

підприємствах молокопереробної промисловості вимагає постійного контролю та аналізу за використанням різних видів ресурсів. З метою підвищення ефективності діяльності підприємства особливе значення має вибір правильних і обґрунтованих управлінських рішень на основі організації збору, формування та оцінки інформації про витрати. Вирішення цієї проблеми дозволить вийти на більш високий рівень побудови та організації бухгалтерського обліку витрат, підвищить його аналітичність та ефективність в управлінні підприємством.

Аналіз норм Податкового кодексу України та нормативних документів з бухгалтерського обліку свідчить про узгодження визначення поняття "витрати", що є позитивним моментом. Водночас існуючі розбіжності щодо складу витрат які формують собівартість продукції та відмінності щодо переліку статей витрат призводитимуть до виникнення податкових різниць у бухгалтерському обліку молокопереробних підприємств, і в подальшому потребують усунення.

#### Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755–VI.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати" : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.1999 р. № 87.
3. Україна. Закон. Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні : від 16.07.1999 р. № 996- XIV.
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати" : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318.
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246.

Хомин П. Я.,

д.е.н, професор кафедри обліку у бюджетній і соціальній сфері

Рожелюк В. М.,

к.е.н., доцент кафедри обліку у бюджетній і соціальній сфері

Тернопільського національного економічного університету

### УНІФІКАЦІЯ ОБЛІКУ ВИТРАТ І ДОХОДІВ ЯК ТЕНДЕНЦІЯ

Облікове забезпечення відображення витрат і доходів є доволі невизначеними, позаяк в Україні наразі відсутня методологія їхнього формування і бухгалтерський облік далі здійснюється за трафаретом, колись змонтованим за окремими пазлами, які фігурують у її теорії як нібито елементи методу, хоч уведення таких, приміром, як калькуляція, відбулось під тиском, опиратися якому ніхто не наважувався, а стосовно звітності – то це сталось просто із-за невігластва<sup>8</sup>, бо мова-то йшла про балансове

<sup>8</sup> Підкреслимо: відомі вчені П. Німчинов, С. Татур, Т. Мітюшкін не визнавали ні калькуляції, ані звітності елементами методу бухгалтерського обліку.



узагальнення, звісно, у формі балансу. Але й нині маємо в якості елементів методу бухгалтерського обліку сутнісні тавтології "оцінка і калькуляція", "баланс і звітність", хоч принаймні стосовно останньої пари це виглядає явним абсурдом, позаяк при цьому рідко-хто з тих, хто це наводить, має на увазі баланс Головної книги, а не "Баланс" ф. № 1.

Та ці недолатності блякнуть на тлі сутності облікової політики як "сукупність принципів, методів і процедур бухгалтерського обліку", бо власне перші лише з натяжкою можна вважати дотичними до нього, якщо притримуватись їхнього визначення чи то вже за згадуваним Законом, чи за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [2]. Невідомо, з яких причин, але при визначенні принципів було проігноровано надбання світової теорії у викладі учнів знаменитого італійського вченого Ф. Бести (1845-1923), зокрема П. д'Альвізе (1860-1943) та Д. Дзаппи (1879-1960), які сформулювали вчення логісмографії та вісім загальних принципів бухгалтерського обліку.

У той час, як прийняті за вітчизняною нормативно-правовою базою – це скоріше юридично-фінансові обмеження, особливо коли мати на увазі т. зв. принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, тенденції щодо якого, на жаль, доволі невизначені.

Правда, і касовий метод теж не позбавлений недоліків, бо теж приводить до парадоксу, адже "товари продані (послуги надані)", але "оплата не надійшла", отож "у цьому випадку цінності (послуги) до тих пір, поки вони не будуть оплачені, рахуються в активі балансу за собівартістю, і тим самим буде: а) занижена...дебіторська заборгованість; б) зменшена вартість...активів; в) скорочена сума для покриття (забезпечення) кредиторської заборгованості", що теж "викривлює істинний стан фірми (її активів)" [3, 109].

Таким чином доводиться шукати інший шлях вирішення проблеми відповідності доходів і витрат і, зважаючи на майже повсюдне застосування методу нарахування при визначенні доходів від реалізації, відтак фінансових результатів підприємства, хоч він так само піддається обґрунтованій критиці насамперед західних економістів (Л. Бернстайна та ін.) через свою відірваність від реальних грошових потоків, це має відбуватись, на наш погляд, у його межах. Зокрема, можна зважити на думку Я. Соколова: "Уводячи контрактивний рахунок, можна і дебіторську заборгованість показати в повній сумі, і в пасиві відобразити потенційний прибуток" [3, 110].

Водночас варто відійти від догми<sup>9</sup> собівартості, за якою вона у вітчизняній теорії доведена до абсурду, позаяк паралельно обчислюється двічі: один раз – як планова (нормативна), а інший – як фактична, хоч у всьому прогресивно мислячому світі давно перейшли на систему стандарт-костс (чи її різновидності), де такого дублювання немає. Цілковито мав рацію О. Гуляев (1914), коли заявив: "...калькуляція непотрібна в тих випадках, коли прибуток планується зарані за кожним виробом, а асортимент продукції, яка випускається, задається виробничою програмою [3, 186]".

<sup>9</sup> Я. Соколов зазначив: "...Обман калькуляції у кінцевому рахунку переміг. Тут узяла гору школа Кальмеса і це була вже не тенденція, а догма" [3, 186].



Тим більше, що в теорії бухгалтерського обліку вже давно обґрунтовано методику визначення фінансових результатів за узагальненими даними бухгалтерського обліку, а зараз це можна зробити доволі просто завдяки уведенню рахунків восьмого класу "Витрати за елементами", оскільки для цього досить порівняти їхню загальну суму у Головній книзі з отриманими доходами, відображеними на рахунках 71-75 сьомого класу "Доходи і результати діяльності" у ній же.

Звісно, при цьому треба перейти від існуючої парадигми визначення прибутку в дусі Е.-П. Леоте та А. Гільбо – тобто з урахуванням тільки реалізованих цінностей, – до обчислення фінансових результатів за всією виробленою продукцією, що обґрунтував видатний український вчений М. Туган-Барановський [3, 269].

Причому це заодно дасть можливість не тільки спростити повторні марудні рутинні розрахунки, пов'язані з калькуляцією собівартості, тим більше, що при значній номенклатурі виробів завжди виникають відхилення розподілених за об'єктами витрат від їхньої загальної суми принаймні внаслідок заокруглень. В результаті й сума прибутку виходить неточною (здебільшого завищеною), отож пасив балансу стає автоматично більшим від активу і "вирівнюється" ця нерівність зазвичай незавершеним виробництвом чи готовою продукцією, що – теж автоматично – призводить до викривлення фінансових результатів у наступному році.

В контексті окресленої проблеми заодно варто звернути увагу, що за П(С)БО 15 "Дохід" ним визнається збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Не визнаються доходами: сума податку на додану вартість, акцизів (підкр. – Авт.), інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету...; сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг) (підкр. – Авт.); сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг) (підкр. – Авт.).

Проте в податковому обліку, хоч згаданий стандарт нібито його не стосується, якраз і передбачено виключення суми податку на додану вартість акцизів, інших податків і обов'язкових платежів із валових доходів саме в дусі П(С)БО 15 "Дохід", особливо тоді, коли на підприємстві не застосовують спеціальних рахунків (за старим Планом рахунків був передбачений рахунок 48 "Валові доходи", де записи суммарно дорівнювали кредитовому обороту у фінансовому обліку за тодішнім рахунком з обліку виручки (доходу) 46 "Реалізація"). Так-от, упродовж 1997-2010 років та першого кварталу 2011 року на підприємствах згадані податки просто-напросто виключали із суми валових доходів і в "Декларації про прибуток підприємства" вони вказувались механічно зменшеними на одну шосту стосовно "Звіту про фінансові результати" ф. № 2.

При цьому нагадаємо, що так було не завжди, бо початково в "Декларації з податку на додану вартість" сума обсягу продажу вказувалась ідентично, як і за "Звітом про фінансові результати" ф. № 2, і тільки внесеними змінами у форму першої ці невідповідності у податковій звітності ліквідовані: сума продажу продукції



(товарів, робіт, послуг) вказувалась в обох деклараціях однаковою – без податку на додану вартість.

Проте зараз, у зв'язку з тим, що за Податковим кодексом податок на прибуток, як виглядає, треба обчислювати за даними "Звіту про фінансові результати" ф. №2, ці розбіжності щодо суми доходів будуть реанімовані. Отож і процедури за обліковою політикою підприємств теж доведеться визначати окремо: одні – для складання фінансової звітності, інші – для податкової. Тим більше, що на цьому розбіжності не закінчуються, бо вони можливі навіть там, де їх і не повинно би бути, приміром, при визначенні амортизації, щодо якої далі припускаються розходження (т. зв. "податкова різниця", коли загальна вартість усіх груп основних засобів "за даними бухгалтерського обліку менша, ніж загальна вартість усіх груп основних засобів за даними податкового обліку" [1, п. 6].

Узгодити податковий і фінансовий облік витрат і доходів цілком можливо, але за умови зміни парадигми обчислення фінансових результатів. Зокрема, їх треба визначати за підходом видатного українського вченого М. Туган-Барановського, тобто власне, як різницю між усіма доходами і витратами на виробництво, а не тільки за реалізованою продукцією.

Таким чином, вдасться перейти до обчислення прибутку (або збитку) за даними синтетичних рахунків у дусі ідеї Л. Гомберга, висловленої більш ніж століття раніше, позбувшись марудних калькуляційних розрахунків за кожним найменуванням продукції (робіт, послуг), що традиційно здійснюється в Україні, хоч необхідності в цьому немає, зважаючи на можливість використання апробованих світовою практикою прогресивних технологій обліку витрат, як-от, стандарт-костс. Адже ні у фінансовій, ані тим більше податковій звітності не відображається собівартість окремих видів продукції (робіт, послуг) чи отриманий від них прибуток або збиток, оскільки тут достатньо загальної суми фінансових результатів, визначеної за даними синтетичних рахунків сьомого й восьмого класів.

Водночас, аби можна було забезпечити уніфіковану методику відображення витрат і доходів як основи складання фінансової та податкової звітності, треба усунути будь-яку можливість виникнення розбіжностей чи то перших, чи других. З огляду на це видається, що т. зв. "податкові різниці", приміром за амортизацією, із-за розходжень оцінок необоротних активів, коли вони в минулому у фінансовому обліку цілком вірно вважались основними засобами, а в податковому чогось основними фондами, мають бути усунуті ще до введення в дію Податкового кодексу. Інакше очікування позитиву від нього може бути зведене нанівець подальшими надуманими ускладненнями та ілюзорністю уніфікації податкового і фінансового обліку витрат і доходів, відтак визначення прибутку (збитку) за обліковою політикою підприємств.

#### Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87.



3. Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М. : Аудит-ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

**Циган Р. М.,**

старший викладач кафедри обліку, аналізу і аудиту  
Кременчуцький національний університет  
ім. Михайла Остроградського

## **ПРОБЛЕМИ АНАЛІЗУ КОНСОЛІДОВАНОЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Під впливом змін, що відбулись у світовій та вітчизняній економіці, в Україні з'явилися нові форми інтеграції підприємств, які складають консолідовану фінансову звітність. Це новий вид бухгалтерської звітності для вітчизняних великих компаній, що відображає майновий стан і результати фінансово-економічної діяльності групи взаємопов'язаних компаній як єдиного економічного механізму.

Проблеми глобалізації не обійшли вітчизняні підприємства, які розуміють необхідність об'єднання капіталів для посилення позицій на ринку, підвищення ефективності діяльності та ліквідація конкурентів. Тому, виникає потреба в аналізі консолідованої фінансової звітності, але в Україні не достатньо розроблено методологія його здійснення. Питанням аналізу фінансової звітності присвячені праці таких вчених як В.В. Ковальов [2], Г.В. Савицька [5], Ю.С. Цал-Цалко [6], С.Ф. Голов [1], В.М. Костюченко [3] та багато інших. Але, багато проблем пов'язаних з аналізом консолідованої звітності групи компаній залишаються, як показує міжнародна практика, консолідований звіт може бути інструментом для подання неякісної інформації користувачам та дає можливість для ухилення від сплати податків.

Дослідити проблеми аналізу консолідованої фінансової звітності компанії та знайти шляхи їх вирішення.

Одним із перспективних напрямів розвитку бізнесу в теперішній час є створення груп підприємств, пов'язаних між собою економічно, але одночасно, що залишаються самостійними юридичними особами, - концернів чи холдингових фірм, в яких одна компанія, називається головною чи материнською, контролює одну або декілька інших. Завдяки створенню концернів і холдингів підприємства, що входять в них, отримують можливість доступу к новим технологіям, розширення сфери своєї діяльності, розвитку ділових зв'язків, залучення нових кваліфікованих робітників, придбання кредитів. Позитивний момент полягає також в тому, що створення груп підприємств дозволяє суттєво укріпити інвестиційний потенціал такого господарського об'єднання, збільшити рентабельність й технологічний рівень виробництва. Створення груп підприємств відкриває ширші можливості для проведення ряду групових операцій з економії фінансових ресурсів, зменшенню податкових втрат, координації фінансових і матеріальних потоків всередині групи.

Баланси окремих підприємств не можуть дати адекватної інформації для аналізу функціонування групи підприємств - вони можуть бути використані лише при аналізі окремо взятого підприємства. Для виявлення результатів аналізу стану діяльності