

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ ТА НАУКИ УКРАЇНИ
ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

ФАКУЛЬТЕТ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
КАФЕДРА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

ЄШАНУ Наталія Степанівна

**ОРГАНІЗАЦІЯ І ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ
ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ПІДПРИЄМСТВА**

Дипломна робота на здобуття освітнього ступеня

«Магістр»

Галузь знань 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність 071 «Облік і оподаткування»

Науковий керівник:

кандидат економічних наук,

доцент кафедри бухгалтерського обліку

Коваль Любов Віталіївна

ВІННИЦЯ – 2018

ВІННИЦЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Факультет обліку та аудиту
обліку

Кафедра бухгалтерського

Затверджую

Завідувач кафедри «Бухгалтерського обліку»

д. е. н., професор _____ Правдюк Н.Л.

«27» лютого 2018 р.

ЗАВДАННЯ НА МАГІСТЕРСЬКУ РОБОТУ

Студентці Єшану Наталії Степанівні

на тему: «Організація і шляхи вдосконалення обліку витрат і доходів основної діяльності підприємства»

Затверджено наказом від 27.02.2018 № 62м

Структура роботи		Термін підготовки
ВСТУП		До 10.09.2018р.
РОЗДІЛ 1	ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	До 10.09.2018р.
РОЗДІЛ 2	МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	До 10.10.2018р.
РОЗДІЛ 3	ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА	До 10.11.2018р.
ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ		До 14.11.2018р.
СПИСОК ВИКОЛИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ		До 14.11.2018р.
ДОДАТКИ		До 14.11.2018р.

Термін подання роботи на кафедру

для попереднього захисту «30» листопада 2018р.

Завдання видав

керівник «27» лютого 2018р.

Підпис _____

АНОТАЦІЯ

Предмет дослідження – виступає сукупність теоретико-методичних аспектів організації і вдосконалення обліку витрат і доходів основної діяльності.

Об'єкт дослідження – процес організації обліку і шляхи цього вдосконалення стосовно основних доходів і витрат ТОВ «Урожай-С».

Мета – дослідження теоретичних та методичних аспектів організації та удосконалення обліку витрат та доходів основної діяльності підприємства.

Завдання – дослідити теоретичні аспекти організації обліку витрат і доходів основної діяльності; розкрити методичні аспекти організації обліку витрат і доходів основної діяльності підприємства; навести шляхи вдосконалення виявлених проблем організації обліку доходів та витрат основної діяльності підприємства

За результатами дослідження сформульовано відповідні висновки, розроблені та впроваджені рекомендації.

Отримані результати можуть бути використані в практичній діяльності аграрних підприємств.

Ключові слова: доходи, витрати, основна діяльність, організація обліку, звітність.

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Історичний генезис понять «витрати» і «затрати»

1.2. Визначення поняття «дохід» в економічній теорії

1.3. Законодавчо-нормативне забезпечення організації обліку доходів та витрат основної діяльності підприємства

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Класифікація витрат і доходів підприємства

2.2. Витрати та доходи основної діяльності: визнання та оцінка

2.3. Облікова політика щодо витрат та доходів основної діяльності підприємства

2.4. Організація обліку витрат та доходів основної діяльності підприємства

РОЗДІЛ 3. ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Удосконалення організації обліку витрат основної діяльності

3.2. Удосконалення організації обліку доходів основної діяльності

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

ДОДАТКИ

ВСТУП

Актуальність теми. В умовах ринкової економіки прибуток є найважливішим показником ефективності роботи суб'єкта господарювання. Зростання прибутку створює фінансову основу для господарської діяльності та задоволення соціальних і матеріальних потреб працівників.

У величині доходів та фінансових результатів безпосередньо віддзеркалюються технологія й організація виробництва, особливості діяльності суб'єкта господарювання. Тому зовнішніх і внутрішніх користувачів цікавить інформація про отримані фінансові результати. Зважаючи на це, питання організації бухгалтерського обліку витрат і доходів основної діяльності залишаються актуальними.

Витрати і доходи – це важливі та складні економічні категорії, які займають особливо важливе місце в управлінні підприємством. Це пояснюється тим, що вони мають вирішальний вплив на фінансовий результат функціонування суб'єктів господарювання, застосовуються для визначення цінової політики підприємства, показують рівень технології та організації виробництва, їх використовують для оцінки ефективності господарювання, порівнюючи витрати, доходи та результати діяльності.

Категорії витрат, доходів характерні для всіх суб'єктів господарювання незалежно від їхнього виду діяльності, форми власності, розміру. Витрати та доходи впливають прямо й опосередковано практично на всі площини функціонування фірми, визначаючи її політику ціноутворення, обсяги виробництва, розмір прибутку, показники фінансового стану, конкурентоспроможність продукції та підприємства загалом, ефективність управління компанією тощо. Загалом витрати та доходи віддзеркалюють ціну усіх залучених підприємством економічних ресурсів і, отже, просто характеризують ефективність його діяльності.

Питанням обліку витрат і доходів підприємства приділяли достатньо уваги як вітчизняні, так і зарубіжні вчені та практики. Проте ці питання

настільки широкі, що були й залишаються актуальними для багатьох наукових пошуків. Сутність витрат, доходів і фінансових результатів досліджено у роботах І. А. Басманова, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валуєва, С. О. Ніколаєвої, С. Ф. Голова, Н. Г. Карпової, О. Д. Каверіної, А. Ш. Маргуліса, О. В. Лишиленко та ін. Ці науковці вивчають теоретичні та практичні аспекти обліку, поняття та класифікацію витрат і доходів, методи обліку, методики проведення аудиту, ефективність управління витратами і доходами, розглядаючи їх у різних галузях економіки. На основі дослідженого матеріалу виявлено, що вчені та науковці трактують поняття витрат, доходів і фінансових результатів за різними підходами. Тому необхідні дослідження у напрямі організації бухгалтерського обліку.

Метою дипломної роботи є дослідження теоретико-практичних аспектів організації обліку витрат та доходів основної діяльності та шляхів удосконалення обліково-організаційного процесу на підприємстві.

Відповідно до визначеної мети в дипломній роботі були поставлені наступні завдання:

- дослідити історичний генезис понять «витрати» і «затрати»;
- визначити поняття «дохід» в економічній теорії;
- розглянути законодавчо-нормативне забезпечення організації обліку доходів та витрат основної діяльності підприємства;
- розкрити питання визнання, оцінки та класифікації витрат та доходів;
- висвітлити порядок організації обліку доходів та витрат основної діяльності підприємства;
- внести пропозиції щодо удосконалення організації обліку витрат і доходів операційної діяльності підприємства.

Предметом дослідження виступає сукупність теоретичних, методичних, організаційних та практичних питань організації обліку щодо витрат та доходів основної діяльності.

Об'єктом дослідження виступає процес організації обліку витрат та доходів основної діяльності ТОВ «Урожай-С».

Теоретичним та методологічним базисом проведення наукового вивчення є системний підхід і діалектичний метод пізнання щодо дослідження економічних та облікових явищ, чинне законодавство України, ґрунтовні наукові праці дослідників із проблем формування та обліку доходів та витрат операційної діяльності. Використано такі методи дослідження: абстрактно-логічний (теоретичні узагальнення та формулювання висновків при з'ясуванні проблем і напрямків удосконалення організації обліку доходів і витрат від операційної діяльності), монографічний (дослідження категорії витрат та доходів та відображення їх у звітності), розрахунково-конструктивний та метод порівняння (аналіз сучасного стану формування та розподілу доходів та витрат від операційної діяльності сільськогосподарських підприємств у процесі осмислення поставленої проблеми), історичний (дослідження походження, формування і розвитку категорії доходу та витрат від операційної діяльності у системі обліку) тощо.

Інформаційною базою є законодавчі та нормативні акти України, монографічні дослідження, наукові праці вітчизняних і зарубіжних учених з проблем організації бухгалтерського обліку, матеріали українських та міжнародних науково-практичних конференцій, семінарів, матеріали періодичних видань, стандарти та інші матеріали Ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Наукова новизна та практична цінність дипломної роботи полягає у розробленні рекомендацій для удосконалення організації обліку витрат і доходів основної діяльності підприємства.

Структура та обсяг магістерської роботи. Дипломна робота включає у себе вступ, 3 розділи, висновки та пропозиції, список використаних джерел та додатки. Обсяг роботи становить 120 сторінок та містить 16 таблиць та 12 рисунків.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

1.1. Історичний генезис понять «витрати» і «затрати»

Формування інформаційної бази щодо витрат підприємства є одним із актуальних питань теоретичного та практичного характеру. Однак, в сучасній науковій літературі існують різні думки щодо трактування сутності витрат і затрат, що зумовлює виникнення суперечностей та неоднозначності у висвітленні даних економічних категорій. Це спонукає до дослідження економічної сутності понять «витрати» і «затрати», як основних показників діяльності для прийняття управлінських рішень.

Кожне підприємство – це система взаємопов'язаних підрозділів, в процесі діяльності яких важливою є інформація про собівартість одиниці продукції, обсяг витрат на виробництво і реалізацію та суми отриманих доходів. І на якій стадії розвитку не знаходилось би підприємство для керівників усіх рівнів буде актуальною інформація щодо понесених витрат і отриманих доходів для співставлення даних величин з метою визначення результатів діяльності.

Як правило, вчені-економісти розглядають витрати з позиції витрачання засобів на виготовлення продукції. У результаті дослідження виділено два підходи у поглядах на виробничий процес. Перший передбачає взаємодію в процесі виробництва трьох основних факторів (робочої сили, предметів праці та засобів праці). Типове значення витрат виробництва при даному підході – це витрати живої та уречевленої праці на виробництво продукції. Другий – розглядає витрати як складову ціни, яка формується під впливом попиту і пропозиції та включає в себе вартість витрачених ресурсів та ймовірну суму прибутку.

Фома Аквінський (Аквінат), Анн Робер Жак Тюрго, Адам Сміт, Томас Мальтус, Давид Рікардо, Уільям Петті – економісти, які «витрати

виробництва» трактували як фізичні, тобто витрати засобів виробництва (предметів і засобів праці) і самої праці. Меркантилісти вбачали багатство країни в накопиченні грошового капіталу. Представник фізіократів Франсуа Кене зазначав, що «капітал – не гроші, а ті засоби виробництва, які можна придбати за гроші». Тобто, можна припустити, що під поняттям «витрати» автори розуміли «витрачання даного капіталу» [7]. Подібний погляд має й К. Друрі, який вважає витрати засобами, які витрачені для отримання доходів [6, с.23]. На думку Т. Мальтуса, кількість праці, що міститься у товарі, вимірюється витратами виробництва, які складаються з витрат праці (живої, уречевленої) та прибутку на авансований капітал. Схожої думки дотримувався Нассау Вільям Сеніор (1790–1864), який вважав, що витрати виробництва включають два елементи – працю та капітал. Він зазначав, що витрати виробництва є лише «регулятором» цін, а остаточне їх визначення залежить від попиту та пропозиції [7, с.108]. Аналогічно зазначає і Джон Стюарт Міль: «Витрати виробництва не мали б жодного впливу на конкурентну ціну, якщо би вони не впливали на пропозицію». Д. Рікардо [7, с.224] під терміном «витрати» розумів вартість окремої одиниці продукції на середньому підприємстві або середні витрати на всіх підприємствах, що належать до галузі. На думку Д. Рікардо, на цінність товарів впливає не лише вартість праці, витраченої на їх виробництво, а й капітал, тобто праця, витрачена на знаряддя, інструменти, будівлі, що беруть участь у виробництві. К. Маркс [7, с.224] стверджував, що витрати виробництва складаються лише з частини витрат, оплачених капіталістом. Тому капіталістичні витрати виробництва він розглядав, як затрати постійного і змінного капіталу, які пов'язані з категорією вартості та, відповідно, становлять частину вартості товару, яку доцільно знову авансувати у виробництво.

Климко Г.Н. та Нестеренко В.П. розрізняють витрати підприємства й витрати суспільства. Під витратами підприємства вони розглядають витрати виробництва у вигляді вартості спожитих засобів виробництва й необхідної праці. А витрати суспільства, на їхню думку, складаються з витрат

підприємства та додатково витраченої праці. Але тільки за умови, що засоби виробництва і робоча сила відтворюються, можливе повторення виробництва. З цією метою частина коштів, отриманих від реалізації, виділяється на заміщення вартості засобів виробництва і робочої сили, які були спожиті в процесі виробництва [7, с.224].

Проведене дослідження показало, що різниця у поглядах щодо трактування поняття «витрати» полягала у визначенні джерела за рахунок якого формується вартість виготовленої продукції.

Трактування поняття «витрати» в економічному тлумаченні дещо відрізняються від їх бухгалтерського розуміння. Так, Бутинець Ф.Ф. [2, с.529] визначає витрати, як загальноекономічну категорію, що характеризує використання різних речовин і сил природи в процесі господарювання. Тобто, на думку вчених-економістів, витрати – це грошові кошти, які можна одержати в результаті використання ресурсів, а з точки зору бухгалтерського обліку витрати ототожнюються з безпосереднім використанням ресурсів.

З позиції собівартості Бутинець Ф.Ф. розглядає витрати, як вираження в грошовій формі поточних витрат трудових, матеріальних, фінансових та інших видів ресурсів на виробництво продукції. Ці поточні витрати обліковуються та плануються як собівартість продукції» [2, с.529].

Подібним є трактування витрат Завгороднім В.П., який зазначає: «В процесі виробництва продукції витрачається праця, використовуються засоби виробництва та предмети праці.

Усі витрати підприємства на виробництво та реалізацію продукції, що виражені в грошовій формі, складають собівартість продукції». Аналогічно трактують витрати і такі науковці, як Пушкар М.С., Голов С.Ф., Соколов Я.В., Палій В.Ф. На думку Ткаченко Н.М., витрати – це спожиті в процесі виробництва засоби виробництва, що втілюють в собі минулу працю (сировину, матеріали, амортизацію основних засобів, працю працівників, зайнятих у процесі виробництва теперішньому) з відповідними на неї нарахуваннями та ін. [14, с. 520].

Узагальнені результати дослідження трактування терміну «витрати» різними науковцями подано в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

**Узагальнення результатів дослідження економічної суті поняття
«витрати»**

Автори	Характерні особливості					
	використання ресурсів	сума витрат є складовою собівартості	виражені в грошовій формі	вбуття активів або збільшення зобов'язань, зменшення власного капіталу	метою є отримання доходу/прибутку	упущена вигода, затрати втрачених «можливостей»
1	2	3	4	5	6	7
Андрющенко Н.С. [1, с.5]	+					
Бутинець Ф.Ф. [2, с.43]	+	+	+			
Глен А. Велш, Деніел Г. Шор	+		+		+	
Гура Н.О. [3, с.15]		+	+			
Давидович І.Є. [4, с.29]	+					
Крушельницька О.В.	+	+	+			
Мельник Л.Г., Корінцева О. І.			+			+
Нападовська Л.В. [13, с.241]			+	+		
Нашкерська Г.В.	+				+	
Реслер М.В. [10]	+		+		+	
Скрипник М.І. [12]	+				+	
Ткаченко Н.М. [14]	+					
Цаль-Цалко Ю.С.				+		

Джерело: систематизовано автором за даними [1, 2, 3, 4, 10, 12, 13, 14].

Як видно з табл.1.1, поняття «витрати» у різних науковців має різні тлумачення, тому можна зробити висновок, що це складна економічна категорія, яку можна розглядати з двох позицій: у контексті собівартості та у широкому розумінні, як вартість ресурсів, використаних підприємством для здійснення фінансово-господарської діяльності. Подібний погляд зумовлює необхідність стандартизації ключових понять. У бухгалтерському обліку України це питання урегульовано Національним Положенням (стандартом)

бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8], відповідно до якого витратами вважається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власником). Визнання витрат регулюється Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 «Витрати».

Згідно з п. 14.1.27 Податкового кодексу України витрати – це сума будь-яких витрат платника податку в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, здійснених для провадження господарської діяльності платника податку, в результаті яких відбувається зменшення економічних вигод, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником) [9]. Відразу необхідно визначитися із поняттям «економічна вигода». У Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зазначається, що економічна вигода – це потенційна можливість отримання грошових коштів від використання активів.

Вважаємо, що економічну вигоду не доцільно ототожнювати лише з грошовими коштами, тому пропонуємо викладення даного терміну у такій редакції: економічна вигода – це потенційна можливість отримання грошових коштів або їх еквівалентів чи інших матеріальних або нематеріальних ресурсів у результаті використання активів.

У ст. 138 Податкового Кодексу України [9] зазначено, що витрати, які враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування, складаються із витрат операційної діяльності та інших витрат і наведено структуру загальнопромислових, адміністративних витрат і витрат на збут. Але, з метою уникнення протиріч доцільно було б у Податковому Кодексі прописати номенклатуру вказаних витрат аналогічно з номенклатурою П(С)БО 16 «Витрати». Нискільки не принижуючи сутність поданих визначень пропонуємо уточнене визначення витрат. Витрати – це зменшення економічних вигод за рахунок вибуття і/або зменшення вартості активів (грошових коштів, їх

еквівалентів чи будь-якого іншого майна у матеріальній або нематеріальній формі) та збільшення зобов'язань (навіть якщо в результаті їх виникнення не відбулося створення активу), що в свою чергу призвело до зменшення величини власного капіталу (крім змін капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власником).

У процесі реформування національної системи обліку в Україні виникли деякі питання, пов'язані з визнанням та відображенням в обліку таких категорій, як «витрати» і «затрати». Необхідно відзначити, що в нормативних та законодавчих актах дані поняття використовуються як синоніми, в англійській літературі використовується два терміни «costs» та «expenditure», проте їх зміст не відповідає різниці між цими поняттями (табл. 1.2.).

Таблиця 1.2

Узгодження перекладу понять «витрати» і «затрати» за Бутинцем Ф.Ф.

Український варіант	Російський варіант	Англійський еквівалент
Витрати	Расходы	Expenses
Затрати	Затраты	Costs
Виробничі затрати	Издержки производства	Production costs
Витрати обігу	Издержки обращения	Distribution expenses

Джерело: [2]

Ф.К. Беа, Е. Дихтл, М. Швайтцер зазначали, що витрати являють собою розподілені по періодах і такі, що впливають на результати господарської діяльності підприємства, грошова оцінка яких відповідає основним розпорядженням про складання звітності. А затрати – це споживання виробничих чинників, їх зв'язок з виробництвом продукції, оцінка споживання виробничих чинників. Подібної точки зору щодо поняття затрат дотримувався і Р.Н. Ентоні. Коханова Т.А зазначає, що витрати – це реальні або можливі затрати фінансових ресурсів підприємства. Витрати являють собою сукупність переміщень фінансових засобів і належать або до активів, якщо вони спроможні принести дохід у майбутньому, або до пасивів, якщо цього не виникне і зменшиться нерозподілений прибуток підприємства за звітний період. Затрати характеризують у грошовому виразі обсяг ресурсів, використаних з певною метою, і трансформуються в собівартість продукції

робіт, послуг. Сопко В. В. трактує затрати, як «... використання речовин та сил природи у процесі конкретної операційної (або не операційної) діяльності, пов'язаних із виготовленням конкретного виду виробу». Аврова І.А. зазначає, що до затрат відносять засоби, що використані на придбання ресурсів, які є в наявності та відображаються в балансі як активи підприємства і які здатні в майбутньому принести дохід. Подібне трактування «затрат» дає Волкова О.Н. «... це вартість оцінки ресурсів, використаних організацією в процесі своєї діяльності». Свірко С.В. схиляється до думки, що затрати – це грошовий вираз використаних фактично чи умовно зменшених продуктивних сил для виробництва або створення певного продукту [11, с.463–473].

Зонова А.В. зазначає, що затрати – це сума авансованих засобів, використовуваних в процесі кругообігу від початку до кінця без зміни первинної величини. Вони перетворюються у витрати в кінці кругообігу при продажу виготовленої продукції. Золотарьова Н.Г. поділяє затрати на бухгалтерські та економічні. Бухгалтерські – це фактичні затрати чинників виробництва, що придбані за ринковими цінами. Економічні – це втрачені можливості, тобто сума грошей яку можна було б отримати за умови настання найбільш прийняттого варіанту розвитку подій. Дікань Л.В. та Калініченко О.О. зазначають, що затрати пов'язані з чинниками, що впливають на результати виробничої діяльності підприємства, а витрати пов'язані з фінансовими аспектами даного виду діяльності [5, с.34].

Козаченко Г.В., Погорелов Ю.С., Хлап'юнов Л.Ю. та Макухін Г.В. вбачають затрати у вартісному виразі обміну й трансформації ресурсів підприємства, а також їх невідшкодованого виходу за межі підприємства [15, с.8–14].

Нападовська Л.В., М. Добія, Ш. Сандер, Р. Матезіч та ін. ототожнюють затрати з вартісним показником спожитих у процесі діяльності підприємства (установи, організації) матеріальних, фінансових, трудових та інших видів ресурсів [13, с.326].

З метою знаходження відмінностей між витратами певного періоду та

виникаючими у зв'язку з ними затратами Чигасов С.Г. пропонує визначати наступне:

- затрати поточного року є також витратами підприємства за цей рік;
- затрати, які були здійснені до початку поточного року, стають витратами цього року і виникають як активи на початок поточного року;
- затрати поточного року можуть бути витратами майбутніх років і будуть відображені як активи на кінець поточного року [15].

Одінцова Т.М., зазначає, що ... «Затрати – это вложение средств в ресурсы с целью их дальнейшего потребления (в текущем или последующих периодах), уменьшающее другие активы». «Расходы – это потребление ресурсов в виде выбытия активов, возникновение которых было связано с затратами в прошлых периодах». Порівняльна характеристика понять «затрати» й «витрати» подана у табл. 1.3.

Таблиця 1.3

Порівняльна характеристика понять «затрати» й «витрати»

Критерій порівняння	Характеристика	
	затрати	витрати
Вплив на капітал підприємства	Не впливають на величину капіталу	Призводять до зменшення капіталу
Відображення у звітності	Відображаються у формі 1 «Баланс» («Звіт про фінансовий стан»)	Відображаються у формі 2 «Звіт про фінансові результати» («Звіт про сукупні доходи»).
Рух ресурсів	Ресурси використовуються всередині підприємства	Відбувається передача (вибуття) ресурсів, що зменшує їх вартість або виникає зобов'язання перед іншою стороною з приводу передачі ресурсу
Порядок визнання	В момент використання ресурсу (активу)	В момент списання активу або зобов'язань, навіть якщо їх виникнення не призвело до створення активу
Вплив на прибуток	Не впливають на величину прибутку	Впливають на величину прибутку

Джерело: узагальнено за даними [5, 13, 15].

Отже, виходячи з наведених понять, можна зробити висновок, що уявлення про затрати підприємства ґрунтується на трьох важливих положеннях:

- 1) Затрати визначаються використанням ресурсів, відображаючи, скільки і яких ресурсів використано на виробництво та реалізацію продукції.

2) Обсяг використаних ресурсів може бути поданий у грошових і натуральних одиницях.

3) Визначення затрат завжди співвідноситься з конкретною метою, тобто обсяг використаних ресурсів у грошовому виразі розраховують для визначення певної функції (виробництва продукції, її реалізації) або виробничого підрозділу підприємства [15].

1.2. Визначення поняття «дохід» в економічній теорії

На всіх етапах розвитку економіки основною ланкою є підприємство. Саме на підприємстві здійснюється виробництво продукції, відбувається безпосередній зв'язок працівника із засобами виробництва. Підприємство самостійно здійснює свою діяльність, розпоряджається продукцією, яка випускається, отриманим прибутком, який залишився в його розпорядженні після сплати податків і інших обов'язкових платежів.

Основною метою діяльності будь-якої підприємницької структури є одержання найбільшого прибутку, що безпосередньо залежить від величини отримуваних доходів. Отже, доходи підприємства незалежно від галузі діяльності, форми власності та інших факторів набувають особливо важливого, ключового значення. Категорія доходу є однією з найскладніших в економічній науці. Вона була предметом широких дискусій серед представників різних економічних шкіл та напрямків, що знаходить своє відображення в наукових працях багатьох сучасних дослідників.

Одним із важливих і принципових теоретичних питань економічної діяльності є визначення поняття «доходи», яке досліджувалось на протязі всієї історії становлення економіки. Як економічна категорія дохід в загальному розумінні означає потік грошових та інших надходжень за одиницю часу і складається з таких пофакторних елементів, як прибуток, заробітна плата, процент і рента. Величина доходу впливає на показник прибутку, який є основним фінансовим показником діяльності підприємства. Прибуток – це економічна категорія, що визначається як різниця між загальною виручкою і

загальними витратами, або різниця між доходами і витратами. Виручка означає суму грошей, отриману від продажу продукції, виконаних робіт чи наданих послуг; розраховується способом множення ціни товару на кількість його реалізованих одиниць.

Дослідження природи та економічної сутності доходів має багатовікову історію. З позицій сучасної науки перші спроби аналізу змісту категорії доходів характеризувались примітивністю, безсистемністю підходу і недостатньою аргументованістю, тим не менш, послужили цінною теоретичною основою для подальших досліджень у цьому напрямку. До середини XIX століття в політичній економії одержала поширення теорія доходів, яка впливала з функціональної ролі факторів виробництва в створенні і розподілі доходів. Такий підхід до характеристики змісту доходів значною мірою зумовлений науковими дослідженнями класиків англійської політичної економії У. Петті, А. Сміта, Д. Рікардо.

Теорія доходів А. Сміта сформувалася через трактування вартості як суми доходів, а також з того, що вартість розпадається на доходи. Відповідно до факторів виробництва доходи складають: праця – заробітна плата; капітал – прибуток; земля – рента. Дана теорія доходів була оцінена як "догма Сміта", оскільки тут "ціна річного продукту праці" зводиться цілком до доходів, виключаючи накопичення, обумовлене необхідністю відновлення відтворювального процесу і розширенням його масштабів. Прибуток як прибуток на капітал визначається "вартістю спожитого у справу капіталу і буває більше або менше в залежності від розмірів цього капіталу". Її не слід плутати з заробітною платою, яка встановлюється у відповідності з кількістю, вагою і складністю передбачуваної праці з нагляду та управління". На його думку, сума прибутку "підприємця, який ризикує своїм капіталом", – це частина створеної робочими вартості, що спрямовується на оплату прибутку підприємця на весь капітал, який він авансує у вигляді матеріалів і заробітної плати" [21].

Подальший розвиток теорія доходів отримала в роботах Д. Рікардо, який

основною її проблемою розглядав розподіл національного доходу. Прибуток він характеризував як надлишок вартості над заробітною платою. Вартість, створена робочим, більше його заробітної плати. Отже, прибутком є продукт неоплаченої праці робітника. Вчений брав величину робочого дня постійною, а тому визнавав лише один спосіб збільшення прибутку – підвищення продуктивності праці. Остання зменшує ту частину вартості, яку отримує робочий у вигляді заробітної плати [25].

Мала місце точка зору, коли капіталістичний прибуток прагнули пояснити "стриманістю". Пояснення прибутку тим, що його породжують працюючі машини, будинки і матеріали багатьом економістам здавалося незадовільним. Тому була висунута теорія про те, що прибуток породжується "стриманістю" капіталіста, який міг би витратити свій капітал на споживання, але "утримується" від цього. На думку О. В. Анікіна, прибуток як економічна категорія тут взагалі зникає.

А. Маршалл замінив тріаду (працю, капітал, земля) комбінацією чотирьох факторів: праця – заробітна плата, земля – рента, капітал – відсоток, організація – підприємницький дохід. "Помірність" він замінив пристойнішим "очікуванням" [29].

Новий підхід до дослідження змісту доходів застосував К. Маркс, всебічно обґрунтувавши прибуток через теорію доданої вартості. Він досліджував проблеми розрізнення доданої вартості і прибутку, утворення загальної норми прибутку і т. д. [22].

Категорія «дохід» була предметом широких дискусій серед представників різних економічних шкіл і течій. Різні погляди на визначення категорії «дохід» представлено в таблиці 1.4.

В економічній літературі доходи характеризуються, наприклад, як "кошти в грошовій або натуральній формі, одержувані економічними об'єктами в результаті їх економічної діяльності", або як "будь-який приплив грошових коштів або отримання матеріальних цінностей, що володіють грошовою вартістю".

Розглянуті визначення недостатньо повно характеризують економічну сутність доходів. Це пов'язано з тим, що розвиток товарно-грошових відносин передбачає існування різних, часом складних і унікальних, типів і схем угод купівлі-продажу. У цих умовах не всякий приплив грошових коштів і матеріальних цінностей може вважатися доходом господарюючого суб'єкта. Наприклад, отримані суми позик, кредитів, застав, авансів, податків за обов'язковими платежами призводять до збільшення коштів на розрахунковому рахунку підприємства, але не роблять ніякого впливу на його прибутковість, оскільки за чинним законодавством належать третім особам.

Таблиця 1.4

Тлумачення економічної сутності категорії «дохід» представниками різних економічних шкіл [47]

Економічні школи	Тлумачення економічної сутності категорії доходу
1	2
Класична економічна теорія (У. Петті, А. Сміт, Ж.Б. Сей, Д. Рікардо)	Джерело вигоди виявлялося не тільки на стадії виробництва продукції у формі скорочення витрат, а й у процесі обміну товарами у формі збільшення обсягу продажів. Звідси випливало, що будь-яка суспільно корисна праця могла сприяти зростанню доходу. Адам Сміт висловлював такі думки щодо джерел доходів: «Заробітна плата, прибуток і земельна рента є трьома первісними джерелами будь-якого доходу, так само як і будь-якої мінової вартості. Усякий інший дохід в остаточному підсумку одержують з одного або іншого із цих джерел»
Маржиналістська економічна теорія (Е. Бем-Баверк, Л. Вальрас, У. Дже-вонс, В. Парето, І. Фішер, Дж. Хікс)	Ця економічна теорія досліджувала проблему формування доходу не з боку пропозиції, через витрати, як це робила класична школа, а з боку попиту, через ставлення людини до речі, що виявляється у сфері особистого споживання й обміну. Вихідним було положення про те, що на дохід впливають не тільки особисті інтереси виробника, а й інтереси споживачів товарів і послуг.
Неокласична маржиналістська теорія (М. Блауг)	Основний акцент економіст МаркБлауг робить власне на теорії доходів з позиції макроекономіки, розвитку продуктивних сил і виробничих відносин, не визнаючи теорію зарплати, прибутку, ренти й відсотка основою цього питання.
Кейнсіанська економічна теорія (Дж. М. Кейнс)	Кейнсіанська концепція розглядала як додаткове джерело доходу мотиви поведінки індивідів: «виникнення й рух доходу можуть бути пов'язані з поведінкою людей». Джон Мейнард Кейнс стверджував, що економічна система має потребу в

	державному регулюванні.
Неокласична економічна теорія (Дж. Кларк, А. Пігу, Ф. Хайєк, Г. Хаберлер)	Джон Бейтс Кларк дав пояснення створенню доходів. Вчений – неокласик сформулював закон природного порядку: «Кожному фактору – певна частка в продукті й кожному – відповідна ви нагорода – ось природний закон розподілу». Висновок Джона Кларка, що стосується розподілу створеної вартості, полягав у тому, що дохід кожного фактора пропорційний кількості й вартості його граничного продукту. Український вчений Михайло Туган-Барановський, на основі теорії Джона Кларка, розробив соціальну теорію розподілу, де вказав на два чинники, від яких залежить заробітна плата: економічний та соціальний. Економічний чинник – це зростання продуктивності суспільної праці, соціальний – соціальна дієвість робочого класу. Дохід, що заснований на експлуатації робітника капіталістом, – це прибуток, а нетрудовий дохід, який випливає з використання корисних властивостей землі – це рента
Марксистська економічна теорія (К. Маркс, Е. Бернштейн, Р. Гільфердінг, К. Каут-ський, В. Ленін)	Марксистський підхід до формування доходів ґрунтується на теорії трудової доданої вартості. Відповідно до теорії Карла Маркса, джерелом доходу є праця. У створенні нової вартості бере участь тільки один фактор – робітник, власник робочої сили. Інші види доходів є лише результатом неоплаченої праці робітників.

В своїх працях В. І. Шмиголь вказує, що дохід підприємства – це збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів і/або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу організації, за винятком внесків учасників (власників майна), та отримане внаслідок використання в господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів та конкурентних переваг в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику [26].

Щодо В. І. Грузинова, то він розглядає дохід підприємства як категорію, що складається з виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), основних засобів (зайвих) й іншого майна підприємства, а також з доходів від позареалізаційних операцій [24].

Економічна наука розрізняє два види доходів:

У дохід від економічної діяльності суб'єктів, що господарюють в суспільстві;

У доходи населення і їх перерозподіл між різними соціальними групами.

Розподіл доходів від економічної діяльності господарюючих суб'єктів отримав в західній економічній науці назву функціонального, що відображає реально існуючі відмінності у функціях найнятих робітників і підприємців у відтворювальному процесі підприємства [17].

Розподіл грошових доходів в рамках підприємства, пов'язаний з економічними функціями доходостворюючих суб'єктів, дозволяє виділити три господарчі суб'єкти і відповідні виконання ними економічні функції:

- заробітну плату як дохід найнятого робітника;
- прибуток – як дохід підприємця, власника засобів виробництва (основного капіталу);
- відсоток як дохід на грошовий капітал (позиковий або такий, що надається кредит) [18].

Кожна з форм грошового доходу підприємства винагороджує продуктивні зусилля відповідного господарюючого суб'єкта, забезпечує відтворення системи економічних потреб і інтересів [23].

Дохід підприємства – це грошові кошти, отримані ним в результаті економічної діяльності за певний період (день, тиждень, місяць, рік).

При аналізі доходів підприємства розрізняють:

- 1) валовий прибуток як виручку від реалізації всієї виробленої продукції;
- 2) середній дохід як дохід із розрахунку на одиницю реалізованої продукції;
- 3) граничний дохід (одна з основних категорій неокласичної економічної теорії) як приріст валового доходу від продажу додаткової одиниці продукції [27].

Розрізнення валових і граничних доходів пояснює зміст широко поширеного в західній учбовій літературі поняття «Закону зменшеної прибутковості». Його суть полягає в тому, що додатково збільшувані витрати

на один з чинників виробництва при незмінних кількостях інших чинників виробництва ведуть до зменшення об'ємів додатково вироблюваної продукції і, отже, валового доходу. Це цілком зрозуміло: якщо підприємство вводить у виробництво дорожчу і потенційно продуктивнішу техніку, а кількість робітників залишає колишньою, то дохід зменшується. Тому практично такі економічно невиправдані рішення розумний підприємець не може прийняти. Це пояснює неоднозначність підходу багатьох економістів до наявності закону зменшеної прибутковості. Як правило, підприємства збільшують прибутковість за рахунок розширення масштабів виробництва на основі або одноразового зростання чинників виробництва, або збільшення кількості скорочень працюючих.

Таблиця 1.5

**Визначення поняття доходу деякими зарубіжними та вітчизняними
вченими**

Автор (джерело)	Сутність поняття «дохід підприємства»
О. В. Аристов	Прибуток є основним спонукальним мотивом здійснення будь-якої підприємницької діяльності, оскільки забезпечує зростання добробуту власників підприємства через дохід на вкладений капітал
Дж. Хікс	Дохід – складна і багатозначна економічна категорія, яка об'єднує цілу систему показників
А. Сміт	Заробітна плата, прибуток і земельна рента є трьома первісними джерелами будь-якого доходу, так само як і будь-якої мінової вартості. Усякий інший дохід в остаточному підсумку одержують з одного або іншого із цих джерел
Н. М. Шмиголь	Дохід підприємства – це збільшення економічних вигід внаслідок надходження активів і /або погашення зобов'язань, що приводить до зростання капіталу організації, за винятком внесків учасників (власників майна), та отримане внаслідок використання в господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів та конкурентних переваг в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику
В. І. Блонська	Дохід підприємства – це надходження, одержані внаслідок його господарської діяльності за певний період часу у вигляді конкретних економічних вигід, отриманих внаслідок використання у господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику

Л. Г. Ловінська, Л. В. Жилкіна, О. М. Голенко	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)
Ю. І. Продіус	Дохід – це виручка від реалізації продукції (робіт, послуг) за вирахуванням матеріальних витрат. Він є грошовою формою чистої продукції підприємства, тобто охоплює оплату праці та прибуток
Ф. Ф. Бутинець	Як економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період , отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг

Динаміка доходу, його величина свідчить про міру ефективності діяльності підприємства, суспільне визнання вироблюваної ним продукції, нарешті, про місце і роль підприємства на відповідному ринку.

Деякі вчені економічної теорії дають такі визначення терміну «доходи»:

- Доходи – це певна кількість грошових коштів, матеріальних благ чи послуг, отриманих фізичною особою, підприємством чи економікою в цілому за певний проміжок часу.

- Доходи у широкому розумінні розглядаються як грошові та натуральні надходження до суб'єктів господарського життя.

- Доходи у вузькому значенні – це потік грошових надходжень за одиницю часу (годину, тиждень, місяць, рік).

- Доходи – це різниця між виручкою від реалізації продукції, товарів та надання послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут продукції.

- Доходи, як політико-економічна категорія, представляють собою певну суму грошових коштів та матеріальних благ і послуг отриманих у процесі виконання економічних функцій домогосподарств, з приводу отримання яких виникають відносини приватної власності у всіх сферах суспільного відтворення.

В економічній теорії детально висвітлюється питання доходів споживчого призначення, доходів від власності, доходів підприємства, сімейних доходів.

З практичного погляду показник «дохід» визначається тим, що він характеризує загальну суму коштів, що надходить на підприємство за певний період (за вирахуванням податків) і може бути використана на споживання та інвестування.

Разом з тим під доходом розуміють фінансовий показник, що визначається як різниця між виручкою, отриманою від підприємницької діяльності, та матеріальними і прирівняними до них витратами. Таке визначення доходу підпадає під загальнодержавне, макроекономічне тлумачення, але для окремого підприємства воно може викликати суперечки.

Отже, економічна суть доходів полягає у відшкодуванні витрат на ведення діяльності й отримання відповідної суми прибутку, яка забезпечує досягнення стратегічної мети підприємства – приріст власного капіталу. Логічна та структурована класифікація доходів дає можливість ефективно ними управляти та бути складовою сучасної системи управління.

1.3. Законодавчо-нормативне забезпечення організації обліку доходів та витрат основної діяльності підприємства

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання залежить від нормативної бази, яка регулює правові та економічні відносини підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з персоналом тощо. Тому одним із важливих питань є огляд нормативно-правової бази з обліку доходів та витрат основної діяльності. Нормативна інформація щодо доходів та витрат підприємства за напрямками використання має на меті, перш за все, забезпечення таких функцій управління, як аналіз, контроль та прогнозування доходів та витрат. [38, с. 30].

Систему нормативного регулювання фінансового обліку доходів та витрат підприємства можна представити п'ятьма рівнями, кожен з яких охоплює ряд документів.

I– Конституція України, Податковий кодекс України, Господарський

кодекс України, Цивільний кодекс, Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», інші законодавчі акти.

Нормативні документи першого рівня визначають основні засади обліку поточних зобов'язань підприємства. Положення, що вони містять є обов'язковими для виконання всіма підприємствами України, що не належать до державних.

Конституція України є найголовнішим нормативно-правовим документом в Україні. В ній зазначаються економічні права та свободи громадян, можливості людини і громадянина у сфері виробництва, розподілу, обміну і використання матеріальних благ. Саме вони повинні гарантувати економічну свободу людини, її розвиток як вільної, забезпеченої у своїх життєвих потребах особистості. Конституція України регулює забезпечення діяльності будь-якого підприємства, установи та організації, проголошує права та обов'язки органів управління, суб'єктів підприємницької діяльності та громадян.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є основним документом з регулювання бухгалтерського обліку в Україні, який визначає правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Згідно Закону нормативно-правове регулювання питань методології бухгалтерського обліку здійснюється Міністерством фінансів, яке затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти в межах його повноважень. В Законі також зазначений принцип, якого необхідно дотримуватися підприємствам: принцип відповідності доходів та витрат. [34].

Разом з тим, слід відзначити, що згідно чинної методики обліку витрат дана відповідність не підтверджена.

Підприємства при веденні бухгалтерського обліку повинні дотримуватися принципів його ведення, які передбачаються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», зокрема, щодо бухгалтерського обліку витрат у сільському господарстві.

Основними законодавчо-нормативними документами є Податковий кодекс України, Господарський кодекс України та Цивільний кодекс України.

Податковий кодекс України визначає особливості обліку податкових зобов'язань, зокрема дає зрозуміти сутність доходів та витрат; регламентує їх склад та особливості визначення окремих елементів, визначає платників податку, об'єкт оподаткування, оподаткування операцій особливого виду, дохід та витрати які оподатковуються і які не оподатковуються. Так, дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта або іншого документа, оформленого відповідно до вимог чинного законодавства, який підтверджує виконання робіт або надання послуг.

Цей нормативний документ, порівняно із зазначеними вище, практично не регулює бухгалтерський облік незавершеного виробництва. Проте в ньому визначено склад витрат, які включаються до собівартості виготовленої продукції (робіт та послуг) і, відповідно, до собівартості незавершеного виробництва, хоча в самому нормативному документі не зроблено посилання.

З прийняттям Податкового кодексу України склад виробничої собівартості продукції дещо змінився. А саме, згідно з Податковим кодексом України, загальновиробничі витрати відносяться до інших витрат, як і адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні, фінансові та інші витрати, і не підлягають розподілу на постійні та змінні, оскільки не включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Ці витрати відразу списуються на рахунок фінансових результатів. Така методика обліку змінює порядок калькулювання, зменшуючи собівартості продукції, що не дає об'єктивно визначити ринкову вартість продукції та встановити належну ціну, внаслідок чого зменшується прибуток підприємства.

Необхідно врахувати, що управлінський персонал вимагає складання "повної" калькуляції, яка, окрім "бухгалтерських" складових, доповнюється іншими витратами операційної діяльності (зокрема адміністративними, витратами на збут тощо).

Отож, з 01.04.2011 р. (дати набуття чинності розділу III Податкового кодексу України "Податок на прибуток підприємств") калькулювання витрат для цілей фінансового, податкового й управлінського обліку буде відрізнятися. Згідно з П(С)БО 16 "Витрати", загальновиробничі витрати включаються до собівартості виготовленої продукції, при чому лише в частині змінних загальновиробничих та постійних розподілених загальновиробничих витрат. Нерозподілені ж постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Проте представлений порядок визначення собівартості виготовленої продукції (робіт, послуг) є трудомістким, порівняно з порядком, визначеним Податковим кодексом України.

Фахівцям планово-облікових служб підприємства потрібно обрати з урахуванням доцільності та зафіксувати в Наказі (Положенні) про облікову політику підприємства базу для їх розподілу (вибір бази залежатиме від багатьох факторів, наприклад від галузі діяльності, розміру підприємства, виду продукції, що виготовляється, особливостей технології виробництва тощо), яка може істотно вплинути на фактичну виробничу собівартість готової продукції.

Господарський кодекс України встановлює відповідно до Конституції України правові основи господарської діяльності, які ґрунтуються на різноманітності господарських суб'єктів різних форм власності. Господарський кодекс України націлений на забезпечення зростання ділової активності господарських суб'єктів, розвиток підприємництва і на цій основі збільшення ефективності суспільного виробництва.

Визнання доходів в Господарському Кодексі України ототожнюється із визначенням прибутку, що унеможливорює використання даного визначення в обліковій практиці підприємств.

Господарський та Податковий Кодекси України, на нашу думку, не конкретизують порядок визнання доходів та витрат для цілей облікової практики на підприємстві.

II – Укази й розпорядження Президента України, Постанови Кабінету

Міністрів України.

До інших нормативно-правових документів, які регламентують загальні положення щодо визначення доходу від реалізації продукції чи витрат належать:

Постанова КМУ № 419 «Про порядок представлення фінансової звітності». Вона визначає порядок, загальні вимоги і строки представлення фінансової звітності юридичними особами, незалежно від організаційно-правової форми і форми власності.

Положення «Про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку», яке встановлює порядок відображення та зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами.

III – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» та інші нормативно-правові акти.

На даному рівні визначаються методологічні аспекти формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи та витрати підприємства та її розкриття у фінансовій звітності.

Слід зазначити, що нормативно-правові акти України, які пов'язані з обліком доходів та витрат перебувають під постійною увагою вчених та практиків. В результаті чого в нормативно-правові акти періодично вносяться зміни, доповнення, а іноді виникають нові або принципово поліпшені акти. Так 11.02.2013 наказом №73 було прийнято НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» замість П(С)БО №1, 2, 3, 4, 5.

НП(С)БО №1 визначає типову форму №2 «Звіт про фінансові результати» (Звіт про сукупний дохід) – це звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід. Відповідно до П(С)БО доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей.

Нормативним документом, який визначає методологічні засади

формування в бухгалтерському обліку інформації саме про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності, загальні правила формування оцінки і визнання в бухгалтерському обліку інформації про доходи та фінансові результати діяльності є П(С)БО 15 «Дохід».

Норми нього Положення (стандарту) застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних та банківських установ) [36, с. 315]. Розглянемо структуру П(С)БО 15 «Дохід».

Таблиця 1.6

Структура П(С)БО 15 «Дохід»

Загальні положення	Пп. 1 – 4	Описано сферу дії положення та терміни, що в ньому використовуються
Визнання та класифікація доходу	Пп. 5-20	Наведені критерії визнання доходів від звичайної діяльності, класифікація доходів в обліку за відповідними групами
Оцінка доходу	Пп. 21-24	Описано методика оцінки доходу в бухгалтерському обліку
Розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності	Пп. 25-25.4	Наведено перелік обов'язкових питань, які необхідно розкрити у Примітках до фінансової звітності.

Джерело: складено за [32]

У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності доходи відображаються момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Отже, бухгалтерський облік ведуть, а звітність складають на основі облікового принципу нарахування: доходи відображають у бухгалтерському обліку і відповідно у фінансовій звітності за відвантаженням продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг незалежно від термінів одержання грошових коштів або їхніх еквівалентів від покупців (замовників).

Наступним нормативним документом, який регламентує умови визнання доходу від виробничо-господарської діяльності підприємства є Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку №18 «Дохід». Цього стандарту дотримуються ті юридичні особи, які відповідно до чинного законодавства визнані суб'єктами малого підприємництва, щодо міжнародного рівня, а також ті організації, що

подають фінансову звітність за міжнародними стандартами: публічні акціонерні товариства, банки, страхові компанії і підприємства ряду галузей, перелік яких затверджується Кабміном [31].

Відзначимо, що в МСФЗ немає жодного спеціального стандарту, який би регулював облік і порядок відображення у звітності витрат. Все це прописано в окремих стандартах. Скажімо, МСФЗ 2 «Запаси» (IAS 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами, МСФЗ 16 «Основні засоби» (IAS 16 – Property, Plant and Equipment) – витрати по амортизації, МСФЗ 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати з оплати праці. Ці стандарти, в тому числі, регулюють порядок включення витрат до первісної вартості продукції, основних засобів та нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їх списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) або вибуття. Крім того, МСФЗ 23 «Витрати на позики» (IAS 23 – Borrowing costs) визначає, як обліковувати витрати за позиками [39].

МСФЗ 2 «Запаси» передбачає загальний підхід, відповідно якому виокремлюють дві категорії витрат:

- затрати на продукт;
- витрати періоду [39].

Вітчизняний П(С)БО 16 «Витрати» [40] не передбачає вищезазначеного розмежування, а оперує тільки категорією «витрати». Проте, категорії «витрати» і «затрати» мають різну природу і значення. Так, під «витратами» слід розуміти вартісну оцінку ресурсів, які підприємство використовує в процесі здійснення своєї господарської діяльності. Затрати на продукт – це частина витрат, яка безпосередньо пов'язана з придбанням і (або) виготовленням активів, що визначає їх вартість і приймає участь у формуванні прибутку підприємства в процесі реалізації цих активів.

Визначення терміну «витрати» у П(С)БО ідентичне визначенню в МСФЗ, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим. Визнання витрат за національними стандартами в цілому відповідає визнанню витрат за міжнародними стандартами, проте, ПКУ містить

посилання на форму здійснення витрат.

Розглянемо структуру П(С)БО 16 «Витрати».

Таблиця 1.7

Структура П(С)БО 16 «Витрати»

Загальні положення	Пп. 1 – 4	Описано сферу дії положення та терміни, що в ньому використовуються
Визнання витрат	Пп. 5-9	Наведені критерії визнання та невизнання витрат
Склад витрат	Пп. 10-30	Класифікація витрат в обліку за відповідними групами
Розкриття інформації про витрати у примітках до фінансової звітності	Пп. 31	Наведено перелік обов'язкових питань, які необхідно розкрити у Примітках до фінансової звітності.

Джерело: складено за [40]

Істотний вплив на собівартість продукції має Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" [41], у якому трактується визначення собівартості матеріальних ресурсів та регламентується порядок списання на виробництво придбаних матеріалів.

Внаслідок вивчення встановлено, що досліджувана нормативна база на всіх рівнях має істотні недоліки. Розглянемо основні з них за безпосереднім впливом на формування виробничих витрат. У П(С)БО 9 "Запаси" не передбачено методики розрахунку первинної вартості стосовно окремих об'єктів обліку запасів, що унеможлиблює визначення їх реальної вартості. Крім цього, у складі первинної вартості знаходяться прямі витрати з доведення запасів до стану, придатного для використання.

Нез'ясованим залишається відношення витрат із складування і зберігання запасів. Виявлено невідповідність між нормативно-правовою базою першого (Інструкція про застосування нового плану рахунків) та другого (П (С) БО 9) рівнів з порядку ведення аналітичного обліку сировини й матеріалів, закуплених напівфабрикатів.

Зокрема в інструкції не передбачається порядок та організація обліку витрат на придбання, транспортування та доведення запасів до стану, придатного для використання, які згідно з пунктами 8-9 П(С)БО 9 "Запаси"

потрібно враховувати у початковій вартості матеріальних цінностей. Для вирішення цього питання необхідно ввести спеціальний аналітичний рахунок із транспортних послуг, списання витрат з якого потрібно здійснювати відповідно до розрахунків за окремими калькуляційними статтями, що сприятиме забезпеченню належного контролю за рівнем цих витрат.

В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» надано наступне визначення витрат. Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками) [8].

Згідно МСБО 1 «Подання фінансових звітів» рекомендується здійснювати класифікацію витрат за характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу), або за функціями як частини «собівартості продажу» (наприклад, витрати на збут або адміністративну діяльність) [39].

Отже, за МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій [39]. Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди [40].

IV – Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, Методичні рекомендації про застосування регістрів бухгалтерського обліку та інші нормативно-правові акти та методичні рекомендації Міністерства фінансів та інших організацій, які розробляються та затверджуються на основі П(С)БО.

На цьому рівні надаються більш докладні роз'яснення щодо ведення обліку доходів та витрат підприємства. Дані нормативні акти є більш конкретизованими.

V – Наказ про облікову політику підприємства, робочий план рахунків підприємства та інші документи (накази, розпорядження) щодо організації обліку доходів від реалізації на підприємстві.

На останньому рівні в нормативних документах висвітлена специфіка ведення обліку на окремому підприємстві. Нормативні документи розроблені на основі документів вищих рівнів та враховують специфіку операцій, що мають місце на конкретному підприємстві.

Наказ про облікову політику є внутрішнім документом конкретного підприємства і тому має велике значення для організації його бухгалтерського обліку. Наказ про облікову політику містить опис методів оцінок, які використовуватимуться підприємством при складанні фінансових звітів, а також конкретних аспектів облікової політики щодо окремих об'єктів та статей обліку.

Перші чотири рівні регулюються на рівні держави і є обов'язковими для виконання усіма підприємствами та організаціями. При чому документи певного рівня не повинні протирічити документам більш вищого рівня.

Документи четвертого рівня формуються безпосередньо на підприємстві.

Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку доходів та витрат підприємства за різними ознаками наведена на рис. 1.1.

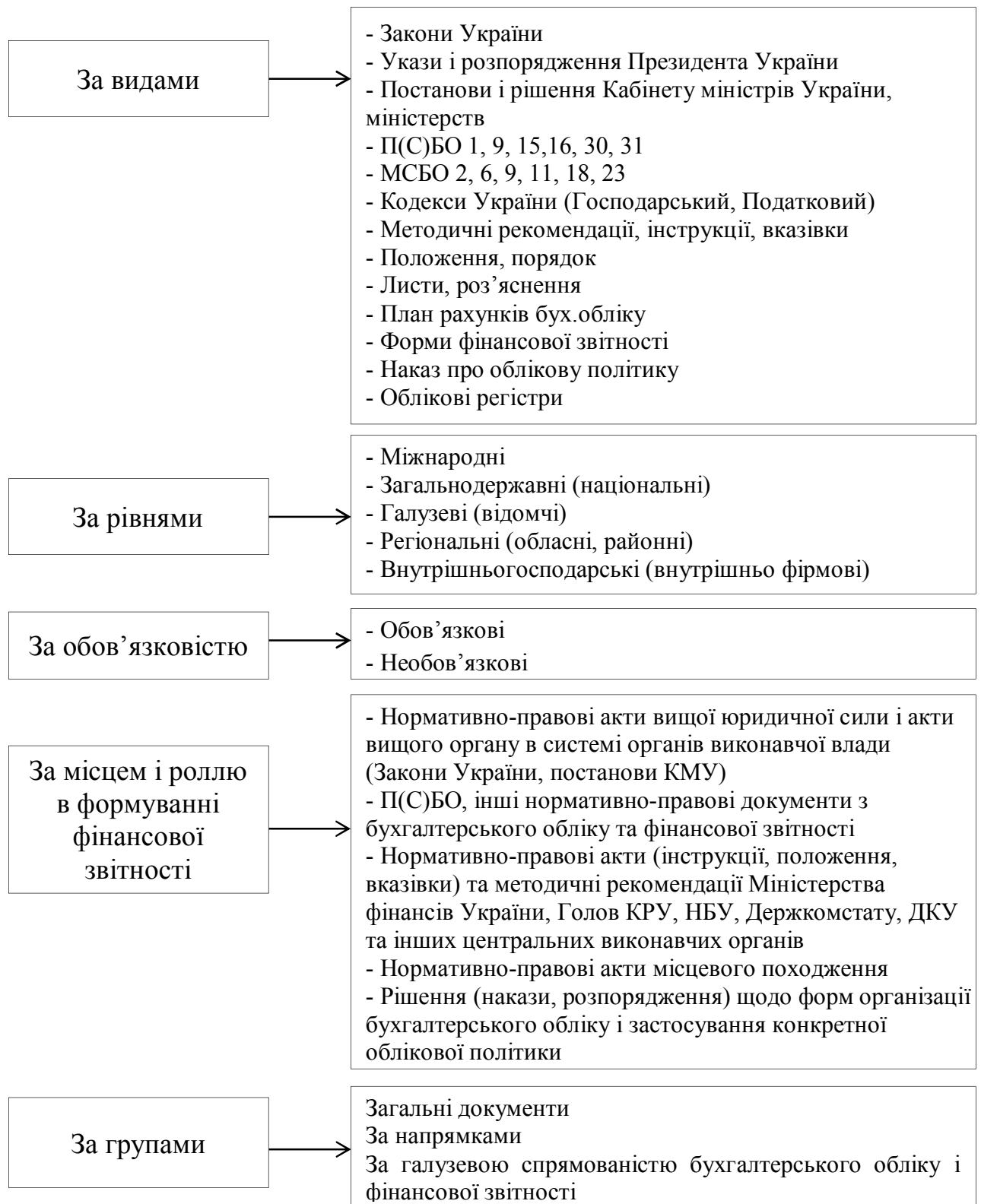


Рис. 1.1. Класифікація нормативно-правового забезпечення обліку доходів та витрат підприємства

Джерело: складено автором за [35; 38].

Отже, нормативно-правове забезпечення обліку - це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої,

виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі.

Можна зробити висновок, що нормативне регулювання обліку доходів від реалізації та витрат є п'ятирівневим. Воно регулюється як законами та кодексами, положення яких є обов'язковими до виконання усіма підприємствами України, так і спеціально розробленими на підприємстві положеннями, що враховують специфіку його діяльності.

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОСНОВНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

2.1. Класифікація витрат і доходів підприємства

У сучасних умовах доходи створюють основу для самофінансування підприємства за умови, що їх розмір достатній для покриття витрат на виробництво продукції та інших видів діяльності, виконання зобов'язань перед бюджетом і формування чистого прибутку. Отримання найбільшого ефекту з найменшими витратами, економія природних, трудових, матеріальних і фінансових ресурсів залежать від того, як підприємство вирішує питання управління витратами та проводить пошук способів їх зниження. Витрати є індикатором діяльності суб'єкта господарювання; збільшення витрат може бути зумовлене як зміною ситуації на ринку, так і недоліками у процесі діяльності підприємства. Практично кожне підприємство має резерви для оптимізації витрат, що дозволяє йому досягти економічної ефективності, а також підвищити конкурентоспроможність на ринку. Економічні категорії доходів і витрат займають центральне місце в ринковій економіці, оскільки вони визначають конкурентний попит на ринку. Доходи й витрати окремого підприємства є досить різноманітними та забезпечують використання всіх факторів виробництва, тому необхідно з'ясувати їх класифікацію.

Практичне значення класифікації переоцінити не можливо. По-перше, вона забезпечує групування та систематизацію даних про доходи, витрати і фінансові результати, які виступають основними об'єктами бухгалтерського обліку, у різних обліково-аналітичних розтинах залежно від цільової спрямованості їх використання. По-друге, класифікація значною мірою визначає основні напрями організації бухгалтерського обліку доходів, витрат і фінансових результатів на прикладному рівні, оптимальний ступінь співвідношення та взаємозв'язку окремих його елементів, вибір відповідних методів обліку, планування, контролю, аналізу і моделювання управлінських

рішень [49].

При цьому, як зауважують науковці [50, с. 233], класифікація повинна відповідати, як мінімум, двом постулатам: перший – вона має бути теоретично обґрунтованою; другий – застосування її на практиці визначається необхідністю. З цієї точки зору і здійснено авторами дослідження сучасних проблем та обґрунтовано основні напрями удосконалення класифікації доходів та витрат в бухгалтерському обліку.

Класифікація витрат у бухгалтерському обліку регламентується П(С)БО 16 “Витрати” [40], НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [8] та Інструкцією про застосування Плану рахунків [30], що узагальнено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Класифікація витрат у бухгалтерському обліку

НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [8]	П(С)БО 16 “Витрати” [40]	Інструкція №291 [30]
1	2	3
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	Собівартість реалізованих товарів Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	Собівартість реалізації
-	Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг)	-
-	Змінні витрати	-
-	Постійні витрати	-
-	Розподілені витрати	-
-	Нерозподілені витрати	-
-	Наднормативні виробничі витрати	-
-	Прямі матеріальні витрати	-
-	Прямі витрати на оплату праці	-
-	Інші прямі витрати	-
-	Змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати	Загальновиробничі витрати
Адміністративні витрати	Адміністративні витрати	Адміністративні витрати
Витрати на збут	Витрати на збут	Витрати на збут
Інші операційні витрати	Інші операційні витрати	Інші витрати операційної
Фінансові витрати	Фінансові витрати	Фінансові витрати
Втрати від участі в капіталі	Втрати від участі в капіталі	Втрати від участі в капіталі
Інші витрати	Інші витрати	Інші витрати
Податки на прибуток	Податки на прибуток	Податок на прибуток

Матеріальні затрати	Матеріальні затрати	Матеріальні витрати
Витрати на оплату праці	Витрати на оплату праці	Витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок)	Відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок)	Відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок)
Амортизація	Амортизація	Амортизація
Інші операційні витрати	Інші операційні витрати	Інші операційні витрати

За результатами зіставлення різних видів витрат у зазначених нормативних документах можемо зробити такі висновки. По перше, нормативна база не передбачає зазначення класифікаційних ознак витрат, а тільки констатує їх склад, що спричинює існування в економічній літературі полеміки відносно класифікації витрат. По-друге, вимоги проаналізованих нормативних актів (на відміну від тих, що стосуються обліку доходів) не суперечать одне одному, а навпаки є взаємодоповнюючими. По-третє, виділення у П(С)БО 16 собівартості товарів та собівартості продукції (робіт, послуг) розмежовує методичні підходи щодо формування собівартості виробничими та торговельними підприємствами [40].

Основні загальні класифікаційні ознаки витрат підприємств наведено в табл. 2.2.

Таблиця 2.2 Групування витрат за класифікаційними ознаками

Ознака класифікації	Групування витрат
За способом перенесення вартості на продукцію	Прямі витрати. Непрямі витрати
За видами продукції (робіт, послуг)	Витрати на виробу. Витрати на групи виробів. Витрати на замовлення
За економічним змістом (елементами витрат)	Матеріальні затрати. Витрати на оплату праці. Відрахування на соціальні заходи. Амортизація. Інші витрати
За цільовим призначенням (статтями калькуляції)	Витрати на утримання та експлуатацію обладнання Загальновиробничі витрати. Адміністративні витрати. Витрати на збут
За ступенем впливу обсягу виробництва на рівень витрат	Умовно-змінні витрати. Умовно-постійні витрати. Інші (змішані, альтернативні, необоротні)

За місцем виникнення витрат	Витрати виробництва. Витрати цеху. Витрати дільниці. Витрати функціональних служб
За календарними періодами	Поточні витрати. Одноразові витрати
За функціями управління	Виробничі витрати. Невиробничі витрати
За рівнем планування і контролюваності	Регульовані (контрольовані) витрати. Нерегульовані (неконтрольовані) витрати
За звітними періодами	Капітальні витрати. Фінансові витрати
За ступенем залежності від прийняття рішень	Релевантні витрати. Нерелевантні витрати
За порядком обчислення (складом)	Фактичні витрати. Планові (бюджетні) або прогнозовані. Нормативні витрати
За ознакою переносу вартості в часі	Операційні витрати. Витрати на амортизацію

Особливість відображення витрат у бухгалтерському обліку полягає в розподілі їх на постійні та змінні. Постійні витрати – це такі витрати, розмір яких у даний період часу не залежить від обсягів та структури виробництва, реалізації. Змінні витрати – це витрати, загальний розмір яких безпосередньо пов'язаний із обсягами виробництва та реалізації продукції (витрати на заробітну плату робітникам, сировину, паливо, енергію, транспортні послуги тощо).

Визначальними в системі управління витратами підприємства є їх групування за економічними елементами та статтями калькуляції. Групування за економічними елементами дозволяє провести аналіз складу, структури й ефективності витрат.

Поелементне групування використовують під час визначення граничного рівня витрат, для складання кошторисів і формування їх нормативної бази. Групування витрат за економічними елементами має типову структуру (рис. 2.1).

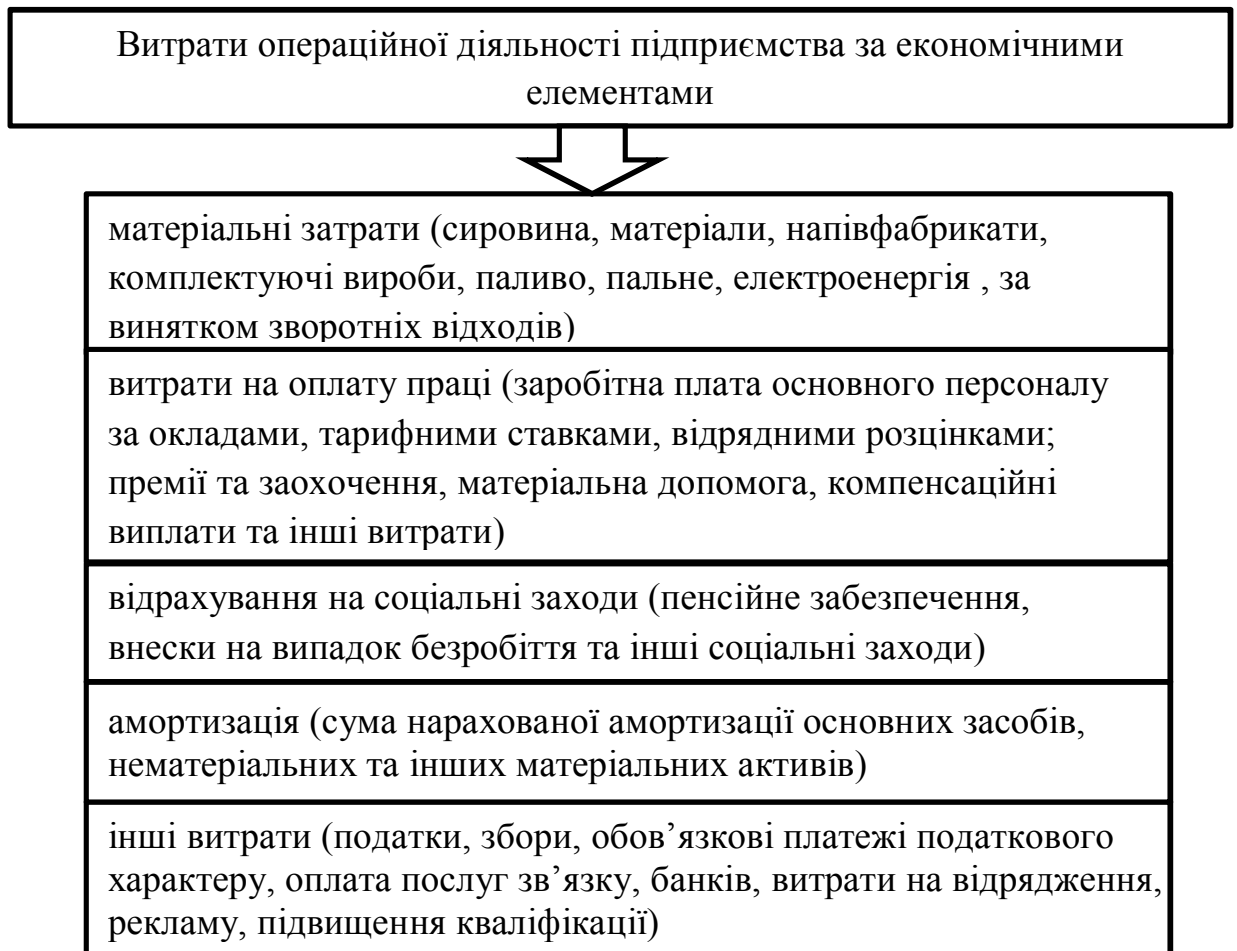


Рис. 2.1. Класифікація витрат операційної діяльності підприємства за економічними елементами

В теорії та практиці управлінського обліку існують різні підходи до класифікації витрат з огляду на мету та напрями використання інформації. Однак, на нашу думку, жодна з них не може розглядатися як еталонна в силу своєї зорієнтованості на задоволення специфічних інформаційних потреб внутрішнього керівництва конкретного підприємства. Узагальнюючи традиції вітчизняної обліково-аналітичної школи та міжнародний досвід групування витрат, пропонуємо для використання удосконалену модель класифікації витрат відповідно до цільової спрямованості інформаційних потоків управлінського обліку, наведену на рис. 2.2. [40].

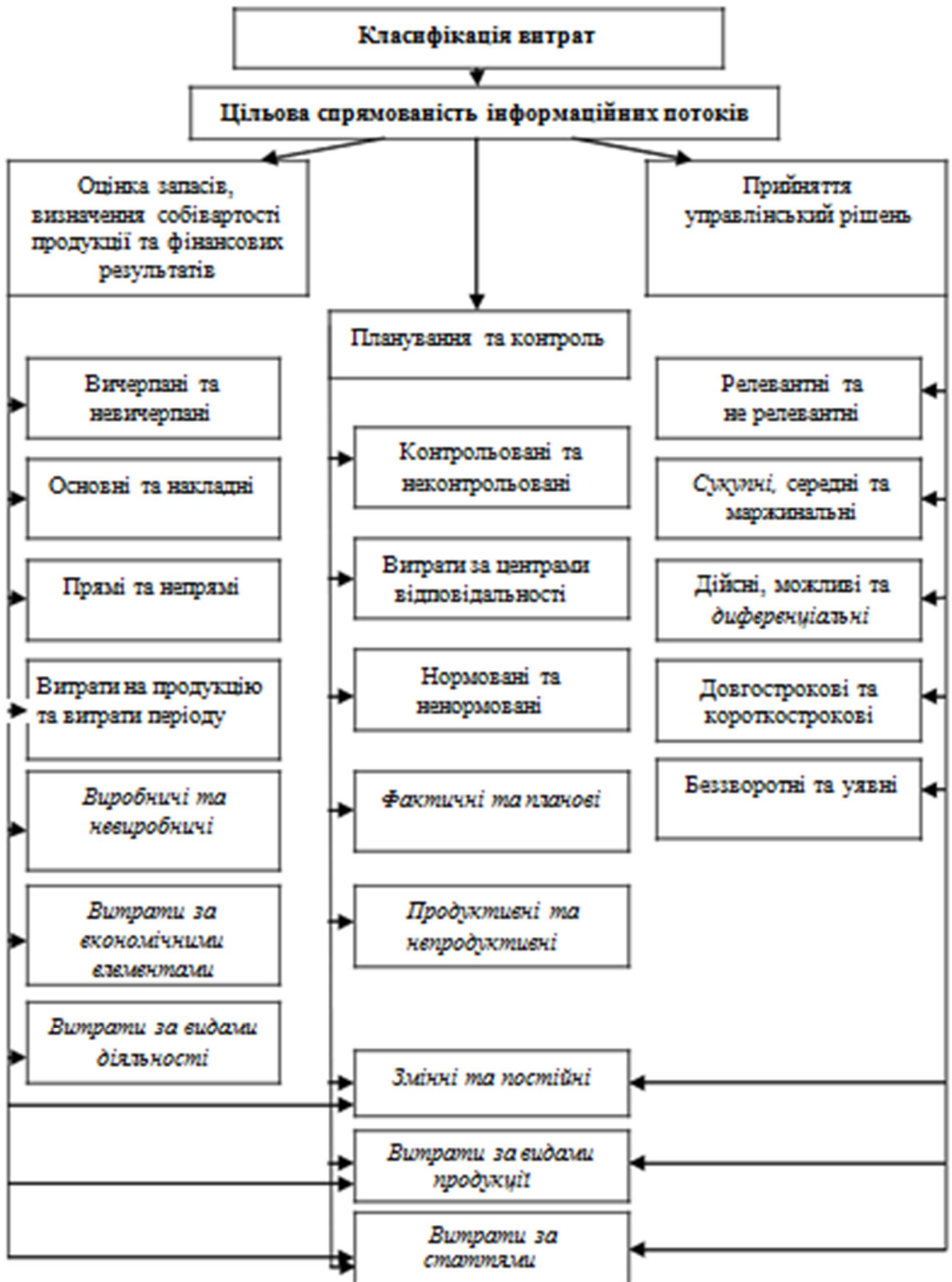


Рис. 2.2. Модель класифікації витрат відповідно до цільової спрямованості інформаційних потоків управлінського обліку (авторська розробка) [40]

Класифікація витрат за економічними елементами, на перший погляд, не має прямого відношення до управлінського обліку, однак, опосередковано вона впливає на його організацію.

Адже ця класифікація може стати методологічним підґрунтям для відокремлення рахунків фінансового і управлінського обліку за умови, що рахунки 8 класу „Витрати за елементами” будуть використовуватися для ведення фінансового обліку витрат, а рахунки 9 класу „Витрати діяльності” – для ведення управлінського обліку витрат. Це забезпечить конфіденційність даних управлінського обліку.

Загалом, класифікація витрат за економічними елементами (під елементом розуміють сукупність економічно однорідних витрат) передбачає укрупнене групування витрат з метою визначення загального розміру використаних на здійснення господарської діяльності підприємства матеріальних, трудових та фінансових ресурсів без урахування місця виникнення та цільової спрямованості витрат. Дана класифікація може широко використовуватися для задоволення інформаційних потреб різних користувачів:

- на мікрорівні – для визначення фінансового результату за методом “витрати-результат” та економічного аналізу складу, структури і динаміки витрат за елементами;
- на макрорівні – для встановлення та дослідження співвідношення витрат уречевленої та живої праці, визначення макроекономічних показників та складання міжгалузевого балансу виробництва і розподілу ресурсів.

Зауважимо, що в міжнародній практиці не існує єдиного підходу до виділення економічних елементів витрат, оскільки їх перелік і склад значною мірою залежать від ступеня державного регулювання бухгалтерського обліку та національних пріоритетів конкретної країни [40].

Так, для країн, які застосовують британо-американську модель бухгалтерського обліку (США, Великобританія, Канада, Австралія та ін.) характерною рисою є відмова від державного регулювання облікових процедур

та орієнтація фінансового обліку на задоволення інформаційних потреб інвесторів і кредиторів. При цьому, корисність інформації з позиції прийняття управлінських рішень визнається найважливішим критерієм оцінки її якості. Як наслідок, наприклад, в США класифікація витрат за економічними елементами немає особливого аналітичного значення і передбачає довільне виділення окремих елементів витрат. При цьому, як правило, елементи витрат за своїм змістом відповідають статтям калькуляції і включають: прямі матеріали, пряму заробітну плату і накладні витрати [51].

В країнах Європейського Союзу, в яких поширена континентальна модель бухгалтерського обліку (Німеччина, Франція, Австрія, Італія, Іспанія тощо), облікові процедури суворо регламентуються нормативними актами на державному рівні, а вимоги до фінансового обліку визначаються виходячи із пріоритету макроекономічних цілей, насамперед, з метою досягнення запланованих темпів розвитку національної економіки. Тому класифікація витрат за економічними елементами в країнах ЄС є досить виваженою і достатньо структурованою відповідно до цільового напрямку використання інформації.

При цьому слід відзначити, що загальною рисою диференціації витрат за даною класифікаційною ознакою в європейській обліковій практиці є групування за економічними елементами всіх витрат підприємства незалежно від того, включаються вони до собівартості готової продукції чи відшкодовуються за рахунок прибутку підприємства, відносяться до операційної, фінансової, інвестиційної чи надзвичайної діяльності. Так, в країнах ЄС найпоширенішими елементами витрат є: придбання, заготівля та використання матеріалів; витрати на оплату праці; сторонні послуги виробничого характеру; витрати на амортизацію; орендна плата; фінансові витрати; податки та обов'язкові платежі; інші витрати [52].

Натомість, у вітчизняній обліковій практиці П(С)БО 16 "Витрати" передбачається розподіл за економічними елементами лише витрат від операційної діяльності підприємства, а саме, транспортно-заготівельних

витрат, витрат на виробництво, адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. При цьому, зазначені витрати групуються за п'ятьма економічними елементами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок), амортизація, інші операційні витрати, а інформація про них орієнтується, передусім, на задоволення потреб державних органів управління і використовується для визначення макроекономічних показників за системою національних рахунків.

На нашу думку, вітчизняна класифікація витрат за економічними елементами не відповідає сучасним вимогам фінансового обліку. Адже в силу обмеженості витрат лише “операційною” їх частиною, вона не дозволяє шляхом зіставлення доходів за видами та витрат за елементами визначити реальний фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період. Тому з метою відокремлення рахунків фінансового та управлінського обліку необхідно переосмислити, насамперед, принципи класифікації витрат за даною ознакою. Уявляється, що перелік економічних елементів витрат слід уточнити з огляду на їх значимість і суттєвість та доповнити витратами від неопераційної діяльності підприємства [40].

Вважаємо, що в П(С)БО 16 і Плані рахунків бухгалтерського обліку доцільно виділити наступні елементи витрат:

- матеріальні витрати (вартість основних та допоміжних сировини і матеріалів, купованих комплектуючих виробів та напівфабрикатів, палива, енергії, будівельних матеріалів, запасних частин тощо);
- витрати на оплату праці (заробітна плата за окладами і тарифами, премії та заохочення, компенсаційні виплати, оплата відпусток і тимчасової непрацездатності працівників, матеріальна допомога);
- відрахування на соціальні заходи (єдиний соціальний внесок) (відрахування на пенсійне страхування, відрахування на соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, відрахування на соціальне страхування на випадок безробіття, відрахування на соціальне страхування від

нешасних випадків на виробництві, відрахування на індивідуальне медичне страхування персоналу та інші соціальні заходи);

- амортизація (амортизаційні відрахування на повне відновлення основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів);

- роботи і послуги сторонніх підприємств та організацій (ремонт та оренда основних засобів, оцінка та страхування майна, охорона, зв'язок, реклама, комунальні послуги, транспортні послуги, конструкторські, аудиторські, консалтингові та юридичні послуги тощо);

- податки, збори та інші обов'язкові платежі (податки, збори та інші обов'язкові платежі, передбачені чинним законодавством);

- фінансові витрати (витрати на сплату відсотків за користування фінансовими, товарними і комерційними кредитами; витрати за фінансовою орендою; витрати за облігаціями тощо);

- втрати від участі у капіталі інших підприємств;

- надзвичайні витрати (витрати, пов'язані з попередженням або ліквідацією надзвичайних подій та невідшкодовані втрати від надзвичайних подій);

- інші витрати (витрати, що не включаються до складу жодного із перерахованих елементів витрат) [40].

Щодо центрів відповідальності, витрати групуються за відповідними кошторисами для кожного рівня управління. У процесі аналізу оцінюють дотримання бюджету витрат та активність керівників кожного рівня щодо їх раціоналізації. Класифікацію витрат у виробничому процесі зображено на рис. 2.3.



Рис. 2. 3. Класифікація витрат у виробничому процесі [48, с. 22]

Управління витратами – це комплекс заходів, що спрямований на формування найбільш необхідних і доцільних з економічної і технічної точок зору витрат, яке забезпечується за допомогою раціонального їх нормування, оптимального планування, обґрунтування бухгалтерського обліку, оперативного економічного аналізу. Визначення сутності та проведення класифікації витрат дає змогу отримувачам необхідну інформацію щодо обліку, планування, аналізу та контролю витрат на конкретному підприємстві.

Оптимізація доходів суб'єкта господарювання спрямована на максимізацію їх розміру, а тому потребує їх системної класифікації.

Класифікація доходів у бухгалтерському обліку визначається НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [8], П(С)БО 15 “Дохід” [32] та Інструкцією про застосування Плану рахунків [30], що узагальнено в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Класифікація доходів у бухгалтерському обліку

НП(С)БО 1 Загальні вимоги до фінансової звітності [8]	П(С)БО 15 “Дохід” [32]	Інструкція №291 [30]
---	------------------------	----------------------

Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Доходи від реалізації
Чистий доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	-	-
Інші операційні доходи	Інші операційні доходи	Інший операційний дохід
Доход від участі в капіталі	Фінансові доходи	Доход від участі в капіталі
Інші фінансові доходи		Інші фінансові доходи
Інші доходи	Інші доходи	Інші доходи

Виходячи з інформації, наведеної в таблиці 2.1, неважко помітити, що класифікація доходів у чинних П(С)БО не співпадає. Це пов'язане, в першу чергу, з направленістю НП(С)БО 1 на складання фінансової звітності, а П(С)БО 15 – на загальні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства. Разом з тим, два нормативних документи мають однакове юридичне значення, а тому не повинні мати суперечностей. Навпаки, вказані П(С)БО необхідно вважати основою для розробки інших нормативних актів, таких як Інструкція до Плану рахунків та відомчі методичні рекомендації, що містять більш деталізовану інформацію [49].

Так, чистий доход (виручка) зустрічається тільки в НП(С)БО 1, де й наводиться методика його розрахунку. Оскільки відповідно до п.6.1 П(С)БО 15 «Дохід» [32] до доходу не включаються сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, до п. 6.2 – сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала, а в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [8] вказані суми вираховуються з доходу (виручки) від реалізації, оскільки попередньо до нього включені, то знову маємо методологічну суперечність двох нормативних документів. Не зрозуміло, чому методика розрахунку результату від основної діяльності так ускладнена, адже доходи від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності наводяться у Звіті про фінансові результати на нетто-основі.

Залежно від виду діяльності, від здійснення якої отримано переважну частину доходів, розрізняють:

1. Доходи від торговельної діяльності (від продажу товарів, операцій із тарою, надання платних додаткових торговельних послуг).

2. Доходи від виробничої діяльності, до складу яких входить:

У виручка від реалізації всіх видів товарної продукції, напівфабрикатів, відходів (за наявності власного виробництва);

У виручка від послуг промислового характеру (ремонтно-будівельних, транспортних та інших робіт).

3. Доходи від посередницької діяльності, які отримані у вигляді:

У суми комісійних винагород (відсотків);

У додаткової виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), якщо підприємство є посередником і бере участь у розрахунках під час виконання домовленості;

У доходів від робіт (послуг), які виконані для інших підприємств, тощо.

4. Доходи від інвестиційно-кредитної діяльності, до складу яких входять:

У доходи, отримані від пайової участі у спільних підприємствах;

У доходи, отримані від надання майна в оренду (лізинг);

У дивіденди (відсотки), отримані за акціями, облігаціями й іншими цінними паперами, що придбані підприємством;

У доходи від депозитних вкладів підприємства та ін.

5. Доходи від продажу майнових та інтелектуальних прав (власності) підприємства, отримані під час реалізації: майна підприємства (включаючи основні фонди), матеріальних обігових активів; нематеріальних активів («ноу-хау», патентів, фірмового знака, торгової марки), програмних продуктів.

6. Інші види доходів (доходи від курсової різниці валютних коштів і цінних паперів, які належать підприємству; суми економічних санкцій та відшкодувань збитків, отриманих підприємством тощо).

Не є доходами підприємства внески, паї, інші цільові фінансові кошти, які надходять за рахунок чистого прибутку юридичних осіб, що об'єднуються з підприємством на договірній основі для фінансування капітальних вкладень, спрямованих на збільшення обсягів виробництва, здійснення спільних програм і завдань.

У бухгалтерському обліку й фінансовій звітності доходи відображаються в момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Це означає, що облік доходів і складання звітності здійснюються на підставі облікового принципу нарахування. У бухгалтерському обліку розрізняють такі види доходів: доходи від операційної діяльності, доходи від звичайної діяльності, доходи від іншої звичайної діяльності, інший операційний дохід, доходи від реалізації, доходи від фінансових операцій.

Чистий дохід підприємства – це різниця між повною собівартістю продукції та реалізаційною ціною. Він є основним джерелом доходів державного бюджету та грошового балансу підприємства. Чистий дохід входить до складу валового доходу організації, що за лишається після виплати заробітної плати. Чистий дохід народного господарства є сукупністю прибутку та податку з обороту, хоча в різних галузях вони представляють різні форми. Перш ніж розрахувати чистий дохід підприємства, необхідно визначити потенційний дохід і точні розрахунки витрат підприємства.

Водночас з огляду на те, що класифікація доходів у бухгалтерському обліку здійснюється за видами діяльності, то необхідність поділу фінансових доходів на доходи від участі в капіталі та інші фінансові доходи є сумнівною, так само як заміна назви “Доходи від інвестиційної діяльності” на “Інші доходи”.

2.2. Витрати та доходи основної діяльності: визнання та оцінка

Останнім часом для українських підприємств усе більшої актуальності набуває трансформація фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних

стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ).

Визнання та оцінка доходу відповідно до стандартів країни є одним із головних питань суб'єктів господарювання, оскільки дохід є складником фінансового результату, який, у свою чергу, визначається прибутком чи збитком, що поповнює бюджет країни.

Одним з основних і найбільш складних елементів організації та розвитку виробничо-господарського механізму будь-яких суб'єктів господарювання є визнання та оцінка доходу від операційної діяльності підприємства. Завдяки отриманому доходу й понесеним витратам формується фінансовий результат підприємства, який, у свою чергу, визначається прибутком або збитком.

Пояснюючи категорію «дохід», економісти та обліковці трактують її як у широкому, так і у вузькому розумінні, причому в першому випадку погляди науковців розділяються під впливом фахового спрямування на два підходи: економічний та бухгалтерський.

Підґрунтям економічного підходу щодо визначення цього поняття є термін «виручка», тобто обсяг продажу виробленої підприємством продукції (робіт, послуг). Прикладом спрощеного підходу є таке визначення цієї категорії: «економічна категорія дохід (виручка) є потоком грошових коштів та інших надходжень за певний період, отриманий від продажу продукції, товарів, робіт, послуг» [55, с. 608]. Порівняння доходу підприємства тільки з виручкою від реалізації продукції практично виключає з нього такі притаманні йому елементи, як отримана орендна плата (у разі наданні основних засобів в оренду), роялті (отримані підприємством платежі за використання його інноваційного або програмного продукту, торгової марки тощо), дивіденди та відсотки за сформований підприємством портфель фінансових інвестицій у цінні папери сторонніх організацій тощо. Очевидно, поняття «дохід підприємства» слід розглядати ширше, ніж «виручка від продажу продукції (робіт, послуг)». Найпоширенішим серед сучасних економістів стало визначення поняття «дохід підприємства» як суми виручки від реалізації продукції і майна, а також від здійснення позареалізаційних операцій [54, с.

243].

Бухгалтерський підхід до пояснення поняття «дохід» переважно базується на терміні «економічна вигода». Визначення сутності доходу в західному обліку трактується із використанням трьох концепцій: концепції продукту, концепції вибуття та концепції приросту [53].

У концепції продукту дохід розглядається як динамічний процес створення підприємством товарів і послуг протягом певного проміжку часу. Визначення доходу в цій концепції не характеризує ні момент визнання доходу, ні його величину, що є, за справедливим твердженням багатьох вітчизняних і зарубіжних вчених, основним недоліком вказаного поняття.

У разі використання концепції вибуття робиться акцент на обставини визнання доходу тільки після передачі покупцям виробленої продукції та послуг. Уразливість такого підходу до визнання сутності доходу полягає в тому, що він не дає змогу обліковувати у складі доходу виручку, нараховану відповідно до умов договору за завершеними етапами виконаних робіт.

У концепції приросту дохід визначають як грошові кошти, одержані на момент продажу товарів і послуг або після нього внаслідок продажу в кредит. При цьому сутність доходу як категорія бухгалтерського обліку полягає в надходженні або прирості активів унаслідок продажу товарів і послуг. Такий підхід до змісту поняття «дохід» є більш домінуючим, на відміну від підходів у концепції продукту та концепції вибуття. Це пов'язано з тим, що вимірювання величини доходу в концепції приросту залежить від грошової оцінки активів та узгоджується з традиційною практикою його зображення в бухгалтерському обліку.

Згідно з цією концепцією, дохід – це надходження активів суб'єкта господарювання або погашення його кредиторської заборгованості (або поєднання того й іншого) унаслідок постачання або виробництва товарів, надання послуг або інших операцій, що становлять його основну діяльність.

Узагальнення обох підходів (економічного та бухгалтерського) дає змогу конкретизувати основні характеристики доходу підприємства у широкому

розумінні:

- дохід підприємства – це один із видів фінансових результатів його господарської діяльності за певний період;
- фінансовий результат господарської діяльності характеризує надходження економічних вигод;
- – основними формами економічної вигоди, що характеризують дохід підприємства, виступають виручка з реалізації іншого майна, а також надходження коштів з позареалізаційних операцій;
- економічні вигоди, що формують дохід підприємства, визначаються їх обсягом у грошовій формі.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи підприємства та її розкриття у фінансовій звітності зазначені у П(С)БО 15 «Дохід» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».

Поняття доходу як такого не розглядається в П(С)БО 15 «Дохід». Визначення категорії «дохід» наведено у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: дохід як збільшення економічної вигоди шляхом надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [8].

У міжнародній практиці доходи діяльності суб'єктів господарювання регулюються нормами М(С)БО 18 «Дохід». Відповідно до цього стандарту дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу [31].

Необхідно зазначити, що основною перевагою визначення категорії «дохід» в національному положенні порівняно з міжнародним стандартом бухгалтерського обліку є зображення доходу як збільшення капіталу підприємства, але відмежування цього поняття від внесків власників майна підприємства.

Таке визначення також впливає на методику зображення в обліку господарських операцій.

Інший підхід до визначення сутності доходу визначає FASB (Рада з розробки стандартів фінансового обліку), яка розглядає дохід як надходження активів суб'єкта, що господарює, або погашення його кредиторської заборгованості (або комбінаціях того чи іншого) в результаті постачання або виробництва товарів, надання послуг чи інших операцій, які є його основною діяльністю [53].

Існують певні критерії визнання доходу.

Визнання доходу в бухгалтерському обліку – це словесний опис та визначення грошової суми, в якій певна стаття зображена у фінансовій звітності. Отже, дохід визнається:

1) під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства);

2) за умови, що оцінка доходу може бути правдиво визначена.

Критерії визнання доходу застосовуються окремо до кожної операції. Проте, для зображення сутності операції за певних умов необхідно застосовувати критерії визнання до окремих елементів однієї операції, які необхідно оцінити. Наприклад, вартість реалізації продукції включає суму за майбутні надані послуги (монтаж), яка підлягає визнанню. Ця сума підлягає відстроченню і визнається доходом у періоді надання такої послуги.

І навпаки, критерії визнання застосовуються до двох і більше операцій одночасно, якщо вони пов'язані таким чином, що сутність господарської операції не можна зрозуміти без розгляду декількох операцій у цілому. Наприклад, підприємство може реалізувати товари й водночас підписати окремий договір на придбання цих товарів пізніше. У цьому випадку обидві операції повинні розглядатися одночасно.

Дохід від основної діяльності є результатом основної, виробничої діяльності для підприємства.

Відповідно МСБО 18 «Дохід» доходи поділяються на два види: дохід від основної діяльності та прибуток від інших операцій. Така класифікація є обмеженою порівняно з класифікацією П(С)БО 15 «Дохід» [32].

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід», для визнання доходу та визначення його суми розрізняють такі види доходів:

- реалізація продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери);
- надання послуг;
- використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті [32].

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається у разі наявності всіх умов, зазначені на рис. 2.4.

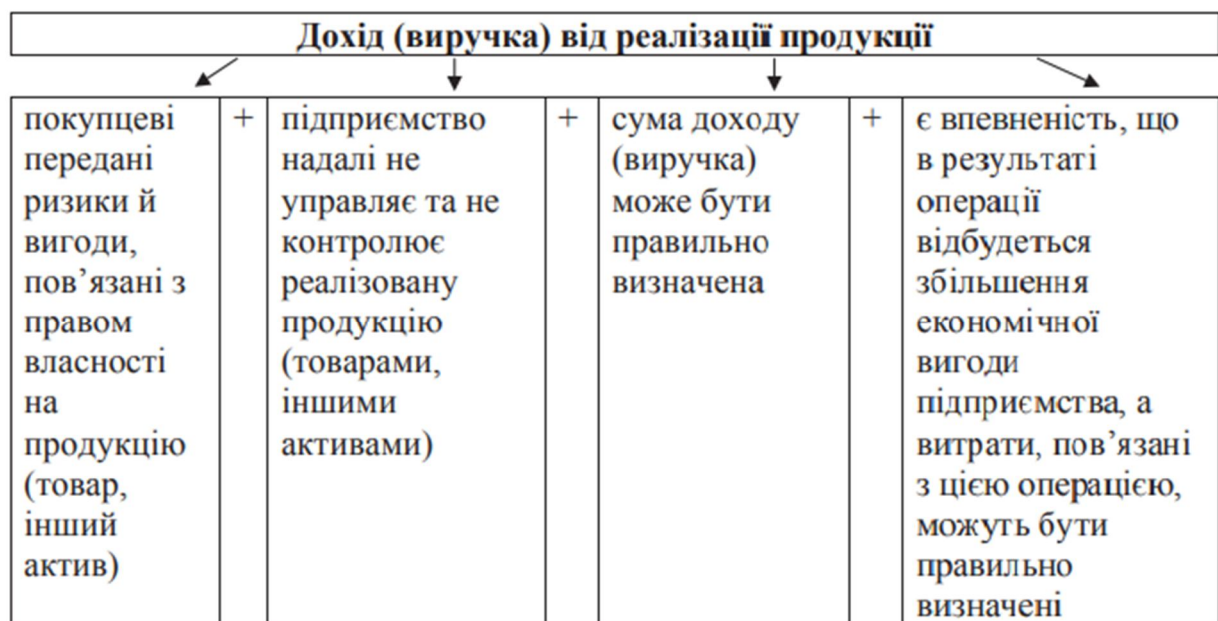


Рис. 2.4. Умови визнання доходу (виручки) від реалізації продукції

Крім того, дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі рівня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо правильно оцінений результат цієї операції.

Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх умов, наведених на рисунку 2.5.

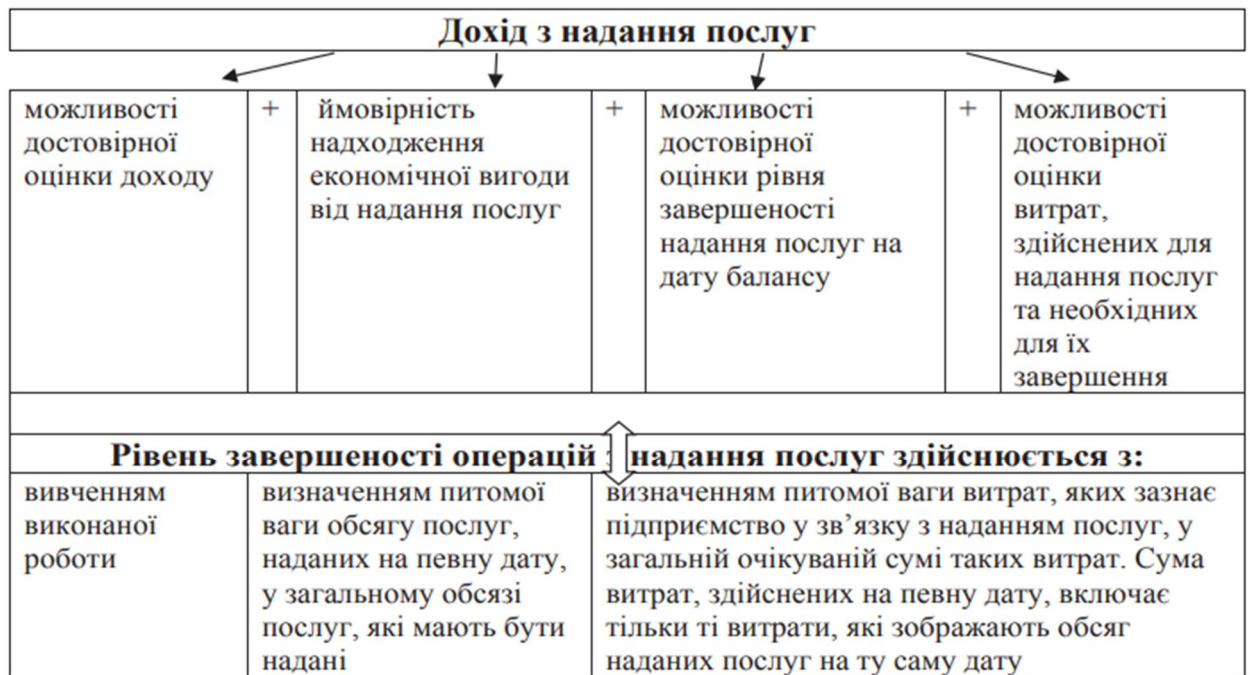


Рис. 2.5. Умови визнання доходу з наданих послуг та оцінка ступеню завершеності робіт

Також для остаточного розуміння визнання доходу необхідно навести умови, відповідно до яких дохід не може бути визнаний (див. рис. 2.6).

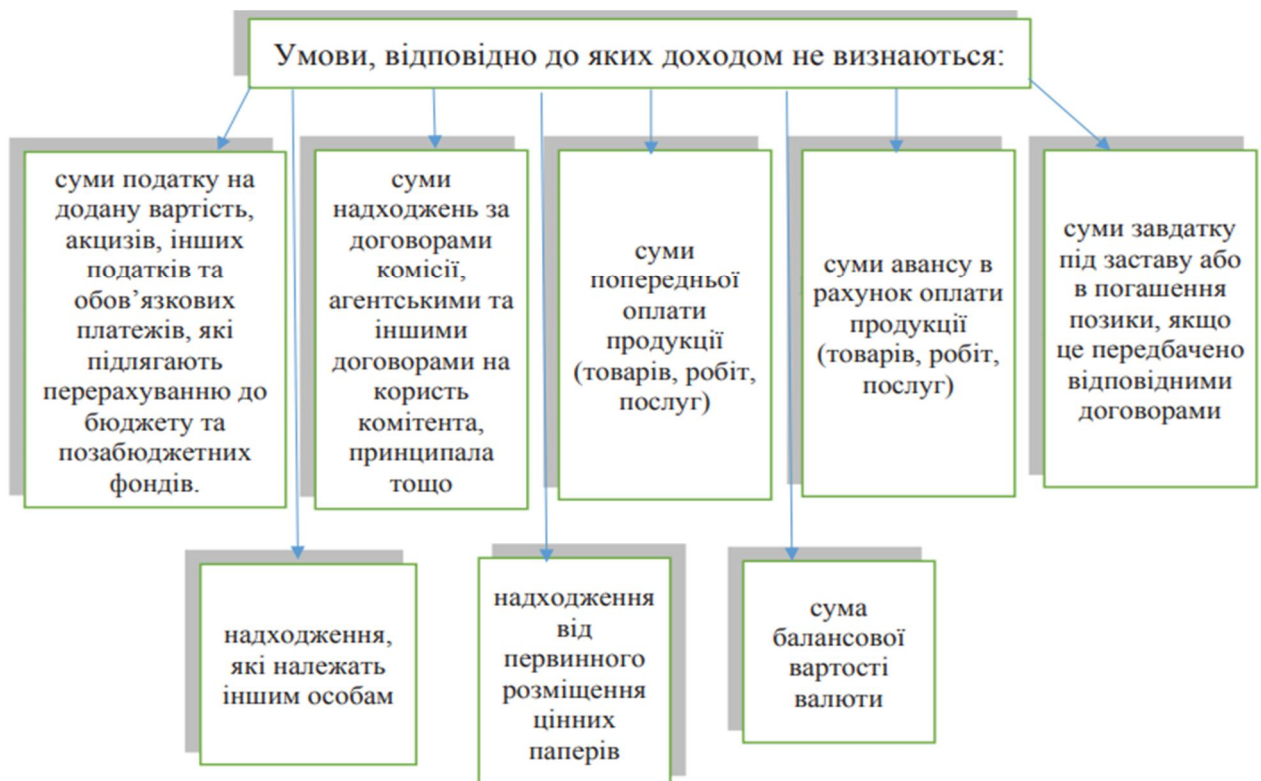


Рис. 2.6. Умови, відповідно до яких дохід не визнається Джерело: побудовано автором на основі [32]

Отже, призначення поняття «дохід» в бухгалтерському обліку полягає у вартісному вимірюванні надходжень матеріальних і фінансових ресурсів на підприємство.

Згідно з п. 21 П(С)БО 15, дохід зображено в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню [32].

Останнім часом для українських підприємств усе більшої актуальності набуває трансформація фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. Крім того, на сьогодні чотири суб'єкти господарювання вже складають фінансову звітність за МСФЗ: ПАТ, банки, страхові компанії та підприємства з господарською діяльністю за її видами перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України.

МСФЗ мають рекомендаційний характер і передбачають існування альтернативних варіантів ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємства. Позитивними сторонами застосування МСФЗ як для суб'єктів господарювання, які складають фінансову звітність, так і для зовнішніх користувачів є:

- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності фінансової звітності з іншими суб'єктами господарювання, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки капіталу;
- престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів;
- значна надійність інформації;
- прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності.

Як видно з наведених переваг, використання МСФЗ розширює

аналітичність, достовірність та зрозумілість інформації, що формується в бухгалтерському обліку та подані у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Дослідження визнання та облікового зображення доходів діяльності підприємства здійснюють в напрямі аналізу основних положень, чинних на державному рівні П(С)БО та рекомендованих для застосування МСФЗ.

В Україні доходи діяльності регулюються нормами П(С)БО 15 «Дохід» та на основі рекомендованого для застосування підприємствами МСБО 18 «Дохід».

При цьому між зазначеними стандартами існують відмінності:

- визначення поняття «дохід» відповідно до МСБО не враховує збільшення активу та зменшення зобов'язань, а лише розглядає зростання власного капіталу. Отже, поняття доходу є ширшим в закордонній практиці, ніж в українській;

- П(С)БО 15 «Дохід», на відміну від МСБО 18 «Дохід», не визнає дохід суми попередньої оплати, авансів у рахунок оплати продукції;

- сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження від первинного розміщення цінних паперів;

- класифікація доходів відповідно до П(С)БО враховує види діяльності, на відміну від доходів за МСБО, які класифікуються залежно від того, що є предметом отримання доходу (товари, послуги). Різні підходи до класифікації зумовлюють розбіжності в складанні Звіту про фінансові результати та зображенні в ньому інформації про доходи, тобто статті цього звіту будуть суттєво відрізнятися і за назвами, і за економічним змістом;

- на відміну від національних положень, у МСБО у визначенні доходу враховується не лише юридична сутність господарських операцій (тобто не тільки перехід права власності), а й економічний зміст (ризик та переваги володіння). Зокрема, якщо підприємство відповідно до МСБО залишає за собою суттєвий ризик володіння, операція не розглядається як реалізація, і

дохід не визнається.

– національні стандарти не регламентують критерії визнання доходу після доставки товарів покупцю. МСБО розглядає ситуації, коли визнання доходу в момент поставки товару необхідно відкласти;

– невідповідність положень П(С)БО до МСБО виникає, коли товари продані з гарантією. Визнання доходу відбувається в день продажу відповідно до П(с)БО, хоча існує ймовірність майбутніх витрат у гарантіях;

– окремі операції відповідно до МСБО розглядаються як фінансування діяльності підприємства, тоді як у П(С)БО це звичайна реалізація, що передбачає отримання доходу.

Подальшого ґрунтовного дослідження з метою удосконалення бухгалтерського обліку та контролю господарських операцій потребують питання визнання та оцінка доходу за окремими операціями, враховуючи їх економічний зміст та дотримання принципів бухгалтерського обліку: періодичності, послідовності, нарахування та відповідності доходів та витрат. Наукові розробки та пропозиції у сфері удосконалення виділених проблемних питань дасть змоги підвищити достовірність та аналітичність даних для прийняття ефективних рішень в управлінні фінансовими результатами підприємства.

Відповідно до п. 16 МСБО 18 «Дохід», якщо у суб'єкта господарювання залишаються суттєві ризики щодо володіння, то операція не розглядається як продаж, і дохід не визнається [31]. Суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєвий ризик щодо володіння по-різному. Наведемо ситуацій, у яких суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєві ризики та винагороди від володіння, наприклад, коли:

1) у суб'єкта господарювання залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями;

2) одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів;

3) відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є важливим складником контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання;

4) покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на продаж, і суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення [31].

Для ґрунтовного дослідження цього питання необхідно визначити відмінності між обліковим відображенням окремих господарських операцій відповідно до П(С)БО та МСБО (див. табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Узагальнення міжнародних і національних стандартів бухгалтерського обліку щодо визначення та визнання доходу

МСБО 18 «Дохід»	П(С)БО 15 «Дохід»	Вплив на бухгалтерський облік не врахованих аспектів МСБО в П(С)БО
Сфера дії стандарту		
Використовується для обліку доходу, який виникає в результаті таких операцій і подій: – продаж товарів; – надання послуг; – використання активів суб'єкта господарювання. Іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди	Застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ)	Перелік операцій, передбачений МСБО, обмежує сферу дії нормативного документу. Це впливає на регулювання облікового зображення господарських операцій підприємства
Визначення поняття «дохід»		
Дохід – це валове надходження економічної вигоди протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу	Визначення поняття «дохід» не наводиться, проте, згідно з П(С)БО 1, доходи – це збільшення економічної вигоди у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за допомогою внесків власників)	Визначення поняття «дохід», згідно з МСБО, не враховує збільшення активу та зменшення зобов'язань, а лише розглядає зростання власного капіталу. Це впливає на методику облікового зображення господарських операцій
Не визнаються доходами:		
– сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків та обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; – сума надходжень за договором комісії,		-

агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо; – надходження, що належать іншим особам		
-	– сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); – сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); – сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; – надходження від первинного розміщення цінних паперів	Суми, що не визнаються доходами, згідно з П(С)БО, зменшують фінансовий результат діяльності суб'єктів господарювання. Відповідно, сума фінансового результату, визначена МСБО, відрізнятиметься від суми, визначеної П(С) БО
Класифікація доходів		
– доходи від продажу товарів; – доходи від надання послуг; – відсотки, роялті та дивіденди	– дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); – інші операційні доходи; – фінансові доходи; – інші доходи;	Відмінності впливають на організацію синтетичного, аналітичного обліку доходів та зумовлюють розбіжності у складанні Звіту про фінансові результати й зображенні інформації про доходи
Дохід не виникає у випадку, якщо:		
– у суб'єкта господарювання залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями; – одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів; – відвантажені товари підлягають подальшому монтажу, і цей монтаж є важливим складником контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання; – покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на продаж, і суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення; – якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути правдиво оцінений і не існує ймовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою; – якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість	-	Передбачені за МСБО випадки, коли не виникає дохід, ураховують не лише перехід права власності, а й суттєві ризики та переваги володіння активом. Тому в окремих ситуаціях фінансовий результат, визначений П(С)БО, буде враховувати ті доходи, які не включають у загальний фінансовий результат за МСБО

Такі порівняння міжнародних і національних положень з обліку доходів та зображення їх у звітності дають змогу зробити висновок, що в МСБО

визначені конкретні положення, але й національний стандарт містить моменти неповної визначеності та розмежованості доходів з наступним формальним перекрученням інформації під час складання фінансової звітності. Така ситуація зумовлена наслідком дії національних особливостей обліку.

Як видно з наведених прикладів в табл. 1, положення МСБО надають перевагу економічного змісту операції, а не її юридичній формі. Відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку в поданих вище прикладах пріоритетом є економічний зміст господарської операції.

У такому випадку спостерігається недотримання принципу бухгалтерського обліку – превалювання сутності над формою.

Дохід, визначений відповідно до вимог МСБО, відрізнятиметься від доходу, визнаного за П(С)БО. Це приводить до, по-перше, неможливості порівняння фінансової звітності, складеної за МСФЗ та П(С)БО, а по-друге, зменшення якості та підвищення складності процесу трансформації звітності.

Наступною категорією, що підлягає визнанню та оцінці є витрати підприємства.

Загально звісний факт, що більша частина економічної інформації про витрати підприємства формується на базі облікових даних, які відображаються у фінансової звітності та з метою аналізу, планування, контролю трансформуються у показники внутрішніх, зовнішніх звітів відповідно до потреб управлінців суб'єкту господарювання та вимог державних органів.

Методика оцінки показників та складання фінансових, податкових, статистичних та інших звітів регулюється нормативними актами Міністерства фінансів України, державної служби статистики України, Правліннями фондів державного соціального страхування, галузевих міністерств, ін. та ґрунтується на даних бухгалтерського обліку.

Система оцінки та обліку витрат є необхідною та важливою частиною функціонування вітчизняних підприємств, а разом з тим, саме від розуміння важливості цього процесу залежить життєдіяльність конкретних суб'єктів господарювання та економічна безпека підприємства.

Витратами звітнього 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. П(С)БО 16 наголошує, що витрати визнаються витратами певного періоду водночас із визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітнього періоду, в якому вони були здійснені. У П(С)БО 16 зазначено: «Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами [40].

У П(С)БО 16 вказано, що не визнаються витратами та не включаються до звіту про фінансові результати:

- платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо;
- попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг;
- погашення отриманих позик;
- інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у пункті 6 цього Положення (стандарту);
- витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу відповідно до положень (стандартів) бухгалтерського обліку [40].

Окремого міжнародного стандарту, який би розкривав методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття її у фінансовій звітності немає. Визнання витрат подається в Концептуальній основі складання і подання фінансових звітів (далі – КОСПФЗ), яка не є міжнародним стандартом бухгалтерського обліку [60].

КОСПФЗ визначає витрати як зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за

винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам. Як бачимо, визнання витрат в П(С)БО цілком відповідає визнанню витрат в КОСПФЗ, лише подається воно в різних редакціях.

Відповідно до КОСПФЗ витрати визнаються та відображаються в обліку, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань, які можна достовірно виміряти. Це фактично означає, що визнання витрат відбувається водночас із визнанням збільшення зобов'язань або зменшення активів. По суті ці вимоги викладені в П(С)БО 16, тільки замість «достовірно виміряти» вживано термін «достовірно оцінені».

У КОСПФЗ зазначено, що витрати визнаються в обліку на підставі безпосереднього зв'язку між витратами та заробленим доходом від конкретних статей. Цей процес, що його, як правило, називають відповідністю витрат доходам, передбачає одночасне або комбіноване визнання доходів та витрат, які виникають безпосередньо та разом у результаті тих самих операцій або інших подій; наприклад, різні компоненти витрат, що становлять собівартість реалізованої продукції, визнаються водночас на момент отримання доходу, що виникає в результаті реалізації продукції [60].

Відповідно до КОСПФЗ, коли очікується виникнення економічних вигід протягом кількох облікових періодів та їхній зв'язок з доходом може бути визначений тільки в широких межах або непрямо, витрати визнаються на основі процедур систематичного і раціонального розподілу. Часто це необхідно при визнанні витрат, пов'язаних із використанням таких активів, як основні засоби, гудвіл, патенти та торговельні знаки; у таких випадках витрати називають амортизацією [8]. Ці процедури розподілу мають на меті визнання витрат у тих облікових періодах, в яких були спожиті або вичерпані економічні вигоди, пов'язані з цими статтями. По суті цю вимогу викладено в П(С)БО 16 [40].

На даний момент Міжнародні стандарти фінансової звітності виступають як ефективний інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації,

яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, надає можливість об'єктивно розкривати фінансові ризики підприємства, а також порівнювати результати діяльності. Крім того, Міжнародні стандарти фінансової звітності якісно впливають на можливості керівництва в області управління підприємством. Міжнародні стандарти обліку і звітності не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку і звітності.

Застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності має ряд переваг, а саме:

- виклик більшої довіри з боку потенційних іноземних інвесторів;
- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності звітності з іншими підприємствами;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, вихід на зарубіжні ринки збуту;
- надійність інформації;
- прозорість інформації, яка забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також наявністю великої кількості пояснено до неї.

При визнанні витрат, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування діє принцип нарахування та відповідності доходів і витрат. Такий підхід до визнання витрат є позитивним моментом на шляху до гармонізації обліку для податкових цілей з теорією бухгалтерського обліку.

При визнанні та оцінці витрат підприємства України використовують Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати». Але, у складі Міжнародних стандартів фінансової звітності відсутній аналогічний стандарт, а це, в свою чергу, ускладнює процес управління витратами.

Важливим в обліку є визнання витрат. За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і

витрат що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій [56].

Основною проблемою при визнанні витрат та їх оцінці є розбіжності, що існують між П(С)БО та МСФЗ в частині відображення витрат.

Порівнюючи оцінку та визнання витрат за Міжнародними стандартами фінансової звітності, Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку можна зробити висновок, що основними ознаками порівняння є: визначення терміну витрат, класифікація та групування витрат, елементи витрат, визнання витрат та оцінка витрат.

Класифікація та групування витрат найбільш детально розглянуті в П(С)БО 16 «Витрати». За названим стандартом витрати класифікуються залежно від виду діяльності, за економічними елементами і статтями витрат. Крім того, виділяють також прямі і непрямі витрати, змінні і постійні, поточні витрати, витрати минулих та майбутніх періодів. Щодо порівняння витрат за елементами, то слід відзначити, що МСФЗ передбачає класифікацію за характером витрат та функцією витрат.

При оцінці витрат слід врахувати, що в МСФЗ та П (С)БО відсутні спеціальні правила оцінки витрат, але така оцінка міститься в окремих стандартах з врахуванням особливостей оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом

Порівнюючи оцінку та відображення в обліку витрат за П(с)БО та МСФЗ можна стверджувати, що відмінності є за такими ознаками:

- регламентуючі стандарти – за цією ознакою необхідно враховувати загальні питання витрат, які розглянуті у МСФЗ 1 «Представлення фінансової звітності»[57], а також стандартів, що регламентують облік окремих об'єктів обліку;

У визначення термінів – в П(с)БО 16 «Витрати» наводиться детальний перелік витрат, які не визнаються витратами та не відображаються у Звіті про фінансові результати, але в МСФЗ такий перелік відсутній.

У класифікація та групування витрат – МСФЗ передбачає

розмежування в звітності статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності та не пов'язані із звичайною діяльністю. П(с)БО 16 «Витрати класифікує витрати за видами діяльності, економічними елементами та статтями витрат;

У визнання витрат – за МСФЗ витрати визнаються на основі зіставлення між сумами понесених витрат і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій. П(с)БО 16 «Витрати» визнає їх в момент вибуття активу або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу. Витрати визнаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони були здійснені.

Оцінка витрат – у МСФЗ не наведено спеціальних правила оцінки витрат в окремому стандарті, але вони існують у відповідних стандартах, що регламентують облік окремих об'єктів. В П(с) БО 16 «Витрати» відсутні правила оцінки витрат, але окремі особливості витрат на запаси викладені в П(с)БО 9 «Запаси» [58].

Існують суттєві розбіжності і при відображенні витрат майбутніх періодів у складі витрат. При складанні звітності за МСФЗ необхідно провести перекваліфікацію таких витрат. З цією метою проводиться аналіз кожної статі та застосовуються критерії визнання, описані в МСФЗ.

При оцінці незавершеного виробництва необхідно врахувати, що це питання не достатньо врегульоване діючими П(с)БО, але МСФЗ 2 «Запаси»[57] визначає методи оцінки запасів, створених на підприємстві, у тому числі незавершеного виробництва. МСФЗ підтримує методи оцінки, які забезпечують ефективне управління витратами в умовах конкурентної ринкової економіки.

Існують розбіжності при відображенні витрат на оплату праці, непрямих виробничих витрат та інших. Згідно із МСФЗ витрати поділяються на основні види, а саме:

У витрати, які виникають у процесі звичайної діяльності;

У збитки нереалізовані, які виникають у результаті підвищення курсу обміну іноземної валюти;

У збитки реалізовані – це втрати, що виникають у результаті стихійного лиха, від реалізації основних засобів тощо.

Слід зазначити, що на у Положенні(стандарті) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» на відміну від міжнародних стандартів не розглядається така категорія як збитки.

Суттєві відмінності існують в обліку собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг. Так, згідно П(С)БО 16 «Витрати» собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), яка буде реалізована протягом звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються : прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати [10].

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, а саме М(С)БО 2 «Запаси», визначають, що собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків, а також витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо, пов'язаних з придбанням будь-яких товарно-матеріальних цінностей. Торгівельні та інші знижки при цьому вираховуються. Витрати на переробку запасів включають всі витрати , які можна віднести до певного об'єкту обліку економічно можливим шляхом, а також постійні та змінні виробничі накладні витрати, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. До постійних виробничих накладних витрат відносяться непрямі витрати на виробництво, які залишаються

незмінними незалежно від обсягів виробництва. Розподіл постійних виробничих накладних витрат та витрат, пов'язаних з переробкою, базується на нормальній потужності виробничого устаткування. Нерозподілені накладні витрати в міжнародній практиці визнаються як витрати того періоду, в якому вони виникла. Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей [56].

В міжнародній практиці балансова вартість реалізованих запасів повинна визнаватися як витрати періоду, в якому визнається відповідний дохід. Сума будь-якого часткового списання запасів до чистої вартості реалізації та всі витрати запасів повинні визнаватися як витрати періоду, в якому відбувається часткове списання чи збиток. Сума будь-якого сторнування, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрата періоду сторнування [56].

Утримання служб та відділів управління підприємством, апарату управління вимагає відповідних витрат. Дані витрати є обов'язковими і на відміну від прямих витрат, які включаються до собівартості продукції, вони відносяться до адміністративних витрат, а останні безпосередньо впливають на фінансові результати, оскільки пов'язані із обслуговуванням та організацією діяльності підприємства в цілому. Структура адміністративних витрат обмежується переліком статей, наведених в П(С)БО 16 «Витрати», що характеризують процес обслуговування та управління підприємством. Однак, наведена номенклатура витрат не є науково обґрунтованою, тому підприємства самостійно повинні розробляти статті адміністративних витрат на основі класифікації, рекомендованої П(С)БО 16 «Витрати».

Невирішеним питанням залишається розподіл адміністративних витрат між об'єктами калькулювання при визначенні повної собівартості в управлінському обліку. До цього часу питання розподілу адміністративних витрат є предметом дискусій. Окремі вчені запропонували розподіляти адміністративні витрати пропорційно до основної заробітної плати виробничих

працівників, інші – пропорційно прямим виробничим витратам, кількості працівників, годинам праці, витрат на оренду, страхування, опалення і освітлення, площі будівель та інше. Але, найбільш зручним і найбільш точним розподілом цих витрат є визначення коефіцієнту розподілу, який визначається як відношення загальної суми адміністративних витрат та загального обсягу виготовленої продукції. Потім кількість виготовленої продукції за кожним об'єктом калькулювання необхідно помножити на коефіцієнт розподілу, щоб визначити, яку суму адміністративних витрат відносити на кожний об'єкт. Розподіл адміністративних витрат за такою методикою забезпечить управлінський персонал інформацією про витрати для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Крім того, основна форма фінансової звітності «Звіт про фінансові результати»[59], в якій підприємства надають інформацію про витрати орієнтована на подання витрат за функціями. Але, для окремих суб'єктів господарювання, до яких можна віднести страхові компанії, підприємства сфери послуг доцільніше було б класифікувати витрати за їх характером. За МСБО 1 не можна окремо подавати надзвичайні витрати, виокремлювати операційний прибуток чи операційний збиток, розрізняти такі статті звіту як «Інші операційні витрати» та «Інші витрати», «Інші операційні доходи» та «Інші доходи». У «Звіті про фінансові результати» відсутні статті, в яких відображаються інші сукупні прибутки».

Таким чином, вимоги до розкриття інформації про витрати підприємств, викладені в П(С)БО 16 «Витрати», загалом відповідають КОСПФЗ й міжнародним стандартам бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

2.3. Облікова політика щодо витрат та доходів основної діяльності підприємства

Регулювання бухгалтерського обліку та проблеми пов'язані з даним процесом завжди перебували в центрі уваги дослідників. У зв'язку з переходом до ринкового регулювання економічних процесів трансформувалося і

нормативне регламентування їх облікового відображення одного боку та змінилися інтереси власників іншого З метою з'ясування впливу власників на адекватність процесу формування та розподілу прибутку слід відмітити необхідність дослідження даного процесу в контексті облікової політики.

Поняття “облікова політика” з'явилося в практиці господарювання із впровадженням МСФЗ 1 “Розкриття облікової політики”, а в Україні внаслідок реформи бухгалтерського обліку, яка усунула чітку регламентацію його ведення.

Слово політика в перекладі з грецької мови означає мистецтво управляти державою. Процес управління фінансово-господарською діяльністю визначаються економічною політикою, що об'єднує маркетингову, фінансову, інвестиційну та цінову політики. Розглянемо особливості облікової політики як складової фінансової, оскільки саме вона спричиняє визначальний вплив на систему бухгалтерського обліку.

Під обліковою політикою відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” розуміють сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення обліку, складання та подання фінансової звітності.

Отже, розбіжності між інтересами інституційних одиниць зумовлюють вплив власника через важелі облікової політики на захист своїх інтересів.

На думку М.С. Пушкара: “Облікова політика спрямовується на забезпечення точності та правдивості показника прибутку, хоча його величина буде залежати від альтернативних оцінок активів і пасивів” [73, с. 137]. Даний підхід є неоднозначним та суперечливим, адже про точність обчислення фінансового результату можна говорити на рівні лише окремого підприємства, а можливість зіставлення даного результату та цілої низки показників, що характеризують рівень результативності (доходності) діяльності практично неможливо. Проте розробка облікової політики забезпечує реалізацію інтересів власників шляхом вибору оптимальних варіантів ведення обліку через відповідне економічне їх обґрунтування, з

одного боку, та надасть можливість представлення облікової інформації у найбільш прийнятній формі для зовнішніх користувачів, з іншого. Проводячи паралель з регулюванням діяльності бюджетних установ через відповідні інструкції, якими держава (власник) визначає методологією бухгалтерського обліку можна стверджувати, що облікова політика для інших суб'єктів господарювання є інструментом закріплення інтересів певної групи економічних агентів, що представлена власниками.

Тому можна зазначити, що перехід від планової економіки до ринкової неминуче пов'язаний з необхідністю прийняття рішень щодо дій держави. Це процес спроб і помилок, в якому уряд і законодавчі органи повинні намагатись стимулювати інтерес тих, хто зайнятий виробництвом і розподілом продукції, для того, щоб забезпечити необхідну соціально-економічну реконструкцію. Роль бухгалтерського обліку як економічного і соціального інституту тісно пов'язана з особливостями державного регулювання в сучасних умовах. Тому необхідно визначити його (регулювання) сутність, функції, які повинна виконувати держава, оскільки це нерозривно пов'язано з історією самого державного регулювання, його особливостями при соціалістичному суспільстві, а також визначити особливості економіки перехідного періоду, що впливають на методу і способи регулювання, які необхідно застосувати [72, с. 144].

Розглянемо нормативне регулювання обліку в частині доходів та фінансових результатів (див. рис. 2.7).

За даними рис. 2.7 видно, що держава регулює лише деякі аспекти облікового формування та розподілу доходів та фінансових результатів, залишаючи при цьому широкий спектр варіативності, що надає можливість власниками обирати оптимальний альтернативний варіант, враховуючи специфіку суб'єкта господарювання, що забезпечить досягнення поставленої ними мети.

Організація бухгалтерського обліку та облікова політика зокрема з мікрорівня виходять як на макро-, так і на мезорівень, що обумовлено

функціонуванням великої кількості транснаціональних компаній, підприємств з іноземними власниками, які організують облік з врахуванням чинників даних рівнів.

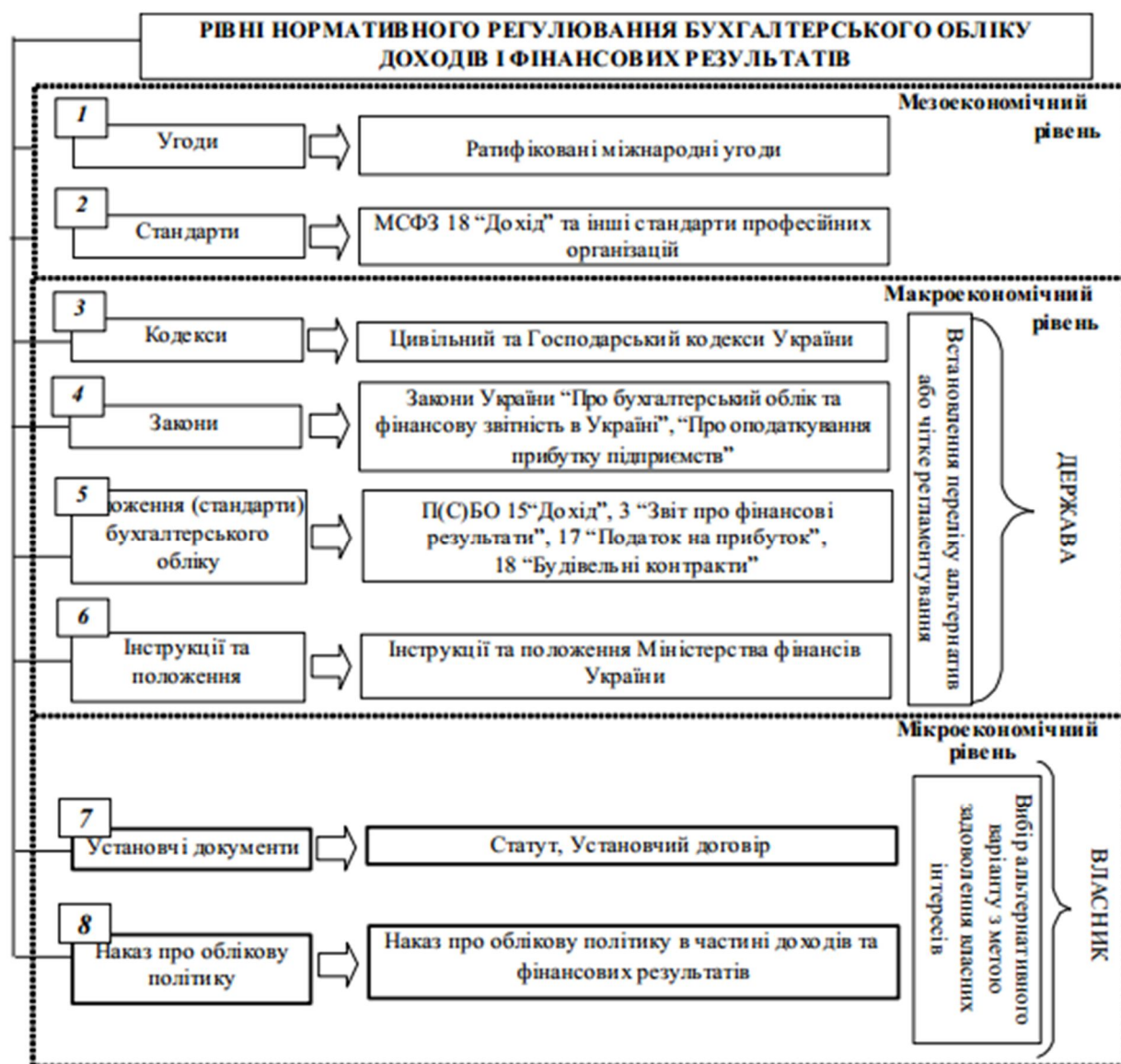


Рис. 2.7 Рівні нормативного регулювання бухгалтерського обліку операцій з доходами та фінансовими результатами

Палій В.Ф. та Я.В. Соколов бухгалтерський облік вбачають як трирівневу систему (див. рис. 2.8).

На нашу думку, слід провести ротацію в рівнях системи бухгалтерського обліку, зокрема 1-й рівень – організаційний, на якому відбувається організація роботи облікової служби, 2-й рівень – методичний (оцінка, методи списання активів, порядок розподілу доходів та витрат тощо), а 3-й рівень – технічний, що залежить насамперед від попередніх двох і

передбачає організацію документообігу, складання робочого плану рахунків, організацію обліку для цілей управління тощо.

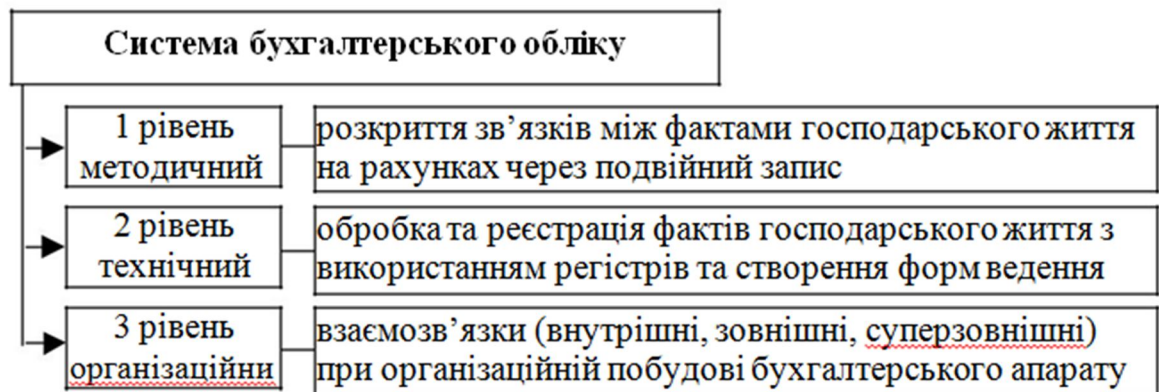


Рис. 2.8. Рівні системи бухгалтерського обліку [71, с. 6].

Відповідно до цього при формуванні облікової політики слід дотримуватися даного підходу шляхом виділення відповідних її складових (організаційної, методичної та технічної).

Як зазначають А.І. Балдінова, Т.Н. Дементій, Є.І. Завідова, в обліковій політиці підприємства відображається порядок ведення обліку з врахуванням таких факторів, як галузь, форма власності, вид діяльності, використання комп'ютерної техніки, програмно-методичне забезпечення, рівень бухгалтерських кадрів тощо [63, с. 26]. До найбільш важливих факторів, що впливають на формування облікової політики, на думку М.В. Кужельного та В.Г. Лінника, належать: форма власності та організаційно-правова структура підприємства; галузеві особливості, які й визначають вид діяльності та зумовлюють технологічно-організаційні умови роботи; обсяг діяльності, кількість працівників, номенклатура продукції та ін.; відносини з податковою системою, наявність пільг та умови їх одержання; матеріальна база та рівень забезпечення кваліфікованими обліковими працівниками; система та умови матеріальної зацікавленості, відповідальності [67]. Дотримуємося підходу І.Н. Восходової та Н.А. Соловйова щодо того, що лише системний аналіз всіх факторів буде сприяти обґрунтованій розробці і оптимізації облікової політики підприємства [64, с. 95-96]. Проте одним із домінуючих факторів розробки облікової політики вважаємо вплив форми власності, адже інтереси власників

1	Порядок відображення виручки від реалізації	+	-	+	+	+	-	4	66,67
2	Порядок визначення фінансового результату	-	-	-	-	+	-	1	16,67
3	Метод визнання доходів	+	+	-	-	-	+	3	50,00
4	Способи розподілу та використання чистого прибутку	-	+	+	-	+	-	3	50,00
5	Критерії визнання виручки від реалізації послуг, робіт довгострокового характеру	-	-	+	-	-	-	1	16,67
6	Порядок відображення в обліку нарахування і виплати дивідендів	-	-	+	-	+	-	2	33,33

Аналіз елементів облікової політики щодо доходів та фінансових результатів як об'єктів бухгалтерського обліку дає можливість констатувати той факт, що облікова політика в розрізі даних об'єктів практично не регламентується. Отже, виникає потреба в комплексних дослідженнях за даним напрямом з метою запобігання викривленню фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання та підвищення можливості ретроспективного та перспективного аналізу діяльності, що забезпечить ефективне функціонування господарської одиниці, і відповідно позначиться на діяльності всього соціуму.

Риндя А. стверджує, що головна мета облікової політики – це складання фінансової звітності, що відповідає встановленим П(С)БО 1 якісним характеристикам [74, с. 24]. З даним твердженням важко погодитись, адже система бухгалтерського обліку, і відповідно її регулювання, повинні забезпечити можливість отримання інформації в необхідних розрізах не лише для складання та подання фінансової звітності, а й для цілей оподаткування зокрема.

Слід звернути увагу на те, що облікова політика має регламентувати дохід та фінансові результати в двох площинах (фінансового обліку та обліку для цілей оподаткування). Відповідно до цього пропонуємо виділяти окремо розділ, щодо визнання доходів з метою визначення бази оподаткування.

Приймаючи до уваги неврегульованість на практиці облікової політики

щодо таких об'єктів, як доходи та фінансові результати діяльності, пропонуємо в Наказі про облікову політику виділити наступні елементи щодо даних об'єктів:

- класифікація доходів підприємства;
- визнання доходів (від реалізації продукції (товарів та інших активів), надання послуг, від використання активів іншими суб'єктами господарювання);
- використання прибутку;
- форми внутрішньої звітності щодо доходів та фінансових результатів

Облікова політика повинна визначати лише ті положення бухгалтерського обліку, які мають альтернативні варіанти, тобто вимагають певного рішення щодо їх вибору. Чітко врегульовані положення нормативними актами, установчими документами не повинні дублюватися в обліковій політиці підприємства, проте окремі положення потребують конкретизації в договірній політиці підприємства, що зумовлене впливом права власності на об'єкт.

Так, врегулювання потребує момент переходу права власності, що є визначальною умовою визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, інших активів) відповідно до п. 8 П(С)БО 15 “Дохід” де дана умова визначена наступним чином: “покупцеві передані ризики й вигоди, пов’язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив)”, без відповідної конкретизації саме моменту переходу права власності [32].

Момент переходу права власності регулюється договором як регулятивним механізмом та результатом договірної політики підприємства, що є складовою фінансової політики підприємства одночасно з податковою та обліковою політиками. Чинним законодавством регулюється лише формування резервного капіталу за рахунок чистого прибутку підприємства, на відміну від практики обліку в інших країнах. Так, в Російській Федерації регламентовано створення й інших фондів за рахунок чистого прибутку, зокрема створюються фонди накопичення, соціальної сфери, споживання, Молдові створюються

фонди виробничого та соціального розвитку підприємства. За часів існування СРСР, де превалювала державна форма власності над колгоспно-кооперативною, тобто держава в ролі власника переслідувала розвиток виробничої діяльності з одночасним формування розгалуженої соціальної інфраструктури. У зв'язку з цим на підприємствах в різні проміжки часи було передбачено створення наступних фондів: фонду покращання побуту працівників, амортизаційного фонду, фонду економічного стимулювання та низки інших заохочувальних фондів, фонду на житлове будівництво та ін. Українська практика господарювання з переходом до ринкової економіки характеризується певною переорієнтацією державної політики, що пояснюється регулюванням створення лише резервного капіталу суб'єктами господарювання недержавної форми власності. Проте на підприємствах власником, яких виступає держава, передбачено розподіл чистого прибутку на розвиток виробництва, до фонду матеріального заохочення, що пояснюється ефективністю управління з боку власника.

Вважаємо даний підхід необґрунтованим з точки зору його однобічності, адже держава та уповноважені нею державні органи мають бути зацікавлені у ефективній діяльності суб'єктів господарювання недержавної форми власності не лише з позиції застосування важелів фіскальної політики, а повинні впливати також на соціальну політику, що ними провадиться, яка в кінцевому рахунку виступатиме елементом державної політики в напрямі забезпечення соціального добробуту населення.

Також слід акцентувати увагу на тому, що на підсумковий показник, що виражає фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання, а отже і її ефективність впливає регламентація і інших об'єктів, зокрема витрат. Адже витрати – ключова категорія, що дозволяє регулювати розмір фінансового результату діяльності, через обрання методу нарахування амортизації на необоротні активи, методів списання запасів, створення резерву сумнівних боргів тощо. Як зазначає М.С. Пушкар, облікова політика спрямовується на забезпечення точності та правдивості показника прибутку, хоча його величина

буде залежати від альтернативних оцінок активів і пасивів [73, с. 137].

Формування облікової політики щодо витрат здійснюється на підставі Податкового кодексу України, Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 16 «Витрати», Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та інших чинних нормативно-правових актів.

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики передбачено такі елементи облікової політики підприємства щодо витрат:

- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку облік транспортно-заготівельних витрат;
- застосування класу 8 та/ або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу.

Перелік елементів облікової політики щодо витрат, що має бути відображеним у розпорядчому документі про облікову політику. Є більш розширеним.

Зокрема важливим елементом облікової політики підприємства є визначення способів обліку транспортно-заготівельних витрат. На підприємстві може використовуватися один із способів, що передбачені чинним законодавством:

- включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів у момент їх оприбуткування;
- облік транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку із їх подальшим розподілом.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для

обліку витрат на підприємстві можуть бути використані такі способи їх обліку:

- із використанням рахунків 9 класу;
- із використанням рахунків 8 класу;
- із використанням рахунків 8 і 9 класів одночасно.

Ведення рахунків класу 9 є обов'язковим для всіх підприємств, крім суб'єктів малого підприємництва, а також організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. Рішення щодо застосування рахунків класу 8 приймається підприємством самостійно та визначається у розпорядчому документі про облікову політику.

Згідно з вимогами п. 16 П(С)БО 16 "Витрати", загальновиробничі витрати поділяються на змінні загальновиробничі витрати та постійні загальновиробничі витрати. Постійні загальновиробничі витрати поділяються на розподілені та нерозподілені.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються між конкретними об'єктами витрат відповідно до зазначеної у розпорядчому документі про облікову політику бази розподілу, виходячи з фактичної потужності підприємства, що мала місце у звітному періоді. Basis розподілу можуть бути встановлені години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, величина прямих витрат.

Постійні розподілені загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат, використовуючи аналогічну базу розподілу, за умови, що підприємство працює при нормальній потужності. Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг у період їх виникнення.

Отже, для розподілу загальновиробничих витрат підприємству в розпорядчому документі про облікову політику доцільно визначити перелік постійних та змінних загальновиробничих витрат, базу розподілу загальновиробничих витрат, величину нормальної потужності підприємства та обґрунтувати її розмір у додатках, а також визначити планову величину змінних та постійних загальновиробничих витрат.

П(С)БО 18 "Будівельні контракти" (п. 14) передбачено, що

загальновиробничими витратами, які можуть бути відображені у розпорядчому документі про облікову політику підприємства, можуть визначатися:

- витрати, пов'язані із здійсненням управління підприємством;
- витрати на організацію та обслуговування будівельного виробництва.

Зазначимо, що загальновиробничі витрати необхідно розподіляти між об'єктами будівництва із використанням бази розподілу.

Крім переліку загальновиробничих витрат, що є обов'язковим елементом облікової політики підприємств, одним із елементів облікової політики є база розподілу загальновиробничих витрат. Базою розподілу загальновиробничих витрат може бути встановлено прямі витрати, розмір доходів, витрати на оплату праці, час, відпрацьований машинами і механізмами та ін.

Згідно з п. 138.8 Податкового кодексу України на підставі даних бухгалтерського обліку необхідно визначати виробничу собівартість підприємства, що є підставою для визначення розміру бази оподаткування. За вимогами податкового законодавства загальновиробничі витрати до виробничої собівартості не належать, їх розподіл не здійснюється. Згідно з пп. 138.10.1 Податкового кодексу України, змінні та постійні загальновиробничі витрати входять до складу інших витрат та відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені, про що свідчать дані первинних документів.

Згідно з вимогами податкового законодавства та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, у розпорядчому документі про облікову політику підприємства визначається перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" передбачено перелік статей, що мають бути включені до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). До виробничої собівартості повинні бути включені прямі витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. У розпорядчому документі про облікову політику кожне підприємство повинно

конкретизувати перелік витрат, що включаються до виробничої собівартості, і додати у додатки до розпорядчого документа про облікову політику.

Відповідно до п. 138.7 Податкового кодексу України, підприємствами самостійно визначається розмір допустимих норм технічно неминучого браку. Обов'язковою умовою є технічне обґрунтування його норм. Такий підхід може бути використаний підприємством до того часу, коли чинним законодавством не будуть визначені такі норми до відповідних об'єктів обліку.

Також у розпорядчому документі про облікову політику варто визначати метод калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Аналіз наукових досліджень із цього напрямку дозволяє стверджувати, що найбільш поширеними методами є такі: позамовний метод, попередільний метод, нормативний метод, фактичний метод, змішаний метод, метод “директ-костинг”, метод “стандарт-костинг”, метод “поглинутих” затрат. Обираючи один із методів, підприємство повинно враховувати галузь діяльності, особливості технологічного процесу, організаційну структуру підприємства, запити управлінців.

Визначення бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу відображається підприємством у розпорядчому документі про облікову політику та застосовується на підставі принципу послідовності. Базою розподілу можуть бути кількість акцій, сума операції тощо. Визначаючи склад витрат на придбання або випуск інструментів власного капіталу, варто пам'ятати, що до них включаються лише витрати на оплату послуг сторонніх організацій з операцій, результатом яких є збільшення або зменшення розміру власного капіталу підприємства. Застосовуючи обрану базу розподілу, підприємство розподіляє витрати, пов'язані з кількома операціями з інструментами власного капіталу.

Іще одним елементом облікової політики щодо витрат, що може бути передбачений у розпорядчому документі про облікову політику, є перелік витрат майбутніх періодів.

Збільшення фінансового результату підприємства може відбуватися за

рахунок зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) об'єктів основних засобів та нематеріальних активів. Елементом облікової політики у цьому випадку є періодичність сум зарахування (щомісяця, щокварталу, раз на рік).

Облік розподілу прибутку (доходу) підприємствами державного, комунального секторів економіки, відповідно до фінансового плану, відображається у порядку, наведеному у розділі IV Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності. При цьому розпорядчим документом підприємства має бути визначено застосування порядку виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (у тому числі визначається їх вичерпний склад). Усі інші виплати працівникам, які не визначені установчими і розпорядчими документами підприємства як такі, що виплачуються за рахунок прибутку, обліковуються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам".

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено можливість самостійного вибору підприємством періодичності визначення фінансового результату:

- щомісячно;
- щоквартально;
- щорічно.

Підприємство самостійно може обрати один із запропонованих варіантів, проте варто відмітити, що перший та другий способи є найбільш доцільними, оскільки складання проміжної звітності є обов'язковим, тому визначення фінансового результату хоча б раз у квартал є необхідним.

Таким чином, перелік елементів облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів, які визначаються Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, є неповним. Зокрема окремими

положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку передбачено необхідність відображення у розпорядчому документі про облікову політику підприємства інших елементів облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів, що не знайшли свого відображення у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства.

Отже, при розробці облікової політики необхідно встановити: чи не суперечать обрані та розроблені елементи облікової політики нормам чинного законодавства; їх відповідність інтересам власника та стратегічним цілям підприємства; адекватність характеру та умовам діяльності підприємства [61, с. 92]. Відповідно, зміст та напрями облікової політики підприємства мають бути такими, щоб можна було отримати оптимальні фінансові результати, підтримувати ліквідність підприємства, внаслідок чого підприємство стане привабливим для інвесторів [69, с. 15].

2.4. Організація обліку витрат та доходів основної діяльності підприємства

Основною проблемою організації обліку доходів і витрат підприємства в Україні, з метою їх ефективного управління, є проблема повноти та своєчасності їх відображення в системі обліку, тобто організація первинного обліку доходів і витрат. У даний час, переважна більшість вітчизняних підприємств відображають доходи і витрати не повністю. Так, рівень не відображення доходів знаходиться в діапазоні: 30-70 %, а витрат – 10-59 %, тобто витрати відображають більш повно, ніж доходи. Це пов'язано з тим, що витрати важче приховувати, їх легше проконтролювати, ніж доходи, а також це дає змогу занижити “реальний” фінансовий результат діяльності підприємства [77].

Первинний облік являє собою повноцінну складову системи бухгалтерського обліку. У теорії бухгалтерського обліку традиційно первинний облік представлений як початкова стадія облікового процесу, яка включає в себе “документування операцій...” (тобто спостереження, вимірювання і запис

операцій у документах), обробка та рух первинних документів до задачі їх в архів” [78, с. 26]. З іншого боку, науковці у сфері бухгалтерського обліку визначають первинний облік як самостійну систему, яка потребує належної організації і має свої закони, особливості та зв’язки – внутрішні і зовнішні. Так, Кир’янова З. В. характеризує первинний облік як єдину, повторювану в часі, організовану систему збору, вимірювання, реєстрації, накопичення інформації, а в умовах автоматизованих систем управління – її передачі та первинної обробки [79, с. 12]. На наш погляд, первинний облік – це складова (початкова стадія) системи бухгалтерського обліку, на якій здійснюється оформлення активів, зобов’язань і господарських операцій бухгалтерськими документами.

Первинний облік доходів і витрат являє собою комплекс інформаційно-логічних операцій з документами, які супроводжують будь-які матеріальні, грошові та фінансові потоки, результатом яких є понесення витрат чи отримання доходів. Такими документами з обліку витрат є: лімітно-забірні картки, акти, накладні, розрахунково-платіжні відомості, відомості нарахування амортизації, калькуляції та ін.; з обліку доходів є: рахунки, акти приймання-передачі виконаних робіт (наданих послуг) та ін.

Правильно складені та оформленні первинні документи дадуть можливість відобразити доходи і витрати ринків у системі податкового обліку, оскільки відповідно до п. 1 ст. 44 Податкового кодексу України 44.1 для цілей оподаткування платники податків зобов’язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов’язаних з визначенням об’єктів оподаткування та/або податкових зобов’язань, на підставі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов’язаних з обчисленням і сплатою податків і зборів, ведення яких передбачено законодавством [9].

Проведені дослідження показали, що організація первинного обліку на сільськогосподарських підприємствах вимагає бажати кращого, оскільки первинні документи, що відображають господарську діяльність аграрних формувань у більшості випадків складаються із значними порушеннями, що

часто призводить до викривлення облікової інформації та втрати її цінності для облікового персоналу суб'єкта господарювання. Таким чином, проблема удосконалення первинного обліку господарської діяльності існує, а це, в свою чергу, негативно відбивається на ефективному веденні всього внутрішньогосподарського обліку.

Будь-яка господарська операція, що не знайшла своє відображення в первинному документі, але фіксується безпосередньо в бухгалтерському обліку є незаконною.

Документація господарських операцій має, насамперед, велике економічне та юридичне значення. Економічне значення полягає в тому, що за допомогою документів ведеться облік, здійснюється контроль за виробничою діяльністю та її аналіз. З юридичної точки зору, первинний документ – це письмове свідчення здійснення операції, підтвердження її законності.

Основною ознакою за якою бухгалтерські первинні документи різняться між собою є їх суть або зміст. Зміст документа визначається фактом господарської операції, яка в ньому фіксується, а зміст господарської операції – це результат цілеспрямованої діяльності особи, яка складає первинний документ. Отже, первинний документ та господарська операція – це нерозривно пов'язані між собою економічні категорії [80].

Комп'ютеризація бухгалтерського обліку в сільському господарстві передбачає ведення електронного первинного документування господарських операцій. Таким чином, використання комп'ютерів вносить значні зміни в організацію первинного обліку, які полягають у наступному: використання електронних носіїв первинної інформації і автоматичне складання первинних документів.

Дослідження організації бухгалтерського обліку виробництва біологічних активів та продукції рослинництва в господарствах Вінницької області показали, що первинний облік у більшості з них ведеться вручну, тобто спостерігається централізація обробки інформації за допомогою ЕОМ в одному місці – бухгалтерії підприємства. Це негативно позначається на якості

інформації та збільшує тривалість її обробки і доведення до стану, необхідного для використання внутрішнього споживача. За таких умов автоматизація первинного обліку стає першочерговим завданням ефективної організації обліково-аналітичної роботи на сільськогосподарських підприємствах.

Основною діяльністю ТОВ «Урожай-С» є виробництво та реалізація продукції рослинництва, тому розглянемо документування доходів від реалізації.

У п. 8 П(С)БО 15 «Дохід» зазначено, що дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в бухгалтерському обліку за наявності таких умов:

- покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товари, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [32].

Розглянемо первинний облік доходу від реалізації сільськогосподарської продукції за напрямками її використання (рис. 2.9).

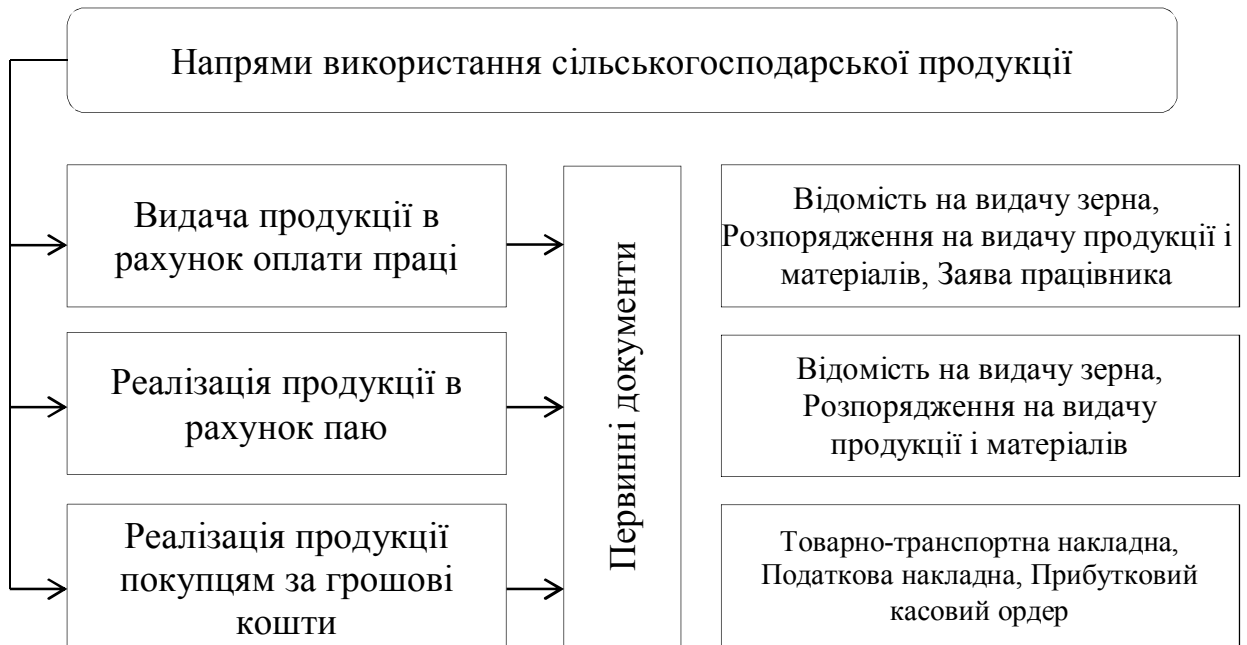


Рис. 2.9. Особливості первинного оформлення доходу від реалізації сільськогосподарської продукції за напрямками її використання

Джерело: авторська розробка

Під час діяльності з виробництва продукції рослинництва органічного походження, виникають господарські операції, що фіксують у первинних документах. Основні первинні документи з обліку витрат та виходу органічної продукції рослинництва можна умовно поділити на 3 групи: документи з обліку витрат праці, документи з обліку виробничих запасів та з оприбуткування готової продукції. Розподіл первинних документів за наведеними групами щодо витрат і виходу продукції рослинництва органічного походження схематично зображено на рисунку 2.10.

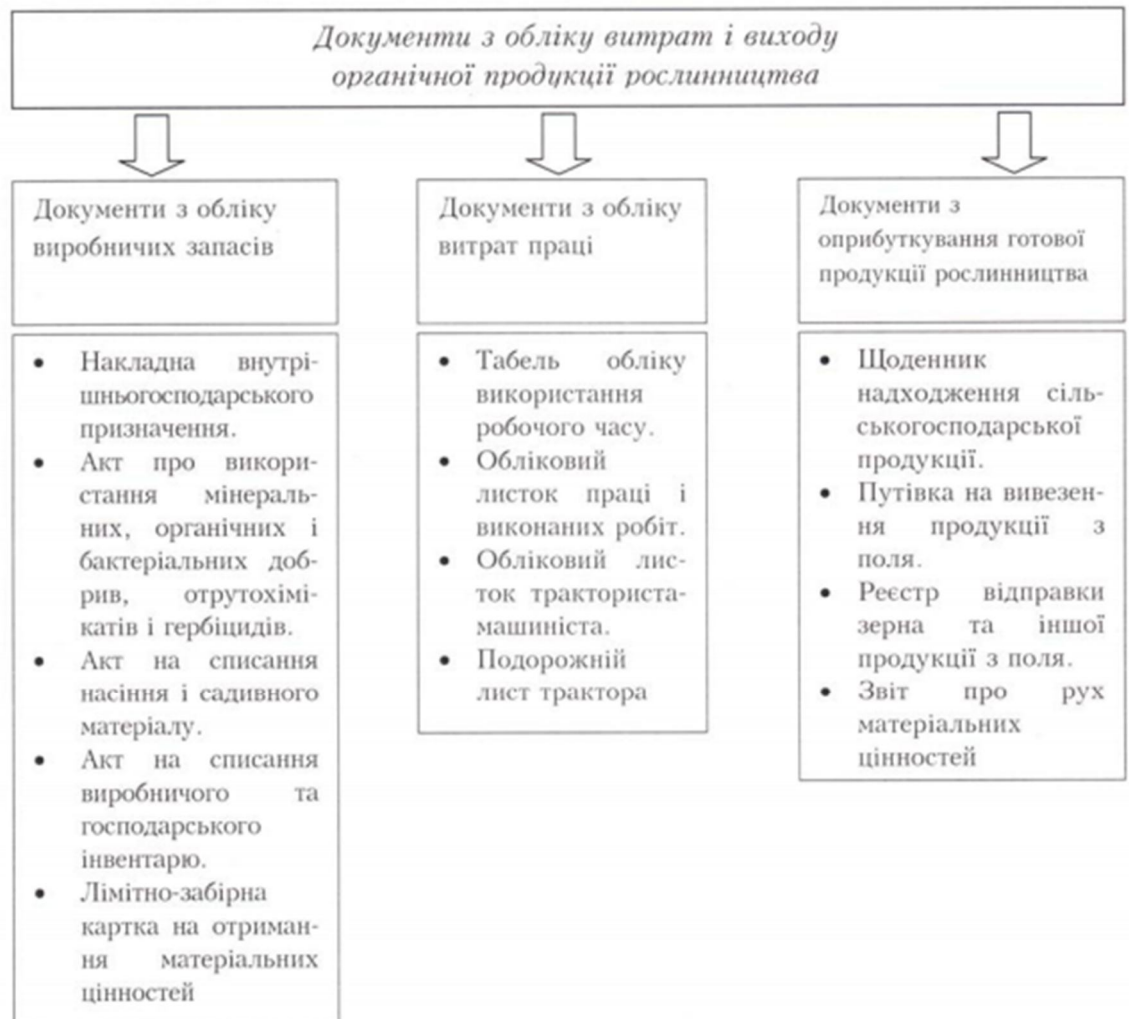


Рис. 2.10. Документальне оформлення витрат і виходу продукції рослинництва

У зарубіжній практиці організації та ведення бухгалтерського обліку поширеною є практика інформаційного аналізу і синтезу документів (Information Analysis and Synthesis Documents), що передбачає сукупність процесів аналізу форми і змісту первинних документів, з метою їх вивчення, виокремлення необхідних даних для цілей управління, а також їх оцінку та узагальнення на рахунках бухгалтерського обліку. У вітчизняних дослідженнях вищенаведена практика охарактеризована як елемент методу бухгалтерського обліку, що передбачає фіксацію інформації у первинних документах та її узагальнення з використанням подвійного запису, тобто відображення відповідних сум на синтетичних та аналітичних рахунках. Від достатньої конкретизації та аналітичності рахунків для обліку доходів і витрат на ринках

залежить правильність та достовірність формування облікової інформації, яка буде корисною для поточного управління та зрозумілою для менеджерів ринків. Використання певних рахунків на підприємствах ринку залежить від багатьох економічних факторів і обраної облікової політики. Кожний рахунок має певні ознаки, а його специфічність характеризується певними особливостями.

Для організації синтетичного обліку витрат та доходів основної діяльності ТОВ «Урожай-С» використовують рахунки 7 та 9 класів.

Для обліку доходів сільськогосподарські підприємства використовують рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності». Обороти по рахунках даного класу призначені для відображення господарських процесів та заповнення показників Звіту про фінансові результати (ф. № 2).

Облік доходів від реалізації ведеться безпосередньо на рахунку 70 «Дохід від реалізації», на якому узагальнюється інформація про доходи від реалізації за всіма напрямками.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — це загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів і непрямих податків і зборів (ПДВ, акцизного податку тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) є тією ж виручкою, але вже очищеною від сум наданих знижок, непрямих податків і зборів, вартості повернених раніше проданих товарів, а також доходів, що належать за договорами комітентам (принципалам тощо).

Обліковують доходи від реалізації продукції, товарів, робіт (послуг) на субрахунках 701, 702 і 703 відповідно. При вирахуванні з них податків і зборів роблять проводку: Дт 701, 702, 703 — Кт 641, 642. Вартість повернених покупцем товарів, суми надходжень за договорами комісії (іншими аналогічними договорами) та інші вирахування з доходу обліковують за дебетом субрахунку 704.

До складу інших операційних доходів потрапляють усі інші доходи

операційної діяльності, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема дохід від:

- первісного визнання і від зміни вартості активів, що обліковуються за справедливою вартістю;
- купівлі-продажу іноземної валюти;
- реалізації оборотних активів (крім готової продукції, товарів і фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, і груп вибуття;
- операційної оренди активів;
- операційних курсових різниць;
- отриманих штрафів, пені, неустойки;
- відшкодування раніше списаних активів;
- списання кредиторської заборгованості;
- безоплатно отриманих оборотних активів (крім фінансових інвестицій);
- цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю;
- роялті, процентів, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках у банках, тощо.

Для організації обліку інших операційних доходів використовують однойменний рахунок 71 «Інший операційний дохід».

У подальшому доходи відображаються в обліку та звітності згідно з принципом нарахування й відповідності доходів та витрат. Суть його полягає у тому, що доходи і витрати відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Таким чином, однією з основних проблем обліку доходів є проблема повноти та своєчасності їх відображення у бухгалтерському обліку. В сучасних економічних умовах вітчизняні підприємства відображають витрати більш повно та об'єктивно, ніж доходи, що пов'язано з особливостями їх контролю. З доходів підприємства можливе заниження суми виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) і, як

результат, зниження бази оподаткування підприємств податком на додану вартість. З метою унеможливлення такої ситуації ряд фахівців пропонують посилити контроль за рухом податків за допомогою ведення обліку ПДВ на окремому синтетичному рахунку (класу 6 плану рахунків "Поточні зобов'язання").

Зазначені рахунки є пасивними, тому збільшення доходу відображається по кредиту рахунків, а зменшення – по дебету.

Для організації синтетичного обліку витрат основної діяльності на підприємстві використовують рахунки 90-94.

Зазначені рахунки є активними, тому збільшення витрат відображається за дебетом рахунків, а списання – за кредитом відповідних рахунків.

Розглянемо склад витрат підприємства детальніше.

Для організації обліку собівартості реалізації використовують рахунок «90» собівартість реалізації.

Відповідно до норм п. 11 П(С)БО 16 передбачено визначення таких видів бухгалтерської собівартості:

1) собівартість реалізованих товарів (обліковують на однойменному субрахунку 902), яку визначають відповідно до П(С)БО 9;

2) собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) (обліковують на субрахунках 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» і 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»), що складається з:

— виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), реалізованої протягом звітного періоду;

— нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;

— наднормативних виробничих витрат;

3) виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) (формують на рахунку 23 «Виробництво»), до якої включаються:

— прямі матеріальні витрати — вартість сировини та основних матеріалів, що становлять основу продукції, що виробляється, купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів,

які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат (прямі матеріальні витрати зменшують на вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва);

— прямі витрати на оплату праці — заробітна плата та інші виплати працівникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

— інші прямі витрати — інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат;

— змінні та постійні розподілені загальновиробничі витрати.

Виробничу собівартість продукції зменшують на справедливую вартість супутньої продукції, що реалізується, і вартість супутньої продукції, що використовується на підприємстві, в оцінці її можливого використання.

Перелік і склад статей калькуляції виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) встановлює підприємство.

За виробничою собівартістю згідно з п. 10 П(С)БО 9 оцінюють готову продукцію і незавершене виробництво, що входять до складу запасів (п. 6 П(С)БО 9).

Декілька слів скажемо про загальновиробничі витрати. Для організації обліку загальновиробничих витрат призначено рахунок 91 «загальновиробничі витрати». Вони є витратами, пов'язаними з виробництвом продукції (робіт, послуг), які не можна безпосередньо віднести до конкретного об'єкта витрат. Це, наприклад, амортизація основних засобів загальновиробничого призначення, оплата праці загальновиробничого персоналу, витрати на охорону праці, витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень тощо.

Як уже зазначалося, загальновиробничі витрати діляться на змінні та постійні.

До змінних відносять витрати на обслуговування та управління виробництвом (цехами, ділянками), які змінюються прямо пропорційно до

зміни обсягу діяльності. Такі витрати включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) у повному обсязі шляхом розподілу на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносять витрати на обслуговування та управління виробництвом, які залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Такі витрати включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) за допомогою розподілу на кожен об'єкт витрат з використанням обраної бази розподілу при нормальній потужності. При цьому під нормальною потужністю розуміють очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва (п. 4 П(С)БО 16).

Таким чином, до собівартості виробництва потрапляє тільки розподілена частина постійних загальновиробничих витрат.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включають до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення.

Склад собівартості готової продукції зображено на рис. 2.11.



Рис. 2.11. Собівартість готової продукції

Витратами періоду є витрати, що не пов'язані безпосередньо з

виготовленням продукції і не включаються до виробничої собівартості. Як ми вже зазначали, одна зі складових таких витрат — постійні нерозподілені загальновиробничі витрати. Крім того, до витрат періоду належать:

- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші витрати операційної діяльності;
- фінансові витрати;
- інші витрати.

Для організації обліку адміністративних витрат призначено рахунок 92 «Адміністративні витрати». Адміністративні витрати є загальногосподарськими витратами, спрямованими на обслуговування та управління підприємством. Склад таких витрат деталізує п. 18 П(С)БО 16. Так, до них відносять:

- загальні корпоративні витрати (організаційні, представницькі, на проведення щорічних зборів тощо);
- витрати на службові відрядження та утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу (заробітна плата, відрахування на соціальні заходи тощо);
- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення (на операційну оренду, страхування майна, амортизацію, ремонт, витрати на опалення, освітлення, водопостачання тощо);
- винагороду за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на оплату послуг зв'язку (поштові, телеграфні, телефонні тощо);
- амортизацію нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- суми податків і зборів, обов'язкових платежів (крім тих, які включають до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг));

- плату за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків;
- інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати на збут — це витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг). Їх розгорнутий перелік містить п. 19 П(С)БО

16. Згідно з цим пунктом до витрат на збут уключаються:

- вартість пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійна винагорода продавцям, торговим агентам і працівникам підрозділів, що забезпечують збут продукції, товарів, робіт, послуг;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалювання, освітлення, водопостачання, охорона тощо);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) згідно з умовами договору (базису) постачання;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства;
- витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Обліковують витрати на збут на однойменному рахунку 93.

До інших операційних витрат відносять витрати операційної діяльності,

які не є адміністративними витратами і витратами на збут і не включаються до собівартості реалізації. Які витрати відображати в їх складі, допоможе визначитися п. 20 П(С)БО 16. Це, зокрема:

- витрати на дослідження та розробки;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, що складається з їх облікової вартості і витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості і відрахувань до резерву сумнівних боргів;
- витрати від операційних курсових різниць;
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі і втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення тощо.

Місце таких витрат в обліку — на відповідних субрахунках рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Узагальнену інформацію щодо організації обліку доходів та витрат основної діяльності підприємства наведено в таблиці 2.6.

Таблиця 2.6

Доходи і витрати підприємства

Діяльність		Господарські операції	Доходи	Витрати (клас 9)
Операційна	Основна	Реалізація:	701	901
		— продукції	702	902
		— товарів	703	903
		— робіт, послуг		
		Здійснення вирахувань з доходу	704	—
	Здійснення загальнопромислових витрат	—	91	
	Здійснення адміністративних витрат	—	92	
	Здійснення витрат на збут	—	93	
Інша операційна	Первісне визнання та зміна вартості активів, що обліковуються за справедливою вартістю	710	940	
	Купівля-продаж іноземної валюти	711	942	

	Реалізація інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів і груп вибуття, утримуваних для продажу	712	943
	Надання активів в операційну оренду	713	949
	Виникнення операційних курсових різниць	714	945
	Нарахування належних отриманню/сплаті штрафів, пені, неустойки	715	948
	Відшкодування/списання оборотних активів	716	947
	Списання кредиторської заборгованості та безнадійної дебіторської заборгованості, формування резерву сумнівних боргів	717	944
	Безоплатне отримання/передача оборотних активів (крім фінансових інвестицій)	718	949
	Здійснення досліджень і розробок	—	941
	Дооцінка запасів і втрати від їх знецінення	719	946
	Інші доходи та витрати операційної діяльності	719	949

У табл. 2.6 на можна побачити класифікацію доходів і витрат залежно від видів діяльності. При цьому витрати операційної діяльності додатково групують за економічними елементами. Нагадаємо: під елементом витрат розуміють сукупність економічно однорідних витрат (п. 4 П(С)БО 16).

Розкривають інформацію про елементи операційних витрат у розділі III Звіту про фінансовий стан (Звіту про сукупний дохід) за формою № 2.

Згідно з п. 21 П(С)БО 16 виділяють такі економічні елементи:

- матеріальні витрати (їх облік ведуть на субрахунках рахунка 80);
- витрати на оплату праці (обліковують на субрахунках рахунка 81);
- відрахування на соціальні заходи (обліковують на субрахунках рахунка 82);
- амортизація (її облік ведуть на субрахунках рахунка 83);
- інші операційні витрати (відображають на рахунку 84).

Розглянемо, що включають до кожного з елементів витрат, у табл. 2.7.

Таблиця 2.7.

Групування витрат за економічними елементами

Назва елементу	Пункт П(С)БО 16	Склад елементів витрат
Матеріальні витрати	П. 22	Вартість витрачених у діяльності підприємства: — сировини й основних матеріалів; — купівельних напівфабрикатів і комплектуючих виробів; — палива й енергії; — будівельних матеріалів; — запасних частин; — тари й тарних матеріалів; — допоміжних та інших матеріалів
Зверніть увагу: вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включають до цього елемента операційних витрат. Крім того, не повинні потрапляти до складу елемента «Матеріальні витрати» продукти власного виробництва (напівфабрикати, готова продукція), що використовуються підприємством для власних потреб, а також собівартість реалізованих товарів і запасів.		
Витрати на оплату праці	П. 23	Цей елемент уключає: — заробітну плату за окладами і тарифами; — премії та заохочення; — компенсаційні виплати; — оплату відпусток; — оплату іншого невідпрацьованого часу; — інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	П. 24	Елемент складається з: — відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; — відрахувань на індивідуальне страхування персоналу підприємства; — відрахувань на інші соціальні заходи
Амортизація	П. 25	Уключає суму нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів
Інші операційні витрати	П. 26	Уключає витрати операційної діяльності, що не увійшли до складу інших елементів (наприклад, витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо)

Слід також розглянути особливості застосування рахунків класів 8 і 9.

Відповідно до Інструкції № 291 витрати підприємства обліковують на рахунках класів 8 «Витрати за елементами» і 9 «Витрати діяльності». Як зрозуміло з їх назв, на рахунках класу 8 витрати згруповано за економічними елементами, а на рахунках класу 9 — за видами діяльності. Зауважимо, що застосовувати класи 8 і 9 одночасно не обов'язково.

Великі та середні суб'єкти господарювання в обов'язковому порядку застосовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності». При цьому вони можуть

обрати, використовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами» чи ні

Свій вибір підприємства фіксують у наказі про облікову політику.

Але пам'ятайте: незалежно від вибору, великі та середні підприємства ніколи не застосовують рахунок 85. Як зазначено в Інструкції № 291, цей рахунок ведуть тільки ті підприємства, які не використовують рахунки класу 9 «Витрати діяльності».

Малі підприємства та організації, які не ведуть комерційної діяльності, згідно з Інструкцією № 291 можуть вести облік витрат з використанням: — одночасно рахунків класів 8 і 9;

— тільки рахунків класу 9;

— тільки рахунків класу 8.

Зауважимо, що останній варіант ведення обліку (тільки з використанням рахунків класу 8) буде не дуже зручним. Адже наразі у Звіті про фінансові результати за формами № 2-м і № 2-мс витрати групують за витратами діяльності, а не за економічними елементами. Тому «малюкам» доцільніше вести облік своїх витрат на рахунках класу 9. Це спростить складання фінансової звітності.

Спрощений план рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджений наказом Мінфіну від 19.04.2001 р. № 186, узагалі не містить рахунків класу 8.

Вибір одного з дозволених Інструкцією № 291 варіантів підприємство закріплює в наказі про облікову політику.

Якщо ви ведете облік із застосуванням рахунків класів 8 і 9, то зібрані за дебетом відповідних субрахунків класу 8 витрати залежно від напрямку використання ресурсів списуйте наприкінці місяця до дебету рахунків 23, 24, 91, 92, 93 або 94.

При цьому зауважте: рахунки класу 8 (крім рахунка 85) застосовують виключно для обліку операційних витрат. Тому в разі здійснення інших видів діяльності (фінансової, інвестиційної) витрати на рахунках цього класу не

групують.

Наприклад, підприємство здійснює будівництво будівлі офісу. Тобто ми маємо справу з інвестиційною діяльністю. З цього випливає, що всі витрати потрібно списувати до дебету субрахунку 151 безпосередньо (без застосування рахунків класу 8). Але це не означає, що здійснені витрати «пройдуть повз» групування за економічними елементами. Якщо надалі будівля використовуватиметься в операційній діяльності, підприємство відобразить нарахування амортизації на відповідному субрахунку рахунка 83.

Підприємство не використовує рахунки класу 8? Тоді витрати безпосередньо списують до дебету рахунків 23, 24, 91, 92, 93, 94. У такій ситуації, безумовно, доведеться додатково попрацювати при складанні розділу III форми № 2.

А якщо мале підприємство або некомерційна організація не застосовує рахунки класу 9? Операційні витрати такі підприємства групують на субрахунках рахунків 80 — 84. Неопераційні витрати (фінансові та інші витрати діяльності) відображають на рахунку 85.

Щомісячно витрати, пов'язані з виробництвом, списують з рахунків класу 8 до дебету рахунка 23. При реалізації готової продукції, робіт і послуг субрахунки 901 і 903 не використовують, а роблять проводку: Дт 79 — Кт 26, 27, 23.

Витрати періоду, зібрані на рахунках класу 8, такі підприємства щомісячно або наприкінці року списують безпосередньо до дебету відповідних субрахунків рахунка 79.

Певні особливості має і відображення витрат від реалізації товарів та інших оборотних активів (крім готової продукції та фінансових інвестицій). Собівартість таких активів підприємства, що не застосовують рахунки класу 9, відображають за дебетом рахунка 84. Надалі щомісячно або раз на рік зазначені витрати списують проводкою: Дт 79 — Кт 84.

Але ще раз підкреслимо: ми не рекомендуємо наразі застосовувати такий варіант обліку, хоча він і дозволений Інструкцією № 291.

Для узагальнення інформації про витрати та доходи підприємства призначено наступні журнали-ордера: Журнал-ордер 5 В с.-г. (по рахунках: 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут»); Журнал-ордер 5 Г с.-г. (по кредиту рахунків: 90 «Собівартість реалізації», 94 «Інші витрати операційної діяльності»); Журнал-ордер 6 с.-г. (по кредиту рахунків: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»).

Що стосується фінансової звітності, то інформація про витрати та доходи основної діяльності відображається у ф.№ 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» та в розділі V «Доходи і витрати» Приміток до річної фінансової звітності.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

3.1. Удосконалення організації обліку витрат основної діяльності

Основною проблемою організації обліку витрат підприємства в Україні є проблема повноти та своєчасності їх відображення. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, способу життя, системи оподаткування й тіньового сегмента української економіки. До загальних проблем організації обліку можна віднести такі: теоретичні, методологічні, технологічні, організаційні, кадрові, фінансові, масштабні, рівневі тощо.

Витрати визнаються з урахуванням принципу відповідності. Вони включаються до Звіту про фінансові результати у періоді, в якому був визнаний дохід і для отримання якого були здійснені ці витрати.

Питання прозорості та доречності економічної інформації про витрати від операційної діяльності підприємств, що формуються у системі бухгалтерського обліку для складання фінансової звітності, не є повністю вирішеними, що негативно впливає на становлення у підприємства статусу надійного та стійкого суб'єкта господарювання.

Реформування та гармонізація вітчизняної системи бухгалтерського обліку в Україні потребують упровадження нових і вдосконалення наявних інструментів для відображення їх в обліку.

Багато вітчизняних учених акцентують увагу на певному спотворенні інформації, що відображається в обліку адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат підприємства.

Така ситуація пояснюється тим, що на деяких підприємствах існують випадки віднесення значної частини адміністративних витрат і деякої частини витрат на збут до складу інших операційних витрат. Доцільність даної операції викликає сумніви [30, с. 41]. Такі обставини сприяють значному

спотворенню інформації про витрати, особливо для зовнішніх користувачів.

Серед недоліків організації обліку невиробничих витрат – відображення в обліку різних за економічною сутністю витрат на рахунках 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності» у розрізі відповідних субрахунків для цілей управлінського обліку, наявність значної кількості субрахунків без подальшого їх аналітичного групування за видами витрат, що ускладнює сприйняття інформації про зазначені витрати під час прийняття управлінських рішень.

Для покращання організації обліку невиробничих операційних витрат підприємства варто в Наказі про облікову політику підприємства виокремити трансакційні витрати як окремий об'єкт обліку. Це дасть змогу упорядкувати інформацію про невиробничі операційні витрати для цілей управління і розробити чи вдосконалити робочий план рахунків підприємства шляхом запровадження чіткої системи групування витрат у розрізі відповідних статей [81, с. 17].

Наявність у складі адміністративних витрат різних за своєю природою й економічною сутністю загальногосподарських витрат, спрямованих на обслуговування та управління підприємством, зумовлює потребу організації відокремленого їх обліку із застосуванням субрахунків у складі рахунку 92 «Адміністративні витрати».

На основі дослідження еволюції концепцій бізнесу, що сформувалися під впливом розвитку ринку, можна зробити висновок, що діяльність підприємства, пов'язана зі збутом, рекламою та маркетингом, має свої функціональні особливості і є незалежною одна від одної, тому більш інформативною є назва синтетичного рахунку 93 «Витрати на збут, рекламу та маркетинг» та виокремленні у його складі субрахунки.

У процесі дослідження було розроблено систему аналітичного складника з обліку адміністративних витрат та витрат на збут, який деталізовано в табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Аналітичний облік адміністративних витрат та витрат на збут

Рекомендовані субрахунки	Призначення субрахунку
92 «Адміністративні витрати»	
92.1. «Витрати на оплату праці апарату управління»	облік відповідно до номенклатури посад, нараховану оплату керівника підприємства, його заступників, головного інженера, працівників економічної і бухгалтерської служб, секретарям
92.2. «Відрахування на соціальні заходи»	облік внесків на соціальні заходи від нарахованої оплати праці працівників апарату управління
92.3. «Відрядження і переміщення»	облік витрат на відрядження працівників апарату управління, суми підйомних у разі переміщення цих працівників і членів їхніх сімей
92.4. «Інші адміністративні витрати»	облік канцелярських, поштових і телеграфних витрат; вартість бланків планової, облікової та звітної документації; витрати на утримання адміністративних споруд (опалення, освітлення, водопостачання, амортизація і ремонт будівель)
93 «Витрати на збут»	
93.1. «Витрати на придбання товарів»	облік сум, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) понад договірну купівельну вартість товарів за вирахуванням непрямих податків, інші витрати на придбання товарів
93.2. «Транспортно-заготівельні витрати»	облік витрат на відрядження для заготівлі товарів, на транспортування товарів до місця їх використання, автомобільні перевезення, на вантажно-розвантажувальні роботи
93.3. «Витрати на доведення товарів до придатного для реалізації стану»	облік витрат на зарплату пакувальників і відрахування на соціальні заходи, на пакувальні матеріали, на підвищення якісно-технічних характеристик товарів, інші прямі витрати на підготовку товарів до реалізації

Такі дані необхідні для аналізу адміністративних витрат та витрат на збут відповідно до складених розрахунків, кошторисів, під час прогнозування та ін.

Раціональна організація аналітичного обліку адміністративних витрат та витрат на збут загалом мають важливе значення для визначення їх рівня, контролю й аналізу, а також об'єктивного відображення фінансових результатів діяльності підприємства.

Щодо рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності», пропонуємо перейменувати субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності» на субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності за її підвидами», оскільки, згідно з чинним законодавством, назва такого рахунку співпадає із назвою субрахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності», що не відповідає основному підходу в обліку до призначення рахунків і субрахунків

як деталізації до них [1].

Отже, для ефективного групування інших витрат операційної діяльності потрібно чітко визначити операції певного виду діяльності у контексті їх облікового відображення та наслідків впливу на фінансові результати підприємства.

3.2. Удосконалення організації обліку доходів основної діяльності

Синтетичний облік доходу від реалізації товарів проводять на відокремленому рахунку 70 «Доходи від реалізації», який призначений для пооб'єктного обліку за окремими групами. Для цього відкривають такі субрахунки:

У 701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

У 704 «Вирахування з доходу».

Проведене дослідження стану обліку процесу продажу на сільськогосподарських підприємствах дало змогу виявити проблеми, які потребують обґрунтованого вирішення. Так, потребує впорядкування бухгалтерський облік операцій щодо продажу готової продукції (продукції сільськогосподарського виробництва) з можливістю аналітичної й синтетичної деталізації для раціональної організації їх контролю та прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Оскільки метою ведення бухгалтерського обліку операцій з продажу продукції є надання користувачам інформації про результати діяльності підприємства для прийняття рішень, деталізацію рахунків варто здійснювати, максимально відображаючи інформаційну систему управління продажами продукції.

Так як підприємство самостійно приймає рішення щодо ведення аналітичного обліку та відкриття рахунків третього і нижчих порядків, автор вважає, що з метою деталізації інформації, доречно ввести до рахунку 701 «Дохід від реалізації готової продукції» та до рахунку 704 «Вирахування з доходу» рахунки третього порядку - субрахунки й аналітичні рахунки

внутрішньогосподарського (управлінського) обліку (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

**Синтетичні рахунки, субрахунки та аналітичні рахунки обліку
доходів від реалізації**

Синтетичні рахунки, субрахунки (рахунки першого, другого порядків)	Аналітичні рахунки (субрахунки третього порядку)
701 «Дохід від реалізації продукції»	7011 «Дохід від реалізації продукції»
	7012 «Дохід від реалізації продукції за дисконтними картками»
	7013 «Дохід від реалізації продукції зі знижками»
	7014 «Дохід від реалізації продукції у період розпродажу»
	7015 «Дохід від реалізації продукції за іншими заходами впливу на обсяги продажу товарів»
704 «Вирахування з доходу»	7041 «Вирахування з доходу за продукцію, повернену покупцями»
	7042 «Сума знижок, наданих покупцям»
	7043 «Інші вирахування з доходу»

За допомогою цих синтетичних рахунків з'являється можливість виділити з усього доходу торговельного підприємства дохід від реалізації товарів за методами активізації продажу товарів, що дозволяє проводити поглиблений аналіз продажів, вирішувати питання доцільності застосування того чи іншого маркетингового інструмента. Це сприятиме прийняттю ефективніших управлінських рішень у процесі формування чистого доходу підприємства.

Особливістю ведення діяльності сільськогосподарських підприємств є те, що дуже часто при виробництві основної продукції дані суб'єкти господарювання одержують і супутню продукцію (другорядну). Якщо частка такої продукції з загальному обсязі виробництва значна — доходи від її реалізації відображаються на основних рахунках обліку доходів від реалізації. Така ситуація є досить правомірною, оскільки дохід за таких умов буде відповідати основним критеріям:

в сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;

в витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно

визначені.

Більш складніша ситуація, коли частка такої продукції є незначною. Стає незрозумілим, як правильно показати на рахунках обліку дохід від реалізації такої продукції

З метою врахування особливостей ведення діяльності сільськогосподарськими підприємствами та удосконалення методики організації обліку доходів їх операційної діяльності вважаємо за доцільне доходи від реалізації супутньої продукції (за умов незначного її обсягу, порівняно з основною продукцією) показувати у складі доходів іншої операційної діяльності. Такий підхід, на наш погляд, забезпечить можливість дотримання принципу суттєвості при веденні обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Варто відзначити, що на сьогодні в Україні існує достатньо значна нормативно-правова база з питань обліку доходів від операційної діяльності. Однак, в той же час, значна кількість нормативних документів дає підприємствам можливість вибору того чи іншого облікового методу, які в кінцевому підсумку, впливатимуть на фінансові результати даного підприємства. Саме тому, облікова політика підприємства на сьогодні виступає фактором управління доходами від операційної діяльності і одним із основних напрямів удосконалення обліку доходів та відображення інформації про них у фінансовій звітності.

Наказ про облікову політику має містити детальні питання процесу ведення обліку доходів і фінансових результатів діяльності окремо щодо і різних видів діяльності підприємства. В наказі в обов'язковому порядку мають бути розкриті питання щодо організації обліку доходів і фінансових результатів діяльності, які відносяться до методології обліку.

Необхідно відмітити, що одними з найсуттєвіших елементів облікової політики підприємства, які впливають на визначення фінансових результатів є моменти визнання доходів і витрат, і, зокрема, доходів від операційної діяльності. Так, доходи підприємства повинні визнаватися лише в тих випадках,

коли на це є обґрунтована впевненість. При цьому в світовій практиці найпоширенішими є два методи визнання доходів: касовий та метод нарахування.

В контексті всього зазначеного видається доцільним вміщувати у Наказі про облікову політику сільськогосподарського підприємства інформацію щодо:

- розмежування доходів за кожною класифікаційною групою: дохід (виручка) від реалізації продукції; інші операційні доходи;
- умов визнання та критеріїв оцінки доходу від надання і виконання робіт та послуг на дату складання балансу: метод оцінки ступеня завершеності операцій; метод рівномірного нарахування;
- переліку та складу інших операційних доходів;
- визначення критеріїв суттєвості відносно облікового відображення сум доходу;
- порядку відображення доходів на рахунках бухгалтерського обліку;
- порядку документального оформлення та відображення сум доходів в реєстрах обліку.

Удосконалена форма наказу про облікову політику в частині доходів операційної діяльності сільськогосподарського підприємства забезпечить достовірність даних обліку та можливість надання об'єктивних висновків при проведенні аналізу діяльності даних суб'єктів господарювання

ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

У результаті дослідження поглядів видатних науковців, необхідно відзначити, що затрати – це натурально-речовий показник, який не впливає на зменшення власного капіталу, а витрати – це вартісний показник, який призводить до зменшення власного капіталу та використовується при обрахунку фінансового результату. З метою уникнення плутанини у термінології доречним є застосування терміну «витрати» у фінансовому, а «затрати» – в управлінському обліку.

Підсумком господарської діяльності підприємства виступає його дохід. Дохід – певна грошова сума, що отримується підприємством в результаті виробництва і реалізації благ або послуг за певний період часу. У категорії доходу відбивається економічна результативність діяльності підприємства, його господарської політики, вибору стратегічних і тактичних рішень.

Нормативне регулювання обліку доходів є п'ятирівневим. Воно регулюється як законами та кодексами, положення яких є обов'язковими до виконання усіма підприємствами України, так і спеціально розробленими на підприємстві положеннями, що враховують специфіку його діяльності. Отже, нормативно-правове забезпечення обліку і контролю – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі (законодавчої, виконавчої та представницької), Міністерства фінансів України, інших міністерств та відомств, і, власне кожного підприємства зокрема, які забезпечують повноцінне функціонування та динамічний розвиток бухгалтерського обліку, фінансової звітності й економічного контролю в нашій державі. Основні зміни в законодавчо-нормативному забезпеченні бухгалтерського обліку доходів відбулися в 2012 році у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України і в 2013 році після прийняття НП(С)БО №1 і зміни типових форм фінансової звітності.

Пропозиції щодо подальшого дослідження питань законодавчо-нормативного забезпечення обліку доходів пов'язані із тим, що в умовах

впровадження та застосування МСФЗ виникає потреба у рішенні цілого комплексу питань методології і організації формування та розкриття обліково-аналітичної інформації у фінансовій звітності, як про це пише Голубнича Г.П.: «...возникает потребность в решении целого комплекса вопросов методологического характера. К ним, в частности, относятся методология и организация формирования и раскрытия учетно-аналитической информации, содержащейся в финансовой отчетности» [9]. Прикладом може слугувати нова категорія «сукупний дохід», дослідження якої вимагає застосування таких МСФЗ, як МСФЗ (IAS) 32 «Фінансові інструменти: подання», МСФЗ (IAS) 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» без МСФЗ (IFRS) 9, МСФЗ (IAS) 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» з МСФЗ (IFRS) 9, МСФЗ (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття» та МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти», в яких застосовуються принципи формування обліково-аналітичної інформації щодо сукупного доходу.

На підставі викладеного вище можна стверджувати, що одним із напрямів державного регулювання є вдосконалення нормативно-правової бази бухгалтерського обліку виробничих витрат, адже значна кількість підприємств користуються застарілими інструктивними матеріалами. Тому нагальним є питання стосовно розробки методичних рекомендацій з питань обліку, контролю витрат та їх калькулювання відповідно до вимог Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України з врахуванням галузевої специфіки формування виробничих витрат і собівартості продукції.

П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід» мають досить значну кількість спільних рис щодо визнання доходів, їх оцінки та зображення у звітності. Однак виявлено й низку суттєвих відмінностей, а саме: класифікація виду діяльності, авансові та відстрочені платежі, юридична сутність та економічний зміст доходу. Визначені спільні та відмінні риси міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку дають змогу зробити висновок про деталізацію певних аспектів щодо визнання та оцінки доходу відповідно до

МСФЗ, а також, що П(С)БО містять певні положення, які враховують національні особливості як обліку, так і економічної ситуації в країні в цілому. Аналіз змісту національних П(С)БО свідчить про необхідність їх постійного розвитку та вдосконалення відповідно до змін, що відбуваються в економіці країни, а міжнародні стандарти не тільки узагальнюють набутий досвід різних країн, а й активно впливають на розвиток національної системи бухгалтерського обліку.

Підсумовуючи вищевикладене можна зробити висновки, що однією із найбільш суттєвих проблем сьогодення є суттєве наближення національних стандартів бухгалтерського обліку до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та МСБО. Доцільним є продовження роботи з дослідження витрат, а саме особливостей їх визнання та оцінки, так як вони є невід'ємною частиною діяльності підприємства. Однак існує маса проблем при поєднанні міжнародних та вітчизняних стандартів з урахуванням важливих факторів, що мають суттєвий вплив на національну економіку.

Одним із домінуючих факторів розробки облікової політики вважаємо вплив форми власності, адже інтереси власників будуть трансформуватися прямо пропорційно до її зміни, а інтереси інших суб'єктів можна вважати умовно-константними.

Облікова політика має бути спрямована на посилення ефективності системи бухгалтерського обліку, яка виступає інформаційною базою для прийняття управлінських рішень, що забезпечить ефективність функціонування системи господарювання, яку можна представити адитивною моделлю економічного та соціального ефектів.

Чітко налагоджена облікова система підприємства є запорукою його успішного становлення на ринку як потенційного ділового партнера. Операційні витрати, як один з основних показників діяльності підприємства характеризують стабільність справ підприємства як ділового партнера. З іншого боку, невідповідність інформації щодо операційних витрат у фінансовій звітності суб'єкта господарювання може негативно вплинути на

репутацію підприємства, адже спотворення інформації стосовно операційних витрат виробничого характеру зустрічається не так часто. Сучасна практика ведення обліку адміністративних витрат на збут та інших операційних витрат недостатньою мірою відповідає потребам управління в умовах розвитку ділового партнерства підприємств, тому пропонуємо виокремити рекомендовані субрахунки з-поміж інших, що сприятиме формуванню нового підходу до організації синтетичного й аналітичного обліку невиробничих операційних витрат і, як наслідок, підвищенню інформативності облікових показників для прийняття ефективних управлінських рішень.

На основі аналізу чинного бухгалтерського законодавства та враховуючи специфіку діяльності сільськогосподарських підприємств можна зробити висновок, що на сьогодні питання обліку доходів суб'єктів даної сфери є мало досліджуваними. Практика ведення обліку доходів операційної діяльності не враховує можливість реалізації супутньої продукції. Тому, нами внесено пропозиції щодо визнання таких доходів у складі доходів іншої операційної діяльності

Важливим інструментом вдосконалення організації обліку доходів від операційної діяльності на сільськогосподарському підприємстві може стати саме облікова політика, оскільки чітко визначені методи і методики, які мають застосовуватися бухгалтерами в процесі їх діяльності, особливо в питаннях визнання та оцінку обсягу доходів від операційної діяльності, дозволять максимально ефективно побудувати обліковий процес на підприємстві та з більшою достовірністю оцінювати фінансові результати його діяльності

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андриющенко Н.С. Суть і значення витрат: історичний аспект / Н.С. Андриющенко // Актуальні проблеми економіки. Науковий економічний журнал. – Київ. – 2007. – № 5 (71). – С.3–7.
2. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : Вид-во "Рута", 2006. – 832 с.
3. Гура Н.О. Облік видів економічної діяльності : [підручник] / Н. О. Гура. – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 392 с.
4. Давидович І.Є. Управління витратами. / І.Є. Давидович. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
5. Дікань Л.В. Мінімізація витрат виробництва в умовах перехідної економіки: Монографія / Л.В. Дікань, О.О. Калініченко. — Харків : Гриф, 2000. — 80 с.
6. Друри К. Введение в производственный и управленческий учет / Колин Друри. Пер. с англ. -М.:Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 560 с.
7. Климко Г.Н. Основи економічної теорії: політекономічний аспект: Підручник / Климко Г.Н., Нестеренко В.П., Каніщенко Л.О. та ін.; За ред. Г.Н. Климка, В.П. Нестеренка. – 2- ге вид., перероб. і допов. – К.: Вища шк. – Знання, 1997. – 743 с.
8. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів від 07 лютого 2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. –Режим доступу: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo.htm>
9. Податковий кодекс України – [Електронний ресурс] : Верховна Рада України. – Режим доступу <http://zakon.rada.gov.ua/>
10. Реслер М.В. Облік витрат та доходів операційної діяльності: [монографія] / Реслер М.В. –Мукачево: Карпатська вежа, 2009. – 208 с.
11. Свірко С.В. Деякі питання сучасної української економічної термінології / С.В. Свірко // Проблеми формування ринкової економіки. – К.:

КНЕУ, 2001. – № 9. – С. 463–473

12. Скрипник М.І. Затрати і витрати: проблема трактування понять / М.І. Скрипник // Міжнар. Зб. наук. пр. «Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу». – 2009. – Вип.1 (13) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1810/1/26.pdf>

13. Теорія бухгалтерського обліку: [Монографія] / Л.В.Нападовська, М.Добія, Ш.Сандер, Р.Матезіч та ін.; за заг. ред. Л.В.Нападовської. – К.: Київ. Нац. торг.- екон. ун – т, 2008. – 735 с.

14. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник. – 3- тє вид. доповнене і перероблене / Надія Марківна Ткаченко. – К.: Алерта, 2008 – 926 с.

15. Управління затратами підприємства: [Монографія] / Г.В. Козаченко, Ю.С. Погорелов, Л.Ю. Хлапьянов, Г.В. Макухін. — К. : Лібра, 2007. — 320 с.

16. Макконелл К. Р. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. – В 2 т.: пер. с англ. 11-го изд. / К. Р. Макконелл, С. Л. Брю. – М.: Республика, 1995. – 220 с.

17. Общая экономическая теория (политэкономия): учебник / под общ. ред. В. И. Ведяпина. – М., 1995.

18. Подъяблонская Л. М. Финансовое состояние предприятия: оценка, пути улучшения / Л. М. Подъяблонская // Экономист. – 2000. – №7.

19. Раицкий К. А. Экономика предприятия: учебник / К. А. Раицкий. – М.: Маркетинг, 1999.

20. Экономика предприятия: учебное пособие / под ред. Е. Л. Кантора. – СПб.: Питер, 2002.

21. Общая экономическая теория (политэкономия): учебник / под общ. ред. В. И. Ведяпина. – М., 1995.

22. Финансовая экономика фирмы: учебное пособие / под общ. ред. С. Д. Ильенковой. – М.: Спутник, 2000.

23. Бухгалтерський фінансовий облік; за ред. Ф. Ф. Бутинця – [7-е вид.]. –

Житомир: Рута, 2006. – 832 с.

24. Грузинов В. П. Экономика предприятия (предпринимательская): учебник / В. П. Грузинов – [2-е изд.]. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002. – 795с.

25. Борисенко Ю. В. Категорія «дохід» в наукових публікаціях: критична оцінка [Електронний ресурс] / Ю. В. Борисенко. – http://www.nbuuv.gov.ua/Portal/soc_gum/ptmbo/2010_1/1.Pdf

26. Шмиголь Н. М. Доходи підприємств: сучасні методи управління / Н. М. Шмиголь // Економіка: проблеми теорії та практики. Вип. 228. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2010.

27. Гоголь Т. А. Облік та аудит доходів підприємств: автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04/ Т. А. Гоголь. – К.: КНЕУ, 2006. – 20 с.

28. Панченкова Ю.В. «Економічна суть доходів основної діяльності промислового підприємства» / Ю.В. Панченкова, О.Г. Зеленська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2011. – вип. 21.10. – С.239–248

29. Продиус Ю. И. Экономика предприятия / Ю. И. Продиус: учебн. пособ. – Харьков: Изд-во «Одиссей», 2004. – 416 с.

30. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України 30.11.99 р. № 292. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21.12.99 р. за №893/4186 (із наступними змінами і доповненнями). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

31. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

32. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Міністерства фінансів України 29.11.99 р. № 290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14.12.99 р. за №860/4153 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

33. Порядок подання фінансової звітності: постанова КМУ від 28.02.2000р. №419 (із наступними змінами і доповненнями) [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua>

34. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 №996–XIV зі змінами та доповненнями. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>

35. Голубничая Г.П. Теоретические аспекты эволюции финансовой отчетности//Научные труды SWorld.-2012.- Т. 25. - №3.-С. 86-91. Електронний ресурс: <http://www.sworld.com.ua/index.php/ru/economy-312/accounting-and-auditing-312/14358-312-818>

36. Голубничая Г.П. Развитие учетно-аналитических информационных систем в условиях финансового кризиса // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Серія: Економіка. - 2011.- № 130. - С. 27-30.

37. Швець В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: Знання, 2008. - 447 с.

38. Секіріна Н.В. Загальні підходи до формування і класифікації нормативного забезпечення обліку і контролю витрат на виробництво готової продукції [Електронний ресурс] / Збірник наукових праць Хмельницького кооперативного торговельно-економічного інституту. – 2014. – № 2. – С. 235-245. – Режим доступу до джерела: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Znphktei/2011_2/statti_2/sekirina/sekirina.htm

39. Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945

40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.10.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.nau.ua

41. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.nau.ua

42. Методичні рекомендації щодо застосування спеціалізованих форм

реєстрів журнально-ордерної форми обліку для сільськогосподарських підприємств від 04.06.2009 р. № 390 [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

43. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності № 433 [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

44. Методичні рекомендації планування, обліку і калькулювання собівартості товарів (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств № 132 [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

45. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій від 21.12.1999 р. № 291 (зі змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

46. Господарський кодекс України [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Верховної Ради України. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

47. Економічна енциклопедія. У трьох томах. – Т. 1 / за ред. С.В. Мочерного та ін. – К.: Вид. центр «Академія», 2002. – 863 с.

48. Лугівська О. П. Управління ресурсами і витратами [Електронний ресурс]: навч. комплекс / О. П. Лугівська. – 2005. – Спосіб доступу: Електрон. чит. зал ПУЕТ.

49. Прохар Н.В. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики: [монографія] / Н.В. Прохар, Ю.О. Ночовна. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2011. – 257 с.

50. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: навчальний посібник / Ф.Ф. Бутинець, Н.М. Малюга. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 512 с

51. Учет затрат на производство: история и перспективы // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – № 2. – С. 12-15.

52. Блейк Дж. Европейский бухгалтерський учет. Справочник / Дж.

Блейк, А. Орион. – М.: Филинь, 1997. – 400 с.

53. Камінська Т. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорія оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т. Каменська [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/portal/2010_154_3.pdf

54. Фінанси, облік і аудит : [зб. наук. праць] / за ред. А. Мороз ; М-во освіти і науки, молоді та спорту України, ДВНЗ

«Київський нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана». – К. : КНЕУ, 2012. – Вип. 20. – 383 с.

55. Фінансовий облік : [навч. посібник] / за ред. В. Орлової, М. Орлів, С. Хоми. – 2-ге вид., доп. і перероб. – К. : Центр навчальної літератури, 2010. – 510 с.

56. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К. : ФПБАУ, 2000. – 1820 с.

57. Голов С.Ф. МСФЗ в Законі / С.Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 9. с.3-9.

58. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами: практичний посібник / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2004. – 880 с

59. Кондрашова Т. Міжнародні та національні стандарти бухгалтерського обліку: порівняльна характеристика / Т.Кондрашова, О.Соболева // Економіка. – К., – 2009. – № 4. – с.16-20.

60. Концептуальна основа складання і подання фінансових звітів / Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) 2004. Ч.1,2 / Пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К : Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2005. – 1232с.

61. Барановська Т.В. Використання облікової політики при здійсненні внутрішнього контролю // Вісник Технологічного університету Поділля. Частина 2, Том 1. Економічні науки. – 2003. – № 5. – С. 92.

62. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика. Автореф. дис... к.е.н. К., 2005. – 24 с.

63. Бухгалтерский учет / А.И. Балдинова, Т.Н. Дементей, Е.И. Завидова и др.; Под общ. ред. И.Е. Тишкова. – 5-е изд., перераб. и доп. – Мн.: Выш.шк., 2001. – 685 с.
64. Восходова И.Н., Соловьева Н.А. Анализ действующих приказов по учетной политике. // Бухгалтерський учет. – 1998. – № 10. – С. 95-96
65. Ивашкевич В.Б., Куликова Л.И. Бухгалтерское дело: учеб. Пособие / В.Б. Ивашкевич, Л.И. Куликова. – М.: Экономистъ, 2005. – 523 с.
66. Красноперова О.А. Ученая политика организаций на 2004 год / О.А. Красноперова. – М.: ЗАО «Издательский Дом «Главбх», 2003. – 240с.
67. Кужельний М.В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку: Підручник. – К.: КНЕУ, 2001. – 334 с., іл.
68. Матвеева В.М., Тимофеева Г.В. Самоучитель по учетной политике организаций и индивидуальных предпринимателей. – М.: Изд-во «Дело и сервис», 2000. – 160 с.
69. Нестерова Е.А., Балакирева Н.М., Гущина И.Э. Учетная политика – 2003: бухгалтерская и налоговая: Организационный, методический и технический аспекты / Под ред. Е.А. Нестеровой. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2003. – 232 ч.
70. Николаева С.А. Учетная политика предприятия. – М.: ИНФРА-М, 1995. – 176 с.
71. Палий В.Ф., Соколов Я.В. АСУ и проблемы теории бухгалтерського учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.
72. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: Монографія . – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
73. Пушкар М.С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико-методологічні аспекти): Монографія. –Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 422 с.
74. Риндя А. Своя політика в обліку // Податки та бухгалтерський облік – 2005 р. – № 100 (867) – С. 23-28.
75. Учетная политика на 2002 год: Бухгалтерский учет. Налоговый учет /

Под ред. и с предисл. И.Д. Юцковской. – 3-е изд., пересмотр. и расшир. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2002. – 248 с.

76. Хабарова Л.П. Учетная политика 1999 г.–М.: ЗАО “Бухгалтерский бюллетень”, 1999. – 240 с.

77. Дерій В. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні / В. Дерій // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 4. – С. 7-11

78. Бабаев Ю. А. Теория бухгалтерского учёта : [учебник] / Ю. А. Бабаев. – [2-е издание]. – М. : Юнити-Дана, 2003. – 304 с.

79. Кирьянова З. В. Методологические и организационные основы первичного учета / З. В. Кирьянова. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 142 с.

80. Кім Г., Сопко В.В., Кім Ю.Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: Навчальний посібник: Вид. 2-ге, перероб. та доп. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 480 с.

81. Струк Н.С. Методичне підґрунтя обліку трансакційних витрат на підприємстві / Н.С. Струк // Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: Проблеми теорії, методології, організації : зб. наук. праць ; Національна академія статистики, обліку та аудиту. – К. : Бізнес Медіа Консалтинг, 2012. – Вип. 1(8). – С. 188–198.