

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ  
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра аудиту  
та державного контролю

Економічний  
факультет

**ПРОДАН Олена Андріївна**

**Облік та контроль доходів і витрат  
при виробництві біоенергетичних культур**

Дипломна робота на здобуття освітньо-кваліфікаційного рівня  
«Магістр»

Галузь знань 0305 «Економіка та підприємництво»

Спеціальність 8.03050901 «Облік і аудит»

Науковий керівник:  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри аудиту  
та державного контролю  
Шевчук Олена Дмитрівна

Вінниця - 2016

## ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Кафедра аудиту  
та державного контролю

Економічний  
факультет

Затверджую

зав. кафедри \_\_\_\_\_

«\_\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2016 р.

### ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студентці Продан Олені Андріївні

на тему:

«Облік та контроль доходів і витрат при виробництві біоенергетичних культур»

затверджена Наказом від «23»січня 2015 р., №11м

#### Календарний план виконання магістерської роботи

Структура роботи		Термін підготовки
Вступ		30.10.2015
Розділ 1	ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПРИ ВИРОБНИЦТВІ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР	30.10.2015
Розділ 2	ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПРИ ВИРОБНИЦТВІ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР	27.11.2015
Розділ 3	КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПРИ ВИРОБНИЦТВІ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР	25.12.2016
Висновки та пропозиції		29.01.2016
Список використаних джерел		29.01.2016
Додатки		29.01.2016

Термін подання роботи на кафедру

для попереднього захисту «11» лютого 2016 р.

Завдання видав

керівник «23» січня 2015р.

Підпис \_\_\_\_\_

## АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження магістерської роботи є сукупність теоретичних, методичних і практичних положень бухгалтерського обліку та контролю доходів і витрат при виробництві біоенергетичних культур.

Об'єктом дослідження є господарська діяльність ДПДГ «Бохоницьке», зокрема господарські операції з доходами та витратами, які здійснювались на аналізованому підприємстві.

Мета магістерської роботи полягає в розкритті нагальних питань з обліку та контролю доходів і витрат при виробництві біоенергетичних культур для розробки пропозицій щодо удосконалення обліку та контролю доходів і витрат на досліджуваному підприємстві.

Завданнями роботи є: визначення науково-теоретичної основи та нормативно-правової бази щодо сутності і класифікації доходів та витрат; висвітлення основних аспектів обліку доходів та витрат; проведення контролю доходів та витрат; надання пропозицій щодо удосконалення обліку та контролю доходів і витрат.

За результатами дослідження запропоновано внести зміни до плану рахунків; надано рекомендації щодо спрощення контролю доходів та витрат на підприємстві.

Одержані результати можуть бути використані для удосконалення обліку господарської діяльності відповідно до сучасних умов господарювання.

Ключові слова: доходи, витрати, облік доходів і витрат, контроль доходів і витрат, класифікація доходів, класифікація витрат, фінансові результати біоенергетичні культури, рослинництво, напрямки удосконалення.

Магістерська робота містить 112 сторінок, 11 таблиць, 10 рисунків, список використаних джерел включає 95 найменувань, 18 додатків.

## ЗМІСТ

ВСТУП	5
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПРИ ВИРОБНИЦТВІ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР	9
1.1. Сутність категорії «доходи», як об’єкт обліку та контролю	9
1.2. Визначення економічної сутності витрат підприємства	13
1.3. Нормативно – правове забезпечення обліку та контролю доходів і витрат	32
РОЗДІЛ 2. ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПРИ ВИРОБНИЦТВІ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР	39
2.1. Облік доходів при виробництві біоенергетичних культур та їх класифікація	39
2.2. Облік витрат при виробництві біоенергетичних культур та їх класифікація	48
2.3. Облік доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур в умовах комп’ютерних технологій	68
РОЗДІЛ 3. КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПРИ ВИРОБНИЦТВІ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР	76
3.1. Організація і методика контролю доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур	76
3.2. Застосування аналітичних процедур в аудиті доходів і витрат при виробництві біоенергетичних культур	91
3.3. Удосконалення обліку та контролю доходів і витрат на базі новітніх інформаційних технологій	98
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ	110
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	117
ДОДАТКИ	126

## ВСТУП

*Актуальність теми.* Характерною особливістю сучасного розвитку економіки України є глобальні економічні перетворення в сфері виробництва на основі ринкових відносин. Ринкові відносини вимагають перегляду системи бухгалтерського обліку, одним із центральних елементів яких є облік доходів, витрат і фінансових результатів. Сучасні умови господарювання вимагають вирішення цілого ряду нерозв'язаних облікових питань. Зокрема, це є теоретичні та методологічні аспекти обліку та аудиту доходів, витрат і фінансових результатів.

Ринкова система господарювання, яка формується в Україні, обумовлює зміну форм та методів управління економікою підприємства, вимагає нових підходів до визначення місця і ролі підприємства в розвитку суспільного виробництва. Реалізація фінансової стратегії підприємства значною мірою залежить від рівня управління його доходами та витратами, метою якого є отримання прибутку. Доходи і витрати можуть розглядатися як відносно самостійні об'єкти управління, аналіз складу та динаміки яких дозволяє оцінити відповідність змін, що відбулися у звітному періоді, стратегічним намірам підприємства. Загальний аналіз прибутку передбачає попередній розподіл доходів за джерелами їх утворення, а витрат – за напрямками витрачання коштів відповідно до змісту операційної, інвестиційної або фінансової діяльності, наслідком якої є утворення тієї чи іншої складової прибутку. Актуальність теми зумовлена тим, що основною метою діяльності підприємства в умовах ринку стає одержання максимального прибутку при мінімальних витратах з паралельним підвищенням якості обслуговування споживачів. Засобом досягнення цієї мети є максимізація товарообігу, валового доходу та оптимізація витрат обігу. Керівництво підприємства цікавлять доходи саме з позиції управління, прийняття стратегічних рішень. Тому для ефективного управління доходами необхідно, перш за все, оцінити методи їх формування та внутрішні й зовнішні чинники, які безпосередньо впливають на

процес формування. Від ефективності системи управління витратами залежать фінансові результати діяльності підприємства в цілому. Саме тому на сьогоднішній день цьому питанню повинна приділятися значна увага та здійснюватися розробка заходів з підвищення ефективності управління витратами.

Головна роль у збільшенні доходів і зменшенні витрат підприємства належить саме контролю, адже те, наскільки оперативно і точно підприємство здійснює контроль власних витрат і доходів, впливає на зменшення витрат ресурсів і збільшення економічного ефекту. Правильна організація контролю на підприємстві дозволить не лише об'єктивно і вчасно відображати доходи і витрати, вести оперативний контроль за виконанням плану й дотриманням кошторисів витрат, але й знаходити резерви зменшення собівартості продукції, виявляти шляхи оптимізації доходів і витрат, що істотно поліпшить фінансові результати підприємства та підвищить його конкурентоспроможність.

Важливим є також і внутрішній контроль на підприємстві, який забезпечує систему управління, перевіряє правильність прийнятих управлінських рішень і оцінює досягнуті результати в процесі їх виконання, тобто використовується для дотримання організаційної стратегії підприємства.

Аналіз наукових досліджень і публікацій підтверджує, що в Україні зростає інтерес вчених до проблем сутності та класифікації доходів підприємства різних галузей діяльності. Окремі питання щодо визначення та класифікації доходів знайшли відображення у працях вчених: В.О. Озерана, П.О. Куцика, Й.В. Канака, Ф.Ф. Бутинця, Р.Л. Хом'яка та ін. Проте в сучасних умовах господарювання класифікація доходів та витрат підприємства потребує подальшого удосконалення. Питання організації контролю відображені у працях М. Каленського, Є. Калюги, В. Мунтіяна, В. Симоненка, В. Кравченка та ін.

*Предметом дослідження є сукупність теоретичних, методологічних та практичних питань, які пов'язані з організацією обліку та контролю доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур на досліджуваних підприємствах.*

На підставі вищезазначеного *метою дипломної роботи* є вивчення організації та методики обліку та контролю доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур з метою її вдосконалення.

Відповідно мети у дипломній роботі поставлені та потребують вирішення наступні *завдання*:

- розглянути доходи та витрати як складову господарської діяльності підприємства;
- дослідити нормативно-правове регулювання та провести огляд спеціальної літератури з питань обліку та контролю доходів і витрат при виробництві біоенергетичних культур;
- вивчити організацію контрольних процедур проведення ревізії доходів та видатків в установі;
- розглянути шляхи удосконалення системи обліку доходів та витрат;
- дослідити шляхи збільшення доходів та зменшення витрат досліджуваних підприємств;
- визначити та обґрунтувати напрямки удосконалення методики обліку і контролю доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур на прикладі ДП ДГ «Бохоницьке».
- зробити проект аудиту доходів та витрат на ДПДГ «Бохоницьке».

*Об'єктом дослідження* дипломної роботи є процеси облікового відображення та контрольно-перевірочні процедури щодо отриманих доходів та понесених витрат при виробництві біоенергетичних культур на досліджуваних підприємствах: державне підприємство дослідне господарство «Бохоницьке» інституту кормів та сільського господарства Поділля національної академії аграрних наук України, яке знаходиться у селі Бохоники Вінницького району Вінницької області, дослідне господарство «Артеміда» інституту картоплярства національної академії аграрних наук України, що розташоване за адресою: місто Калинівка Калинівський район Вінницької області, дослідне господарство Подільської дослідної станції садівництва інституту садівництва національної

академії аграрних наук України у селі Медвеже Вушко Вінницького району Вінницької області, базовим з яких є ДП ДГ «Бохоницьке».

При підготовці магістерської роботи використані праці провідних вітчизняних та зарубіжних економістів, статті у періодичних виданнях з питань організації обліку і контролю доходів, витрат та фінансових результатів.

*Методи дослідження* ґрунтуються на діалектичному методі наукового пізнання щодо вивчення сучасного стану обліку та контролю доходів і витрат, їх критичної оцінки. Обґрунтування результатів проведене з використанням загальнонаукових і спеціальних методів: спостереження, вимірювання, аналітичних групувань, аналізу й синтезу, індукції та дедукції, абстрагування й конкретизації, аналогії та порівняння.

Основні теоретичні та практичні результати дослідження, що визначають *наукову новизну роботи*, полягають у наступному: досліджено та вдосконалено методику обліку та контролю доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур, яка була розроблена на основі прийнятого НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» відповідно до наказу Міністерства фінансів України від 07.03.2013 року № 73, П(с)БО 15 «Дохід», П(с)БО 16 «Витрати», що значно полегшує роботу бухгалтерів на підприємстві, надано пропозиції щодо покращення організації обліку та контролю доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур.

Тема нашого дослідження обговорювалася на круглому столі кафедри аудиту та державного контролю Вінницького національного аграрного університету. Також особливості обліку і контролю доходів та витрат були розглянуті на міжнародній науково-практичній конференції для студентів, аспірантів та молодих учених видання Аналітичного центру «Нова економіка».

В результаті було опубліковано 2 тези на теми:

1. Сучасні проблеми обліку і контролю доходів та витрат вітчизняних підприємств.
2. Методика аналізу доходів підприємства від операційної діяльності.



## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ОБЛІКУ І КОНТРОЛЮ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПРИ ВИРОБНИЦТВІ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР

#### 1.1. Сутність категорії «доходи», як об'єкт обліку та контролю

У бухгалтерському обліку доходи - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників) [72].

Під економічною вигодою розуміють потенційну можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів. Прикладом збільшення активів, а отже, відображення доходу в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, є зростання дебіторської заборгованості внаслідок відвантаження продукції з наступною оплатою.

Провідна роль у вирішенні питань визначення й оптимізації величини фінансових результатів належать бухгалтерського обліку та контролю, адже можливість отримання максимального економічного ефекту при найменших витратах ресурсів значною мірою залежить від того, наскільки оперативно підприємство здійснює облік та контроль власних витрат і доходів. Грамотна організація обліку і контролю на підприємстві дозволить не тільки об'єктивно і відображати витрати та доходи, вести контроль за виконанням плану й дотриманням кошторисів, але й знаходити резерви зниження собівартості продукції, визначати шляхи оптимізації доходів і витрат, що дасть змогу істотно покращити фінансові результати підприємства та підвищити його конкурентоспроможність [3, с.23-33].

При умові демократизації управління контроль набуває не державний характер, а внутрішня спрямованість, пов'язану з пошуком і мобілізацією резервів підвищення ефективності діяльності. Зміни, які відбуваються в економіці, визначили необхідність уточнення предмета, об'єктів і методу внутрішньогосподарського контролю.

Внутрішньогосподарський контроль, який забезпечує систему управління, визначають як процес, що використовується для дієвого та ефективного виконання організаційної стратегії [16, с. 54]. Тому, для виконання процесу контролю потрібна мета, фактичні дані, процес виявлення відхилень фактичних даних від запланованих і прийняття рішень щодо усунення відхилень.

Без контролю неможливий процес ефективного управління, яке має дуже важливе значення сьогодні. Крім того, контроль є однією з основних умов існування системи управління. Контроль, як функція управління, виявляє відхилення фактичних результатів від запланованої цілі. Більш того, за допомогою контролю перевіряється виконання прийнятих управлінських рішень, і оцінюються досягнуті результати в процесі їх виконання. Якщо розглядати мету контролю з точки зору відповідності запитам управлінців, в сучасний період метою контролю є кваліфікована допомога менеджерам в організації самоконтролю та ефективного прийняття рішень, а не встановлення жорсткого контролю з метою покарання [16, с. 51-52].

Організація обліку доходів. Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи від звичайної діяльності підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(с)БО 15 «Дохід» та НП(с)БО 1. Порушення, які можна допустити при визнанні доходів показано в додатку А.

У МСБО 18 термін «Дохід» замінюється різними термінами-синонімами: реалізація, гонорари, відсотки, дивіденди та роялті. Зауважимо, що вказаний переклад міжнародних стандартів не є коректним, оскільки реалізація – це процес, у результаті якого виникають як доходи, так і витрати. А гонорар, відсотки, дивіденди та роялті можна розглядати як з позицій кредитора, так і дебітора, тому вони можуть існувати у вигляді не тільки доходів, а й витрат [49, с. 265-267].

П(с) БО 15 не поширюється на доходи, пов'язані з:

– реалізацією цінних паперів;

- контрактами з надання послуг у галузі будівництва;
- страховою діяльністю;
- змінами у справедливій вартості фінансових активів і фінансових зобов'язань, а також із їх ліквідацією (продажем, погашенням);
- змінами вартості інших поточних активів; природним зростанням поголів'я худоби, виходом продукції сільського й лісового господарства;
- видобутком корисних копалин.

П(с) БО 15 регулює порядок обліку доходу, який виник у результаті:

- реалізації продукції (товарів, інших активів);
- використання активів підприємства іншими сторонами [61].

Критерії визнання доходів. Дохід визнається в разі додержання умов:

- при збільшенні активу або погашенні зобов'язань, які приводять до збільшення власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників підприємства);
- оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Доходи, достовірну оцінку яких здійснити неможливо, у звітності не відображаються, що відповідає одному з основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності - принципу обачливості, який передбачає відображення у фінансовій звітності всіх елементів за вартістю, яка має запобігати заниженню зобов'язань і витрат та завищенню активів і доходів підприємства. Згідно П(с)БО цей принцип передбачає вибір методу оцінки. Можливість достовірної оцінки - основна умова визнання доходів. У бухгалтерському обліку дохід відображається в сумі грошових коштів або їх еквівалентів, які були отримані або підлягають одержанню [61].

Не визнаються доходами, оскільки не є економічними вигодами, які надходять на підприємство і не приводять до збільшення власного капіталу, суми, одержані від імені третіх осіб, такі як:

- податок на додану вартість, акцизи, інші податки і обов'язкові платежі, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів;
- надходження за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними

договорами на користь комітента, принципала тощо;

- попередня оплата (аванс у рахунок оплати) продукції (товарів, робіт, послуг);
- завдаток під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- надходження, що належать іншим особам;
- надходження від первісного розміщення цінних паперів [61].

Отже, такі суми вилучаються з доходу. Разом із тим вищеназвані суми не включаються тільки до суми чистого доходу підприємства. Водночас названі, суми включають не лише до суми чистого доходу підприємства, а й до загальної суми валового доходу і відображають у бухгалтерському обліку на кредиті рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності», а відтак вилучаються з неї записом по дебету рахунків цього класу.

Визнані доходи підприємства класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами, що наведені в рис. 1.1.

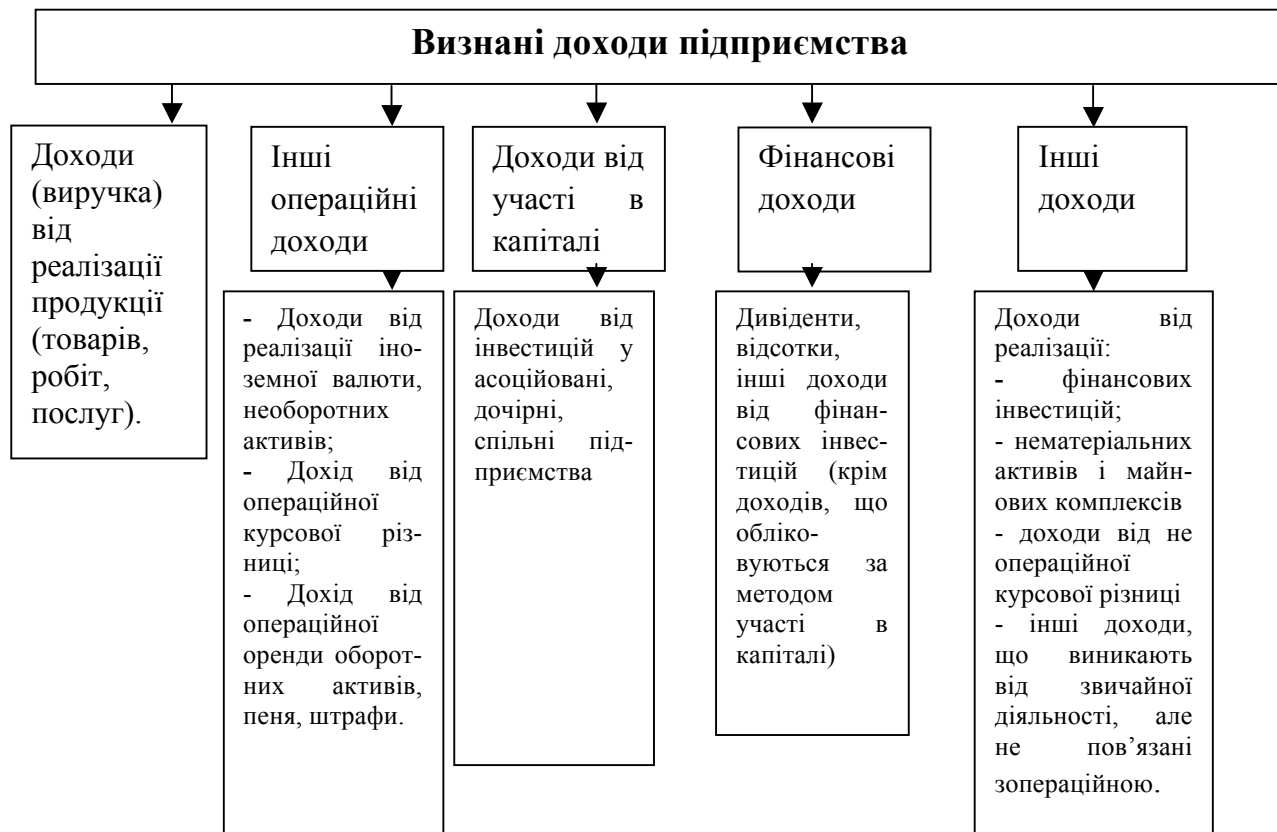


Рис. 1.1. Визнані доходи підприємства

Доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку та включають до Звіту грошових коштів від використання активів. Прикладом збільшення активів, а отже, про фінансові результати згідно з принципом нарахування й відповідності доходів і витрат. Принцип відповідності передбачає, що обов'язковою супровідною умовою одержання доходу є здійснення підприємством витрат для його отримання.

Цей принцип забезпечує визначення фінансового відображення доходу в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, є зростання дебіторської заборгованості внаслідок відвантаження продукції з наступною оплатою результату звітного періоду (доходу) одночасно з витратами, які здійснено для отримання цих доходів. Наприклад, у момент реалізації одночасно відображають виручку від реалізації продукції (дохід) і списують собівартість цієї продукції.

Головною проблемою для економіки будь-якого підприємства залишається функціонування в режимі стабільного розвитку, що потребує прийняття ефективних управлінських рішень щодо розподілу витрат на виробництво й системи обліку. Сільськогосподарське виробництво має специфічні особливості, що впливають на організацію і ведення бухгалтерського обліку. Для нього характерний сезонний характер виробництва, розрив між періодами виконання технологічних процесів і одержання готової продукції. Виробничі витрати в рослинництві здійснюються тривалий час, причому дуже нерівномірно, технологічний процес залежить від природних умов і практично не може бути присорений за рахунок інтенсифікації [86, с.36-40].

## **1.2. Визначення економічної сутності витрат підприємства**

Для обґрунтування процесу управління витратами найважливіше значення має оперативно отримана інформація про витрати, що дозволяє втручатись у виробничий процес і оптимізувати його [17, с.141-146].

Але, на жаль, існуючий бухгалтерський облік не дає вичерпної

оперативної інформації про витрати виробництва, тому що облікова інформація групується переважно в кінці місяця і відображає події, що минули. Тому потрібно удосконалювати управління обліку витрат.

Відповідність доходів і витрат у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) наведено в табл. 1.1.

*Таблиця 1.1*

**Відповідність доходів і витрат у Звіті про сукупний дохід**

Доходи	Статті витрат
Доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт та послуг	Собівартість реалізованих готової продукції, товарів, робіт та послуг
Інші операційні доходи від реалізації іноземної валюти від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій) від операційної оренди активів від операційних курсових різниць отримані пені, штрафи, неустойки від компенсації списаних раніше активів від списання кредиторської заборгованості	Інші операційні витрати, витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованих запасів, витрати на операційну оренду активів, втрати від операційної курсової різниці визнані пені, штрафи, неустойки втрати від знецінення запасів, нестача і втрати від псування цінностей
Доходи від участі в капіталі, від інвестицій підприємства в асоційовані, спільні, дочірні	Витрати від участі в капіталі, від інвестицій підприємства в асоційовані, спільні, дочірні
Інші фінансові доходи, дивіденди, одержані інші доходи від фінансових операцій	Фінансові витрати, відсотки за одержані кредити, інші фінансові витрати
Інші доходи від реалізації необоротних активів від реалізації фінансових інвестицій від реалізації майнових комплексів від не операційних курсових різниць безоплатно одержані активи інші доходи від звичайної діяльності	Інші витрати, собівартість реалізованих необоротних активів собівартість реалізованих фінансових інвестицій собівартість реалізованих майнових комплексів втрати від не операційних курсових різниць уцінка необоротних активів інші витрати від звичайної операційної діяльності

Однак не всі витрати можна безпосередньо пов'язати з певним доходом. У

зв'язку з цим витрати, безпосередньо не пов'язані з певними доходами, відображають у звітному періоді, в якому вони виникли. Наприклад, нестачі та втрати від псування цінностей слід списати в тому звітному періоді, в якому їх було виявлено, оскільки такі витрати не мають прямого зв'язку з доходом.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що 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 [62].

Найбільш питому вагу в загальних витратах підприємства мають операційні витрати. За функціями розрізняють витрати на виробництво, управління (адміністративні), збут та інші. За економічним змістом розрізняють такі операційні витрати підприємства [38, с.128-131]:

- 1) матеріальні;
- 2) на оплату праці;
- 3) на соціальні потреби;
- 4) амортизаційні відрахування;
- 5) інші.

За способом віднесення на окремі види продукції витрати поділяють на прямі та непрямі. Прямі витрати безпосередньо пов'язані із виготовленням певного виду продукції і можуть бути прямо віднесені на одиницю продукції. Якщо на підприємстві виробляється один вид продукції, то всі витрати на її виробництво є прямими. Якщо ж виробляється кілька видів продукції, то окремі витрати неможливо прямо віднести до виробництва якогось одного виду продукції. Ці витрати називаються непрямыми. Наприклад, амортизація виробничого обладнання, енергія, спожита на технологічні цілі тощо. Виробничі витрати традиційно поділяють на основні й накладні [41, с.188-193].

Основні витрати – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Розрізняють прямі матеріальні витрати, на оплату праці та ін.

До прямих матеріальних витрат належать вартість витрачених матеріалів,

що стали частиною готової продукції і можуть бути прямо віднесені до певного виробу.

Прямі витрати на оплату праці включають заробітну плату робітників, що безпосередньо виготовляють продукцію. Витрати на оплату праці інших категорій працівників, які забезпечують або обслуговують виробничий процес, належать до виробничих накладних витрат.

Інші прямі витрати – це ті, що не належать до прямих матеріальних витрат і прямих витрат на оплату праці. Наприклад, це амортизація або платежі за оренду спеціального виробничого обладнання, нарахування на заробітну плату робітників, які безпосередньо виготовляють продукцію (відрахування на соціальні потреби).

Виробничими накладними називають витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути віднесені прямо до певного виду виробу. Це витрати матеріалів, на утримання, ремонт і амортизацію приміщень виробничих цехів, витрачена з технологічною метою енергія та ін.

Виробничі накладні витрати розподіляють за видами виробів пропорційно вибраній базі розподілу. З метою планування, аналізу і обґрунтування прийняття економічних рішень операційні витрати поділяють на релевантні та нерелевантні; одноелементні й комплексні; постійні й змінні; маргінальні й середні.

До релевантних належать витрати, що можуть зменшитися внаслідок прийняття певних рішень, до нерелевантних – витрати, що не залежать від прийняття того чи іншого рішення.

Одноелементні (або прості) витрати мають єдиний економічний зміст і є первинними.

Комплексні витрати різноманітні за складом і охоплюють кілька одноелементних витрат. Наприклад, це витрати на утримання і експлуатацію устаткування, що містять кілька елементів витрат, зокрема це витрати сировини і матеріалів, заробітна плата працівників, які обслуговують устаткування, відрахування на соціальні заходи тощо.



До комплексних належать також витрати загальновиробничі, загальногосподарські, на усунення браку тощо.

Постійними вважають витрати, що не залежать від обсягу виготовленої продукції, а змінюються лише з часом. Наприклад, витрати на орендну плату за приміщення зростатимуть не зі збільшенням обсягу виробництва, а зі збільшенням терміну оренди.

Змінними називають витрати, що змінюються зі зміною обсягу виробництва продукції (надання послуг, виконання робіт). При нульовому обсязі виробництва змінні витрати підприємства на виробництво продукції дорівнюють нулю. Вони зростають із збільшенням обсягів виробництва. За можливістю контролю за рівнем розрізняють контрольовані та неконтрольовані підприємством витрати [45. с.53-56].

До контрольованих належать витрати, що керівництво підприємства може безпосередньо контролювати або на що може суттєво впливати: ступінь корисного використання матеріалів, робочого часу та ін. До неконтрольованих належать витрати, які підприємство не може контролювати або суттєво на них впливати.

Організація обліку витрат, методологічні принципи формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 16 «Витрати». Детальніша класифікація витрат наведена у додатку Б.

Для організації обліку витрат важливе значення має їх класифікація. Класифікація потрібна для визначення вартості продукції відповідно для ціноутворення [61, с.121-126].

До витрат, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів відносяться:

- списання сировини, матеріалів на виробництво, для ремонту обладнання, на адміністративні потреби;
- витрати від знецінення запасів;
- нестачі запасів (сировини, комплектуючих, готової продукції, товарів тощо);
- нарахування амортизації;

– списання основних засобів, нематеріальних активів, МШП та інших необоротних активів, що стали непридатними і не використовуються;  
 – визнані економічні санкції – штрафи, пені, неустойки,  
 – нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, що не може бути погашена [62]. Тобто, все, що не може бути визнане активом, списується на витрати.

До витрат, що збільшують зобов'язання підприємства відносяться:

– заробітна плата працівників;  
 – податки, збори, обов'язкові платежі;  
 – відрахування на обов'язкове та добровільне страхування;  
 – транспортні витрати;  
 – послуги сторонніх організацій (консультаційних, юридичних, медичних, аудиторських);  
 – оренда, витрати зв'язку, послуг з реклами, комунальних послуг, інше нарахування витрат, пов'язаних зі збільшенням зобов'язань [62].

Критерії визнання витрат. Ці критерії передбачають, що:

- Витрати відображають у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;
- Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками);
- Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого їх здійснено;
- Витрати, які неможливо прямо прив'язати з доходом певного періоду, відображають у витратах того звітного періоду, в якому їх було здійснено;
- Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості між відповідними звітними періодами.

Не визнаються витратами і не включаються до Звіту про сукупний дохід:

- Платежі згідно з договорами комісії, агентськими угодами та іншими подібними договорами на користь комітента, принципала та ін.;
- Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- Погашення одержаних позик;
- Інші зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, властивим витратам;
- Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу

Класифікація витрат. Усі витрати підприємства згідно з П(С)БО 16 поділяються на:

- Виробничі витрати;
- Операційні витрати;
- Інші витрати діяльності

Витрати підприємства завжди були одним із найважливіших об'єктів обліку. Від того, наскільки точно і своєчасно вони відображаються в бухгалтерському обліку, прямо залежить точність і достовірність фінансового результату, який визначає підприємство [74, с.45-47].

Наказ про облікову політику, що забезпечує дотримання загальних принципів ведення обліку на підприємстві, обов'язково містить розділ про облік витрат (рис.1.2).

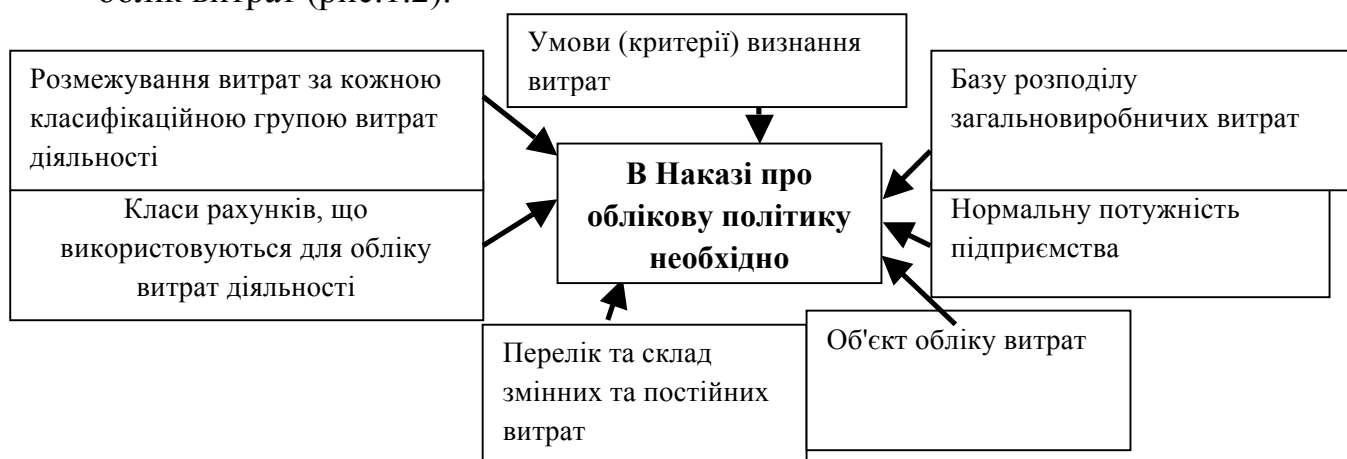


Рис.1.2. Основні положення з обліку витрат в Наказі про облікову політику

Собівартість продукції — виражені в грошовій формі витрати

підприємства на виробництво продукції (виробнича собівартість). У виробничу собівартість продукції згідно з П(С)БО 16 «Витрати» не включаються адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати тощо.

Витрати на виробництво різні за своїм економічним змістом, напрямками використання, місцем виникнення та іншими ознаками. У таблиці 1.2 наведено класифікацію виробничих витрат.

Таблиця 1.2

### Класифікація витрат виробництва

№	Ознаки	Витрати
1	За центрами відповідальності (місцем виникнення витрат)	Витрати виробництва, цеху, дільниці, технологічного переділу, служби
2	За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на виробництво, типового представника виробів, групу однорідних виробів, виробниче замовлення, реалізовану продукцію
3	За однорідним складом витрат	Одноелементні, комплексні
4	За видами витрат	Витрати за економічними елементами, витрати за статтями калькуляції
5	За способами перенесення вартості на продукцію	Витрати прямі, непрямі
6	За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Витрати змінні, постійні
7	За календарними періодами	Витрати поточні, довгострокові, одноразові
8	За доцільністю витрат	Продуктивні, непродуктивні (доцільні, недоцільні)
9	За відношенням до собівартості продукції	Витрати на продукцію, витрати періоду

Важливим моментом для визначення собівартості є розподіл витрат на прямі та непрямі [61, с.121-126].

Прямі витрати – витрати, які за записами первинних документів можна віднести на витрати конкретного виду продукції, робіт, послуг економічно доцільним шляхом (матеріали, зарплата робітників, зайнятих у виробництві продукції).

Вираз „економічно доцільним шляхом” означає, що для віднесення витрат на об’єкт обліку слід порівнювати час на здійснення розподілу, складність розрахунків з ефектом від точності одержаних результатів.

Непрямі витрати – витрати, що не можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об’єкта економічно доцільним шляхом (пов’язані із організацією та обслуговуванням виробництв, вдосконаленням його технології).

За відношенням до обсягів виробництва витрати поділяються на змінні та постійні.

Змінними називаються витрати, величина яких змінюється пропорційно зміні обсягу виробництва (випуску). Звідси розмір цих витрат на кожен одиницю продукції залишається незмінним. Залежно від процентного співвідношення зміни величини витрат і зміни обсягу виробництва змінні витрати поділяють на пропорційні і непропорційні.

До постійних відносять витрати величина яких не змінюється або майже не змінюється (умовно-постійні витрати) при зміні обсягу виробництва. Слід відмітити, що поділ на змінні й постійні витрати є дещо умовним, оскільки 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 правильніше їх називати умовно-змінними та умовно-постійними .

Підприємство має право взагалі всі загальновиробничі витрати враховувати повністю як змінні витрати та здійснювати їх повний розподіл за фактичною потужністю звітного періоду або враховувати всі загальновиробничі витрати як постійні і розподіляти їх за нормальною потужністю [95, с.6-10].

Факторами, що спонукають до вибору того, чи іншого методу обліку витрат є:

- організаційна структура управління виробництвом;
- тип виробництва, його складність, характер технологічного процесу;

- номенклатура продукції, що випускається;
- тривалість виробничого циклу;
- наявність незавершеного виробництва.

Враховуючи дані фактори, підприємство обирає найоптимальніший метод, специфіка та особливості якого відображаються в послідовності процесів обліку витрат виробництва та формування собівартості продукції.

При визначенні собівартості і калькулюванні сільськогосподарської продукції оптимальним є використання по передільного і нормативного методів обліку витрат, в основі яких лежить формування витрат за кожним технологічним етапом та нормативна собівартість продукції (робіт, послуг), які найбільш точно відображають витрати в процесі виробництва [61, с.121-126].

Синтетичний облік витрат та виходу продукції рослинництва ведуть на рахунок 23 «Виробництво», до якого відкривають субрахунки за видами виробництв. За економічним змістом він належить до групи рахунків господарських процесів, за призначенням і структурою – до групи операційних, калькуляційних рахунків.

Зобразимо загальну схему організації обліку витрат виробництва підприємства на рис. 1.3.

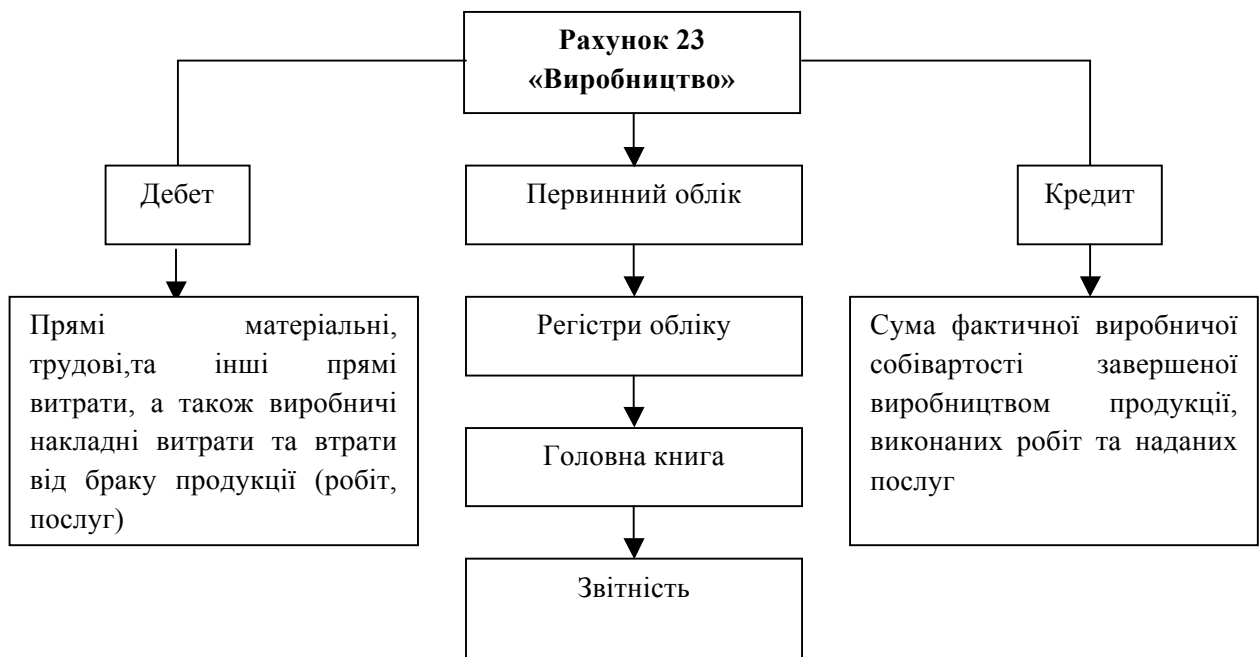


Рис.1.3. Загальна схема організації обліку витрат на виробництво

Крім методів обліку витрат існують і методи калькулювання, що являють собою сукупність способів і прийомів, необхідних для розрахунку собівартості конкретного виду продукції калькулювання; сукупність прийомів розподілу витрат за калькуляційними статтями та віднесення їх до об'єкта калькулювання.

Поряд з цим складається графік руху документів. Формування облікових номенклатур відбувається за місцями виникнення витрат, які потім передаються до бухгалтерії де проводиться їх опрацювання та подальшого використання.

Одним із напрямів вдосконалення організації бухгалтерського обліку витрат обігу виступає раціоналізація та оптимізація документообігу, що пов'язано із необхідністю скорочення витрат праці на обробку первинних носіїв інформації, прискорення формування узагальнених облікових даних про витрати завидами та іншими параметрами, потрібними для управління діяльністю торговельного підприємства.

Ручна та автоматизована форми ведення обліку передбачають здійснення різних технологічних заходів з метою розв'язання поставлених завдань.

Розвиток комп'ютерних систем і технологій, спрямованих на поліпшення та прискорення процесу формування облікової інформації, вимагає постійного висування нових організаційних вимог до документообігу, безпосередньо документів, їх характеристик, інтенсивності обробки тощо [17, с. 141-146].

Встановлення додаткових спеціальних реквізитів документів з використанням систематизованого кодування найважливіших показників плану (графіку) документообігу сприятиме підвищенню контролю за строками складання і обробки документів, а також персоніфікації відповідальності за здійснення витрат.

У встановлені графіком документообігу дні документи з обліку витрат надходять до бухгалтерії підприємства, де їх відображають в журналі-ордері 5А с.г. Підсумкові дані переносять до Головної книги, а також у разі калькуляційних статей – до виробничого звіту.

У виробничому звіті всі фактичні виробничі витрати порівнюють з

нормативами, перерахованими на фактично вироблену продукцію, з визначенням економії та перевитрат по кожній статті нормативної калькуляції окремо за місяць і наростаючим підсумком з початку року. Дані виробничого звіту керівництво і спеціалісти використовують для аналізу роботи підприємства як щодо додержання ліміту витрат, так і виконання плану виходу продукції [75, с.189-191].

З даних графіку (табл.1.3) видно, що документи формуються у різних відділах починаючи з планового відділу та відділу постачання, і потім надходять до бухгалтерії де проходить розрахунок фактично понесених витрат.

Таблиця 1.3

### Графік формування документів з обліку витрат виробництва

Назва робіт	Виконавці			
	плановий відділ, відділ постачання	Табельник	майстер цеху	Бухгалтерія
Складання лімітно-забірних карток та актів	●			
Складання табелів обліку робочого часу		●		
Складання нарядів, маршрутних листів			●	
Складання відомості розрахунку відрахувань на соціальні заходи				●
Складання відомості розрахунку амортизації				●
Складання відомостей по інших рахункам				●

Отже, доходи та витрати є невід'ємною частиною діяльності будь-якого підприємства і завжди потребують детального аналізу та вдосконалення. У сучасних умовах значно ускладнилися завдання контролю, але деякі автори



завдання контролю приписують бухгалтерському обліку. Вважається, що до завдань бухгалтерського обліку належить контроль виконання планів за основними показниками діяльності, ефективності використання ресурсів, збереження власності.

Такий підхід базується на ідеях поєднання обліку і контролю, який спричиняє, перш за все, ігнорування важливих завдань контролю. Більш того, даний підхід має негативні практичні наслідки. Це виявляється у покладанні всієї повноти відповідальності за здійснення контролю на бухгалтерію, таким чином сприяючи послабленню контролю в підрозділах - в місцях безпосереднього використання ресурсів, недооцінки здійснення контролю з боку функціональних підрозділів, прийняттю короткозорих рішень без майбутнього.

Кращим є підхід, який розмежовує завдання контролю від облікових. При цьому слід зазначити, що бухгалтерія веде лише частковий контроль виробничої і фінансово-господарської діяльності, а виконання функції контролю в її широкому управлінському значенні потребує необхідних дій з боку робітників економічних, технічних служб і керівників підприємства, що в процесі самого контролю використовуються різноманітні прийоми і способи, які далеко виходять за межі бухгалтерського обліку.

У зв'язку з поглибленням фінансової кризи багато підприємств стикаються з проблемою аналізу доходів та витрат, тобто суб'єктам господарювання необхідна чітка і об'єктивна методика аналізу доходів, та витрат відповідно до умов їх функціонування. Необхідність та актуальність цього питання підкреслюють такі автори: Поспелова Ю.А., Ксенофонтова О.В., Сидорова М.И., Новиков В.А., Бойчик І.М., Петрович Й.М. та ін.

Термін «витрати» наявний нині у багатьох словникових та енциклопедичних виданнях, монографіях, підручниках, навчальних посібниках, брошурах, наукових статтях, тезах доповідей тощо. Про цей термін вчені-економісти написали чимало. Суперечки точаться навколо того, що він означає, коли і як вживати терміни «витрати», «затрати», «витрати на виробництво»,

«затрати на виробництво». Плутанину в термінах посилює вживання в російській науковій мові аж трьох термінів близьких до українських: «расходы», «затраты», «издержки».

Об'єктивна необхідність подальшого поглиблення досліджень в цьому напрямку пов'язана, насамперед, з уточненням понять доходів та витрат, вдосконаленням існуючих методик з метою подальшого розвитку управління доходами та витратами.

На думку Ю.В. Пасічника, як окрема економічна категорія, доходи місцевих бюджетів виражають сферу економічних відносин суспільства, яка пов'язана з формуванням, розподілом та використанням фінансових ресурсів регіонального рівня і використовується місцевими органами влади для забезпечення поточних і перспективних завдань розвитку регіону [63, с.141].

К. Маркс у праці «Капітал» ретельно розглянув доходи та джерела їх виникнення. Триединою формулою, яка охоплює всі тайни суспільно процесу виробництва він вважав капітал – прибуток (підприємницький дохід та процент), землю – земельна рента та труд – заробітна плата. І тільки разом вони можуть приносити дохід [43, с. 58].

З розвитком капіталізму значення ренти, як джерела доходу, буде зменшуватися і залишаться два великі джерела доходу – прибуток і заробітна плата та два великі класи – пролетарі та капіталісти .

На думку Радченко В.М. до розпорядчого документу про облікову політику підприємства рекомендовано включати такі елементи, що безпосередньо стосуються виробничих витрат і визначають методичні аспекти їх обліку: перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); перелік і склад змінних і постійних загально-виробничих витрат, бази їх розподілу; методи амортизації необоротних активів; методи оцінки вибуття запасів; застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку [75, с.189-191].

Півнюк О. у своїй публікації доводить, що існує єдиний облік витрат для всіх країн, і лише національні особливості, традиції, що історично склалися в

кожній країні, визначають різні підходи до його побудови [66, с. 298-300].

Так Бойчик І.М. вважає, що: «Витрати виробництва - витрати живої та уречевленої праці в процесі виробництва; поділяються на витрати підприємства і суспільні витрати», а Дохід - виручка від реалізації продукції, робіт, послуг без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та податків з продажу (податку на додану вартість, акцизного збору тощо) [10, с. 24].

Професор Л.В.Нападовська стверджує, що термін «витрати» згідно з національними стандартами, означає використання (відтік) грошових коштів. Вона переконана, що під затратами слід розуміти сукупність затрат на виробництво та її реалізацію. Термін «затрати» має інший економічний зміст та призначення на відміну від терміна «витрати», який використовується в фінансовому обліку. В системі управлінського обліку, на думку Л.В.Нападовської, варто послуговуватись терміном «затрати» [52, с.145-146].

Коноплицкий В.А. та Філіна А.І. обґрунтовують, що «Затраты производственные - затраты в виде суммы двух слагаемых: себестоимости продукции и капитальных вложений, помноженных на нормативный коэффициент эффективности» [54, с.124].

Новиков В.А. вважає, що «Затраты - важнейший экономический показатель работы предприятия, характеризующий сумму расходов в процес хозяйственной деятельности» [54, с.118].

Кулішов В.В. зазначав, що «Доходи - збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників)» [67, с. 55].

Професор Н.М. Цветкова зазначає, що термін «затрати» застосовують в розумінні ресурсів, «які використовуються для виготовлення продукції та включаються в її собівартість. Затрати на продукт відображають у балансі як активи на рахунку 23 “Виробництво» і не застосовують при визначенні фінансового результату. Термін “витрати” не застосовують у виробничій діяльності, оскільки витрати не включають в собівартість продукції, вони є витратами

періоду і їх вираховують із суми доходів при визначенні фінансового результату виходячи із принципу нарахування і відповідності доходів і витрат [91].

Доцент В.Г.Козак вважає, що «витрати підприємства – одна з важливих категорій управлінського обліку та якісної оцінки діяльності підприємства. Для управління менеджерам необхідні не просто витрати, а інформація про витрати на будь-що (продукт, або його партію, послуги і т.д.) [37, с.129-131].

Доцент Г.В. Нашкерська розглядає термін «витрати» з точки зору процесу “споживання або використання матеріалів, товарів, робіт, послуг в процесі одержання доходу”. Далі автор зауважує, що здійснення витрат так чи інакше пов’язане з виробництвом та реалізацією продукції [54, с.47].

Вчені-фінансисти оцінюють витрати з точки зору їх відповідності доходам звітного періоду та рівня їх впливу на формування фінансових результатів діяльності, особливо чистого прибутку підприємства. Якщо визначень терміну «доходу» є достатньо у спеціальній літературі із фінансів, то визначень терміну “витрати” бракує.

Наведем, зокрема, одне із них: “Витрати підприємства – виражена в грошовій формі вартісна оцінка господарської (підготовка, організація, здійснення виробництва й реалізації продукції), фінансової, соціальної діяльності”.

Науковці і практики у сфері оподаткування використовують термін «витрати» з додаванням слова «валові». В податковому кодексі написано: «Валові витрати виробництва та обігу (далі – валові витрати) – сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснюваних як компенсація вартості товарів (робіт, послуг), які придбаваються (виготовляються) таким платником податку для їх подальшого використання у власній господарській діяльності».

Видатний російський професор Я.В.Соколов досить вдало, з нашого погляду, подав своєбачення термінів «витрати» (расходы), «затрати» (затраты), «витрати» (издержки). Так, витратами («расходами») з його точки зору є: «все те, що тратить організація. Та частина витрат, що має відношення до майбутніх

звітних періодів, капіталізується і показується в активі балансу» [82, с.44-47].

Німецький вчений Г.Фандель в своїй праці «Теорія виробництва і витрат», виданій уперекладі на українську мову зазначає, що витрати (Kosten) це - затрати факторів виробництва у вартісному вимірі. Згодом цей вчений дає і визначення терміну “затрати” (Einsatz, Input). Він розглядає їх як «участь факторів виробництва у виробничому процесі шляхом їх поглинання або часткової віддачі виробничого потенціалу». Згодом цей вчений дає і визначення терміну «затрати» (Einsatz, Input). Він розглядає їх як «участь факторів виробництва у виробничому процесі шляхом їх поглинання або часткової віддачі виробничого потенціалу» [87, с.322].

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

Петрович Й.М. вважає, що «Під доходами підприємства розуміють збільшення економічної вигоди у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які сприяють зростанню власного капіталу (окрім зростання капіталу за рахунок внесків власників)», а «Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування (прибуток або збиток) визначається як алгебраїчна сума прибутку (збитку) від операційної діяльності, доходів від участі в капіталі, інших фінансових доходів та витрат від участі в капіталі, фінансових та інших витрат» [57, с.64].

Безверхий К. пропонує внести зміни до П(с)БО 16 «Витрати» відносно запровадження альтернативного підходу формування собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) за прямими витратами, що передбачається податковим законодавством.

Видатний французький економіст Жан Батист Сей вважав, що дохід

підприємця складається з двох частин:

- промислового доходу, який акумульований з допомогою часу, виробництва та заощадливості;
- підприємницького доходу, який формується як винагорода за промислові здібності, талант, дух порядку та управління.

Дохід від операційної оренди може бути включеним як до основної, так і до операційної діяльності. Лишиленко О.В. пропонує розмежування таких доходів за групами виробничих та невиробничих основних засобів і відповідно їх облік на субрахунках 704 «Дохід від операційної оренди активів» та 712 «Дохід від операційної оренди інших активів» [41, с.16-23].

На мою думку, у такому розмежуванні немає необхідності, так як для орендних підприємств операційна оренда є основним видом діяльності, дохід від якої знайде відображення на рахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг», для інших підприємств – на рахунку 713 «Дохід від операційної оренди активів».

Оскільки у фінансовому обліку, на відміну від податкового, амортизації підлягають всі основні засоби, то в окремому відображенні доходів від операційної оренди виробничих та невиробничих основних засобів немає сенсу.

Проаналізувавши роботи вищезазначених та інших авторів, можна зробити висновок, що в них немає чітко окресленої економічної сутності доходів та витрат.

В багатьох наукових дослідження розглянуті питання класифікації витрат і доходів підприємства. Одну з таких класифікацій запропонував професор З.В. Задорожним в наступній таблиці 1.4 [32, с.12-15].

Вчені-фінансисти оцінюють витрати з точки зору їх відповідності доходам звітного періоду та рівня їх впливу на формування фінансових результатів діяльності, особливо чистого прибутку підприємства. Якщо визначень терміну «доходу» є достатньо у спеціальній літературі з фінансів, то визначень терміну «витрати» бракує.

Наведем, зокрема, одне із них: «Витрати підприємства – виражена в

грошовій формі вартісна оцінка господарської (підготовка, організація, здійснення виробництва й реалізації продукції), фінансової, соціальної діяльності» [8, с.23-28].

Таблиця 1.4

### Класифікаційні ознаки витрат підприємства

<i>Класифікаційні ознаки витрат</i>	
1	Спосіб зарахування до собівартості (прямі та непрямі)
2	Відношення до обсягу виробництва (постійні і змінні)
3	Відношення до господарського процесу (основні, накладні)
4	Порядок віднесення на період генерування прибутку (на продукт, на період)
5	За видами (елементи витрат, статті калькуляції)
6	За можливістю контролю (контрольовані, неконтрольовані)
7	За центрами витрат і центрами відповідальності (за окремими видами продукції, послугами, структурними підрозділами, відповідальними особами)
8	За функціями управління (виробничі, комерційні, адміністративні)

Витрати на виробництво, на думку деяких вчених, «є вартістю ресурсів, залучених до виготовлення кінцевої продукції фірми. В економічній науці розрізняють економічні та бухгалтерські витрати. Першим видом більше оперують економісти-теоретики, другим - бухгалтери»

Заслуговує на увагу думка професора І.О. Белебехи: «Якщо зусилля на виготовлення продукції є первісними, основоположними, то, природно, вони є базисними витратами підприємства». Саме за допомогою цих витрат здійснюється процес поєднання живої та уречевленої праці, тобто безпосереднє виробництво. Над базисними функціонують різні інші витрати, які викликаються розподільчими, транспортними (логістичними), сервісними, координа-

ційними процесами, і прямо чи опосередковано пов'язані з виробництвом, обертанням продукції.

Усі ці процедури причетні до виготовлення та обертання продукції “пронизують” зверху до низу (і навпаки) всі сфери та всіх суб'єктів суспільного економічного життя. А тому витрати усіх рівнів мають взаємозалежність і взаємозумовленість”.

### **1.3. Нормативно – правове забезпечення обліку і контролю доходів та витрат**

Для нормального функціонування будь-якої ланки ринкової економіки конче потрібно, щоб учасники, приймаючи рішення, мали правдиву та об'єктивну інформацію про майно, грошовий та фінансовий стан, результати роботи – прибутки, доходи чи збитки, а також про особливості їх досягнення, як на своєму підприємстві, так і партнерів.

Під обліковим законодавством розуміють сукупність правових актів та окремих обліково-правових норм, які регулюють бухгалтерський облік. Система такого законодавства поділяється на закони та підзаконні акти. Основним нормативним актом з бухгалтерського обліку є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який забезпечує одноманітність обліку майна, зобов'язань, господарських операцій, складання і надання користувачам необхідної достовірної інформації про майновий стан підприємств, їхні доходи і витрати. Він встановлює єдині правові і методологічні засади організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні. Закон закріплює методологічні основи збирання, реєстрації й узагальнення інформації, що здійснюється шляхом суцільного, безперервного документування всіх господарських операцій [9, с. 58-61].

Таку інформацію надає лише система бухгалтерського обліку за допомогою методологічних засад формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15



«Доходи» та Положенні (стандарти) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», якими й керується облік доходів та витрат.

В нестабільних економічних умовах доходи та витрати суб'єктів господарювання є важливим мірилом ефективності господарської діяльності підприємств, оскільки їх величина, структура та динаміка визначають перспективи функціонування суб'єктів господарювання, спираючись на велику кількість нормативно-правових актів. Всі підприємства ґрунтуються на зменшенні витрат, що в свою чергу дасть змогу отримати більший дохід і стабільнішу діяльність.

До основних видів нормативно-правового забезпечення обліку витрат та доходів підприємств, з нашої точки зору, варто відносити: Закони України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», «Про державну податкову службу України»; Укази Президента України; постанови і рішення Кабінету Міністрів України; накази, постанови, розпорядження, листи, роз'яснення міністерств та відомств; П(С)БО 9 «Запаси» (в частині списання запасів на витрати виробництва), 15 «Дохід», 16 «Витрати», 30 «Біологічні активи»; 31 «Фінансові витрати», 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин» (а для підприємств, що розмістили цінні папери на фондовому ринку і повинні публічно представляти свою річну фінансову звітність – М(С)ФЗ 2, витрати на дослідження і розробки, «Будівельні контракти 18», Дохід, 23 «Витрати позики»); Кодекси України (Податковий, Бюджетний, Господарський, Цивільний, про адміністративні правопорушення, законів про працю тощо); методичні рекомендації з формування собівартості (за видами економічної діяльності: у промисловості, у сільськогосподарських підприємствах, будівельно-монтажних робіт, на транспорті, у торгівельній діяльності, вказівки, інструкції, положення; плани рахунків бухгалтерського обліку (національний, галузеві, спрощений, робочі); наказ про облікову політику підприємства; графіки документообігу, графіки виконання обліково-звітних та контрольних-ревізійних робіт і т.д. [25].

Нормативно-правові акти щодо бухгалтерського обліку, фінансової

звітності й економічного контролю витрат і доходів підприємств, за нашим переконанням, можна поділяти на наступні рівні:

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

Нормативно-правові акти України, які пов'язані з обліком витрат і доходів перебувають під постійною увагою як вчених-економістів, так й практиків (керівників, головних бухгалтерів підприємств, організацій, закладів). В результаті чого у нормативно-правові акти України періодично вносяться зміни, доповнення, а іноді виникають нові або принципово поліпшені акти. Наприклад, до П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 16 «Витрати» з моменту їхнього прийняття (1999 р.) до нині (2015 р) вносились суттєві зміни по п'ять разів, до П(С)БО 18 «Будівельні контракти» і П(С)БО 30 «Будівельні контракти» – по одному разу (23 травня 2003 р. та 11 грудня 2006 р.). Згадані тут зміни та доповнення виникали не випадково, а в результаті апробації національних положень (стандартів) на практиці [25].

В галузевому сенсі слушною є і низка пропозицій В.М. Жука щодо реалізації регуляторно-організаційних завдань Концепції розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки, де йдеться про посилення впливу галузевого управління на формування методології обліку в цьому секторі; забезпечення обов'язкового делегування представників Міністерства аграрної

політики та продовольства України до методологічних рад з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України та із статистичної звітності при Держкомстаті (забезпечити створення такої при Держстаті); прийняття Закону України «Про відомчу аграрну статистику» та інших нормативно-правових актів щодо його реалізації; проведення реформування системи державного управління бухгалтерським обліком в аграрній галузі шляхом відновлення вертикалі контролю за дотриманням методології обліку і звітності [31, с. 28].

Загальні вимоги до фінансової звітності викладено в НП(с)БО 1, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73. Це положення визначає: мету фінансових звітів, їх склад, звітний період, якісні характеристики та принципи, котрими належить керуватися під час складання фінансових звітів, вимоги до розкриття інформації у фінансових звітах. Проте тут не розглядаються правила складання консолідованої фінансової звітності.

Як свідчить інформація з рисунка 1.4, пропонуємо п'ять класифікаційних ознак нормативно-правового забезпечення:

1. за видами;
2. рівнями;
3. місцем і ролю в реформуванні та регулюванні бухгалтерського обліку, фінансової звітності;
4. обов'язковістю до виконання;
5. групами.

На підставі думок науковців щодо різних ознак класифікації нормативно-правового забезпечення обліку доходів та витрат, формуємо класифікацію з уточненням щодо витрат та доходів підприємства (рис 1.4).

У плані поліпшення нормативно-правових актів України щодо обліку та контролю витрат і доходів підприємств, вважаємо, необхідно зробити:

- провести повну інвентаризацію всіх нормативно-правових актів України, пов'язаних з обліком і контролем витрат та доходів з метою виявлення дублювання й неузгодження положень цих актів та неврегульованих ситуацій;
- організувати та щомісячно (щоквартально) оновлювати довідково-

інформаційну базу підприємств з питань обліку, контролю, оподаткування, в тому числі щодо витрат і доходів;

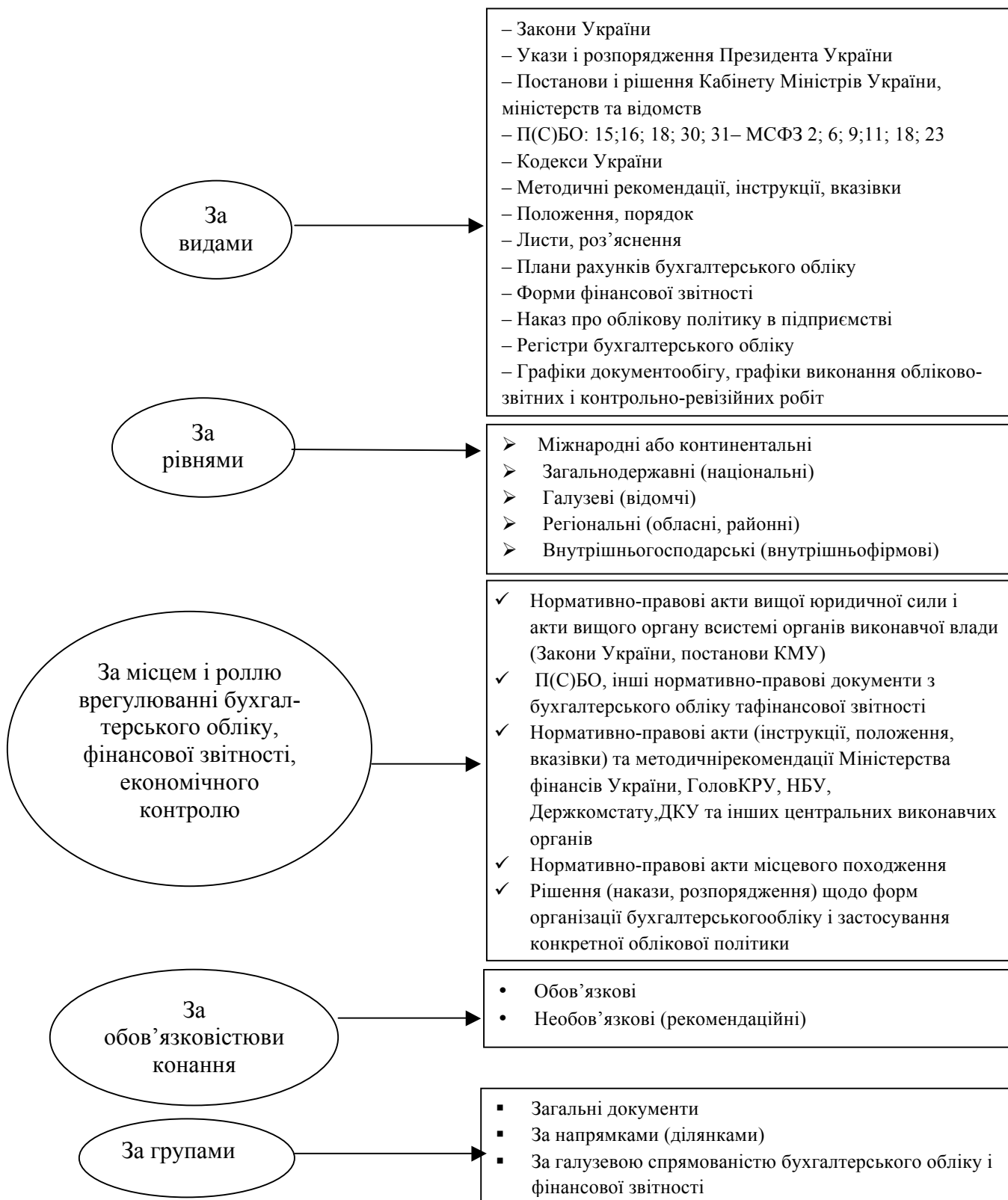


Рис. 1.4. Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку за витратами та доходами підприємств

– головним бухгалтерам, контролерам-ревізорам, аудиторам, науковцям, що постійно працюють з нормативно-правовими актами України, які стосуються обліку та аудиту проводити робочі нотатки виявлених ними суперечностей, неув'язок згаданих вище актів та висловлювати свої висновки і пропозиції у фахових бухгалтерських виданнях «Баланс», «Все про бухгалтерський облік», «Бухгалтерський облік і аудит», «Бухгалтерія», «Бухгалтер», «Бухгалтерія в сільському господарстві», «Галицькі контракти», «Дебет-Кредит» тощо; під час проведення наукових і науково-практичних конференцій, семінарів, робочих нарад і т.д. [25].

Отже, ми розглянули нормативно-правову базу, що регулює порядок визначення та обліку доходів та витрат на підприємстві. Визначили, що існує велика різноманітність документів, що забезпечує зменшення ризиків недосконалої організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в цілому та на даній ділянці облікової роботи. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи і витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності визначено в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 15 «Доходи» та Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Норми П(С)БО 15 «Доходи» застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ).

Положення не поширюється на доходи, пов'язані з: договорами оренди; дивідендами, які належать за результатами фінансових інвестицій та обліковуються методом участі в капіталі; страховою діяльністю; первісним визнанням і зміною справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю, та з первісним визнанням сільськогосподарської продукції; змінами вартості інших поточних активів; природним приростом поголів'я худоби, виходом продукції сільського та лісового господарства; видобуванням корисних копалин.

Норми П(С)БО 16 «Витрати» застосовуються підприємствами, органі-

заціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім банків і бюджетних установ). Законодавче і нормативне регулювання фінансової звітності підприємств здійснюється згідно з вимогами Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.09 №996-XIV, у відповідності до Постанови Кабінету Міністрів України від 28.02.2006 р. №419 «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» та ряду положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні. В п.1 ст.2 Закону України від 16.07.06 №996-XIV говориться, що всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України, зобов'язані вести бухгалтерський облік і подавати бухгалтерську звітність згідно з законодавством.

Фінансову звітність подають всі юридичні особи незалежно від організаційно-правової форми і форми власності у термін, встановлений Порядком №419, тобто не пізніше 20 лютого наступного за звітним року. Відповідно до ст.186 КоАП порушення термінів або ненадання органам державної статистики даних для проведення державних статистичних спостережень тягне за собою накладання штрафу на громадян від трьох до п'яти неоподатковуваних мінімумів доходів, на посадових осіб та суб'єктів підприємницької діяльності - від десяти до п'ятнадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та звітності, забезпечення фіксування всіх господарських операцій та зберігання оброблених первинних документів, реєстрів обліку, звітності протягом встановленого терміну відповідно до ст.8 п.3 Закону №996 покладено на власника (власників) або уповноважений орган (посадову особу), які згідно з законодавством чи установчими документами здійснюють керівництво підприємством. Головний бухгалтер повинен забезпечити дотримання єдиних методологічних принципів ведення бухгалтерського обліку, складання і подання у встановлені терміни фінансової звітності [64, с. 3-21].

## РОЗДІЛ 2

### ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПРИ ВИРОБНИЦТВІ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР

#### **2.1. Облік доходів при виробництві біоенергетичних культур та їх класифікація**

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 15 «Дохід», згідно з яким 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 [61].

Сучасна аграрна політика нашої держави є важливим напрямком переведення економіки на ринкові відносини. Вона спрямована на вдосконалення виробничих відносин в агропромисловому комплексі шляхом впровадження різноманітних форм оренди, підряду тощо.

Поява нових господарських структур різних форм власності та господарювання в аграрному секторі економіки, розвиток міжнародних економічних зв'язків призводить до зростання ролі бухгалтерського обліку як необхідної умови отримання достовірної інформації для прийняття правильних господарських рішень.

Рослинництво як галузь народного господарства характеризується низкою особливостей:

- вплив природних факторів;
- вплив соціальних факторів.

Земля і рослини є не лише засобом, але й предметами праці. На процес виробництва у сільському господарстві впливають також й погодні умови.

Ці особливості необхідно враховувати при організації бухгалтерського обліку. Виробничий цикл у рослинництві триває значний час:

- до одного року (кукурудза, зернові культури тощо);

- кілька років (виращування багаторічних насаджень).

Далі розглянемо особливості ведення бухгалтерського обліку на досліджуваних підприємствах. Результати наведені в наступній таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

**Особливості ведення бухгалтерського обліку  
досліджуваних підприємств**

Показники	ДПДГ «Бохоницьке»	ДПДГ «Артеміда»	ДПДГ «Подільської дослідної станції садівництва Інституту садівництва НААН України»
1. Форма обліку	Журнально-ордерна	Журнально-ордерна	Журнально-ордерна
2. Обов'язки щодо ведення обліку	Бухгалтерія	Бухгалтерія	Бухгалтерія
3. Графік товарообороту	+	+	+
4. Склад інвентаризаційної комісії	3 особи	4 особи	2 особи
5. Метод амортизації основних засобів та нематеріальних активів	Податковий, щоквартально	Прямолінійний метод	Податковий, щоквартально
6. Відображення запасів	Первісною вартістю	Первісною вартістю	Первісною вартістю
7. Відпуск запасів здійснюється	<ul style="list-style-type: none"> <li>• за середньозваженою собівартістю</li> <li>• за нормативними затратами</li> <li>• за цінами продажу</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• За середньозваженою собівартістю</li> <li>• Ціни продажу для роздрібно торгівлі</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• за середньозваженою собівартістю</li> <li>• за ринковими цінами продажу</li> </ul>
8. Облік процесу виробництва ведеться на рахунках	23 та 9 класу	23 та 9 класу	23 та 9 класу
9. Строк зберігання первинних документів	3 роки	3 роки	3 роки

Основою організації та технології бухгалтерського обліку є загальна нормативна база з бухгалтерському обліку, а саме Закон № 996 і розроблені згідно з цим Законом нормативні документи, національні стандарти (положення) у бухгалтерському обліку.

На організацію і технологію бухгалтерського обліку значною мірою впливають закони України з оподаткування. Наказом № 49 затверджені реєстри



і Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу.

У бухгалтерському обліку дохід відображають у сумі справедливої вартості активів – отриманих або тих, що мають бути отримані.

Сума доходу, яка виникає у результаті господарської операції, як правило, визначається за домовленістю між підприємством і покупцем або користувачем активу. Вона оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка може бути отримана, з урахуванням будь-якої торгової знижки, наданої підприємством [61].

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності підприємства призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності».

На рахунках цього класу, крім рахунку 76 «Страхові платежі», протягом звітного року за кредитом відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу, за дебетом — щомісячне відображення належної суми непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), щорічне або щомісячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

До обліку доходів планом рахунків передбачено застосування наступних бухгалтерських рахунків:

- 70«Доходи від реалізації»;
- 71«Інший операційний дохід»;
- 72«Доходи від участі в капіталі»;
- 73«Інші фінансові доходи»;
- 74«Інші доходи»;
- 76«Страхові платежі».

Для 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 призначено рахунок 70 «Доходи від реалізації».

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:

- 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;
- 702 «Дохід від реалізації товарів»;
- 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»;
- 704 «Вирахування з доходу»;
- 705 «Перестраховання»;

За кредитом субрахунків 701-703 відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом — 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».

На субрахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 «Дохід від реалізації товарів» підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій.

На субрахунку 704 «Вирахування з доходу» за дебетом відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернених покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

На субрахунку 705 «Перестраховання» підприємства, що є страховиками згідно із Законом України «Про страхування», узагальнюють інформацію про долі страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) по договорах перестраховки. По дебету субрахунку 705 відображаються суми доль страхових

платежів (страхових внесків, страхових премій), що належать перестраховальникам по договорах перестраховки, по кредиту — долі страхових платежів (страхових внесків, страхових премій), повернені перестраховальниками в разі дострокового припинення договору перестраховки. Щомісячно сальдо субрахунку 705 списується (закривається) в кореспонденції з субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг».

Таблиця 2.2

### Кореспонденція рахунку 70 «Доходи від реалізації»

Рахунок 70 «Доходи від реалізації кореспондує	
За дебетом з кредитом рахунків:	За кредитом з дебетом рахунків:
36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”	14 «Довгострокові фінансові інвестиції»
49 «Страхові резерви»	16 «Довгострокова дебіторська заборгованість»
64 «Розрахунки за податками й платежами»	30 «Готівка»
68 «Розрахунки за іншими	31 «Рахунки в банках»
76 «Страхові платежі»	34 «Короткострокові векселя одержані»
79 «Фінансові результати»	36 „Розрахунки з покупцями та замовниками»
97 «інші витрати»	37 „Розрахунки з різними дебіторами»
	49 «Страхові резерви»
	63 «Розрахунки з постачальниками»
	66 «Розрахунки з оплати праці»
	68 «Розрахунки за іншими операціями»
	69 «Доходи майбутніх періодів»
	76 «Страхові платежі»
	79 «Фінансові результати»

Бухгалтерськими документами з обліку доходів від реалізації виступають: «Прибутковий касовий ордер», виписка банку, «Рахунок-фактура», «Товарно-транспортна накладна», «Накладна вимога на відпуск (внутрішнє переміщення) матеріалів», та ін.

Віднесення доходу від реалізації на фінансові результати від основної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки) оформленої працівниками бухгалтерії.

Ми рекомендували ДПДГ «Бохоницьке» для полегшення ведення обліку

ввести субрахунки другого покоління до рахунку 70, а саме:

- 7011.1 «Пшениця»
- 7011.2 «Кукурудза»
- 7011.3 «Ріпак»
- 7011.4 «Соя»
- 7011.5 «Соняшник» і т.д.

В результаті даного введення підприємство буде краще орієнтуватись при підготовці та веденні звітності, та при необхідності у будь-який момент часу надати інформацію по доходах від реалізації готової продукції по всіх видах біоенергетичних культур окремо.

Узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) ведеться на рахунку 71 «Інший операційний дохід».

До інших операційних доходів відносяться: доходи від реалізації іноземної валюти; доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи від операційної оренди активів; доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення; доходи від списання кредиторської заборгованості, щодо якої минув строк позовної давності; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні); суми одержаних грантів та субсидій; інші доходи від операційної діяльності [73, с.188-191].

За кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід» відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом — суми непрямих податків (ПДВ, акцизного збору та інших зборів (обов'язкових платежів)) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Існують доходи, які незважаючи на те, що були отримані у звітному періоді, належать до доходів майбутніх періодів. Тобто доходи вже є, але вони

ще не зароблені. Це, зокрема, доходи у вигляді одержаних авансових платежів за здані в оренду основні засоби та інші необоротні активи, передплата на газети, журнали, виручка за вантажні перевезення, виручка від продажу квитків транспортних, театральних-видовищних підприємств, абонентна плата за користування засобами зв'язку тощо. Типові операції за рахунком 71 «Інший операційний дохід» представлені в таблиці 2.2.

Таблиця 2.3

### Типові операції з рахунком 71 «Інший операційний дохід»

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
Нараховано ПДВ при реалізації інших оборотних активів	712	64
Закриття рахунка (зарахування доходів до фінансових результатів)	71	79
Оприбутковано раніше списані основні засоби	10	71
Оприбутковано раніше списані інші необоротні матеріальні активи	11	71
Оприбутковано раніше списані нематеріальні активи	12	71
Оприбутковано раніше списані довготермінові фінансові інвестиції	14	71
Оприбутковано раніше списане незавершене будівництво	15	71
Позитивна курсова різниця за перерахунком заборгованості в іноземній валюті, дохід від операційної оренди активів	16	71
Оприбутковано запаси раніше списані	20	71
Оприбутковано раніше списаний молодняк тварин	21	71
Оприбутковано раніше списані МШП	22	71
Оприбутковано раніше списане незавершене виробництво	23	71
Оприбутковано раніше списані напівфабрикати	25	71
Оприбутковано раніше списану готову продукцію	26	71
Оприбутковано раніше списану сільськогосподарську продукцію	27	71
Оприбутковано раніше списані товари	23	71
Курсова різниця за валютою у касі - при підвищенні курсу	30	71
Відображено курсову різницю на грошові кошти в дорозі	33	71
Нарахування покупцям і замовникам курсової різниці на суму їхнього боргу у валюті	36	71
Відображено курсову різницю на суму дебіторської заборгованості підзвітних осіб в іноземній валюті	37	71
Зменшення нарахованого резерву сумнівних боргів у випадках одержання гарантій щодо оплати боргу	38	71
Зарахування до доходу перевищення забезпечень над витратами за їх рахунок	47	71
Ви знано доходом суму цільового фінансування	43	71
Зараховано списану довготермінову позику до інших операційних доходів	50	71
Зараховано списану короткотермінову позику до інших операційних доходів	60	71
Зараховано списану поточну заборгованість за довготерміновими зобов'язаннями до інших операційних доходів	61	71
Те саме за списаним короткотерміновим векселем виданим	62	71
Те саме за списаною заборгованістю постачальникам	63	71

На рахунку 72 «Дохід від участі в капіталі» обліковують доходи від інвестицій в асоційовані, дочірні або спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі. За кредитом рахунку відображається одержання доходу, за дебетом - списання в порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Рахунок 72 кореспондує за дебетом із кредитом рахунку 79 «Фінансові результати», а за кредитом з дебетом рахунку 14 «Довгострокові фінансові інвестиції».

Рахунок 73 «Інші фінансові доходи» призначений для обліку доходів, які виникають у ході фінансової діяльності підприємства, зокрема дивідендів, відсотків та інших доходів від фінансової діяльності.

За кредитом рахунку 73 відображається визнана сума доходів, а за дебетом - списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати».

При нарахуванні дивідендів або відсотків до одержання запис роблять за дебетом субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами» і за кредитом субрахунків 731 «Дивіденди одержані» або 732 «Відсотки одержані» відповідно. При одержанні дивідендів і відсотків - дебет рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», кредит субрахунку 373 «Розрахунки за нарахованими доходами».

Типові операції за рахунком 73 «Інші фінансові доходи» представлені в таблиці 2.4.

Аналітичний облік за субрахунком 733 «Інші доходи від фінансових операцій» ведеться за об'єктами інвестування.

На рахунку 74 «Інші доходи» обліковують доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю підприємства.

За кредитом рахунку 74 відображають одержання доходу в кореспонденції з різними рахунками (рахунки 10, 11, 12, 20, 20, 21, 22, 28, 30, 46,63 та ін.), за дебетом - належна сума непрямих податків (у дебет рахунку 64 «Розрахунки за податками й платежами») та списання в порядку закриття на рахунок 79

«Фінансові результати» [73, с.182-189].

Таблиця 2.4

**Типові операції з рахунком 73 «Інші фінансові доходи»**

Зміст господарських операцій	Дебет	Кредит
Списання інших фінансових доходів на рахунок фінансових результатів	73	79
Находження основних засобів як дивідендів	10	73
Оприбуткування інших необоротних матеріальних активів як дивідендів	11	73
Находження нематеріальних активів як дивідендів	12	73
Зарахування на приріст довготермінових фінансових інвестицій дивідендів, належних від інших підприємств	14	73
Находження незавершеного будівництва як дивідендів	15	73
Віднесення дивідендів на довготермінову дебіторську заборгованість	16	73
Одержано дивіденди у вигляді запасів	20	73
Одержано дивіденди у вигляді молодняка тварин	21	73
Одержано дивіденди у вигляді МШП	22	73
Одержані товари з рахунок дивідендів	28	73
Отримано дивіденди готівкою	30	73
Отримано дивіденди на рахунок у банку	31	73
На суму дивідендів отримано короткотерміновий вексель	34	73
Зараховано дивіденди як поточні фінансові інвестиції	35	73
Нараховано дивіденди непов'язаним сторонам за вкладеними інвестиціями, майно в оренді	37	73
Зараховано до інших фінансових доходів суму списаної довготермінової позики	50	73
Зараховано до інших фінансових доходів суму списаної короткотермінової позики	60	73
Те саме за списаною кредиторською заборгованістю постачальникам	63	73

Рахунок 74 «Інші доходи» має шість субрахунків:

- 741«Дохід від реалізації фінансових інвестицій»;
- 742«Дохід від відновлення корисності активів»;
- 743«Дохід від реалізації майнових комплексів»;
- 744«Дохід від неопераційної курсової різниці»;
- 745«Дохід від безоплатно одержаних активів»;
- 746«Інші доходи від звичайної діяльності».

На субрахунках 741-745 обліковують відповідні доходи, що видно з назви субрахунків. За субрахунком 746 обліковують доходи від списання

кредиторської заборгованості, від вартості негативного гудвілу та інші доходи від звичайної діяльності.

На рахунку 76 «Страхові платежі» страховики обліковують надходження страхових платежів за договорами страхування. За кредитом рахунку 76 показують збільшення у страховика страхових платежів у кореспонденції з дебетом рахунків 30 «Готівка», 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками», 70 «Доходи від реалізації», за дебетом - повернення страхувальнику страхових платежів у кредит рахунків 30, 31, 36, 70. Рахунок 76 щомісяця закривається кореспонденцією з субрахунком 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» [73, с. 190-191].

Отже, для узагальнення інформації про доходи від видів діяльності, які зосереджені на ДПДГ "Бохоницьке" ІКСГП НААН, ДПДГ «Артеміда» та ДПДГ «Подільської дослідної станції садівництва Інституту садівництва НААН України» призначено рахунки 7 класу "Доходи і результати діяльності". Рахунки 7 класу є тимчасовими і призначені для накопичення даних за звітний період. У кінці звітного періоду сальдо цих рахунків переноситься на рахунок 79 "Фінансові результати". На початок звітного періоду рахунки 7 класу мають нульове сальдо.

Розглянувши облік доходів, ми показали типові кореспонденції по рахунках 7-го класу, запропонували зміни в складі плану рахунків ДПДГ «Бохоницьке», а саме – вести більш детальніший аналітичний облік по рахунку 701 «Доходи від реалізації готової продукції», так як підприємство займається вирощуванням та реалізацією багатьох видів продукції рослинництва.

## **2.2. Облік витрат при виробництві біоенергетичних культур та їх класифікація**

В сучасних умовах все більшою є необхідність підвищення дієвості і оперативності контролю за витратами виробництва, організації обліку витрат за місцями їх виникнення, видами продукції і центрами відповідальності.

Витрати – достовірно оцінена величина економічних ресурсів,



споживання яких у визначеному періоді призводить до змін у складі активів та зобов'язань підприємства та сприяє досягненню цілей його діяльності [62].

Витрати підприємства завжди були одним із найважливіших об'єктів обліку. Від того, наскільки точно і своєчасно вони відображаються в бухгалтерському обліку, прямо залежить точність і достовірність фінансового результату, який визначає підприємство [62].

Згідно п.п. 9.2 п. 9 П(С)БО 16 не визнаються витратами суми попередньої (авансової) оплати запасів, робіт, послуг. Таким чином, відображення витрат в бухгалтерському обліку не залежить від дати оплати запасів, робіт, послуг.

Основою організації обліку виробничої діяльності є економічно обґрунтована класифікація виробничих витрат.

У світовій практиці витрати прийнято класифікувати за наступними ознаками:

- за складом: фактичні, планові або прогнозні;
- за відношенням до обсягу виробництва: змінні, постійні;
- за ступенем усереднення: загальні, середні (витрати на одиницю);
- за функцією управління: виробничі, комерційні, адміністративні;
- за способом віднесення на собівартість: прямі, непрямі;
- за порядком віднесення витрат на період генерування прибутку: на

період, на продукт.

Основний сенс спрощення полягає перш за все в скороченні облікової роботи при списанні витрат, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції (товарів), виконанням робіт і наданням послуг. Відзначимо, що п. 44 П(С)БО 25 не передбачає використання рахунку 23 «Виробництво».

Проаналізуємо витрати при виробництві біоенергетичних культур на ДПДГ "Бохоницьке" ІКСГП НААН, ДПДГ «Артеміда» та ДПДГ «Подільської дослідної станції садівництва Інституту садівництва НААН України». Формування витрат на підприємствах здійснюється за дебетом наступних рахунків:

-23 «Виробництво» - на даному рахунку обліковуються витрати, що

безпосередньо пов'язані з виробництвом біоенергетичних культур, зокрема: витрати насіння, мінеральні добрива, засоби захисту рослин, заробітна плата працівників теплиць, котельні та інших обслуговуючих ланок основного виробництва та нарахування на заробітну плату, вартість придбаних сімей джмелів, амортизація основних засобів, що зайняті у виробництві;

- 234 «Автобусний парк» - на даному рахунку формуються витрати, що пов'язані із обслуговуванням виробничого процесу, зокрема: заробітна плата водіїв та нарахування на заробітну плату, витрати на запчастини до автомобілів, знос автобусів та автомобілів (крім легкових), витрати пального, відрядні та інші. Так як дане підприємство знаходиться за межами населеного пункту, то довіз працівників до місця роботи та з місця роботи здійснюється власними автобусами.

- 235 «Тракторний парк» - на цьому рахунку обліковуються наступні витрати: заробітна плата трактористів, що вивозять овочі з місця вирощування на склад та нарахування на їхню заробітну плату; запчастини, пальне, знос тракторів та інші.

- 91 «Загальновиробничі витрати» - на даному рахунку формуються витрати, що приймають участь у формуванні обслуговуючого процесу виробництва, це – заробітна плата обслуговуючого персоналу та нарахування на заробітну плату, відрядні та інші.

- 92 «Адміністративні витрати» - цей рахунок формується з витрат на заробітну плату працівників адміністрації підприємства та нарахування на заробітну плату, канцелярські витрати, відрядні, комісійні витрати по банку, амортизаційні відрахування легкового транспорту, комп'ютерної техніки та інші [86, с. 21-26].

Крім того, підприємства можуть використовувати варіант обліку витрат на виробництво, відповідний П(С)БО 16, який передбачає використання рахунку 23 «Виробництво», який має такі субрахунки:

- ◆ 231 «Рослинництво»
- ◆ 232 «Тваринництво»

- ◆ 233 «Промислове виробництво»
- ◆ 234 «Допоміжне виробництво»
- ◆ 235 «Обслуговуючі виробництва»

За дебетом рахунку 23 «Виробництво» відображуються прямі матеріальні, трудові та інші прямі витрати, а також розподілені загальновиробничі витрати і втрати від браку продукції (робіт, послуг) з технологічних причин за кредитом - суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції.

Витрати обліковують за статтями, перелік і кількість яких підприємство встановлює самостійно, і зазначає в обліковій політиці. Сук Л.К. рекомендує для промислових підприємств мати такий перелік статей калькулювання [85, с.36-40]:

- ◆ сировина та матеріали;
- ◆ купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби;
- ◆ роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій;
- ◆ паливо й енергія на технологічні цілі;
- ◆ основна заробітна плата;
- ◆ додаткова заробітна плата;
- ◆ відрахування на соціальне страхування;
- ◆ витрати на утримання та експлуатацію устаткування;
- ◆ загальновиробничі витрати;
- ◆ втрати від браку;
- ◆ інші виробничі витрати.

Витрати визнаються у бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань.

До витрат, що виникають у зв'язку зі зменшенням активів, відносять такі витрати:

- списання матеріалів у виробництво, для ремонту основних фондів, на адміністративні цілі;

- нарахування зносу (амортизації);
- списання основних засобів, МШП, нематеріальних активів та інших необоротних активів, що стали непридатними і не використовуються;
- втрати від знецінення запасів;
- недостачі запасів (сировини, матеріалів, товарів, готової продукції тощо);
- нарахування резерву сумнівних боргів або списання дебіторської заборгованості, яка не може бути погашена;
- добродійні внески;
- визнані економічні санкції (штрафи, пені сплачені).

Витратами, що збільшують зобов'язання, є нарахування:

- зарплати, податків, зборів, обов'язкових платежів;
- відрахувань на обов'язкове і добровільне страхування;
- транспортних витрат;
- оренди, комунальних послуг, витрат зв'язку, послуг з реклами;
- послуг сторонніх організацій (аудиторських, консультаційних, юридичних, медичних тощо);
- інші нарахування витрат, пов'язаних зі збільшенням зобов'язань.

Рахунки класу 8 «Витрати за елементами» призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду. Витрати відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, якщо їх оцінка може бути достовірно визначена в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства (крім зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [93, с. 270-275].

Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Для обліку і узагальнення інформації про витрати підприємства за економічними елементами призначені рахунки класу 8 «Витрати за елементами». Основні вимоги до визнання, складу та оцінки витрат викладені у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

На ДПДГ «Бохоницьке», ДПДГ «Артеміда» та ДПДГ «Подільської дослідної станції садівництва Інституту садівництва НААН України» даний клас рахунків не використовується. Облік на даних підприємствах ведеться за журнально-ордерною формою. Хоча в подальшому вони могли б використовувати 8 клас рахунків шляхом місячного накопичення на них витрат і в кінці місяця можуть списуватись на дебет 23 рахунку. Тоді витрати підприємства будуть більш поділені на елементи. Тому далі по роботі я б хотіла звернути увагу на рахунки 8-го класу «Витрати за елементами»

Матеріальні витрати - це вартість витрачених матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів (далі - МШП) на виробництво продукції, робіт або послуг.

Згідно цього положення елементом витрат є сукупність економічно однорідних витрат.

Облік витрат за елементами здійснюють на рахунках:

- 80 «Матеріальні витрати»;
- 81 «Витрати на оплату праці»;
- 82 «Відрахування на соціальні заходи»;
- 83 «Амортизація»;
- 84 «Інші операційні витрати» - для відображення витрат операційної діяльності;
- 85 «Інші затрати» - для обліку витрат, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також витрат, пов'язаних із запобіганням надзвичайних подій та ліквідацією їх наслідків.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій малі підприємства та інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, можуть вести бухгалтерський облік витрат з використанням тільки рахунків класу 8 «Витрати за елементами» або з використанням рахунків класу 9 «Витрати діяльності», який ведуть всі підприємства, крім вищевказаних суб'єктів малого підприємства та інших

організацій.

Для узагальнення інформації про матеріальні витрати за звітний період призначений рахунок № 80 «Матеріальні витрати» який має такі субрахунки:

801 «Витрати сировини й матеріалів»

802 «Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів»

803 «Витрати палива та енергії»

804 «Витрати тари і тарних матеріалів»

805 «Витрати будівельних матеріалів»

806 «Витрати «запасних частин»

807 «Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення»

808 «Витрати товарів»

809 «Інші матеріальні витрати»

На субрахунку 801 «Витрати сировини й матеріалів» узагальнюється інформація про витрати сировини й матеріалів, які використані як основні й допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 802 «Витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів» узагальнюється інформація про витрати купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 803 «Витрати палива й енергії» узагальнюється інформація про витрати придбаних палива й енергії всіх видів, які використані на технологічні та інші операційні цілі, у тім числі на вироблення з палива тепла та електроенергії, що спожиті в операційній діяльності.

На субрахунку 804 «Витрати тари й тарних матеріалів» узагальнюється інформація про витрати тари й тарних матеріалів, що використані в операційній діяльності.

На субрахунку 805 «Витрати будівельних матеріалів» узагальнюється інформація про витрати будівельних матеріалів, які використані як основні та допоміжні матеріали в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 806 «Витрати запасних частин» узагальнюється інформація про витрати запасних частин, які використані для ремонту основних

засобів, інших необоротних матеріальних активів та малоцінних і швидкозношуваних предметів підприємства.

На субрахунку 807 «Витрати матеріалів сільськогосподарського призначення» узагальнюється інформація про витрати матеріалів сільськогосподарського призначення, які використані в операційній діяльності підприємства.

На субрахунку 808 «Витрати товарів» ведеться облік витрат товарів, використаних для виробничо-господарських потреб, тобто без продажу іншим особам.

На субрахунку 809 «Інші матеріальні витрати» відображується вартість виконаних для підприємства робіт і послуг виробничого та невиробничого характеру (здійснення окремих операцій з виробництва продукції, обробки сировини й матеріалів; проведення іспитів з випробування сировини й матеріалів, які використовуються у виробництві; транспортні послуги, які є складовою технологічного процесу виробництва, тощо) [93, с. 270-275].

На дебеті рахунка № 80 «Матеріальні витрати» відображаються суми визнаних матеріальних витрат, на кредиті - списання на рахунок № 23 «Виробництво» прямих матеріальних витрат, що включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), до затрат допоміжних (підсобних) виробництв, на рахунки класу 9 - матеріальних витрат, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних і збутових витрат, або на рахунок № 79 «Фінансові результати», якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9. Витрати на оплату праці обліковують за такими субрахунками:

- 811 «Виплати за окладами й тарифами»,
- 812 «Премії та заохочення»,
- 813 «Компенсаційні виплати»,
- 814 «Оплата відпусток»,
- 815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»,
- 816 «Інші витрати на оплату праці».

На субрахунку 811 узагальнюється інформація про витрати на виплату

основної заробітної плати персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 812 узагальнюється інформація про витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 813 узагальнюється інформація про витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати тощо, в порядку і розмірах, передбачених законодавством.

На субрахунку 814 узагальнюється інформація про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток.

На субрахунку 815 узагальнюється інформація про витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, що передбачені законодавством.

На субрахунку 816 узагальнюється інформація про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці.

Кореспонденцію рахунків з обліку матеріальних витрат показано у таблиці 2.5.

Витрати на оплату праці обліковують за такими субрахунками:

- 811 «Виплати за окладами й тарифами»,
- 812 «Премії та заохочення»,
- 813 «Компенсаційні виплати»,
- 814 «Оплата відпусток»,
- 815 «Оплата іншого невідпрацьованого часу»,
- 816 «Інші витрати на оплату праці».

На субрахунку 812 узагальнюється інформація про витрати на виплату додаткової заробітної плати (премії, заохочення тощо) персоналу відповідно до системи оплати праці, прийнятої на підприємстві.

На субрахунку 813 узагальнюється інформація про витрати на гарантійні та компенсаційні виплати персоналу, пов'язані з індексацією заробітної плати



тощо, в порядку і розмірах, передбачених законодавством [93, с.270-275].

Таблиця 2.5

### Кореспонденція рахунків з обліку матеріальних витрат

№ пор.	Зміст операції	Кореспонденція рахунків			
		Підприємство, яке не використовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами»		Підприємство, яке використовує рахунки класу 8 «Витрати за елементами»	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6
1	Витрати матеріальних цінностей (сировина й матеріали, куповані напівфабрикати, паливо и енергія, тара й тарні матеріали тощо) списані на виробництво продукції і надання послуг  Якщо підприємство не застосовує рахунки класу 9	23, 91, 92, 93, 94	201, 202, 203 та ін.	801, 802, 803 та ін.	201, 202, 203 та ін.
		-	-	79	80
2	Якщо підприємство застосовує рахунки класу 9, то на ці рахунки списуємо матеріальні витрати, що відносяться до виробничих накладних витрат, адміністративних витрат			91, 92, 93, 94	80
3	Прямі матеріальні витрати, що включаються до виробничої собівартості робіт, послуг, до затрат допоміжних, підсобних виробництв, списуємо на рахунок № 23 «Виробництво»			23	80
4	Загальновиробничі витрати щомісяця списуємо на виробництво та собівартість реалізації	23, 90	91	23, 90	91
5	Суми фактичної виробничої собівартості завершеної виробництвом продукції оприбутковуємо	26	23	26	23
6	Суми завершених виконаних робіт та послуг (фактична собівартість реалізованої готової продукції)	90	23	90	
7	Сума виконаних некапітальних робіт, собівартість виготовлених у допоміжних (підсобних) виробництвах виробів, споруд, робіт, послуг (інструменту, енергії, пари, транспортних і ремонтних)	22, 23 та ін.	23	22, 23 та ін.	23

На субрахунку 814 узагальнюється інформація про витрати на оплату щорічних відпусток персоналу підприємства або щомісячні відрахування на створення забезпечення майбутніх виплат відпусток.

На субрахунку 815 узагальнюється інформація про витрати на виплати персоналу підприємства за невідпрацьований час, що передбачені законо-

давством.

На субрахунку 816 узагальнюється інформація про інші витрати на оплату праці, які визнаються елементами витрат на оплату праці.

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» включаються: відрахування на пенсійне забезпечення, відрахування на соціальне страхування, страхові внески на випадок безробіття, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи. При цьому дебетують рахунок 82 «Відрахування на соціальні заходи» і кредитують рахунки 65 «Розрахунки за страхуванням», 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

Відрахування на соціальні заходи обліковують за такими субрахунками:

821 «Відрахування на пенсійне забезпечення»,

822 «Відрахування на соціальне страхування»,

823 «Страхування на випадок безробіття»,

824 «Відрахування на індивідуальне страхування».

На субрахунку 821 ведеться облік відрахувань на обов'язкове державне пенсійне страхування.

На субрахунку 822 ведеться облік відрахувань на обов'язкове соціальне страхування.

На субрахунку 823 ведеться облік відрахувань на обов'язкове соціальне страхування на випадок безробіття.

На субрахунку 824 ведеться облік відрахувань на індивідуальне страхування працівників за рахунок підприємства.

До складу елемента «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів. Нараховану амортизацію відображають за дебетом рахунку 83 «Амортизація» і кредитом рахунку 13 «Знос (амортизація) необоротних активів». На рахунку 83 відкривають такі субрахунки:

831 «Амортизація основних засобів»,

832 «Амортизація інших необоротних матеріальних активів»,

833 «Амортизація нематеріальних активів» [30, с.26-31].

На субрахунку 831 узагальнюється інформація про нарахування амортизації основних засобів.

На субрахунку 832 узагальнюється інформація про нарахування амортизації інших необоротних матеріальних активів.

На субрахунку 833 узагальнюється інформація про нарахування амортизації нематеріальних активів.

До складу елемента «Інші операційні витрати» на рахунку 84 включаються витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема вартість робіт, послуг сторонніх підприємств, сума податків, зборів (обов'язкових платежів), крім податку на прибуток, втрати від курсових різниць, знецінення запасів, псування цінностей, списання та уцінки активів, сума фінансових санкцій тощо.

Рахунок 85 «Інші затрати» призначено для обліку витрат на інвестиційну та фінансову діяльність підприємства, а також витрат від надзвичайних подій. На цьому рахунку також узагальнюється інформація про суму податку на прибуток. Рахунок 85 ведуть тільки ті підприємства і організації, які не застосовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

Варто відмітити, що рахунки класу 8 «Витрати за елементами» забезпечують формування відповідних витрат за економічними елементами, що необхідно для складання розділу II «Елементи операційних витрат» Звіту про сукупний дохід. Підприємства, які не ведуть рахунків класу 8 «Витрати за елементами» повинні шляхом додаткових вибірок сформувати відповідні витрати за елементами для заповнення звітності.

На рахунках цього класу, крім рахунка 85 «Інші затрати», ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та Інші операційні витрати.

Рахунок 85 застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про витрати,

пов'язані із запобіганням надзвичайним подіям та ліквідацією їх наслідків.

Рахунок 85 ведеться тільки тими підприємствами й організаціями, які не застосовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності», та сальдо на ньому закривається наприкінці року або щомісяця в кореспонденції з дебетом рахунка 79 «Фінансові результати».

Щодо класифікації доходів та витрат більш детальну інформацію можна зображено в додатку В.

Виробничі витрати можна обліковувати за допомогою таких методів позамовного, попередільного та нормативного.

Позамовний метод обліку у сільськогосподарському виробництві у чистому вигляді застосовують у ремонтних майстернях, капітальному будівництві та ремонті, в агропромислових підприємствах і виробництвах. Елементи позамовного методу використовують при організації обліку витрат у рослинництві та тваринництві. З початком року на кожен культуру або групу культур вид або вікову групу тварин відкривають окремий аналітичний рахунок (замовлення). Прямі витрати (заробітна плата, насіння тощо) враховуються відповідно до відкритих заздалегідь аналітичних рахунків з обліку витрат на окремі культури в рослинництві, а непрямі витрати (загальновиробничі), як правило, розподіляють пропорційно до заробітної плати виробничих робітників. В сільському господарстві розподіл витрат роблять один раз на рік [94, с.6-10].

Фактична собівартість одиниці продукції обчислюється наприкінці року після завершення виробництва і одержання продукції від кожного виду культури або групи культур (після виготовлення всієї партії виробів даного замовлення в промисловості).

Позаплановий метод обліку витрат на виробництво біоенергетичних культур має такі негативні сторони:

1. Не забезпечує поточного контролю витрат на виробництво біоенергетичних культур, що в умовах сільського господарства з тривалим циклом виробництва має виняткове значення.

2. Фактичну собівартість можна обчислити лише після виготовлення всієї продукції, передбаченої даним замовленням. У сільськогосподарському виробництві це можна зробити лише наприкінці року після закінчення виробничого циклу [30, с. 26-31].

3. Порівняння фактичної собівартості з плановою дає можливість визначити тільки арифметичне збільшення чи зменшення витрат порівняно з планом, але важко з'ясувати справжні причини зростання або зниження собівартості. Якість обліку при позамовному методі можна значно поліпшити чітким нормуванням усіх виробничих витрат. Завдяки обґрунтованим нормам на базі нормативного методу можна організувати облік витрат на кожне замовлення (культуру, групу культур, вид і вікову групу тварин). В умовах нормативного обліку витрат на виробництво біоенергетичних культур можна здійснювати поточний оперативний контроль за витрачанням коштів протягом року, фіксуючи відхилення від норм за місцем виникнення, причиною та винуватцями. Крім того спрощується оцінювання продукції протягом року до закінчення, бо з'являється можливість оцінювати її за нормативною собівартістю. Полегшується також калькулювання собівартості біоенергетичної продукції. Трудомісткість обліку зростає, але це не повинно зменшувати роль цього прогресивного методу. При виборі методу обліку витрат на виробництво біоенергетичних культур головною вимогою є відповідність його особливостям технології та організації виробництва, можливість поточного контролю витрат виробництва та правильного калькулювання собівартості продукції.

4. Розукрупнення партії виготовлених виробів у промисловості часто створює ситуацію, коли у виробництві одночасно перебуває кілька замовлень на однойменні вироби, а це, в свою чергу, призводить до помилок в обліку при віднесенні витрат на окремі партії продукції.

У сільському господарстві виробництво одного виду біоенергетичної продукції можна розбити між окремими бригадами, фермами через впровадження внутрішньгосподарського розрахунку, що рівноцінно розукрупненню партії виготовлених виробів у промисловості. Впровадження

внутрішньогосподарського розрахунку ускладнює облік, зокрема віднесення витрат на продукцію окремих госпрозрахункових підрозділів. Вихід з цього становища полягає не лише у застосуванні досконаліших методів, а й в обов'язковому використанні сучасної обчислювальної техніки. Через зазначені недоліки позамовний метод обліку витрат у промисловості використовують в чистому вигляді нечасто, у сільському ж господарстві він є основним і найбільш поширеним [21, с.187-189].

При обліку витрат на виробництво в промисловості в умовах послідовної обробки вихідного матеріалу на окремих стадіях, фазах або переділах виробничого процесу (металургійного, хімічного, виробництва будівельних матеріалів, ливарного тощо) застосовується також попередільний метод. На цих виробництвах облік прямих витрат ведеться звичайно за переділами та за видами виготовлюваної продукції. На практиці застосовують два варіанти попередільного методу обліку витрат: напівфабрикатний і безнапівфабрикатний. При напівфабрикатному варіанті витрати обліковують за окремими технологічними переділами. За даними такого обліку можна щомісяця обчислювати собі вартість продукції по кожному переділу. Через це рух напівфабрикатів власного виробництва відбивається на рахунках бухгалтерського обліку. При безнапівфабрикатному варіанті облік витрат здійснюється в цілому по виробництву, без поділу на його стадії. Собівартість напівфабрикатів (продукції окремих переділів) не обчислюють, а калькують лише собівартість кінцевого готового продукту цього виробництва в цілому.

Різновидом попереднього методу є однопередільний метод, який застосовується в галузях добувної промисловості (вугільної, нафтової, залізорудної, енергетичної), а в сільськогосподарському – на електростанціях і водокачках. Недоліком попереднього методу обліку витрат при виробництві біоенергетичних культур є його надзвичайна трудомісткість, результати якої проте не забезпечують поточного контролю витрат виробництва [28, с.25-29].

Подальше вдосконалення попередільного методу, на нашу думку, має відбуватися шляхом розробки та впровадження принципів нормативного

обліку. При цьому слід зважати на галузеві особливості, тобто на організацію попередільно - нормативного обліку виробничих витрат там, де відповідно до особливостей технології та організації виробництва планування й обсяг витрат ведуть за переділами. Це дуже важливо для сільськогосподарського виробництва, де можна обліковувати за процесами.

Що ж стосується удосконалення розглянутих методів обліку витрат на виробництво біоенергетичних культур, то потрібно через поєднання основних положень нормативного методу з характерними рисами інших методів розробити принципи однопередільно-нормативного, попередільно-нормативного та позамовно-нормативного методів, які мають з часом замінити всі існуючі методи обліку. Економічний аспект організації виробництва, необхідність підвищення рентабельності та зниження собівартості продукції посилили вимоги до оперативного обліку й контролю витрат на виробництво як однієї з функцій управління ним.

У раціональному використанні всіх ресурсів господарства вирішальну роль відіграє розробка науково обґрунтованих норм. Важливо забезпечити її до початку процесу виробництва, щоб покласти такі норми в основу нормативних калькуляцій на окремі вироби та види продукції. Науково обґрунтована норма витрат має бути в основі попередньої вартості майбутнього продукту. Її обчислюють за інженерними розрахунками або аналізом даних про використання робочого часу, матеріальних, трудових ресурсів і коштів підприємства. Дуже важливо, щоб науково обґрунтовані норми були розроблені гранично точно, а попередньо розраховані на їх базі витрати виробництва відображували рівень витрат за умови дотримання технології, розумної організації та управління виробництвом. відхилення від таких норм слід розцінювати не як поправку до попередньо обрахованих витрат на виробництво одиниці продукції, а як збільшення чи зменшення витрат у цілому. Якщо розроблено абсолютно точні витратні нормативи для матеріалів, заробітної плати й для інших витрат на виробництво продукції і їх суворо додержуються, то фактичні витрати мають дорівнювати нормативним. Запобігти

непродуктивним витратам і втратам, а не реєструвати господарські операції в порядку виникнення їх і є першочерговим завданням працівників обліку. Саме тому прийоми та способи обліку, які дають змогу контролювати обсяг витрат у процесі виробництва біоенергетичних культур, привертають пильну увагу бухгалтерів досліджуваних підприємств [28, с. 25-29].

Нормативний метод – це передовий метод обліку витрат на виробництво та калькулювання фактичної собівартості продукції біоенергетичних культур, що базується на реальному врахуванні витрат за нормами та відхиленнями від них. Облік останніх допомагає виявити причини, місця виникнення та винних осіб, вплив цих відхилень на собівартість продукції.

Відхилення від норм бувають позитивними, які свідчать про економію витрат, і негативними, які їх збільшують. Порівняння в процесі виробництва фактичних витрат з нормами дає змогу на підставі даних аналізу господарської діяльності запобігти втратам і нераціональним витратам. Відхилення від установлених норм витрат показують, як дотримують технології виробництва, а також витрачання сировини і матеріалів, затрат праці тощо. Практика показала, що сума відхилень від нормативів характеризує, як правило, не конструкторські й технологічні особливості виробів, а й більшості випадків – організаційну роботу підприємства. Саме тому слід всебічно вдосконалювати організаторську роботу на підприємствах, впроваджувати наукову організацію праці, розвивати службу диспетчеризації, досягати найбільш сприятливої взаємодії служб підприємства, спрямовуючи працю на суворе дотримання норм.

Головним завданням нормативного методу обліку є своєчасне запобігання нераціональному витрачання коштів господарства, знаходження внутрішніх резервів і зміцнення господарського розрахунку. У нормативному методі виділяють дві стадії:

- попередню
- наступну [29, с. 49-56].

На попередній стадії визначають собівартість продукції за діючими прогресивними нормами витрат сировини, матеріалів, заробітної плати й інших



виробничих витрат.

На базі діючих на початок звітнього періоду норм витрачання кожного елемента витрат визначають обсяг витрат виробництва. Під нормою витрат слід розуміти мінімальну кількість матеріальних, трудових затрат і коштів, потрібних для виготовлення продукції певного виду. Норми витрат на виробництво мають бути науково обґрунтованими й рівнятися не на індивідуальні витрати конкретного виробництва, а на галузеві норми. Це дуже важливо в сучасних умовах докорінної перебудови планування та управління економікою.

На наступній стадії нормативного обліку в процесі виробництва виявляють відхилення від установлених норм витрачання. Відхиленнями є різного роду відступи від установлених норм у ході здійснення виробничого процесу внаслідок недотримання – організаційної роботи підприємства, передбаченої нормативною калькуляцією.

Знаючи нормативну собівартість продукції, суму обрахованих відхилень і розрахованих змін норм, легко визначити фактичну собівартість виробленої продукції. Такий підрахунок і оперативний контроль витрат виробництва можна проводити при нормативному методі, якщо роздільно відображувати в первинному обліку витрати за встановленими нормами та відхилення від цих норм. Витрати списуються на виробництво в межах норм на підставі документів, складених у момент виконання господарської операції і технологічних карт, тоді як на виявлені в процесі виробництва відхилення від установлених норм витрачання складаються спеціальні сигнальні документи (можливо із смугою іншого кольору) за підписом відповідальних осіб, які дозволяють це витрачання [45].

Отже, нормативний метод обліку витрат має такі особливості: роздільне відображення в обліку витрат за встановленими нормами та відхилень від норм і собівартість продукції може бути обчислена за діючими нормами на попередній стадії, а виявленні на наступній стадії відхилення від діючих норм дають змогу визначити вплив окремих факторів на рівень собівартості.

Переваги нормативного методу обліку над позамовним і попередільним такі:

1) Завдяки високій оперативності можна визначити й контролювати утворення собівартості в процесі здійснення витрат по госпрозрахункових підрозділах (дільницях, цехах, бригадах, фермах) і систематично стежити за всіма відхиленнями від норм, не чекаючи на складання звітності. Забезпечується можливість своєчасно запобігати нераціональному витраченню коштів і оперативно впливати на рівень витрат;

2) Вища точність обчислення фактичної собівартості продукції біоенергетичних культур, бо не застосовуються умовності, властивості іншим методам, і до розрахунків беруться тільки реальні облікові або нормативні показники;

3) Значно посилюються аналітичні властивості бухгалтерського обліку виробництва, поглиблюється економічний аналіз витрат по ходу виробництва біоенергетичних культур, що дає відомості для безпосереднього втручання в роботу будь-якої з ділянок ;

4) Внаслідок контролю за змінами норм витрачення в ході виконання плану виробництва можна стежити за зниженням собівартості біоенергетичних культур в процесі її формування, що має велике значення для оперативного управління господарством і вживання заходів щодо поліпшення його діяльності;

5) У працівників формуються ощадливе ставлення до суспільної власності, орієнтація на розумне господарювання. Усе це дає підстави вважати нормативний метод обліку витрат на виробництво й калькулювання собівартості продукції найбільш прогресивним, який треба впроваджувати в усі галузі народного господарства [31, с. 88-89].

Далі проаналізуємо доходи та витрати з виробництва основних біоенергетичних культур по досліджуваних підприємствах. Результати наведені в таблиці додатку Д та додатку Ж.

Зробивши аналіз доходів та витрат з виробництва основних біоенергетичних культур на досліджуваних підприємствах, ми бачимо що в переважній більшості чистий дохід від виробництва біоенергетичних культур має тенденцію до зниження на ДПДГ «Бохоницьке», а на інших досліджуваних підприємствах має переважну тенденцію до зростання. Чистий дохід від зернових та зернобобових на ДПДГ «Бохоницьке» за досліджуваний період 2012-2014 років знизився на 48 тис.грн., на ДПДГ «Подільської дослідної станції садівництва Інституту садівництва НААН України» та ДПДГ «Артеміда» даний показник має тенденцію до спаду, і становить 246 тис.грн. та 4886 тис.грн. відповідно. Таку саму тенденцію має чистий дохід від вирощування пшениці, який становив -842 тис.грн., 245.7 тис.грн. та 3116 тис.грн. відповідно. Показник чистий дохід від вирощування кукурудзи на ДПДГ «Бохоницьке» та ДПДГ «Артеміда» є негативним і становить -745 тис.грн. та -985 тис.грн. відповідно. На ДПДГ «Подільської дослідної станції садівництва Інституту садівництва НААН України» дана культура за досліджуваний період не вирощувалася. Інші біоенергетичні культури переважно мають невеликі відхилення чистого доходу від попередніх років, серед яких можна тільки виділити ДПДГ «Артеміда», в яких показник чистий дохід від вирощування соняшнику зменшився на 1693 тис. грн., у 2012 році він становив 393 тис.грн., а у 2014 році вже 79 тис.грн. та чистий дохід від вирощування ріпаку, показник якого зріс на 380 тис.грн. від 2012 року.

Щодо собівартості реалізованою продукції, то ми бачимо в переважній більшості тенденцію до збільшення собівартості реалізованої продукції по всіх досліджуваних підприємствах. Собівартість зернових та зернобобових на ДПДГ «Подільської дослідної станції садівництва Інституту садівництва НААН України» зменшилась на 252 тис.грн. в порівнянні з 2012 роком, на ДПДГ «Артеміда» даний показник мав більшу тенденцію до зростання і зменшення на 1450 тис.грн., і лише на ДПДГ «Бохоницьке» даний показник мав тенденцію у сторону зменшення, і за період 2012-2014 років зменшився на 252 тис.грн.

Кукурудза є єдиною культурою, яка на досліджуваних підприємствах, які її вирощували показала тенденцію до спаду. На ДПДГ «Артеміда» даний показник у 2012 році складав суму 670 тис.грн, але до 2014 року даний показник знизився на суму 315 тис.грн. і становив 130 тис.грн.

Собівартість реалізованої сої на ДПДГ «Бохоницьке» зросла на 50 тис.грн в порівнянні з 2012 роком і становила 798 тис.грн. На ДПДГ «Артеміда» даний показник зменшився в порівнянні з 2012 роком на суму 308 тис.грн.

Як ми бачимо з таблиці систематичним вирощуванням соняшнику з усіх досліджуваних підприємств займалося тільки ДПДГ «Артеміда» і ДПДГ «Бохоницьке». За період 2012-2014 років собівартість реалізованого соняшнику зменшилось в порівнянні з 2012 роком на 172 тис.грн. і в 2014 році становила 54 тис.грн. На ДПДГ «Бохоницьке» у 2014 році порівняно з 2012 відбувався спад на 229 тис.грн., а порівняно з 2013 на 238 тис.грн.

Ріпак за досліджуваний період також має тенденцію зростання собівартості продукції. На ДПДГ «Бохоницьке» у 2012 році показник собівартості реалізованого ріпаку становив 262 тис.грн., а в 2014 році він зріс в порівнянні з 2012 роком на 322 тис.грн. і становив 798 тис.грн. На ДПДГ «Артеміда» даний показник у 2012 році був відсутній, а у 2014 році становив 1029 тис.грн.

Отже, зробивши аналіз доходів та витрат з виробництва основних біоенергетичних культур по досліджуваних підприємствах ми проаналізували чистий дохід та собівартість реалізованої продукції на досліджуваних підприємствах та зробили висновки та порівняння щодо даних показників на підприємствах.

### **2.3. Облік доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур в умовах комп'ютерних технологій**

Автоматизоване рішення задач обліку доходів, витрат і фінансових результатів базується на підготовці веденні інформації до обробки, яка включає первинні документи.

Сучасний бухгалтер займає одне з провідних місць в управлінні підприємством. Він займається не тільки веденням бухгалтерського обліку, але і здійснює велику роботу, що включає планування, контроль, оцінку, огляд діяльності, проводить аудит та розробку управлінських рішень відповідно господарської діяльності підприємства.

Необхідною умовою удосконалення управління є корінна реконструкція його технічної і інформаційної бази на базі автоматизованої системи обліку з використанням автоматизованих робочих місць бухгалтера (АРМБ). Одним з основних завдань є подальший розвиток та удосконалення інформаційних систем підприємств з використанням сучасних методів управління і технічних засобів [39, с.118].

В зв'язку з новими умовами роботи роль бухгалтерського обліку повинна бути зміненою, а методологічні і методичні аспекти піддані суттєвим корективам. Бухгалтерський облік та бухгалтерська інформація в умовах автоматизованої обробки інформації використовується значно ширше, а ніж при ручній обробці даних.

Змінюється і мета бухгалтерського обліку. Він все в більшій мірі повинен ставати складовою частиною управлінської системи підприємства. Цей процес розвивається повільно і відстає від темпів удосконалення технічного оснащення обліку.

В результаті, не зважаючи на збільшення обсягів облікової інформації, викликаною збільшенням джерел та користувачів, зростання матеріальних та трудових витрат на ведення обліку, пов'язане з запровадженням ПЕОМ, споживча вартість бухгалтерської інформації суттєво залишилась без змін.

На сучасному етапі підприємствам необхідна автоматизована система обліку на базі сучасних засобів обчислювальної техніки, яка дозволяє забезпечити:

- повне та своєчасне задоволення інформаційних запитів користувачів;
- виконання контрольних та аудиторських завдань, з метою отримання необхідної інформації про наявні відхилення;

- отримання автоматизованим шляхом готових комп'ютерних управлінських рішень;

- аналіз та прогнозування господарсько-фінансової діяльності підприємства [73, с.110-112].

Системний підхід до автоматизації обліку доходів витрат, в т.ч. витрат на виробництво біоенергетичної продукції передбачає машинне оформлення:

- первинної облікової інформації - документів та носіїв;
- ведення аналітичного та синтетичного обліку;
- ведення зведеного обліку, складання періодичної та річної звітності;
- машинну реалізацію інформаційно-довідкового забезпечення, контрольних-аналітичних функцій бухгалтерського апарату;
- оформлення управлінських рішень;
- машинну реалізацію передачі підсумкової інформації системи автоматизованого обліку, тобто інформаційного забезпечення даними про результати господарської діяльності підприємства.

Основними методологічними принципами автоматизації обліку доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур на базі АРМ бухгалтера, покликаними забезпечити єдність методів розробки та функціонування як єдиної системи, необхідно вважати:

- децентралізовану організаційну форму експлуатації засобів автоматизації в місцях виникнення облікової інформації, безпосередньо в бухгалтеріях та інших службах, де виникає та використовується первинна облікова інформація про господарські операції, що підлягають відображенню в бухгалтерському обліку;

- використання функціонального змісту автоматизованої системи бухгалтерського обліку, директивних вказівок з питань його організації та методології, які забезпечують єдину методологічну основу його ведення;

- автоматизацію складання документів первинного обліку на паперовому та машинному носіях на ділянках з масовим характером виникнення господарських операцій та передачу цих даних бухгалтеру відповідної ділянки обліку

для автоматизованого вводу та відображення даних бухгалтерського обліку:

- організаційну структуру внутрішньомашинного інформаційного фонду задач обліку та аналізу, адекватну структурі зовнішнього документного зберігання даних обліку та аналізу в облікових регістрах в вигляді машинних інформаційних таблиць, що відображають набори машинних первинних документів, набори машинних документів - регістрів обліку;

- формування управлінської, облікової, контрольної та аудиторської інформації в запитному режимі в доступному та зручному вигляді;

- створення автоматизованих робочих місць бухгалтера з повністю автоматизованої системи розрахунків та відображення інформації з пропозиціями про прийняття управлінських рішень;

- створення інформаційної мови показників обліку, контролю та аудиту для автоматизованого формування запитної інформації;

- розробка шляхів досягнення мети без врахування та за врахуванням резервів підприємства [46, с. 113-116].

На ДПДГ «Бохоницьке» використовується бухгалтерська програма для ведення обліку «m.e.doc».

«M.E.Doc» - це система електронного документообігу, яка використовується в роботі з документами різних типів і призначення: звітами, податковими накладними, актами, рахунками і ін. Але дана програма не зручна у використанні. Вона зручна тільки тим, що нею легше подавати звіти до Державних органів та центральних офісів. Тобто дана програма підходить великим компаніям, які мають декілька дочірніх підприємств по території держави, і для зручності передачі даних обліку до материнського підприємства. А у ДПДГ «Бохоницьке» немає дочірніх підприємств і даному підприємству було б краще і зручніше використовувати бухгалтерську програму «1С: Бухгалтерія». Дана програма є більш зручніша у використанні, і як свідчать статистичні дані - більш популярна серед підприємств, установ, організацій.

За допомогою програми «1С: Бухгалтерія» можна автоматизувати наступні операції:

1) укладання договору – введення первинного документу «Договір постачання» в базу даних програми;

2) надходження коштів на поточні рахунки підприємства за договором на підставі банківських документів – формування записів по дебету рахунків грошових коштів і кредиту відповідних рахунків;

3) формування звітів по договорах, завершених до настання встановленого строку;

4) формування звіту за договорами, за якими на дату початку дії договору не відбулося руху грошових коштів або матеріальних цінностей.

Всі сучасні програмні продукти для бухгалтерії, в тому числі і „1С: Бухгалтерія” дозволяють вести не тільки синтетичний, але й аналітичний облік господарських операцій. Навіть прості програми для малих підприємств, які мають тільки один рівень аналітичного обліку, дозволяють одержувати інформацію про фінансові результати діяльності підприємства.

Практично всі бухгалтерські програми, дозволяють формувати регістри, зведені проводки, відомості залишків по синтетичних та аналітичних рахунках, контрольні відомості за станом розрахунків. Все це - можливості, які властиві всім бухгалтерським програмним продуктам і не залежать від бухгалтерського рахунку, по якому ведеться облік.

При багаторівневій побудові аналітичного обліку доцільно мати розгорнуте сальдо на рівні рахунку або субрахунку, але не на рівні певного контрагента. У будь-якому випадку визначення рівня, на якому необхідно мати розгорнуте сальдо, справа конкретного бухгалтера. Комп'ютерна програма повинна мати можливість налагодження розрахунку згідно потреб користувача.

Для прикладу наведемо схему роботи бухгалтера при обліку доходів та витрат в умовах використання бухгалтерської програми «1С: Бухгалтерія». Процес автоматизації обліку доходів та витрат передбачає три етапи обробки інформації:

➤ На першому здійснюється вибір з бази даних (БД) інформації в залежності від показників, які обліковуються (витрати за елементами, доходи за



місцями виникнення тощо), і формується в пам'яті ЕОМ робочий аналітичний масив.

➤ На другому інформація кожного робочого масиву перетворюється в синтетичні дані згідно з алгоритмом їх обробки (всі операції відображуються на рахунках).

➤ На третьому здійснюється формування вихідних документів (вихідної інформації, відеограм) у вигляді зведених відомостей, Головної книги, які використовуються обліковими службами підприємства для прийняття обґрунтованих управлінських рішень і складання бухгалтерської звітності.

Весь процес обліку доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур, а також бухгалтерського обліку в цілому при використанні «1С: Бухгалтерія» можна представити наступним чином (рис. 2.1).

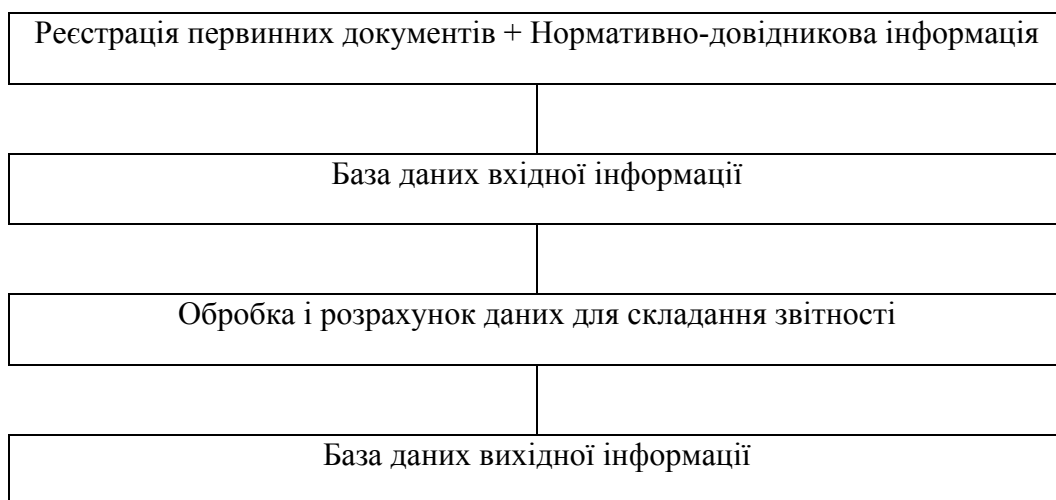


Рис. 2.1. Схема бухгалтерського обліку за допомогою програмної системи «1С: Бухгалтерія»

Форма вихідної інформації повинна мати шапку, в якій зазначається назва підприємства, ідентифікатор, назва форми і за який період вона складається. У змісті форми друкується назва показників, їх цифрове значення і кореспонденція рахунків. Після завершення складання усіх форм здійснюється узагальнення результатів обліку в звітності і розробляються заходи, які спрямовані на поліпшення результатів господарської діяльності підприємства,

зокрема на збільшення прибутку, а також обґрунтування оптимальних управлінських рішень.

Таким чином, ми побачили, що за допомогою сучасного програмного забезпечення як облікові функції можуть бути повністю автоматизовані і їх результати можуть представлятися в будь-якому зручному для користувачів вигляді – як на машинних, так і на паперових носіях.

Процес обліку доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур на підприємстві можна представити наступним чином (рис. 2.2.):

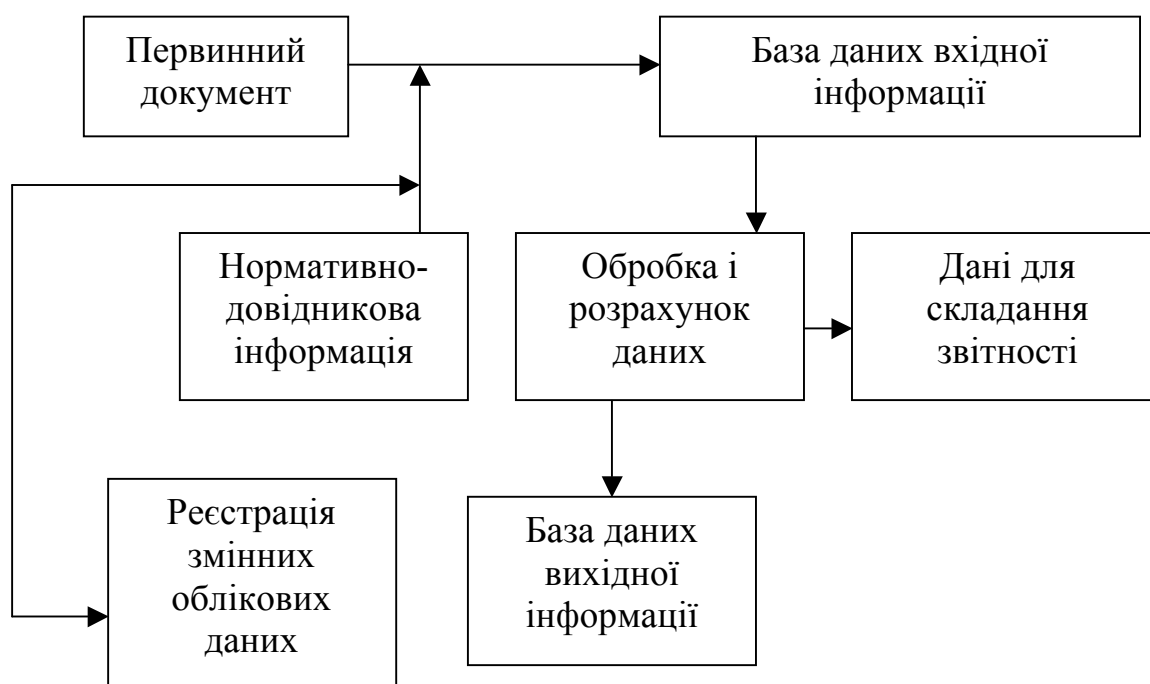


Рис. 2.2. Схема бухгалтерського обліку доходів та витрат за допомогою АРМ бухгалтера на підприємстві

Безпосереднє введення облікових даних у реєстр (журнал, книгу) господарських операцій у виді окремих проводок з використанням машинних довідників.

Контроль правильності бухгалтерських проводок, що вводяться, за допомогою заздалегідь підготовленого списку «коректних проводок».

Фільтрація списку бухгалтерських проводок в обліковому реєстрі з метою їхньої вибірки, редагування, копіювання.

Створення типових господарських операцій, що містять шаблони бухгалтерських проводок, що відкриті для настроювання.

Ведення реєстра (журналу) господарських операцій, формованих на підставі типової операції. Автоматичне заповнення реєстра бухгалтерських проводок, розрахунок сум проводок.

Робота з типовими первинними документами, створення реєстра (журналу) документів. На відміну від типових операцій первинні документи на основі типових форм можна оформляти до здійснення господарської операції.

Після факту її здійснення виконується «проведення» документа. Використовується електронний документообіг для облікових функцій системи управління.

Отже, в результаті дослідження було розглянуто облік доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур на досліджуваних підприємствах. Показано методику та особливості ведення обліку на даних підприємствах. Також були запропоновано удосконалення системи обліку на ДПДГ «Бохоницьке». Було проведено дослідження посівних площ біоенергетичних культур по території України за період 2014-2015 років та посівних площ по Вінницькій області в порівнянні з Україною за 2015 рік. Результати досліджень наведені в додатку Е.

### **РОЗДІЛ 3**

## **КОНТРОЛЬ ДОХОДІВ ТА ВИТРАТ ПРИ ВИРОБНИЦТВІ БІОЕНЕРГЕТИЧНИХ КУЛЬТУР**

### **3.1. Організація і методика контролю доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур**

Перехід України до ринкової економіки потребує зміни основних принципів ведення господарства та розвитку нових форм і методів управління для підприємства. Розвиток приватної торгівлі призвів до ліквідації монопольного становлення державних підприємств, а тому й виникла конкурентна боротьба за насичення ринку доброякісною власною продукцією і купованими товарами, за зменшення їх собівартості і підвищення прибутку [64, с. 390-392].

З розвитком ринкових відносин змінилися функції бухгалтерської служби на підприємствах, більшість із яких перетворилися на малі підприємства з обмеженою чисельністю працівників. За цих обставин бухгалтерська служба стала практично єдиним підрозділом, що може забезпечити управлінський персонал всіх рівнів фактичною інформацією щодо господарських процесів.

Головна мета створення і наступна діяльність будь-якого господарюючого суб'єкту, незалежно від виду своєї діяльності чи форми власності, є отримання кінцевого фінансового результату, тобто прибутку. Отже, фінансовий результат - це прибуток або збиток, який отримує господарюючий суб'єкт внаслідок своєї діяльності. Отже, фінансовий результат одна із найважливіших економічних показників, який узагальнює усі результати господарської діяльності й надає комплексну оцінку ефективності цієї бурхливої діяльності [5].

Відповідно до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність України" визначення фінансових результатів за звітний період необхідно зіставляти доходи звітного періоду з витратами, здійснених щоб

одержати ці доходи. А доходи та витрати відбиваються у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в останній момент їх виникнення, незалежно від дати надходження чи сплати коштів. Тобто, якщо доходи суб'єкта господарської діяльності перевищують витрати, здійснені щоб одержати ці доходи, він отримує позитивний результат (прибуток), у разі, коли витрати більші доходів, господарюючий суб'єкт отримує негативний фінансовий результат (збитки). Отже, основними поняттями фінансових результатів як економічної і бухгалтерської категорії є поняття прибутків і витрат.

Згідно П(С)БО 15 «Доходи», дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює збільшення власного капіталу (крім внеску учасників), за умови, якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Щодо економічної вигоди, згідно Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність України" вона окреслюється як потенційна можливість отримання підприємством коштів від використання активів.

Витрати - це зменшення економічних вигод як вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводять до зменшенню власного капіталу (крім зменшення капіталу з допомогою його винятку чи розподілу власниками) [62].

Слід зазначити, що у економічній теорії існують різні підходи до визначення доходів і витрат. Відповідно з теорією альтернативного підходу доходи підприємства поділяються на реальні (фактичні) і альтернативні. Реальні (фактичні) доходи цією теорією визначаються як валовий виторг підприємства від товарів, робіт, послуг (тобто у разі проведення звичайної діяльності). Альтернативні ж доходи визначаються величиною можливого доходу, який підприємство отримає у разі зміни своєї діяльності (наприклад, кошти підприємства, які витрачено на закупівлю сировини, а вносяться на депозитний банківський державний рахунок або інвестуються в акції інших підприємств). Порівнюючи обидва види доходів підприємство визначає найбільш оптимальний напрям своєї діяльності, що забезпечує найбільший дохід при рівних витратах коштів підприємства. Під час порівняння

відзначених доходів їхньої величини, зазвичай, множать на ймовірність одержання цього доходу, що дозволяє врахувати підприємницький ризик за видами діяльності, які порівнюються.

Щодо витрат підприємства, то в економічній теорії існує їх розподіл на зовнішні (явні) та внутрішні (приховані). До зовнішніх витрат належать платежі зовнішнім (щодо підприємства) постачальникам. Отже, відмінність між сукупною виручкою і зовнішніми видатками дорівнює величині бухгалтерського прибутку, та заодно не враховуються приховані витрати, до яких належать витрати на ресурси, які належать самому підприємству. Отже, якщо викинути з величини бухгалтерської прибутку внутрішні витрати, то певна величина становитиме економічний прибуток підприємства [78, с.110-113].

Контроль, як функція управління, виявляє відхилення фактичних результатів від встановлених стандартів. З іншого боку, з допомогою контролю перевіряється виконання прийнятих рішень, і оцінюються досягнуті результати у процесі їх виконання. Коли дивитися на мету контролю з погляду відповідності запитам управлінців, на даний час метою контролю є кваліфікована допомога менеджерам, організація самоконтролю й ефективного прийняття рішень, а не встановлення жорсткого адміністративного контролю з єдиною метою покарання.

Значення контролю істотно зростає у наш час у зв'язку з тим, що підприємства постійно перебувають у ситуації ризику невизначеності. Зовнішні чинники: політичні, юридичні, економічні, соціологічні постійно змінюються, причому у останні роки швидкість цих змін відчутно зросла і тому підприємству необхідно володіти ефективним механізмом контролю, який би допоміг підприємству забезпечити принцип максимальної економічної ефективності і досягнення найбільшого кінцевого економічного результату.

За сучасних умов значно ускладнилися завдання контролю, однак певні автори завдання контролю приписують бухгалтерському обліку. Вважається, що до завдань бухгалтерського обліку належить контроль виконання планів з

основним показниками діяльності, ефективність використання ресурсів, збереження власності. Такий підхід виходить з ідеї злиття обліку й контролю, який примушує ігнорування важливі завдання контролю. З іншого боку, такий підхід має негативні практичні наслідки. Це виявляється в тому, що вся відповідальність по здійсненню контролю покладається на бухгалтерію, сприяючи послабленню контролю у підрозділах - у місцях прямого використання ресурсів, недооцінки здійснення контролю із боку функціональних підрозділів, прийняттю короткозорих рішень без майбутнього. Ближчим до істинний підхід, який розмежовує контрольні завдання від дисконтних. У якому викладено, що бухгалтерія веде лише частковий контроль виробничу фінансово-господарську діяльність, а виконання функцій контролю у її широкому управлінському значенні вимагає необхідних дій із боку робочих економічних, технічних служб та керівників підприємства, у процесі самого контролю використовуються різноманітні прийоми і знаходяться способи, які не стосуються бухгалтерського облік.

Основною метою контролю фінансових результатів є збір, обробка і перевірка достовірності облікової інформації щодо врахування доходів, витрат й універсального визначення фінансових результатів діяльності, і навіть підрахунок позитивного чи негативного впливу на кінцевий фінансовий результат всіх згаданих чинників, визначених під час контролю [16, с.30-33].

Основними джерелами інформації, які необхідні для аналізу виступають: баланс; звіт про сукупний дохід; декларація про прибуток підприємства і податкові декларації із ПДВ; бухгалтерські реєстри з обліку витрат, реалізації, фінансових результатів (журнали № 3 № 5 №5А № 6 №7, відомості № 7.1 № 7.2 № 7.3 та інші, якщо суб'єкт господарської діяльності використовує журнальну форму обліку, чи реєстри аналогічного призначення під час використання підприємством інших форм бухгалтерського обліку).

Особлива увага приділяється обліку витрат на рахунку 90 "Собівартість реалізації". Відповідно до П(С)БО 16 "Витрати" у собівартість включаються: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати,

виробничі накладні витрати. Такі витрати, як адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати, не входять у склад собівартості продукції, товарів, робіт і послуг. Зіставлення чистих доходів і собівартості реалізованих товарів дозволяє визначити валовий фінансовий результат (прибуток, збиток) [3, с.23-33].

У результаті контролю доходів перевіряють оборот по рахунку 70 "Доходи від реалізації", призначений для відображення доходу від реалізації продукції, робіт, товарів та послуг, нарахованого чи отриманого підприємством у звітний періоді. Для визначення показника чистого доходу, який належить підприємству, по дебету цього рахунка відображаються податки, які підлягають сплаті від доходу (ПДВ, акциз), і частина прибутку, яка належить іншими підприємствами (за договорами комісії, спільної прикладної діяльності тощо).

Так як, наприкінці звітнього періоду рахунки доходів і витрат повинні закриватися шляхом списання різниці їх дебетового і кредитового оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати", то контролюється правильність і своєчасність закриття цих рахунків.

За кредитом рахунку 79 "Фінансові результати" відображаються суми в порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом - суми в порядку закриття рахунків обліку витрат, також належна сума нарахованого податку на прибуток. Отже, на рахунку 79 відбувається безпосереднє визначення фінансового результату, тому, необхідно перевірити правильність розрахунку величини фінансового результату, визначити чи рівні дебетовий і кредитовий оборот за рахунком 79 перед саме його закриттям.

Особлива увага звертається на формування бухгалтерського і податкового прибутку, так як їх визначення відбувається за різними нормативно-правовими актами. Тому, такі надходження, як суми ПДВ, суми надходжень за договорами комісії, передоплати продукції, авансу, завдатку під заставу, що призводять до збільшення активів, однак не призводять до зростання власного капіталу, в бухгалтерському обліку не визнаються доходами.



Прибуток, який оподатковується, відповідно до Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств", має визначатися сумою відкоригованого валового доходу (виручки в грошовій чи натуральній формах) звітнього періоду, зменшеної у сумі валових витрат підприємства, які безпосередньо з отриманням доходу, і зменшеної на суму амортизаційних відрахувань [9, с.58-61].

Після перевірки обліку витрат, формування собівартості товарів, реалізації та формування фінансових результатів, необхідно зробити загальну оцінку фінансових результатів: виконання плану прибутку як до загальної сумі, так і щодо окремих складових.

У системі фінансового обліку важливе місце займає облік доходів і фінансових результатів, визначених на рахунках класу 7 "Доходи й результати діяльності". На рахунках даного класу накопичуються доходи на протязізвітнього періоду (року) у межах їх видів: прибутки від реалізації, інші операційні доходи, прибутки від участі у капіталі, інші доходи. Наприкінці звітнього періоду (року) шляхом зіставлення доходів і витрат визначаються фінансові результати (рахунок 79 "Фінансові результати"), куди переносяться всі доходи і витрати за рік. Перш за все, необхідно під час ревізії вивчити об'єкти діяльності, які формують доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності та надзвичайні доходи [20, с.105-110].

Під контроль підпадають: доходи від реалізації, інші операційні доходи, доходи від участі в капіталі, інші доходи, надзвичайні доходи та фінансові результати. Спочатку під час ревізії перевіряється правильність визначення прибутку (збитку) за даними "Звіту про сукупний дохід". Після чого обґрунтовується достовірність статті "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)", де відображається загальний дохід (виручка) від її реалізації (без урахування наданих знижок, повернення проданих товарів та податків з їх продажу).

Далі перевіряється правильність визначення чистого доходу (виручки) від реалізації, яка розраховується шляхом відрахування з доходу (виручки) від

реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) відповідних податків, зборів, знижок тощо.

Важливою також є перевірка визначення валового доходу (збитку), який визначається як різниця між чистим доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та її собівартістю.

Разом із перевіркою прибутку (збитку) від операційної діяльності також перевіряється правильність визначення доходу від участі в капіталі (отриманого від інвестицій), інших фінансових доходів, які отримані від дивідендів, відсотків та доходів, що отримані від фінансових інвестицій, а також інших доходів від реалізації фінансових інвестицій необоротних активів і майнових комплексів, від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства. Тому, прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування визначається як сума прибутку (збитку) від основної діяльності фінансових та інших доходів, фінансових та інших витрат (збитків).

Дані "Звіту про сукупний дохід" порівнюють з даними відповідних рахунків. Зокрема, сальдо, яке визначено в кінці року за такими рахунками: 70 "Доходи від реалізації", 71 "Інші операційні доходи", 90 "Собівартість реалізації", 92 "Адміністративні витрати", 93 "Витрати на збут", 94 "Інші витрати операційної діяльності", списують на рахунок 79 "Фінансові результати" (субрахунок 791 "Результати основної діяльності").

Процес перевірки показників доходу від реалізації продукції розглядають у зв'язку з їх собівартістю. Зокрема, потрібно перевірити достовірність визначення фактичної собівартості реалізованих товарів, а також дослідити правильність списання витрат (особливо непродуктивних) на дебет рахунка 902 "Собівартість реалізованих товарів". Знайдені незаконні списання на даний рахунок різних витрат, нестач, дебіторської заборгованості повинні під час ревізії коригуватись з метою правильного відображення доходу від реалізації.

Операції, що пов'язані з вирахуванням з доходу від реалізації товарів, перевіряють за даними рахунка 704 "Вирахування з доходу". Зокрема, за

дебетом цього рахунку перевіряють правильність визначення і відображення сум, пов'язаних з наданням знижок покупцям після дати реалізації продукції, або вартість поверненої покупцями продукції, що підлягають вирахуванню з доходу, а за кредитом - операції, пов'язані зі списанням дебетових оборотів на рахунок 79 "Фінансові результати".

Для того, щоб здійснити ефективний контроль потрібно знати найбільш поширені помилки і порушення, що зустрічаються в обліку витрат, доходів і фінансових результатів на підприємствах роздрібної торгівлі.

Типовими помилками, які можуть бути виявлені в процесі контролю витрат, доходів і фінансових результатів є наступні:

1. Порушення порядку складання форми № 2 в частині заниження або завищення показників, що беруть участь при формуванні звіту.
2. Неправильне віднесення доходів до складу інших доходів.
3. Неправильне віднесення витрат до складу інших витрат.
4. Неправомірне використання прибутку звітного року.
5. Помилкова кореспонденція рахунків при відображенні інших доходів і витрат.
6. Помилкова кореспонденція рахунків при відображенні деяких витрат за рахунок власних джерел через рахунок 84 [38, с.228].

Під час перевірки формування фінансового результату необхідно врахувати помилки: навмисні і ненавмисні. Перелік помилок наведений в наступній таблиці 3.1.

Важливою умовою для фінансової дисципліни підприємства і запобігання порушень і недоліків у веденні бухгалтерського обліку, а в кінцевому результаті - ефективного управління підприємством - є впровадження обов'язкового прямого внутрішнього фінансового контролю на підприємствах усіх форм власності.

Остання ревізія на ДПДГ «Бохоницьке» проводилася з 23.10.2013 р. по 20.12.2013 р., з перервою з 04.10.2013 р. по 25.11.2013 р. для проведення

зустрічних звірок. Під час ревізії перевірявся період з 01.10.2010р. по 01.10.2013р.

В ході ревізії формування доходів встановлено, що реалізація продукції рослинництва та продуктів її переробки (насіння та рядове зерно зернових культур) проводилася на підставі договорів, укладених з покупцями продукції, в яких обумовлювалася ціна одиниці продукції, або визначалася безпосередньо при її відпуску (в переважній більшості це стосується реалізації продукції за готівку).

Таблиця 3.1

### Види типових помилок при формуванні фінансового результату

№ п/п	Ненавмисні	Навмисні
1	Неправильне віднесення операційних і позареалізаційних витрат до того чи іншого періоду	Навмисне заниження витрат шляхом пропуску сум
2	Витрати, які ще фактично не були понесені, були відбиті в бухгалтерських регістрах економічного суб'єкта	Навмисне завищення витрат шляхом перекручування сум чи неправильного віднесення витрат до того чи іншого періоду
3	Помилкове віднесення понесених витрат на збільшення вартості активів або помилкове списання витрат, що підлягають включенню у вартість активів, на рахунки обліку	Неправильна класифікація витрат для забезпечення виконання чи завищення запланованих показників результатів діяльності
4		Навмисне завищення витрат для приховання фактів нена належного використання грошових коштів
5		Оплата фіктивних витрат

Поряд з тим, за даними складських книг, впродовж ревізійного періоду облік зерна пшениці, ячмені здійснювався в розрізі сортів без розмежування на класи.

Впродовж 2010 року для виробництва сільськогосподарської продукції використовувалось 541,0 га площ в тому числі: пшениця – 128,0 га, ячмінь озимий – 61,0 га, пшениця яра – 32,0 га, ячмінь ярий – 140,0 га, кукурудза на зерно - 10,0 га, соя - 100,0 га, багаторічними та однорічними травами – 70,0 гектарів.

Впродовж 2011 року посівні площі підприємства збільшилися в порівнянні з попереднім роком і становили 629,0 га, з яких: пшениця – 168,0 га, ячмінь озимий – 12,0 га, ячмінь ярий – 95,0 га, кукурудза на зерно - 57,0 га, соя - 100,0 га, ріпак – 96,0 га, багаторічними та однорічними травами – 71,0 га, кукурудзою на силос і зелений корм – 30,0 гектарів.

Впродовж 2012 року посівні площі підприємства збільшилися в порівнянні з попереднім роком на 38,0 га та становили 667,0 га з яких: пшениця – 170,0 га, ячмінь озимий – 18,0 га, ячмінь ярий – 26,0 га, гречка – 20,0 га, кукурудза на зерно - 153,0 га, соняшник – 84,0 га, соя - 101,0 га, ріпак – 65,0 га, багаторічними та однорічними травами – 30,0 га. Більш наочніше порівняння посівних площ зображено на діаграмах, які представлені в додатку І.

У 2011 році при урожайності (з урахуванням очисток і доробок) зернових і зернобобових культур 26,9 ц з гектара валовий збір склав 14473 ц, в тому числі: пшениця озима – 33,4 ц. з гектара (5622 ц), ячмінь озимий – 27,0 ц з гектара (325 ц), кукурудзи на зерно – 31,6 ц з гектара (1803 ц), ячмінь ярий – 27,14 ц з гектара (2579 ц), соя – 24,12 ц. з гектара (2412 ц), ріпак – 18,04 ц з гектара (1732 ц).

У 2012 році при урожайності (з урахуванням очисток і доробок) зернових і зернобобових культур 26,0 ц з гектара валовий збір склав 20020 ц, в тому числі: пшениця озима – 34,0 ц з гектара (5787 ц), ячмінь озимий – 19,1 ц з гектара (574 ц), гречка – 16,6 ц з гектара (331 ц), ячмінь ярий – 35,7 ц з гектара (928 ц), кукурудзи на зерно – 54,2 ц з гектара (8290 ц), соняшник – 16,6 ц з гектара (1392 ц), соя – 17,1 ц. з гектара (1773 ц), ріпак – 14,5 ц з гектара (945 ц). Детальніше порівняння урожайності зображено на графіку в додатку К.

З метою отримання інформації щодо середньої врожайності в розрізі сільськогосподарських культур по Вінницькому районі, Держфінінспекцією направлено запит до Управління агропромислового розвитку Вінницької РДА (далі Управління АПР).

З отриманої інформації від Управління АПР з'ясовано, що за даними форми 29-сг «Підсумки збору врожаю сільськогосподарських культур, плодів,

ягід та винограду» станом на 01.12.2011 року, середня урожайність озимої пшениці у вазі після доробки становить 45,8 цн/га; ячмінь ярий – 24,4 цн/га; ячмінь озимий – 29,3 цн/га; соя – 17,7 цн/га; кукурудза на зерно 67,0 цн/га; ріпак озимий – 24,6 цн/га.

Подібно, за даними форми 29-сг «Підсумки збору врожаю сільськогосподарських культур, плодів, ягід та винограду» станом на 01.12.2012 року, середня урожайність озимої пшениці у вазі після доробки становить 41,6 цн/га; ячмінь ярий – 28,2 цн/га; ячмінь озимий – 24,2 цн/га; соняшник – 21,4 цн/га; кукурудза на зерно – 66,5 цн/га; гречка – 13,1 цн/га; соя – 14,6 цн/га; ріпак озимий – 19,4 цн/га.

Проведеним співставленням даних складських книг, форми №29 «Підсумки збору врожаю сільськогосподарських культур, плодів, ягід та винограду» з даними інформації отриманої від Управління АПР підтверджено збирання врожаю у меншій кількості ніж та, яка в середньому склалася по Вінницькому районі у 2011 році на загальну кількість 3841,6 ц. (з урахуванням культур (ячмінь ярий, соя, гречка) по яких урожайність перевищує середню по Вінницькому району), в тому числі: озима пшениця – 2072,4 ц; ячмінь озимий – 26,6 ц; кукурудза на зерно 2016 ц; ріпак озимий - 629,6 ц; у 2012 році на загальну кількість 3480,9 ц, в тому числі: озима пшениця - 1285 ц; ячмінь озимий – 152 ц; соняшник – 405,6 ц; кукурудза на зерно – 1884,5 ц; ріпак озимий – 316 центнерів.

За результатами порівняння вищезазначених даних щодо урожайності зернових та олійних культур, в ході ревізії проведено обрахунок (з урахуванням середніх реалізаційних цін по підприємству) втраченої вигоди, розмір якої становить 1 136 122,98 грн., в тому числі: 2011 рік - 534245,3 грн., у 2012 році - 601877,7 гривень.

Ревізію правомірності віднесення витрат на виробництво та собівартість виробленої і реалізованої продукції проведено вибіркоким способом.

В структурі операційних витрат найбільшу питому вагу займають матеріальні витрати, які становлять за ревізійний період 12 196,0 тис. грн., зокрема

за 2010 рік – 1 541,0 тис. грн., або 45,97% від загальної суми операційних витрат, за 2011 рік – 3 763,0 тис. грн., або 67,95%, за 2012 рік – 4537,0 тис. грн., або 71,5%, та за 9 місяців 2013 року – 2 355,0 тис. грн., або 66,3%.

Наступною складовою елементів операційних витрат підприємства за їх розміром займають витрати на оплату праці, які за ревізійний період становлять 4 225,0 тис. грн., а саме за 2010 рік – 1 183,0 тис. грн., за 2011 рік – 1 151,0 тис. грн., за 2012 рік – 1 144,0 тис. грн., та за 9 місяців 2013 року - 747,0 тис. грн., або 35,3%, 20,78%, 18,02% та 21,04 %, відповідно, від загальної суми операційних витрат.

Амортизаційні відрахування в загальній сумі операційних витрат (у 2010 році - 207,0 тис. грн., у 2011 році - 140,0 тис. грн., у 2012 році - 183,0 тис. грн., та за 9 місяців 2013 року 136,0 тис. грн.) займають - 6,17%, 2,53%, 2,88% та 3,84%, відповідно.

Відповідно до п. 8 Облікової політики підприємства визначення та відображення в обліку витрат здійснюється відповідно до вимог Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 року №318 (далі - П(С)БО 16 «Витрати»).

Ревізія витрат операційної діяльності, що не входять до собівартості реалізованої продукції. Ревізію з даного питання проведено вибіркоким способом за вересень - жовтень 2010 року, січень - квітень 2011 року, квітень - травень 2012 року, січень - березень 2013 року.

На ДПДГ «Артеміда» та ДПДГ «Подільської дослідної станції садівництва Інституту садівництва НААН України» також проводилася ревізія фінансової діяльності. Істотних порушень на даних підприємствах не було знайдено. Сама перевірка проводилася вибіркоким методом, а саме перевіркою вибраних періодів.

В результаті ревізії на ДПДГ «Артеміда» зробили певні висновки, а саме: чистий дохід від реалізації мав позитивну тенденцію за досліджуваний період. У 2012 році цей показник становив 11364 тис.грн., а в 2014 збільшився на 2165

тис.грн., і становив 13529 тис.грн. І це є позитивним чинником для подальших фінансових результатів підприємства.

Собівартість продукції також показав збільшення, тобто підприємство не раціонально використовує ресурси та неефективно веде цінову політику: у 2012 році собівартість реалізованої продукції становила 8364 тис.грн., і збільшившись на 4527 тис.грн. за досліджуваний період і склала 12891 тис.грн. у 2013 році. У 2012 році підприємство отримало прибуток в розмірі 1107 тис.грн., але до 2014 року прибуток зменшився на 469 тис.грн. і становив 638 тис.грн.

Адміністративні витрати у 2012 році становили 1209 тис.грн., а в 2014 році зменшились на 447 тис.грн. і становили 762 тис.грн. Зменшення адміністративних витрат могло бути в результаті політики підприємства щодо адміністративних витрат зменшення яких в подальшому зменшить собівартість продукції. Витрати на збут у 2012 році були відсутні, але до 2014 року їх сума стала 13 тис.грн.

Стосовно статті інших витрат, то тут можна сказати про те, що у 2012 та у 2013 роках вони були відсутні, але у 2014 році їх сума склала 45 тис.грн. Чистий прибуток підприємства у 2012 році був на рівні 19 тис.грн., а в 2014 році цей показник збільшився на 101 тис.грн., і становив 120 тис.грн.

В результаті ревізії на ДПДГ «Подільської дослідної станції садівництва Інституту садівництва НААН України» було виявлено, що чистий дохід від реалізації мав негативну тенденцію до спадання за досліджуваний період. У 2012 році цей показник становив 10007 тис.грн., а в 2014 зазнав зменшення на 235 тис.грн., і становив 9772 тис.грн. Натомість собівартість продукції показує збільшення, тобто підприємство не раціонально використовує ресурси та неефективно веде цінову політику: у 2012 році собівартість реалізованої продукції становила 5086 тис.грн., і збільшившись на 2534 тис.грн. склала 7620 тис.грн. у 2014 році. У 2012 році підприємство отримало прибуток в розмірі 4921 тис.грн., в 2013 році прибуток ще збільшився і становив 5338 тис.грн., але в 2014 році тенденція змінилась і прибуток зменшився на 2769 в порівнянні з



2012 роком і становив 2152 тис.грн.. Адміністративні витрати у 2012 році становили 1580 тис.грн., а в 2014 році збільшились на 135 тис.грн., і становили 1715 тис.грн.. Витрати на збут мають приблизно однакову тенденцію і в порівнянні з 2012 роком зменшились на 142 тис.грн. і становили у 2014 році 1048 тис.грн.. Стосовно статті інших витрат то у 2012 році дана стаття взагалі не мала значення, але у 2014 році інші витрати збільшились і становили 66 тис.грн.. Чистий прибуток підприємства у 2012 році був на рівні 2506 тис.грн., а в 2014 році цей показник зменшився на 2161 тис.грн., і становив 345 тис.грн.

Отже, дивлячись на результати ревізійної перевірки ми бачимо що досліджувані підприємства ведуть облік без суттєвих порушень, заключені договори відповідають нормам закону. Були проведені зустрічні звірки, які показали що порушень на даних підприємствах щодо укладання договорів немає.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції, тобто витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням і інші операційні витрати, обліковуються на синтетичних рахунках класу 9 «Витрати діяльності», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності», що відповідає П(С)БО 16 «Витрати».

Бухгалтерський облік адміністративних витрат ведеться на балансовому рахунку 92 «Адміністративні витрати» у кореспонденції з балансними рахунками, передбаченими Наказом №291.

Бухгалтерський облік інших операційних витрат ведеться на балансовому рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» [75, с. 189-191].

Документальною ревізією наявності та повноти оформлення документів, що підтверджують адміністративні, витрати на збут та інші операційні витрати досліджуваного підприємства встановлено, що витрати, які пов'язані з управлінням, обслуговуванням та збутом підтверджені в повному обсязі оригіналами первинних документів та своєчасно відображені по бухгалтерському обліку.

Ревізією правильності та достовірності класифікації витрат, не пов'язаних з виробництвом, а також їх обґрунтованості, проведеною шляхом звірки понесених витрат, визначених в первинних документах (витрати на службові відрядження, винагороди, витрати на зв'язок, утримання апарату управління, витрати на утримання основних засобів загальногосподарського призначення, тощо) та віднесених по оборотних відомостях по рахункам витрат, порушень не встановлено.

Отже, можна узагальнити: контроль витрат, доходів досліджуваних підприємств передбачає процедури перевірки своєчасності і повноти відображення в обліку усіх господарських операцій, їх правильну класифікацію за видами доходів і витрат, подальше узагальнення й визначення фінансового результату діяльності.

### **3.2. Застосування аналітичних процедур в аудиті доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур**

Управління доходами і витратами у конкурентному середовищі із нестабільними параметрами впливу внутрішніх і зовнішніх факторів їх формування передбачає об'єктивне, неупереджене і системне оцінювання можливостей, доцільності і ефективності їх очікуваної чи фактичної величини. Незважаючи на те, що такі прорахунки здійснюються в системі управлінського обліку, багатоплановість оцінок у координатах корпоративних чи національних інтересів та захисту бізнес-інтересів вимагає системних аналітичних досліджень структурами внутрішнього і зовнішнього аудиту. Така потреба зумовлюється тим, що в ешелонах вищих рівнів менеджменту та серед власників понад дві третини учасників управлінського процесу не мають фахових знань з управлінського обліку і змушені користуватися послугами незалежних і компетентних аудиторів. Крім цього, фахівці з управлінського обліку і планування працюють у межах регламентованих повноважень, обмежень доступу до конфіденційної інформації, особливо коли це стосується визнання кінцевого фінансового результату. Тому системна реалізація

аналітичних процедур аудиту доходів і витрат може бути вагомим доробком у прийнятті управлінських рішень щодо величини, структури та співвідношення доходів і витрат як за видами діяльності, так і в розрізі асортименту продукції, яка виробляється, виконуваних робіт чи послуг [42, с.207-209].

Аналітичні процедури аудиторської діяльності чітко визначені відповідними міжнародними і національними стандартами та положеннями зовнішнього та внутрішнього аудиту. Так, відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА 520) вони передбачають аналіз основних відносних показників і порівнянь, включно з подальшим дослідженням змін і відхилень, взаємозв'язків і взаємозалежностей, котрі суперечать іншій інформації про предмет дослідження або не відповідають очікуваним параметрам .

Стосовно аудиту доходів і витрат, крім загальноприйнятої методології досліджень при його проведенні слід виділити аналітичні процедури для об'єктивного оцінювання поведінки доходів і витрат у конкурентному середовищі та суб'єктивні впливи кон'юнктури стратегічного і тактичного менеджменту, паритетність інтересів у визнанні кінцевого фінансового результату.

Особливість аналітичних процедур обумовлює:

- визнання доцільності щодо повноти формування доходу відповідно до кон'юнктури ринку і економічного потенціалу господарюючого суб'єкта;
- обґрунтованість структури формування доходу за видами діяльності;
- інтенсивність і якість формування доходів відповідно до зміни кон'юнктури зовнішнього середовища;
- раціоналізація витрат і повно та використання сприятливого середовища;
- розмежування дії об'єктивних і суб'єктивних чинників формування доходів і витрат;
- вимірювання ділової активності та креативного менеджменту за центрами відповідальності.
- та ін. [92, с. 255-260].

Зміст аналітичних процедур в аудиті доходів і витрат можна подати за такими їх групами:

а) аналіз взаємозв'язків між даними про доходи і витрати у різних облікових регістрах (синтетичного і аналітичного обліку), формах звітності та інших джерелах інформації. Це дає змогу встановити достовірність інформаційної бази, виявити істотні розбіжності і причини їх виникнення та визначити програму аудиту, особливо на етапах його планування та підведення підсумків. Такі розбіжності можуть виникати внаслідок різнопланових оцінок масштабів діяльності у натуральних показниках, помилок у ціноутворенні та застосуванні механізму цін, недотримання стандартів списання витрат і ін. Часто такі невідповідності є результатом спотворення інформаційної бази. Різноманітність подання інформації про одні і ті самі економічні процеси (не лише про доходи і витрати) призвели практично до неконтрольованої ситуації в Україні, адже у різних гілках влади визнання економічної ситуації є абсолютно радикальним;

б) порівняльний аналіз доходів і витрат для оцінювання кількісних і якісних змін, передбачуваних і непередбачуваних відхилень, тенденцій і закономірностей, можливих наслідків і нових викликів. Порівняльний аналіз доходів і витрат підприємства у конкурентному середовищі його діяльності дає змогу не тільки визначити конкурентні позиції того чи іншого виду продукції, робіт, технологічних переділів і оцінити якість економічних проектів, креативність управління доходами і витратами у сприятливому чи несприятливому середовищі. Проте порівняльний аналіз не зводиться до технічних процедур зіставлення відповідно до обраної бази порівняння. Тут слід врахувати якісні характеристики зіставлення (часові, за обсягом, за сукупністю властивостей тощо). Порівняльний аналіз часто будується на визнанні еластичності зміни, тобто які очікувані результати доходу чи витрат можна отримати при варіантах впливу на фактори їх формування. Порівнюючи динаміку витрат різних економічних елементів виробничої діяльності

підприємства, можна передбачити величину виробничо-фінансових результатів за порівняно ідентичних умов;

в) прогнозування майбутнього стану економічної системи залежно від очікуваних доходів і витрат. Такі прогнозні оцінки здійснюються на основі аналізу тенденцій та закономірностей, виміру факторного впливу у детермінованих і стохастичних зв'язках, оцінках ризику отримання достовірної інформації про загрози внутрішнього та зовнішнього впливів. Це дає змогу спроектувати майбутній стан економічної системи за оптимістичним і песимістичним сценаріями її розвитку.

Разом з тим проведений аудит з використанням такого інструментарію аналізу дає змогу напрацювати гнучку тактику поточного (оперативного) менеджменту у внутрішньому і зовнішньому середовищі діяльності підприємства.

Від системності та якості аналітичних досліджень залежить якість аудиторського висновку, що, своєю чергою, обумовлює запит на аудиторські послуги та високий імідж аудиторської діяльності загалом;

г) аналітичні процедури визнання доцільності й ефективності. Найвагомим в аудиті доходів є аналіз обґрунтованості структурних змін формування доходу за видами діяльності. З цим пов'язане маневрування грошовими потоками в частині мобілізації власного і залученого капіталу. Частіше в таких доведеннях використовують показник рентабельності обороту операційної, інвестиційної чи фінансової діяльності за кожним економічним проектом. Проте, такий підхід не дає вичерпної характеристики щодо ефективності мобілізації коштів для приросту доходів підприємства. На нашу думку, аналітичний інструментарій аудиту слід доповнити розрахунками тактичної і перспективної вигоди при різних варіантах монополізації ринку товарів, робіт, послуг.

Малопродуктивними є аналітичні обґрунтування економічних змін з позицій режиму економії, матеріальних, трудових чи фінансових ресурсів. Вагомим є пошук резервів мобілізації економічного потенціалу, за якого

приріст доходів є випереджувальним у зростанні витрат діяльності, а втрати прибутку за одним видом діяльності повністю компенсуються його приростом за іншою діяльністю. Важливо також розмежувати параметри отриманого ефекту і досягнутої ефективності при наданні позитивного аудиторського висновку [56, с.55-59].

Аналітичні процедури являють собою один з видів аудиторських процедур і полягають у виявленні, аналізі та оцінці співвідношень між фінансово - економічними показниками діяльності перевіряючого економічного суб'єкта. Їх застосування засноване на існуванні причинно-наслідкового зв'язку між аналізованими показниками.

Розглянемо аналітичні процедури як частину аудиторських процедур. Згідно з переліком термінів і визначень, що використовуються в правилах (стандартах) аудиторської діяльності, аудиторські процедури - певний порядок і послідовність дій аудитора для отримання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту. (Строго кажучи, додавання "для отримання, необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту" зайве.

При дефініції об'єктів слід робити акцент на їх суті і по можливості абстрагуватися від їх призначення. Крім того, деякі аудиторські процедури, зокрема аналітичні, потрібні не тільки для одержання необхідних аудиторських доказів, але й для планування аудиту і т. д.).

Серед аудиторських процедур виділяються аудиторські процедури по суті (інші назви: незалежні аудиторські процедури, самостійні аудиторські процедури). Вони відносяться безпосередньо до перевірки ведення бухгалтерського обліку та достовірності бухгалтерської звітності на відміну, наприклад, від контрольних аудиторських процедур, які полягають у перевірці працездатності та надійності конкретних засобів внутрішнього контролю економічного суб'єкта [78, с.104-106].

Слід мати на увазі, що методичний інструментарій аналітичних процедур істотно відрізняється на різних етапах аудиту. Так, на етапі планування аудиту найпоширенішим є порівняльний аналіз, що дає змогу встановити характер,

масштаби і строки аудиту. На етапі підтвердження інформації щодо звітів та перспективних проектів метою проведення аналітичних процедур є отримання аудиторських доказів. Тому тут частіше використовують методи факторного економічного аналізу та методи економічної кібернетики.

На завершальній стадії аудиту, як правило, оцінюють отримані докази для надання впевненості у реалізації цілей менеджменту. Пріоритетними на цьому етапі є процедури порівняльного аналізу, рейтингових оцінок тощо. Зрозуміло, що на всіх етапах аудиту перелік інформаційних ресурсів, які використовуються при здійсненні аналітичних процедур, є різним, що дає змогу отримати відповідні аудиторські докази різного ступеня достовірності. Проте доцільними аналітичні процедури будуть лише у тому разі, якщо підтверджена достовірність необхідної і достатньої інформації. У зв'язку з цим найчастіше в аудиті використовують аналітичні процедури, які гарантовані надійністю інформаційної бази (незалежність джерел формування інформації), її зіставністю для побудови прогнозу, економічною доцільністю обробки тощо [94, с.212-216]

Аналітичні процедури проводяться аудитором протягом усього процесу аудиту, що дозволяє підвищити його якість та скоротити трудомісткість. У період досліджень вони можуть виконуватися в поєднанні з іншими аудиторськими процедурами.

Виконання аналітичних процедур складається з визначення мети процедури, вибору методу процедури, безпосередньо проведення процедури і аналізу результатів.

На стадії планування аудиту аналітичні процедури дозволяють аудитору визначити особливості діяльності організації, виявити незвичайні або неправильно відображені у звітності факти, визначити області підвищеного ризику, що потребують додаткової уваги.

Вибір методу залежить від мети їх проведення і визначається аудитором.

До основних методів аналітичних процедур можна віднести:

- ✓ Числові і процентні порівняння;

- ✓ Коефіцієнтний аналіз;
- ✓ Аналіз, що базується на статистичних методах;
- ✓ Кореляційний аналіз;
- ✓ Інші.

Застосовуючи ці методи, аудитор проводить:

- Порівняння фактичних показників з плановими (кошторисними). Дослідження найбільш важливих сфер (в яких є різкі відхилення фактичних показників від планових) може виявити свідоцтва потенційних помилок (їх відсутність може говорити про те, що помилки мало ймовірні). Аналітичні процедури цього типу широко практикуються, наприклад, при аудиті державних підприємств. Тут необхідно враховувати два моменти: наскільки можна довіряти прогнозам клієнта (для цього аудитор розмовляє про процедури складання прогнозів з персоналом клієнта) і яка вірогідність того, що поточна фінансова інформація була змінена персоналом клієнта згідно з прогнозними розрахунками (для зведення цієї ймовірності до мінімуму аудитор оцінює ризик контролю і проводить детальне тестування фактичних даних).
- Порівняння показників звітного періоду з показниками попередніх періодів (різкі коливання повинні привернути увагу аудитора, вони можуть бути пов'язані зі зміною економічних умов або з похибками фінансової звітності).
- Порівняння фактичних фінансових показників з певними аудитором прогнозними показниками (аудитор будує передбачуваний баланс для зіставлення його з фактичним; суть цієї процедури полягає в тому, що аудитор порівнює сальдо рахунку з іншими залишками або рахунком прибутків і збитків або будує свої припущення на основі сформованих тенденцій).
- Обчислення коефіцієнтів фінансового стану організації та аналіз їх динаміки (на основі аналізу аудитор робить важливі висновки про життєздатність клієнта);
- Порівняння показників перевіряється економічного суб'єкта зі середньогалузевими даними (значні відхилення повинні бути вивчені аудито-



ром, проте необхідно враховувати відмінності в облікову політику підприємств, економічних умовах і можливої специфічності продукції, що випускається окремими підприємствами); в деяких випадках доцільно провести порівняння з показниками підприємства-аналога;

- Порівняння даних про клієнта з очікуваними результатами за допомогою нефінансових даних (кількість реалізованої продукції, відпрацьовані години і т.д.). Тут важлива впевненість в точності цих нефінансових даних;
- Співвідношення, що використовуються в аналітичній процедурі, повинні бути правдоподібні і передбачені. Правдоподібність припускає існування явної причинно-наслідкового зв'язку. Разом з тим, сумнівною є позиція авторів, які обмежують зону застосування аналітичних процедур, особливо в аудиті доходів і витрат. Посилаючись на вимогу переконливості доведень і суджень в аудиті, вони обмежують аналітичні процедури лише зоною «стандартних операцій, які не змінюються протягом тривалого періоду», вибіркою окремих інформаційних ресурсів з більшою гарантією достовірності, у випадку, коли існують часткові та зведені дані тощо [92, с. 255-260].

Слід зауважити, що надання впевненості в управлінні доходами і витратами за таких умов є сумнівним. Проте, з усіх висновків аудиторів України понад 90 % є позитивними без будь-яких застережень.

Аналіз доходів і витрат є особливо мобільним, передбачає постійний моніторинг кон'юнктури внутрішнього і зовнішнього середовища, врахування специфіки діяльності господарюючих суб'єктів, напрацювання виваженої стратегії та гнучкої тактики виробничої, маркетингової, постачальницько-збутової та інших видів діяльності.

Складність аналітичних процедур у такому аудиті визначається пошуком застосування аналітичних прийомів, які б дали змогу надати неупереджену характеристику дії суб'єктивних і об'єктивних чинників зміни доходів та витрат, точно відобразити функціональні взаємозв'язки та передбачити не лише їх абсолютні та відносні зміни, а і оцінювати вплив на фінансово-економічний стан підприємства загалом.

Ефективність використання аналітичних процедур в аудиті доходів і витрат значною мірою залежить від вибору доречних показників, алгоритмізації їх взаємозв'язку за внутрішньою будовою і за формуванням кінцевого результату, послідовності проведення аналізу тощо. За наслідками їх виконання доцільно отримати нову інформацію, яка надасть впевненості у прийнятті управлінських рішень та підтвердить достовірність параметризації економічної системи підприємства [7].

### **3.3. Удосконалення обліку та контролю доходів і витрат на базі новітніх інформаційних технологій**

Методика контролю доходів і витрат ДПДГ «Бохоницьке» залежить від виду здійснюваного контролю - внутрішнього або зовнішнього. Однак, вона містить у собі контроль наступних господарських операцій:

- виконання кошторисів доходів і витрат;
- касові операції, облік бланків суворої звітності;
- операції на казначейських і банківських рахунках;
- використання засобів на виплату заробітної плати;
- складання штатних розписів;
- нарахування заробітної плати, відпускних, виплати премій, виплата по тимчасовій непрацездатності;
- нарахування й виплата компенсацій пільгової категорії громадян;
- розрахунки з підзвітними особами;
- використання засобів на придбання матеріальних цінностей, зберігання матеріальних цінностей, правильність ведення обліку, обґрунтованість списання матеріальних цінностей;
- використання коштів на проведення капітальних ремонтів;
- здача в оренду приміщень, устаткування;
- використання коштів на утримання автотранспорту;
- стан бухгалтерського обліку й звітності.

Зовнішній контроль у ДПДГ «Бохоницьке» здійснюється Державною фінансовою інспекцією у м. Вінниця. Методика проведення зовнішнього контролю господарської діяльності заснована на перевірці й оцінці адекватності, ефективності й достатності застосування механізмів системи внутрішнього контролю, стану управління ризиками, повноти, своєчасності й вірогідності звітності.

Методика проведення зовнішнього контролю може бути представлена в такий спосіб:

- перевірка попередження недоліків і порушень у ході виконання функцій, покладених на ДПДГ «Бохоницьке»; кількісна і якісна оцінка стану економічних, організаційних, інформаційних і інших характеристик роботи сільради;

- перевірка стану дотримання вимог Бюджетного кодексу України, Законів України, Указів Президента України, постанов і декретів Уряду України, наказів, вказівок Мінфіну України, Державного казначейства України, керування коштами спеціального й загального фондів; здійснення витрат згідно кошторису, ведення обліку касового виконання й складання звітності;

- перевірка виконання кошторисів доходів і витрат.

Експлуатаційні можливості комп'ютерів створюють передумови для автоматизації процесу контролю доходів, витрат і фінансових результатів. Вони дозволяють здійснювати програмний контроль змісту господарських операцій шляхом широкого використання програмно-методологічних прийомів поточного контролю, перевірки достовірності економічних даних на всіх стадіях технологічного процесу їх обробки.

Використання програмного забезпечення при проведенні аудиту вимагає розробки спеціальних методик щодо діагностики стану підприємства, що підлягає аудиту. Це дає можливість більш раціонально використовувати робочий час аудиторів.

При використанні комп'ютерної техніки аудиторі часто вдаються до програмно-логічних способів контролю, серед яких варто виділити:

- прийоми подвійного рахунку;
- алгоритмічний контроль;
- рахунковий контроль з приманним контрольних підсумків;
- балансовий спосіб рахункового контролю; з
- астосування матричних моделей;
- порівняння однойменних показників, отриманих з різних джерел (зустрічні перевірки);
- прийом оберненого перерахунку;
- способи підстановок, кореляційних зв'язків, інші математичні прийоми, контроль за відхиленнями [16, с.21].

Використання наведених прийомів дає можливість виявити протиріччя в окремих показниках первинних документів, нормативно-довідковій інформації, виявляти та попереджувати приписки й інші відхилення.

Перевірці правильності алгоритмів розрахунків доходів, витрат і фінансових результатів аудитором приділяється особлива увага. Адже помилка, яка була закладена до алгоритму розрахунку і багаторазово застосовувалася до господарських операцій, що повторюються, може викривити результат господарської діяльності. Особливо ретельно перевіряються алгоритми операцій, які ініціюються самою програмою, так як до моменту їх виконання персонал зобов'язаний ввести, проконтролювати та відкоригувати всі дані, які використовуються цією операцією. Алгоритм також перевіряється на відповідність чинному законодавству та обліковій політиці господарюючого суб'єкта, а також з'ясовується можливість коригування алгоритму у випадку зміни порядку ведення бухгалтерського обліку, податкового чи іншого законодавства [7].

У процесі перевірки алгоритмів розрахунку сум при введенні господарських операцій контролюється також правильність формування проводок.

Тестування налагодження алгоритмів ставить високі вимоги до аудитора в частині його комп'ютерної підготовки. Бажано, щоб він розумів макромову конкретної програми. Це дозволяє йому не лише протестувати алгоритм на

конкретних даних, але й розібратися в правильності його налагодження, наприклад, при використанні типових операцій, доступ до зміни яких має непрофесійний користувач-бухгалтер. Практика показує, що найбільш ефективно працюють системи, налагоджені дилерами фірми-розробника програмного продукту або висококваліфікованими аудиторами, які мають вагомий знання у сфері бухгалтерського, податкового обліку та законодавства, а також значний досвід роботи з різними комп'ютерними системами [19, с.101-106].

При перевірці алгоритмів слід звертати увагу і на правила заокруглення, переведення даних з одних одиниць виміру в інші тощо. Може статися так, що через помилки в заокругленні, баланс, наприклад, може сходитися в тисячах гривень і не сходитися в гривнях.

Окрему увагу слід приділити перевірці алгоритмів розрахунку показників форм звітності та оцінити можливість їх коригування при змінах у законодавстві. Більш того, часто зміни стосуються і самих форм звітності, додаються одні рядки, виключаються інші. Більшість систем обробки облікової інформації дозволяють бухгалтеру вносити самому такі зміни, без допомоги розробників. Тому аудитору необхідно перевірити відповідність форм звітності, що використовуються, чинному законодавству. Багато відомих фірм-розробників оперативно поширюють серед своїх користувачів нові форми бланків при їх зміні.

Досліджуючи документи, аудитор вивчає встановлений порядок виправлення виявлених помилок, аналізує їх з метою попередження в майбутньому. Особлива увага звертається на помилки, виявлені при введенні інформації до комп'ютерної програми. Для перевірки правильності обробки інформації за окремим завданням аудитор може використовувати так званий метод "повтору контрольного прикладу", тобто самостійно або із залученням спеціаліста обробити за діючими на підприємстві програмами і у встановленому технологічному порядку конкретну первинну інформацію.

Аудитор може застосовувати фактичні дані господарюючого суб'єкта або спеціально розроблені конкретні приклади перевірки алгоритмів комп'ютерної обробки даних. Контрольні дані вводяться до системи обробки з метою перевірки правильності функціонування комп'ютерних програм. Аудитору бажано мати набір даних і заздалегідь прораховані на їх основі результати, тобто контрольні приклади.

Контрольні дані повинні бути компактними та не вимагати багатогодинного введення до системи клієнта, але при цьому охоплювати якомога більший спектр видів господарської діяльності. Тестування комп'ютерної системи обробки даних клієнта із наперед підготовленими контрольними прикладами, як показує практика, є більш ефективним, ніж тестування на основі даних самого клієнта.

Також можливим є застосування спеціальних засобів для перевірки змісту комп'ютерних файлів підприємства, що підлягає аудиту. Для таких потреб застосовуються програми, які дозволяють аналізувати зміст таких файлів, сортувати показники, що в них зберігаються, за різними ознаками та роздруковувати їх в необхідній формі [19, с.101-106].

Використовувати хронологічну перевірку доцільно на тих підприємствах, в яких ведеться кількісно-сумовий облік запасів (на складах торговельних підприємств). Якщо аналізувати надходження і витрачання запасів не тільки на кінець місяця, а й дослідити кожну операцію з витрачання і надходження, тоді можна встановити, що за певними запасами на конкретну дату зазначаються перевитрати, а потім оприбутковуються запаси, після чого визначається реальний залишок.

Незважаючи на подальший розвиток комп'ютерного забезпечення та передачі вихідної інформації до комп'ютерних систем аудиторські операції організаційно-інструктивного характеру, спостереження, оцінки дій посадових осіб, отримання, довідок тощо вимагають творчих зусиль аудитора, тому їх важко автоматизувати за допомогою технічних засобів [94 с.55-58].

Для контролю доходів і витрат на ДПДГ «Бохоницьке» ми пропонуємо використовувати програмний продукт ProjectExpert – інструмент фінансового планування і контролю, аналізу ефективності діяльності підприємства, що дозволяє розробляти бізнес-плани, виконувати аналіз інвестиційних проектів. Пакет орієнтований на такі категорії користувачів, як керівники підприємств, фінансові директори, аналітики, інвестори або кредитори.

Вхідні та вихідні дані в програмному пакеті ProjectExpert7 зображені на наступному рисунку 3.1:



Рис. 3.1. Вхідні та вихідні дані ProjectExpert7

Пакет Project Expert 7 дозволяє готувати фінансові документи, які відповідають Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, підтримуваним GAAP більшості розвинутих країн. При цьому гнучкі параметри введення даних забезпечують врахування специфіки національної економіки.

ProjectExpert7 дозволяє користувачам, які не мають спеціальної підготовки у сфері фінансового аналізу, у короткий термін: детально описати і спроектувати діяльність будь-якого підприємства з урахуванням зміни параметрів зовнішнього середовища; розробити план розвитку підприємства або реалізації інвестиційного проекту, що забезпечує раціональне використання матеріальних, людських і фінансових ресурсів; визначити схему фінансування підприємства; апробувати різні сценарії розвитку підприємства, варіюючи значення факторів, здатних вплинути на його фінансові результати; підготувати фінансові звіти і бізнес-план інвестиційного проекту, цілком відповідні міжнародним вимогам, на російській і англійській мовах; провести всебічний аналіз підприємства (проекту), у тому числі аналіз загальної ефективності, аналіз чутливості, аналіз грошових потоків для кожного учасника проекту, аналіз фінансового стану і прибутковості підприємства за допомогою 30 автоматично обчислювальних показників.

У пакеті передбачено підготовку звітних форм у вигляді користувальницьких таблиць і графіків. Наприклад модуль фінансові показники в програмі має такий вигляд:

Финансовые показатели	6.2005	7.2005	8.2005	9.2005	10.2005
Коеффициент текущей ликвидности (CR), %	103,02	290,99	476,34	659,79	679,28
Коеффициент срочной ликвидности (QR), %	103,02	290,99	476,34	659,79	679,28
Чистый оборотный капитал (NWC), руб.	316,93	25 227,55	55 025,17	85 481,68	107 236,27
Чистый оборотный капитал (NWC), \$ US	11,32	900,98	1 965,18	3 052,92	3 829,87
Коеф. оборачиваем. рабочего капитала (NCT)	3 173,40	58,27	27,16	17,77	14,30
Коеф. оборачиваем. основных средств (FAT)	3,92	5,77	5,90	6,04	6,13
Коеф. оборачиваем. активов (TAT)	3,77	5,01	4,63	4,31	4,08
Суммарные обязательства к активам (TD/TA), %	118,49	108,89	99,33	91,19	86,37
Долгоср. обязат. к активам (LTD/TA), %	114,55	104,38	94,80	86,85	81,44
Долгоср. обязат. к внеоборотн. акт. (LTD/FA), %	119,39	120,13	120,88	121,64	122,41
Суммарные обязательства к собств. кап. (TD/EQ), %	-640,96	-1 225,44	14 777,13	1 034,80	633,54
Коеффициент покрытия процентов (TIE), раз	-16,62	-11,81	-5,98	-0,02	5,13
Коеф. рентабельности валовой прибыли (GPM), %	66,74	65,55	65,36	65,17	65,17
Коеф. рентабельности операц. прибыли (OPM), %	-101,87	-50,65	-27,17	-3,91	15,68
Коеф. рентабельности чистой прибыли (NPM), %	-101,87	-50,65	-27,17	-3,91	11,91
Рентабельность оборотных активов (RCA), %	-9 469,96	-1 937,19	-582,89	-59,00	145,26
Рентабельность внеоборотных активов (RFA), %	-399,74	-292,31	-160,37	-23,63	73,07
Рентабельность инвестиций (ROI), %	-383,55	-253,98	-125,77	-16,87	48,61
Рентабельность собственного капитала (ROE), %	2 074,86	2 858,45	-18 710,48	-191,45	356,61

Рис. 3.2. Модуль фінансові показники



Генератор звітів програми має розвинуті засоби редагування звітних форм (шрифти, виділення, вставка тексту з інших файлів) і дозволяє роздруковувати їх прямо з програми або передавати в MicrosoftWord. У пакеті забезпечується зв'язок з іншими програмами за допомогою спеціального модуля обміну даними. Будучи ядром у комплексі програм фінансового аналізу і проектування, Project Expert здатний автоматично «накачувати» інформацію, що характеризує стартовий стан підприємства, із програми фінансового аналізу Audit Expert і дані операційного плану маркетингу — із програми Marketing Expert. Зовнішній вигляд розділу «Результати» зображено на наступному рисунку:

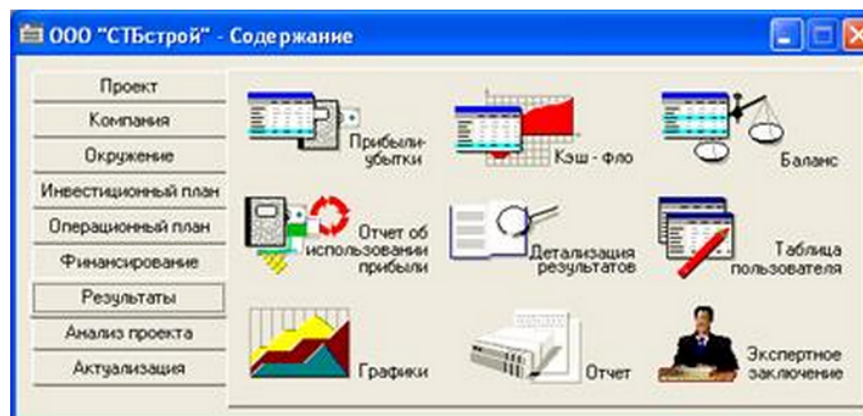


Рис. 3.3. Розділ «Результати»

А це в свою чергу дасть змогу робити повний аналіз стану підприємства в будь-який момент часу і забезпечить внутрішній контроль доходів і витрат на ДПДГ «Бохоницьке». Якщо внутрішній контроль буде здійснюватися на підприємстві повноцінно, то воно зможе передбачити негативні тенденції щодо фінансового стану та зробити завчасні дії по його покращенню.

Також в результаті дослідження було зроблено проект аудиту доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур на ДПДГ «Бохоницьке». В першу чергу аудиторська фірма надала лист-пропозицію ДПДГ «Бохоницьке» на проведення аудиту доходів та витрат при виробництві біоенергетичних культур, на що у відповідь отримали лист-замовлення на проведення аудиту. Аудиторська фірма щодо підтвердження згоди відправила ДПДГ «Бохоницьке»

лист-зобов'язання про згоду на проведення аудиту. Після даних листів обидві сторони зустрілися, обговорили всі умови договору про надання аудиторських послуг і підписали договір. Після підписання договору розпочався аудит. План аудиторської перевірки доходів та витрат представлений в додатку Т.

Результати перевірки доходів та витрат на ДПДГ «Бохоницьке» наведено в таблиці 3.2 та додатку Л, зроблено висновки відносно даних результатів.

Таблиця 3.2

**Доходи, витрати і фінансові результати ДПДГ «Бохоницьке» за  
2012-2014 рр., тис.грн.**

Показники	Роки			Звітний рік до базисного, ±
	2012	2013	2014	
Чистий дохід від реалізації, тис.грн.	5357	2715	2548	-2809
Собівартість реалізованої продукції, тис.грн.	5664	4337	2334	-3330
Валовий прибуток, тис.грн.	-1200	-1622	214	-986
Інші операційні доходи, тис.грн.	462	2406	726	264
Адміністративні витрати, тис.грн.	693	506	476	-217
Витрати на збут, тис.грн.	-	-	-	-
Інші операційні витрати, тис.грн.	481	393	438	-43
Фінансові результати від операційної діяльності, тис.грн.	-1912	-115	26	-1886
Інші доходи, тис.грн.	1120	121	-	-1120
Фінансові витрати, тис.грн.	-	-	-	-
Інші витрати, тис.грн.	-	-	-	-
Фінансові результати від звичайної діяльності до оподаткування (прибуток), тис.грн.	-792	4	26	-766
Податок на прибуток, тис.грн.	-	-	-	-
Прибуток від звичайної діяльності	-792	4	26	-766
Чистий прибуток	-792	4	26	-766

Проаналізувавши дану таблицю, можна зробити певні висновки, а саме: чистий дохід від реалізації мав негативну тенденцію до спадання за досліджуваний період. У 2012 році цей показник становив 5357 тис.грн., а в 2014 зазнав зменшення на 2809 тис.грн., і становив 2548 тис.грн.

Собівартість продукції також зменшується, тобто підприємство

раціонально використовує ресурси та ефективно веде цінові війни: у 2012 році собівартість реалізованої продукції становила 5664 тис.грн., і зменшилась на 3330 тис.грн. склала 2334 тис.грн. у 2014 році. У 2012 році підприємство отримало валовий прибуток(збиток) у розмірі -1200 тис.грн., і в наступний рік даний показник не покращувався, а навпаки падав і в 2013 році становив -1622 тис.грн., у 2014 році становив 214 тис.грн.

Щодо адміністративних витрат, то у 2012 році вони становили 693 тис.грн., а в 2014 році зменшились на 217 тис.грн. і становили 476 тис.грн. Чистий прибуток підприємства у 2012 році був від'ємний і становив -792 тис.грн., а в 2014 році цей показник має позитивне значення і становив 26 тис.грн, що дає надію на подальше покращення фінансового стану підприємства.

Отже, як ми бачимо, ДПДГ «Бохоницьке» впродовж останніх років збільшує свій чистий прибуток. Даний результат отримано в певній мірі від зменшення собівартості продукції. Це дає нам привід надіятись, що в подальшому підприємство поступово буде покращувати свою ситуацію і стане стабільним прибутковим підприємством.

Далі досліджувалася динаміка витрат на виробництво продукції рослинництва, в т.ч. біоенергетичних культур. Результати зображені в наступній таблиці та додатку М за період 2012-2014 роки.

Проаналізувавши дану таблицю, можна зробити висновок про те, що за досліджуваний період на даному підприємстві показник матеріальні затрати, який у 2012 році був на рівні 3128 тис. грн. (66,64% від усіх витрат) зменшився на 1592 тис.грн. і становили у 2014 році 1536 тис.грн. (50,1% від усіх витрат). Як бачимо, розмір матеріальних затрат у структурі усіх витрат змінився на 16,54%.

В грошовому еквіваленті, матеріальні затрати суттєво знизилась. Витрати на оплату праці мають позитивну тенденцію до зростання: у 2012 році даний показник був на рівні 674 тис.грн., а в 2014 році становив 864 тис.грн. (28,2% зміна у загальній структурі витрат). Амортизація також мала тенденцію до

зростання, так у 2012 році даний показник був 143 тис.грн., а в 2014 році вже 218 тис.грн.

Тенденцію до спадання мали запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту, які за досліджуваний період зменшились на 384 тис.грн.

Таблиця 3.3

**Динаміка витрат на основне виробництво (рослинництво) ДПДГ  
«Бохоницьке» за 2012-2014 рр., тис. грн.**

Показник	2012		2013		2014		Абсолютне відхилення тис. грн.	Темп росту %
	тис. грн.	%	тис. грн.	%	тис. грн.	%		
Матеріальні затрати	3128	66,64	1067	49,42	1536	50.1	-1592	49.1
Витрати на оплату праці	674	14,36	633	29,32	864	28.2	190	128.2
Відрахування на соціальні заходи	270	5,75	235	10,88	353	11.5	83	130.7
Амортизація	143	3,05	118	5,47	218	7.1	75	152.4
Запасні частини, ремонтні та будівельні матеріали для ремонту	479	10,20	106	4,91	95	3.1	-384	19.8
Разом	4694	100	2159	100	3066	100	-1628	65.3

Узагальнення даних витрат на основне виробництво (рослинництво) по ДПДГ «Бохоницьке» наведено в таблиці 3.3. Дані взято з форми №50-сг.

Далі проводився тест внутрішнього контролю по доходах та витратах на ДПДГ «Бохоницьке». Результати тесту наведені в додатку У.

В результаті проведеного аудиту було складено аудиторський висновок за результатами проведеного аудиту доходів та витрат. Далі з висновком ознайомився керівник підприємства. Детальніша інформація по результатах проведення аудиторської перевірки представлена в додатку Ф.

Отже, в результаті дослідження контролю доходів і витрат при виробництві біоенергетичних культур була показана організація і методика

внутрішнього контролю на досліджуваних підприємствах. Показано результати останніх ревізійних перевірок та зроблено проект аудиту доходів та витрат на ДПДГ «Бохоницьке». Перевіркою встановлено, що порушень на підприємстві не знайдено. Облік ведеться правильно та за встановленими нормами та стандартами України. Звітність забезпечує в усіх суттєвих аспектах відображення активів і пасивів господарюючого суб'єкта на звітну дату і фінансових результатів його діяльності за звітний період, виходячи з нормативних вимог до бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Аудитором було складено позитивний аудиторський висновок. У зв'язку з цим ми підтверджуємо, що надана інформація дає справжнє і повне уявлення про реальний склад активів та пасивів суб'єкта перевірки. Господарсько-фінансова діяльність здійснюється відповідно до чинного законодавства. Прийнята система бухгалтерського обліку на ДПДГ «Бохоницьке» ІКСГП НААН відповідає законодавчим та нормативним вимогам.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

В умовах теперішньої ринкової економіки отримання прибутку та забезпечення рентабельної діяльності є необхідною складовою, якій передують зростання ринкової вартості підприємства. Як основний показник фінансових результатів діяльності підприємства, прибуток є головним джерелом формування його капіталу, забезпечення фінансової стійкості та платоспроможності.

Для вивчення і дослідження теми дипломної роботи було обрано базове підприємство ДПДГ «Бохоницьке» та порівняльні ДПДГ «Подільської дослідної станції садівництва Інституту садівництва НААН України» і ДПДГ «Артеміда».

У магістреській роботі здійснено узагальнення теоретичних набутоків та розроблені практичні рекомендації щодо удосконалення обліку та контролю доходів і витрат при виробництві біоенергетичних культур. Отримані результати свідчать про досягнення поставленої мети, дають змогу зробити висновки:

1. Аналізуючи сутність категорії «доходи», як об'єкт обліку та контролю можна зробити висновок, що визначення доходів як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків засновників) є найбільш точним і повним.

Бухгалтерський облік та контроль займають головну роль у вирішенні питань визначення й оптимізації величини фінансових результатів, адже можливість отримання максимального економічного ефекту при найменших витратах ресурсів значною мірою залежить від того, наскільки оперативно підприємство здійснює облік та контроль власних витрат і доходів.

2. Для обґрунтування процесу управління витратами найважливіше значення має оперативно отримана інформація про витрати, що дозволяє втручатись у виробничий процес і оптимізувати його. Було визначено, що найбільш питому вагу в загальних витратах підприємства мають операційні

витрати. Також важливим для організації обліку витрат є їх класифікація, яка необхідна для визначення вартості продукції відповідно для ціноутворення.

3. Проаналізувавши нормативно–правове забезпечення обліку і контролю доходів та витрат, стало зрозуміло, що існує велика різноманітність документів, яка забезпечує зменшення ризиків недосконалої організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в цілому та на даній ділянці облікової роботи. Однак, якщо визначень терміну «доходу» є достатньо у спеціальній літературі з фінансів, то визначень терміну «витрати» бракує.

4. Вагоме значення на підприємствах, які займаються біоенергетичними культурами має рослинництво, яке характеризується, як галузь народного господарства низкою особливостей:

- вплив природних факторів;
- вплив соціальних факторів.

Провівши аналіз особливостей ведення обліку на досліджуваних підприємствах, можна зробити висновок, що організація обліку суттєвих відмінностей немає. Для полегшення ведення обліку біоенергетичних культур та інших було запропоновано ввести субрахунки другого покоління до рахунку 70.

5. Що ж стосується удосконалення розглянутих методів обліку витрат на виробництво біоенергетичних культур, то потрібно через поєднання основних положень нормативного методу з характерними рисами інших методів розробити принципи однопередільно-нормативного, попередільно-нормативного та позамовно-нормативного методів, які мають з часом замінити всі існуючі методи обліку. Економічний аспект організації виробництва, необхідність підвищення рентабельності та зниження собівартості продукції посилили вимоги до оперативного обліку й контролю витрат на виробництво як однієї з функцій управління ним.

6. Так як, ДПДГ «Бохоницьке», ДПДГ «Подільської дослідної станції садівництва Інституту садівництва НААН України» та ДПДГ «Артеміда»

ведуть облік за журнально-ордерною формою, то облік витрат на даних підприємствах ведеться на рахунку 23 «Виробництво» та рахунках 9-го класу.

Розглянувши облік витрат ми показали типові кореспонденції по витратах на досліджуваних підприємствах, виявили негативну тенденцію зростання собівартості продукції та запропонували шляхи подолання даної проблеми.

Зменшення витрат на ДПДГ «Бохоницьке» можна досягти в результаті:

- застосування ресурсозберігаючої технології, що забезпечує економію матеріалів та енергії, вивільнення робітників;
- чіткого дотримання технологічної дисципліни, що призводить до скорочення витрат від браку;
- використання технологічного обладнання, особливо такого, що дороге коштує в економічно ефективних сферах та режимах;
- збалансованої експлуатації виробничих потужностей, що призводить до скорочення вартості основних засобів, незавершеного виробництва та запасів продукції;
- розробки оптимальної стратегії технічного розвитку підприємства, що забезпечує раціональний рівень витрат на створення технічного потенціалу підприємства;
- підвищення організаційного рівня виробництва, що призводить до скорочення витрат робочого часу, тривалості виробничого циклу і, як наслідок, зниження собівартості продукції та величини оборотних засобів підприємства;
- запровадження ефективних систем внутрішньовиробничих економічних відносин, що сприяють економії всіх видів ресурсів, підвищенню якості продукції;
- раціоналізація організаційної структури системи управління виробництвом а значить, скорочення витрат на управління, підвищення його ефективності.

7. Для удосконалення обліку та контролю на підприємствах важливим є повна реконструкція його технічної і інформаційної бази на базі



автоматизованої системи обліку з використанням автоматизованих робочих місць бухгалтера (АРМБ). Одним з основних завдань є подальший розвиток та удосконалення інформаційних систем підприємств з використанням сучасних методів управління і технічних засобів. На досліджуваному підприємстві використовується бухгалтерська програма для ведення обліку «m.e.doc».

8. Методика контролю доходів і витрат ДПДГ «Бохоницьке» залежить від виду здійснюваного контролю - внутрішнього або зовнішнього. Однак, вона містить у собі контроль наступних господарських операцій. Зовнішній контроль ДПДГ «Бохоницьке», ДПДГ «Артеміда» та ДПДГ «Подільської дослідної станції садівництва Інституту садівництва НААН України» здійснюється Державною фінансовою інспекцією у м. Вінниця. Методика проведення зовнішнього контролю господарської діяльності заснована на перевірці й оцінці адекватності, ефективності й достатності застосування механізмів системи внутрішнього контролю, стану управління ризиками, повноти, своєчасності й вірогідності звітності. В ході дослідження нами було проведено порівняння актів ревізії на досліджуваних підприємствах і зроблено висновки по даних актах.

9. Значення контролю істотно зростає у наш час у зв'язку з тим, що підприємства постійно перебувають у ситуації ризику невизначеності. Зовнішні чинники: політичні, юридичні, економічні, соціологічні постійно змінюються, причому у останні роки швидкість цих змін відчутно зросла і тому підприємству необхідно володіти ефективним механізмом контролю, який би допоміг підприємству забезпечити принцип максимальної економічної ефективності і досягнення найбільшого кінцевого економічного результату.

10. Основною метою контролю фінансових результатів є збір, обробка і перевірка достовірності облікової інформації щодо врахування доходів, витрат й універсального визначення фінансових результатів діяльності, і навіть підрахунок позитивного чи негативного впливу на кінцевий фінансовий результат всіх згаданих чинників, визначених під час контролю.

11. Особлива увага звертається на формування бухгалтерського і податкового прибутку, так як їх визначення відбувається за різними нормативно-правовими актами. Тому, такі надходження, як суми ПДВ, суми надходжень за договорами комісії, передоплати продукції, авансу, завдатку під заставу, що призводять до збільшення активів, однак не призводять до зростання власного капіталу, в бухгалтерському обліку не визнаються доходами.

12. Для того, щоб здійснити ефективний контроль потрібно знати найбільш поширені помилки і порушення, що зустрічаються в обліку витрат, доходів і фінансових результатів на підприємствах роздрібною торгівлі, тому було представлено найпоширеніші помилки, які зустрічаються в обліку витрат. Під час перевірки формування фінансового результату необхідно врахувати помилки: навмисні і ненавмисні. Отже, контроль витрат, доходів досліджуваних підприємств передбачає процедури перевірки своєчасності і повноти відображення в обліку усіх господарських операцій, їх правильну класифікацію за видами доходів і витрат, подальше узагальнення й визначення фінансового результату діяльності.

13. Важливою умовою для фінансової дисципліни підприємства і запобігання порушень і недоліків у веденні бухгалтерського обліку, а в кінцевому результаті - ефективного управління підприємством - є впровадження обов'язкового прямого внутрішнього фінансового контролю на підприємствах усіх форм власності.

14. Аналітичні процедури аудиторської діяльності чітко визначені відповідними міжнародними і національними стандартами та положеннями зовнішнього та внутрішнього аудиту. Стосовно аудиту доходів і витрат, крім загальноприйнятої методології досліджень при його проведенні існують ще аналітичні процедури для об'єктивного оцінювання поведінки доходів і витрат у конкурентному середовищі та суб'єктивні впливи кон'юнктури стратегічного і тактичного менеджменту, паритетність інтересів у визнанні кінцевого фінансового результату.

15. Внутрішній контроль на ДПДГ «Бохоницьке» нами пропонується здійснювати шляхом використання програмного комплексу Project Expert 7. Це дозволить їм готувати фінансові документи які відповідають Міжнародним стандартам бухгалтерського обліку, підтримуваним GAAP більшості розвинутих країн. При цьому гнучкі параметри введення даних забезпечують врахування специфіки національної економіки (податкові зміни, затримки платежів та ін.).

Project Expert 7 дозволяє користувачам, які не мають спеціальної підготовки у сфері фінансового аналізу, у короткий термін: детально описати і спроектувати діяльність будь-якого підприємства з урахуванням зміни параметрів зовнішнього середовища (інфляція, податки, курси валют); розробити план розвитку підприємства або реалізації інвестиційного проекту, стратегію маркетингу і стратегію виробництва, що забезпечує раціональне використання матеріальних, людських і фінансових ресурсів; визначити схему фінансування підприємства; апробувати різні сценарії розвитку підприємства, варіюючи значення факторів, здатних вплинути на його фінансові результати; підготувати фінансові звіти (звіт про рух грошових коштів, баланс, звіт про прибутки і збитки, звіт про використання прибутку) і бізнес-план інвестиційного проекту, цілком відповідні міжнародним вимогам, на російській і англійській мовах; провести всебічний аналіз підприємства (проекту), у тому числі аналіз загальної ефективності, аналіз чутливості, аналіз грошових потоків для кожного учасника проекту, аналіз фінансового стану і прибутковості підприємства за допомогою 30 автоматично обчислювальних показників.

16. Якщо внутрішній контроль буде здійснюватися на підприємстві повноцінно, то воно зможе передбачити негативні тенденції щодо фінансового стану та зробити завчасні дії по його покращенню. Нами був зроблений проект аудиту доходів та витрат на ДПДГ «Бохоницьке». В результаті дослідження виявлено, що порушень на підприємстві не знайдено. Облік ведеться правильно та за встановленими нормами та стандартами України. Звітність забезпечує в усіх суттєвих аспектах відображення активів і пасивів господарюючого

суб'єкта на звітну дату і фінансових результатів його діяльності за звітний період, виходячи з нормативних вимог до бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Аудитором було складено позитивний аудиторський висновок.

Отже, доходи та витрати є необхідною умовою функціонування підприємства. Величина витрат істотно впливає на формування доходів, а в подальшому і фінансових результатів. Також є основою для оцінки ефективності діяльності підприємства. Тому зважене й обдумане вирішення питань щодо управління та контролю витрат та формування доходів на підприємстві забезпечить високий рівень ефективності його діяльності.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрійчук, Х. Особливості ревізії виконання кошторису бюджетної установи [Електронний ресурс] / Х. Андрійчук // Всеукраїнська студ. інтернет-конф. – 2012.
2. Бабко Н.М. Особливості формування доходів сільськогосподарських підприємств в умовах ринкової економіки / Н.М. Бабко // Вісник Таврійського державного агротехнологічного університету. – 2011. - №2. – С. 14-20.
3. Безверхий К. Непрямі витрати в контексті податкової та фінансової звітності: обліковий аспект узгодження показників / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. - №6. – С.23-33
4. Белебеха І. До проблем витрат виробництва / І. Белебеха // Облік, аудит і аналіз: економічна база, стратегія, концепція:Зб. наук. праць Міжнар. наук.-практ. конф. 28-29 травня 2004 р. Тернопіль: ТАНГ,2004. – С. 20-23
5. Бенько, І. Д. Організація обліку та контролю фінансових ресурсів бюджетних установ [Електронний ресурс] / І. Д. Бенько, В. С. Бенько // ВНВЖ «Інноваційна економіка». – 2012. – № 9.
6. Бердар М.М. Організаційно-методичні аспекти бухгалтерського обліку доходів фінансових результатів підприємства / М.М. Бердар // Формування ринкових відносин в Україні. – 2011. – № 6. – С. 161-164.
7. Бичкова С.М. Аудит формування фінансових результатів та розподілу прибутку / С.М. Бичкова, Т.Ю. Фоміна // Аудиторські відомості. - 2013.
8. Бондаренко Т.Ю. Витрати на виробництво продукції як елемент формування та розвитку виробничо-господарського механізму / Т.Ю.Бондаренко // «Економічні науки». – Серія «Облік і фінанси». – 2015. - Випуск 8 (29). – Ч. 2. – С. 23-28
9. Борисейко Ю.В. Доходи підприємства в податковому кодексі України та положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: шляхи гармонізації / Ю.В. Борисейко // Вісник ЖДТУ. – 2013. - №1(55). – С. 58-61

10. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку : підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська ( за ред. Ф. Ф. Бутинця) // МОН України, Житомирський держ. технол. ін-т. – 4-те вид., перероб. – Житомир : Рута, 2006. – 527с
11. Бутинець Ф.Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип.1(22). – С. 11-18
12. Бутинець Ф.Ф., Олійник О.В., Шигун М.М. Організація бухгалтерського обліку : навч. посіб. для студ. вузів; М-во освіти і науки України, Житомирський інж.-технол. ін-т. / Ф.Ф. Бутинець, О.В. Олійник, М.М. Шигун // – Вид. 2-ге, доп. і перероб.. – Житомир : Рута, 2001. – 574 с.
13. Бухгалтерський облік в Україні: Навч. посібник. За ред. Р.Л.Хом'яка, В.І.Лемішовського. - 5-те вид., доп. і перероб. - Львів: Національний університет "Львівська політехніка" (Інформаційно-видавничий центр "ІНТЕЛЕКТ +" Інституту післядипломної освіти), "Інтелект-Захід". – 2012. – 482 с.
14. Верига Ю. А. Звітність підприємства [Електронний ресурс]: навч. посібник / Ю.А. Верига, М. М. Орищенко, Н. В. Прохар. – Полтава: ПУЕТ, 2014. – 240 с.
15. Виноградова М. О. Аудит : навчальний посібник / М. О. Виноградова. – К.: ЦУЛ, 2014. – 500 с.
16. Внутрішній фінансовий контроль: навчальний посібник / Л.О. Сухарева, Я.І. Глущенко. – Донецьк: ДонНУЕТ. - 2014. – 181с.
17. Гарник М.М. Особливості обліку і аналізу витрат на виробництво / М.М. Гарник // Інноваційна економіка . – 2015. - № 23. – С. 141-146.
18. Гольцова С.М. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник. / С.М. Гольцова, І.Й. Плікус // - Суми: ВТД "Університетська книга". -2006. – 146 с.
19. Голячук Н.В. Інформаційні системи і технології в обліку і аудиті: Навчальний посібник. – Луцьк: РВВ ЛНТУ. - 2012. – 240 с.
20. Гринчишин Я.М. Розкриття інформації про доходи підприємств

- відповідно до міжнародних стандартів / Я.М. Гринчишин // Облік і фінанси АПК . – 2013. - №3. – С. 105-110
21. Гуцаленко Л.В. Адаптивна система обліку і контролю результатів діяльності сільськогосподарських підприємств: моногр. / Л.В. Гуцаленко. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 372 с.
  22. Данилевська Ю.М. Контроль операцій з обліку доходів / Ю.М. Данилевська, Л.В. Мельянкова // Бухгалтерський облік і контроль на виробництві. – 2012. – 209 с.
  23. Дерій В.А. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні /В.А. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №4. – С. 7 – 11.
  24. Дерій В.А. Контроль за поточними витратами підприємства: теорія, методологія / В.А. Дерій // Інноваційна економіка . – 2012. - №1. – С. 143-147
  25. Дерій, В. А. Нормативно-правове забезпечення обліку і контролю витрат та доходів підприємств [Електронний ресурс] / В. А. Дерій // МЗНП. – 2012. – № 2 (17).
  26. Дибя М.І. Фінансовий контроль у визначеннях, схемах і таблицях/ Навч. посіб.// М.І. Дибя, А.Г. Загородній. – Львів: ЗУКЦ, 2013. – 116 с.
  27. Дишко І.Ю. Теоретичні аспекти сутності і класифікації адміністративних витрат // Актуальні проблеми економіки. – 2010. - №5(107). – С.222-227
  28. Довгоп'ят М.В. Дохід від реалізації: особливості методики обліку і оцінки в аграрних підприємствах / М.В. Довгоп'ят, Б.З. Мула // Економічний простір. - 2011. - №55. -С.25-29
  29. Довгопол Н. Методи визнання доходів і виникнення зобов'язань у податковому обліку: оптимальний вибір для України / Н. Довгопол, М. Нестеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 6. – С. 49-56.
  30. Довжик О.О. Порівняння методів калькулювання та обліку витрат в сільськогосподарському виробництві / О.О.Довжик // Технологический аудит и резервы производства. – 2012. - №2(4). – С. 26-31.
  31. Жадько К.С. Бухгалтерський облік у схемах і таблицях: Навч. посіб. для

- студ. вищ. навч. закл. / К.С. Жадько, В. В. Семенюта, Л. Ш. Олійник // Дніпропетровська держ. фінансова академія. - К.: Центр учбової літератури. - 2008. - 112с.
32. Жук В.М. Наукове забезпечення обліку в системі управління аграрним сектором економіки: теорія і практика: Наукова доповідь. / В.М. Жук – К.: Інститут аграрної економіки. - 2008. – 50 с.
33. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік в будівництві [Текст]: монографія. – Тернопіль:Економічна думка. – 2006. - 336 с.
34. Засадна Х. О. Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1С: Бухгалтерія 7.7: Навч. посібник для студ. вищ. навч. закладів / О.Х. Засадна, Р.К. Шурпенкова // Національний банк України ; Університет банківської справи. - К. : УБС НБУ. - 2009. - 237с.
35. Інструкція № 291 - Інструкція із застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Мінфіну України від 30.11.1999 р. № 291
36. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999р. №291.
37. Козак, В.Г. Визначення поняття “витрати” та їх оцінка/ В. Г. Козак. // Реформування економіки України: стан та перспективи[Текст]: Зб. матеріалів ІУ Міжнар. наук. – практ. конф., 26-27 листоп. 2009 р., м. Київ. – К.: МІБОКНЕУ, 2009. – С. 129-131.
38. Корольов А.Т. Державний фінансовий контроль: навчальний посібник (за науковою ред. проф. В.Є. Труша) /:ХНТУ. - 2014. - 447 с.
39. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посібник / С.А. Кузнецова // Таврійський держ. агротехнологічний ун-т. - Мелітополь : Видавничий будинок ММД.- 2008. – 230 с.
40. Кустріч Л.О. Управління витратами підприємства / Л.О. Кустріч //



- Таврійський державний агротехнологічний університет. Збірник наукових праць. Серія: Економічні науки. – 2014. - №9. – С. 188-193
41. Лишиленко О. Напрями вдосконалення обліку та аудиту фінансових результатів / О. Лишиленко // Бухгалтерський облік і аудит. - 2011. - № 6. - С. 16-23.
  42. Маринич І.А. Стратегія збільшення доходів підприємства / І.А. Маринич // Науковий вісник НЛТУ України. -2010. -№20. -С. 207 - 209
  43. Маркс К. Капитал: Критика политической экономии: Т.3 кн.3: Процесс капиталистического производства, взятый в целом, ч.2. – 1989. – 509 с.
  44. Марченко В.М. Управління витратами на підприємствах із сезонною роботою / В.М. Марченко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу. – 2010. - №2(10). – С.53-56.
  45. Методичні рекомендації № 132 - Методичні рекомендації з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені наказом Мінагрополітики України від 28.05.2001 р. № 132
  46. Микитюк Л.Я. Фінансова та інвестиційна діяльність у системі обліку / Л.Я. Микитюк, Н.В. Гудзь // Інноваційна економіка. -2011. -№7. - С.113-117
  47. Милявська Е. П. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студ. екон. спец. вищих навч. закл. / Е.П. Милявська, М.Ю. Мілявський, Н.В. Чередниченко // Донбаська держ. машинобудівна академія. - Краматорськ : ДДМА. - 2009. - 228с.
  48. Мисака Г.В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник./ Г.В.Мисака, В.М. Шарманська - К.:Центр учбової літератури. - 2007. - 254 с.
  49. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку /Перекл. з англ. за ред. С.Ф. Голова.-К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України. - 1998.-736с.
  50. Мюллендорф Р., Карренбауэр М. Производственный учет. Снижение и контроль издержек. Обеспечение их рациональной структуры: Пер. с нем. М.И.Корсакова./ Р. Мюллендорф, М. Карренбауэр -М.: ЗАО «ФБК-Пресс».

- 1996.-160с.

51. Наказ № 49 - Наказ Мінагрополітики України від 03.07.2001 р. № 49 “Про затвердження реєстрів та Методичних рекомендацій з організації і ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу”
52. Нападовська, Л.В. Управлінський облік [Текст]: підручник для студ. вищ. навч. закл. / Л.В. Нападовська. – К.: Книга. - 2004. – 544 с.
53. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1« Загальні вимоги до фінансової звітності» затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73
54. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік. [Текст]: навч. посібник. / Г.В. Нашкерська – К.: Центр навчальної літератури. - 2004. – 464 с.
55. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл: Пер.с англ.(Под ред. Я.В. Соколова).-2-е изд., стереотип.- М.: Финансы и статистика. - 2003.-496с.
56. Облік і аудит: навчальний посібник / М.В.Борисенко, Т.В.Федченко. – Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського. – Донецьк: [ДонНУЕТ]. - 2014. – 208 с.
57. Огійчук М.Ф. Бухгалтерський облік на сільськогосподарських підприємствах: Підручник / за ред. Проф. М.Ф. Огійчука – К.: Аграрна освіта. – 2001. – 605 с.
58. Озеран А. Проблема узгодження стандартів бухгалтерського обліку у частині загальновиробничих витрат та їх відображення у фінансовій звітності/А. Озеран // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. - № 3 . – С. 13-17
59. Олексенко М.В. Сучасний стан обліку та аналізу витрат на виробництво/ М.В. Олексенко // Вісник Бердянського університету менеджменту і бізнесу-2014. - № 2(10). – С.132-136
60. Остапенко Я.О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах/ Я.О.Остапенко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. - № 2(49). – С.121-126.

61. П(с)БО 15 «Дохід» затверджене наказом Міністерством фінансів України від 28.10.1998р. № 1706.
62. П(с)БО 16 «Витрати» затверджене наказом Міністерством фінансів України від 27.04.2000р. №92.
63. Пальчук О. В. Маркетинг і бухгалтерський облік маркетингової діяльності: Навч. посібник для студ. вищих навч. закл. / О.В. Пальчук, В.М. Савченко, Н.М. Тошина// Кіровоградський ін-т регіонального управління та економіки. - Кіровоград : Поліум. - 2008. - 228с.
64. Пантелеєв, В. П. Внутрішньогосподарський контроль: методологія та організація: моногр. / В. П. Пантелеєв // Державна академія статистики, обліку та аудиту. – К. : ДП «Інформ.-аналіт. Агентство».- 2008. – 491 с.
65. Пархоменко В. Розвиток бухгалтерського обліку: від реформування до адаптації та застосування / В.Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 8-9. – С. 3-21.
66. Півнюк О. Міжнародний досвід обліку витрат на підприємствах у сучасних умовах господарювання / О. Півнюк // Економічний аналіз. – 2010. - № 6. – С. 298-300.
67. Поддєрьогін А.М. Фінанси підприємств: Підручник / А.М. Поддєрьогін, М.Д. Білик, Л.Д. Буряк, С.О. Булгакова, А.П. Куліш // Київський національний економічний ун-т ім. Вадима Гетьмана (Анатолій Микитович Поддєрьогін наук. ред.). – 6.вид., перероб. та доп. – К.: КНЕУ. - 2006. – 387 с.
68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 24.04.2000 р. № 91.
69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. №290.
70. Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні від 15.12.2004 р. №637.
71. Порядок складання фінансової та бюджетної звітності розпорядниками та одержувачами державних коштів: Наказ Міністерства фінансів України №44 від 24.01.2012р.

72. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996-ХІУ.
73. Прохар Н. В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: монографія / Н. В. Прохар, Ю. О. Ночовна// – Полтава: ПУЕТ. - 2012. – 257 с.
74. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: моногр. /М.С. Пушкар, М.Т. Щирба// – Тернопіль: Карт-бланш. - 2009. – 260 с.
75. Радченко В.М. Витрати виробництва в обліковій політиці підприємства/ В.М. Радченко // Вісник ЖДТУ. – 2014. - № 2(56). – С.189-191.
76. Райковська О.М. Відображення результату від інвестиційної діяльності на рахунках та в фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств / О.М. Райковська // Облік і фінанси АПК. – 2015. - № 1. – С. 98-106
77. Садовська І.Б. Бухгалтерський облік.: Навчальний посібник - Київ: Вид-во "Центр учбової літератури". - 2013.-383с
78. Свідерський Д.Є. Облік та аудит фінансових результатів діяльності підприємств / Д.Є. Свідерський // Дис.канд. екон. наук: 08.06.04. – К.:КНЕУ. - 2002.-240с.
79. Скирпан О.П. Особливості формування доходів, витрат і фінансових результатів сільськогосподарської діяльності / О.П. Скирпан // Інноваційна економіка. -2013. -№22. -С.121-125
80. Скоропад І.С. Механізм управління витратами підприємства / І.С. Скоропад // Науковий вісник НЛТУ України. – 2010. – Вип. 20.10. – С. 229-232
81. Сопко В.В. Організація оцінки і обліку доходів та витрат в системі економічної безпеки підприємства / В.В. Сопко // Українська наука: минуле, сучасне, майбутнє. – 2013. – Випуск 2 – С. 241-251
82. Соколов В.Я. Учет затрат – от теории к практике [Текст] / В.Я. Соколов // Бухг. учет. – 2005. - № 6. – С.44-47.
83. Сторожук Т.М. Облік доходів: питання облікової політики / Т.М. Сторожук // Вісник ДонНУТЕ. -2011. -№3(5) — С.270-274
84. Сук Л.К. Організація бухгалтерського обліку: підручник. – К.: Каравела. -

2009. – 623 с.

85. Сук Л. Організація обліку доходів і фінансових результатів / Л. Сук, П. Сук // Бухгалтерія в сільському господарстві. – 2010. – № 1. – С. 36-40
86. Сутність бухгалтерського обліку як системи економічного регулювання /Т. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 2. – С. 21-26.
87. Фандель, Г. Теорія виробництва і витрат [Текст]: / Г. Фандель // пер. з нім. М.Г. Грещака. – К.: Таксон. - 2000.– 520 с.
88. Фаріон В.Я. Формування та облік адміністративних витрат / В.Я.Фаріон // Економічні науки. – Серія «Облік і фінанси». – 2011. - № 8(29). – С. 108-116.
89. Фінанси [Текст]: навч. посіб. / В.С. Загорський, О.Д. Вовчак, І.Г. Благун, І.Р.Чуй – К.: Знання. - 2006. – 247 с.
90. Фірко Н.Б. Економічна суть та класифікація доходів підприємства: теоретичний аспект / Н.Б. Фірко // Сталий розвиток економіки. - 2012. -№1. - 364-368.
91. Цветкова Н. Сучасна організація обліку та складання звітності для прийняття управлінських рішень [Текст]/ Н. Цветкова //Бухг. облік і аудит. – 2008. - № 3. - С. 14-27.
92. Чабаненко Ж.М. Особливості відображення фінансових інвестицій у фінансовому обліку за методом участі в капіталі / Ж.М. Чабаненко // Економічний простір. – 2013. - № 58. – С.255-260
93. Червінська О.С. Особливості формування витрат на підприємствах різних галузей / О.С. Червінська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – Вип. 21.10. – С. 270-275
94. Шершун І. Загальновиробничі витрати: порядок обліку та розподілу / І.Шершун // Все про бухгалтерський облік. – 2014. - № 100. – С. 6-10
95. Шквір В.Д. Інформаційні системи і технології в обліку та аудиті/ Навчальний посібник // В.Д. Шквір, А.Г. Загородній, О.С. Височан. Видання друге, перероблене і доповнене. – Львів: Видавництво Львівської політехніки. - 2014. – 440 с.

# ДОДАТКИ

**Порушення П(С)БО 15 «Дохід», які можливо виявити при дослідженні документів, операцій і записів**

№ з/п	Питання, що досліджуються	Можливі порушення	Пункти Щ(С)БО, що порушуються
1	Визнання доходів в бухгалтерському обліку	<p>Доходи відображаються без зв'язку зі збільшенням активу та зменшенням зобов'язань</p> <p>Доходи звітного періоду визнаються під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу за рахунок внесків учасників</p> <p>Недостовірне визначаються (оцінюються) суми доходів</p> <p>Критерії визнання доходу не застосовуються окремо до кожної операції. Проте, ці критерії також не застосовуються до окремих елементів однієї операції або двох чи більше операцій разом, якщо це впливає зі змісту операції</p>	п.5
		<p>Визнаються доходами такі види надходжень від інших осіб: суми податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету і позабюджетних фондів; суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала; суми попередньої оплати продукції; суми авансу, в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); суми завдатку під заставу, якщо договором передбачено передачу 127руппою127нного майна заставоодержувачу, суми одержані позикодавцем від позичальника в погашення позики тощо</p>	п.6
2	Класифікація доходів від звичайної діяльності в бухгалтерському	<p>Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг). Неправильне віднесення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) до складу доходів від основної діяльності згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»</p>	п.7



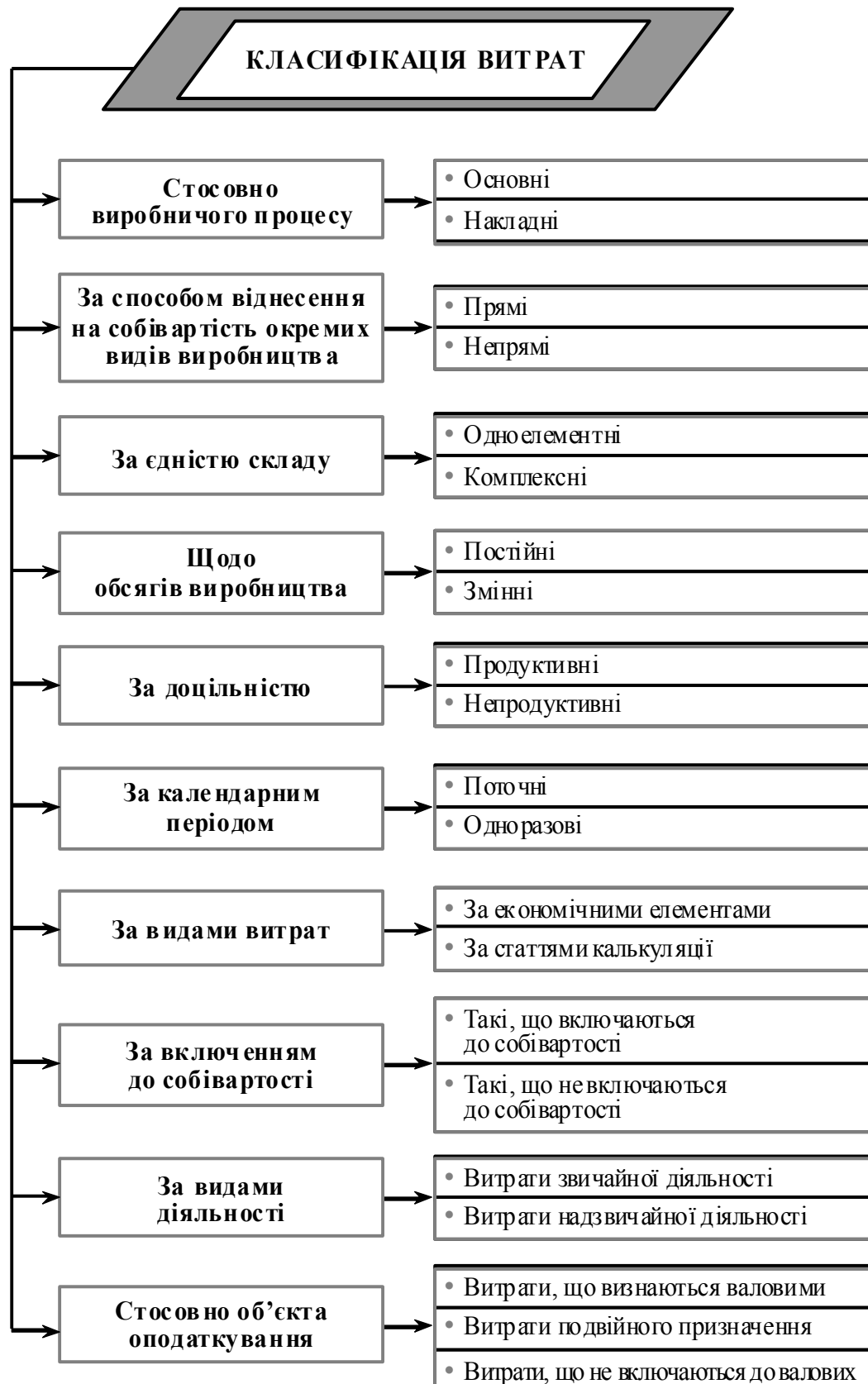


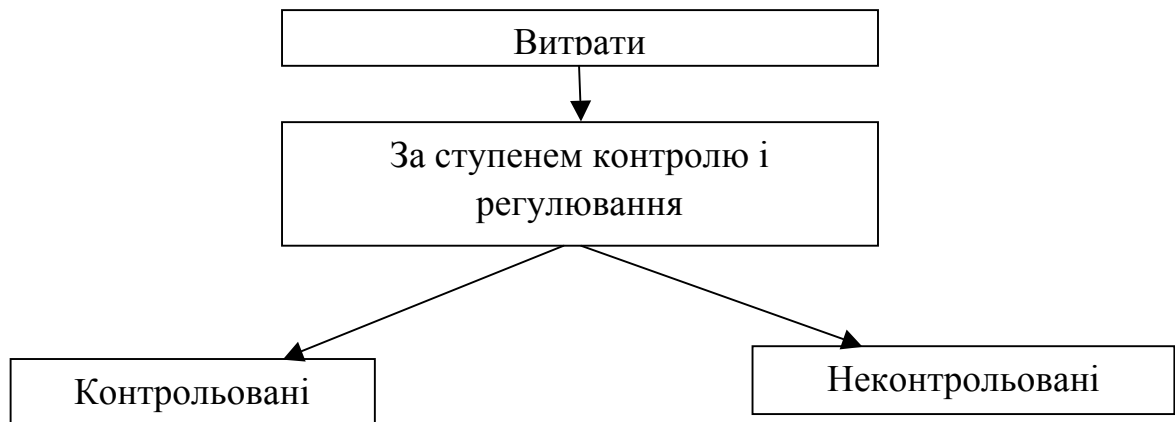
№ з/п	Питання, що досліджуються	Можливі порушення	Пункти Щ(С)БО, що порушуються
	Визнання доходу (виручки) від надання послуг	Неправомірне визнання доходу, пов'язаного з наданням послуг, у разі неврахування ступеня завершеності операцій з надання послуг на дату балансу або недостовірної оцінки результату цієї операції	пп. 10,11
		Відображення в бухгалтерському обліку доходу (виручки) від надання послуг, який не може бути достовірно визначений без врахування розміру визначених витрат, що підлягають відшкодуванню	п. 13
		Визнання доходу та невизнання понесених витрат витратами звітного періоду, якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат	п. 14
	Визнання доходу від цільового фінансування	Неправомірне визнання доходом цільового фінансування, при якому немає підтвердження, що дохід буде отримано та підприємство виконає умови такого фінансування	п.20
		Неправомірне визнання доходом отриманого цільового фінансування протягом тих періодів, у яких не було здійснено витрат, пов'язаних з виконанням умов цільового фінансування	п. 17
		Неправомірне визнання доходом цільового фінансування капітальних інвестицій протягом періоду, в якому немає корисного використання відповідних об'єктів інвестування (основних засобів, нематеріальних активів тощо)	п. 18
		Порушення вимог П(С)БО щодо визнання доходу від цільового фінансування у вигляді компенсації витрат (збитків), яких вже зазнало підприємство, або термінової фінансової підтримки підприємства без пов'язаних із цим витрат і відображення його в періоді, іншому, ніж той, в якому виникла дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням	п. 19

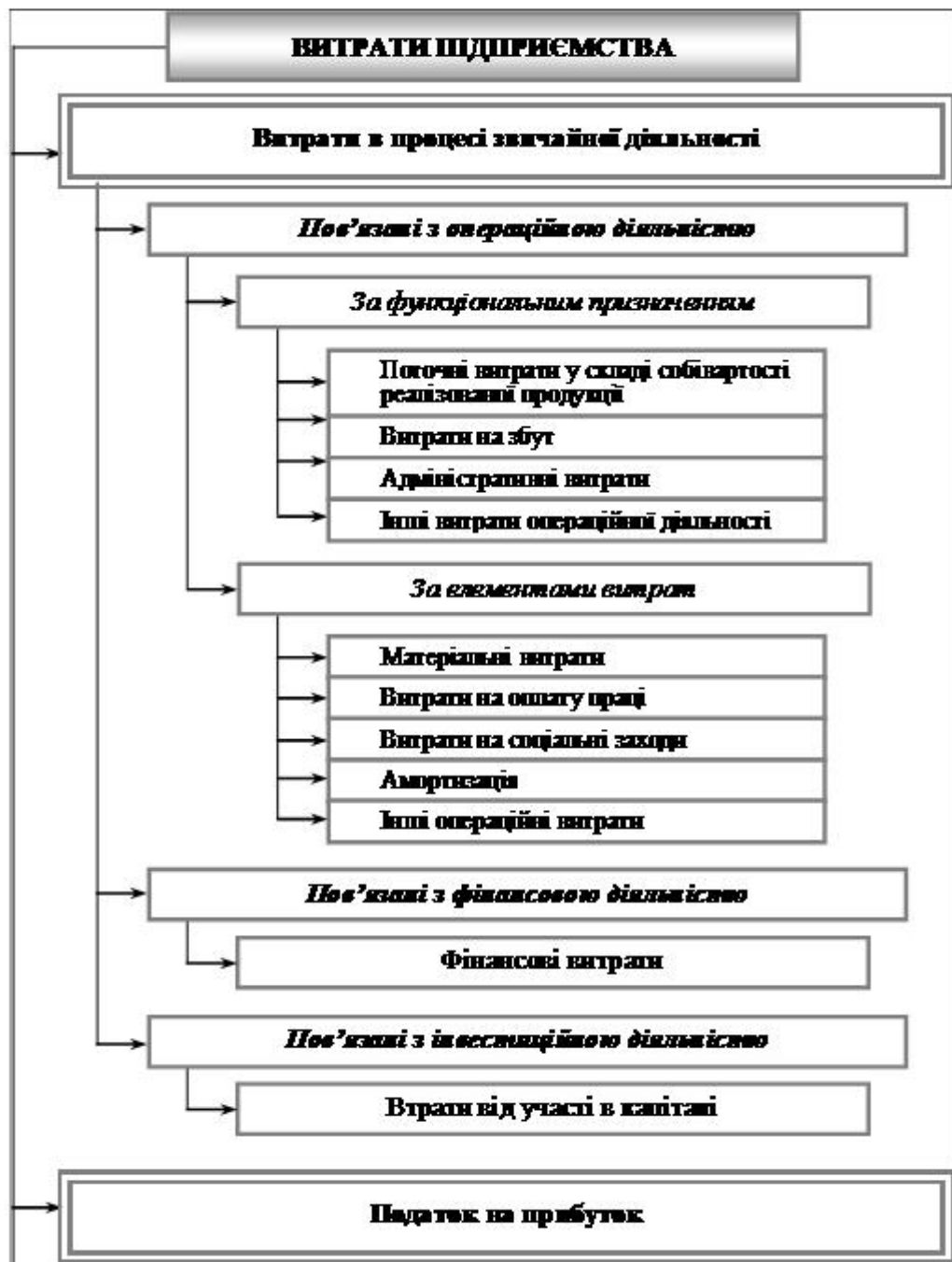
№ з/п	Питання, що досліджуються	Можливі порушення	Пункти Щ(С)БО, що порушуються
6	Визнання доходу від використання активів іншими підприємствами	<p>Неправомірне визнання доходу від використання активів іншими підприємствами, по яких неможливо достовірно визначити оцінку, або тих, від яких немає можливості надходження економічних вигод</p> <p>Невизнання доходу від відсотків у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку корисного використання відповідними активами</p> <p>Невизнання доходу від роялті за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди</p> <p>Невизнання доходу від дивідендів, що підлягають отриманню, при їх нарахуванні та прийнятті рішення про їх виплату</p>	п.20
7	Оцінка доходу	<p>Неправомірне відображення доходу в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що не отримані або не підлягають отриманню</p> <p>Невизнання доходом суми у вигляді відсотків, у разі відстрочки платежу, внаслідок якої виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги) та інші активи</p> <p>Недотримання вимог П(С)БО щодо визначення суми доходу за бартерним контрактом за справедливою вартістю активів (робіт, послуг), що одержані або підлягають одержанню підприємством, зменшеною або збільшеною відповідно на суму переданих або одержаних грошових коштів та їх еквівалентів</p> <p>Недотримання вимог П(С)БО щодо визначення доходу за бартерним контрактом за справедливою вартістю активів (робіт, послуг), що передані за цим контрактом у випадку, якщо справедливу вартість активів (робіт, послуг), які отримані або підлягають отриманню, достовірно визначити не можливо</p>	<p>п.21</p> <p>п.22</p> <p>п.23</p> <p>п.24</p>

№ з/п	Питання, що досліджуються	Можливі порушення	Пункти Щ(С)БО, що порушуються
8	Розкриття інформації про доходи у Примітках до фінансової звітності	<p>Неповне відображення передбаченої стандартом інформації у Примітках до річної фінансової звітності</p> <p>Нерозкриття облікової політики щодо визнання доходу, включаючи спосіб визнання ступеню завершеності робіт, послуг, дохід від виконання яких визнається за ступенем їх завершеності</p> <p>Незазначення розподілу доходу за кожною 131руппою доходів: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи</p> <p>Відсутність інформації про склад та суми доходів за кожною надзвичайною подією</p> <p>Незазначення частки доходу за бартерними контрактами з пов'язаними сторонами</p>	п.25

### Класифікація витрат відповідно до П(с)БО 16 «Витрати»



**Класифікація витрат для контролю і регулювання**



## Класифікація рахунків доходів та витрат у Плані рахунків

Вид діяльності	Статті доходів	Статті витрат	
<b>Діяльність підприємства</b>	<b>Результат основної (операційної) діяльності (791)</b>		
	<b>70 “Дохід від реалізації”:</b>	<b>90 “Собівартість реалізації”:</b>	
	701 “Дохід від реалізації готової продукції”	901 “Собівартість реалізованої готової продукції”	
	702 “Дохід від реалізації товарів”	902 “Собівартість реалізованих товарів”	
	703 “Дохід від реалізації робіт і послуг”	903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”	
	704 “Вирахування з доходу”		
		<b>92 “Адміністративні витрати”</b>	
		<b>93 “Витрати на збут”</b>	
	<b>71 “Інший операційний дохід”</b>	<b>94 “Інші витрати операційної діяльності”</b>	
	711 “Дохід від реалізації іноземної валюти”	941 “Витрати на дослідження і розробки”	
	712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”	942 “Собівартість реалізованої іноземної валюти”	
	713 “Дохід від операційної оренди активів”	943 “Собівартість реалізованих виробничих запасів”	
	714 “Дохід від операційної курсової різниці”	944 “Сумнівні та безнадійні борги”	
	715 “Одержані штрафи, пені, неустойки”	945 “Втрати від операційної курсової різниці”	
	716 “Відшкодування раніше списаних активів”	946 “Втрати від знецінення запасів”	
	717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості”	947 “Нестачі і втрати від псування цінностей”	
	718 “Одержані гранти та субсидії”	948 “Визнані штрафи, пені, неустойки”	
	719 “Інші доходи від операційної діяльності”	949 “Інші витрати від операційної діяльності”	
		<b>Результат фінансових операцій (792)</b>	
		<b>72 “Дохід від участі в капіталі”</b>	<b>96 “Втрати від участі в капіталі”</b>
		721 “Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства”	961 “Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства”
		722 “Дохід від спільної діяльності”	962 “Втрати від спільної діяльності”
		723 “Дохід від інвестицій в дочірні підприємства”	963 “Втрати від інвестицій в дочірні підприємства”
		<b>73 “Інші фінансові доходи”</b>	<b>95 “Фінансові витрати”</b>

	731 “Дивіденди одержані”	951 “Відсотки за кредит”
	732 “Відсотки одержані”	952 “Інші фінансові витрати”
	733 “Інші доходи від фінансових операцій”	
	<b>Результат іншої звичайної діяльності (793)</b>	
	<b>74 “Інші доходи”</b>	<b>97 “Інші витрати”</b>
	741 “Дохід від реалізації фінансових інвестицій”	971 “Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”
	742 “Дохід від реалізації необоротних активів”	972 “Собівартість реалізованих необоротних активів”
	743 “Дохід від реалізації майнових комплексів”	973 “Собівартість реалізованих майнових комплексів”
	744 “Дохід від неопераційної курсової різниці”	974 “Втрати від неопераційних курсових різниць”
	745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”	975 “Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”
	746 “Інші доходи звичайної діяльності”	976 “Списання необоротних активів”
		977 “Інші витрати звичайної діяльності”