та доходів, що виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною або фінансовою діяльністю.

Рахунок 75 "Надзвичайні доходи" призначений, для обліку доходів, які виникли внаслідок надзвичайних подій.

На рахунку 76 "Страхові платежі" узагальнюється інформація про надходження страхових платежів та їх повернення страхувальникам, із щомісячним віднесенням всієї різниці на субрахунок 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг".

Узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суму знижок, наданих покупцям; та про інші вирахування з доходу ведеться на рахунку 70 "Доходи від реалізації". Рахунок 70 "Доходи від реалізації" є тимчасовий, має ознаки пасивного рахунку.

По кредиту рахунку 70 "Доходи від реалізації" на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); суми, які отримуються підприємством на користь комітента, принципала; повернуті перестраховиками частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

Облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

Первинними документами з обліку доходів від реалізації є рахунки-фактури, договори купівлі-продажу, міни, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, прибуткові касові ордери, виписки банку, розрахунки (довідки) бухгалтерії. Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки – виходячи із специфіки діяльності – конкретних потреб, завдань управління та контролю.

Дані по рахунку 70 “Доходи від реалізації” відображаються в журналі 6 та у Звіті про фінансові результати в рядку з відповідною назвою.

Розрахункові документи вважають пред'явленими покупцеві (замовникові) за умови, що це відбулося способом, передбаченим договором (якщо розрахунки здійснюються без участі установ банків) або після подання їх до установи банку (якщо розрахунки здійснюються через установи банків).

Слід зазначити, що проводки стосовно визначення фінансового результату, головний бухгалтер робить в кінці місяця, а проводку на закриття рахунку 791 “Фінансові результати від операційної діяльності” на рахунок 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, роблять взагалі в кінці року. Прийняв таке рішення головний бухгалтер, для зручності складання фінансової та статистичної звітності.

Підприємства зобов'язані забезпечувати належний контроль за своєчасністю і повнотою надходження коштів від покупців і замовників для того, щоб вони оплатили відвантажену (відпущену) їм продукцію (товари), виконані роботи і надані послуги. З цією метою аналітичний облік по рахунку 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, має бути організований у переліку поданих покупцем (замовником) розрахункових документів. Основні бухгалтерські проводки по рахунку 70 “Доходи від реалізації”, наведені в табл. 2.15.

До іншої операційної діяльності належить процес, вибуття будь-якого активу (виробничих запасів, матеріальних цінностей, оборотних активів тощо). У складі інших операційних доходів відображаються всі інші доходи, не пов'язані з реалізацією, до яких, зокрема, належать:

Таблиця 2.15

Субрахунки до рахунку 70 „Доходи від реалізації”

№ субрахунку	Назва	Характеристика
701	Дохід від реалізації готової продукції	Використовують для узагальнення інформації про доходи від реалізованої продукції
702	Дохід від реалізації товарів	Використовують підприємства торгівлі та інші організації для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів
703	Дохід від реалізації робіт і послуг	Використовують підприємства і організації, що виконують роботи чи надають послуги, для узагальнення інформації про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій
704	Вирахування з доходу	По дебету відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. По кредиту субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”
705	Перестраховання	Використовуються при операціях перестраховання

- 1) дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю;
- 2) дохід від реалізації іноземної валюти;

- 3) дохід від реалізації інших оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо);
- 4) дохід від операційної оренди активів;
- 5) дохід від операційної курсової різниці;
- 6) пеня, штрафи, які визнані боржником або щодо яких отримано рішення судових органів про стягнення;
- 7) доходи від відшкодування раніше списаних активів;
- 8) дохід від списання кредиторської заборгованості, що виникла під час операційного циклу, після закінчення строку позовної давності;
- 9) дохід від безоплатно одержаних оборотних активів;
- 10) інші доходи від операційної діяльності.

Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) використовують рахунок 71 "Інший операційний дохід". Рахунок 71 є пасивним, тимчасовим. На рахунку 71 "Інший операційний дохід" ведеться облік доходів операційної діяльності підприємства, крім доходів, які відображаються на рахунку 70 "Доходи від реалізації" і є доходами основної діяльності.

По кредиту рахунку 71 "Інший операційний дохід" відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати". Рахунок 71 "Інший операційний дохід" має наступні субрахунки (табл. 2.17).

Аналітичний облік інших операційних доходів ведеться за видами доходів та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Первинними документами при накопиченні інформації про інші операційні доходи є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладі, платіжні вимоги, акти інвентаризації, виписки банку, довідки і розрахунки бухгалтерії.

Віднесення доходів від операційної діяльності на фінансові результати оформляється розрахунком бухгалтерії.

Таблиця 2.16

Облік доходів від реалізації

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суми податків, одержані у складі доходу від реалізації	70 "Доходи від реалізації"	64 "Розрахунки за податками й платежами"
2	Відображено надходження страхових платежів від страхувальника	70 "Доходи від реалізації"	76 "Страхові платежі"
3	Віднесено на фінансовий результат від реалізації продукції (закриття рахунку 70 наприкінці звітнього періоду)	70 "Доходи від реалізації"	791 "Результат операційної діяльності"
4	Визнано дохід на суму активів переданих як внесок до статутного капіталу або в обмін на довгострокові цінні папери (фінансові інвестиції)	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"	70 "Доходи від реалізації"
5	Отримано основні засоби в обмін на неподібний об'єкт	15 "Капітальні інвестиції"	70 "Доходи від реалізації"
6	На суму одержаної готівки визнано дохід від реалізації	30 "Готівка"	70 "Доходи від реалізації"
7	На суму одержаних у безготівковій формі грошових коштів визнано дохід від реалізації	31 "Рахунки в банках"	70 "Доходи від реалізації"
8	На забезпечення заборгованості покупцем виставлено вексель на суму визнаного доходу від реалізації	34 "Короткострокові векселі одержані"	70 "Доходи від реалізації"
9	Визнано дохід від реалізації іншим дебіторам	37 "Розрахунки з різними дебіторами"	70 "Доходи від реалізації"
10	Визнано дохід від погашення заборгованості з оплати праці у натуральній формі	66 "Розрахунки за виплатами працівникам"	70 "Доходи від реалізації"
11	Віднесення до складу доходу поточного періоду доходів майбутніх періодів, одержаних від реалізації	69 "Доходи майбутніх періодів"	70 "Доходи від реалізації"
12	Списання на рахунок фінансових результатів дебетових оборотів: за наданими після дати реалізації знижками, сумами, продукції або товарами, поверненими покупцями, та іншими сумами, що підлягають виключенню з доходів.	791 "Результат операційної діяльності"	704 "Вирахування з доходу"

Таблиця 2.17

Субрахунки до рахунку 71 "Інший операційний дохід"

№ суб-рахунку	Назва субрахунку	Характеристика
710	Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю	Для узагальнення інформації про доходи від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю
711	Дохід від реалізації іноземної валюти	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації іноземної валюти
712	Дохід від реалізації інших оборотних активів	Для узагальнення інформації про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, МШП тощо)
713	Дохід від операційної оренди активів	Для узагальнення інформації про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства
714	Дохід від операційної курсової різниці	Для узагальнення інформації про доходи від курсових різниць за активами та зобов'язаннями підприємств, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства
715	Одержані штрафи, пені неустойки	Для узагальнення інформації про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування завданих збитків
716	Відшкодування раніше списаних активів	Для узагальнення інформації про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних активів
717	Дохід від списання кредиторської заборгованості	Для узагальнення інформації про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу по закінченні строку позовної давності
718	Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів	Для узагальнення інформації про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів
719	Інші доходи від операційної діяльності	Для узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунку 71 "Інший операційний дохід", зокрема, про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації тощо

Таблиця 2.18

Облік інших операційних доходів

№ оп.	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено суму податків та платежів, отриманих у складі іншого операційного доходу	71 “Інший операційний дохід”	64 “Розрахунки за податками й платежами”
2	Віднесено інший операційний дохід на фінансовий результат	71 “Інший операційний дохід”	79 “Результати діяльності”
3	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості об’єкта основних засобів	10 “Основні засоби”	71 “Інший операційний дохід”
4	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості об’єкта інших необоротних матеріальних активів	11 “Інші необоротні матеріальні активи”	71 “Інший операційний дохід”
5	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості нематеріальних активів	12 “Нематеріальні активи”	71 “Інший операційний дохід”
6	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості довгострокових фінансових інвестицій	14 “Довгострокові фінансові інвестиції”	71 “Інший операційний дохід”
7	Визнано дохід в розмірі справедливої вартості капітальних інвестицій, отриманих в обмін на виробничі запаси	15 “Капітальні інвестиції”	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”
8	Визнано дохід в розмірі справедливої вартості виробничих запасів	20 “Виробничі запаси”	71 “Інший операційний дохід”
9	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості робіт або послуг, що безпосередньо належать до основної діяльності підприємства	23 “Виробництво”	71 “Інший операційний дохід”
10	Визнано дохід у розмірі справедливої вартості готової продукції, виявленої та оприбуткованої в результаті інвентаризації	26 “Готова продукція”	719 “Інші доходи від операційної діяльності”
11	Визнано інший операційний дохід у момент надходження (збільшення) готівкових коштів	30 “Готівка”	71 “Інший операційний дохід”

Продовження таблиці 2.18

12	Визнано іншим операційним доходом заборгованість дебітора, забезпечену короткостроковим векселем	34 “Коротко-строкові векселі одержані”	71 “Інший операційний дохід”
13	Визнано іншим операційним доходом заборгованість покупців або замовників	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”	71 “Інший операційний дохід”
14	Визнано іншим операційним доходом суму, на яку зменшено створений резерв сумнівних боргів	38 “Резерв сумнівних боргів”	71 “Інший операційний дохід”
15	Визнано іншим операційним доходом суму цільового фінансування, що належить до звітного періоду	48 “Цільове фінансування і цільові надходження”	71 “Інший операційний дохід”
16	Визнано іншим операційним доходом зменшення розміру заборгованості перед постачальниками та підрядниками, що виникла в ході операційного циклу підприємства	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	71 “Інший операційний дохід”

У Приватній торгово-виробничій фірмі „Флоріада” м. Ланівці Тернопільської області чистий дохід від реалізації кукурудзи в 2014 році становить 15803,9 тис. грн. Це перевищує показник минулого року на 13412,2 тис. грн. (в 5,6 рази) (табл. 2.19).

Виробнича собівартість реалізованої продукції становить 8250,7 тис. грн. (приріст 5546,9 тис. грн. або 205,1%), повна собівартість реалізованої продукції – 13470 тис. грн. (приріст 9279,1 тис. грн. або 221,4 %).

Валовий прибуток становить в 2014 році 2333,9 тис. грн., в 2013 і 2012 роках Приватна торгово-виробнича фірма „Флоріада” мала збитки від реалізації кукурудзи в сумі 1733 тис. грн. і 1799,2 тис. грн. відповідно.

Всього реалізовано в 2014 році 82970 ц кукурудзи (спільні запаси як урожаю 2014 року, так і урожаю 2013 року).

На кінець 2014 року в Приватній торгово-виробничій фірмі „Флоріада” залишилося 12014 ц кукурудзи на зерно.

Таблиця 2.19

Витрати і доходи
Приватної торгово-виробничої фірми „Флоріада”
при реалізації кукурудзи

Показники	Роки			Відхилення			
	2012	2013	2014	2013/2012		2014/2013	
				грн.	%	грн.	%
У фізичній масі, ц	58354	16370	82970	-41984	-71,9	66600	406,8
Виробнича собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	7586	2703,8	8250,7	-4882,2	-64,3	5546,9	205,1
Повна собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	10683	4190,9	13470	-6492,1	-60,8	9279,1	221,4
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції, тис.грн.	8950	2391,7	15803,9	-6558,3	-73,3	13412,2	560,8
Валовий прибуток від реалізації, тис.грн.	-1733	-1799,2	2333,9	-3532,2	3,8	4133,1	229,7

Якщо на початок 2013 року на балансі Приватної торгово-виробничої фірми „Флоріада” було 13384 ц кукурудзи, то на початок 2014 року – ця сума зросла на 66575 ц і становить 79959 ц. Обсяг продажу в 2014 року становить 84275 ц, що перевищує показник минулого року на 66412 ц (в 4,7 рази).

2.3. Облік фінансових результатів. Особливості визначення фінансових результатів в обліку різних країн

Формування доходів і витрат за видами діяльності і функціями. Фінансові результати за видами діяльності, в результаті яких вони виникають, поділяються на прибуток (збиток) від звичайної діяльності та від надзвичайних подій.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які забезпечують її або які виникають внаслідок здійснення такої діяльності.

Прикладом звичайної діяльності є виробництво і реалізація продукції (робіт, послуг), розрахунки з постачальниками і покупцями, працівниками, банківськими установами тощо. Як супровідні до звичайної діяльності належать такі операції, як переоцінка активів, списання знецінених запасів, курсові різниці, які виникають по валютних операціях, економічні санкції за порушення договірних зобов'язань або податкового законодавства.

Звичайна діяльність поділяється на операційну та іншу (інвестиційну і фінансову). Під операційною діяльністю розуміють основну діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не належать до інвестиційної або фінансової діяльності.

Основна діяльність – це діяльність, пов'язана з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), яка є визначальною метою створення підприємства і забезпечує основну частину його доходу. Так, для виробничих підприємств такою діяльністю є придбання виробничих запасів (сировини, матеріалів, комплектуючих виробів тощо), виготовлення і реалізація готової продукції; для торговельного підприємства – придбання і реалізація товарів і т.д. Витрати, пов'язані з основною діяльністю, розрізняють за функціями: виробництво, збут, реалізація. Вони відображаються, як відомо, на таких рахунках, як 23 «Виробництво», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Виходячи із класифікації доходів і витрат за видами діяльності і функціями і побудована система рахунків бухгалтерського обліку для відображення формування фінансових результатів діяльності підприємства та визначення чистого доходу (прибутку) чи збитку звітного періоду, а також для складання Звіту про фінансові результати. Для узагальнення інформації про фінансові результати від звичайної діяльності і надзвичайних подій Планом рахунків передбачено рахунок 79 «Фінансові результати», який ведеться за субрахунками:

791 «Результат операційної діяльності»,

792 «Результат фінансових операцій»,

793 «Результат іншої діяльності».

По кредиту рахунка 79 «Фінансові результати» та його субрахунків відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, а по дебету – суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, а також належна сума нарахованого податку на прибуток.

По кредиту субрахунка 791 «Результат операційної діяльності» підприємства (установи, організації) відображають суму доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та іншої операційної діяльності в кореспонденції з дебетом рахунків: 70 «Доходи від реалізації» та 71 «Інший операційний дохід».

На дебет субрахунка 791 «Результат операційної діяльності» наприкінці звітного періоду в порядку закриття рахунків списують:

- 1) собівартість реалізованої готової продукції, товарів, послуг (з кредита рахунка 90 «Собівартість реалізації»);
- 2) адміністративні витрати (з кредита рахунка 92 «Адміністративні витрати»);
- 3) витрати на збут (з кредита рахунка 93 «Витрати на збут»);
- 4) належну за даними бухгалтерського обліку суму податку на прибуток від звичайної діяльності (з кредита рахунка 981 «Податки на прибуток від звичайної діяльності»).

Шляхом порівняння на субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» кредитового обороту (загальна сума одержаних доходів від реалізації та інших операційних доходів) з дебетовим оборотом (загальна сума операційних витрат з урахуванням суми податку на прибуток від звичайної діяльності) визначають фінансовий результат (прибуток, збиток) від основної діяльності підприємства.

Визначену суму фінансового результату від операційної діяльності списують на фінансово-результатний активно-пасивний рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» записом:

1) на суму одержаного прибутку:

Д-т рах. 791 «Результат операційної діяльності»

К-т рах. 441 «Прибуток нерозподілений»;

2) на суму збитку:

Д-т рах. 442 «Непокриті збитки»

К-т рах. 791 «Результат операційної діяльності».

Формування фінансових результатів операційної діяльності підприємства в системі рахунків можна відобразити за такою схемою:

Субрахунок 792 «Результат фінансових операцій» призначений для визначення фінансових результатів (прибутку, збитку) від фінансових операцій підприємства за звітний період.

На кредит субрахунка 792 «Результат фінансових операцій» наприкінці звітнього періоду списують: в кореспонденції з дебетом рахунка 72 «Доход від участі в капіталі»; доход від участі в капіталі (доход від інвестицій в асоційовані підприємства, в дочірні підприємства, від спільної діяльності); в кореспонденції з дебетом рахунка 73 «Інші фінансові доходи» інші фінансові доходи (дивіденди, одержані від інших підприємств; відсотки, одержані за облігаціями чи іншими цінними паперами, інші доходи від фінансових операцій).

На дебет субрахунка 792 «Результат фінансових операцій» наприкінці звітнього періоду списують:

а) в кореспонденції з кредитом рахунка 95 «Фінансові витрати» – фінансові витрати (нараховані відсотки за користування кредитами банків, за договорами кредитування, фінансового лізингу; витрати, пов'язані з випуском, утриманням і обігом власних цінних паперів та ін.);

б) в кореспонденції з кредитом рахунка 96 «Втрати від участі в капіталі» – втрати від інвестицій в асоційовані підприємства, від спільної діяльності, від інвестицій в дочірні підприємства тощо.

Фінансовий результат (прибуток, збиток), визначений за даним субрахунка 792 «Результат фінансових операцій» (порівнянням кредитового і дебетового обороту), списується відповідними записами на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

Субрахунок 793 «Результат іншої діяльності» призначений для визначення фінансових результатів іншої звичайної діяльності.

На кредит субрахунка 793 в кореспонденції з дебетом рахунка 74 «Інші доходи» списують доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, від неопераційної курсової різниці, від безоплатно одержаних активів та від іншої звичайної діяльності (зокрема, від списання кредиторської заборгованості по закінченні строку позовної давності та ін.). На дебеті субрахунка 793 «Результат іншої діяльності» в кореспонденції з кредитом рахунка 97 «Інші витрати» списують витрати, які виникли в процесі звичайної діяльності (крім фінансових витрат), але які не пов'язані з виробництвом або реалізацією основної продукції (товарів) та послуг (зокрема, собівартість реалізованих фінансових інвестицій, втрати від неопераційних курсових різниць і від уцінки необоротних активів і фінансових інвестицій та інші витрати звичайної діяльності).

Фінансовий результат (прибуток, збиток), визначений за даними субрахунка 3 рахунка 79 «Результат іншої діяльності», відповідними запасами списується на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Таким чином на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» формуються фінансові результати від усіх видів діяльності підприємства за

звітний період – операційної діяльності, фінансових операцій та надзвичайних подій.

Таблиця 2.20

Визначення фінансового результату від операційної діяльності
Приватної торгово-виробничої фірми „Флоріада”
м. Ланівці Тернопільської області

Показники	2012 рік	2013 рік	2014 рік	Відхилення 2014/2013
Чистий дохід від реалізації продукції	34554	25373	53059	27686
Собівартість реалізованої продукції	32029	25002	33875	8873
Валовий прибуток	2525	371	19184	18813
Інші операційні доходи	15376	6530	30429	23899
Адміністративні витрати	2062	2954	2745	-209
Витрати на збут	109	791	5499	4708
Інші операційні витрати	13352	6831	18534	11703
Фінансовий результат від операційної діяльності	2378	-3675	22835	26510

Фінансовий результат від операційної діяльності в 2014 році у Приватній торгово-виробничій фірмі „Флоріада” м. Ланівці Тернопільської області становить 22835 тис. грн., порівняно з 2013 роком від збільшився на 721,4 % або на 26510 тис. грн. Проте із-за високих фінансових витрат (в сумі 13185 тис. грн.), чистий фінансовий результат до оподаткування становить (-75037) тис. грн. Отже, на підприємстві необхідно розробити комплекс заходів, спрямованих на підвищення ефективності виробництва, зокрема на зменшення виробничих витрат.

Основна функція бухгалтерського обліку полягає у забезпеченні інформацією про результати діяльності господарюючого суб'єкта за будь-який

даний період часу. Така інформація зазвичай виражається величиною прибутку або збитку, відображеною у відповідному звіті. Австралійський фонд науково-дослідних робіт з питань бухгалтерського обліку (далі Айстралійський фонд) визначає в п. 93 Положення про концепції бухгалтерського обліку (ПКБО) результати діяльності як економічні успіхи суб'єкта, що подає звітність, у придбанні ресурсів, ефективності їх використання для досягнення поставлених цілей. Основні фінансові показники результатів діяльності господарюючий суб'єкт відображає у звіті про прибутки та збитки, елементами якого є доходи та витрати.

Визначення прибутку – невід'ємна складова частина облікового процесу. Бухгалтерський прибуток часто використовується як база для розрахунку податку на прибуток, як показник результатів господарської діяльності фірми, як критерій визначення дивідендних виплат, як визначальний фактор при встановленні рівня заробітної плати та винагороди адміністрації.

Ключовими елементами у процесі визначення прибутку є доходи і витрати. У традиційному бухгалтерському обліку існують деякі правила та принципи визначення і оцінки (виміру) доходів, витрат і прибутку. Проте правомірність або адекватність цих правил і принципів у багатьох випадках приймається під сумнів, оскільки більшість їх увійшло до бухгалтерського обліку у різний час для вирішення різних практичних завдань.

У Британському проекті концептуальної основи формально визнається застосування широкого підходу до прибутку в бухгалтерському обліку. Рада зі стандартів фінансового обліку США (РСФО) у 1980 р., зробила спробу розширити межі оцінки (виміру) господарських та комерційних підприємств за допомогою застосування підходу дебіторська/кредиторська заборгованість замість традиційного доходи/витрати, прибуток Рада визначає наступним чином: повний прибуток – це частка власного капіталу (чистих активів) господарюючого суб'єкта за звітний період, що є результатом господарських операцій та подій, не пов'язаних з чистим капіталом власників фірми. Вона включає всі зміни власного капіталу, що відбулися за період, за виключенням

тих, що є наслідком прибутків власників та виплат власникам. Товариство бухгалтерів Нової Зеландії (ТБНЗ) та Австралійський фонд дотримуються аналогічної думки.

У рамках будь-якої концепції прибутку ключовими елементами при визначенні його величини в бухгалтерському обліку є доходи і витрати. Тому щоб розібратися, що означають ці терміни з точки зору обліку Американський інститут бухгалтерів (АІБ) у своєму визначенні, що "дохід виникає в результаті реалізації товарів та надання послуг і платою, що стягується з покупця або одержувачів наданих робіт і послуг". Тут з'являється поняття прибутку як поточного прибутку господарської діяльності. Аналогічне визначення, засноване на прийнятих принципах бухгалтерського обліку, дає Американський Інститут присяжних бухгалтерів (АІПБ). Він припускає величину доходів по "валовому приросту активів та валовому зменшенню кредиторської заборгованості.

РСФО США пропонує визначення доходів, що ґрунтується на найбільш ширшому розумінні прибутку. Він заявляє:

Доходи – це приплив або інше збільшення активів господарюючого суб'єкта і зменшення кредиторської заборгованості, що мала місце протягом звітного періоду як результат відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або інших операцій, які є основою діяльності суб'єкта.

Подібне визначення пропонує Австралійський фонд, з тією різницею, що в п. 95 ПКБО 4 не підкреслюється думка про "операції складають основу діяльності суб'єкта" у ролі джерел доходів.

Що стосується витрат, то хоча в літературі слова "витрати" і "затрати" нерідко використовуються як синоніми, з точки бухгалтерського обліку їх значення різні. Термін "затрати" стосується всякого використання ресурсів, в тому числі щодо придбання активів, термін "витрати" стосується використання лише тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за даний період ставляться у відповідність до доходів. ІПБ США, наприклад, про вказане розмежування каже наступним чином: затрати – величина, що приписується товарам, які отримані. Затрати можна розділити

на нездійснені, які застосовуються для створення майбутніх доходів, і здійснені, тобто які не застосовуються для створення майбутніх доходів і тому вираховуються з доходів нерозподіленого прибутку поточного періоду.

Визначення, дане ІПБ США: "витрати у самому широкому розумінні слова включають всі здійснені витрати, що вираховуються з доходу і відображає традиційну орієнтацію на доходи/витрати. АІПБ під витратами – "валове зменшення активів або валовий приріст кредиторської заборгованості, які виникли у результаті прибутково орієнтованої діяльності підприємства та які визнаються і оцінюються за відповідні загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку".

РСФО США дає визначення витрат: витрати у його трактуванні – це або інше використання активів і/або виникнення кредиторської заборгованості у результаті відвантаження або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших операцій, які є основою діяльності господарюючого суб'єкта.

РСФО США розрізняє витрати і втрати (збитки): втрати (збитки зменшення власного капіталу (чистих активів) у результаті побічних випадкових угод господарюючого суб'єкта і всіх інших операцій, або обставин, що здійснюють на нього вплив протягом періоду, за виключенням виплат власникам. Але у розрахунок прибутку включаються як витрати так і втрати.

Цікаво відзначити, що Австралійський фонд у своєму визначенні прибутку або майбутніх економічних вигод у формі зменшення активів або збільшення кредиторської заборгованості господарюючого суб'єкта, не пов'язані з виплатами власникам і які призводять до зменшення власного капіталу у звітному періоді.

ТБНЗ пропонує точно таке ж визначення витрат. Австралійський фонд і ТБНЗ притримуються широкого підходу до розуміння прибутку і не вважають втрати окремим елементом фінансової звітності, а отже, не розмежовують витрати та втрати.

Витрати нараховуються після визнання доходів згідно принципу відповідності, який говорить, що витрати повинні нараховуватися за той же

період, що й доходи, в якому вони отримані, їх нарахування є складовою частиною розрахунку чистого прибутку.

Порівняльний аналіз елементів витрат в Росії, Угорщині, ЄС та Канаді дозволяє встановити наступні відмінності:

- 1) майже у всіх країнах, у складі елементів витрат виділяються фінансові витрати (відсотки за кредит, банківські платежі тощо), які пов'язані з функціонуванням підприємства в умовах ринкової економіки;
- 2) у країнах ЄС та Канаді до витрат на виробництво включаються податки і такси (податок на додану вартість, патентні платежі тощо), що в умовах ринку також формує суспільно необхідні витрати.

Класифікацію елементів витрат на виробництво, що застосовується в обліку різних країн наведено на рис.2.4.

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про доходи та її розкриття у фінансовій звітності зарубіжних компаній визначаються МСБО 18 “Дохід”, який був переглянутий у 1993 році.

Метою цього стандарту є визначення облікового підходу до доходу, який виникає в результаті певних типів операцій та подій.

Дохід визначено як збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників до власного капіталу. Дохід включає як надходження від основної діяльності підприємства, так і прибуток від інших операцій. Дохід є надходженням, яке виникає в результаті звичайної діяльності підприємства і позначається різними назвами, а саме: реалізація, гонорари, відсотки, дивіденди, роялті тощо. Дохід визначається, коли існує ймовірність припливу на підприємство майбутніх економічних вигод і ці вигоди можна достовірно оцінити.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 окреслює обставини, за яких зазначені критерії будуть отримані, а отже, дохід буде визнаний. Він подає також практичні положення щодо застосування цих критеріїв.



Рис. 2.4. Класифікація елементів витрат на виробництво, що застосовуються в обліку різних країн

Даний стандарт має використовуватися в обліку доходу, який виникає в результаті таких операцій і подій: реалізація товарів; надання послуг; використання активів підприємства іншими сторонами, результатом чого є від-

сотки, роялті та дивіденди. Норми стандарту МСБО 18 не поширюються на дохід, який виникає від операцій, наведених на рис. 2.5.

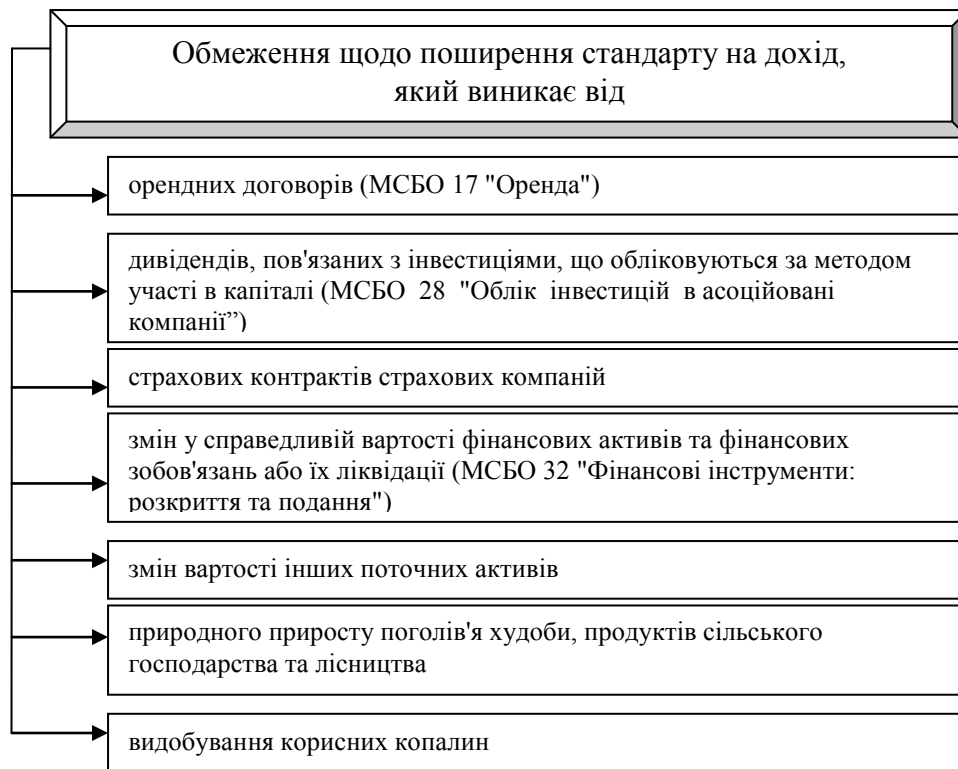


Рис. 2.5. Операції, на які не поширюється МСБО 18 "Дохід"

Відповідно до міжнародних стандартів дохід включає тільки валове надходження економічних вигод, які отримані та підлягають отриманню підприємством на його поточний рахунок. Суми, отримані від імені третіх сторін (такі, як податок з продажу, податки на товари і послуги та податок на додану вартість), не є економічними вигодами, що надходять на підприємство, і не ведуть до збільшення власного капіталу. Отже, вони виключаються з доходу.

Умови визнання та критерії оцінки доходу. Дохід за МСБО 18 оцінюється за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню. В більшості випадків компенсація дається у грошовій формі або у формі грошових коштів, а дохід виражається в тій сумі грошових коштів чи еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню. Проте, в разі відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів справед-

лива вартість компенсації може бути нижчою від номінальної суми грошових коштів, яка була чи буде отримана. Наприклад, підприємство може надати безвідсотковий кредит покупцю або прийняти від покупця у вигляді компенсації за реалізацію товарів вексель до отримання, ставка відсотка якого буде нижчою за ринкову. Коли домовленість фактично є фінансовою операцією, справедлива вартість компенсації визначається шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень із використанням умовної ставки відсотку. Умовна ставка відсотка буде найточніше визначена з двох наведених нижче ставок: домінуючої ставки на подібний інструмент емітента з подібною кредитною ставкою; ставки відсотку, яка дисконтує номінальну суму компенсації інструменту до поточної грошової ціни реалізації товарів чи надання послуг.

Різниця між справедливою та номінальною сумою компенсації визначається як дохід від відсотку.

Коли товари або послуги обмінюються чи підлягають обміну на товари або послуги, які є подібними за характером та вартістю, обмін розглядається як операція, яка не генерує дохід. Це часто відбувається з такими товарами як олія або молоко, коли постачальники обмінюються запасами в різних регіонах для вчасного задоволення попиту в певній місцевості. Коли товари реалізуються або послуги надаються в обмін на неподібні товари чи послуги, обмін розглядається як операція, яка генерує дохід.

Критерії визнання в МСБО 18, як правило, застосовуються окремо до кожної операції. Проте за певних обставин для відображення суті операцій необхідно застосувати критерії визнання до окремих компонентів однієї операції, які підлягають визначенню. Наприклад, коли ціна реалізації продукту включає суму за подальші послуги, яка підлягає визначенню, ця сума підлягає відстроченню і визнається як дохід за період, коли надавалися послуги. І навпаки, критерії визнання застосовуються до двох або більше операцій разом, коли вони пов'язані таким чином, що комерційний ефект не можна зрозуміти без посилання на серію операцій в цілому. Наприклад, під-

приємство може реалізувати товари й одночасно укласти окремий договір на придбання цих товарів пізніше, таким чином спростовуючи суттєвий результат операції, такому випадку обидві операції мають розглядатися разом. Дохід від реалізації товарів має визнаватися в разі задоволення наступних умов (рис. 2.6).

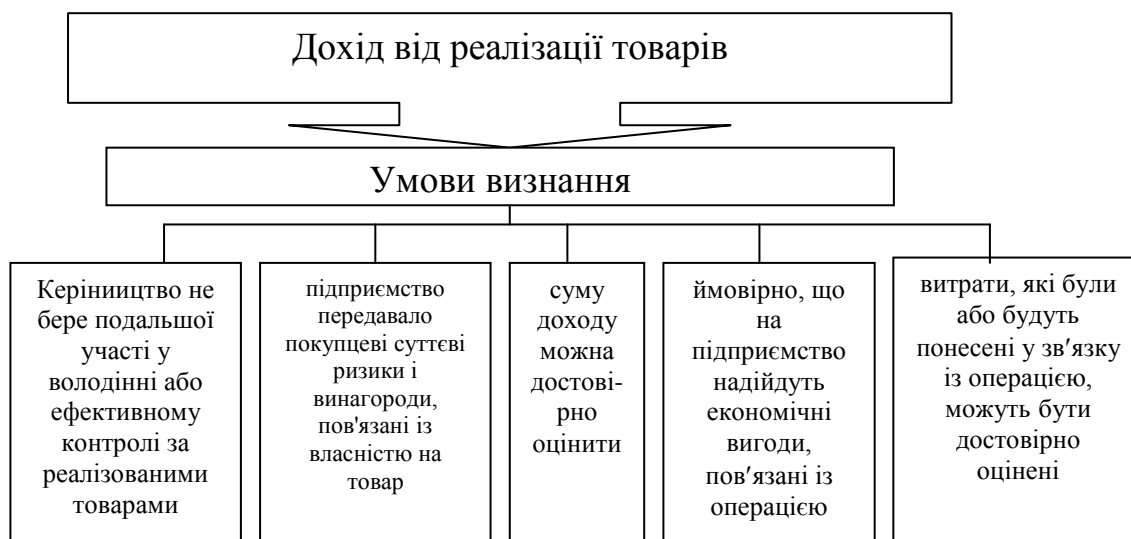


Рис. 2.6. Умови визнання доходу від реалізації товарів згідно Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 18 “Дохід”

Результат операцій від надання послуг може бути достовірно оцінений у разі задоволення наступних умов (рис. 2.7).

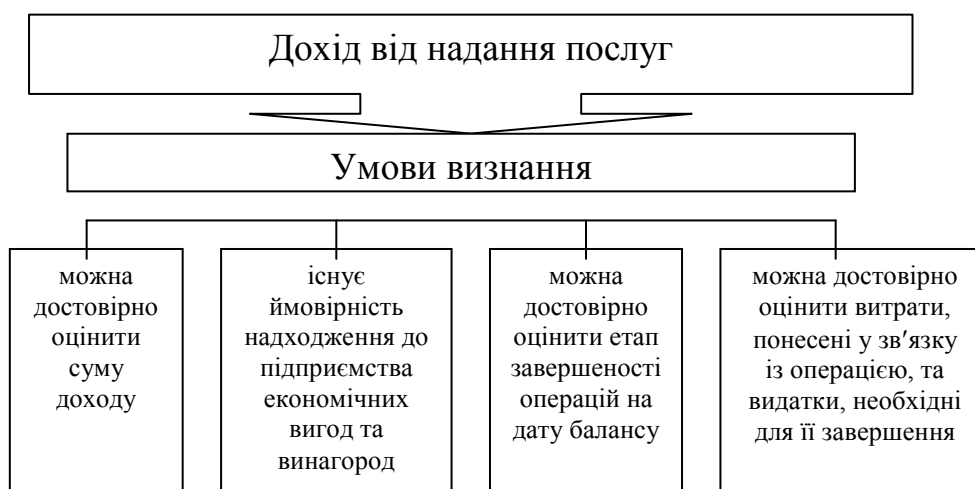


Рис. 2.7. Умови визнання доходу від надання послуг згідно Міжнародного стандарту бухгалтерського обліку 18 “Дохід”

Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути достовірно оцінений, дохід, пов'язаний із операцією, має визнаватися шляхом посилання на той етап завершеності операції, що існує на дату балансу.

Дохід, який виникає в результаті використання іншими підприємствами активів підприємства, що приносять відсотки, роялті та дивіденди, має визнаватися за наступних умов (рис. 2.8).

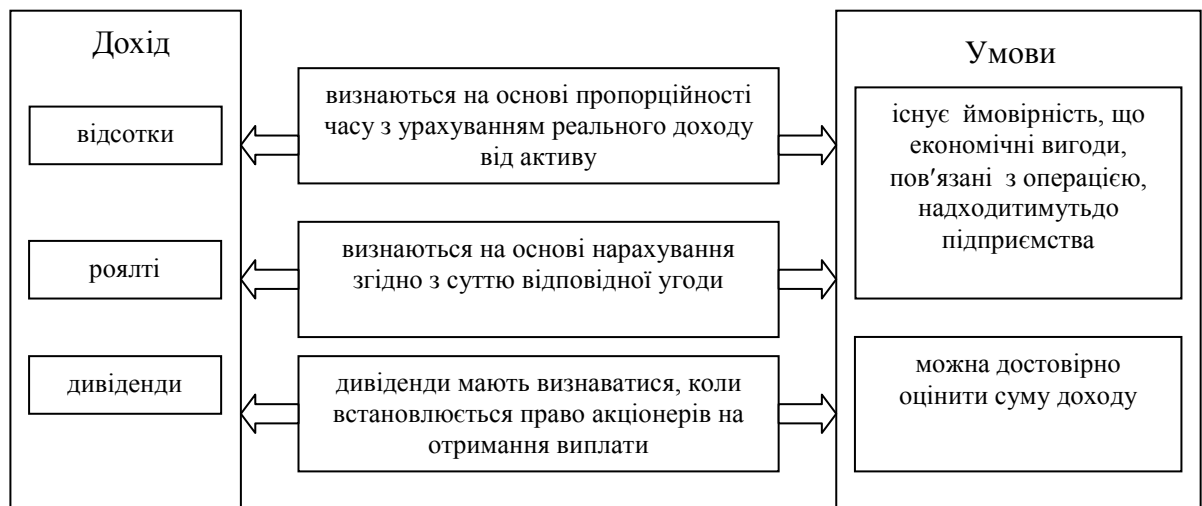


Рис. 2.8. Умови визнання доходу у вигляді відсотків, роялті та дивідендів згідно МСБО 18 “Дохід”

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Між витратами на виробництво, згрупованими за економічними елементами, і витратами в калькуляційному розрізі існує як взаємозв'язок, так і відмінність. Наприклад, до елементу "Матеріальні витрати" включаться всі витрачені на виробництво матеріали, а в собівартості товарної продукції за статтею "Сировина і матеріали" відображаються лише ті з них, які утворюють основу продукції, що виробляється. Матеріали, використані на господарські потреби, утримання і обслуговування обладнання, транспортних засобів включаются в комплексні статті собівартості. В собівартості продукції до окремих статей виділено основну і додаткову заробітну плату тільки виробничих робітників. Інша частина заробітної плати відображається в статтях, що формують виробничу собівартість ("Загальновиробничі витрати", "Втрати від браку" тощо) та у складі витрат діяльності – "Адміністративні витрати", "Витрати на збут".

2. Дохід, пов'язаний з наданням послуг, має визнаватися виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу. Визнання доходу за методом оцінки ступеня завершеності операцій повинен здійснюватися трьома способами: 1) вивчення виконаних робіт; 2) визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повинні бути надані; 3) визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. При цьому сума витрат, здійснених на певну дату, включає тільки ті витрати, які не відображають обсяг наданих послуг саме на цю дату.

3. Відповідно до міжнародних стандартів дохід включає тільки валове надходження економічних вигод, які отримані та підлягають отриманню підприємством на його поточний рахунок. Суми, отримані від імені третіх сторін (такі, як податок з продажу, податки на товари і послуги та податок на додану вартість), не є економічними вигодами, що надходять на підприємство, і не ведуть до збільшення власного капіталу. Отже, вони виключаються з доходу.

РОЗДІЛ 3

ПОСИЛЕННЯ КОНТРОЛЬНИХ ФУНКЦІЙ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА ШЛЯХОМ ЗАСТОСУВАННЯ АУДИТУ

3.1. Вимоги нормативних актів, якими керується аудитор при проведенні аудиту операційної діяльності підприємства

Нормативними актами, якими може керуватися аудитор при перевірці витрат, доходів та фінансових результатів операційної діяльності та які регулюють аудит, є: Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 р. № 3125-ХІІ; Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-ХІІ; Закон України «Про оплату праці», затверджений постановою ВР України від 20.04.1995р. № 144/95-ВР; Кодекс законів про працю України від 10.12.1971 р. № 322-ПІ; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291; Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186; Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 2.07.2001 р. № 189; Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132; Методичні рекомендації по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку // Затвердже-

но наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2000 р. № 356; Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 4.06.2009 р. № 390; Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 року № 879; Податковий кодекс України від 02.12.2010 р.; Положення (стандарт) бухгалтерського обліку // Затверджені відповідними наказами Міністерства фінансів України.

Згідно Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам. Ст. 20 визначено, що аудит проводиться на підставі договору між аудитором та замовником, в якому передбачається предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін.

В цьому Законі вказані права та обов'язки аудиторів і аудиторських фірм. Даним Законом визначена відповідальність аудиторів і аудиторських фірм, господарюючого суб'єкта при проведенні аудиту.

Розділ I «Загальні положення» (ст. 1) визначає такі терміни: активи, бухгалтерський облік, управлінський облік, зобов'язання, економічна вигода, облікова політика, господарська операція, фінансова звітність тощо.

Господарська операція – це дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Витрати звітного періоду визнаються зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, що призводять до зменшення власного капіталу підприємства за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були понесені. Якщо актив забезпечує одер-

жання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами.

Для обліку витрат, що підлягають аудиторській перевірці, застосовуються три варіанти ведення обліку.

Перший варіант передбачає застосування для обліку лише рахунків класу 9 «Витрати діяльності».

Рахунки цього класу застосовуються для узагальнення інформації про витрати звичайної діяльності та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків.

Структура рахунків даного класу збігається з вимогами до визнання складу й оцінки витрат, викладених у П(С)БО 16 «Витрати», затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 28 грудня 1999 року № 318.

За дебетом рахунків класу 9 відображаються суми витрат, а за кредитом – їх списання у кінці звітного року або щомісяця на рахунок 79 «Фінансові результати».

Другий варіант обліку передбачає застосування рахунків класу 8 і 9 одночасно. При другому варіанті обліку рахунки класу 8 є транзитними рахунками, так як вони виконують допоміжну функцію з формування витрат за елементами і відображаються у розділі II «Елементи операційних витрат» Звіту про фінансові результати,

Склад та призначення рахунків класу 8 подані у таблиці 3.1.

За дебетом цих рахунків відображаються суми визначених витрат, за кредитом – списання їх на рахунок 23 “Виробництво”, які прямо відносяться до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до витрат допоміжних виробництв, або на рахунки класу 9: витрат, що відносяться на рахунок 91 "Загальновиробничі витрати" (загальновиробничі витрати); на рахунок 92 "Адміністративні витрати" (адміністративні витрати); на рахунок 93 "Витрати на збут" (витрати на збут) та на рахунок 94 "Інші витрати операційної діяльності" (інші операційні витрати).

Таблиця 3.1

Склад та призначення рахунків класу 8

Код рахунка	Назва рахунка	Призначення рахунків за звітний період
80	Матеріальні затрати	Надається інформація про матеріальні затрати
81	Витрати на оплату праці	Надається інформація з оплати праці
82	Відрахування на соціальні заходи	Надається інформація про витрати та відрахування на соціальні заходи
83	Амортизація	Надається інформація про нараховану суму амортизації основних засобів, необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів
84	Інші операційні витрати	Надається інформація для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8
85	Інші витрати	Надається інформація для обліку витрат, що не відображаються на інших рахунках класу 8

Третій варіант обліку витрат передбачив застосування рахунків класу 8. Даний варіант обліку застосовують підприємства малого бізнесу та організації, робота яких не спрямована на ведення комерційної діяльності.

За дебетом рахунків класу 8 відображаються суми витрат, а за кредитом списання їх на рахунок 79 "Фінансові результати".

Призначення та склад рахунків класу 8 наведено в табл. 3.2.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» і Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» до витрат, пов'язаних зі зменшенням економічних вигод (активів) або збільшенням зобов'язань протягом облікового періоду відносяться:

Таблиця 3.2

Призначення та склад рахунків класу 8
(при застосуванні рахунків класу 8)

Код рахунків	Назва рахунків	Призначення рахунків за звітний період
80	Матеріальні затрати	Для узагальнення інформації про матеріальні витрати в розрізі субрахунків, що відкриваються на кожний вид матеріальних витрат
81	Витрати на оплату праці	Для узагальнення інформації про витрати на оплату праці
82	Відрахування на соціальні заходи	Для узагальнення інформації про витрати на соціальні заходи по кожному субрахунку на конкретний вид соціальних відрахувань
83	Амортизація	Для узагальнення інформації по нарахованій сумі амортизацій основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних активів
84	Інші операційні витрати	Для обліку операційних витрат, що не відображаються на інших рахунках 8 класу
85	Інші витрати	Для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність, а також надзвичайних витрат

1) витрати, що зменшують активи: по списанню сировини, матеріалів на виробництво, для ремонту обладнання та на адміністративні потреби; витрати від знецінення запасів; нестачі запасів; нарахування амортизації; списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП та інших нематеріальних активів, що стали непридатними і не використовуються; визнані економічні санкції; нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості;

2) витрати, що збільшують зобов'язання: заробітна плата; податки, збори, обов'язкові платежі; відрахування на обов'язкове та добровільне

страхування; транспортні витрати; послуги сторонніх організацій; оренда, витрати зв'язку, послуг з реклами, інші витрати, пов'язані зі збільшенням зобов'язань.

Особливістю нових Національних стандартів є те, що всі витрати, пов'язані зі звітним періодом, відносяться до витрат даного періоду.

Зовсім новими є: «Методичні рекомендації по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку», які спрямовані на узагальнення у реєстрах бухгалтерського обліку подвійного запису інформації про наявність і рух активів, капіталу, зобов'язань та факти фінансово-господарської діяльності підприємств і організацій та інших юридичних осіб.

При перевірці обліку витрат операційної діяльності, перш за все слід детально ознайомитись з Планом рахунків, де слід визначитись на якому саме рахунку обліковуються ці витрати, а також із Інструкцією по застосуванню Плану рахунків. Інструкція визначає, з якими рахунками буде кореспондуватися даний рахунок і яким чином. Для обліку витрат виробничої діяльності План рахунків передбачає 8 клас рахунків (з 80 до 85 рахунку), який розрізняє витрати за економічними елементами, що несе в собі невідповідність з класифікацією витрат за економічними елементами П (С) БО 16 «Витрати», який класифікує їх на 5 економічних елементів.

Отже, наступним нормативним актом, який необхідний аудиторю, є П(С) БО 16 «Витрати». Він дає визначення категорії «витрати», класифікує їх за різними ознаками та визначає ведення їх обліку.

Згідно цього Положення витрати – це зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу.

Основним нормативним документом регулювання оплати праці є Кодекс законів про працю України. Він дає визначення заробітної плати, визначає системи оплати праці на підприємствах, установах, організаціях та визначає випадки, в яких надаються різні доплати та інше. Згідно Кодексу, заробітна плата – це винагорода, обчислена, як правило, у грошовому виразі, яка за трудовою угодою власником або уповноваженим ним органом

виплачується робітнику за виконану роботу. Це визначення відрізняється від визначення заробітної плати, яке дає П (С)БО 16 «Витрати», а саме:

Оплата праці – це заробіток, розрахований, як правило, у грошовому вимірнику, який відповідно до трудової угоди власник або уповноважений ним орган виплачує за виконану роботу або надані послуги.

Не менш важливим є Закон України «Про оплату праці», який визначає, що таке заробітна плата, а також регулює її виплату. Цей Закон визначає економічні, правові та організаційні засади оплати праці працівників, які перебувають у трудових відносинах на підставі трудового договору з підприємствами та сфери державного і договірною регулювання оплати праці і спрямований на забезпечення відтворювальної і стимулюючої функції заробітної плати. Документом, який визначає склад фонду оплати праці, є Інструкція зі статистики заробітної плати. Інструкція визначає склад інших виплат, що не входять до Фонду оплати праці.

3.2. Організація і методика аудиту витрат операційної діяльності

Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю. До основної діяльності відносяться операції, що пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частину доходу. Процес діяльності виробництва охоплює період з купівлі товарів в одному звітному періоді, а закінчується в іншому. Собівартість виробленої продукції відображає всі сторони основної діяльності підприємства.

Собівартість продукції (робіт, послуг) – це витрати підприємства, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції, виконанням робіт, послуг. Величина даного показника суттєво впливає на кінцевий результат, тому аудиту собівартості основної діяльності приділяється велика увага.

Аудиторська перевірка собівартості продукції здійснюється на рахунок 901 «Собівартість реалізованої продукції».

Завданнями аудиту витрат на виробництво і собівартість продукції є: законність віднесення витрат до валових витрат; перевірка обґрунтованості формування витрат виробництва за елементами та калькуляційними статтями в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності; повнота і правильність включення витрат у собівартість продукції; обґрунтованість кошторисів витрат, планових калькуляцій і норм витрат сировини та матеріалів; правильність відображення у витратах втрат від браку; перевірка суми витрат віднесеної на незавершене виробництво; повнота віднесення сум до виробничої собівартості прямих виробничих витрат і розподілених загальновиробничих витрат; аудит визначення складу змінних і постійних загальновиробничих витрат і їх розподіл; організація і ведення кількісного обліку в незавершеному виробництві; достовірність розподілу вартості послуг допоміжного виробництва.

Джерелами інформації для аудиту затрат виробництва і собівартості продукції є:

1) первинні документи: лімітно-забірні картки (на одне найменування та багаторазовий відпуск) форма № М-8; лімітно-забірні картки (для багаторазового відпуску двох-п'яти найменувань матеріалів) форма № М-9; картки складського обліку матеріалів (форма № М-17); накладна-вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів форма № М-11; журнал обліку вантажів, що надійшли, форма № М-1; видані доручення форма № М-2;

2) документи по нарахуванню оплати праці: розрахунково-платіжна відомість форма № П-49; розрахункова відомість форма № 50 та форма № 51; платіжна відомість форма № П-53; особливий рахунок форма № П-54; накопичувальна картка обліку заробітної плати форма № П-56; журнали № 1 - № 7; відомості до журналів; аналітичні групування витрат на виробництво за видами продукції; відомість обліку залишків матеріалів на складах форма № М-14; Головна книга, баланс.

Аудит собівартості продукції здійснюють різними методами і прийомами. Аудитор перевіряє, перш за все, порядок обліку собівартості продукції на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» та її склад.

Собівартість реалізованої продукції складається з: виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду; нерозподілених постійних загальновиробничих витрат; понаднормованих виробничих витрат. При аудиторській перевірці слід звернути увагу на склад виробничої собівартості готової продукції. При цьому необхідно перевірити прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, розподілені загальновиробничі витрати, що обліковуються на рахунку 23 «Виробництво».

Аудитору необхідно перевірити сальдо цього рахунку на кінець звітного періоду, на якому відображається сума витрат, що відноситься до незакінченої виробництвом готової продукції.

У процесі перевірки з'ясовуються аудитором складові витрат, що відображаються на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» та їх розподіл.

Склад загальновиробничих витрат наведено на рис. 3.1.

Аудитор повинен з'ясувати при перевірці порядок розподілу загальновиробничих постійних та змінних витрат.

Слід пам'ятати, що постійні витрати суттєво не змінюються при зміні обсягу виготовленої продукції, а змінні витрати змінюються прямо пропорційно зміні обсягу виробництва.

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» змінні загальновиробничі витрати відносяться на собівартість продукції з використанням бази розподілу (заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат), виходячи із фактичної потужності звітного періоду. Це значить, що змінні загальновиробничі витрати повністю включаються до складу виробничої собівартості готової продукції, що підлягають детальній перевірці її складу та обліку.

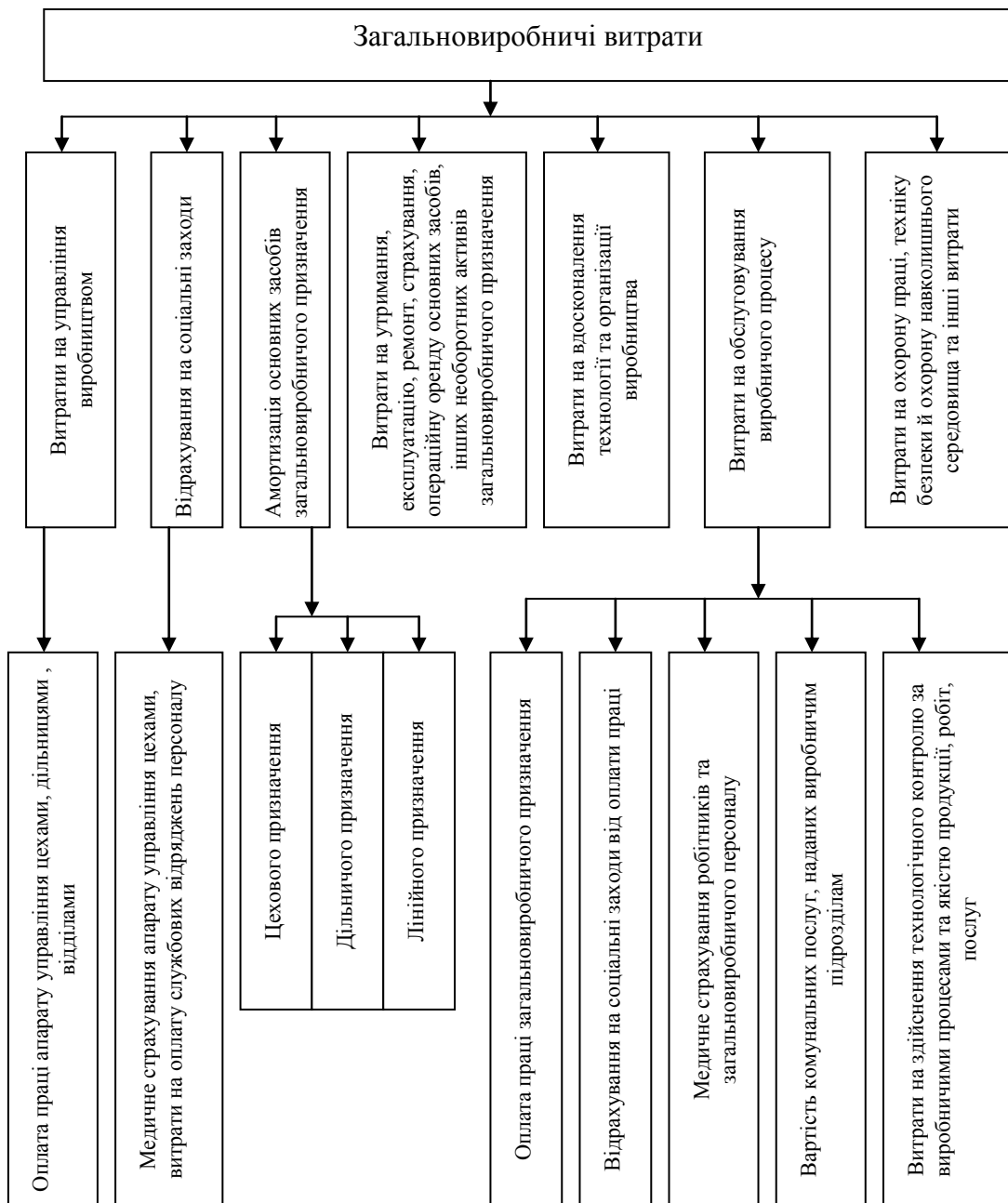


Рис. 3.1. Склад загальновиробничих витрат

Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат) при нормальній виробничій потужності. Аудитору слід перевірити розрахунки, на яких розподіляються ці витрати та відображаються у бухгалтерському обліку.

Застосування бази розподілу при нормальній потужності означає, що постійні загальновиробничі витрати включаються до складу виробничої

собівартості продукції в повному обсязі тільки у випадку, коли фактичний обсяг виробництва дорівнює або перевищує нормальну потужність.

Необхідно знати, що нормальна виробнича потужність – це очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Аудитор повинен пам'ятати, що при нижчому фактичному обсягу виробництва від очікуваного середнього рівня виробництва, до складу виробничої собівартості продукції включається лише частина постійних загально-виробничих витрат, а нерозподілені витрати визнаються витратами звітного періоду, у якому вони виникли і включаються до собівартості реалізованої продукції, що є економічно обґрунтованим, оскільки виробнича собівартість продукції не повинна підлягати різким коливанням, а витрати не занижуються, а відображаються в понесеному періоді.

Виходячи із цього, аудитор повинен при аудиті собівартості реалізованої продукції перевірити виробничу собівартість реалізованої готової продукції і нерозподілені загально-виробничі витрати.

При аудиті витрат виробничої діяльності потрібно перевірити правильність оцінки залишків незавершеного виробництва, які оцінюються за фактичною виробничою собівартістю. Якщо на підприємстві виробляється значне масове виробництво виробів (деталей) оцінка здійснюється за нормативною собівартістю. Аудитору необхідно перевірити також правильність включення в оцінку залишків незавершеного виробництва та відповідної частки загально-виробничих витрат.

Аудиторській перевірці підлягає порядок документального оформлення витрат виробництва на підприємстві, ведення кількісного обліку в незавершеному виробництві. Аудит правильності відображення витрат виробничого характеру здійснюється як у кількісному, так і у вартісному виразі, при цьому з'ясовуються аудитором суми витрат щодо відходів, які підлягають поверненню, відображенню їх в обліку, відпуску відходів «на сторону» в

порівнянні з переробкою їх на підприємстві. Аудитор повинен перевірити в інвентаризаційних описах кожного цеху відображення фактичних залишків деталей на стадії їх обробки чи ступеню їх готовності, правильність віднесення витрат за періодами, в яких вони проведені.

Аудиторською перевіркою встановлюється правильність складання бухгалтерських записів на кореспондуючих рахунках, які відображають витрати і собівартість продукції та їх реальність. Результати перевірки кореспонденції господарських операцій з обліку витрат виробничої діяльності аудитор повинен відобразити в робочому документі.

Важливим аспектом аудиту є також калькулювання собівартості продукції. При аудиторській перевірці необхідно визначити сукупність витрат на виробництво продукції, правильність їх розподілу між готовою продукцією і незавершеним виробництвом, а також відхилення за статтями калькуляції та елементами витрат, відображених в нормативній і фактичній калькуляції собівартості продукції.

У процесі перевірки з'ясовується списання транспортно-заготівельних витрат, що відносяться на окремі рахунки і до видів продукції, які калькуються, так як неправильне їх списання призводить до неповного відображення собівартості продукції та визначення кінцевого фінансового результату. Завданням аудитора є також перевірка витрат від виконання робіт і надання послуг.

Аудит, пов'язаний з такими видами діяльності, здійснюється на рахунку 23 «Виробництво» і 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг».

Аудиторська перевірка цих витрат пов'язана з виробництвом і їх реалізацією. Відмінністю є те, що в обліку не використовується рахунок 26 «Готова продукція», тому не підлягає аудиторській перевірці.

При перевірці витрат від виконання робіт і послуг аудитор повинен звернути увагу на правильність відображення їх в обліку (в первинних та зведених документах та в регістрах бухгалтерського обліку).

На суму списаних витрат і послуг складається бухгалтерська проводка, що відображається по дебету рахунку 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», а по кредиту – рахунку 23 «Виробництво».

У процесі операційної діяльності виникають витрати, які не включаються до собівартості реалізованої продукції.

До складу цих витрат згідно П(С)БО 16 «Витрати» відносяться: адміністративні витрати; витрати на збут та інші операційні витрати. Всі ці витрати підлягають аудиторській перевірці.

При аудиторській перевірці адміністративних витрат на першому етапі аудитор повинен з'ясувати їх склад.

Склад адміністративних витрат наведено на рис. 3.2.

На другому етапі аудитору необхідно перевірити правомірність відображення адміністративних витрат на рахунку 92 «Адміністративні витрати», на якому за дебетом відображається сума визнаних витрат, а за кредитом – її списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

На даному етапі аудитору потрібно перевірити правомірність аналітичного обліку адміністративних витрат.

Перевірка записів на дебеті рахунку 92 «Адміністративні витрати» здійснюється на основі наступних документів: відомості з нарахування заробітної плати адміністративно-управлінському персоналу, нарахувань на заробітну плату, платежів, розрахунки амортизації основних засобів і нематеріальних активів, рахунки орендодавців на орендну плату за приміщення офісів тощо. Перевірку відображення господарських записів адміністративних витрат у бухгалтерському обліку наведено у робочому документі аудитора.

На останньому етапі перевірки аудитор за результатами таблиці з'ясовує недоліки, узагальнює їх і відображає в аудиторському висновку.

Аудиторській перевірці підлягають витрати на збут готової продукції, що облічуються на рахунку 93 «Витрати на збут». Ці витрати на протязі звітного періоду (місяця) відображаються за дебетом рахунку 93 «Витрати

на збут», а за кредитом даного рахунку витрати списуються (у кінці звітнього періоду) на рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

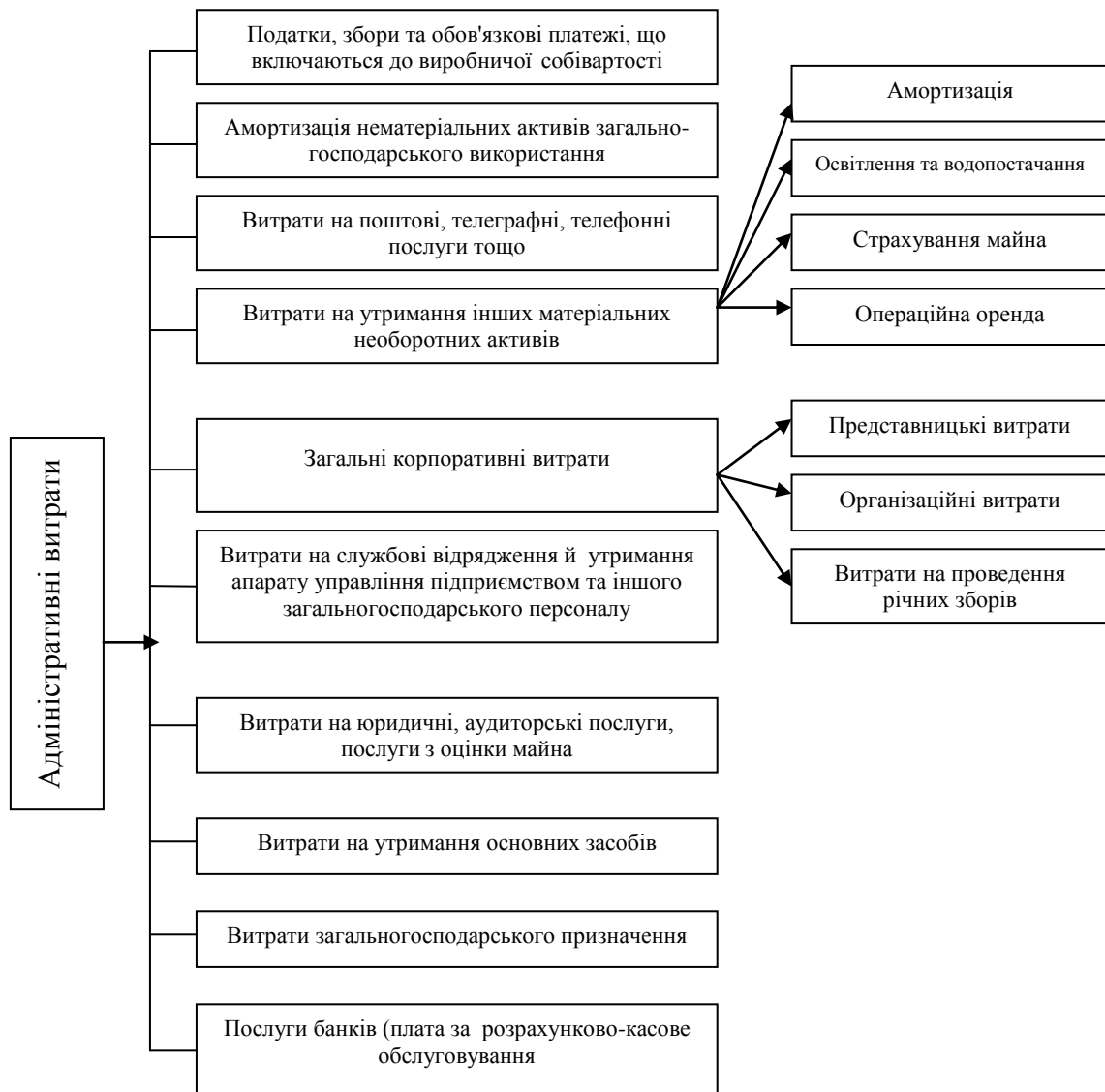


Рис. 3.2. Склад адміністративних витрат

Методика аудиту витрат на збут аналогічна аудиторській перевірці витрат за рахунком 92 «Адміністративні витрати», але має деякі особливості. Витрати на збут відносяться до операційних витрат. Аудит цих витрат здійснюється по кожному елементу витрат.

Склад витрат на збут матиме такий вигляд (рис. 3.3).

Наступним етапом перевірки витрат на збут готової продукції є аналітичний облік. Аналітичний облік ведеться за наступними статтями: витрати,

пов'язані з транспортуванням продукції; витрати на сплату мита; витрати на рекламу і перепродажну підготовку товарів; інші витрати, пов'язані з реалізацією продукції.

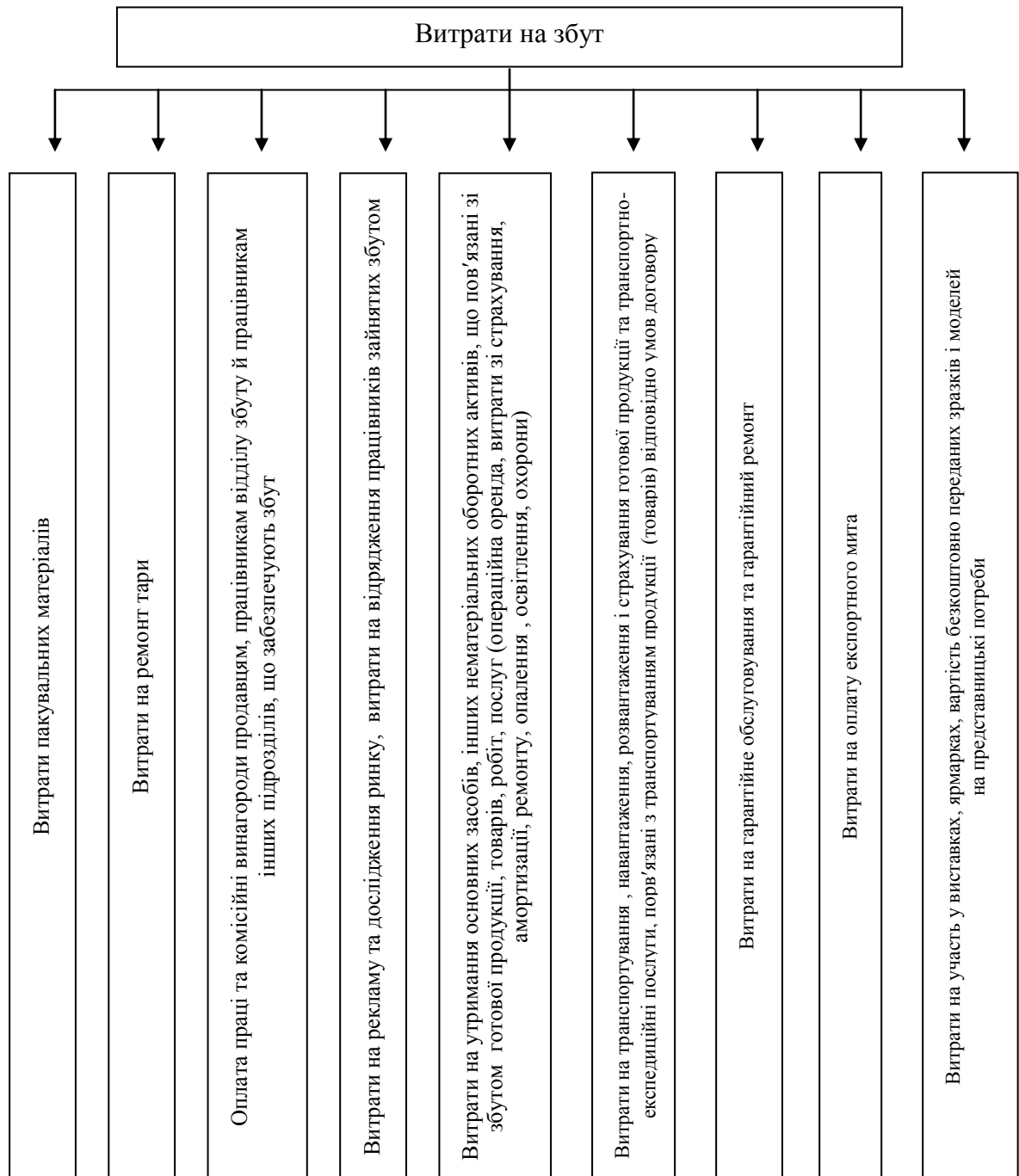


Рис. 3.3. Склад витрат на збут готової продукції, робіт, послуг

Перевіркою з'ясується правомірність витрат, віднесених до кожної статті аналітичного обліку.

На останньому етапі аудиторської перевірки необхідно з'ясувати аудиторю правильність відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, пов'язаних з витратами на збут готової продукції (товарів), робіт і послуг. Результати перевірки аудитор повинен відобразити в аудиторському висновку.

Наступним етапом аудиту є перевірка інших операційних витрат. Облік цих витрат ведеться на рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" у розрізі субрахунків:

940 "Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю";

941 "Витрати на дослідження та розробки";

942 "Собівартість реалізованої іноземної валюти";

943 "Собівартість реалізованих виробничих запасів";

944 "Сумнівні та безнадійні борги";

945 "Втрати від операційної курсової різниці";

946 "Втрати від знецінення запасів";

947 "Нестачі і втрати від псування цінностей";

948 "Визнані штрафи, пені, неустойки";

949 "Інші витрати операційної діяльності".

За дебетом інших операційних витрат відображаються суми визнаних витрат, за кредитом – їх списання на рахунок 791 "Результат операційної діяльності".

По-перше, аудитору потрібно перевірити первинні документи з визнання інших операційних витрат та їх списання.

По-друге, необхідно здійснити перевірку правомірності відображення господарських операцій інших операційних витрат, що обліковуються на рахунку 94 "Інші витрати операційної діяльності" .

На останньому етапі аудитор узагальнює результати перевірки, робить висновки та відображає їх в аудиторському висновку.

3.3. Загальні принципи та варіанти організації й методики аудиту доходів і фінансових результатів

Аудит реалізації, доходів і фінансових результатів включає перевірку: виконання передбаченого обсягу реалізації продукції за асортиментом та якістю; своєчасність та правомірність складання первинних документів, які відображають відвантаження продукції; визнання доходу і результатів діяльності; правильність визначення цін на реалізовану продукцію; своєчасність надходження виручки підприємству; збереження готової продукції та правильність її оприбуткування і списання; відповідність фактичних залишків готової продукції на складі та в бухгалтерії; визначення результатів діяльності; правомірність застосування рахунків бухгалтерського обліку для відображення доходів і фінансових результатів.

Джерелами інформації для аудиту реалізації продукції, визнання доходу та результату діяльності є: первинні документи на відвантаження та видачу зі складу продукції і цінностей (рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, вимоги, податкові накладні, приймально-здавальні акти), реєстри документів по реалізації продукції і послуг, облікові реєстри по рахунках 26 «Готова продукція», 27 «Продукція сільськогосподарського виробництва», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 75 «Надзвичайні доходи», 94 «Інші операційні витрати», й 90 «Собівартість реалізованої продукції», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 79 «Фінансові результати», журнали № 3, № 5, № 6, Головна книга, книга обліку придбання товарно-матеріальних цінностей та книга обліку продажу товарно-матеріальних цінностей, які введені в 1997 році Державною податковою адміністрацією.

На першому етапі аудиторської перевірки слід з'ясувати порядок оцінки готової продукції. Цьому питанню значна увага приділена П(С)БО 9. Згідно з даним Положенням оцінку готової продукції потрібно розглядати

за її окремими видами на наступних етапах руху: при надходженні; при вибутті; на дату складання звітності.

При надходженні або виробленні готова продукція повинна зараховуватися на баланс підприємств за первісною вартістю, яка складається із суми фактичних витрат на її придбання або виготовлення. При цьому аудитор слід перевірити витрати, що формують первісну вартість продукції (перелік витрат, передбачений Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси»).

Оцінка вибуття продукції і залишків здійснюється за її фактичною вартістю. Але в результаті використання цього методу однакові запаси можуть обліковуватися за різною вартістю, що не завжди зручно для підприємства. До них відноситься: метод середньозваженої собівартості, метод ФІФО, метод оцінки за цінами продажу, метод оцінки запасів на дату балансу, оцінка за нормативною виробничою собівартістю і за вільними ринковими цінами.

Враховуючи різні методи застосування оцінки готової продукції аудитор повинен перевірити на підприємстві реальність їх застосування та правомірність розрахунку цін на готову продукцію.

На другому етапі аудитор необхідно перевірити правильність обліку руху готової продукції на складі.

Важливо встановити правильність відображення й обліку відвантаженої готової продукції, визначення доходу від реалізації та фінансового результату діяльності підприємства. Фактичний обсяг відвантаженої продукції встановлюється аудитором за даними журналу № 6 та відомості до нього. При перевірці визначається відповідність даних в цілому по підприємству і в розрізі окремих покупців. При невідповідності даних по відвантаженій продукції з'ясовуються причини, які знаходять відображення в робочому документі аудитора. Аналітична відомість використовується для визначення виручки по оплаті відвантаженої продукції. Вона призначена для групування розрахункових документів на відпущену готову продукцію зі складу та суми їх оплати.

Відомість використовується для визначення суми доходу по оплаті відвантаженої продукції і призначена для нагромадження і групування розрахункових документів на відпущену продукцію.

По кожному документу, що фіксує відвантаження продукції, відображається сума його оплати.

Для визначення фінансового результату діяльності необхідно дотримуватися принципів визнання доходів, а саме: нарахування, відповідності, періодичності.

Принцип нарахування передбачає відображення результатів господарських операцій у тому звітному періоді, в якому відбувається господарська операція, не враховуючи моменту отримання чи сплати грошових коштів, оскільки не завжди оплата грошових коштів збігається по звітних періодах з моментом здійснення господарської операції.

Даний принцип застосовується в поєднанні з принципом відповідності, який полягає у порівнянні доходів і витрат звітного періоду, тобто якщо визнається підприємством дохід від реалізації готової продукції в момент відвантаження її покупцям, то одночасно необхідно визнати собівартість продукції.

Для визначення фінансового результату, виходячи з принципу періодичності, доходи розподіляються по звітних періодах.

Звітним періодом є календарний рік.

Доходи і фінансові результати діяльності підприємства визначаються наростаючим підсумком за звітний період.

Завдання аудитора – визначення доходу в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності за видами діяльності, що забезпечить підставу для подальшого аналізу роботи підприємства та прийняття управлінських рішень. Складові доходи кожної групи регламентуються Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Аудитор повинен з'ясувати визнання доходів від звичайної діяльності (доходи від операційної діяльності, доходи від фінансових операцій та дохо-

ди від іншої звичайної діяльності) та доходи від надзвичайних подій, а також правомірність визначеним в обліку фінансових результатів за кожним видом діяльності.

Для цього аудиторю потрібно зіставити суму доходів та витрат звітного періоду та перевірити визначення кінцевого фінансового результату діяльності підприємства за звітний період. Результати перевірки необхідно відобразити в робочому документі.

Організація аудиту повинна формуватися на основі внутрішніх вимог підприємства: для кожного об'єкту, що підлягає обліку та аудиту (доходу, фінансового результату) формується перелік питань; з метою досягнення підприємством встановлення параметрів розробляються рекомендації; здійснюється оцінка одержаних результатів за даними аудиторської перевірки; забезпечується розробка рекомендацій щодо ліквідації на підприємстві негативних явищ.

Основним принципом реалізації вимог аудиту є попередження недостовірної інформації, зловживань щодо обліку доходів та фінансових результатів. Це обумовлює структуру і напрямки аудиторської перевірки.

Аудит доходів і фінансових результатів операційної діяльності проводиться згідно наступних напрямків (стадій).

На першій стадії аудиту доходу і фінансових результатів аудитор повинен розглянути: забезпечення реальності ведення обліку за напрямками діяльності підприємства; дотримання необхідних процедур організації здійснення господарських операцій щодо доходів і фінансових результатів; дотримання вимог до складання первинних та зведених документів, що забезпечує наявність доказів про їх здійснення; використання та збереження бухгалтерської документації з обліку доходів і фінансових результатів від усіх видів діяльності згідно «Положення про документальне забезпечення записів бухгалтерського обліку».

Ретельне вивчення вищезазначених питань дасть змогу аудиторю визначити думку про стан господарських операцій по визнанню доходів та відображенню фінансових результатів по кожному напрямку господарської

діяльності, встановленню недоліків в їх організації та можливі напрямки ліквідації порушень і зловживань.

Друга стадія аудиту з обліку доходів та фінансових результатів від реалізації готової продукції передбачає перевірку відображення господарських операцій на рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та списання чистого доходу в кінці звітнього періоду на рахунок 791 «Результат операційної діяльності».

Третя стадія перевірки визначає правильність та достовірність заповнення та відображення в обліку господарських операцій в первинних та зведених документах (рахунках-фактурах, товарно-транспортних накладних, податкових накладних тощо).

На наступній стадії аудиту необхідно перевірити порядок відображення господарських операцій з обліку доходів і фінансових операцій по реалізації готової продукції. Якщо реалізація продукції здійснювалася на умовах попередньої оплати, необхідно перевірити бухгалтерські записи.

Перевірка операцій з обліку доходів від реалізації товарів проводиться на четвертій стадії аудиту. При цьому встановлюється, на якому рахунку повинен відображатися дохід від реалізації товарів (702 «Дохід під реалізації товарів»), за яким методом він визначається. Необхідно пам'ятати, що дохід від реалізації товарів визначається в момент відвантаження готової продукції покупцям і виникнення дебіторської заборгованості.

Наступна стадія аудиту передбачає перевірку правомірності відображення господарських операцій по обліку доходів від реалізації товарів та фінансових результатів в оптовій торгівлі на рахунках бухгалтерського обліку.

На п'ятому етапі перевірки слід перевірити правомірність відображення суми доходу від виконання робіт (науково-дослідних, проектних) і надання послуг (ремонт взуття, побутової техніки), виходячи із ступеня завершеності операцій з їх надання на дату балансу.

Перш за все, аудитору потрібно з'ясувати при перевірці умови визнання доходу від надання послуг за звітний період та метод нарахування обсягу їх

виконання. При невизначеному обсягу виконання застосовується метод рівномірного нарахування, при визначеному – метод поетапного закінчення. Методом поетапного закінчення визначається огляд виконаних робіт: співвідношення виконаних робіт на дату балансу до загального їх обсягу за договором; співвідношення фактично понесених витрат на дату балансу до їх оціненої загальної суми.

Аудитор повинен перевірити також отримані суми цільового фінансування. Якщо сума даного фінансування не буде отримана, вона не визнається доходом. У випадку отримання цільового фінансування, як компенсації витрат, що понесло підприємство, визнається доходом того періоду, в якому виникла дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

Ретельно перевіряється аудитором за дебетом і кредитом субрахунок 703 „Дохід від реалізації робіт і послуг”. Структура цього субрахунку аналогічна рахунку доходів, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції. Суттєвою особливістю є те, що в обліку робіт і послуг звичайно не використовується рахунок 26 “Готова продукція”.

Значна увага повинна приділятися при проведенні аудиту доходів від виконання робіт і надання послуг відображенню господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Загальну схему відображення результату операційної діяльності наведено на рис. 3.4.

Наступна стадія аудиторської перевірки – дохід, який виникає у результаті використання активів іншими сторонами.

Аудитор повинен перевірити дохід, що визнається у вигляді процентів, роялті та дивідендів. Дохід, як проценти, визнається у звітному періоді до якого він відноситься.

Проценти – це плата за використання грошових коштів або сум, що заборговані підприємству. Процентами визнаються отримані від покупця кошти за відстрочку платежу навіть у формі збільшення відпускної ціни.

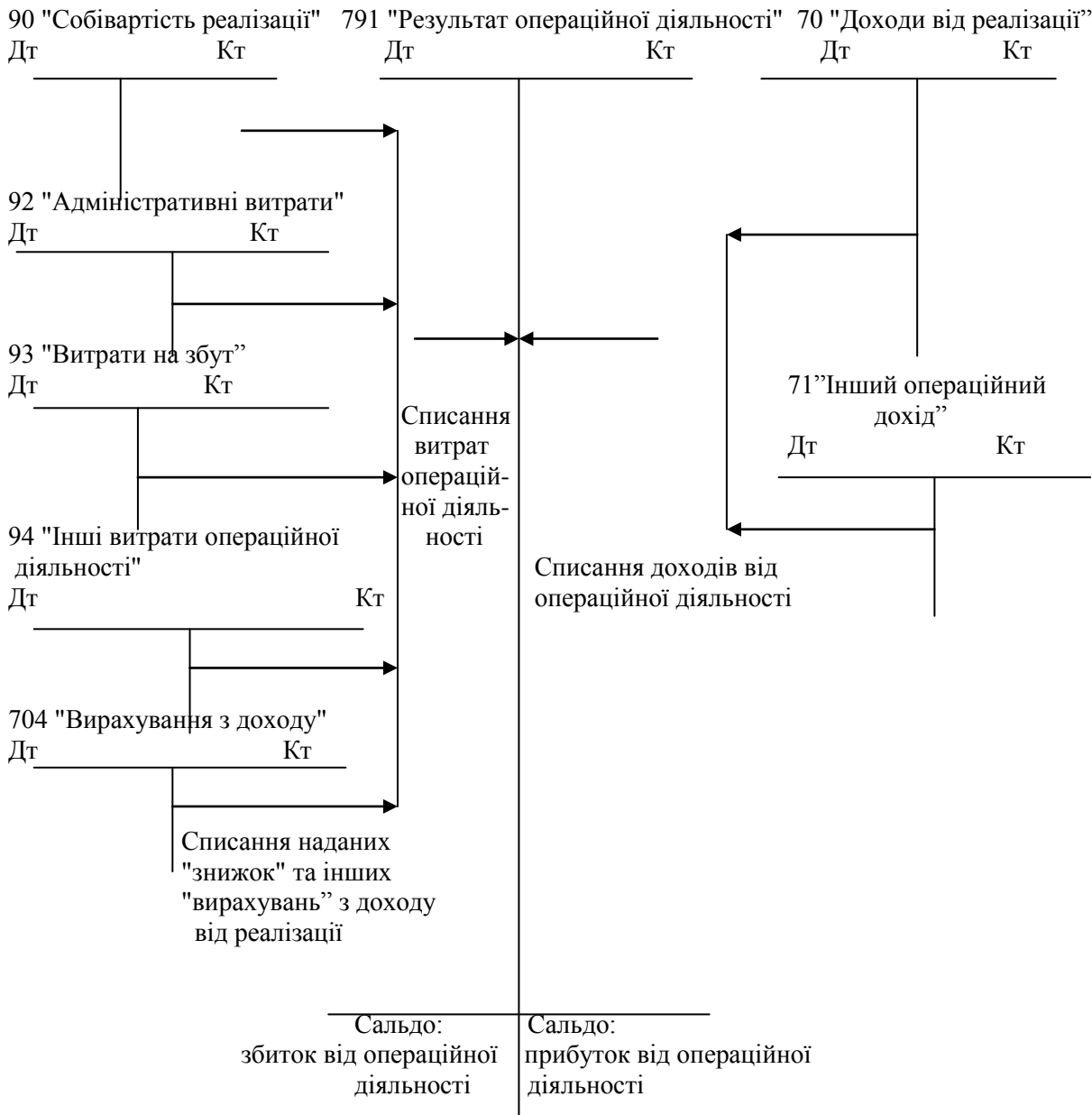


Рис. 3.4. Визначення фінансового результату від операційної діяльності

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства.

Дивіденди – це частина чистого прибутку, розподілена між учасниками, як частки їх участі у власному капіталі підприємства. Даний дохід визнається у період прийняття рішень про виплату дивідендів. Аудитору потрібно знати, що одержані суми доходу оцінюються за справедливою вартістю. Якщо дохід від операції неможливо оцінити, його сума не визнається доходом, а витрати визнаються як витрати звітного періоду. Нарахування визнаних доходів потрібно відображати не за дебетом доходу, який визна-

ється у вигляді процентів, роялті та дивідендів, а за кредитом рахунку 70 «Дохід від реалізації». Наприклад, суму нарахованого доходу по отриманих відсотках слід відобразити не за дебетом рахунку 68 «Розрахунки за іншими операціями», а за кредитом 70 «Дохід від реалізації», субрахунку 704 «Вирахуванням з доходу».

Загальну схему відображення результату операційної діяльності наведено на рис. 3.4.

Наступна стадія аудиту передбачає перевірку інших доходів від операційної діяльності, що обліковуються на рахунку 71 «Інший операційний дохід». Аудитор повинен ретельно перевірити суми за дебетом рахунку 71 «Інший операційний дохід», на якому обліковують непрямі податки у складі доходів та списання чистого доходу на рахунок 791 «Результат операційної діяльності», а за кредитом – суми визнаних доходів.

Наступна стадія аудиту передбачає перевірку відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку від інших доходів операційної діяльності. Остання стадія перевірки є зіставлення первинних документів, аналітичних та синтетичних облікових регістрів із даними фінансової звітності підприємства з метою встановлення їх відповідності.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

Аудит витрат і доходів операційної діяльності необхідно проводити в розрізі наступних стадій. На першій стадії аудиту треба розглянути забезпечення реальності ведення обліку за напрямками діяльності підприємства; дотримання необхідних процедур організації здійснення господарських операцій щодо витрат і доходів; дотримання вимог до складання первинних та зведених документів, що забезпечує наявність доказів про їх здійснення; використання та збереження бухгалтерської документації з обліку витрат і доходів діяльності. Друга стадія аудиту з обліку витрат і доходів передбачає перевірку відображення господарських операцій на рахунках 23 «Виробництво», 70 «Доходи від реалізації» та списання чистого доходу в кінці звітного періоду на рахунок 791 «Результат операційної діяльності». Третя стадія перевірки визначає правильність та достовірність заповнення і відображення в обліку господарських операцій в первинних та зведених документах (рахунках-фактурах, товарно-транспортних накладних, податкових накладних тощо). На наступній стадії аудиту необхідно перевірити порядок відображення господарських операцій з обліку витрат, доходів і фінансових операцій по реалізації готової продукції. Якщо реалізація продукції здійснювалася на умовах попередньої оплати, необхідно перевірити бухгалтерські записи. Наступна стадія аудиту передбачає перевірку правомірності відображення господарських операцій з обліку доходів від реалізації на рахунках бухгалтерського обліку. На п'ятому етапі слід перевірити правомірність відображення суми доходу від виконання робіт і надання послуг, виходячи із ступеня завершеності операцій з їх надання на дату балансу. Наступна стадія аудиторської перевірки – дохід, який виникає у результаті використання активів іншими сторонами. Наступна стадія аудиту передбачає перевірку відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку від інших доходів операційної діяльності. Остання стадія перевірки є зіставлення первинних документів, аналітичних і синтетичних облікових регістрів із даними фінансової звітності з метою встановлення їх відповідності.

РОЗДІЛ 4

ОХОРОНА ПРАЦІ ТА БЕЗПЕКА В НАДЗВИЧАЙНИХ СИТУАЦІЯХ

Охорона праці – це система законодавчих, соціально-економічних, організаційних, технічних, санітарно-гігієнічних та лікувально-профілактичних заходів, що забезпечують безпеку збереження здоров'я та працездатності людини в процесі її праці.

Управління охороною праці – сукупність органів управління підприємством, які на підставі комплексу нормативної документації проводять цілеспрямовану, планомірну діяльність щодо здійснення завдань управління з метою забезпечення здорових, безпечних і високопродуктивних умов праці.

Створення системи управління охороною праці здійснюється шляхом послідовного визначення мети, об'єкта управління, завдань, заходів охорони праці, функцій і методів управління, побудови організаційної структури управління, складання нормативно-методичної документації тощо. Головна мета управління охороною праці – створення здорових, безпечних і високопродуктивних умов праці, покращення виробничого побуту, запобігання травматизму, мінімізація професійних захворювань.

Закон України «Про охорону праці» незалежно від форми власності та виду діяльності підприємства зобов'язує створювати систему управління охороною праці для організації виконання правових, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних, соціально-економічних і лікувально-профілактичних заходів, спрямованих на запобігання нещасним випадкам, професійним захворюванням і аваріям у процесі праці.

На кожному підприємстві має бути передбачено забезпечення працівникам соціальних гарантій у галузі охорони праці, а також комплексні заходи щодо досягнень встановлених нормативів безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, підвищення існуючого рівня охорони праці, запобігання випадкам виробничого травматизму і професійних захворювань.

Медичним попереднім і періодичним оглядам підлягають працівники, які приймаються на роботу або працюють у контакті з шкідливими речовинами та несприятливими виробничими чинниками; працівники усіх професій, що, зафіксовані у Положенні про медичний огляд працівників певних категорій. Додержання правил техніки безпеки і виробничої санітарії залежить не лише від виконання власником чи уповноваженим органом своїх обов'язків, але й від того, наскільки кожний працівник знає і виконує їх під час роботи. Інструктаж й навчання працівників з питань охорони праці є складовою частиною системи управління охороною праці підприємства і проводиться з усіма працівниками в процесі їх трудової діяльності. Примірник інструкції з охорони праці повинен бути виданий працівникові за його професією або вивішений на його робочому місці. Перед перевіркою знань з охорони праці на підприємстві необхідно організувати заняття, лекції, семінари, консультації. Перелік питань для перевірки знань із охорони праці з урахуванням специфіки виробництва повинні складати члени комісії з перевірки знань з питань охорони праці, узгоджувати служба охорони праці та затверджувати керівник підприємства.

Результати перевірки знань працівників з питань охорони праці оформляються протоколом. Особам, які при перевірці знань показали задовільні результати, видаються посвідчення. Допуск до роботи осіб, які не пройшли навчання і перевірку знань, забороняється.

Відповідно до пункту 1.4. Типового положення про службу охорони праці, вона створюється на підприємствах з кількістю працюючих 50 і більше осіб. Якщо ж підприємство має лише до 50 працівників, то функції служби охорони праці можуть виконувати особи з відповідною професійною підготовкою за сумісництвом. Передбачається, що при відсутності спеціалістів відповідної кваліфікації, можуть бути використані послуги асоціації спеціалістів з охорони праці. За чисельності працюючих на підприємстві до 50 чоловік включно – обов'язки з організації служби охорони праці покладаються на заступника директора з технічних питань.

Заходи з охорони праці базуються на законодавчих і нормативних положеннях. Адміністрація для створення безпечних і нешкідливих умов праці працівників і для власної безпеки зобов'язана керуватися переліком основних нормативно-законодавчих актів і документів з охорони праці, затверджених на рівні держави.

Таблиця 4.1

Нормативно-правова база
з питань охорони праці та безпеки в надзвичайних ситуаціях

№	Нормативно-правові акти	Наявність
1	Закон України «Про охорону праці»	+
2	Закон України «Про об'єкти підвищеної небезпеки»	+
3	Типове положення про службу охорони праці	+
4	Типове положення про навчання з питань охорони праці	+
5	Положення про розробку інструкцій з охорони праці	+
6	Положення про медичний огляд працівників певних категорій	+
7	Перелік посад, посадових осіб, які зобов'язані проходити попередню і періодичну перевірку знань з охорони праці	+
8	Порядок проведення атестації робочих місць за умовами праці	+
9	Положення про систему управління охороною праці	+

Для об'єктивного аналізу відповідності умов праці діючим нормативно-правовим актам України необхідно здійснити санітарно-гігієнічну характеристику умов праці структурних підрозділів підприємства, атестацію робочих місць за показниками шкідливості та небезпечності факторів виробничого середовища, важкості та напруженості трудового процесу.

Виробничі приміщення об'єкта дослідження електрифіковано згідно з усіма відповідними нормами. Для швидкого і якісного виконання своїх службових обов'язків працівники користуються відповідною технікою, телефонами, персональними комп'ютерами тощо.

У службових приміщеннях адміністративного апарату, зокрема бухгалтерії, використовуються сучасні комп'ютери з рідкокристалічними моніторами. Вони застосовуються виключно за призначенням, так як можуть бути електронезбезпечними при неправильному використанні. Рентгенівське випромінювання від рідкокристалічних моніторів комп'ютерів не становить небезпеки для користувача, оскільки інтенсивність такого випромінювання є нижчою від норми. Рівень електромагнітного випромінювання рівна $0,7 \text{ Вт / м}^2$, який передбачає можливий 12-ти годинний період перебування у зоні випромінювання, рівень напруженості електростатичного поля становить 12 кВ/м , тобто знаходиться в межах норми. Усі службові приміщення обладнані комп'ютерними столами, офісними кріслами і шафами для документів. Усі вони розміщені відповідно до їх функціонального призначення, а їх кількість відповідає номенклатурі знарядь праці, змісту та особливостям виконуваної роботи. Конструкція робочих столів відповідає сучасним вимогам ергономіки, забезпечує оптимальне розміщення на робочій поверхні обладнання і документів. Висота робочої поверхні столів становить $0,75 \text{ м}$, ширина $1,3 \text{ м}$, глибина $0,9 \text{ м}$. Робочі столи мають простір для ніг заввишки $0,7 \text{ м}$, завширшки – $0,95 \text{ м}$, завглибшки $0,55 \text{ м}$. Робочі крісла є підйомно-поворотними, регульованими за висотою, з переднім заокругленим краєм. Висота поверхні сидіння регулюється в межах $0,4\text{-}0,5 \text{ м}$, ширина і глибина становлять $0,45 \text{ м}$. Кут нахилу спинки регулюється в межах $0^\circ\text{-}30^\circ$ відносно вертикального положення. Для зниження статичного напруження м'язів верхніх кінцівок встановлені стаціонарні підлокітники завдовжки $0,25 \text{ м}$. Поверхня сидіння відповідає усім вимогам. Монітори комп'ютерів розташовується на відстані $0,7 \text{ м}$ від очей користувача. Клавіатура розташована на поверхні столу на відстані $0,2 \text{ м}$ від краю, звернутого до працюючого. У конструкції клавіатури передбачений опорний пристрій, який дає змогу змінювати кут нахилу поверхні клавіатури у межах $5\text{-}15$. Таким чином, ергономічні параметри робочих місць повністю відповідають чинним в Україні вимогам до їх організації та конструкції й забезпечують підтримання оптимальної робочої пози працівника.

Всі виробничі приміщення об'єкта дослідження облаштовані медичними аптечками, які розміщені у помітних легкодоступних місцях. Основними можливими причинами виникнення пожежі є перепади напруги в електромережі; попадання вологи на працюючі електроагрегати; неналежне зберігання паливо-мастильних матеріалів; використання електро побутових пристроїв; непрофесійне ставлення до сільськогосподарської техніки; несправна електропроводка; пересихання електроізоляційних матеріалів; залишення без нагляду електроприладів.

За результатами дослідження нами запропоновано заходи, направлені на покращення ситуації в галузі безпеки в надзвичайних ситуаціях: видання розпорядження по підприємству про призначення осіб, що відповідальні за пожежну безпеку структурних підрозділів; своєчасне інформування пожежної охорони про несправність пожежної техніки, систем протипожежного захисту, водопостачання тощо; проведення повторних протипожежних інструктажів та занять за програмою пожежно-технічного мінімуму з особами, відповідальними за пожежну безпеку.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 4

1. Незалежно від форми власності та виду діяльності на кожному підприємстві згідно Закону України «Про охорону праці» має бути створена система управління охороною праці для організації виконання правових, організаційно-технічних, санітарно-гігієнічних, соціально-економічних і лікувально-профілактичних заходів, спрямованих на запобігання нещасним випадкам, професійним захворюванням і аваріям у процесі праці.

2. Стан охорони праці у можна вважати добре організованим і таким, що відповідає чинним нормам вітчизняного законодавства. Основні витрати на охорону праці проводять в межах попередження виробничого травматизму і захворюваності, оптимізації умов праці.

3. У підприємстві передбачено забезпечення працівникам соціальних гарантій у галузі охорони праці, а також комплексні заходи щодо досягнень встановлених нормативів безпеки, гігієни праці та виробничого середовища, підвищення існуючого рівня охорони праці, запобігання випадкам виробничого травматизму і професійних захворювань. Наявні всі протоколи перевірки знань з питань охорони праці. Допуск до роботи осіб, які не пройшли навчання і перевірку знань, забороняється.

4. З метою покращення аналізу небезпечних і шкідливих факторів праці ми пропонуємо заходи, направлені на покращення ситуації в галузі безпеки в надзвичайних ситуаціях: по-перше, видання розпорядження по підприємству про призначення осіб, що зобов'язані відповідати за пожежну безпеку структурних підрозділів; по-друге, щорічне проведення повторних протипожежних інструктажів і занять за програмою пожежно-технічного мінімуму з особами, що відповідальні за пожежну безпеку у структурних підрозділах; по-третє, утримання у справному стані засобів протипожежного захисту, обладнання й інвентарю, недопущення їх використання не за призначенням; по-четверте, своєчасне інформування пожежної охорони про несправність пожежної техніки і систем протипожежного гасіння.

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

1. Однією із базових проблем теоретичного змісту є відсутність в економічній літературі єдиної точки зору щодо правомірності та доцільності вживання двох термінів: «затрати» і «витрати». Витрати в бухгалтерському тлумаченні доцільно відрізняти від витрат в економічному розумінні. Витрати – це загальноекономічна категорія, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Під економічними витратами розуміють «затрати втрачених можливостей», тобто суму грошей, яку можна отримати при найбільш вигідному із усіх можливих альтернативних варіантів використання ресурсів. Тобто, економічні витрати будь-якого ресурсу, обраного для виробництва продукції, дорівнюють його вартості при найкращому з усіх можливих варіантів використання. Поняття економічних витрат обумовлено обмеженістю ресурсів у порівнянні з кількістю варіантів їх використання. Однак, найбільш важливим є те, що з бухгалтерської точки зору витрати – це лише конкретні витрати ресурсів.

2. Методологічні засади формування, оцінки та визнання у бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначають Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», 16 «Витрати». Стосовно сільськогосподарських підприємств норми П(С)БО 16 не поширюється на витрати, пов'язані з первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, та з сервісним визнанням сільськогосподарської продукції. Ці аспекти регулюються П(С)БО 30 «Біологічні активи».

3. При дослідженні основних методологічних засад формування, оцінювання і визнання у бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати операційної діяльності сільськогосподарського підприємства та її розкриття у фінансовій звітності на основі Положень (стандартів) бухгалтерського обліку

15 “Доходи” і 16 “Витрати”, нами ідентифіковано спільні риси критеріїв визнання доходів і витрат згідно чинного законодавства: 1) доходи і витрати повинні виражатися у сумі справедливої вартості; 2) сума доходу чи витрат може бути достовірно оцінена; 3) є ймовірність того, що підприємство отримає економічні вигоди від доходів і витрат, пов’язаних з певною операцією.

4. Затвердження П(С)БО 30 «Біологічні активи» зумовило значні корективи обліку витрат, доходів і фінансових результатів сільськогосподарських підприємств. Однією з проблем при застосуванні П(С)БО 30 є оцінка продукції за справедливою вартістю при первісному визнанні, що суттєво впливає на розмір фінансових результатів. Розрахунки показують, що у деяких господарствах при цьому прибуток перевищує базовий (який розраховується без використання П(С)БО 30) майже у два з половиною рази, оскільки результати діяльності обчислюються не по товарній, а по всій одержаній продукції, адже однією з особливостей сільського господарства є часткове використання продукції для внутрішньогосподарських потреб. Це призводить до некоректного визначення фактичних результатів діяльності підприємства.

5. На підставі результатів вивчення точок зору різних авторів і положень останніх нормативних актів щодо сутності доходу, нами уточнено його зміст у сільському господарстві. Дохід від сільськогосподарської діяльності – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів, одержаних у результаті відокремлення від біологічного активу, призначених для продажу і/або зменшення зобов’язань, які призводять до збільшення власного капіталу (крім збільшення капіталу за рахунок внесків власників) за звітний період, а також створюють економічну основу для покриття всіх видів витрат. Суттєвий вплив на ці вигоди мають природно-кліматичні умови.

6. Дохід, пов’язаний з наданням послуг, має визнаватися виходячи зі ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу. Визнання доходу за методом оцінки ступеня завершеності операцій повинен здійснюватися трьома способами: 1) огляд виконаних робіт; 2) визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які повин-

ні бути надані; 3) визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат. При цьому сума витрат, здійснених на певну дату, повинна включати тільки ті витрати, які відображають обсяг наданих послуг саме на цю дату.

7. З метою посилення аналітичності й комплексності висвітлення інформації у фінансових звітах для задоволення запитів зовнішніх і внутрішніх користувачів щодо фінансових результатів, пропонуємо розширити фінансову звітність сільськогосподарського підприємства шляхом включення до її складу форми 50-сг, деталізувавши показник виручки від продажу продукції за каналами реалізації, а витрати – за основними статтями тощо.

8. Удосконалення форми фінансової звітності «Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)» на нашу думку доцільно провести за трьома напрямками: 1) відображати доходи від реалізації продукції з вилученням непрямих податків та інших вирахувань з доходу; 2) уточнити економічний зміст окремих показників; 3) доповнити форму необхідними показниками, наявність яких сприятиме підвищенню аналітичної цінності інформації.

9. При обґрунтуванні обсягу доходу важливу роль відіграє класифікація витрат за елементами (економічним змістом) і статтями калькуляції (характером виникнення, призначенням). Елементи витрат за економічним змістом є однорідними. Витрати, які утворюють елемент собівартості, повинні включати витрати незалежно від специфіки виробництва продукції.

10. Для узагальнення інформації про витрати підприємства за елементами, здійснені протягом звітного періоду, призначені рахунки класу 8 “Витрати за елементами”. Підприємства можуть використовувати лише рахунки класу 8 (при невеликій кількості операцій) або разом з рахунками класу 9. В останньому випадку діє наступна схема – спочатку витрати відображаються на рахунках класу 8, а потім списуються на рахунки класу 9. Використання рахунків класу 8 підприємствами, які здійснюють облік витрат на рахунках класу 9, необхідне для заповнення фінансової звітності. Проте інформація про елементи операційних витрат може бути одержана і розрахунковим шляхом.

11. У загальній системі показників, що характеризують ефективність виробництва (господарювання) як усього підприємства так і його підрозділів, основне місце повинне належати собівартості, склад якої визначається витратами, що її формують. Собівартість здійснює прямий вплив на визначення доходу. Запропоновані в дослідженні заходи щодо управління собівартістю створять необхідні умови для оперативного управління витратами, в процесі якого виявляються наявні резерви збільшення доходів.

12. З метою посилення контрольних функцій облікової системи вважаємо доцільним здійснення періодичного аудиту витрат і доходів операційної діяльності, який пропонуємо проводити в розрізі наступних стадій: 1) перевірка забезпечення реальності ведення обліку за напрямками діяльності підприємства; дотримання необхідних процедур організації здійснення господарських операцій щодо витрат і доходів; дотримання вимог до складання первинних і зведених документів, що забезпечує наявність доказів про їх здійснення; використання та збереження бухгалтерської документації з обліку витрат і доходів; 2) перевірка відображення господарських операцій на рахунках обліку витрат і доходів та списання чистого доходу в кінці звітного періоду на рахунок 791 «Результат операційної діяльності»; 3) перевірка правильності та достовірності заповнення і відображення в обліку господарських операцій в первинних і зведених документах; 4) перевірка порядку відображення господарських операцій з обліку витрат і доходів по реалізації готової продукції; 5) перевірка правомірності відображення господарських операцій з обліку доходів від реалізації на рахунках бухгалтерського обліку; 6) перевірка правомірності відображення на рахунках бухгалтерського обліку інших доходів операційної діяльності; 7) зіставлення первинних документів, аналітичних та синтетичних облікових регістрів із даними фінансової звітності підприємства з метою встановлення їх відповідності.

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авакуменко О.Д. Особливості обліку витрат у сільському господарстві / О.Д. Авакуменко // Бізнес-аналітика. – 2015. – № 1. – С. 12-20.
2. Аудит: Збірник задач та практичних ситуацій: Навчальний посібник / Г.М. Давидов, І.К. Дрозд, І.Г. Давидов та інші. За ред. Г.М. Давидова. – 4-ге вид, перероб. і доп. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2014. – 212 с.
3. Бруханський Р. Ф. Аналіз вимог системи стратегічного менеджменту до побудови стратегічно-орієнтованої системи бухгалтерського обліку // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Сер.: Економічні науки. – 2014. – №. 1. – С. 163-169.
4. Бруханський Р. Ф. Зміна управлінських парадигм як фактор розвитку бухгалтерського обліку: стратегічний аспект // Облік і фінанси. – 2014. – №. 3. – С. 15-20.
5. Бруханський Р. Ф. Концепція стратегічного менеджменту та бухгалтерський облік: можливі варіанти взаємозв'язку // Інноваційна економіка. – 2014. – №. 3. – С. 239-243.
6. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва: монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 384 с.
7. Бруханський Р. Ф. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств // Тернопіль: ТНЕУ. – 2014. – 452 с.
8. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18-28.
9. Бруханський Р. Ф. Побудова методики стратегічного управлінського обліку на підприємствах / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 9. – С. 27-36.
10. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік: навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.

11. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н.М. Ткаченко – 6-те видання, доповнене і перероблене – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
12. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: Підручник / Під заг. ред. Ф.Ф. Бутинця. – 8-ме вид., доп. і перероб. – Житомир: ПП «Рута», 2009. – 912 с.
13. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: підручник / Н.М. Ткаченко – 6-те видання, доповнене і перероблене – К.: Алерта, 2013. – 982 с.
14. Бухгалтерський облік: навчальний посібник / І.Б. Садовська, Т.В. Божидарнік, К.Є. Нагірська. – К.: ЦУЛ, 2013. – 688 с.
15. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах України : підручник / За загальною редакцією А.М. Коваленко – Дніпропетровськ: ВКК «Баланс-Клуб», 2009. – 736 с.
16. Вороніна В.Л. Особливості обліку фінансових результатів у зарубіжних країнах // Розвиток науки про бухгалтерський облік. Збірник текстів доповідей на міжнародній науковій конференції. – Житомир: ЖІТІ, 2014. – С. 27-32.
17. Гарасим П. М., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. Наскрізнi блоки кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку //Тернопіль, Астон.— 2003.—368 с.
18. Герасим П. М., Журавель Г. П., Бруханський Р. Ф. Первинний та аналітичний облік на підприємстві //навчальний посібник/ПМ Гарасим, ГП Журавель, РФ Бруханський, ПЯ Хомин–Тернопіль.–2005.–464 с.
19. Господарський кодекс України від 16.01.2003 року № 436-IV (з змінами і доповненнями).
20. Голов С.Ф. Управлінський облік. Підручник / Голов С.Ф. – 4-те вид. – К.: Лібра, 2008. – 704с.
21. Господарські операції та податкові події / І.Назарбаєва та ін. – К.: Бліц-Інформ, 2012 – 316 с.

22. Грабова Н.Н., Добровский В.Н. Бухгалтерский учет в производственных и торговых предприятиях / Под ред. Н.В. Кужельного. – К.: А.С.К., 2012. – 456 с.
23. Грачова Р.К. Загальна схема бухгалтерських проведеннь з формування фінансового результату // Нова бухгалтерія. Бібліотека „Дебет-Кредит”. – Том 4. – 79 с.
24. Грачова Р.К. Облік фінансових результатів // Нова бухгалтерія. Бібліотека „Дебет-Кредит”. Том 3. – 212 с.
25. Грачова Р.К. Формування операційного прибутку (збитку) // Нова бухгалтерія. Бібліотека „Дебет-Кредит”. – Том 4. – 126 с.
26. Грачова Р.К. Формування фінансових результатів на рахунках класу 7 “Доходи і результати діяльності” // Дебет-Кредит. – 2012. – № 15. – С. 2-5.
27. Давидов Г.М. Аудит: Навч. посіб. 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2009. – 363с.
28. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV.
29. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» від 02.12.2010 року № 2756-VI.
30. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 року № 3126-XII в редакції Закону № 140-V (140-16) від 14.09.2006 року.
31. Звітність підприємств: навчальний посібник / Г.М. Давидов, Н.С. Шалімова. – 2-ге видання. – К. : Знання, 2011. – 623 с.
32. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 (із змінами і доповненнями).
33. Карпова Т.П. Управленческий учет: Учебник для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 2014. – 234 с.

34. Кононенко Т.В. Організація обліку результатів діяльності сільськогосподарських підприємств за міжнародними стандартами // Економіка АПК – 2013 – № 3. – С. 60-65.
35. Кожанова Є.П. Факторний аналіз прибутку // Фінанси України. – 2014. – № 4. – С. 33-40.
36. Корнілова С. Формування фінансових результатів діяльності підприємства. // Бухгалтерія. – 2013. – № 6. – С. 52-56.
37. Кулаковська Л.П. Основи аудиту: Навчальний посібник. – Львів: “Новий світ” – 2012. – 504 с.
38. Лебедзевич Я.В. Управління прибутком підприємства // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. – 2014. – № 5. – С. 142-145.
39. Лебедзевич Я.В. Вплив облікової політики підприємства на доходи і результати діяльності // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. Економічні науки. – 2013. – № 15. – С. 155-161.
40. Лень В.С. Фінансовий облік: навчальний посібник / В.С. Лень – К.: Академія, 2011. – 608 с.
41. Ловінська Л.Г. Концепція фінансового результату у системі бухгалтерського обліку підприємств // Фінанси України – 2013. – № 11. – С. 11-15.
42. Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 18.05.2001 р. № 132 (з врахуванням змін і доповнень).
43. Методичні рекомендації щодо застосування реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 4 червня 2009 р. № 390.
44. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315 (із змінами і доповненнями).

45. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах // Затверджено наказом Міністерства аграрної політики України від 2 липня 2001 р. № 189.
46. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 73 від 7 лютого 2013 року.
47. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. – К.: Видавництво «Основа», 2013. – 274 с.
48. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 року № 291.
49. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва // Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186.
50. Податковий кодекс України від 02.12.2010 року (з врахуванням змін і доповнень).
51. Положення про інвентаризацію активів та зобов'язань, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.09.2014 року № 879 (з врахуванням змін і доповнень).
52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20 жовтня 1999 р. № 246 (із змінами і доповненнями).
53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід”, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (із змінами і доповненнями).
54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 (із змінами і доповненнями).
55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 18 листопада 2005 р. № 790 (із змінами і доповненнями).

56. Пушкар М.С. Створення сучасної системи обліку, орієнтованої на потреби ринкового середовища / Пушкар М.С. // Інноваційна економіка. – 2010. – № 5 (19). – С. 92-96.
57. Рудницький В. С., Бруханський Р. Ф., Хомин П. Я. Судово-бухгалтерська експертиза економічних правопорушень. – К //К.: ВД «Професіонал. – 2004.
58. Савицкая Г.В. Анализ производственно-финансовой деятельности сельскохозяйственных предприятий: Учебное пособие / Г.В. Савицкая, А.А. Мисуко, И.В. Мисевич. – Минск: Ураджай, 2009. – 287 с.
59. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – К.: Каравела, 2009. – 624 с.
60. Сучасний бухгалтерський облік, аналіз і аудит: галузевий аспект: колективна монографія у 2 т. / за ред. П.Й. Атамас. – Дніпропетровськ: «Герда», 2013. – Т. 1. – 358 с.
61. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: навчальний посібник / Н.М. Ткаченко. – К.: Алерта, 2011. – 923 с.
62. Управлінський облік: навчальний посібник / Р.Ф. Бруханський – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – 223 с.
63. Фінанси сільськогосподарських підприємств / За ред. М.Я. Дем'яненка. – К.: ІАЕ, 2010. – 604 с.
64. Фінансовий та управлінський облік на сільськогосподарських підприємствах: підручник / За ред. проф. М.Ф. Огійчука. – 5-те видання, перероблене і доповнене. – К.: Алерта, 2009. – 1056 с.
65. Фінансовий облік: навчальний посібник / Л.К. Сук, П.Л. Сук. – 2-ге видання, перероблене і доповнене. – К. : Знання, 2012. – 647 с.
66. Фінансовий облік: підручник / Я.Д. Крупка, З.В. Задорожний, Н.Я. Микитюк та ін. – К : Кондор-Видавництво, 2013. – 552 с.
67. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: підручник / За редакцією проф. М.Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероблене і доповнене. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.

68. Чацкіс Ю.Д. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник / Ю.Д. Чацкіс та ін. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.
69. Шара Є.Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навчальний посібник / Є.Ю. Шара, О.О. Бідюк, І.Є. Соколовська-Гонтаренко. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 424 с.
70. Щирба І. Планування аудиту ефективності / Щирба І. / Економічний і соціальний розвиток України в ХХІ столітті: національна ідентичність та тенденції глобалізації: матеріали Дев'ятої міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених. Ч.2. – Тернопіль: ТНЕУ, 2012. – С. 366-368.
71. Ярощук О. Оперативне прогнозування майбутньої платоспроможності підприємства / Збірник тез доповідей VI міжнародної науково-практичної конференції молодих вчених ТНЕУ (26-27 лютого 2009 року). – Тернопіль: Видавництво ТНЕУ «Економічна думка», 2009. – С.456-457.
72. Економіка підприємства: Курс лекцій / Кейлер В.А. – М.: ИНФРА-М, Новосибірск: НГАЭиУ, 2013. – 132 с.
73. Економіка підприємства: учебник / Под ред. проф. О.И. Волкова. – М.: ИНФРА-М, 2011. – 416 с.
74. <http://zakon.rada.gov.ua>