

**Міністерство освіти і науки України  
Тернопільський національний економічний університет**

**Кафедра обліку у виробничій сфері**

Шпунярська Н. І.

**Облік та аудит витрат і доходів операційної діяльності підприємства: методика і організація /  
Accounting and audit of costs and business income operating activities: methods and organization**

*спеціальність: 8.03050901 – Облік і аудит*

магістерська програма – Облік і правове забезпечення підприємницької діяльності

Магістерська робота

Виконала студентка групи  
ОПДм-21

Шпунярська Н. І. \_\_\_\_\_

Науковий керівник:

к.е.н., доцент О.М. Кундеус

---

Магістерську роботу допущено до захисту:

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2017 р.

В.о. завідувача кафедри

\_\_\_\_\_ Н. В. Починок

**ТЕРНОПІЛЬ - 2017**

**ЗМІСТ**

<b>ВСТУП</b>	<b>3</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА</b>	<b>6</b>
1.1. Економічна сутність та класифікація доходів і витрат операційної діяльності підприємства	6
1.2. Порядок визнання та оцінка доходів і витрат операційної діяльності підприємства	24
1.3. Нормативно-правове регулювання доходів і витрат операційної діяльності підприємства	30
Висновки до розділу 1	37
<b>РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА</b>	<b>39</b>
2.1. Особливості обліку витрат і доходів від основної діяльності підприємства	39
2.2. Синтетичний та аналітичний облік доходів і витрат іншої операційної діяльності підприємства	54
2.3. Автоматизація обліку витрат і доходів операційної діяльності	67
Висновки до розділу 2	75
<b>РОЗДІЛ 3. МЕТОДИКА АУДИТУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА</b>	<b>77</b>
3.1. Інформаційно-аналітичне забезпечення аудиту доходів і витрат операційної діяльності підприємства	77
3.2. Методика проведення аудиту доходів і витрат операційної діяльності підприємства	86
3.3. Використання прийомів аналізу в процесі аудиту доходів і витрат від операційної діяльності	101
Висновки до розділу 3	112
<b>ВИСНОВКИ</b>	<b>114</b>
<b>СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ</b>	<b>118</b>

## ВСТУП

**Актуальність теми.** В Україні у сучасних умовах перебування на шляху до побудови ринкових економічних відносин, вступу нашої держави до Європейського союзу постає необхідність до впровадження нетрадиційних систем одержання інформації про витрати та доходи, застосовувати нові підходи до калькулювання собівартості, підрахунку фінансових результатів, методів аналізу витрат та доходів і прийняття на цій основі раціональних управлінських рішень, адекватних цій економічній ситуації. На цьому шляху становлення ринкової економіки в Україні діяльність підприємств досі здійснюється в умовах нестабільного як зовнішнього середовища, так мінливості внутрішнього правового поля. У такій ситуації для забезпечення умов беззбиткової діяльності та підвищення рентабельності від підприємства вимагається перегляд існуючої системи управління. Найбільшим чином, це стосується операційної діяльності, яка забезпечує основну частину доходів підприємства. Водночас, ефективність управління визначається рівнем обліково-аналітичного забезпечення системи витрат і доходів від операційної діяльності.

Недостатня розробка питань методичного забезпечення процесу ефективного аналізу операційних витрат та доходів і викликані цим складність, різноманіття і неоднозначність формулювань в існуючих нормативних і законодавчих актах підтверджують актуальність обраної теми дипломної роботи.

Окремі питання теорії та методики бухгалтерського обліку доходів знайшли відображення у працях науковців, таких як К. В. Безверхий, Ф. Ф. Бутинець, С. Ф. Голов, В. А. Дерій, З. В. Задорожний, Г. І. Клепар, Я. Д. Крупка, В. В. Сопко, Н. М. Ткаченко, тощо. Однак ряд проблем, пов'язаних із відображенням у бухгалтерському обліку витрат і доходів від операційної діяльності та їх оцінкою залишаються недостатньо розробленими і вимагають вирішення з урахуванням національних особливостей ведення бухгалтерського обліку.

**Мета та завдання дослідження.** Метою дослідження є узагальнення теоретичних положень, розробка та обґрунтування рекомендацій щодо удосконалення методики обліку та аудиту витрат і доходів від операційної діяльності.

Для досягнення поставленої мети в роботі визначені такі завдання:

- узагальнити теоретичні підходи до визначення сутності поняття «витрати» і «доходи» як економічних категорій, особливостей їх ідентифікації як об'єктів бухгалтерського обліку;
- розглянути існуючі проблеми класифікації витрат і доходів від операційної діяльності;
- розглянути методико-організаційні положення обліку витрат і доходів від операційної діяльності та виявити недоліки в існуючій практиці їх облікового відображення на ДП «Чортківський лісгосп»;
- висловити пропозиції шляхів покращення обліку витрат і доходів від операційної діяльності;
- узагальнити методичні аспекти та надати практичні рекомендації щодо проведення аудиту витрат і доходів від операційної діяльності на ДП «Чортківський лісгосп»;
- обґрунтувати необхідність використання аналітичних методів та процедур у проведенні аудиту витрат і доходів від операційної діяльності.

**Об'єктом дослідження** є діюча система обліку та аудиту ДП «Чортківський лісгосп».

**Предметом дослідження** теоретичні положення щодо методики та організації обліку та аудиту витрат і доходів від операційної діяльності та їх практичне застосування на ДП «Чортківський лісгосп».

**Апробація наукових досліджень.** За результатами дослідження опубліковано статтю у збірнику наукових праць студентів «Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні» (Тернопіль, 2016).

У дипломній роботі використані загальнонаукові методи, засновані на системному підході щодо розкриття питань теорії, методики й організації обліку і аудиту витрат та доходів від операційної діяльності на підприємстві. Також у дипломній роботі використані періодичні видання, методична та спеціальна література, законодавчі та нормативні документи, дані обліку і звітності ДП «Чортківський лісгосп», в яких відображено питання обліку та аудиту витрат і доходів від операційної діяльності.

**Наукова новизна** одержаних результатів полягає у обґрунтуванні пропозицій щодо удосконалення обліку та аудиту витрат і доходів від операційної діяльності, розробці практичних рекомендацій щодо оптимізації системи управління витратами і доходами від операційної діяльності на досліджуваному підприємстві.

**Практичне значення** одержаних результатів полягає у можливості застосування наданих у магістерській роботі пропозицій щодо вдосконалення обліку та аудиту витрат і доходів від операційної діяльності у діяльності ДП «Чортківський лісгосп».

**Обсяг та структуру дипломної роботи.** Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаної літератури та додатків. Робота містить 11 таблиць, 38 рисунків.

## РОЗДІЛ 1

### ТЕОРЕТИЧНИЙ АСПЕКТ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### **1.1. Економічна сутність та класифікація доходів і витрат операційної діяльності підприємства**

В умовах переходу України до ринкової економіки, якій властивий високий динамізм, реформування, вдосконалення систем, покращення соціально-економічного розвитку, все дедалі більшої актуальності набувають дефініції «дохід» та «витрати», які виступають передумовою діяльності кожного підприємства.

Бухгалтерський облік витрат і доходів від операційної діяльності є підсистемою інформаційної системи підприємства, якій належить основна роль у процесі збирання, обробки та надання інформації для забезпечення усіх інших функцій управління підприємством – менеджменту, маркетингу, аналізу, контролю. Тобто це система інформації про стан, характер і результати господарської діяльності, що відображає і узагальнює господарські операції операційної діяльності в єдиному грошовому вимірнику.

У системі обліку інформація про доходи та витрати є надзвичайно цінною, тому необхідно постійно удосконалювати техніку, методику та організацію обліку як основного джерела інформації про доходи та витрати підприємства та формування фінансового результату.

Термін «дохід» (з англ. income) – це приплив активів, внаслідок певного виду діяльності. Фінансовий стан кожного господарюючого суб'єкта характеризується тим, як розміщені його кошти та з яких джерел вони формуються. Дохід підприємства позиціонує собою одну з основних узагальнюючих категорій фінансово-господарської діяльності підприємства. Згідно із законодавством України всі суб'єкти ринку здійснюють свою діяльність з метою отримання доходу (прибутку).

Отримання доходів – це свідчення того, що продукція підприємства знайшла свого споживача та відповідає вимогам попиту ринку та іншим технічним характеристикам та властивостям. Отримання доходу підприємством свідчить про те, що воно є фінансово спроможним за умови, якщо розмір одержаних доходів перевищує понесені витрати.

Багато вчених-економістів присвятили свою увагу дефініції «дохід», зокрема її сутність наведено з різних точок зору у табл. 1.1.

Таблиця 1.1

## Визначення поняття доходу деякими вченими

Автор (джерело)	Сутність поняття «дохід підприємства»
О. В. Аристов	Прибуток є основним спонукальним мотивом здійснення будь-якої підприємницької діяльності, оскільки забезпечує зростання добробуту її власників 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 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 вигід 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

Формування та активне становлення видів господарської діяльності позитивно впливає на отримання доходів та понесення витрат. Оскільки, розвиток видів діяльності створює «живильне середовище» для розвитку підприємництва, виступає важелем для зміни структури економіки, каталізатором всього ринкового середовища, що залишається не змінним впродовж тривалих проміжків часу і змушує змінювати довкола себе інші категорії та явища.

В Україні на сьогодні виділяють такі види діяльності, які наведені на рис.1.1

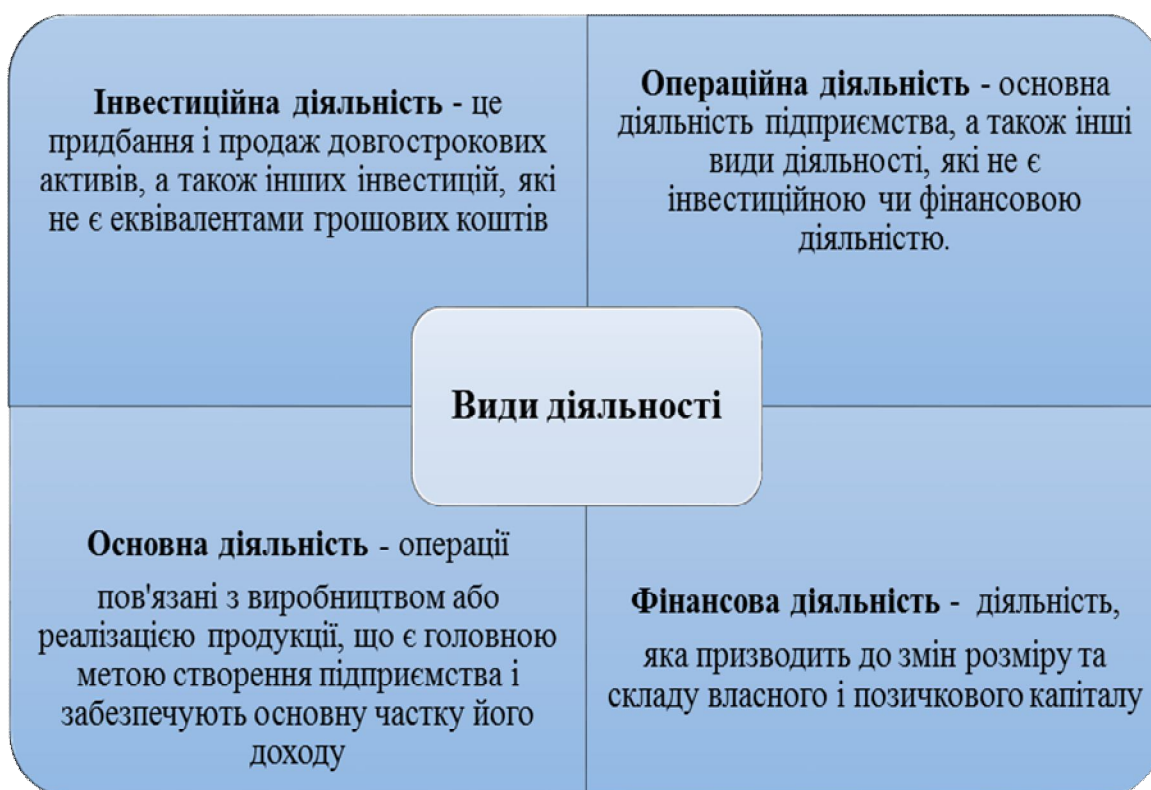


Рис.1.1 Види діяльності підприємства та їх характеристика.

Безперечно, розвиток всіх видів діяльності наведених вище сприяє становленню конкуренції, економії та раціональному використанні матеріальних, нематеріальних та трудових ресурсів, а також застосуванню сильнодіючих стимулів щодо заохочення покупців. У результаті їх здійснення підприємство отримує різноманітні доходи, що згруповані на рис. 1.2.



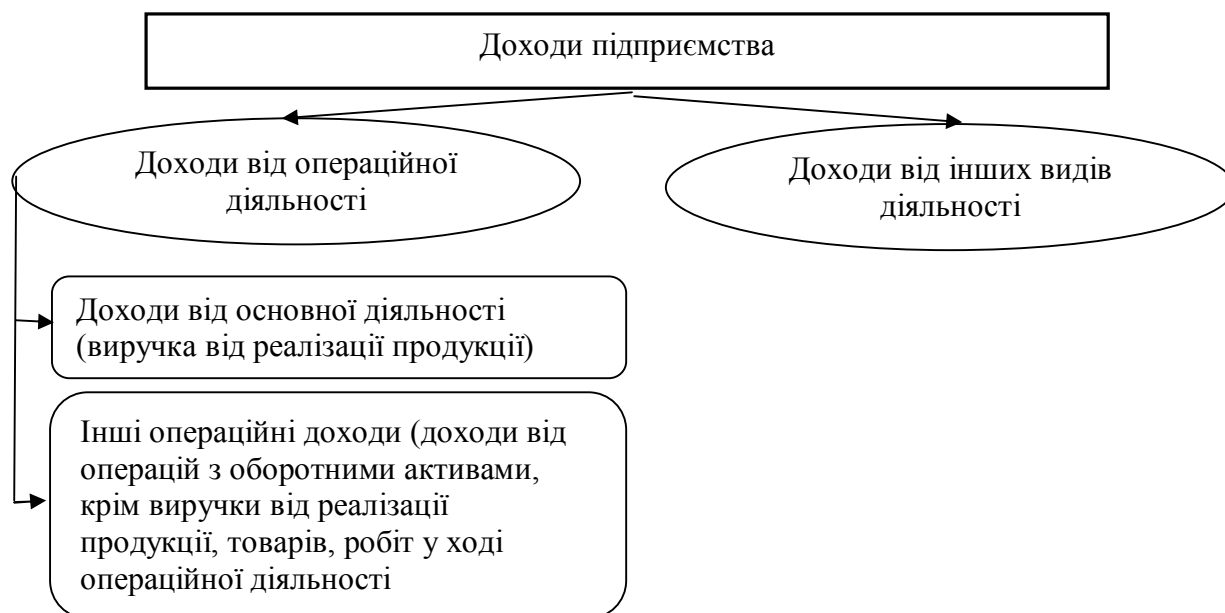


Рис.1.2. Поділ доходів підприємства залежно від видів діяльності

Згідно з П(С)БО 15 «Дохід» визнані доходи в бухгалтерському обліку класифікуються за такими групами наведеними на рис. 1.3.

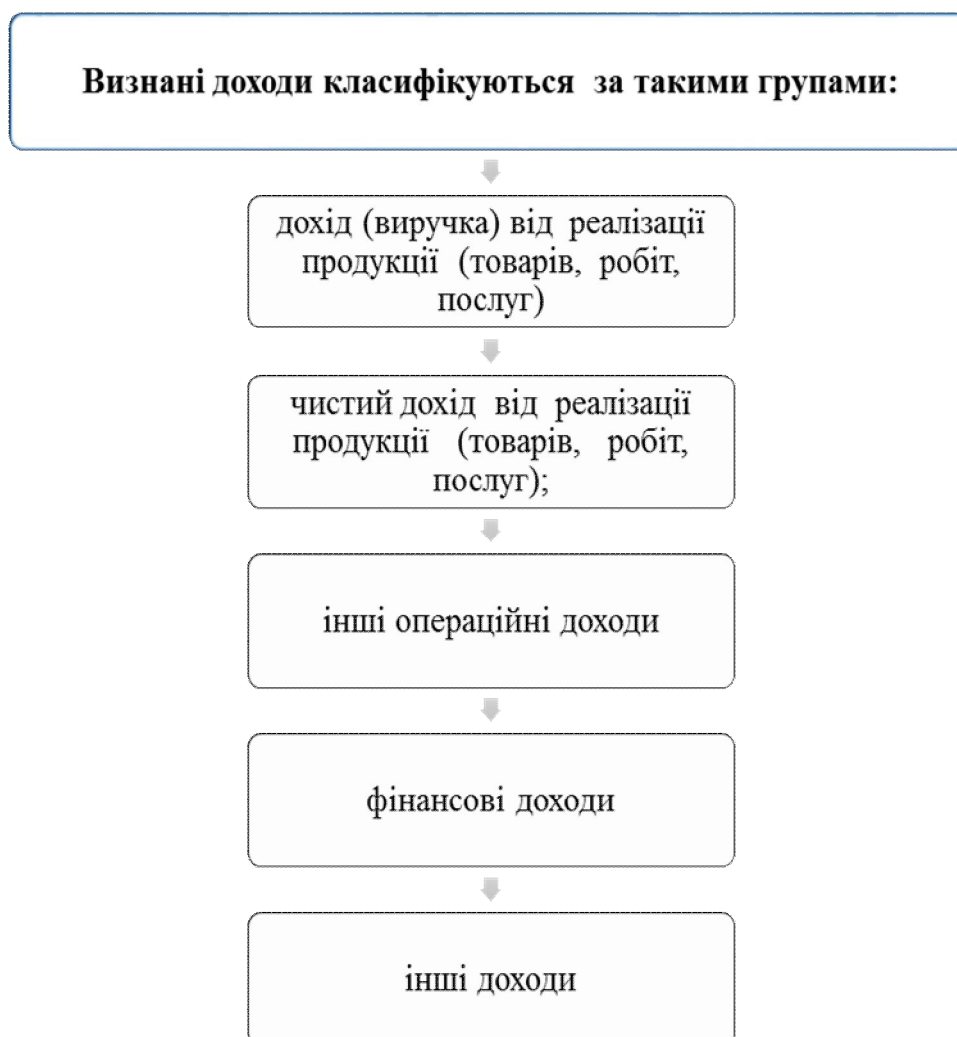


Рис.1.3. Класифікація визнаних доходів в бухгалтерському обліку за групами.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – загальний дохід від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо).

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам та податків і зборів.

До складу інших операційних доходів включаються суми інших доходів від операційної діяльності підприємства, крім чистого доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), зокрема:

дохід від операційної оренди активів; відшкодування раніше списаних активів; дохід від операційних курсових різниць; дохід від роялті, відсотків, отриманих на залишки коштів на поточних рахунках в банках, дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), необоротних активів, утримуваних для продажу, та групи вибуття тощо.

До складу фінансових доходів включаються дивіденди, відсотки та інші доходи, отримані від фінансових інвестицій (крім доходів, які обліковуються за методом участі в капіталі).

До складу інших доходів, зокрема, включаються дохід від реалізації фінансових інвестицій; дохід від неопераційних курсових різниць та інші доходи, які виникають у процесі господарської діяльності, але не пов'язані з операційною діяльністю підприємства [84].

Вагомою рисою економіки України є її перехідний стан, а отже, і постійний розвиток. На сьогодні поняття «витрати» є надзвичайно важливим для всіх господарюючих суб'єктів, а також для держави в цілому. Величина витрат являє собою головний резерв зростання прибутку підприємства. За роки формування бухгалтерського обліку в Україні однією із важливих

проблем є запозичення іноземних термінів та їх некоректний переклад без детального аналізу та врахування економічної сутності понять.

На сучасному етапі в економічній літературі можна часто побачити використання таких термінів як «затрати» та «витрати». Де, одні автори особливо не замислюються над сутністю цих понять та вживають їх в своїх працях як синоніми, а інші намагаються розмежувати дані категорії та пояснити їх відмінність (про що свідчить інформація таблиці 1.2).

Таблиця 1.2

Визначення термінів «затрати» і «витрати» у працях провідних науковців

Автор та праця	Термін «витрати»	Термін «затрати»
Булатов М.А. [13]	Витрати – ціна, сплачена за товари або послуги чи грошова сума, що потрібна для їх виробництва або створення	Затрати = витрати
Елізабет Ф. Дербін [27]	Витрати – це вартість, яка кількісно дорівнює витратам на придбання ресурсів	Затрати – є синонімом поняття «ресурси». Ресурси є факторами виробництва – благами необхідними для випуску інших благ
Задорожній З. В. [34]	Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які зумовлюють зменшення власного капіталу (за винятком зменшення власного капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)	Грошовий вираз матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, використаних у процесі такої діяльності з метою отримання економічної вигоди за винятком оплати рахунків постачальників, різних кредиторів за отримані виробничі запаси, товари, послуги, перераховані авансові платежі тощо
Нападовська Л. В. [64]	Зменшення економічної вигоди протягом звітного періоду або збільшення зобов'язань підприємства, що веде до зменшення капіталу	Вартісний вираз використаних у процесі діяльності підприємства матеріальних, трудових, фінансових та інших ресурсів
Павликівська О. І. [78]	Витрати вживаються стосовно витрат за їх призначенням, що рівнозначно поняттю собівартості продукції і незавершеного виробництва в розрізі кількісних статей	Співвідносять із витратами за економічними елементами
Сопко В. В. [94]	Витрати виникають при витрачанні грошових коштів на закупку матеріальних цінностей	Використані у процесі виробництва різні речовини та сили природи на виготовлення нового продукту праці формують поняття затрати

Крім того, наприклад Ф. Ф. Бутинець [16, с. 403] у своєму підручнику «Теорія бухгалтерського обліку» намагався детально дослідити та розмежувати трактування значень цих двох термінів. На його думку, такі розбіжності виникають, через трактування в російській літературі термінів «расходы» (укр. – «видатки»), «затраты» (укр. – «витрати, затрати») та «издержки» (укр. – «витрати, затрати») вони сприймаються як синоніми.

Справедливо зазначає Л. В. Нападовська, що в сучасних вітчизняних та наукових виданнях, законодавчих актах, зокрема в Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» широко застосовується лише поняття «витрати», термін «затрати» не використовується [102, с. 561]. Його автоматично замінено терміном «витрати», який, на думку професора Ф. Ф. Бутинця, має не лише інший економічний зміст, але й інше призначення [15, с. 13]. Отож, поняття «затрати» не закріплено на законодавчому рівні, але виходячи з сутності даної категорії, його більш доцільно використовувати в цілях управлінського обліку.

Поняття «витрати» наведено у П(С)БО 16 «Витрати», де зазначається, що витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками) [85].

Необхідно зазначити, що навіть після впровадження кардинальних змін у системі ведення обліку та її перехід до зарубіжної практики собівартість продукції вітчизняних підприємств залишається високою, що робить її неконкурентоспроможною на зовнішньому ринку, а нерідко і на внутрішньому (особливо це стосується промислових підприємств). На практиці така ситуація призводить до скорочення обсягів виробництва. Тому потрібно чітко контролювати склад витрат, що формують собівартість продукції. У цьому допоможе для організації бухгалтерського обліку процесу виробництва розроблена та затверджена класифікація витрат підприємства, яка залежить від масштабів виробництва, технології, кількості працівників,

продукції. Тобто, класифікація витрат – це обґрунтоване групування витрат за відповідними ознаками для їх більшої деталізації та розуміння (див. табл.1.3).

Таблиця 1.3

## Класифікація витрат в бухгалтерському обліку

Класифікаційна ознака	Види
В залежності від видів діяльності	– витрати, які виникають у процесі операційної діяльності; – витрати, які виникають у процесі інвестиційної діяльності; – витрати, які виникають у процесі фінансової діяльності.
За економічним змістом (елементами витрат)	– матеріальні витрати; – витрати на оплату праці; – відрахування на соціальні заходи; – амортизація; – інші витрати.
За відношення до виробничого процесу	– основні; – накладні.
За способами включення до собівартості	– прями; – непрями.
За відношенням до звітного періоду	– витрати поточного періоду; – витрати минулого періоду; – витрати майбутнього періоду.
За центрами відповідальності	– витрати виробництва; – витрати цеху; – витрати дільниці; – витрати функціональних служб.
За способом відображення в звітності	– спожиті (витрати звітного періоду) ; – неспожиті (витрати майбутніх періодів).
За ступенем залежності від обсягів діяльності	– змінні; – постійні.
За складом витрати	– одноелементними; – комплексними.

Під операційними витратами прийнято розуміти виражені в грошовій формі витрати трудових, матеріальних, нематеріальних, фінансових ресурсів для здійснення операційної діяльності. Саме тому, найбільш значущими серед перелічених витрат є операційні витрати, які найбільш повно розкривають сферу діяльності підприємства. Простіше кажучи, операційні

витрати часто називають вартістю ведення господарської діяльності підприємства. Із операційною діяльністю найтісніше пов'язане поняття «собівартість». Собівартість продукції – це грошовий вираз витрат на виробництво та реалізацію продукції. Це показник, який використовується для контролю за використанням виробничих ресурсів, визначає економію ефективності проведення економічних заходів, формування ціни. Тому, зниження собівартості продукції виступає основним джерелом до збільшення розміру прибутку.

Операційні витрати поділяються на ті, які включаються у виробничу собівартість продукції і ті, які не включаються у собівартість.

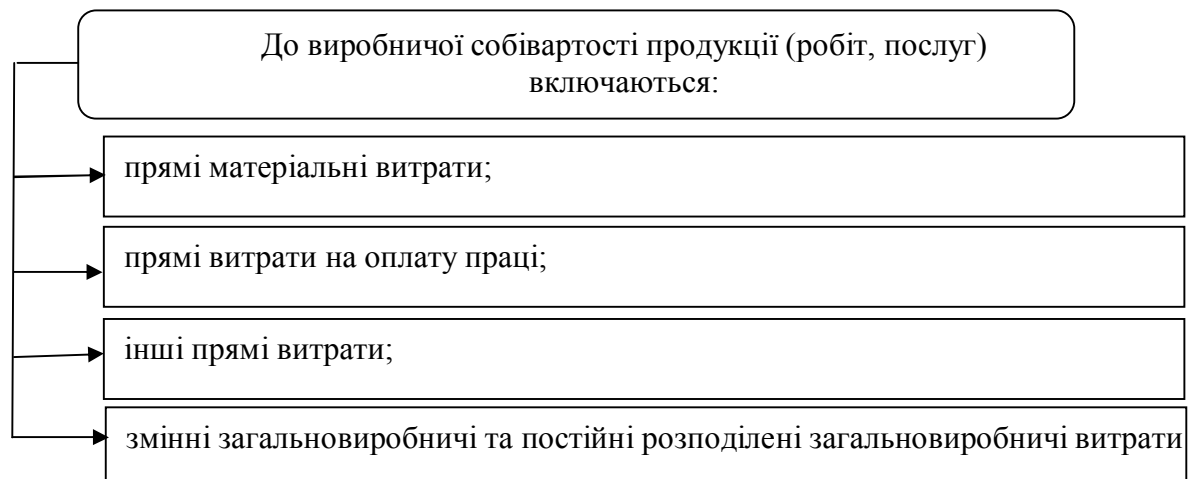


Рис.1.4. Поділ витрат, які включаються до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)

До складу прямих матеріальних витрат відносять вартість основних матеріалів та сировини, що утворюють основу виготовлення продукції, купівельних напівфабрикатів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути віднесені до певного об'єкта витрат. Прямі матеріальні витрати зменшуються на вартість зворотних відходів, отриманих в процесі виробництва.

До складу прямих витрат на оплату праці відноситься заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, наданні послуг або виконанні робіт.

До складу інших прямих витрат відносять всі інші виробничі витрати, які можуть бути віднесені до конкретного об'єкта витрат, а також відрахування на соціальні заходи, плата за оренду майнових та земельних паїв, втрати від браку, амортизація.

До складу загальновиробничих витрат згідно діючих вимог положень (стандартів) бухгалтерського обліку відносять:

- Витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо).

- Амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, лінійного, дільничого) призначення.

- Амортизація нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, лінійного, дільничого) призначення.

- Витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення.

- Витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купівельних комплектуючих виробів і напівфабрикатів, оплата послуг сторонніх організацій тощо).

- Витрати на освітлення, опалення, водовідведення, водопостачання та інше утримання виробничих приміщень.

- Витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу; відрахування на соціальні заходи, витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю

продукції, робіт, послуг медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом).

- Витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища.
- Інші витрати (внутрішньозаводське переміщення матеріалів, деталей, напівфабрикатів; нестачі незавершеного виробництва; нестачі і втрати від псування матеріальних цінностей у цехах; інструментів зі складів до цехів і готової продукції на склади оплата простоїв тощо).

Усі загальновиробничі витрати групуються на дві групи: змінні і постійні (рис. 1.5).

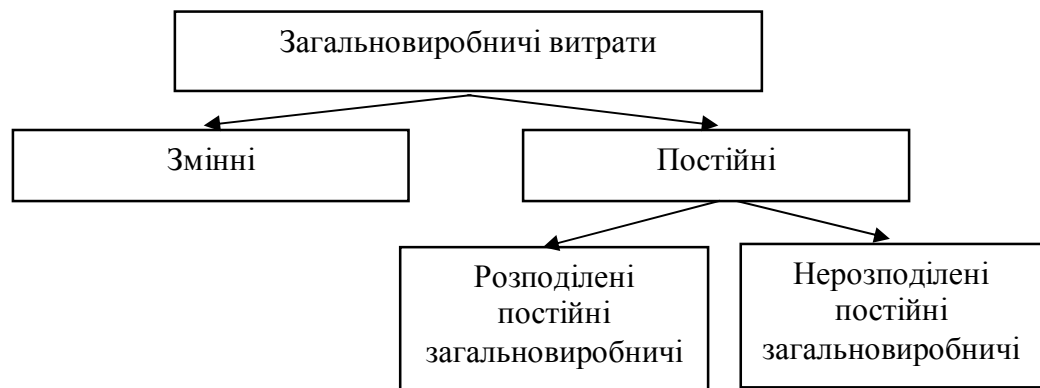


Рис.1.5. Поділ загальновиробничих витрат.

До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо або пропорційно до зміни обсягу діяльності.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

До постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними (або майже незмінними) при зміні обсягу діяльності. Постійні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу



діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством самостійно.

Крім витрат, які включаються до собівартості виготовленої продукції, на підприємствах мають місце витрати, що пов'язані також із операційною діяльністю, але до собівартості не включаються. Такі витрати є витратами періоду та вони одразу списуються на фінансовий результат (рис. 1.6).

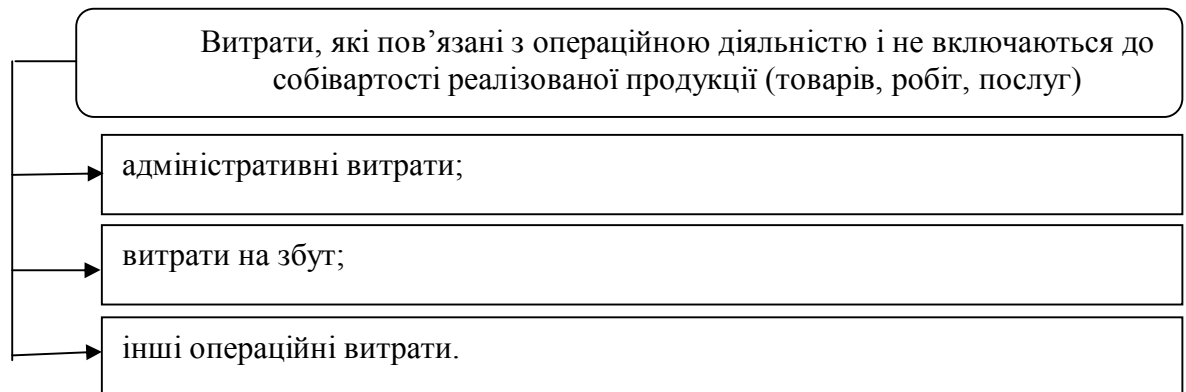


Рис.1.6. Склад витрат, які пов'язані з операційною діяльністю і не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

До адміністративних витрат відносяться витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, такі як:

- загальні корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого загальногосподарського персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського використання (операційна оренда, страхування майна, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення, охорона);

- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського використання;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків, а також витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти;
- інші витрати загальногосподарського призначення [109].

Витрати на збут включають такі витрати, які пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг), а саме:

- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах готової продукції;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам та працівникам підрозділів, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на передпродажну підготовку товарів;
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування, перевалку і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з

транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору (базису) поставки;

- 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.

До інших операційних витрат відносять:

- витрати на дослідження та розробки відповідно до П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»;
- собівартість реалізованих виробничих запасів, яка для цілей бухгалтерського обліку складається з їх облікової вартості та витрат, пов'язаних з їх реалізацією;
- сума безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування до резерву сумнівних боргів;
- втрати від операційної курсової різниці (тобто від зміни курсу валюти за операціями, активами і зобов'язаннями, що пов'язані з операційною діяльністю підприємства);
- втрати від знецінення запасів;
- нестачі й втрати від псування цінностей;
- визнані штрафи, пеня, неустойка;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення; інші витрати операційної діяльності [61].

Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), що була реалізована на протязі звітного періоду, нерозподілених постійних загальновиробничих витрат та наднормативних виробничих витрат. Під наднормативними витратами прийнято розуміти, витрати витрачені на виробництво понад

норму. Далі на рис. 1.7 та рис. 1.8 подано порядок формування відповідно виробничої собівартості та собівартості реалізованої продукції. Значна увага цьому поняттю приділяється тому, що собівартість продукції є важелем ефективності виробництва, який у подальшому впливає на фінансові результати підприємства, прибуток, темпи відтворення, рентабельність та відображає рівень витрат на виробництво. Як економічна категорія собівартість служить основою для контролю та обліку витрат на випуск продукції, формування ціни за допомогою калькулювання продукції, визначення доцільності та раціональності використання ресурсів на підприємстві.

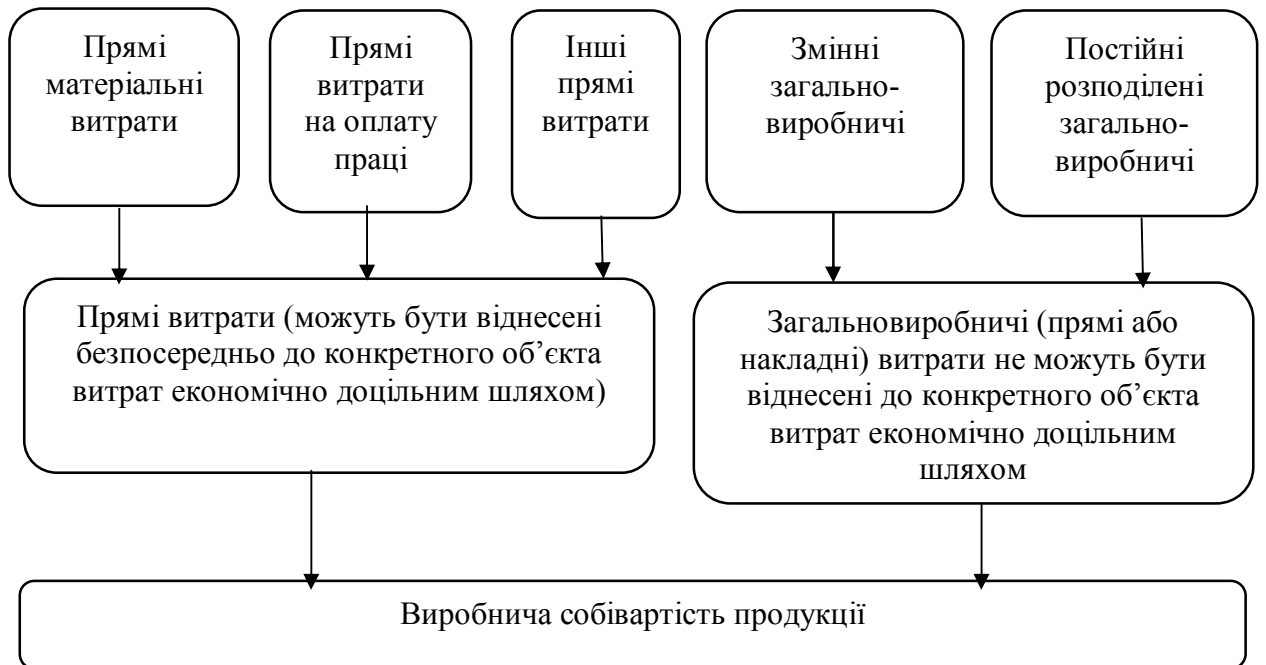


Рис.1.7. Формування виробничої собівартості продукції.

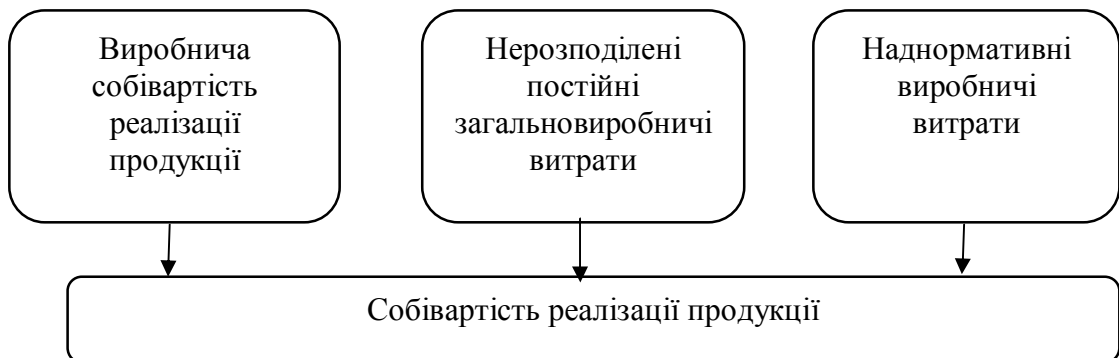


Рис.1.8. Формування собівартості реалізації продукції.

Не менш важливе значення у формуванні собівартості виготовленої продукції посідає поняття «елемент витрат». Законодавчо визначено, що елементом витрат є це сукупністю економічно однорідних видів витрат. Відображення витрат за економічними елементами допомагає відповісти на запитання, що саме витрачено наголошує В. Г. Лінник [56, с. 226]. Витрати операційної діяльності групують за елементами зображеними на рис. 1.9.

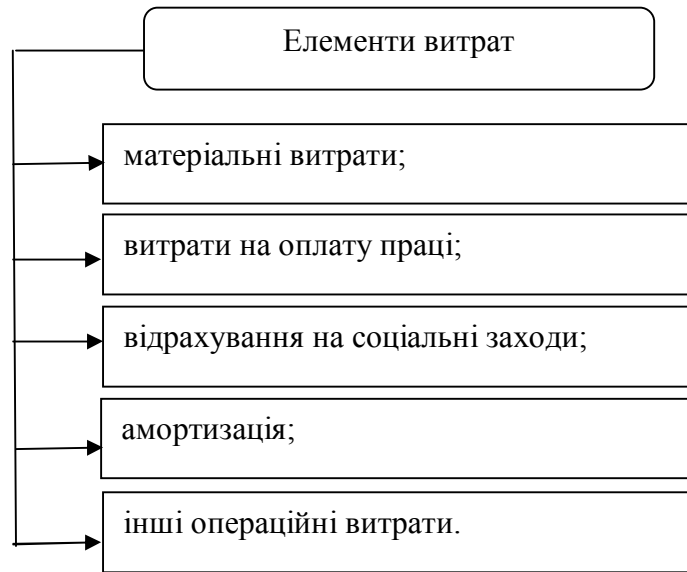


Рис.1.9. Елементи витрат операційної діяльності

До складу елемента «Матеріальні витрати» включається вартість витрачених у виробництві (крім продукту власного виробництва):

- сировини й основних матеріалів;
- купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів;
- будівельних матеріалів;
- запасних частин;
- палива й енергії;
- тари й тарних матеріалів;
- допоміжних та інших матеріалів.

Вартість зворотних відходів, отриманих у процесі виробництва, не включається до елемента операційних витрат «Матеріальні затрати».

Елемент «Витрати на оплату праці» включає заробітну плату за окладами й тарифами, премії та заохочення, матеріальну допомогу,

компенсаційні виплати, оплату відпусток та іншого невідпрацьованого часу, інші витрати на оплату праці [108].

До складу елемента «Відрахування на соціальні заходи» відносяться відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства, відрахування на інші соціальні заходи.

До складу елемента операційних витрат «Амортизація» включається сума нарахованої амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

Елемент «Інші операційні витрати» включає витрати операційної діяльності, які не увійшли до складу елементів, наведених вище, зокрема витрати на відрядження, на послуги зв'язку, плата за розрахунково-касове обслуговування тощо [14, с. 648].

Групування витрат за економічними елементами здійснюється в усіх галузях господарства. Це дає можливість встановити потребу в основних та оборотних засобах, показує, скільки і яких засобів використано, незалежно від того, де вони вироблені і на які цілі використані, а також характеризує структуру витрат. Разом з тим, за твердженням багатьох вчених, зокрема і Ф. Ф. Бутинця [15, с. 16] класифікація за економічними елементами не дозволяє визначити собівартість окремих видів продукції та встановити обсяг витрат конкретних підрозділів підприємства. Для цього використовують класифікацію витрат за статтями калькуляції в залежності від їх призначення і місця виникнення.

Нашкерська В. Г. [66, с. 416] вважає, що формування витрат початково здійснюється в системі управлінського обліку. Витрати збираються за окремими об'єктами: видами продукції, робіт, послуг, технологічними процесами та їх частинами тощо. Витрати в системі обліку для потреб управління збираються за калькуляційними статтями у міру зменшення активів та зростання зобов'язань. Одним із важливих завдань управління є керування прибутком, доходами, витратами в розрізі центрів

відповідальності, за рахунок використання широкої методичної та інструментальної бази.

В управлінському обліку виділяють наступні центри відповідальності:

- центри витрат;
- центри доходів;
- центри прибутку;
- центри інвестицій [103, с. 104].

Центром витрат є підрозділ всередині підприємства, керівник якого відповідає лише за виробничі витрати, а управлінський облік націлений на вимірювання, фіксацію, контроль та спостереження за виробничими витратами управлінських ресурсів та оцінки їх використання. Порівняно з іншими центрами керівник центрів витрат має найменші повноваження та відповідальність за одержані ресурси.

При визнанні центрів витрат необхідно враховувати наступні аспекти:

- кожен центр має бути окремою ланкою відповідальності очолюваною особою – начальником ділянки, майстром, що надаватиме допомогу керівництву при плануванні та контролі витрат;
- кожен центр витрат повинен об'єднувати відповідне устаткування, що зменшить витрати підприємства;
- всі витрати списуються на центри витрат [93, с. 48].

Існують ще центри, керівництво яких не може вплинути на величину витрат (наприклад лабораторія, медпункт).

Центр доходів – це центр відповідальності, керівник якого відповідає за доходи, але не несе відповідальності за витрати.

Завдання керівників центру доходів полягає в одержанні доходів та їх фіксації, а також і досягнення нефінансових операцій: забезпечити можливість конкурувати підприємства на тих ринках, де воно займає передові позиції (наприклад відділ оптового продажу товарів).

Центр прибутку – це підрозділ, де керівник одночасно відповідає за діяльність двох центрів : центру витрат і центру доходів. Завдання центру

прибутку – максимальне одержання прибутку, шляхом раціональної комбінації наявних ресурсів у підприємства, а також виконання нефінансових операцій – оцінювати частку ринку і рівень задоволення споживачів [103, с.106].

Центр інвестицій – частина підприємства, керівник якого контролює доходи і витрати, а також стежить за ефективністю вкладання інвестицій у власне підприємство (чи окремий підрозділ) та вкладання ними інвестицій у інші суб'єкти.

Завдання центру інвестицій полягає не лише у одержанні прибутку, але і у швидкій окупності інвестицій, їх прибутковості та максимальній рентабельності власного капіталу.

Отже, система управління витратами буде ефективною лише в тому випадку, якщо будуть враховані особливості кожного підприємства, охоплені всі процеси, що здійснюються підприємством та буде побудована у відповідності до принципів управління.

## **1.2. Порядок визнання та оцінка доходів і витрат операційної діяльності**

У нашій державі питання стосовно визнання, визначення та обліку доходів і витрат регулюються системою законодавчих та бухгалтерських норм.

Дохід визнається тоді, коли його оцінка може бути достовірно визначена, а також під час збільшення активу і зменшення зобов'язань. Критерії визнання доходу наведені у П(С)БО 15 «Дохід».

Згідно П(С)БО 15 «Дохід» визнані доходи класифікуються в бухгалтерському обліку за такими групами:

дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи [84].

Питанням обліку та визнання доходів значну увагу приділили у своїх працях і вітчизняні і зарубіжні науковці. Проте, незважаючи на значну увагу



науковців, умови визнання доходу, що застосовуються в Україні, мають цілу низку недоліків та проблемних питань і тому потребують подальшого вдосконалення та дослідження.

З метою їхнього дослідження та визначення основних недоліків проведено порівняння умов визнання доходу за П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід» у таблиці 1.4, що наведена нижче.

Таблиця 1.4

## Порівняльна характеристика П(С)БО 15 «Дохід» та МСБО 18 «Дохід»

Класифікаційна ознака	МСБО 18 «Дохід»	П(С)БО 15 «Дохід»
Впевненість в одержанні доходу	Існує ймовірність, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією.	Є впевненість в тому, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства.
Можливість оцінки доходу	Суму доходу можна достовірно оцінити.	Сума доходу може бути достовірно визначена.
Перехід права власності покупцю	Суб'єкт господарювання передав покупцеві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар. За підприємством не залишається ні подальша участь у керівництві у формі, яка пов'язана з володінням, ні ефективний контроль за реалізованими товарами.	Покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (інший актив). Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (іншими активами).
Можливість оцінки витрат, пов'язаних з отриманими доходами.	Витрати, які були понесені у зв'язку з операцією можна достовірно оцінити.	Витрати пов'язані з цією операцією можуть бути достовірно визначені.

Незважаючи на однакову умову визнання доходу, що міститься у Податковому кодексі України та П(С)БО 15 «Дохід», а точніше – перехід права власності на товар, необхідно зазначити, що п. 8 П(С)БО 15 «Дохід», встановлено також критерії визнання доходу, які мають одночасно виконуватись, а саме :

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

- сума доходу (виручка) 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 [84].

Як помітно з таблиці 1.4, умови визнання доходу від реалізації продукції стосовно переходу права власності та ризиків покупцю, можливості оцінки доходів та за іншими ознаками є подібними між собою.

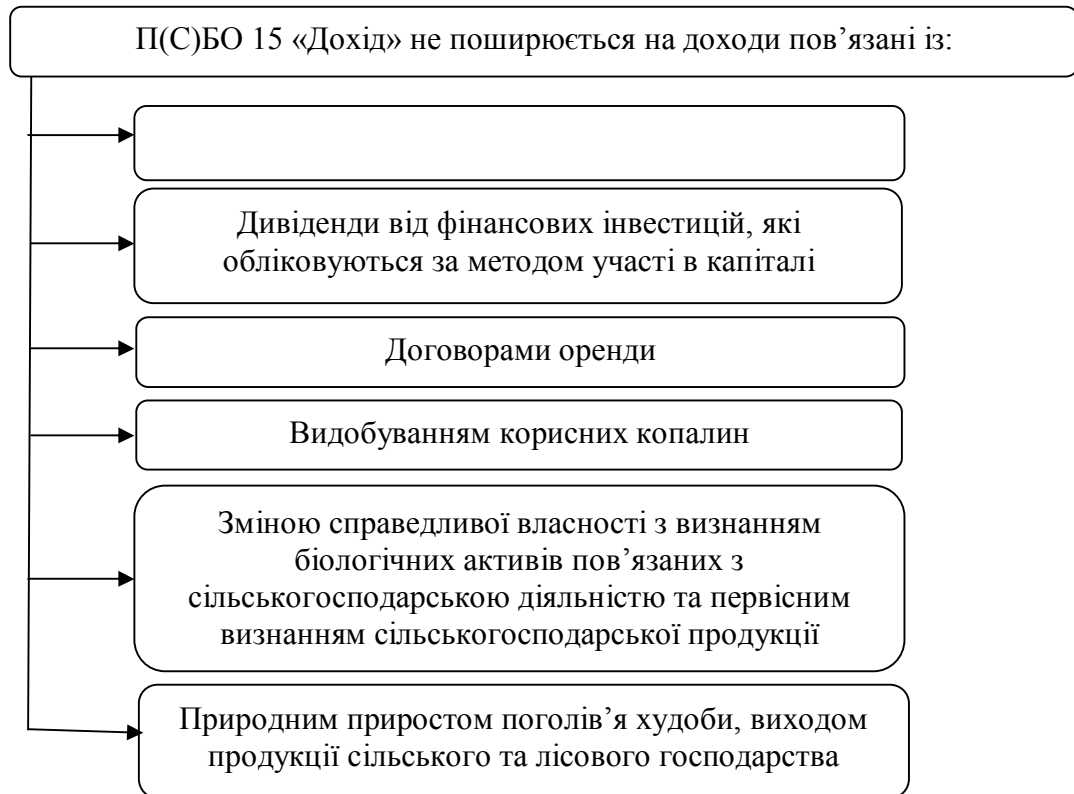


Рис.1.10. П(С)БО 15 «Дохід» не поширюється на такі доходи.

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- підприємство не здійснює управління та контроль за реалізованою продукцією;
- покупцеві передані всі ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію;
- коли існує впевненість в тому, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, які стосуються цієї операції, можуть бути достовірно визначені;

- коли сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена.

У П(С)БО 15 «Дохід» відзначається, що дохід не визнається тоді, коли здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами тощо), що подібні за своїм призначенням та мають однакову справедливу вартість.

Дохід пов'язаний з надання послуг визнається за ступенем завершення такої послуги. Щоб здійснити оцінку ступеня завершеності операції із надання послуг, необхідно здійснити такі дії:

- дослідити виконану роботу;
- провести визначення питомої ваги послуг, які надаються на відповідну дату, в загальному обсязі послуг, що повинні бути надані;
- визначити питому вагу витрат, яких зазнає підприємство надаючи послуги, в загальній очікуваній сумі таких витрат. Величина витрат, здійснених на певну дату, включає лише ті витрати, котрі відображають обсяг наданих послуг на цю ж дату.

Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню.

Також у П(С)БО 15 «Дохід» зазначається, що кошти, які надійшли на підприємство у вигляді цільового фінансування, вважаються доходами. Отримане цільове фінансування визнається доходом протягом тих періодів, у яких були понесені витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. А також цільове фінансування не визнається доходом доти, поки не існує підтвердження того, що воно буде отримане й підприємство виконає умови щодо такого фінансування.

Визначений дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на величину пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. Сума такої дебіторської заборгованості визнається витратами підприємства згідно з П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Доходом визнається сума зобов'язання, яке не підлягає погашенню.

Дохід відображається в обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані чи підлягають отриманню.

У випадку відстрочки платежу через, що виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою коштів, що підлягають одержанню за продукцію, то ця різниця і визнається доходом у вигляді процентів.

Величина доходу за бартером визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, і т. п., що одержані чи підлягають одержанню підприємством. Якщо ми не можемо достовірно визначити справедливу вартість активів, робіт, послуг, які отримані чи підлягають отриманню за бартером, то такий дохід визначається за справедливою вартістю активів, робіт, послуг (крім грошових коштів та їх еквівалентів), що передані за цим бартером.

Щодо витрат, то вони відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів чи із збільшенням зобов'язань.

З вітчизняних стандартів випливає, що витратами звітного періоду визнаються витрати із зменшенням активів, чи збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства, за умови, що ці ж витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витрати визнаються витратами відповідного періоду одночасно з визнанням доходу. Витрати, які ми не можемо прямо пов'язати із доходом певного періоду, слід відображати у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були понесені

Беручи до уваги та враховуючи важливий факт, що бухгалтерський та податковий облік повинні слугувати різним цілям, необхідно розуміти, що розбіжності між вказаними системами спостерігаються завжди, бо адже бухгалтерський облік спрямований для надання правдивої інформації про фінансовий стан підприємства, а податковий облік – виконує фіскальні та регуляторні функції. З дати набуття чинності Податкового кодексу України в практику суб'єктів господарювання увійшло дещо нове визначення прибутку

до оподаткування. Зокрема, це стосується визнання витрат, що враховуються при обчисленні об'єкта оподаткування.

Згідно П(с)БО 16 «Витрати» не визнаються витратами й не включаються до Звіту про фінансові результати:

- Попередня (авансова) оплата запасів, робіт, послуг.
- Платежі за договорами комісії, агентськими угодами та іншими аналогічними договорами на користь комітента, принципала тощо.
- Погашення отриманих позик.
- Інші зменшення активів або збільшення зобов'язань, що не відповідають ознакам, наведеним у П(с)БО 16 «Витрати».
- Витрати, які відображаються зменшенням власного капіталу.

Національний принцип нарахування та відповідності доходів та витрат частіше застосовується до показників Звіту про фінансові результати: для того, щоб визначити фінансовий результат звітного періоду необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були понесені для отримання цих доходів. При цьому доходи та витрати відображаються у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження чи сплати грошових коштів.

Беручи до уваги державний сектор економіки, то методи нарахування доходів і витрат формуються через застосування касового методу і методу нарахувань. Касовий метод є простішим у застосуванні та націлений на встановлення прямого взаємозв'язку між рухом грошових потоків. Метод нарахування відображає змістовну, обґрунтовану інформацію щодо оцінки отриманих ресурсів та виконаних бюджетних програм.

### 1.3. Нормативно-правове регулювання доходів і витрат операційної діяльності підприємства

Будь-яка складова підприємницької діяльності потребує регулювання з боку держави та визнання на міждержавному рівні, а система бухгалтерського обліку та економічного контролю за витратами і доходами в сучасних підприємствах не може повноцінно існувати без належного їхнього нормативно-правового забезпечення.

Регулювання бухгалтерського обліку в частині його методології – це завжди організаційний аспект, який на сьогодні мало досліджується. Нагальна потреба у дослідженні відбулася у період переходу економіки України до ринкових умов

Реформування обліку доходів і витрат згідно міжнародних стандартів вимагає спершу вирішення проблеми на національному рівні. Міжнародний досвід свідчить про різноманітні підходи до цієї дискусії в різних системах обліку. Вершиною правового регулювання бухгалтерського життя виступає законодавство – це певна кількість обов'язкових актів, що видаються органами державної влади у встановленому порядку (рис. 1.11).

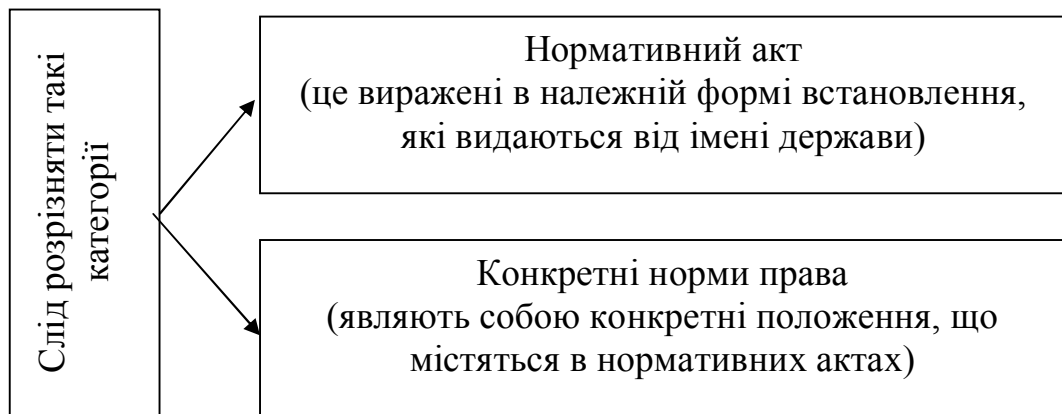


Рис.1.11. Поділ нормативно-правових категорій.

На основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі за текстом – МСБО) в Україні розроблені та діють національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку – П(С)БО. Для того, щоб регулювати систему бухгалтерського обліку та встановити єдині правила в Україні

сформовано єдину нормативну базу обліку доходів і витрат операційної діяльності, яка знайшла своє відображення у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», НП(с)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(с)БО 15 «Дохід», П(с)БО 16 «Витрати», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», Концептуальна основа складання та подання фінансової звітності, МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін. Правова інформація щодо доходів та витрат підприємства формує ціль щодо забезпечення функцій управління, аналізу, контролю та прогнозування щодо даних категорій на майбутні періоди.

Нормативна інформація про доходи і витрати операційної діяльності виходить із постанов Кабінету Міністрів України, наказів Міністерства України, постанов Національного Банку України, Державного комітету статистики України та інших міністерств та відомств.

Також важливо зазначити, що в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є багато неузгодженостей, які підкреслюють Л. Г. Ловінська та І. Б. Стефанюк. На основі їх тверджень закон не дає відповіді на питання, що таке державне регулювання бухгалтерського обліку, які складові входять до національної системи, який взаємозв'язок між ними та яка їх підпорядкованість. Наслідком нерегульованості на практиці питань відповідальності обліку за розробку та впровадження методичного забезпечення, відсутність єдиних підходів до регулювання питань бухгалтерського обліку в різних галузях.

На відміну від країн Європи в яких на операції з ведення обліку більш самостійності надається підприємству. В середині європейських держав також розробляються закони, стандарти, яких слід дотримуватись, але сам суб'єкт господарювання наділений більшими повноваженнями у веденні підприємницької діяльності, ніж в Україні. Господарським кодексом України регулюються відносини між суб'єктами господарювання в процесі господарської діяльності. Податковим Кодексом України передбачено

формування об'єкта оподаткування, визначення прибутку, бази оподаткування, розподіл доходів та витрат.

Дохід згідно Концептуальної основи складання та подання фінансової звітності визначається як збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу.

Витратам на відміну від доходів не присвячено окремий міжнародний стандарт, тому згідно МСБО витрати – це зменшення економічних вигід протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілу між учасниками акціонерного капіталу.

Згідно МСБО 18 «Дохід» 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 власного капіталу.

Витрати згідно Концептуальної основи складання та подання фінансової визначаються як включення збитків та витрат, які виникають під час діяльності суб'єкта господарювання.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) виступають обґрунтованим інструментом щодо зростання зрозумілості інформації, формують оцінку активів та зобов'язань, підвалини визнання доходів і витрат, що дозволяє усвідомити та запобігти підприємством очікуваних ризиків, зіставляти ефективність господарювання за попередні звітні періоди з метою оцінки фінансового потенціалу та розробки управлінських рішень [59].

Державне регулювання бухгалтерського обліку доходів та витрат операційної діяльності створюється з метою створення єдиних правил щодо організації обліку. Більшість вітчизняних вчених, зокрема Н. Я. Зарудна,



О. М. Кундеус, Т. А. Яковець виділяють п'ять рівнів нормативного регулювання бухгалтерського обліку та звітності (рис. 1.12) [72, с. 18].

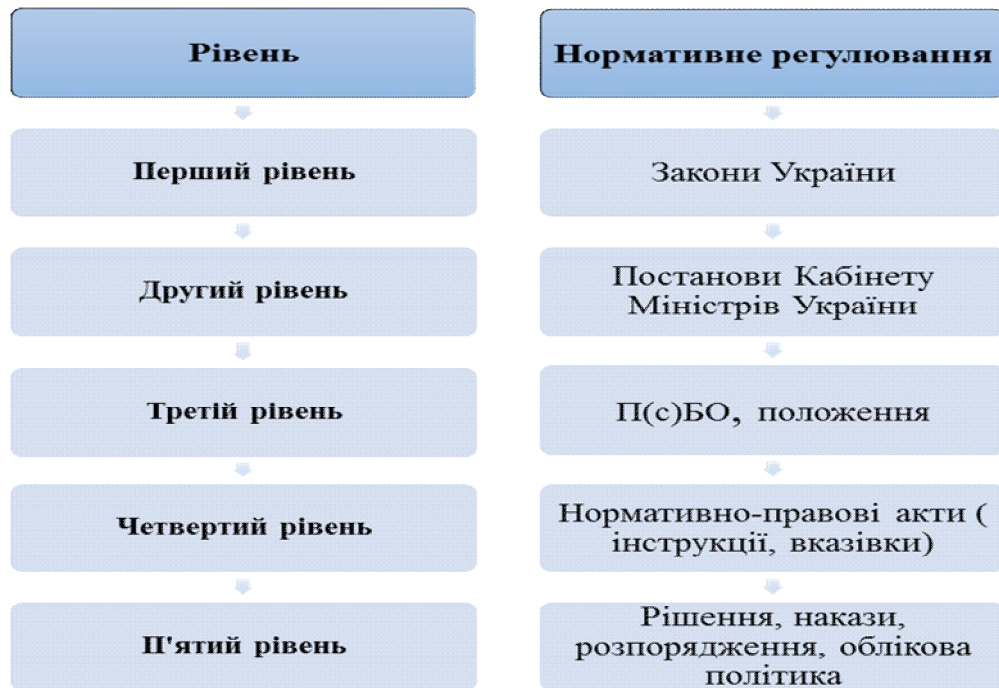


Рис.1.12. Рівні нормативно-правового регулювання в Україні

Наша національна система обліку доходів та витрат операційної діяльності розвивається динамічно та складається з підсистем, які можна згрупувати в певні рівні з розгалуженою ієрархічною структурою. Кожен з рівнів нормативно-правового регулювання включає той ряд нормативів, які на своєму етапі підтримують злагоджене функціонування процесів бухгалтерського обліку на національному рівні.

Проте, виділяють інші рівні нормативного регулювання, які охоплюють і міжнародну арену. Таким чином, можна стверджувати про велику розгалуженість, масштабність та важливість цього питання у дослідженні. Так, А. П. Бархатов виокремлює чотири рівні нормативно регулювання бухгалтерського обліку наведені нижче у рис.1.13.

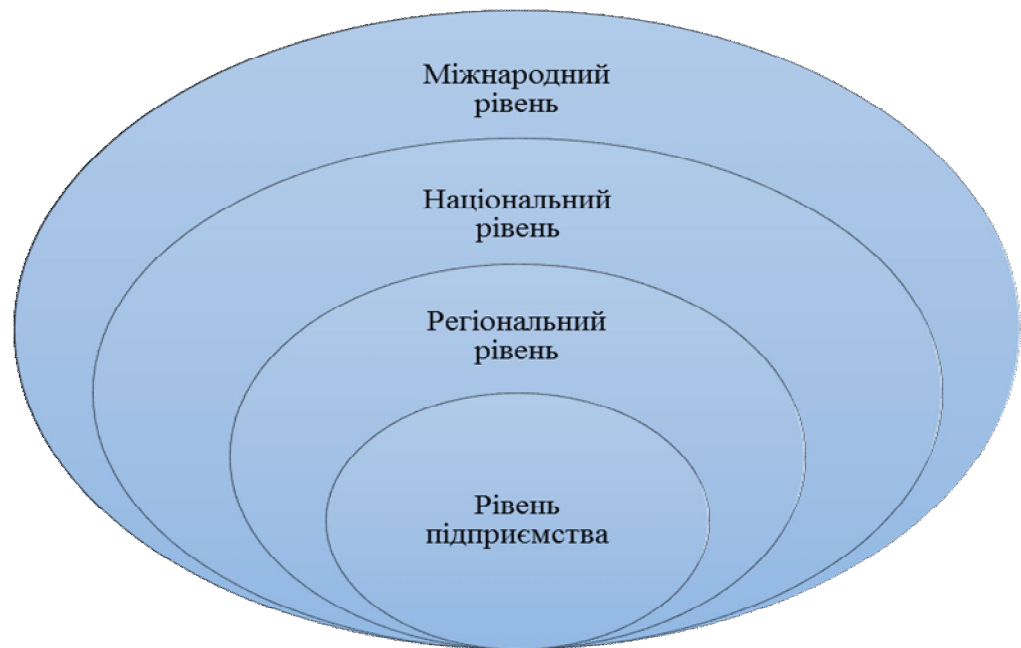


Рис.1.13. Рівні нормативного регулювання

Вважаємо, що до них доцільно додати рівень підприємства, оскільки і на мікрорівні приймаються важливі нормативні акти, зокрема в сфері організації бухгалтерського обліку.

Національні стандарти фінансового обліку розробляються і використовуються в кожній країні, їх застосування обмежене кордонами країни, хоч через економічні причини деякі національні стандарти насамперед GAAP все ж суттєво вплинули на міжнародні стандарти.

Регіональні стандарти діють у кількох країнах одного регіону. Наприклад, на рівні Європи розробляються європейські Директиви для країн Європейського економічного співтовариства, які мають характер законів і є обов'язковими до виконання. Вони також впливають на практику фінансового обліку окремих країн. Це досягається за рахунок того, що кожний стандарт на стадії розробки протягом 10 і більше років узгоджується з кожною країною та передбачається як норма у законодавстві кожної країни. Саме так розроблені і прийняті Четверта директива ЄС про річну фінансову звітність компаній і Сьома директива ЄС про консолідовану звітність.

Виходячи з особливостей діяльності конкретного підприємства окремі питання повинні врегульовуватися нормативними актами керівника, які

формують четвертий мікро-рівень нормативного регулювання бухгалтерського обліку [31, с. 309].

Основною проблемою нормативного регулювання бухгалтерського обліку ще з часів його зародження є складність у трактуванні нормативних актів. Загалом із усього викладеного в нормативних актах про доходи та витрати операційної діяльності ми, насамперед, повинні з'ясувати сенс і мету, що не завжди буває просто, оскільки саме зерно істини буває «сховане» дуже глибоко.

Якщо брати до уваги міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, то доходи і витрати розглядаються як частина елемента фінансової звітності зображеного на рис. 1.14.



Рис. 1.14. Елементи фінансової звітності за МС

Оцінка елементів фінансової звітності є процедурою визначення суми потоків грошових коштів підприємства за якою вони будуть визнані та відображені у інших формах звітності. Інформація про доходи, прибутки

(збитки) за МС зачіпляє усі форми звітності, але найбільш точно відображена у Звіті про прибутки та збитки.

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

- забезпечує порівняність звітності з іншими підприємствами;
- надає надійність інформації;
- дає можливість залучати іноземні інвестиції і позики, вихід на світові ринки збуту;
- викликає більшу довіру з боку потенційних іноземних інвесторів;
- дає можливість отримати необхідну інформацію для того, щоб прийняти рішення;
- прозорість інформації, через дотримання правил її складання, а також наявністю великої кількості пояснень до неї.

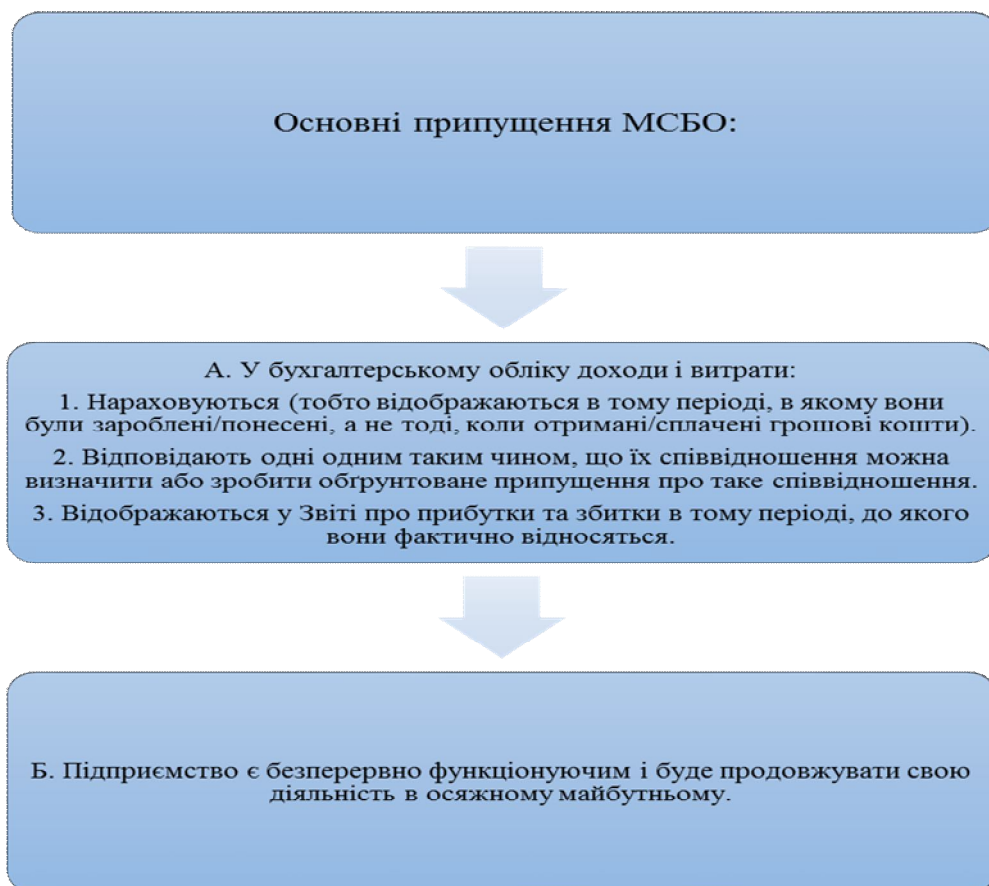


Рис. 1.15. Основні припущення за МСБО.

Важливою умовою при удосконаленні діючих національних стандартів є конкретизація певних понять та термінів, зближення діючих вітчизняних стандартів обліку витрат з податковим законодавством України, розробка єдиного підходу до оцінки, обліку, визнання та відображення витрат суб'єктів господарювання. А також застосування МС для складання фінансової звітності, що виступить запорукою прозорості інформації, через дотримання єдиних правил та поясненнями.

### **Висновки до розділу 1**

На основі проведеного нами дослідження економічного змісту, визнання і класифікації понять доходів та витрат можна зробити наступні висновки:

1. Витрати підприємства – це складна економічна категорія, яка поєднує процес створення необхідного обсягу економічних ресурсів на підприємстві та процес їхнього використання. За підсумками вивченої літератури можна сформулювати такі підходи, які стосуються даного поняття:

- за бухгалтерським підходом витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу;

- згідно економічного змісту витрати – витрати втрачених можливостей, тобто сума коштів, яку можна одержати за більш вигідного використання ресурсів.

Дохід – це максимальна кількість засобів, які включають грошові кошти і натуральні надходження, одержані або виготовлені особою за рік для підтримання фізичного, морального, економічного, а також інтелектуального стану, які він може потратити, але тільки за обставин, що очікувана вартість у грошовому вираженні майбутніх надходжень залишиться на попередньому рівні.

2. В обліку витрати та доходи класифікують за різними ознаками, що забезпечує більш глибоке вивчення складу та характеру витрат, дає змогу керівництву підприємства детально проаналізувати рівень витрат за різними класифікаційними ознаками та виявити джерела економії, сприяє кращому розумінню призначення витрат, їх економічної ролі у процесах, що відбуваються на підприємстві. Дотримуючись вимог національних і міжнародних стандартів у ДП «Чортківське лісове господарство» застосовує наступні ознаки для класифікації витрат: за центрами відповідальності; за видами продукції, робіт, послуг; за єдністю складу витрат; за способами перенесення вартості на продукцію; за ступенем впливу виробництва на рівень затрат; за визначенням відношення до собівартості продукції; за календарними періодами; за доцільністю витрачання; за відношенням витрат до процесу виробництва; за економічним змістом.

3. Нормативно-правове забезпечення обліку і аудиту – це сукупність нормативно-правових актів найвищих гілок влади у державі, таких як законодавчої, виконавчої та представницької, а також 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.

## РОЗДІЛ 2

### МЕТОДИКА ТА ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### **2.1. Особливості обліку витрат і доходів від основної діяльності підприємства**

Для того, щоб надати керівництву повну та всебічну інформацію про фінансовий результат основної діяльності, необхідно організувати процес збору такої інформації. Цьому сприятиме правильно налагоджена система обліку, основними завданнями якої виступатимуть такі:

- організація обліку та контролю за випуском продукції підприємства в розрізі усього асортименту, а також за обсягом і якістю;
- організація обліку витрат на виробництво і контролю за виконанням кошторису витрат;
- калькулювання собівартості і контроль за виконанням плану собівартості;
- виявлення прихованих резервів, недопущення втрат від браку або інших непродуктивних витрат;
- організація обліку доходів підприємства у розрізі видів реалізованої продукції та найменувань покупців тощо.

Не є винятком у цій справі і досліджуване державне підприємство «Чортківське лісове господарство». Дане підприємство здійснює наступні види основної діяльності:

- Повний цикл лісогосподарських заходів по вирощуванні лісу.
- Промислову заготівлю деревини і вивезення її на нижні склади.
- Переробку частини деревини на товари народного споживання та продукцію промислового призначення.
- Збут деревини та продукції її переробки.
- Побічне користування в лісі (заготівля харчової і лікарської сировини та часткове вирощування с/г продукції).

Виходячи із цього, питання формування витрат та доходів від основної діяльності на цьому підприємстві є основним і одночасно найбільш складним елементом організації та розвитку його виробничо-господарського механізму, охопленого системою обліку. Саме тому вважаємо, що від його ретельного дослідження та успішного практичного застосування напряду буде залежати як рентабельність виробництва в цілому, так і окремих видів продукції зокрема. А дане підприємство здійснює виробництво таких основних видів продукції:

- Паркетної дошки.
- Піломатеріалів.
- Дров для технологічних потреб.
- Дров для виготовлення струганого шпону.
- Дров для виготовлення фанери.
- Дров для опалення.

Перед керівництвом постають нелегкі завдання з пошуку резервів зниження собівартості виготовлюваної продукції, з встановлення конкурентних цін на свою продукцію, з розрахунку економічної ефективності від впровадження на підприємстві прогресивних організаційно-технічних заходів чи обґрунтування рішень стосовно виробництва нових видів продукції та й в цілому – отримання максимального прибутку від діяльності підприємства. Для цього підприємством проводиться ряд заходів, серед яких варто відмітити наступні.

По-перше, для того, щоб підвищити продуктивність майбутніх насаджень та переходу лісового насінництва на елітну основу на лісовому господарстві закладено 30,5 га клонової плантації дуба черешчатого (у Білецькому лісництві), із них атестовано 18,8 га. Із насіння закладено дослідні лісові культури дуба черешчатого площею 2 га, при чому перевіряється придатність клонів до покращення спадкових властивостей.

По-друге, для заготівлі елітного насіння модрини японської розпочато закладку клонової плантації (у Колиндянське лісництві), на даний час



зкладено 1,2 га. Клони відбиралися з архівно-маточної плантації Карпатського природного національного парку.

По-третє, заготовлене насіння висівається на 20 розсадниках (а це понад 14,8 га) в тому числі один базисний, при цьому щорічно вирощується більше 1 млн. шт. стандартного посадкового матеріалу, а саме: сіянців, укорінених живців, декоративних та деревних саджанців.

По-четверте, щорічно держлісгоспом створюється біля 160 га лісових культур методом посіву та посадки головної породи дуба звичайного (80% лісокультурного фонду) та вводу швидкорослих порід інтродуцентів – горіха чорного, модрини європейської та японської, дугласії тисолистої.

По-п'яте, для того, щоб збільшити продуктивність лісових культур проводиться обсадка кварталних ліній та доріг модриною, що дозволяє ефективно використовувати лісову площу та збільшувати вихід кубомаси з одного гектара площі.

По-шосте, своєчасне та ефективне проведення рубок догляду на площі 1000 га щороку забезпечує збереження та приріст головних порід, внаслідок чого очікується збільшення загального запасу насадження у віці головного користування. Реконструктивними рубками охоплюються низько повнотні, низькопродуктивні, розладнані насадження граб'яків на площі щорічно близько 20 га, які заліснюються лісовими культурами відповідно до лісорослинних умов.

Враховуючи специфіку діяльності досліджуваного підприємства, розглянемо більш детально методику обліку витрат та доходів операційної діяльності досліджуваного ДП «Чортківське лісове господарство».

Для визначення фінансового результату від операційної діяльності підприємства поряд з інформацією про доходи необхідно досконало володіти й інформацією про витрати підприємства, що пов'язані із операційною діяльністю.

Відомо, що для узагальнення інформації про понесені витрати пов'язанні із випуском продукції відкривають рахунок 23 «Виробництво».

На досліджуваному підприємстві ДП «Чортківський лісгосп» даний рахунок має наступну будову субрахунків, що визначені робочим планом рахунків (рис. 2.1).

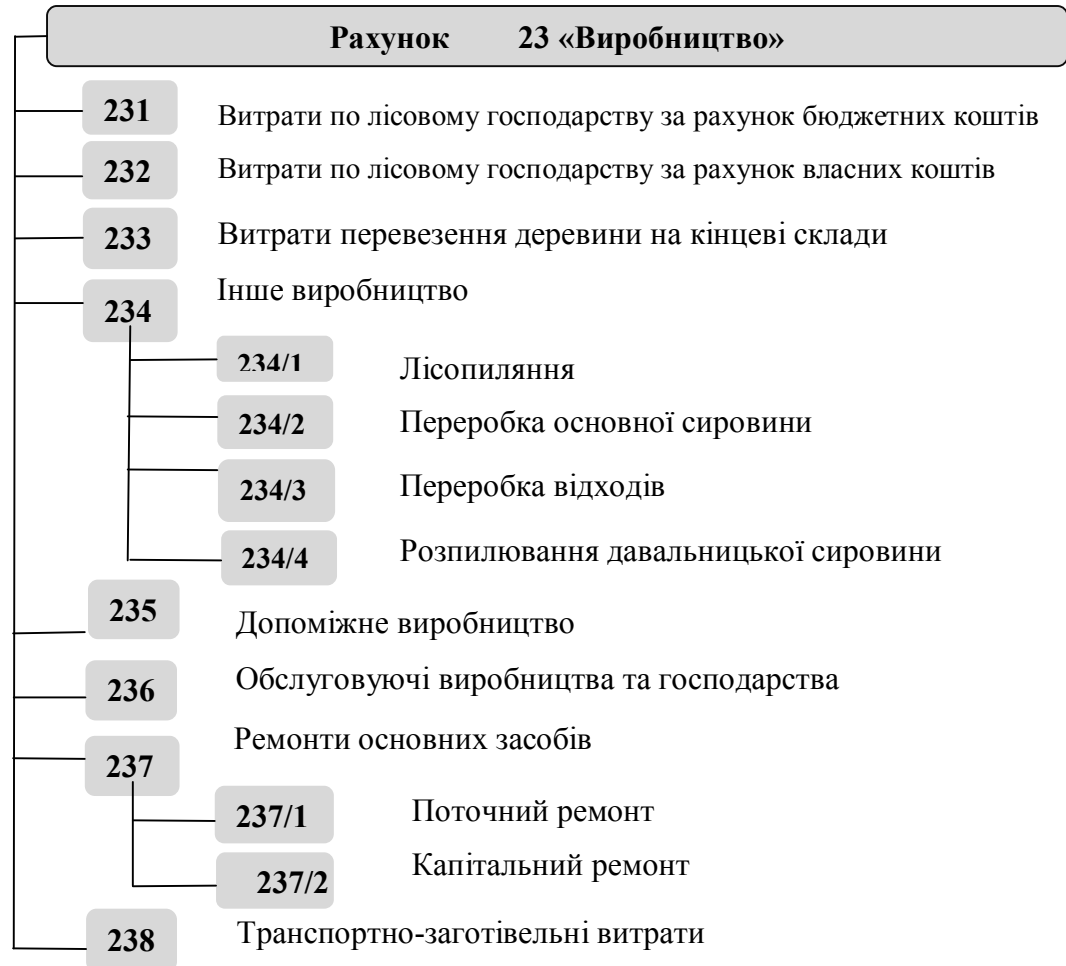


Рис. 2.1. Схема рахунку 23 «Виробництво» на ДП «Чортківський лісгосп»

За дебетом цього рахунку протягом місяця відображають усі прямі спожиті витрати на виготовлення продукції за елементами витрат. До цієї суми наприкінці місяця з кредиту рахунка 91 «Загальновиробничі витрати» відносять ще й суму фактичних змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат. Аналітичний облік на досліджуваному підприємстві за рахунком 23 ведеться за: видами виробництва; статтями витрат; видами або групами продукції; підрозділами підприємства; центрами витрат; центрами відповідальності. За кредитом цього ж рахунка 23 «Виробництво» відображають суму фактичної виробничої собівартості

уже готової продукції. Слід відмітити, що готову і прийняту на склад продукцію на протязі місяця відображають за обліковою вартістю. Це зумовлено тим, що розподіл суми понесених загальновиробничих витрат підприємства може відбуватися лише після завершення поточного місяця. Коригування облікової вартості відбувається тільки наприкінці місяця (відповідно на суму відхилень від фактичної виробничої собівартості). Після цього формується фактична собівартість реалізованої продукції, яка складається із:

виробничої собівартості продукції, яка була реалізована у звітному періоді (Дт 901 та Кт 26) та

нерозподілених загальновиробничих витрат (Дт 901 та Кт 91) (інколи і понаднормативні виробничі витрати (Дт 901 та Кт тих рахунків, за якими мали місце відхилення від встановлених норм).

Виходячи із наведеного загальна схема обліку витрат матиме наступний вигляд (рис. 2.2).

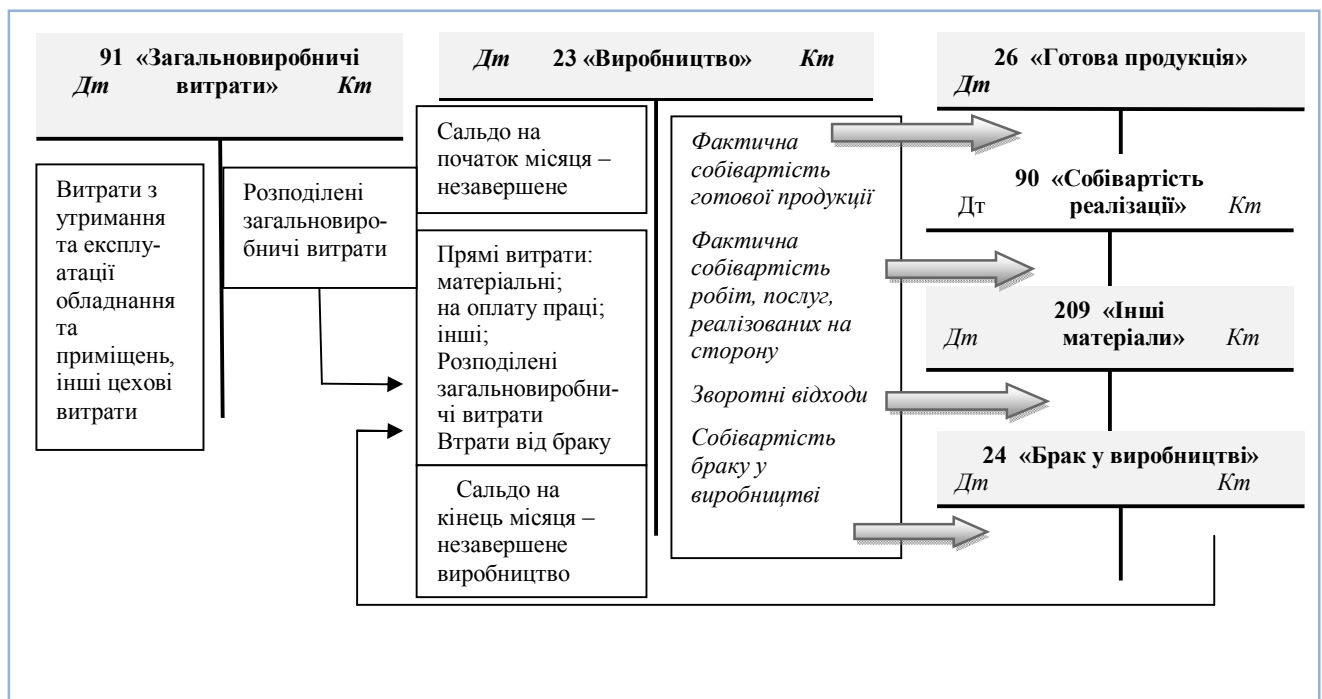


Рис. 2.2. Загальна схема обліку витрат на виробництво

Проте можливий і інший варіант обліку витрат – це застосування рахунків 8 класу Плану рахунків бухгалтерського обліку [86]. У такому

випадку для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду за елементами використовуватимуться рахунки класу 8 «Витрати за елементами». На рахунках цього класу, крім рахунку 85 «Інші затрати», ведеться облік витрат операційної діяльності за елементами витрат.

Для потреб звітності, управління, контролю і аналізу необхідна певна деталізація і аналітичність інформаційних ресурсів про витрати. Її зазвичай визначають суб'єкти господарської діяльності самостійно. Інформація про витрати підприємства з первинних документів переноситься до облікових регістрів.

Аналіз структури Плану рахунків дає змогу дійти деяких висновків:

1. Використання рахунків класу 9 (перший варіант) є найбільш придатним для складання Звіту про фінансові результати. Рахунки цього класу підприємства повинні застосовувати обов'язково, оскільки тут досить широко розгорнута інвестиційна та фінансова діяльність. Для формування інформації про витрати за елементами необхідно зробити певні вибірки, які не потребують суттєвих витрат праці. До того ж система подвійного запису дасть змогу без будь-яких труднощів зробити це за кредитовими оборотами відповідних рахунків.

2. Використання рахунків класів 8 і 9 (другий варіант) – дуже трудомісткий метод, проте забезпечує максимальну інформацію для складання звіту про фінансові результати. Технічна складність полягає у тому, що витрати операційної діяльності відображають двома проводками, але для забезпечення системного формування у Звіті про фінансові результати (ф. № 2) інформації про структуру виробничих витрат на великих підприємствах обов'язково слід застосовувати рахунки класу 8 «Витрати за елементами», що сприятиме посиленню якості звітності. Проте і рахунки класів 8 і 9 за своєю суттю є транзитними. Більше того, інформація, яка акумулюється на них, призначена швидше для складання фінансової звітності, а відстежувати зв'язок витратних рахунків з виробничим процесом неможливо.

Узагальнення інформації про витрати підприємства проводиться у Журналі 5 (або 5А). Тобто, у випадках, коли підприємство веде облік витрат за елементами, необхідно використовувати для узагальнення витрат Журнал 5А. Цей журнал відрізняється від Журналу 5 тим, що в ньому в розділі III Б відображаються витрати за елементами [17, с. 452] (рис. 2.3).

Журнал 5		Журнал 5А
I. З кредиту рахунків 90-96 в дебет рахунків	=	I. З кредиту рахунків 90-96 в дебет рахунків
II. Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової, інвестиційної діяльності, інші витрати	=	II. Витрати з податку на прибуток, витрати фінансової, інвестиційної діяльності, інші витрати
III. Витрати діяльності	=	III А. Витрати діяльності
		III Б. Витрати за елементами
IV. Аналітичні дані до рахунку 28 "Товари"	=	IV. Аналітичні дані до рахунку 28 "Товари"
Відомість 5.1 аналітичного обліку запасів	=	Відомість 5.1 аналітичного обліку запасів

Рис. 2.3. Порівняльна структура журналів 5 і 5А

Для складання Журналів 5 і 5А використовуються дані первинних документів, накопичувальних відомостей, аркушів-розшифровок, інших журналів тощо. На підставі первинних документів дані про витрати діяльності відображаються в облікових регістрах, інформація яких потім використовується для заповнення Головної книги та фінансової звітності (рис. 2.4) [24].

Як бачимо з рис.2.4, інформація з Журналів 5 (5А) використовується для складання Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід).

Отже, Міністерством фінансів України для обліку витрат виробництва рекомендовано два варіанти регістрів журнально-ордерної форми: Журнал 5 – для підприємств, що не застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами», та Журнал 5А – для інших підприємств.

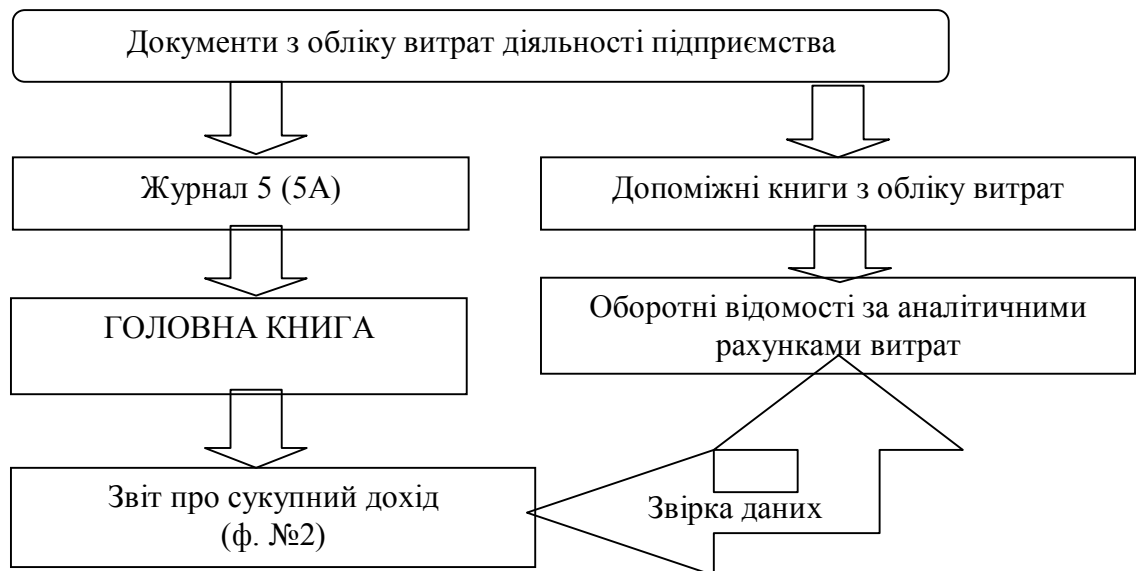


Рис. 2.4. Порядок відображення витрат діяльності при журнальній формі обліку

Журнал 5А відрізняється від попереднього тим, що крім розділу III А «Витрати діяльності» тут введено додатково розділ III Б «Витрати за елементами». У названих журналах об'єднано дебетові (рядки 1.1 – 1.7) й кредитові (графі 6) обороти за синтетичним рахунком 23 «Виробництво», що посилює контроль за формуванням витрат у розрізі елементів, а отже, відповідає вимогам фінансової звітності.

Проте для забезпечення аналітичного обліку витрат виробництва стосовно вимог внутрішньої звітності досліджуваному підприємству ДП «Чортківський лісгосп» доводиться відкривати інші допоміжні регістри (а саме: відомості за рахунками виробництв, книги та виробничі звіти, які створюються та ведуться керівниками центрів відповідальності), оскільки кількість рядків, передбачених у графі 2 «Дебет рахунків» для об'єктів витрат – видів, груп продукції, послуг основного виробництва, допоміжних (підсобних) виробництв (рядки 1.1 – 1.6), тут недостатня [37, с. 269].

На практиці перелік об'єктів, за якими використовують інформацію, що належить до внутрішньої звітності, на більшості підприємств значно ширший, оскільки витрати групують не тільки за видами продукції, а й за центрами відповідальності. Тому це зумовлює необхідність ведення

додаткових аналітичних реєстрів. Такі реєстри дадуть змогу відображати у Журналах 5 (5А) підсумкові дані за субрахунками, які буде доцільно відкрити до синтетичного рахунку 23 «Виробництво», наприклад 231 «Основне виробництво», 232 «Допоміжне виробництво». Записи операцій у першому підрозділі цих журналів здійснюються за кореспонденцією рахунків, яка враховує можливі види витрат. Методика запису витрат виробництва у журналах відрізняється, хоча, зрештою, всі витрати підприємств в цілому відображуються (збираються у розрізі кореспондуючих рахунків) в якомусь одному реєстрі у розділі III чи III А «Витрати діяльності». Оскільки на державному підприємстві «Чортківський лісгосп» не застосовують рахунки класу 8 «Витрати за елементами», то відразу заповнюють розділ III «Витрати діяльності» Журналу 5 на основі первинних чи зведених документів або інших журналів, у яких відображено певні витрати. Готова продукція може бути оприбуткована на склад або витрачена за іншими напрямками, за роботи й послуги виконані для власних потреб чи реалізовані. У зв'язку з цим у Журналі 5 передбачено списання витрат, які накопичені в розрізі об'єктів обліку (графа 2), на інші рахунки. Зокрема, витрати на транспортування вантажів підприємствам чи фізичним особам або інші послуги, виконані на сторону, відображають як їх реалізацію: списання за собівартістю Дт 90 Кт 23 (а якщо точніше – Кт 233) за рядком 2 у Журналі 5. Так само відображають витрати на перевезення власної продукції для реалізації. При перевезенні для реалізації сировини, матеріалів, відходів тощо такі витрати списують за рядком 6.2 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» у кореспонденції рахунків Дт 94 Кт 23. Ці витрати відображають на основі реєстрів аналітичного обліку витрат виробництва – відомостей, виробничих звітів, книг та розрахунків розподілу витрат.

Невідшкодовані втрати від браку (Дт 23 Кт 24) відображують у графі 7 за відомостями, а списані на виробництво напівфабрикати (Дт 23 Кт 25) чи передану у виробництво готову продукцію (Дт 23 Кт 26) у графах 8–9 відповідно на основі звітів про рух матеріалів.

Таким чином, облік витрат підприємства покликаний зафіксувати в документах, реєстрах та формах звітності синтетичного (узагальненого) та аналітичного (деталізованого) обліку проведені витрати, що в подальшому виступає вихідною базою для здійснення калькулювання та аналізу собівартості продукції підприємств.

Випуск вже готової продукції (наприклад, за зміну) відображається в обліку при її здачі на склад на підставі первинних документів. Оскільки уніфікованої типової форми такого первинного документа не існує, то підприємство може самостійно розробити цю форму та заповнювати її з урахуванням вимог до оформлення первинних документів. Варто відмітити, що продукція лісового господарства проходить сертифікацію, яка засвідчує, що товар виготовлений згідно світових вимог (в даному випадку – підприємство повинно отримати фіто-санітарний сертифікат). Крім того, на досліджуваному підприємстві оприбуткування готової продукції оформляють здавальною накладною (після чого вона передається на склад лісового господарства), інколи формують приймально-здавальний акт (при виконанні певних робіт, послуг), маршрутний лист тощо.

Коли продукція пройшла всі стадії обробки, то вона може бути відвантажена за відповідними угодами покупцям. Тобто для реалізації своєї продукції досліджуване підприємство перш за все повинно укладає договори з покупцями. Процедура відвантаження готової продукції на ДП «Чортківський лісгосп» розпочинається з виписки підприємством рахунка-фактури на оплату продукції. При відвантаженні продукції надається видаткова та податкова накладні, відповідним чином зареєстровані. При відвантаженні працівники складу на відібрану й упаковану продукцію виписують наряд на відпуск лісопродукції або накладну, у якій ставиться підпис представника покупця чи іншої уповноваженої особи. Ця накладна й інші первинні документи (залізничні квитанції і т. п.) передаються в бухгалтерію лісового господарства, де на підставі цих документів, як правило, виписується рахунок-фактура, де



вказується покупцю назва відвантаженої продукції, її кількість, належна сума з врахуванням податку на додану вартість (ПДВ).

Досліджуване підприємство здійснює реалізацію своєї продукції за межі міста Чорткова і України також, тому в укладених угодах про постачання продукції зазначається і додаткові умови здійснення цієї поставки. Зокрема, ДП «Чортківський лісгосп» співпрацює з різними зарубіжними фірмами, що займаються купівлею-продажем лісопродукції на експорт, попередньо заключивши угоди, зокрема: Лейтл-Фурнієри (Австрія), Тасмет (Польща), Альфа-компані, Тріветрейд, Ілмест. Словвуд. Вищевказані фірми беруть у лісгоспі лісопродукцію та продукцію переробки (заготовки для паркету, пиломатеріали обрізні та необрізні) для використання на власних підприємствах чи для продажу іншим спорідненим фірмам на експорт. Тому у своїй зовнішньо-економічній діяльності ДП «Чортківське лісове господарство» для зручності використовує комплекс міжнародних правил з тлумачення найбільш широко використовуваних торговельних термінів Інкотермс. Таким чином, можна уникнути або, принаймні, у значній мірі скоротити невизначеність різної інтерпретації таких термінів у різних країнах.

Товаротранспортні накладні (які є обов'язковим документом для підтвердження витрат, пов'язаних із перевезенням вантажів автомобільним транспортом) як звично товарівідправник виписує в чотирьох примірниках.

Взагалі для узагальнення усієї інформації про доходи від операційної діяльності підприємства призначено рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», які використовуються для визначення в системі обліку отриманих фінансових результатів після їх відображення у взаємозв'язку із відповідними рахунками витрат класу 8 і 9 (цю відповідність подано у наступній табл. 2.1).

Як бачимо, для відображення доходів підприємства щодо основного виду діяльності Планом рахунків бухгалтерського обліку [86] передбачено рахунок 70 «Доходи від реалізації».

Таблиця 2.1.

Узгодження рахунків доходів і витрат для визначення фінансового результату операційної діяльності підприємства

Вид діяльності	Господарські операції	Дохід	Витрати (кл. 8)	Витрати (кл. 9)
Основна	Реалізація товарів, робіт, послуг	701, 702, 703, 704	80, 81, 82, 83	90, 91, 92, 93
Інша операційна	– реалізація іноземної валюти	711	84	942
	– реалізація інших оборотних активів	712	84	943
	– операційна оренда активів	713	–	–
	– операційна курсова різниця	714	84	945
	– штрафи, пені, неустойки	715	84	948
	– списання активів та їх наступне відшкодування	716	84	946, 947
	– списання заборгованостей і формування резервів	717	84	944
	– інші	719	84	949

Облік доходів від реалізації готової продукції на ДП «Чортківський лісгосп» ведуть на рахунку 70 «Доходи від реалізації». Цей рахунок призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суми знижок, наданих покупцям, та про інші вирахування з доходу. За кредитом рахунку 70 відображають збільшення (одержання) доходу від реалізації, за дебетом – суми непрямих податків (акцизного збору, ПДВ) та списання доходів у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Проте, таке відображення інформації на рахунках 7 класу повинне бути документально підтвердженим. Тому слід робити ці записи у разі наявності первинних документів з обліку доходів від реалізації. Такими документами є рахунки-фактури, розрахунки (довідки) бухгалтерії. Оскільки підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки виходячи із специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю, то у досліджуваного підприємства ДП «Чортківський лісгосп» є розроблений Робочий план рахунків, у якому до рахунку 70 відкривається

окремий субрахунок для обліку доходів від реалізації щодо кожного об'єкта за відповідними групами (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

Субрахунки до рахунку 70 «Доходи від реалізації» та порядок їх використання на ДП «Чортківський лісгосп»

№ субрахунку	Назва	Характеристика
701	Дохід від реалізації готової продукції	Використовують для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції
702	Дохід від реалізації товарів	Використовують підприємства торгівлі та інші організації для узагальнення інформації про доходи від реалізації товарів
703	Дохід від реалізації робіт і послуг	Використовують підприємства і організації, що виконують роботи і надають послуги, для узагальнення інформації про доходи від реалізації робіт і послуг, про результати зміни резервів незароблених премій
704	Вирахування з доходу	За дебетом відображається сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів та інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом – відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати»
705	Перестраховання	

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

Протягом року за кредитом рахунка 701 відображається загальна сума доходу підприємства від реалізації продукції, виключаючи суми непрямих податків, зборів і платежів. Аналітичний облік реалізації готової продукції відображається у відомості аналітичного обліку розрахунків з покупцями і замовниками, за винятком заборгованості, забезпеченої векселем. У відомості вказується за кожним виставленим рахунком покупцям: сальдо на

початок місяця, дата виникнення заборгованості, суми дебіторської заборгованості в кореспонденції з рахунками грошових коштів та доходів, дата оплати за продукцію та сальдо на кінець місяця.

Проте, варто наголосити, що із розвитком ринкових відносин в Україні самостійність підприємств значно розширюється. Оскільки самостійно встановлюються ціни на виготовлену продукцію, то вкрай необхідним є наявність вичерпної інформації про формування повної собівартості продукції. На ДП «Чортківський лісгосп» формуються вільні ціни на лісопродукцію на рівні попиту, що склався, з урахуванням діючих такс на деревину, витрат на заготівлю, трелювання, навантаження, розвантаження, перевезення на нижній склад, адміністративних витрат, витрат на збут та прибутку без обмеження рівня рентабельності.

Фактична собівартість лісопродукції на ДП «Чортківський лісгосп» калькулюється в розрахунку на знеособлений кубічний метр деревини, без диференціації за асортиментом, породами, сортами і розмірами. Для встановлення цін (цінових співвідношень) між конкретними асортиментами лісопродукції враховується порівняльний аналіз їх якості і споживчих властивостей на умовах відповідного франко. У відповідності з оцінкою асортиментам присвоюється ціновий коефіцієнт. Якість одного асортимента приймається за коефіцієнт одиниця. Розраховані на підставі оптової ціни еталону і рекомендованих коефіцієнтів якості, породи, сорту, діаметру, сортименту планово-розрахункові ціни є основою для вивчення кон'юнктури ринку (тобто попиту і пропозиції) на лісопродукцію. Підставою для застосування вільних цін при реалізації лісопродукції є ціни, погоджені з основними споживачами і зафіксовані в протоколах погодження вільних цін, які завірені підписами і печатками підприємства і споживача.

При цьому потрібно враховувати те, що потрібно не просто підрахувати фактичну собівартість готової продукції [106], а ще й на основі наявної інформації надати можливість менеджерам спрогнозувати таку собівартість, яка за даних умов принесе підприємству найбільший прибуток.

Тобто більший акцент повинен бути зроблений на інформацію надану внутрішньогосподарським (управлінським) обліком, який повинен займатися прогнозуванням, нормуванням і контролюванням собівартості для цілей подальшого аналізу витрат, ціноутворення для розвитку виробництва і випуску конкурентоспроможної продукції [87, с. 104].

Розглянемо порядок відображення в бухгалтерському обліку виручки від реалізації готової продукції та визнання доходу від реалізації за даними діяльності державного підприємства «Чортківський лісгосп».

Аналітичний облік доходів від реалізації ведуть за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством. Для визнання ж доходу від реалізації продукції (товарів, інших активів) важливо визначити «момент часу», коли ризики і вигоди, пов'язані з власністю на продукцію, передаються покупцю (рис. 2.5).

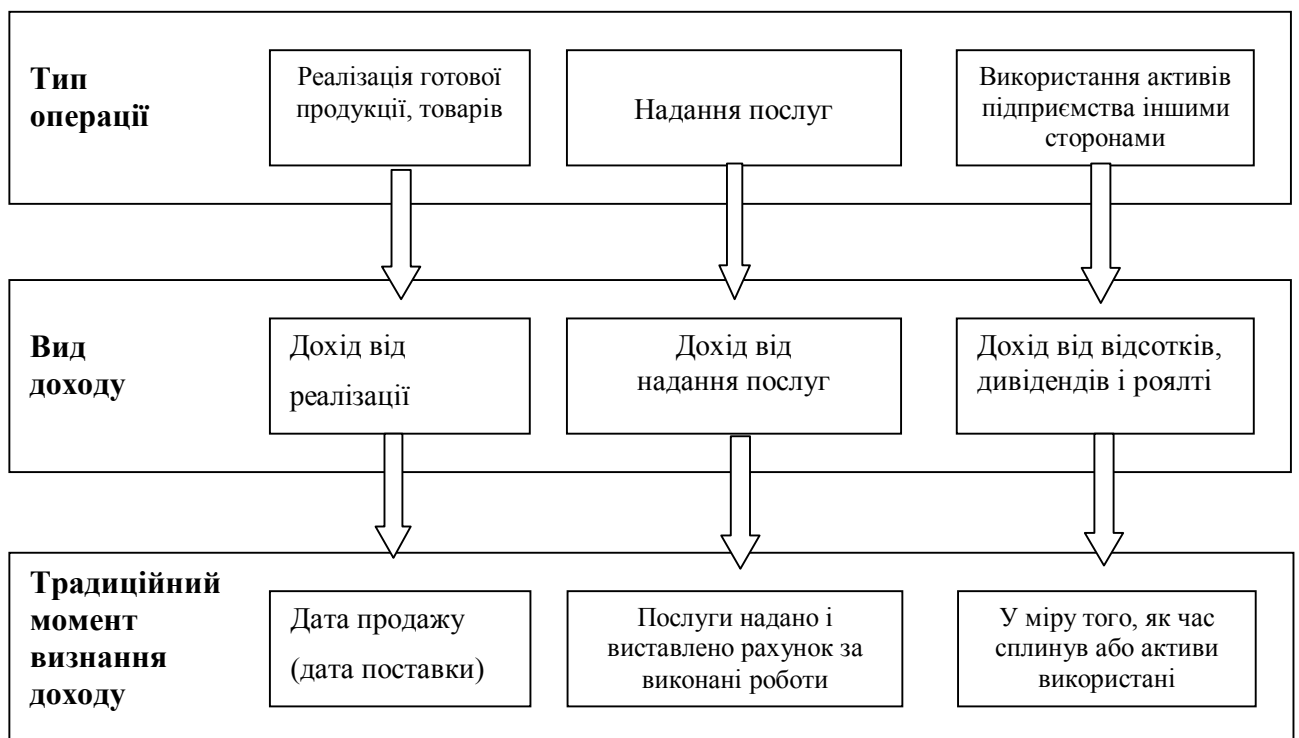


Рис. 2.5. Визнання доходу від реалізації продукції (товарів, інших активів)

Ризики і вигоди, пов'язані з власністю на продукцію, передаються, зазвичай, коли виконується одна з двох подій: юридично право власності на

продукцію передається покупцю, або у володіння покупця переходить продукція.

Списання суми чистого прибутку з рахунку «Фінансові результати» у досліджуваного підприємства проводиться раз на рік. Проте, вважаємо, що помісячне віднесення цих сум на рахунок нерозподіленого прибутку (непокритих збитків) було б доцільнішим. З однієї сторони такий підхід в деякій мірі ускладнюватиме синтетичний і аналітичний облік та складання квартальних звітів про фінансові результати, але дана інформація для керівництва сприятиме ефективному контролю та аналізу витрат і доходів операційної діяльності.

Узагальнена інформація про доходи і результати основної діяльності міститься у Журналі 6 (за кредитом рахунків обліку доходів).

## **2.2. Синтетичний та аналітичний облік витрат і доходів іншої операційної діяльності підприємства**

Адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати не включають до складу виробничої собівартості готової та реалізованої продукції, тому інформацію про такі витрати узагальнюють на рахунках обліку витрат звітного періоду: 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Адміністративні витрати, що обліковуються на однойменному рахунку 92 «Адміністративні витрати» зазвичай групуються за статтями та за економічними елементами. Організація аналітичного обліку адміністративних витрат за економічними елементами передбачає розподіл витрат за такими розрізами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи амортизаційні відрахування та інші витрати [30, с. 225].

До адміністративних витрат підприємства відноситься значна кількість витрат (рис. 2.6).

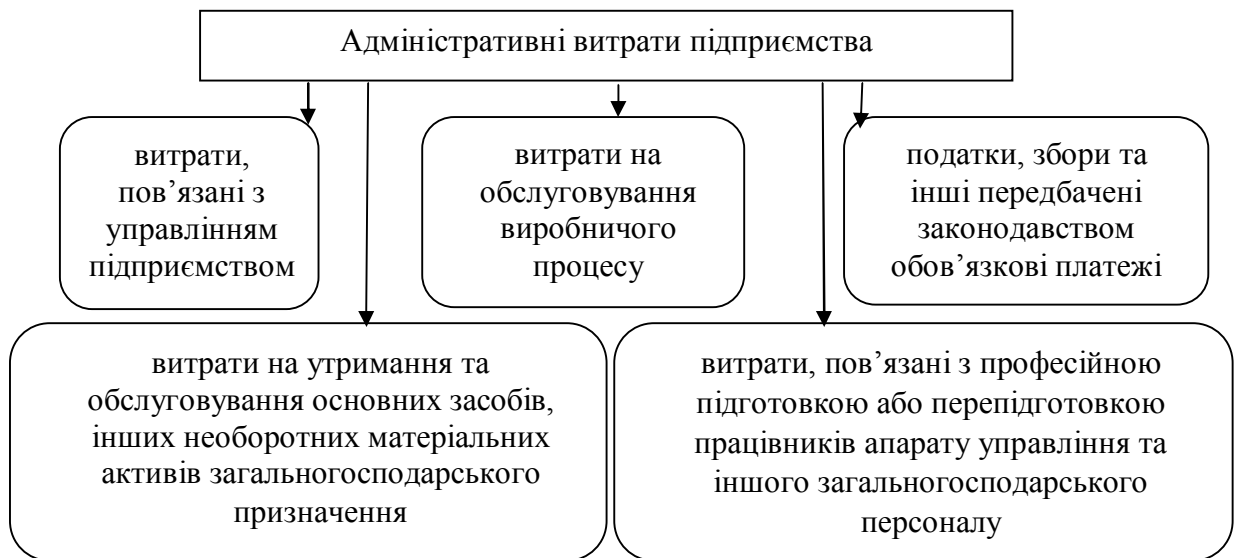


Рис. 2.6. Склад адміністративних витрат підприємства [109]

До групи витрат, що пов'язані з управлінням підприємством ДП «Чортківський лісгосп» відносяться витрати на оплату праці працівників апарату управління підприємства із відрахуваннями на соціальні заходи; витрати, пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням апарату управління; витрати на оплату службових відряджень працівників апарату управління та на придбання літератури для інформаційного забезпечення господарської діяльності підприємства, у тому числі з питань законодавства і передплату спеціалізованих періодичних видань; або на оплату послуг за участь у семінарах, що проводяться з метою підвищення професійного рівня працівників апарату управління; витрати на оплату послуг інших підприємств, пов'язаних з управлінням підприємством, якщо штатним розписом підприємства непередбачено відповідні функціональні служби; витрати на оплату за використання та обслуговування технічних засобів управління: обчислювальних центрів, засобів сигналізації та засобів зв'язку (поштові, телеграфні, телефонні) загальногосподарського призначення; витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів, виданих державними органами для ведення господарської діяльності, включаючи плату за реєстрацію підприємства в органах державної реєстрації, зокрема, в органах місцевого самоврядування, їх виконавчих органах; витрати на

державні послуги; витрати на проведення аудиту згідно з чинним законодавством, включаючи проведення добровільного аудиту за рішенням підприємства; витрати на оплату витрат з врегулювання суперечок у судових органах; витрати на організацію прийомів, свят, придбання і розповсюдження подарунків; представницькі витрати; витрати, пов'язані з оплатою послуг комерційних банків та інших кредитно-фінансових установ, включаючи оплату за розрахунково-касове обслуговування, отримання гарантій, облік боргових вимог і зобов'язань, поштово-телеграфних послуг та інших витрат пов'язаних з грошовим обігом.

До групи витрат на утримання та обслуговування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення включаються витрати на утримання і експлуатацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення; витрати на ремонти, що здійснюються для підтримання об'єкта в робочому стані та одержання первинне визначеної суми майбутніх економічних вигод від використання основних засобів та інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення; витрати на погашення вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення нарахуванням амортизаційних відрахувань; витрати на пожежну і сторожову охорону об'єктів загальногосподарського призначення; витрати на забезпечення працівників іншого загальногосподарського персоналу спеціальним одягом, взуттям, обмундируванням, форменим одягом, захисними пристроями, що необхідні для виконання професійних обов'язків, милом та іншими миючими засобами, знешкоджувальними засобами, відповідно до переліку та норм, встановлених чинними нормативно-правовими актами, або на відшкодування витрат працівникам за придбання ними спецодягу, спецвзуття та інших засобів індивідуального захисту у випадках невидачі їх адміністрацією; витрати зі страхування ризиків цивільної відповідальності, пов'язаної з експлуатацією транспортних засобів, що перебувають у складі основних засобів



загальногосподарського призначення підприємства; витрати зі страхування майна підприємства загальногосподарського призначення.

До складу витрат на обслуговування виробничого процесу включаються витрати на придбання сировини, матеріалів, палива, енергії, інструментів, пристроїв та інших засобів і предметів праці; витрати, пов'язані із забезпеченням контролю за виробничими процесами і якістю продукції (робіт, послуг) працівниками апарату управління підприємства; витрати на забезпечення правил техніки безпеки праці, охорони праці, санітарне гігієнічних та інших спеціальних вимог, передбачених правилами технічної експлуатації, нагляду і контролю за діяльністю підприємства у встановленому законодавством порядку; витрати на проведення попереднього і періодичних медичних оглядів робітників; витрати, пов'язані з набором робочої сили, передбачені законодавством, з урахуванням витрат на оплату випускникам середніх професійно-технічних училищ і молодим спеціалістам, які закінчили вищий навчальний заклад, вартості проїзду до місця роботи.

До податків, зборів та інших передбачених законодавством обов'язкових платежів (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються у виробничу собівартість продукції (робіт, послуг) включаються:

- плата за землю;
- податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів загальногосподарського призначення;
- збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету (крім платежів виробничих підрозділів, цехів, що відносяться до загальногосподарських витрат);
- збір за спеціальне використання водних ресурсів. Збір сплачується за використання водних ресурсів для загальногосподарських потреб підприємства;
- страхові внески на соціальне страхування від нещасного випадку;

- збори на обов'язкове державне пенсійне страхування з вартості послуг мобільного зв'язку, якщо ці послуги використовуються працівниками апарату управління підприємства;

- комунальний податок;
- інші витрати.

До витрат, пов'язаних з професійною підготовкою або перепідготовкою працівників апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу відносяться суми заробітної плати за основним місцем роботи керівників і спеціалістів апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу підприємства за час їхнього навчання з відривом від виробництва в системі підвищення кваліфікації та перепідготовки кадрів; оплата праці керівників, спеціалістів апарату управління підприємства, залучених без звільнення від основної роботи для підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників, для керівництва виробничою практикою студентів вищих і середніх спеціальних навчальних закладів; оплата навчальних відпусток із збереженням повністю або частково заробітної плати, наданих працівникам апарату управління та іншого загальногосподарського персоналу, що надається відповідно до законодавства особам, які успішно навчаються у вечірніх та заочних вищих і середніх спеціальних навчальних закладах, аспірантурах та для участі у сесії і складання іспитів; витрати, пов'язані з виплатою учням професійно-технічних училищ різниці між стипендією в розмірі тарифної ставки (мінімального окладу) робітника I розряду і витратами цих навчальних закладів (на виплату стипендій, забезпечення харчуванням і обмундируванням) [110, с. 449].

Слід звернути увагу на те, що адміністративні витрати на ДП «Чортківський лісгосп» не включаються до собівартості виготовленої і реалізованої продукції, а покриваються за рахунок валового прибутку підприємства або збільшують валовий збиток підприємства. Хоча варто було б згрупувати адміністративні витрати, що пов'язані із обслуговуванням

виробництва (у подальшому із віднесенням їх на рахунок 90 «Собівартість реалізації»); і ті, які пов'язані із безпосереднім утриманням апарату управління (із включенням їх до рахунку 79 «Фінансові результати»).

Щомісячне списання адміністративних витрат виробничого підрозділу оформляється за допомогою розрахунку (довідки), складеного працівником бухгалтерії. Узагальнення обліку адміністративних витрат здійснюють при журнальній формі обліку у журналі №5.

Необхідно відзначити той факт, що організація обліку витрат за основною діяльністю у розрізі збутової функції здійснюється за допомогою витрат на збут. До витрат на збут належать витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг) у складі таких груп (рис. 2.7).



Рис. 2.7. Склад витрат на збут

До групи витрат на утримання підрозділів підприємства, що пов'язані із збутом продукції відносяться витрати на оплату праці та комісійні винагороди працівникам підрозділів, продавцям та торговим агентам, що забезпечують збут продукції із відрахуваннями на соціальні заходи; витрати на оплату службових відряджень; витрати на матеріали, канцелярські товари.

До складу витрат на утримання, ремонт та експлуатацію основних

засобів, інших необоротних матеріальних активів, пов'язаних зі збутом продукції включаються витрати на технічний огляд, технічне обслуговування, ремонт та утримання у робочому стані основних засобів та інших необоротних матеріальних активів; на оплату праці робітників, зайнятих обслуговуванням та ремонтом основних засобів; відрахування на соціальні заходи; вартість спожитих електроенергії, матеріалів, запасних частин, мастильних та обтиральних матеріалів, води, пари та інших видів енергії; амортизаційні відрахування від вартості основних засобів, інших необоротних матеріальних активів.

Витрати, пов'язані з транспортуванням, перевалкою та страхуванням готової продукції включають витрати на відшкодування транспортних, перевалочних і страхувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін; а також на оплату послуг транспортно-експедиційних та посередницьких організацій (включаючи комісійну винагороду), вартість яких включається до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін.

До витрати, пов'язані з забезпеченням правил техніки безпеки та охорони праці включаються витрати на оплату праці працівників, зайнятих забезпеченням нормальних умов праці та правил техніки безпеки із відрахуваннями на соціальні заходи; витрати на матеріали, паливо й енергію для забезпечення охорони праці.

Витратами на проведення передпродажних та рекламних заходів та на дослідження ринку (маркетингу) стосовно товарів (робіт, послуг), що продаються підприємством є витрати на розробку і видання рекламних виробів (ілюстрованих преїскурантів, каталогів, брошур, альбомів, проспектів, плакатів, афіш, рекламних листів, листівок тощо); на проведення інших рекламних заходів, пов'язаних з діяльністю підприємства; на придбання літератури інформаційного характеру для дослідження ринку;

Група витрат на зберігання, навантаження, розвантажування й пакування продукції включає витрати на відшкодування складських,

вантажно-розвантажувальних витрат постачальника, що включаються до ціни продукції згідно з базисом поставки, передбаченим угодою сторін; на пакувальні матеріали для затарювання готової продукції на складах; на пожежну, сторожову охорону, використання та обслуговування засобів сигналізації та телефонного зв'язку (включаючи оплату послуг сторонніх підприємств щодо зберігання і збуту продукції тощо) [32, с. 187].

Облік витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт і послуг ведеться на рахунку 93 «Витрати на збут». Даний рахунок є активним, витратним, призначеним для обліку господарських процесів. За дебетом рахунку 93 відображують суму визнаних витрат на збут, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати». При цьому треба мати на увазі, що списують усі накопичені витрати на збут, оскільки їх визнають витратами звітного року, у повній сумі незалежно від обсягу реалізованих товарів, тому на залишок нереалізованих товарів не розподіляють.

Необхідно відмітити, що аналітичний облік витрат на збут здійснюється аналогічно обліку адміністративних витрат, тобто, ведеться в відомостях у розрізі статей витрат та за економічними елементами. Відповідно, організація аналітичного обліку витрат на збут за економічними елементами передбачає розподіл витрат за наступними розрізами: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування та інші витрати.

Так, при організації обліку за центрами витрат відповідні реєстри ведуть у розрізі складів і служб, пов'язаних із збутом продукції.

Для узагальненого обліку витрат на збут використовують журнал №5 при журнальній формі обліку.

При детальному дослідженні організації обліку витрат операційної діяльності важливу роль необхідно приділити такій складові, як інші витрати операційної діяльності.

У процесі виробничої діяльності на підприємстві виникають витрати,

які формують собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), виробничу собівартість виготовленої продукції, адміністративні витрати та витрати на збут. Крім названих витрат на ДП «Чортківський лісгосп» мають місце й інші операційні витрати, які безпосередньо не пов'язані з операційною діяльністю. До таких інших операційних витрат досліджуваного підприємства включаються:

- визнані штрафи, пені, неустойки;
- витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- інші витрати операційної діяльності [89].

Такі витрати, які безпосередньо не пов'язані з виробничою діяльністю підприємства повинні покриватися за рахунок інших операційних доходів та валового прибутку (або збільшувати збиток від операційної діяльності), що і відбувається на ДП «Чортківський лісгосп». Для обліку інших витрат операційної діяльності підприємством використовують рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності». Даний рахунок є активним, витратним і призначений для обліку господарських процесів. Так, на рахунку 94 ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90 «Собівартість реалізації», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» та 93 «Витрати на збут». За дебетом рахунку відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

Щомісячне списання інших витрат операційної діяльності на результати від основної діяльності здійснюється на підставі розрахунку (довідки), оформленої працівником бухгалтерії. Для синтетичного обліку інших витрат операційної діяльності при журнальній формі обліку використовується журнал №5.

Окремо на виробничих підприємствах ведеться облік інших операційних доходів від іншої операційної діяльності. До іншої операційної відноситься діяльність, не пов'язана з основною, фінансовою, інвестиційною та іншою.

Для узагальнення інформації про доходи від іншої операційної діяльності підприємства у звітному періоді використовується рахунок 71 «Інший операційний дохід».

За кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід» відображається збільшення (одержання доходу), за дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших платежів) та списання в порядку закриття на рахунок 79 «Результат основної діяльності».

На рахунку 71 «Інший операційний дохід» обліковуються такі доходи:

- Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (на субрахунку 710);
- Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти (на субрахунку 711);
- Дохід від реалізації інших оборотних активів (на субрахунку 712);
- Дохід від операційної оренди активів (на субрахунку 713);
- Дохід від операційної курсової різниці (на субрахунку 714);
- Одержані штрафи, пені, неустойки (на субрахунку 715);
- Дохід від списання кредиторської заборгованості (на субрахунку 717);
- Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів (на субрахунку 718);
- Інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відображення на інших субрахунках рахунка 71 «Інший операційний дохід», зокрема про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації, від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо (на субрахунку 719) [86].

Первинними документами для накопичення даних про інші операційні доходи є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, акти інвентаризації, ПКО, довідки та розрахунки бухгалтерії.

Хотілось би звернути увагу на те, що до доходів не від безпосередньо самої операційної діяльності, а за операціями, які виникають в результаті її проведення відносяться такі субрахунки як: 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки», 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості», а також

субрахунки 716 «Відшкодування раніше списаних активів» та 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» рахунку 71 «Інший операційний дохід». Вважаємо, що було б логічним зазначені субрахунки виключити із рахунку 71 «Інший операційний дохід» і включити окремими субрахунками до складу рахунку 74 «Інші доходи». Підставою для такого підходу щодо перенесення інформації з цих субрахунків до складу рахунку 74 є те, що не можна знайти жодного підприємства (в тому числі і досліджуване підприємство), в установчих документах якого передбачалося б здійснення операційної діяльності, пов'язаної, наприклад із отриманням доходів від отримання підприємством штрафів, пені, неустойок, отриманням доходів від відшкодування раніше списаних активів та списання кредиторської заборгованості, а також отримання доходів від безоплатно одержаних оборотних активів. Зазначені доходи не є виразниками безпосередньо операційної діяльності підприємства як такої, а є наслідком операцій, що виникають зокрема при здійсненні операційної діяльності підприємства.

Також розглянемо доцільність відображення на рахунку 71 «Інший операційний дохід» доходу від операційної оренди активів у тому вигляді, який є на сьогодні. Так, зважаючи на поділ операційної діяльності на основну та неосновну (доходи за якою знаходять своє відображення на рахунку 71) стає незрозуміло, чому доходи від операційної оренди як виробничих, так і невиробничих активів зосереджені лише на субрахунку 713 (де узагальнюють інформацію про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом створення підприємства) рахунку 71, на якому відображають дохід підприємства від його неосновної діяльності, зокрема від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення. В той самий час зауважимо, що Планом рахунків бухгалтерського обліку не передбачено окреме відображення інформації про доходи від операційної оренди майна



виробничого призначення або, якщо діяльність пов'язана з орендою, є предметом (метою) створення підприємства.

Враховуючи наявність підприємств, які досить активно передають в операційну оренду належні їм виробничі засоби (спираючись на частку доходів від цих операцій в загальній структурі доходів), а також беручи до уваги підприємства, для яких операційна оренда (згідно з установчими документами) є основним видом діяльності, на нашу думку, накопичення доходів від операційної оренди виробничих основних засобів (або просто активів для спеціалізованих підприємств – орендодавців) необхідно зосередити на рахунку 70 «Доходи від реалізації», зокрема на субрахунку «Дохід від операційної оренди активів».

З метою розмежування доходів від операційної оренди виробничих засобів підприємства та засобів невиробничого призначення необхідно ввести на окремому субрахунку до рахунку 74 «Інші доходи», щоб уникнути ситуації, коли підприємство від основної діяльності отримує збитки, за рахунок оренди вони зменшуються і взагалі фінансовий результат від операційної діяльності не відповідає дійсному фінансовому стану підприємства [28, с. 135].

Узагальнюючим фінансовим результатом діяльності будь-якого підприємства є прибуток (або збиток). Його визначають як різницю між виручкою від реалізації продукції та її собівартістю, з урахуванням інших доходів чи збитків. Визначення прибутку (збитку) здійснюється на рахунку 79 «Фінансові результати» шляхом закриття рахунків із обліку доходів та собівартості реалізації, інших витрат (рахунків класу 9). На рахунку «Фінансові результати» визначають згорнуте сальдо, сумою якого і є прибуток (або збиток) за звітний період. Тобто рахунок 79 «Фінансові результати» призначений для обліку й узагальнення інформації про фінансові результати підприємства від звичайної діяльності. За кредитом рахунку 79 «Фінансові результати» відображають суми в порядку закриття рахунків з обліку витрат та нарахованого податку на прибуток. Сальдо рахунку при

його закритті списують на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)».

На субрахунку 791 «Фінансовий результат від основної діяльності» визначають прибуток (збиток) від основної діяльності підприємства. За кредитом субрахунку відображають у порядку закриття рахунків суму доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт, послуг та від іншої операційної діяльності (рахунки 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід»), за дебетом – суму в порядку закриття рахунків з обліку собівартості реалізованої готової продукції, товарів, робіт і послуг; адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних витрат (90 «Собівартість реалізації», 92 «Адміністративні витрати», 93 «Витрати на збут», 94 «Інші витрати операційної діяльності»).

Форма Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), у якому знайде свої відображення інформація про витрати і доходи операційної діяльності, побудована за принципом функціонального групування доходів і витрат, що дає змогу оцінити рівень і вартість кожної функції. За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу підприємства (крім зростання капіталу за рахунок внесків учасників). Витрати слід негайно відображати, якщо економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати такому стану, за якого вони визнаються активами підприємства.

Проте сьогодні, коли актуальність бухгалтера полягає у оперативному наданні вищому курівництву необхідної інформації про щоденні показники. Тому бухгалтеру слід звертати увагу на виконання не технічних робіт із реєстрації фактів господарського життя, а потрібно брати участь у прийнятті управлінських рішень, що базуються на оперативній бухгалтерській інформації. Тому основним із напрямків покращення обліку витрат і доходів операційної діяльності на підприємстві є впровадження автоматизованої системи ведення бухгалтерського обліку. Завдяки автоматизації скорочується

час на оформлення різних документів, які не потребують великих місць для зберігання.

### 2.3. Автоматизація обліку витрат і доходів операційної діяльності

Для удосконалення управління підприємством необхідно використовувати нові методи управління і сучасні технічні засоби побудови різноманітних інформаційних систем. І передусім, необхідно провести докорінну реконструкцію його технічної і інформаційної бази на підставі впровадження автоматизованої системи обліку, аналізу та аудиту, до складу якої б входили автоматизовані робочі місця бухгалтера.

Розвиток інформаційних технологій бухгалтерського обліку за останні роки здійснюється все наростаючими темпами. Постійно покращуються якісні характеристики програм, які пропонуються на ринку інформаційних послуг, збільшується не лише їх потужність, але і функціональне наповнення. Тому виникає необхідність у класифікації інформаційних систем, що пропонуються на допомогу бухгалтеру (рис. 2.8). Саме в умовах комп'ютеризації спрощуються облікові роботи, знижується їх трудомісткість, що в свою чергу підвищує як оперативність отримання необхідної інформації, так і її ефективність.



Рис. 2.8. Класифікація бухгалтерських інформаційних систем [97, с. 42]

В основу комп'ютерних форм обліку покладено головний елемент методу обліку і економічного аналізу – документація. Початкова інформація з первинних документів заноситься в пам'ять комп'ютера і за допомогою комп'ютерних програм здійснюється її групування та узагальнення.

Технологічний процес обробки даних при комп'ютерній формі обліку можна поділити на три етапи (рис. 2.9).

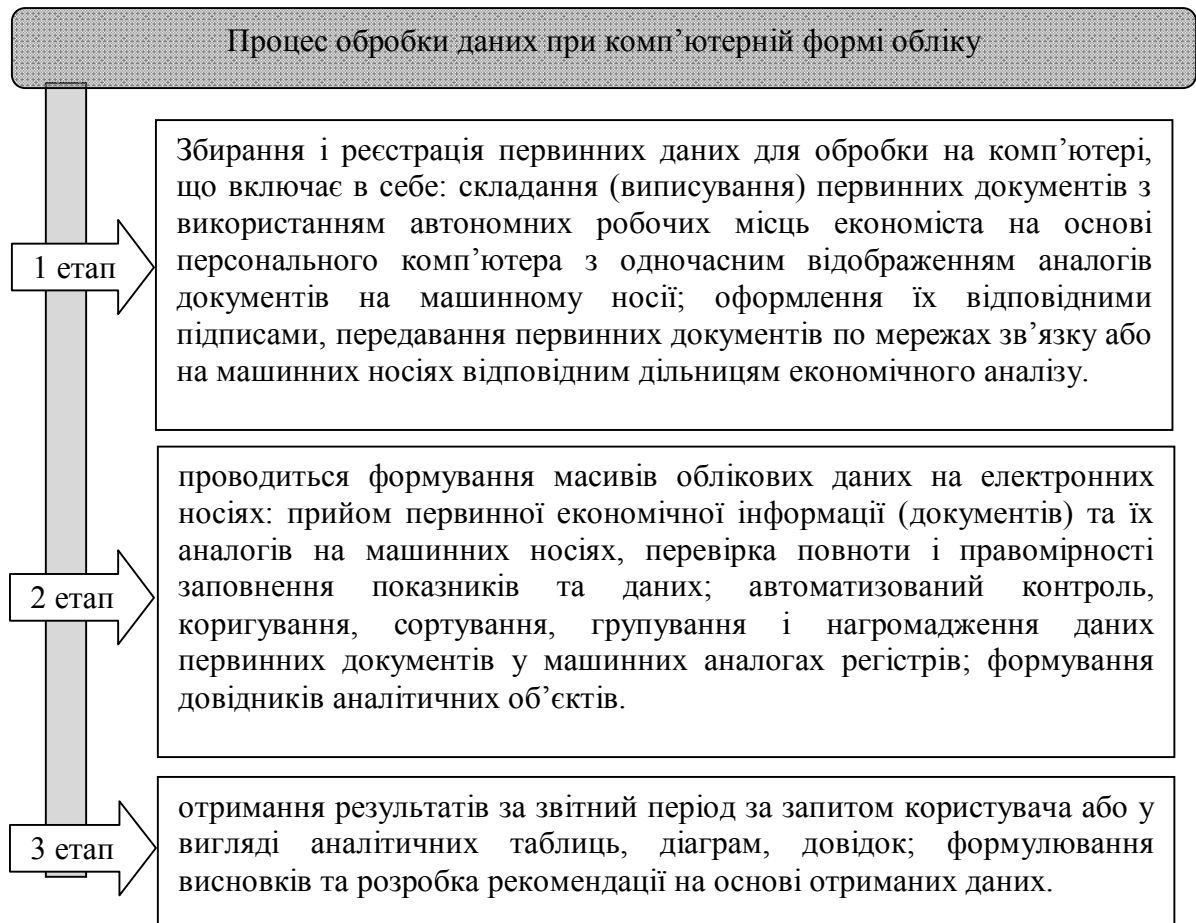


Рис. 2.9. Технологічний процес обробки даних при комп'ютерній формі обліку

Комп'ютерна система бухгалтерського обліку характеризується повною автоматизацією обробки і систематизації облікової інформації. При цьому будь-які дані можуть відображатися в обліку відразу після їх введення в інформаційну базу даних. Систематизація і узагальнення облікових і аналітичних даних, що існують в інформаційній базі, здійснюється автоматично і відображається у результатних даних для обліку, аналізу і аудиту [111].

Правильно організований облік витрат в розрізі статей калькуляції, за місцями їх виникнення, за видами продукції дає керівництву достатній обсяг інформації для прийняття ефективних управлінських рішень. Якщо для ведення бухгалтерського обліку використовується комп'ютерна програма з розгалуженим аналітичним обліком, іншої додаткової інформації для складання внутрішньої звітності непотрібно – просто достатньо згрупувати показники найбільш зручним чином для керівника.

Комп'ютеризація обліку витрат охоплює широке коло трудомістких операцій. До них відносять: групування виробничих витрат напрямами витрачання, визначення нормативної (планової) та фактичної величини витрат, облік відхилень від норм витрат, зведений облік витрат на виробництво, відображення на рахунках синтетичного обліку кореспонденції рахунків.

Специфікою комп'ютеризації обліку витрат звітного періоду є те, що тут в значній мірі використовуються дані, отримані на інших ділянках механізації обліку (праці і заробітної плати, матеріалів тощо). Механізація обліку витрат включає три взаємопов'язані ділянки роботи:

1. Оперативний облік витрат, рух деталей, напівфабрикатів і незавершеного виробництва;
2. Зведений облік витрат;
3. Складання звітних калькуляцій за видами витрат.

О. В. Клименко виправдано наголошує, що комп'ютеризацією обліку повинен бути охоплений оперативний облік витрат звітного періоду, який полягає в щоденному контролі за витрачанням матеріальних, трудових і грошових ресурсів і результатами їх використання. Такий контроль забезпечується організацією достовірного обліку руху ресурс підприємства та їх залишків [43, с. 28].

Типова конфігурація дозволяє автоматизувати облік витрат операційної діяльності у відповідності у наступній послідовності (рис. 2.10).

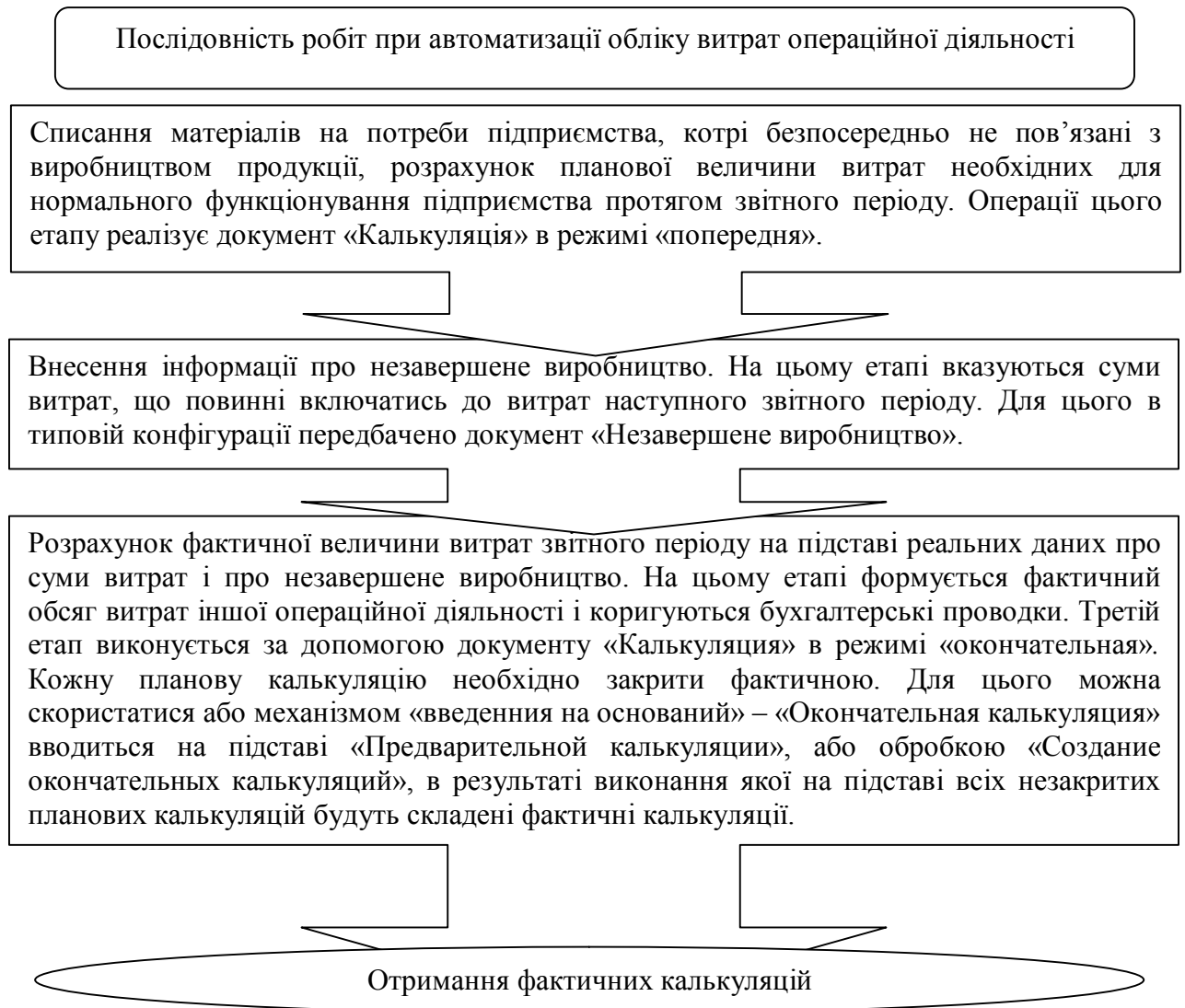


Рис. 2.10. Порядок автоматичного формування інформації про собівартість продукції

Другий і третій етапи виконуються наприкінці місяця, коли суми додаткових витрат вже відомі, тобто списані [20].

Досліджуючи концептуальні підходи до вдосконалення бухгалтерських програмних продуктів Бондар М. І. наголошує, що система формування вихідної інформації повинна базуватися на наступних загальноприйнятих принципах:

- автоматизація відображення вхідної інформації;
- розмежування відповідальності за відображення вихідної інформації;
- регламентація процесів відображення вихідної інформації з здійсненням в подальшому контролю за їх виконанням;

- контроль вихідної інформації по всіх етапах відображення;
- усунення збитковості і забезпечення відповідності вихідної інформації щодо вимог облікового персоналу;
- юридична законність [11, с. 27].

Унікальність і специфіка бухгалтерського обліку визначає його як систему постійного і безперервного відображення фактів господарської діяльності. Основними вимогами до забезпечення функціонування вихідної інформації є:

- достовірність – безпомилкове формування облікової та звітної інформації у відповідності з методологією;
- повнота – отримання всієї облікової та звітної інформації;
- системність – взаємозв'язок інформації хронологічного та системного обліку, синтетичного та аналітичного обліку;
- відповідність даним первинних документів;
- своєчасність.

Перед веденням бухгалтерського обліку – введенням проводок, формуванням звітності тощо – необхідно налаштуватись на план рахунків і класифікатор видів об'єктів аналітичного обліку, а також задати інші параметри програми. Після цього необхідно ввести початкові залишки. Журнал операцій відкривається при виборі в основному меню «Операции», «Журнал операций».

Проводки, можна внести в журнал господарських операцій різними способами. Їх подано на рис. 2.11.

Коли відображається вихідна інформація користувачеві повинна бути представлена можливість змінювати склад вихідної інформації у документах, в залежності від об'єму задач, а також коригувати у відповідних межах зміст вихідної інформації та способи їх оформлення (зміна нормативних актів тощо). Нормативну інформацію складають сукупність норм, нормативів, цін, розцінок, тарифів, процентних ставок та інші величини, обраховані до

початку бухгалтерської інформації в процесі технологічної підготовки ціновстановлення, виробництва та ін.



Рис. 2.11. Порядок формування проводок в журналі господарських операцій

Розрізняють наступні види нормативно-довідкової інформації:

1. Класифікатори – це систематизований перелік найменувань і кодів, що дає характеристику класифікованих об'єктів;
2. Довідники – це збірник довідок, тобто зведень, що можна отримати при запиті. Вони служать для опису об'єктів обліку, встановлення взаємозв'язку інформації щодо подібних ознак.

АРМ бухгалтера з обліку витрат і доходів звітного періоду характеризує комплекс завдань, інформаційно пов'язаних із завданнями



суміжних АРМБ, а також з інформаційною системою в цілому (рис.2.12).

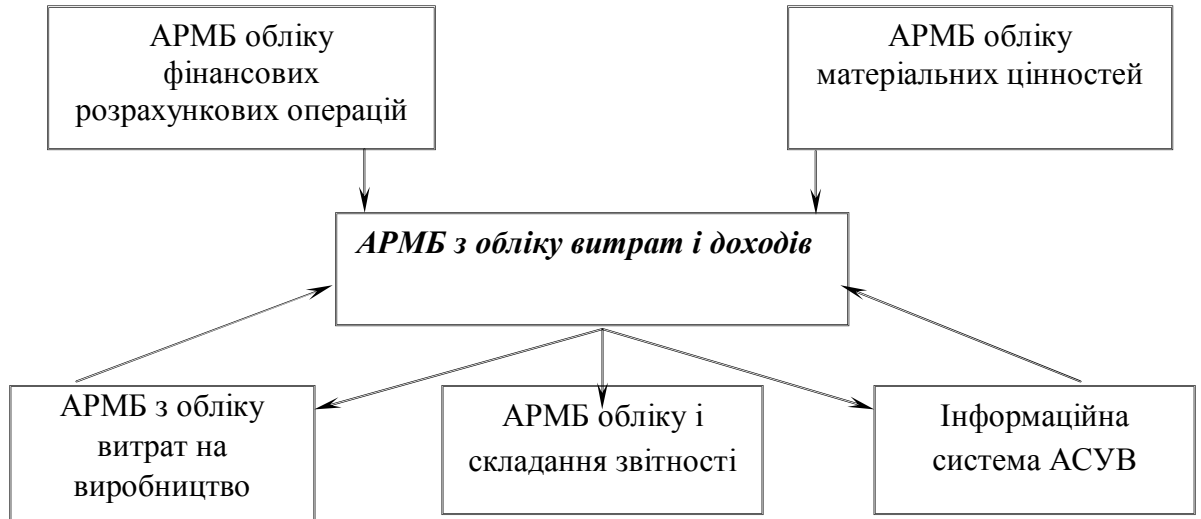


Рис. 2.12. Схема взаємозв'язку АРМБ з обліку витрат і доходів звітного періоду

Вирішення завдань з обліку витрат звітного періоду в умовах диференційованої обробки даних будується на основі запитного та регламентного режимів. Регламентний режим забезпечує отримання результативної інформації у вигляді машинограм. В запитному режимі результативна інформація видається на вимогу користувача. Запитна інформація може бути представлена у вигляді зображення на екрані дисплею, або у вигляді машинограм.

В АРМ бухгалтера з обліку витрат іншої операційної діяльності поступає інформація із:

- АРМБ з обліку матеріальних цінностей інформація про відпуск зі складів матеріальних цінностей для потреб підприємства;
- АРМБ з обліку витрат на виробництво інформація про фактичну собівартість реалізованої продукції;
- АРМБ з обліку фінансово-розрахункових операцій інформація про оплачені банком розрахункові документи, про збутові витрати інформаційної системи автоматизованої системи управління виробництвом, нормативна інформація, дані про поставки у відповідності до угод.

Для відображення операцій реалізації, крім рахунка обліку

номенклатури і рахунка розрахунків із контрагентами, використовуються рахунки обліку доходів від реалізації та собівартості реалізації, а для операцій повернення – рахунок вирахування доходів від реалізації. Перелік наборів рахунків, що характеризують операцію реалізації, уводиться користувачем уручну в довідник «Схеми реалізації» і в подальшому використовується для підставлення до документів щодо реалізації.

Для операцій продажу здійснюється контроль залишків запасів на складі, але його можна відключити. Формування податкових документів, виписаних за операціями реалізації, провадиться або вручну (у тому числі введенням на підставі документів відвантаження), або автоматизовано за допомогою спеціальних обробок.

В «1С:Бухгалтерії» реалізовано паралельний та незалежний облік розрахунків із покупцями та замовниками для цілей бухгалтерського обліку і для цілей оподаткування операцій податком на прибуток, ПДВ чи для розрахунку єдиного податку. Розрахунок сум податкових зобов'язань щодо ПДВ, а також сум податкових доходів і витрат абсолютно не пов'язаний ні з хронологічною послідовністю документів, ні з рахунками бухгалтерського обліку, що використовуються (зокрема, з використанням і коректним закриттям бухгалтерських рахунків авансів) [111].

Досліджуване підприємство ДП «Чортківське лісове господарство» користується програмним продуктом – «1С:Бухгалтерія 8.0», яка має ряд переваг перед іншими подібними програмними продуктами. «1С: Бухгалтерія» виступає комплексним програмним продуктом, який має багато спеціалізованих галузевих версій. Програма має гнучку конфігурацію та може бути настроєна відповідно до вимог конкретного підприємства. Різні версії цієї програми можуть бути використані для створення окремого АРМ бухгалтера або для організації системи бухгалтерського обліку на основі локальної комп'ютерної мережі підприємства з можливістю оновлення встановленого програмного продукту через Internet .

Але програма «1С: Бухгалтерія» має й свої недоліки, не останнім з яких є її висока ціна. Крім того, робота з цією програмою потребує спеціальних знань щодо інтерфейсу та особливостей конфігурації. «1С: Бухгалтерія», яка призначена для локальної комп'ютерної мережі також потребує спеціальної кваліфікації у галузі мережевого адміністрування.

Автоматизація бухгалтерського обліку на підприємстві за допомогою програми «1С: Бухгалтерія 8.0» має беззаперечні переваги, але потребує значних витрат часу та коштів. Таким чином, автоматизація системи бухгалтерського обліку підприємству «Чортківське лісове господарство» дозволяє істотно полегшити працю бухгалтера, позбавити його від рутинної роботи, підвищує оперативність та точність облікової інформації, дозволяє більше приділяти проведенню економічного і фінансового аналізу роботи підприємства та пошуку резервів щодо підвищення ефективності цієї роботи.

## **Висновки до розділу 2**

На основі проведеного дослідження методики та організації обліку витрат та доходів операційної діяльності ДП «Чортківський лісгосп» можна зробити наступні висновки:

1. Дослідивши порядок обліку витрат операційної діяльності виявлено, що до рахунку 23 «Виробництво» на підприємстві відкрито ряд субрахунків, які враховують галузеву специфіку діяльності підприємства. Оскільки переважним видом діяльності для нього є промислова заготівля деревини, то це й знайшло своє відображення у робочому плані рахунків. Зокрема, виготовлення готової продукції із використанням основної сировини відображається на рахунку 234/2 до субрахунку 234 «Інше виробництво». Звичайно, що сьогодні для підприємств лісової галузі є серйозною економічною проблемою те, що вони залишаються т. зв. сировинними додатками для іноземних підприємств. Варто було б розширити виготовлення власними силами готових дерев'яних виробів.

2. На основі вивчення документації з питань формування собівартості продукції та ціни при реалізації готової продукції встановлено, що фактична собівартість лісопродукції на ДП «Чортківський лісгосп» калькулюється в розрахунку на знеособлений кубічний метр деревини, без диференціації за асортиментом, породами, сортами і розмірами. Для встановлення цін між конкретними асортиментами лісопродукції застосовується порівняльний аналіз їх якості і споживчих властивостей. Розраховані на підставі оптової ціни еталону і рекомендованих коефіцієнтів якості, породи, сорту, діаметру, сортименту планово-розрахункові ціни є основою для вивчення кон'юнктури ринку (тобто попиту і пропозиції) на лісопродукцію. Проте часто такі застосовуються ціни, погоджені з основними споживачами.

3. Дослідивши склад витрат іншої операційної діяльності, визначений діючим законодавством, та фактичний склад цих витрат на досліджуваному підприємстві, вважаємо що необхідно збільшити аналітичність обліку адміністративних витрат. Для цього витрати, що відносяться безпосередньо до утримання адміністративного персоналу обліковувати на окремому субрахунку до синтетичного рахунка 92 «Адміністративні витрати» (назвавши його «адміністративні витрати»). А інші – пов'язані із обслуговуванням безпосередньо господарської діяльності, згрупувати у іншу групу (об'єднавши їх на рахунку із назвою «загальногосподарські витрати»).

4. Підтверджено, що основними перевагами автоматизації обліку витрат та доходів операційної діяльності є: легке формування бухгалтерських проводок при обробці документа; автоматизований розрахунок сум понесених операційних витрат та отриманих доходів; зростання можливостей для проведення аналітичних розрахунків із використанням облікової інформації; прискорення процесу формування звітності та підвищення її достовірності; розширення переліку форм первинних документів, а також внутрішньої і зовнішньої звітності; скорочення часу на пошук помилок за допомогою деталізації підсумкових сум тощо.

## РОЗДІЛ 3

### МЕТОДИКА АУДИТУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

#### **3.1. Інформаційно-аналітичне забезпечення аудиту доходів і витрат операційної діяльності підприємства**

Метою аудиту операцій з обліку доходів і витрат операційної діяльності є встановлення достовірності даних первинних документів щодо визначення витрат та визнання доходів та формування фінансових результатів, повноти та своєчасності відображення первинних даних в зведених документах та облікових регістрах, правильності ведення обліку таких витрат та доходів операційної діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності відображення доходів та визначення результатів діяльності у звітності господарюючого суб'єкта, відповідності методики обліку та оподаткування операцій з обліку доходів від реалізації, інших операційних доходів, що застосовуються на підприємстві, чинним нормативним документам України за період, що перевіряється.

Результати проведеного економічного аналізу, які надають аудиторі, опираються на інформаційні потреби користувачів. Оскільки зазвичай виділяються дві основні групи користувачів, то і їх вимоги щодо обсягу доступної їм інформації різні. Виокремлюють внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Внутрішні користувачі (а саме: керівники і спеціалісти різних ієрархічних рівнів господарюючого суб'єкта) встановлюють перед системою аудиту цілі щодо діагностики й оцінювання поточного стану та подальших перспектив діяльності, а також результатів та ефективності їх управлінських дій.

Потреби внутрішніх користувачів можна поділити на дві групи:

а) це потреби тих, що безпосередньо зацікавлені у результативності роботи господарюючого суб'єкта (тобто власників, акціонерів, кредиторів, партнерів);

б) потреби тих, що захищають інтереси попередньої групи (а саме: контролюючих органів, аудиторів, профспілкових організацій, мас-медіа тощо) [54].

Метою аудиту обліку витрат і доходів діяльності підприємства, на думку О. В. Наконечного, є встановлення достовірності первинних даних щодо накопичення та списання витрат, повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових регістрах, правильність ведення обліку витрат і доходів та його відповідності прийнятій обліковій політиці, достовірності інформації щодо витрат і доходів підприємства, наведеної у звітності господарюючого суб'єкта [62, 63]. Виходячи із поставленої мети аудиту перед ним впливають ряд завдань (які подано на рис. 3.1).

Предметом аудиту операцій з обліку витрат підприємства є господарські процеси та операції, пов'язані з накопиченням та списанням витрат діяльності, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами.

Джерела інформації для проведення аудиту та використання прийомів економічного аналізу у ньому підрозділяються на облікові та поза облікові.

До облікових джерел відносяться: бухгалтерський облік і звітність; статистичний облік і звітність; оперативний облік і звітність; вибіркові облікові дані.

Статистичний облік і звітність, які відображають сукупність масових явищ і процесів, що виявляють певні економічні закономірності, служать важливим джерелом аналізу. Оперативний облік і звітність забезпечують швидке одержання відповідної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень щодо регулювання господарської діяльності. Вибіркові

облікові дані необхідні для поглибленого вивчення певних питань діяльності підприємства.

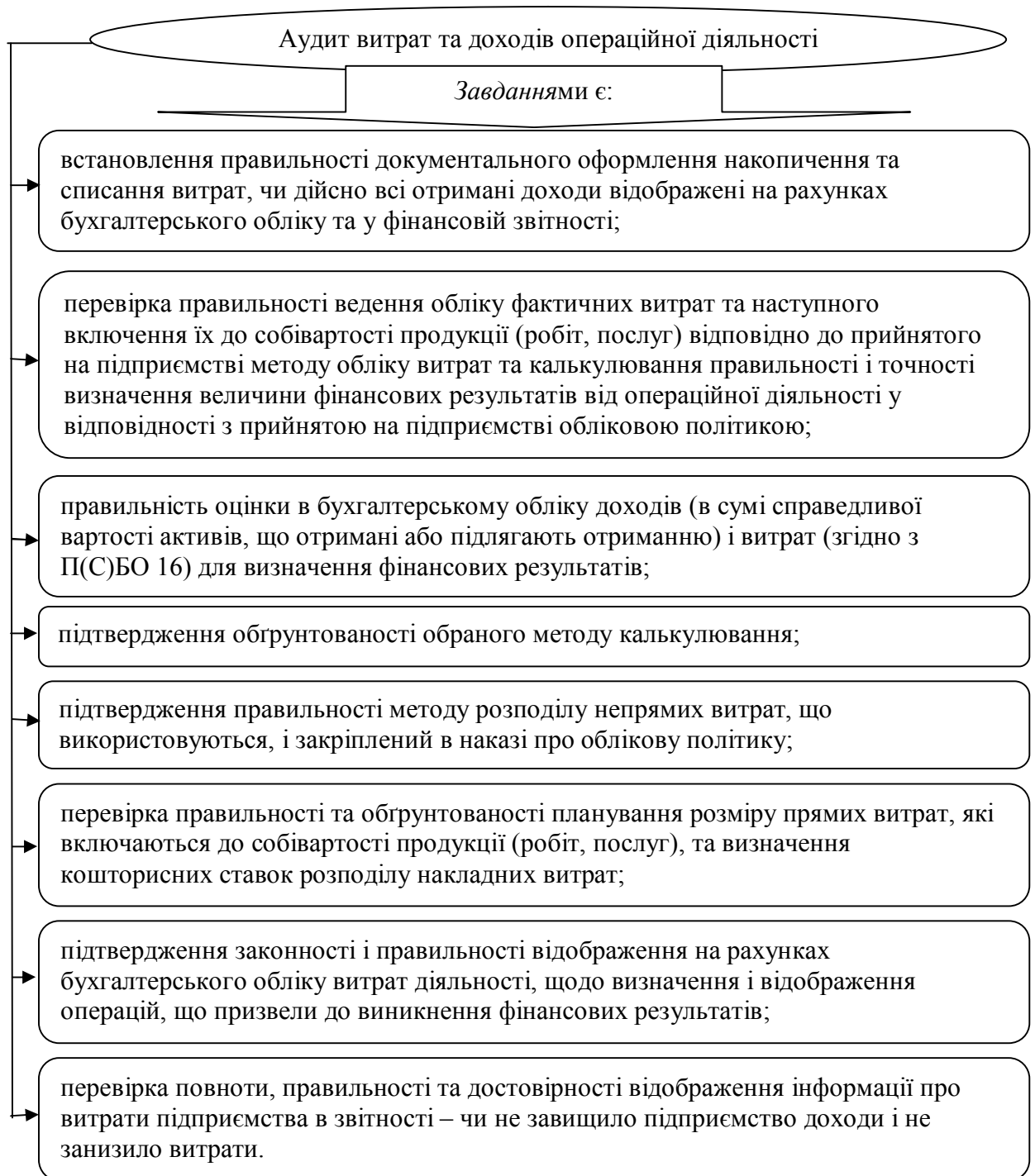


Рис. 3.1. Завдання аудиту доходів і витрат операційної діяльності

Проте головним джерелом інформації при аудиті і аналізі витрат і доходів операційної діяльності є бухгалтерський облік. Використання даних бухгалтерського обліку додає аналітичним висновкам документальну обґрунтованість. Разом із тим вимоги аналізу витрат підприємства

враховуються при розробці системи показників, що підлягають обліку, форм звітності і первинних документів.

Позаоблікова інформація, що є джерелом для проведення аудиту, міститься у: матеріалах попереднього внутрішнього та зовнішнього аудиту; матеріалах лабораторного контролю (зокрема якості продукції); матеріалах перевірок державною фіскальною службою; матеріалах виробничих нарад; матеріалах та протоколах зборів трудових колективів; матеріалах доступних засобів масової інформації; матеріалах, які отримані в результаті особистих контактів аудитора із виконавцями; також інформація, одержана від споживачів продукції.

Документування операцій з обліку витрат і доходів операційної діяльності досліджуваного підприємства ДП «Чортківський лісгосп» проводиться безперервно. Для цього використовується чимало первинних та зведених документів, які слугуватимуть джерелами облікової інформації для проведення аудиту та економічного аналізу (рис. 3.2).

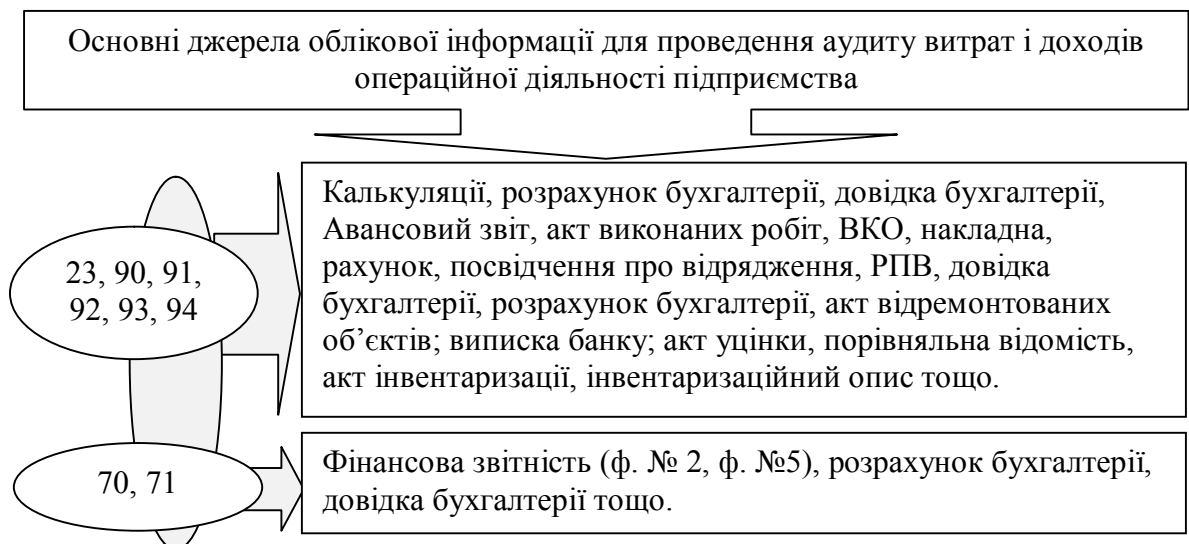


Рис. 3.2. Джерела облікової інформації для проведення аудиту

У діючих в Україні методичних вказівках та спеціальній науковій літературі, що розкривають методикау і організацію аудиту витрат і доходів від операційної діяльності, насамперед, звертають увагу на аудиторське підтвердження достовірності даних про доходи і витрати, процеси їх



формування, ігноруючи реалізацію аналітичних процедур аудиту. Проблему розробки методики аудиту витрат і доходів від операційної діяльності вважати завершеною не можна, тим більше, що умови господарювання динамічно змінюються і висувають нові вимоги щодо визначення і розрахунку витрат і доходів діяльності.

Аудит витрат і доходів від операційної діяльності представляється у вигляді певної послідовності етапів, кожен з яких передбачає сукупність здійснюваних аудитором процедур. При цьому думки авторів щодо черговості етапів та їх змісту нерідко відрізняються. Проте в будь-якому випадку дії, що здійснює аудитор під час перевірки, свідчать про необхідність інформації, яка дозволяє зробити висновки та висловити думку щодо достовірності звітності. У зв'язку з цим, важливими є точність, достовірність, надійність та своєчасність такої інформації.

Отже, організація і методика аудиту витрат і доходів від операційної діяльності визначається, передусім, належним інформаційним забезпеченням аудитора, що є досить актуальним, адже інформація про витрати і доходи операційної діяльності є основою самого аудиторського процесу. Зростання обсягів інформації потребує від аудитора певної її систематизації і класифікації, оскільки без такого підходу важко зібрати необхідні аудиторські докази, правильно оцінити господарські явища, факти, процеси виробництва.

Як бачимо із рис. 3.2, основним джерелом інформації про витрати і доходи від операційної діяльності є Звіт про фінансові результати, який відображає їх склад і величину та дає змогу проаналізувати та оцінити роль у формуванні фінансового результату підприємства.

Основні засади складання Звіту про фінансові результати передбачено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [65]. Стосовно наведення додаткової інформації, не передбаченої затвердженими формами звітів, НП(С)БО 1 дозволяє додавати статті зі збереженням їх назви і коду

рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності. Такий перелік наведено у додатку 3 до НП(С)БО 1 [65].

У Звіті про фінансові результати розкривається інформація про доходи, витрати, прибутки і збитки, а також нові групи статей – інший сукупний дохід та сукупний дохід підприємства за звітний період.

Згідно зі ст. 13 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» звітним періодом є календарний рік. Фінансова звітність за I квартал, півріччя, 9 місяців є проміжною. Її складають наростаючим підсумком з початку звітного року.

Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи) складається з таких розділів:

- I. Фінансові результати.
- II. Сукупний дохід.
- III. Елементи операційних витрат.
- IV. Розрахунок показників прибутковості акцій [65].

Розділ I звіту містить інформацію про доходи та витрати і фінансовий результат підприємства, розділ II розкриває інформацію про сукупний дохід підприємства, розділ III – присвячений розшифруванню операційних витрат (витрат операційної діяльності) за економічними елементами. Для заповнення цього розділу потрібно забезпечити аналітичний облік операційних витрат або застосовувати в обліку витрат рахунки класу 8 та рахунки класу 9 одночасно. Перші три розділи заповнюють усі підприємства, розділ IV – акціонерні товариства, прості акції або потенційні прості акції яких відкрито продаються та купуються на фондових біржах, включаючи товариства, які перебувають у процесі випуску таких акцій.

Обліковим джерелом складання розділу I Звіту є рахунок синтетичного обліку 79 «Фінансові результати». За кредитом цього рахунка відображають суми у порядку закриття рахунків обліку доходів, за дебетом – суми у порядку закриття рахунків обліку витрат, також належну суму нарахованого податку на прибуток. При цьому у разі застосування рахунків

обліку витрат класу 9 статті Звіту про фінансові результати майже повністю відповідають назві кореспондуючих рахунків (див. табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Формування доходів і витрат операційної діяльності  
у Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід)

Кореспондуючий рахунок обліку витрат (при закритті - кредит)		Рахунок №79 «Фінансові результати»			Кореспондуючий рахунок обліку доходів (при закритті - дебет)	
		Дебет		Кредит		
		(рядок розділу I Звіту про фінансові результати)				
90	«Собівартість реалізації»	2050		2000	«Доходи від реалізації»	70
92	«Адміністративні витрати»	2130		2120	«Інші операційні доходи»	71
93	«Витрати на збут»	2150				
94	«Інші витрати операційної діяльності»	2180				

При щомісячному або щоквартальному закритті рахунків обліку витрат класу 9, а також рахунків обліку доходів на рахунок 79 на цьому рахунку наприкінці звітної періоду має бути той самий фінансовий результат, який буде виведено у Звіті про фінансові результати.

При постановці обліку на підприємстві варто враховувати вимоги щодо змістовного наповнення певних статей Звіту про фінансові результати. Алгебраїчна різниця між сукупними доходами і витратами утворює кінцевий фінансовий результат – чистий прибуток (збиток), що відображається у звіті, проте форма містить ще низку проміжних показників фінансового результату.

Інформація про доходи від реалізації продукції у звіті наводиться в рядку 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)». Відтак, сума доходів від реалізації відображається вже за мінусом усіх вирахувань із доходу (ПДВ, акцизного збору, інших вирахувань (наприклад, суми доходів, одержаних за договорами комісії, що належать комітентам).

Вважаємо, що чинна форма звіту не відповідає інформаційним запитам користувачів та не відображає повної достовірної інформації про доходи від операційної діяльності. Тому буде доцільним додати відповідні рядки звіту, в яких окремо відобразити загальну суму виручки від реалізації, вирахувань з доходів від реалізації (зокрема, суми ПДВ та інших вирахувань) та чистого доходу від реалізації.

Витрати операційної діяльності (у т. ч. собівартість реалізованої продукції) показують у Звіті про сукупний дохід без ПДВ (крім випадків, коли йдеться про операції, щодо яких податок на додану вартість не відшкодовується). Неплатники ПДВ та платники за операціями, за якими ПДВ не відшкодовується (тобто не враховується у складі податкового кредиту), відображають у бухгалтерському обліку витрати з урахуванням сум ПДВ.

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

- визнання доцільності щодо повноти формування доходу та визнання витрат відповідно до кон'юнктури ринку і економічного потенціалу господарюючого суб'єкта;
- обґрунтованість структури формування доходу за видами діяльності, відображення витрат за порядком їх покриття;
- інтенсивність і якість формування доходів відповідно до зміни кон'юнктури зовнішнього середовища;
- раціоналізація витрат і повнота використання сприятливого середовища;
- розмежування дії об'єктивних і суб'єктивних чинників формування доходів і витрат;

- вимірювання ділової активності та креативного менеджменту за центрами відповідальності тощо [7, с. 15].

При здійсненні економічних процедур при аудиті витрат і доходів від операційної діяльності слід їх розмежувати за двома рівнями:

1) процедури першого рівня пов'язані із аналізом інформаційних ресурсів: від відображення даних у первинних документах до зведених показників фінансової і статистичної звітності. Тут пріоритетним є застосування логіко-економічних прийомів аналізу, які підтверджують аргументованість у кваліфікації доходів і витрат за видами діяльності та їх зведення за аналітичними ознаками, балансову узгодженість джерел формування доходів і витрат та кінцевих результатів їх впливу на стан економічної системи загалом, обґрунтованість вибору варіантів їх формування за критеріями доречності тощо;

2) процедури другого рівня пов'язані з оцінками та діагностикою величини та зміни доходів і витрат відносно до параметрів управління ними (планування, нормування, коректування і т. п.) [68, с. 416].

Зауважимо, що без застосування спеціальних аналітичних процедур і обмежившись підтвердженням повноти і правомірності ведення обліку і звітності, часто позитивний аудиторський висновок приховує значні економічні зловживання, особливо при використанні бюджетних коштів та цільового фінансування, які мають місце на досліджуваному підприємстві ДП «Чортківський лісгосп» та становлять 441 тис. грн у 2015 р. (проте скоротилися на 433 тис. грн. у порівнянні із попереднім роком коли становили 874 тис. грн. у 2014 р.).

Отже, проведення аудиту витрат і доходів від операційної діяльності повинно складатися з декількох етапів:

- ознайомлювальний етап (загальне ознайомлення з веденням бухгалтерського обліку витрат на виробництво, з нормативними документами підприємства);
- основний етап (безпосереднє проведення перевірки);

- заключний етап (складання та надання аудиторського висновку, оформлення інших документів).

Розглянемо зазначені вище етапи проведення аудиту більше детально у наступному питанні.

### **3.2. Методика проведення аудиту доходів і витрат операційної діяльності підприємства**

Проводячи аудит на державному підприємстві «Чортківське лісове господарство» аудитором на ознайомчому етапі було виявлено, що дане підприємство являється дочірньою організацією Тернопільського обласного управління лісового господарства, що розміщена в південній частині Тернопільської області на території чотирьох адміністративних районів: Гусятинського, Чортківського, Борщівського та Заліщицького. ДП «Чортківське лісове господарство» створене на підставі наказу Міністерства лісового господарства України від 31.10.1991 № 133 «Про організаційну структуру управління лісового господарства України», засноване на державній власності, належить до сфери управління Державного комітету лісового господарства України та входить до сфери управління Тернопільського обласного лісового та мисливського господарства. ДП «Чортківське лісове господарство» виступає самостійною структурною одиницею Тернопільського обласного управління лісового господарства, до сфери впливу і управління якого входить одинадцять лісових господарств та здійснює свою діяльність на законних підставах, що підтверджується його установчими документами. Лісгосп займається не лише захистом лісонасаджень, а й рубкою лісів та виробництвом лісопродукції, яку активно збувають закордон, що свідчить про чітко налагоджену систему менеджменту підприємства, виконання маркетингового й стратегічного планів, а також посадових обов'язків працівників.

На підприємстві розроблені Наказ про облікову політику, робочий план рахунків, посадові інструкції працівників бухгалтерії та інші документи, що регламентують питання ведення обліку на підприємстві в цілому, так і операційних витрат та доходів зокрема.

У подальшому основними методами, які необхідно використовувати при аудиті витрат і доходів діяльності є: опитування, фактична перевірка, порівняння, перерахунок, документальна перевірка, вибіркоче дослідження.

У процесі опитування аудитори повинні:

- мати змогу з'ясувати облікову політику ДП «Чортківський лісгосп» відносно необоротних активів, методів нарахування амортизації і постійність їх застосування;

- встановити, що змін облікової політики і методів нарахування амортизації на протязі звітного періоду не було;

- дослідити наявність необхідних пояснень у Ф. № 5 – примітках до річної фінансової звітності.

Отримана таким чином інформація на початку перевірки дасть змогу отримати загальне уявлення про організацію обліку витрат і доходів діяльності на даному підприємстві.

Під час фактичної перевірки варто застосовувати тестові питання, відповіді на які допоможуть встановити правомірність відображення в обліку витрат та доходів операційної діяльності (приблизний перелік питань подано на рис. 3.3). На етапі основного аудиту проводиться вже безпосередня документальна перевірка. Проте, перед тим, як перейти до основного – операцій з обліку витрат діяльності і доходу діяльності, необхідно вивчити наказ про облікову політику щодо питань, які відносяться до обліку витрат і доходів діяльності підприємства.

Аудит операцій з обліку витрат і доходів діяльності рекомендується проводити наступним чином у такому порядку.

1. Перевірка Звіту про фінансові результати (Ф. №2 Звіту про сукупний дохід).

Рекомендовані питання аудитора для тестування системи  
внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку витрат і  
доходів операційної діяльності

1. Чи відповідає визнання доходів П(с)БО № 15 і витрат П(с)БО 16?
2. Ким затверджуються прайси (прейскуранти)? Керівником?
3. Наявність затверджених прейскурантів.
4. Особи, які дають дозвіл на реалізацію продукції (робіт, послуг): керівник?
5. Особи, які розробляють і затверджують цінову політику: державні органи?
6. Хто приймає рішення про реалізацію продукції (робіт, послуг) пов'язаним особам: керівник?
7. Чи були виявлені випадки реалізації продукції без документів на відвантаження?
8. Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на постійні та змінні?
9. Чи були у звітному періоді зміни в класифікації витрат на прямі і непрямі?
10. Чи були у звітному періоді зміни методів розподілу непрямих витрат між окремими об'єктами обліку витрат?
11. Чи були у звітному періоді зміни методу калькулювання собівартості продукції, зміни складу і змісту калькуляційних статей?
12. Чи були у звітному періоді зміни об'єктів обліку витрат?
13. Чи були у звітному періоді зміни порядку розрахунку понаднормативних виробничих витрат?
14. Чи були у звітному періоді зміни у відображенні незавершеного виробництва?
15. Чи були у звітному періоді суттєві зміни номенклатури виробленої продукції?
16. Чи були у звітному періоді суттєві зміни технології виробництва продукції на підприємстві?
17. Чи ведеться аналітичний облік реалізації продукції (робіт, послуг) і визначення доходів за бартерними угодами?
18. Чи ведеться окремо облік різних видів доходів: відомості; картки; інше?
19. Чи ведуться книги реєстрації замовлень на продаж готової продукції?
20. Чи відвантажувалася продукція пов'язаним особам?
21. Чи відвантажувалася продукція за бартерним контрактом?
22. Чи є відповідальні особи за повноту і своєчасність відвантаження товарів (робіт, послуг)?
23. Чи затверджені на підприємстві методичні рекомендації щодо розрахунку собівартості реалізованої продукції?
24. Чи звіряються дані аналітичного обліку з формування доходів: з журналами-ордерами; з Головною книгою?
25. Чи звіряються рахунки-фактури із затвердженими замовленнями на продаж і документами на відвантаження продукції?
26. Чи здійснюються перевірки визнання доходів згідно з П(с)БО?
27. Чи перевірялися критерії визнання доходів згідно з класифікацією доходів?
28. Чи узгоджується з головним бухгалтером реалізація продукції (робіт, послуг) боржникам?
29. Чи укладаються договори з кожним покупцем на кожний вид реалізації робіт (послуг)?

Рис. 3.3. Тестові питання аудитора для перевірки правильності організації обліку витрат і доходів операційної діяльності



2. Визначення суттєвості окремих груп доходів: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), а саме – суму доходу, питома вага в загальному обсязі доходів, встановлення суттєвості:
  - рах. 70 «Дохід від реалізації» із відповідними субрахунками;
  - рах. 71 «Інший операційний дохід» із відповідними субрахунками.
3. Перевірка доходу від реалізації готової продукції (субрахунок 701), доходу від реалізації товарів (субрахунок 702), доходу від реалізації робіт (послуг) (субрахунок 703), інший операційний дохід (рахунок 71) за планом:
  - перевірка замовлень на продаж;
  - перевірка дотримання калькуляційних цін;
  - перевірка повноти виписки рахунків-фактур за книгою реєстрації;
  - перевірка повноти касових надходжень;
  - перевірка відповідності документів на відвантаження продукції затвердженим замовленням на продаж;
  - перевірка випадків відсутності документів із відвантаження;
  - звірення рахунків-фактур із затвердженими замовленнями і документами на відвантаження продукції;
  - звірення кількості відвантаженої продукції за даними складського обліку й документів на відвантаження продукції;
  - перевірка ціноутворення;
  - перевірка правильності бухгалтерського обліку продаж;
  - перевірка повноти відображення доходів за звітний період.
4. Перевірка дотримання умов визнання витрат і доходів діяльності підприємства.
5. Перевірка правильності формування собівартості продукції (робіт, послуг). При проведенні перевірки необхідно пам'ятати, що згідно вимог П(С)БО 16 до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються тільки прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. Тобто, здійснюючи перевірку правильності

формування собівартості продукції (робіт, послуг) необхідно, передусім, дослідити правильність включення витрат до собівартості.

При аудиті витрат, що формують собівартість виготовленої продукції, тобто аудиту виробничої діяльності, необхідно встановити:

- 1) обґрунтованість об'єктів і номенклатури статей витрат;
- 2) правильність документального оформлення операцій з обліку витрат і оприбуткування готової продукції;
- 3) достовірність обліку витрат виробництва та калькуляції собівартості продукції;
- 4) достовірність формування, розподілу та відображення в обліку загальновиробничих витрат;
- 5) повноту оприбуткування продукції та правильність відображення в обліку.

У процесі перевірки витрат виробництва на промисловому підприємстві особливу увагу необхідно приділити наступним основним показникам:

- наявність віднесення на зменшення або збільшення собівартості продукції сум, які не мають прямого відношення до собівартості;
- правильність віднесення витрат майбутніх періодів на собівартість продукції;
- віднесення на собівартість позавиробничих витрат.

При аудиті витрат на виробництво встановлюється наявність калькуляцій (планових і звітних). Необхідно перевірити правильність складання звітів по собівартості продукції, записи в бухгалтерських документах для виявлення необґрунтованих списань різних витрат на виробництво. Крім того, звітні калькуляції підприємства звіряють з первинними документами та записами в облікових регістрах. При проведенні перевірки аудитором потрібно перевірити дотримання встановленого порядку обліку і калькулювання собівартості продукції за окремими виробами.

Аудит калькуляції має важливе значення, тому що підприємства іноді встановлюють на продукцію ціни без відповідного обґрунтування. Вивчаючи обґрунтованість складеної калькуляції собівартості продукції звіряють її дані з даними первинних документів, записами в облікових регістрах, що дає можливість визначити правильність облікових даних і повноту відображення фактичної собівартості окремих видів продукції [57, с. 139].

При перевірці витрат виробництва підприємств аудитор має звернути увагу на правильність списання фактичних матеріальних цінностей на окремі види калькуляційної одиниці. Особливу увагу необхідно приділити впливу цін на матеріальні цінності і транспортно-заготівельні витрати. При визначенні сум відхилень за закупленими матеріальними цінностями аудитор перевіряє, чи не відбувалась зміна вартості одних матеріалів на другі види з метою регулювання фактичної собівартості готової продукції. Крім того, встановлюються факти списання на собівартість витрат, які не належать до матеріалів, що використовуються у виробництві, тобто тих, які використовуються за проведення будівельних і ремонтних робіт, робіт загальновиробничого призначення.

Аудитор повинен перевірити правильність списання матеріальних витрат на окремі види продукції. З цією метою для перевірки використовуються первинні документи з витрачання матеріальних цінностей (норми і нормативи), звітні документи структурних підрозділів, оскільки неправильне списання матеріальних витрат невиправдано збільшує або зменшує ціну на продукцію, що впливає на обсяги реалізації, а невиправдане зниження ціни приводить до зменшення прибутку або збитковості підприємства.

Вивчаючи склад елемента «Витрати на оплату праці», аудитор повинен дослідити його складові частини; причини виплат за сумісництво професій, за роботу понад встановлений термін; оплату основних і додаткових відпусток тощо. Необхідно перевірити, чи не має випадків включення до собівартості витрат, які не входять в неї, і заробітної плати

апарату управління, іншого загальногосподарського персоналу підприємства, заробітної плати робітників підрозділів, які забезпечують збут продукції.

У ході перевірки аудитор повинен вивчати причини браку, повноту відшкодування втрат від браку, правильність оцінювання і відображення витрат по виправленню браку, оприбуткування браку тощо. Ця перевірка проводиться за даними актів про брак і даними по рахунку 24 «Брак у виробництві». Якщо підприємство здійснює відпуск відходів на сторону, то аудитор досліджує економічну ефективність цих операцій порівняно з переробкою відходів на підприємстві, перевіряє правильність оцінювання відходів [105, с. 298].

Важливим напрямком аудиту витрат є вивчення поелементного складу і структури витрат у динаміці за ряд років, що дає змогу аудиторам намітити головні напрями пошуку резервів зниження собівартості продукції. До цих витрат належать матеріальні затрати (за мінусом вартості повернутих відходів); витрати на оплату праці; відрахування на соціальні потреби, амортизацію основних засобів; інші витрати.

Ефективним методом перевірки правильності і документальної обґрунтованості списання витрат на виробництво за елементами і калькуляційними статтями є зустрічна перевірка і звірка даних первинних документів (лімітних карт, карт розкрою, вимог, забірних відомостей – з сировини і матеріалів) з даними аналітичного і синтетичного обліку (машинограмами, відомостями розподілу затрат сировини і матеріалів, заробітної плати, журналами 5 і 5-А, відомостями журнальної форми обліку, відомостями оцінки остаточного браку і розрахунку втрат від браку, даними оцінки залишків та недостач незавершеного виробництва) і звітними матеріалами (виробничими звітами цехів, періодичними звітами із собівартості). Одночасно перевіряється правильність оцінки матеріалів шляхом співставлення оцінки списаних матеріалів з обліковою їх оцінкою; правильність розрахованих відхилень від купівельних цін, оцінки незавершеного виробництва і обліку зворотних відходів. За рахунок цих

факторів на окремих підприємствах має місце необґрунтоване регулювання собівартості продукції, що випускається.

Особливу увагу приділяють загальновиробничим витратам, групування яких на постійні та змінні залишається на розсуд підприємства, і затверджується наказом. Чим вища частка змінних витрат у складі загальновиробничих, тим вищий прибуток підприємства, діяльність якого відрізняється великими залишками на рахунках готової продукції, незавершеного виробництва і навпаки. Аналогічне твердження відноситься до розподілених постійних витрат, чим вище розподілені постійні витрати, тим вищий прибуток підприємства.

Таким чином, змінні та розподілені постійні загальновиробничі витрати збільшують вартість готової продукції і незавершеного виробництва, і беруть участь у формуванні фінансового результату тільки в тому звітному періоді, у якому була здійснена реалізація продукції. Аудитор звертає увагу на правомірність віднесення витрат до загальновиробничих та їх розподіл, правильність групування витрат за місцями їх виникнення (виробництво, цех, дільниця, робоче місце), оцінювання незавершеного виробництва, правильність розподілу витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом, інвентаризації незавершеного виробництва та відображення її результатів [57, с. 48].

Під час аудиту витрат аудитор перевіряє доречність формул, що використовуються в розрахунках, правильність процедур обчислення (обсяг тестів залежить від істотності оцінних значень). При перевірці розгляду процедур затвердження оцінних значень керівництвом аудитор повинен визначити, чи було значення затверджене керівництвом, що має відповідні повноваження, і чи відображені процедури розгляду й затвердження в документації клієнта.

Наступним питанням, що підлягає перевірці – це є дослідження правильності накопичення та списання адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат. Перевіряючи накопичення та списання

операційних витрат ДП «Чортківське лісове господарство», які не включаються до собівартості продукції, аудитор перевіряє правильність віднесення витрат до адміністративних, збутових та інших операційних витрат. Для цього аудитор включає ці питання у план аудиту операційних витрат періоду на ДП «Чортківський лісгосп» у наступній таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

## План аудиту операційних витрат періоду

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Викона- вець	Період перевірки	Примі- тки
1	2	3	4	5
<b>I. Адміністративні витрати (рахунок 92)</b>				
1.	Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу адміністративних			
2.	Наведення складу витрат за статтями згідно із застосовуваною підприємством класифікацією			
3.	Перевірка обґрунтованості віднесення до складу адміністративних витрат податків, зборів та обов'язкових платежів			
4.	Складання переліку видів і сум податків, віднесених на адміністративні витрати			
5.	Перевірка наявності й повноти оформлення документів, що підтверджують витрати			
<b>II. Витрати на збут (рахунок 93)</b>				
1.	Перевірка обґрунтованості включення витрат до складу витрат на збут			
2.	Наведення складу витрат за центрами виникнення витрат згідно із застосовуваною підприємством класифікацією			
3.	Перевірка наявності й повноти оформлення документів, що підтверджують витрати			
<b>III. Інші операційні витрати (рахунок 94)</b>				
1.	Перевірка правильності визначення собівартості іноземної валюти, що реалізована, та операційних курсових різниць			
2.	Перевірка відповідності застосованого методу оцінки запасів при реалізації обліковій політиці			
3.	Перевірка правильності розрахунку резерву сумнівних боргів			
4.	Перевірка обґрунтованості списання на витрати поточної безнадійної заборгованості в сумі, що перевищує резерв сумнівних боргів			
5.	Перевірка правильності відображення в обліку витрат від знецінення, нестачі та псування запасів			
6.	Перевірка наявності та повноти оформлення документів, що підтверджують витрати			

Для проведення аудиту операційних витрат діяльності, на думку Г. В. Власюк, необхідно використовувати наступні прийоми та способи перевірки:

визначити документальне підтвердження та доцільність зазначених витрат, а також підтвердити наявність в цих документах всіх необхідних реквізитів, тобто: назву документу, дату його складання, назву підприємства відповідального за складання документу, зміст господарської операції у вимірниках як в натуральному, так і в грошовому вираженнях, перелік відповідальних посадових осіб з підписами;

проаналізувати суми із рахунків-фактур, платіжних вимог-доручень тощо, з оплаченими сумами у платіжних документах. При цьому звернути увагу на тривалість проміжку між контрольними датами (датою платежу, часом оприбуткування товарів (послуг) та отримання рахунку-фактури);

перевірити порядок віднесення понесених витрат саме до того періоду, в якому вони були реально понесені шляхом порівняння інформації з первинних документів із зведеними бухгалтерськими записами;

за наявності орендованих об'єктів необоротних активів перевірити відповідність діючого порядку нарахування орендної плати в бухгалтерському обліку тому порядку, який встановлений у договорі;

перевірити правомірність включення сум нарахованої амортизації до собівартості продукції;

перевірити наявність трудових угод, наказів про посадові оклади, відрядних розцінок тощо для перевірки правильності включення до складу витрат нарахованої заробітної плати і правильності її обліку на відповідних рахунках;

оцінити правильність віднесення на витрати нарахованих відрахувань на соціальні заходи;

перевірити кошторис на представницькі витрати підприємства та правильність накопичення та списання таких витрат [21, с. 74].

Для виключення ймовірності порушень на ДП «Чортківський лісгосп» аудитору слід звернути особливу увагу на слабкі місця та типові помилки і порушення, які досить часто зустрічаються в обліку витрат операційної діяльності інших підприємств, а саме:

- ✓ помилкове віднесення сум адміністративних витрат до складу виробничих витрат;
- ✓ списання суми загальновиробничих витрат у повному обсязі у собівартість реалізації;
- ✓ списання постійних загальновиробничих витрат у повній сумі на витрати виробництва;
- ✓ включення всієї суми нарахованої амортизації необоротних активів (не тільки виробничого призначення) до виробничої собівартості готової продукції;
- ✓ віднесення відсотків за користування кредитами отриманими підприємством до собівартості готової продукції;
- ✓ включення витрат на утримання усього легкового автотранспорту загальногосподарського призначення у складі інших витрат операційної діяльності тощо [73, с. 308].

У свою чергу програма аудиторських послуг з перевірки доходів операційної діяльності на ДП «Чортківський лісгосп» повинна включати перелік наступних дій:

1. Ознайомлення з установчими та реєстраційними документами підприємства, у ході якого здійснюється встановлення відповідності їх змісту вимогам законодавчих і нормативних актів.
2. Перевірка дотримання положень облікової політики в частині обліку доходів від операційної діяльності.
3. Перевірка свідоцтв платника податку та визначення системи оподаткування, на якій перебуває підприємство.
4. Встановлення видів діяльності, що здійснюються на підприємстві, та наявності дозволів на їх здійснення.



5. Всебічне дослідження наявних первинних документів та облікових реєстрів, що підтверджують отримання доходів від реалізації продукції (видаткові та прибуткові накладні, товарно-транспортні накладні, акти виконаних робіт, платіжні вимоги, акти переоцінки, довідки (розрахунки) тощо).

6. Перевірка дотримання договірних зобов'язань перед покупцями (замовниками) і правильності визначення доходів за ними.

7. Встановлення відповідності відображення сум доходів від операційної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових реєстрах та звітності відповідно до наявних первинних документів.

8. Перевірка визнання доходів від операційної діяльності за П(С)БО та Податкового кодексу.

9. Перевірка дотримання положень облікової політики в частині обліку доходів від операційної діяльності.

10. Встановлення відповідності відображення сум доходів від операційної діяльності на рахунках бухгалтерського обліку, в облікових реєстрах та звітності відповідно до наявних первинних документів.

11. Перевірка визнання доходів від операційної діяльності за П(С)БО та Податкового кодексу, зокрема:

- вивчення повноти та своєчасності відображення доходів від операційної діяльності у бухгалтерському обліку та в цілях оподаткування;
- перевірка правильності оцінки доходів від операційної діяльності відповідно до вимог П(С)БО та ПКУ;
- перевірка легітимності отримання пільг в оподаткуванні;
- встановлення повноти та своєчасності відображення інформації про доходи від операційної діяльності у фінансовій та податковій звітності.

12. Узагальнення результатів проведеної перевірки.

13. Складання аудиторського висновку.

На підготовчому етапі аудиту доходів від основної діяльності слід передбачити наступні питання для перевірки (табл. 3.3).

План аудиту доходів від операційної діяльності  
ДП «Чортківський лісгосп»

№	Перелік аудиторських процедур	Викона- вець	Період перевірки	Примі- тки
1.	Перевірка відповідності облікової політики щодо обліку доходів нормам діючого законодавства			
2.	Перевірка правильності класифікації доходів за видами діяльності і звітними періодами			
3.	Перевірка первинних документів з обліку доходів			
4.	Перевірка визнання і розрахунку доходів від реалізації			
5.	Перевірка відповідності даних синтетичного і аналітичного обліку за рахунками класу 7			
6.	Формування висновків за результатами аудиту			

Для забезпечення ефективності аудиторської перевірки необхідно дослідити порядок відображення доходів в облікових регістрах і фінансовій звітності. Наприклад, кредит рахунку 70 «Дохід від реалізації» за мінусом непрямих податків і зборів повинен відповідати рядку 2000 у Звіті про фінансові результати.

В цілому, аудит доходів здійснюється за певними напрямками, кожен з яких має свою методику. Так, одним з напрямків є перевірка відповідності класифікації, оцінки та умов визнання доходів чинному законодавству. При цьому ретельно вивчається Наказ про облікову політику підприємства, встановлюється відповідність положень даного документа нормам чинного законодавства.

На наступному етапі здійснюється аудит правильності відображення доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

Основними методами та прийомами збирання аудиторських доказів для перевірки доходів від операційної діяльності є такі:

1. Арифметична перевірка підрахунків точності визначення доходів і фінансових результатів.

2. Тестування надійності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю доходів і фінансових результатів на основі спеціально розроблених тестів.

3. Перевірка дотримання основних облікових принципів та правил обліку доходів і фінансових результатів, що дають змогу встановити справжній стан їх обліку.

4. Запити та підтвердження для отримання у письмовому вигляді інформації від покупців, постачальників, банків, юристів із питань, які стосуються визнання доходів і фінансових результатів.

5. Документальна перевірка для підтвердження облікових записів за первинними документами, встановлення їх реальності та правильності оформлення.

6. Сканування, що передбачає виокремлення з усієї сукупності записів, документів, які підтверджують облік доходів і фінансових результатів, тих, які мають нетиповий характер операцій, нетипову кореспонденцію рахунків, незвично великі (малі) суми тощо.

7. Усне опитування, анкетування керівництва підприємства, його персоналу на основі заздалегідь розроблених переліків питань з метою ознайомлення з особливостями їх роботи та виконуваних ними функцій щодо обліку доходів і фінансових результатів.

8. Перевірки по суті, що передбачають детальні перевірки записів за рахунками бухгалтерського обліку, на яких обліковуються доходи та фінансові результати підприємства.

9. Відсікання – ретельна перевірка облікових записів, пов'язаних з визнанням та оцінюванням доходів і фінансових результатів, зроблених наприкінці звітного періоду та на початку наступного.

10. Аналітичні процедури, які являють собою аналіз та оцінювання отриманої інформації щодо обліку доходів і фінансових результатів, вивчення найважливіших фінансових та економічних показників, які їх характеризують. Аналітичні процедури є досить ефективними, оскільки

дають змогу значно скоротити обсяг аудиту, виявити певні невідповідності, уточнити оцінку аудиторського ризику. Прикладами таких процедур можуть бути: зіставлення залишків за рахунками обліку доходів і фінансових результатів за різні періоди; оцінювання співвідношень між різними статтями звітності і зіставність їх із даними попередніх періодів [60, с. 16].

Господарські операції з реалізації продукції посідають основне місце у формуванні фінансових результатів підприємства, тому інформація фінансових показників має бути достовірною. Чистий дохід від реалізації визначається як різниця між доходом від реалізації і сумою ПДВ, акцизного збору та іншими зборами або податками і вирахуваннями з доходу.

В ході аудиторської перевірки мають бути встановлені:

- повнота відображення на рахунках бухгалтерського обліку і в звітності здійснених угод;
- своєчасність відображення реалізації готової продукції в системі бухгалтерського обліку;
- правильність класифікації отриманого доходу від реалізації продукції;
- своєчасність відображення сум дебіторської заборгованості;
- санкціонованість операцій з реалізації продукції, робіт і послуг.

У результаті проведеного аудиту можуть бути виявлені такі порушення при веденні бухгалтерського обліку доходів від реалізації продукції:

- невірна класифікація доходів;
- недотримання принципу нарахування і відповідності доходів і витрат;
- невірно обчислена сума доходу (при цьому помилка може бути як технічна, так і спеціальна);
- помилки в бухгалтерських проведеннях при відображенні у обліку господарських операцій з формування доходів від реалізації продукції і списання їх на фінансові результати;

- відсутність первинних документів, що підтверджують правомірність відображення сум як операційних доходів;
- невідповідність даних синтетичного і аналітичного обліку;
- невірне відображення в звітності доходів від реалізації підприємства.

Отже, вивчаючи бухгалтерську звітність можна зробити висновок, що суттєвих порушень законодавства щодо визначення витрат і доходів діяльності, правильності формування собівартості продукції, а також правильності віднесення витрат підприємства до адміністративних та витрат на збут на досліджуваному підприємстві не виявлено. Всі суми в бухгалтерській звітності підтвержені відповідними первинними документами.

### **3.3. Використання прийомів аналізу в процесі аудиту доходів і витрат від операційної діяльності**

Для підсумування результатів аудиту витрат та доходів операційної діяльності має значення аналіз їх структури та динаміки за кілька років. Аналіз витрат від операційної діяльності є особливо мобільним, передбачає постійний моніторинг кон'юнктури внутрішнього і зовнішнього середовища, врахування специфіки діяльності підприємства, напрацювання виваженої стратегії та гнучкої тактики виробничої, маркетингової, постачальницько-збутової та інших видів діяльності. За наслідками його проведення доцільно отримати нову інформацію, яка надасть впевненості в обґрунтованості аудиторського висновку.

Аналіз витрат від операційної діяльності на підставі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) дає змогу простежити тенденції зміни отриманих фінансових результатів за кілька років та оцінити вплив зазначених витрат на результуючий показник [2].

В таблиці 3.4 наведена структура витрат ДП «Чортківський лісгосп» за 2014–2015 рр.

Структура витрат від операційної діяльності ДП «Чортківський лісгосп» за 2014–2015 роки

Статті витрат	2014 рік		2015 рік		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %
	тис. грн.	структура, %	тис. грн.	структура, %		
Собівартість реалізованої продукції	20680	70,53	35032	68,99	14352	69,40
Адміністративні витрати	2912	9,93	4638	9,13	1726	59,27
Витрати на збут	4247	14,49	5865	11,55	1618	38,10
Інші операційні витрати	1480	5,05	5246	10,33	3766	254,46
Разом витрат від операційної діяльності	29319	100	50781	100	21462	73,20

Як свідчать дані таблиці 3.5, операційні витрати ДП «Чортківський лісгосп» у 2015 р. збільшилися на 21462 тис. грн. Зрозуміло, що у загальній сумі витрат операційної діяльності найбільша питома вага належить собівартості реалізованої продукції – 68,99% у 2015р. (проте, вона дещо менша у порівнянні із 2014 р. коли становила 70,53%). Сума адміністративних витрат у 2015 р. збільшились на 1726 тис. грн, але їх частка у загальній сумі витрат операційної діяльності зменшилася на 0,8%, що є позитивним фактором. Що стосується витрат на збут, то вони теж знизились на 1618 тис. грн., проте знову ж має місце зменшення їх частки у загальній структурі на 2,95%, що пов'язано із скороченням обсягів реалізації. Вважаємо, що підприємству слід звернути особливу увагу на склад та обґрунтування величини інших операційних витрат, сума яких збільшилася на 3766 тис. грн., а також збільшилася й їх частка у загальній структурі операційних витрат на 5,28%.

Для ознайомлення із складом операційних витрат за кожною статтею попередньої таблиці 3.5 та їх динамікою за 2014–2015 роки побудуємо таблиці 3.5–3.8 наступної форми

Склад статті операційних витрат ДП «Чортківський лісгосп»  
«собівартість реалізованої продукції» та її динаміка за 2014–2015 р.

Статті витрат	2014 рік		2015 рік		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %
	тис. грн.	структура, %	тис. грн.	структура, %		
Собівартість реалізованої продукції, всього:	20680	100	35032	100	14352	69,40
у тому числі:						
витрати на сировину і основні матеріали	1589	7,68	3587	10,24	1998	125,74
витрати на паливо	2056	9,94	4800	13,70	2744	133,46
витрати на енергію	486	2,35	568	1,62	82	16,87
витрати на оплату праці	6528	31,57	9324	26,62	2796	42,83
відрахування на соціальні заходи	2434	11,77	3452	9,85	1018	41,82
амортизація основних засобів і нематеріальних активів	572	2,77	1260	3,60	688	120,28
інші витрати, всього:	7015	33,92	12041	34,37	5026	71,65
<i>в. т. ч. оплата послуг сторонніх організацій</i>	6636	–	12041	–	5405	81,45
<i>ремонт машин і обладнання</i>	379	–	–	–	-379	–

У статті «собівартість реалізованої продукції» у 2015 р. найбільшу питому вагу становлять витрати з оплати послуг сторонніх організацій. Тому як один із способів зменшення собівартості продукції є пошук можливостей для виконання певних робіт і послуг самостійно, без залучення сторонніх організацій. Суттєвого збільшення зазнали матеріальні витрати та витрати на паливо, про що свідчить показник відносного відхилення відповідно 125,74% і 133,46%. Проте, на нашу думку це збільшення відбулося не за рахунок збільшення кількості використаного палива і матеріалів, а більше через збільшення їх вартості.

Склад статті операційних витрат ДП «Чортківський лісгосп»  
«адміністративні витрати» та її динаміка за 2014–2015 р.

Статті витрат	2014 рік		2015 рік		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %
	тис. грн.	структура, %	тис. грн.	структура, %		
Витрати , всього:	2912	100	4638	100	1726	59,27
у тому числі: витрати пов'язані із використанням службових автомобілів	162	5,56	278	5,99	116	71,60
інші адміністративні витрати, всього:	2750	94,44	4360	94,01	1610	58,55
<i>в т. ч. витрати на службові відрядження</i>	4	0,14	12	0,26	8	200,00
<i>витрати на оплату праці</i>	1232	42,31	2265	48,84	1033	83,85
<i>відрахування на соціальні заходи</i>	367	12,60	523	11,28	156	42,51
<i>амортизація основних засобів і нематеріальних активів</i>	104	3,57	210	4,53	106	101,92
<i>витрати на зв'язок</i>	23	0,79	23	0,50	0	0,00
<i>організаційно-технічні послуги</i>	83	2,85	22	0,47	-61	-73,49
<i>консультаційні та інформаційні послуги</i>	84	2,88	32	0,69	-52	-61,90
<i>юридичні послуги</i>	39	1,34	34	0,73	-5	-12,82
<i>витрати на охорону праці та підвищення кваліфікації персоналу</i>	2	0,07	8	0,17	6	300,00
<i>витрати на утримання необоротних активів загальногосподарського призначення</i>	365	12,53	657	14,17	292	80,00
<i>суми податків і зборів, обов'язкових платежів, що не включаються до собівартості продукції</i>	23	0,79	31	0,67	8	34,78
<i>поштово-телеграфні, канцелярські витрати, підписка періодичних видань</i>	79	2,71	267	5,76	188	237,97
<i>інші адмінвитрати</i>	345	11,85	276	5,95	127	-20,00



У складі адміністративних витрат найбільшу питому вагу займають витрати на оплату праці адміністративного персоналу – 42,31% у 2014 р. та 48,84% у 2015 р. Крім того позитивним фактом є суттєве збільшення витрат на охорону праці та підвищення кваліфікації персоналу аж на 300%.

Таблиця 3.7

Склад статті операційних витрат ДП «Чортківський лісгосп» «витрати на збут» та її динаміка за 2014–2015 р.

Статті витрат	2014 рік		2015 рік		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %
	тис. грн.	структура, %	тис. грн.	структура, %		
Витрати на збут, всього:	4247	100	5865	100	1618	38,10
у тому числі: транспортні витрати	3828	90,13	5222	89,04	1394	36,42
витрати на зберігання та упаковку	160	3,77	283	4,83	123	76,88
витрати на оплату праці	130	3,06	257	4,38	127	97,69
відрахування на соціальні заходи	49	1,15	95	1,62	46	93,88
амортизація основних засобів і нематеріальних активів	80	1,88	8	0,14	-72	-90,00

Аналізуючи витрати на збут, відмічаємо, що сума транспортних витрат у їх складі є найбільш вагомою і складає 89,04% та збільшилася на 1394 тис. грн. у 2015 р. у порівнянні з попереднім роком. Саме транспортування деревини та іншої готової продукції ДП «Чортківський лісгосп» безпосередньо до покупця є однією із поширених умов співпраці, що визначена договорами на поставку. Інші витрати (а саме: витрати на зберігання та упаковку, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація основних засобів і нематеріальних активів) становлять приблизно 10% та мають тенденцію до збільшення (окрім амортизації).

Склад статті операційних витрат ДП «Чортківський лісгосп» «інші операційні витрати» та її динаміка за 2014–2015 р.

Статті витрат	2014 рік		2015 рік		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %
	тис. грн.	структура, %	тис. грн.	структура, %		
Інші операційні витрати, всього:	1480	100	5246	100	3766	254,46
у тому числі: курсові різниці	257	17,36	3622	69,04	3365	1309,34
відрахування до резерву сумнівних боргів	132	8,92			-132	-100
інші операційні витрати, в т. ч.	1091	73,72	1624	30,96	533	48,85
<i>цільове фінансування</i>	874		–			
<i>витрати на утримання соцструктури</i>	217		–			

У складі інших операційних витрат за результатами аналізу проведеного у таблиці 3.8 бачимо, що курсові різниці у 2015 р. займають найбільшу питому вагу та мали тенденцію до суттєвого збільшення. Це пов'язано із тим, що ДП «Чортківський лісгосп» реалізовує свою продукцію іноземним покупцям (основними із них є «UNILES SPO» ТА «JP PROMIS»). Нам відомо, що курс валют у 2014–2015 роках є не стабільним, і момент продажу продукції і її оплати не збігаються, тому і виникають курсові різниці. Також вважаємо, що негативним явищем є відсутність відрахувань до резерву сумнівних боргів у 2015 р. Напевне це пов'язано із тим, що у ДП «Чортківський лісгосп» має місце тенденція до зменшення суми дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги із 839 тис. грн. до 645 тис. грн. відповідно у 2014 та 2015 роках (про що свідчить інформація із рядка 1125 Балансу (Звіту про фінансовий стан). У склад інших операційних витрат також входять витрати на утримання соцструктури, що підтверджує турботу підприємства про своїх працівників.

Не менш важливим є аналіз операційних витрат за елементами на основі даних третього розділу Звіту про сукупний дохід. Для цього побудуємо таблицю аналогічної форми (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Обсяг витрат від операційної діяльності ДП «Чортківський лісгосп» за елементами у 2014–2015 роках

Назва статті витрат	2014 рік тис. грн.	2015 рік тис. грн.	Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %
Матеріальні витрати	7220	12099	4879	67,58
<i>в т. ч. витрати на сировину і основні матеріали</i>	2295	2747	452	19,69
<i>витрати на паливо і енергію</i>	3849	4787	938	24,37
Витрати на оплату праці	7984	14321	6337	79,37
Відрахування на соціальні заходи	3134	4495	1361	43,43
Амортизація	971	1947	976	100,51
Інші операційні витрати	10557	20942	10385	98,37
<b>Разом</b>	<b>29866</b>	<b>53804</b>	<b>23938</b>	<b>80,15</b>

Для наочності відобразимо структуру витрат за елементами за допомогою наступних діаграм на рис. 3.4 та рис. 3.5.

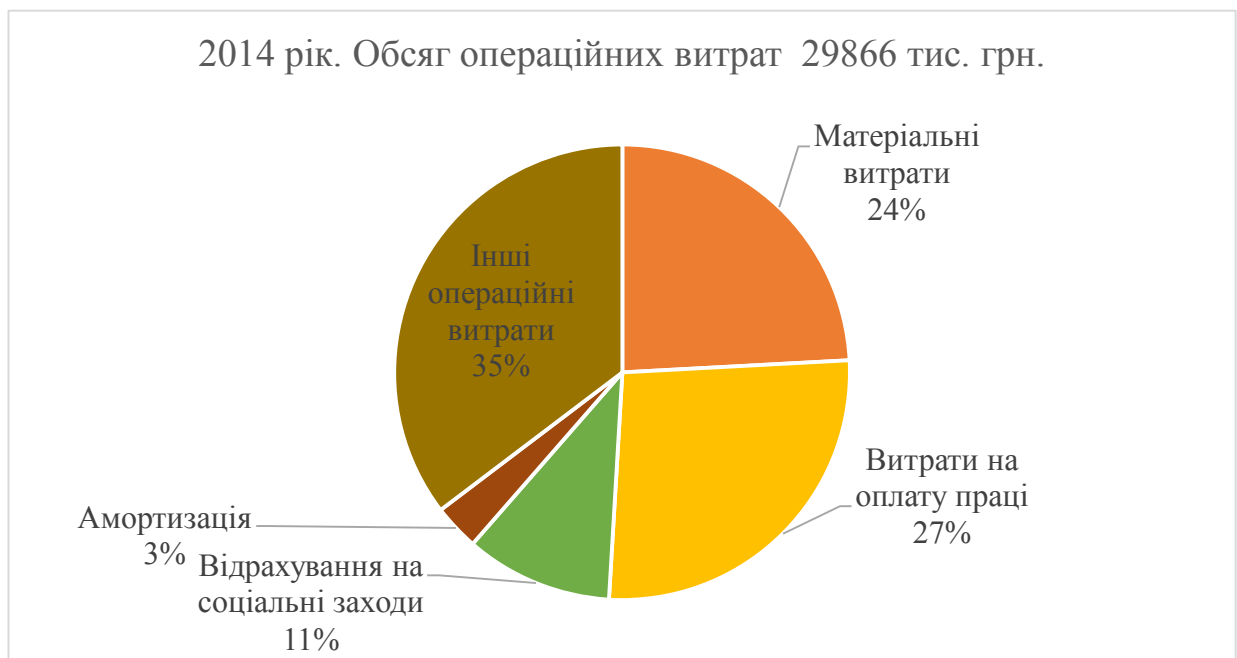


Рис. 3.4. Структура операційних витрат за економічними елементами на ДП «Чортківський лісгосп» у 2014 році.

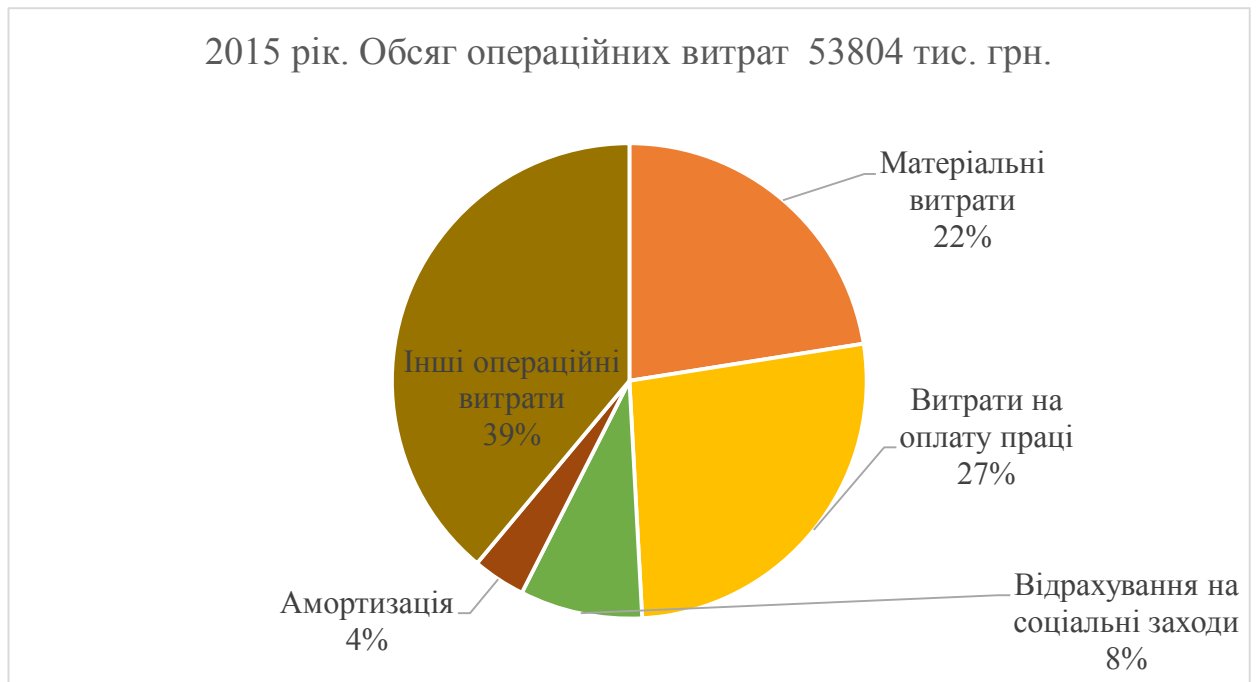


Рис. 3.5. Структура операційних витрат за економічними елементами на ДП «Чортківський лісгосп» у 2015 році.

Із зазначеної таблиці 3.9 та рис. 3.4 і 3.5 бачимо, що у 2015 році найбільшу питому вагу у загальній структурі операційних витрат за елементами займають інші операційні витрати, при чому маючи тенденцію до збільшення на 4%. Даний факт ще раз підтверджує результати аналізу, проведеного у попередній таблиці 3.8 та повинен спонукати керівництво підприємства приймати управлінські рішення щодо оптимізації структури операційних витрат.

Не менш важливе значення у проведенні аналітичних розрахунків при проведенні аудиту мають показники економічного аналізу операційних доходів. Проаналізуємо структуру операційних доходів досліджуваного підприємства за 2014–2015 рр. в таблиці 3.10, яку наведено згідно даних Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід), що поданий у додатку. При цьому звернемо увагу на вплив на фінансовий результат від операційної діяльності різноманітних чинників.

Як бачимо за результатами аналізу у таблиці 3.10, що основна діяльність ДП «Чортківський лісгосп» забезпечує найбільшу частину його доходів – частка інших операційних доходів в загальній їх кількості не

перевищувала 3,97% у 2014 році та становить 10,52% у 2015 році. Фінансовий результат ДП «Чортківський лісгосп» від операційної діяльності у 2015 р. суттєво змінився і становив 2435 грн., що у 8,54 рази більше від попереднього 2014 року.

Таблиця 3.10

Структура доходів від операційної діяльності ДП «Чортківський лісгосп» за 2014–2015 рр.

Статті доходів	2014 рік		2015 рік		Абсолютне відхилення, тис. грн.	Відносне відхилення, %
	тис. грн.	структура, %	тис. грн.	структура, %		
Чистий дохід від реалізації продукції	28429	96,03	47618	89,48	19189	67,5
Інші операційні доходи всього	1175	3,97	5598	10,52	4423	376,43
<i>в т. ч. від операційної курсової різниці</i>	<i>301</i>	<i>1,02</i>	<i>5073</i>	<i>9,53</i>	<i>4772</i>	<i>1585,38</i>
<i>цільове фінансування з Державного бюджету</i>	<i>824</i>	<i>2,78</i>	<i>391</i>	<i>0,73</i>	<i>-433</i>	<i>-52,55</i>
<i>цільове фінансування з місцевого бюджету</i>	<i>50</i>	<i>0,17</i>	<i>50</i>	<i>0,09</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>дохід від реалізації оборотних активів</i>	<i>–</i>	<i>–</i>	<i>2</i>	<i>–</i>	<i>2</i>	<i>–</i>
<i>інші доходи від операційної діяльності</i>	<i>–</i>	<i>–</i>	<i>82</i>	<i>0,15</i>	<i>82</i>	<i>–</i>
Разом доходів від операційної діяльності	29604	100	53216	100	23612	79,76
Фінансовий результат від операційної діяльності	285	–	2435	–	2150	754,39

Дохід від реалізації готової продукції ДП «Чортківський лісгосп» забезпечує 89,48% усіх доходів операційної діяльності підприємства. За звітний період його величина збільшилася на 19189 тис. грн, що вплинуло на збільшення фінансового результату від операційної діяльності на 2150 тис. грн., що є позитивною тенденцією для підприємства.

Крім того варто відмітити, що у структурі доходу операційної діяльності надзвичайно різюча різниця прослідковується у доході від операційної курсової різниці. У 2015 р. його сума склала 5073 тис. грн., що більше майже у 16 разів у порівнянні із попереднім роком.

Оскільки фінансової звітності на досліджуваному підприємстві на час написання дипломної роботи за 2016 рік ще не сформовано, проте на ДП «Чортківський лісгосп» проводять планування основних показників операційної діяльності. У подальшому менеджерами підприємства проводиться контроль виконання плану показників операційної діяльності та виявлення причин відхилень від плану. Проведемо аналіз виконання фінансового плану ДП «Чортківський лісгосп» за 2016 рік у таблиці 3.11 наступної форми.

Таблиця 3.11

Аналіз виконання фінансового плану ДП «Чортківський лісгосп» за 2016 рік за основними показниками формування прибутку підприємства

Показник	План	Факт	Відхилення	% виконання плану
Дохід (виручка) від реалізації продукції	23250	23737	487	102,1
Податок на додану вартість	95	102	7	107,4
Чистий дохід від реалізації	23155	23635	480	102,1
Інший операційних дохід	13320	12615	-705	94,7
Усього доходів	36475	36250	-255	99,4
Собівартість реалізованої продукції	16133	16522	389	102,4
Адміністративні витрати, всього, у т. ч.:	2680	2677	-3	99,9
Витрати на збут	3805	3785	-20,0	99,5
Інші операційні витрати	13580	12963	-617	95,5
Фінансові витрати	117	111	-6,0	94,9
Інші витрати	20		-20,0	
Податок на прибуток від звичайної діяльності	30	81	51	270,0
Усього витрати	36365	36139	-226,0	99,4
Валовий прибуток (збиток)	7022	7113	91	101,3
Фінансовий результат від операційної діяльності	277	303	26,0	109,4
Фінансовий результат від звичайної діяльності до оподаткування	140	192	52,0	137,1
Чистий прибуток	110	111	1,0	100,9
Відрахування частини чистого прибутку до державного бюджету	16,5	16,5		100,0
Залишок нерозподіленого прибутку на початок звітної періоду використаний на розвиток виробництва, у тому числі на розвиток лісового господарства та пов'язаних з ним послуг	93,5	94,5	1,0	101,1

Як показують результати таблиці 3.11 планові показники у більшості випадків для сум доходів були виконані або перевиконані, що є позитивним (у частині доходу від реалізації – на 102,1%). Оскільки збільшилася сума доходу від реалізації, зрозумілим є пропорційне збільшення і собівартості реалізованої продукції на 102,4%). Фактичний обсяг адміністративних витрат, витрат на збут та інших операційних витрат менший планових показників відповідно на 0,1%; 0,5% та 4,5%). Дане зменшення не є суттєвим, проте є позитивною тенденцією для ДП «Чортківський лісгосп», особливо в частині інших операційних витрат – адже їх обсяг зменшився на 617 тис. грн у порівнянні з планом. Одночасно слід відмітити різке зростання сум інших операційних витрат із 5246 тис. грн. у 2015 р. до 12963 тис. грн. у 2016 р.

Будь-яка аудиторська перевірка операційної діяльності підприємства закінчується заключним висновком. Аудитор повинен скласти висновок про те, чи відповідає інформація, відображена у фінансовій звітності щодо витрат і доходів від операційної діяльності, в усіх суттєвих аспектах нормативним документам, які регламентують порядок обліку, підготовки і подання фінансових звітів та фактичній діяльності підприємства.

На жаль, на ДП «Чортківський лісгосп» не проводився зовнішній аудит у 2016 р. Хоча сам по собі аудит не має значного впливу на виробничо-господарську діяльність підприємств, проте виконувана інформаційна експертиза дає змогу знизити підприємницький ризик, оскільки отримана в ході аудиту інформація дає можливість прийняти більш правильне, економічно доцільне рішення як у внутрішній діяльності самого підприємства, так і з боку потенційних інвесторів та ділових партнерів. Тому керівництву підприємства необхідно звернути увагу на вирішення даного питання у наступних звітних періодах. Можливо навіть розглянути питання про утворення структури, яка б відповідала за систему внутрішнього аудиту на підприємстві.

Сьогодні у світовій практиці потреба в аудиторській послугах досить велика. Аудит знайшов широке застосування на урядовому рівні, у

фінансових інститутах та в підприємницькому середовищі. Однак аналіз літературних джерел і практика аудиту показали, що в його основі відсутні функція аналізу й оцінки ефективності виробничо-господарської (саме виробничо-господарської) діяльності підрозділів і підприємства в цілому. Крім того, не розроблено організаційно-економічний механізм, дія якого спрямована на зростання ефективності виробництва, пошук способів і засобів зниження усіх без винятку виробничих і комерційних витрат, раціональне використання ресурсів підприємства.

### **Висновки до розділу 3**

Вивчивши методику аудиту витрат та доходів операційної діяльності можна зробити наступні висновки:

1. Виявлено, що на ДП «Чортківський лісгосп» відсутній відділ внутрішнього аудиту, а використовуються послуги зовнішніх аудиторів. Нестача коштів не повинна бути перешкодою для запровадження системи внутрішнього аудиту на підприємстві, оскільки вона підвищує інтерес інвесторів до таких підприємств та дає змогу знизити підприємницький ризик. У подальшому виявлені внутрішнім аудитом резерви підвищення ефективності роботи підприємства, зниження собівартості й збільшення прибутків можуть слугувати асигнуваннями на утримання такої аудиторської служби

2. Обґрунтовано, що без застосування спеціальних аналітичних процедур позитивний аудиторський висновок може приховувати значні економічні зловживання. Особливо це можливе при використанні бюджетних коштів та цільового фінансування, які мають місце на досліджуваному підприємстві ДП «Чортківський лісгосп» та становлять 441 тис. грн у 2015 р. (проте скоротилися на 433 тис. грн. у порівнянні із попереднім роком коли становили 874 тис. грн. у 2014 р.).

3. Провівши економічний аналіз витрат та доходів операційної



діяльності ДП «Чортківський лісгосп» ми отримали наступні результати. Сума операційних витрат ДП «Чортківський лісгосп» у 2015 р. збільшилися на 21462 тис. грн. Зрозуміло, що у загальній сумі витрат операційної діяльності найбільша питома вага належить собівартості реалізованої продукції – 68,99% у 2015р. (проте, вона дещо менша у порівнянні із 2014 р. коли становила 70,53%). Сума адміністративних витрат у 2015 р. збільшились на 1726 тис. грн, але їх частка у загальній сумі витрат операційної діяльності зменшилася на 0,8%, що є позитивним фактором. Що стосується витрат на збут, то вони теж знизились на 1618 тис. грн., проте знову ж має місце зменшення їх частки у загальній структурі на 2,95%, що пов'язано із скороченням обсягів реалізації. Вважаємо, що підприємству слід звернути особливу увагу на склад та обґрунтування величини інших операційних витрат, сума яких збільшилася на 3766 тис. грн., а також збільшилася й їх частка у загальній структурі операційних витрат на 5,28%.

Аналізуючи структуру операційних витрат за елементами, визначено, що у 2015 році найбільшу питому вагу у загальній сумі витрат займають інші операційні витрати, при чому маючи тенденцію до збільшення на 4%. Даний факт повинен спонукати керівництво підприємства приймати управлінські рішення щодо оптимізації структури операційних витрат.

4. Дохід від реалізації готової продукції ДП «Чортківський лісгосп» забезпечує 89,48 % усіх доходів операційної діяльності підприємства. За звітний період його величина збільшилася на 19189 тис. грн, що вплинуло на збільшення фінансового результату від операційної діяльності на 2150 тис. грн., що є позитивною тенденцією для підприємства. Крім того варто відмітити, що у структурі доходу операційної діяльності надзвичайно різюча різниця прослідковується у доході від операційної курсової різниці. У 2015 р. його сума склала 5073 тис. грн., що більше майже у 16 разів у порівнянні із попереднім роком.

## ВИСНОВКИ

Дослідивши методику та організацію обліку та аудиту доходів і витрат операційної діяльності державного підприємства «Чортківський лісгосп», узагальнюючи результати проведеного дослідження можемо зробити наступні висновки:

1. В обліку витрати та доходи класифікують за різними ознаками, що забезпечує більш глибоке вивчення складу та характеру витрат, дає змогу керівництву підприємства детально проаналізувати рівень витрат за різними класифікаційними ознаками та виявити джерела економії, сприяє кращому розумінню призначення витрат, їх економічної ролі у процесах, що відбуваються на підприємстві. Дотримуючись вимог національних і міжнародних стандартів у ДП «Чортківське лісове господарство» застосовує наступні ознаки для класифікації витрат: за центрами відповідальності; за видами продукції, робіт, послуг; за єдністю складу витрат; за способами перенесення вартості на продукцію; за ступенем впливу виробництва на рівень затрат; за визначенням відношення до собівартості продукції; за календарними періодами; за доцільністю витрачання; за відношенням витрат до процесу виробництва; за економічним змістом.

2. Дослідивши порядок обліку витрат операційної діяльності виявлено, що до рахунку 23 «Виробництво» на підприємстві відкрито ряд субрахунків, які враховують галузеву специфіку діяльності підприємства. Оскільки переважним видом діяльності для нього є промислова заготівля деревини, то це й знайшло своє відображення у робочому плані рахунків. Зокрема, виготовлення готової продукції із використанням основної сировини відображається на рахунку 234/2 до субрахунку 234 «Інше виробництво». Звичайно, що сьогодні для підприємств лісової галузі є серйозною економічною проблемою те, що вони залишаються т. зв. сировинними придатками для іноземних підприємств. Варто було б розширити виготовлення власними силами готових дерев'яних виробів.

3. На основі вивчення документації з питань формування собівартості продукції та ціни при реалізації готової продукції встановлено, що фактична собівартість лісопродукції на ДП «Чортківський лісгосп» калькулюється в розрахунку на знеособлений кубічний метр деревини, без диференціації за асортиментом, породами, сортами і розмірами. Для встановлення цін між конкретними асортиментами лісопродукції застосовується порівняльний аналіз їх якості і споживчих властивостей. Розраховані на підставі оптової ціни еталону і рекомендованих коефіцієнтів якості, породи, сорту, діаметру, сортименту планово-розрахункові ціни є основою для вивчення кон'юнктури ринку (тобто попиту і пропозиції) на лісопродукцію. Проте часто такі застосовуються ціни, погоджені з основними споживачами.

4. Дослідивши склад витрат іншої операційної діяльності, визначений діючим законодавством, та фактичний склад цих витрат на досліджуваному підприємстві, вважаємо що необхідно збільшити аналітичність обліку адміністративних витрат. Для цього витрати, що відносяться безпосередньо до утримання адміністративного персоналу обліковувати на окремому субрахунку до синтетичного рахунка 92 «Адміністративні витрати» (назвавши його «адміністративні витрати»). А інші – пов'язані із обслуговуванням безпосередньо господарської діяльності, згрупувати у іншу групу (об'єднавши їх на рахунку із назвою «загальногосподарські витрати»).

5. Підтверджено, що основними перевагами автоматизації обліку витрат та доходів операційної діяльності є: легке формування бухгалтерських проводок при обробці документа; автоматизований розрахунок сум понесених операційних витрат та отриманих доходів; зростання можливостей для проведення аналітичних розрахунків із використанням облікової інформації; прискорення процесу формування звітності та підвищення її достовірності; розширення переліку форм первинних документів, а також внутрішньої і зовнішньої звітності; скорочення часу на пошук помилок за допомогою деталізації підсумкових сум тощо.

6. Виявлено, що на ДП «Чортківський лісгосп» відсутній відділ

внутрішнього аудиту, а використовуються послуги зовнішніх аудиторів. Нестача коштів не повинна бути перешкодою для запровадження системи внутрішнього аудиту на підприємстві, оскільки вона підвищує інтерес інвесторів до таких підприємств та дає змогу знизити підприємницький ризик. У подальшому виявлені внутрішнім аудитом резерви підвищення ефективності роботи підприємства, зниження собівартості й збільшення прибутків можуть слугувати асигнуваннями на утримання такої аудиторської служби

7. Обґрунтовано, що без застосування спеціальних аналітичних процедур позитивний аудиторський висновок може приховувати значні економічні зловживання. Особливо це можливе при використанні бюджетних коштів та цільового фінансування, які мають місце на досліджуваному підприємстві ДП «Чортківський лісгосп» та становлять 441 тис. грн у 2015 р. (проте скоротилися на 433 тис. грн. у порівнянні із попереднім роком коли становили 874 тис. грн. у 2014 р.).

8. Провівши економічний аналіз витрат та доходів операційної діяльності ДП «Чортківський лісгосп» ми отримали наступні результати. Сума операційних витрат ДП «Чортківський лісгосп» у 2015 р. збільшилися на 21462 тис. грн. Зрозуміло, що у загальній сумі витрат операційної діяльності найбільша питома вага належить собівартості реалізованої продукції – 68,99% у 2015р. (проте, вона дещо менша у порівнянні із 2014 р. коли становила 70,53%). Сума адміністративних витрат у 2015 р. збільшились на 1726 тис. грн, але їх частка у загальній сумі витрат операційної діяльності зменшилася на 0,8%, що є позитивним фактором. Що стосується витрат на збут, то вони теж знизились на 1618 тис. грн., проте знову ж має місце зменшення їх частки у загальній структурі на 2,95%, що пов'язано із скороченням обсягів реалізації. Вважаємо, що підприємству слід звернути особливу увагу на склад та обґрунтування величини інших операційних витрат, сума яких збільшилася на 3766 тис. грн., а також збільшилася й їх частка у загальній структурі операційних витрат на 5,28%.

Аналізуючи структуру операційних витрат за елементами, визначено, що у 2015 році найбільшу питому вагу у загальній сумі витрат займають інші операційні витрати, при чому маючи тенденцію до збільшення на 4%. Даний факт повинен спонукати керівництво підприємства приймати управлінські рішення щодо оптимізації структури операційних витрат.

9. Дохід від реалізації готової продукції ДП «Чортківський лісгосп» забезпечує 89,48 % усіх доходів операційної діяльності підприємства. За звітний період його величина збільшилася на 19189 тис. грн, що вплинуло на збільшення фінансового результату від операційної діяльності на 2150 тис. грн., що є позитивною тенденцією для підприємства. Крім того варто відмітити, що у структурі доходу операційної діяльності надзвичайно різюча різниця прослідковується у доході від операційної курсової різниці. У 2015 р. його сума склала 5073 тис. грн., що більше майже у 16 разів у порівнянні із попереднім роком.

### Список використаних джерел

1. Абдашев С. Виправляємо помилки в складі виробничої собівартості / С. Абдашев // Дебет-Кредит. – 2010. – № 4. – С. 5–8.
2. Авілов С. Факторний аналіз витрат і доходів / С. Авілов // Наука молода. – 2008. – № 2. – С. 8–12.
3. Адамов К. Возможен ли компромис между учетом доходов и затрат в бухгалтерском и налоговом учете? / К. Адамов // Консультант бухгалтера. – 2009. – № 24. – С. 3–9.
4. Антонов А. С. Производственные затраты в зарубежной практике / А. С. Антонов // Международный бухгалтерский учет. – 2008. – № 12. – С. 8–16.
5. Аронов А. А. Аудит производственных затрат / А. А. Аронов // Вестник аудитора. – 2007. – № 2. – С. 14–18.
6. Астахова Н. Яка собівартість потрібна підприємству / Н. Астахова // Бухгалтерія . – 2009. – № 8. – С. 8–11.
7. Бабурин А. А. Формирование финансового результата и влияние факторов на его величину / А. А. Бабурин // Финансовый менеджмент. – 2007. – № 2. – С. 10–17.
8. Безверхий К. В. Склад непрямих витрат в системі внутрішньогосподарського (управлінського) обліку / К. В. Безверхий // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. [Міжнародний зб. наук. праць. Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз]. – Житомир : ЖДТУ. – 2008. – Вип. 3 (12). – С. 28–40.
9. Безверхий К. В. Сучасні підходи щодо удосконалення обліку загальногосподарських і управлінських витрат промислового підприємства / К. В. Безверхий // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 3 (61). – С. 10–14.
10. Безверхий К. В. Ще раз про тлумачення сутності понять «затрати» і «витрати», «витрати виробництва» та «виробнича собівартість» / К. В. Безверхий // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2010. – № 2(52). – С. 222–228.

11. Бондар М. І. Концептуальні підходи до вдосконалення бухгалтерських програмних продуктів / М. І. Бондар // Інформаційні технології у змісті освіти та практичній діяльності фахівців з обліку і аудиту: проблеми методології та організації : тези доп. наук.-практ. конф. Київ, 18 лют. 2010 р. – К. : КНЕУ, 2010. – С. 27–30.
12. Борисейко Ю. В. Перевірка доходів підприємства: особливості організації аудиту / Ю. В. Борисейко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vznu/eco/2012\\_1/092-096.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vznu/eco/2012_1/092-096.pdf).
13. Булатов М. А. Теория бухгалтерского учета : [Учеб. пос.] / М. А. Булатов. – [3-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Издательство «Экзамен», 2005. – С. 256.
14. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік : [підруч.] / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир : Рута, 2003. – 726 с.
15. Бутинець Ф. Ф. Витрати виробництва та їх класифікація для потреб управління / Ф. Ф. Бутинець // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – №1(22). – С. 11–18.
16. Бутинець Ф. Ф. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч. для студ. ВУЗів спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / Ф. Ф. Бутинець. 2-е вид., доп. і перероб. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 640 с.
17. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: [навч. посіб.] / За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – 3-є вид. перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2001. – с. 548.
18. Буфатіна І. Особливості обліку витрат на виробничих підприємствах / І. Буфатіна // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 31. – С. 5–13.
19. Бухгалтерський облік : [навч. посібн.] / А. П. Бархатов [та ін.]. – Тернопіль : Астон, 2005. – 496 с.
20. Виробництво в «1С: Бухгалтерії 8.1» // Автоматично з Дебет Кредит. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dtk.com.ua/show/4cid0869.html>.

21. Власюк Г. В. Особливості аудиту витрат виробництва та собівартість продукції / Г. В. Власюк // Держава та регіон. Серія : Економіка та підприємництво. – 2007. – № 1. – С. 73–80.
22. Грабовецький Б. Є. Економічний аналіз : [навч. посіб.] / Б. Є. Грабовецький. – К. : ЦУЛ, 2009. – 256 с.
23. Грицак І. І. Управлінський облік за центрами відповідальності: доцільність та основні вимоги організації [Електронний ресурс] / І. І. Грицак // Режим доступу : [http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13135/1/176\\_Gricak\\_423-426\\_69.pdf](http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/13135/1/176_Gricak_423-426_69.pdf).
24. Давидова К. Підтверджуємо собівартість реалізованої продукції / К. Давидова // Баланс. 2011. – № 78.
25. Давидович І. Є. Калькулювання собівартості будівельної продукції та напрямки його вдосконалення / І. Є. Давидович // Економічний аналіз: зб. наук. праць каф. екон. аналізу ТНЕУ. – 2010. – №6. – С. 224–230
26. Дві великі різниці. Витрати та собівартість у бухгалтерському та податковому обліку // Баланс. – 2011. – № 33.
27. Дербін Ф. Елізабет Економічна теорія і державний сектор: теорія, практика, термінологія, джерела : [Навч. посіб.] / Елізабет Ф. Дербін, О. І. Кілієвич. – Укр. акад. держ. управління при Президентові України. – К. : В-во УАДУ, 1997. – С. 106.
28. Дерій В. А. Місце рахунків витрат і доходів підприємств у планах рахунків бухгалтерського обліку / В. А. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 1 (30). – С. 133–143.
29. Дерій В. А. Термін «витрати» та його трактування для потреб обліку і контролю / В. А. Дерій // Галицький економічний вісник. – 2010. – № 1 (26). – С. 154–160.
30. Дишко І. Ю. Теоретичні аспекти сутності і класифікації адміністративних витрат / І. Ю. Дишко, Ю. Ю. Штулер // Актуальні проблеми Економіки. – 2010. – № 5. – С. 222–227.



31. Задорожний З. В. Проблеми законодавчого регулювання бухгалтерського обліку в Україні / З. В. Задорожний // Зб. наук. праць «Економічний аналіз» – 2009. – Вип. 4. – С. 306–312.
32. Задорожний З. В. Управлінський облік витрат періоду операційної діяльності / З. В. Задорожний // Вісник ТАНГ. – 2004. – № 3. – С. 185–196.
33. Задорожний З. В. Управлінський облік доходів від операційної діяльності будівельних підприємств / З. В. Задорожний // Вісник ТАНГ. – 2005. – № 2. – С. 202–212.
34. Задорожний З.-М. В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві: методологія і організація : дис.. д-а екон. наук: 8.00.09 / З.-М. В. Задорожний. –Тернопіль, 2007.
35. Закон України «Про аудиторську діяльність» [Електронний ресурс] від 22.04.1993 року № 3125-ХІІ із змінами та доповненнями – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
36. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [Електронний ресурс] від 16.07.1999 р. № 996 – ХІV із змінами та доповненнями – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
37. Звенячкіна В. Ю. Організація обліку витрат основної діяльності промислових підприємств / Ю. В. Звенячкіна // Інноваційна економіка. Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. – № 33. – С. 267–272.
38. Зубрицька І. Облік витрат на виробництво продукції / І. Зубрицька // Все про бухгалтерський облік. – 2008. – № 25. – С. 4–10.
39. Іваненко В. В. Внутрішній аудит витрат видів діяльності / В. В. Іваненко // Наука молода. – 2007. – № 3. – С. 34–39.
40. Кантерман О. Договір купівлі-продажу: нюанси / О. Кантерман // Баланс. – 2006. – № 11.
41. Караванська В. Аудит фінансових результатів / В. Караванська // Вісник податкової служби. – 2008. – № 5 – С. 7–10.
42. Клепар Г. І. Витрати підприємства в Податковому кодексі України та національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку: узгодженість

та суперечності / Г. І. Клепар // Науковий вісник Ужгородського університету. – 2011. – Спецвипуск 33. Частина 2. – С. 96–100.

43. Клименко О. В. Інформаційні системи і технології в обліку : [навч. посіб.] – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

44. Коваленко Г. С. Етапи внутрішнього аудиту в системі управління витратами підприємства / Г. С. Коваленко // Економіка Криму. – 2012. – № 2 (39). – С. 189–192.

45. Ковтун С. Управління затратами / С. Ковтун, Н. Ткачук, С. Савлук. – Х. : Фактор, 2008. – 272 с.

46. Козак В. Г. Визначення поняття «витрати» та їх оцінка / В. Г. Козак // Реформування економіки України: стан та перспективи : Зб. матеріалів IV Міжнар. наук. – практ. конф., 26-27 листоп. 2009 р., м. Київ. – К. : МІБО КНЕУ, 2009. – С. 129–131.

47. Колісник Г. М. Економічна сутність витрат і управління ними / Г. М. Колісник // Науковий вісник ЛНТУ України. – 2009. – № 19. – С. 252–258.

48. Кондратова Т. Застосування факторного аналізу собівартості продукції на підприємствах / Т. Кондратова, О. Охотніченко // Економічний аналіз. – 2011. – Випуск 9. – Ч. 3. – С. 144–148.

49. Коновалова И. Р. Развитие учета прибыли в условиях трансформации отношений собственности [Электронный ресурс] / И. Р. Коновалова. – М. : Экономистъ, 2003. – 382 с. – Режим доступа : <http://buhgalter911.com/Res/MSBO/>.

50. Коришко Н. Є. Формування доходів операційної діяльності підприємства в умовах глобалізації економіки України / Н. Є. Коришко / Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3 (53).

51. Костецька Н. Факторний підхід до формування стратегії зниження витрат підприємства / Н. Костецька // Галицький економічний вісник. – 2011. – № 1(30). – С. 159–166.

52. Кужельний М. В. Теорія бухгалтерського обліку : [підруч.] /

- М. В. Кужельний, В. Г. Лінник. – К. : КНЕУ, 2001. – 334 с.
53. Куцик П. О. Загальновиробничі витрати: порядок формування та розподілу / П. О. Куцик, О. М. Чабанюк // Вісник Львівської комерційної академії. – Серія економічна. – 2011. – Вип. 35. – С. 206–212.
54. Ларина А. А. Методические основы применения циклического подхода при составлении программы аудита [Електронний ресурс] / А. А. Ларина // Режим доступу: <http://www.uchet.rsue.ru/4-2011.pdf#page=44>.
55. Лебедзевич Я. В. Особливості обліку фінансових результатів діяльності в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем / Я. В. Лебедзевич // Вісник ЖІТІ : Економічні науки. – № 20. – 2007. – С. 151–156.
56. Лінник В. Г. Основні напрями класифікації витрат підприємства / В. Г. Лінник, Н. Г. Золоторьова // Фінанси, облік і аудит. – К. – 2004. – Вип.3. – С. 222–231.
57. Макаренко А. П. Методика аудиту виробничих витрат / А. П. Макаренко, А. В. Кас'яненко // Держава та регіони. – Серія : Економіка та підприємництво. – 2012. – № 1. – С. 138–142.
58. Мельник Т. О. Бухгалтерський фінансовий облік : [підруч.] / Т. О. Мельник . – Житомир : Рута, 2003. – 726 с.
59. 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](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=240945).
60. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : [Підруч.] / Є. В. Мних. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2008. – 514 с.
61. Мошковська О. А. Облік затрат і калькулювання собівартості продукції згідно вітчизняного законодавства: подальший розвиток і шляхи вдосконалення [Електронний ресурс] / О. А. Мошковська. – Режим доступу: <http://eztuir.ztu.edu.ua/1837/1/23.pdf>.
62. Наконечний О. В. Аудит доходів та фінансових результатів / О. В. Наконечний // Вісник аудитора. – 2007. – № 4 – С. 17–21.
63. Наконечний О. В. Методика аудиту витрат видів діяльності /

- О. В. Наконечний // Вісник аудитора. – 2007. – № 5. – С. 10–16.
64. Нападівська Л. В. Управлінський облік : [Підр. для студ. вищ. навч. закл.] / Л. В. Нападівська. – К. : Книга, 2004. – 544 с.
65. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/NPSBO/NPSBO1.aspx>.
66. Нашкерська Г. В. Фінансовий облік : [навч. посіб.] / Г. В. Нашкерська. – К. : Кондор, 2009. – 503 с.
67. Негода Г. Витрати, що включаються до виробничої собівартості підприємства / Г. Негода // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 15.
68. Немченко В. В. Аудит (основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): [Підруч.] / [За ред. проф. В. В. Немченко, О. Ю. Редько] – К : Центр учбової літератури, 2012. – 540 с.
69. Ніколаєва В. П. Економічна сутність і зміст категорії «дохід підприємства» [Електронний ресурс] / В. П. Ніколаєва. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/oif\\_apk/2009\\_3/4\\_Nikol.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/oif_apk/2009_3/4_Nikol.pdf).
70. Ніщенко Л. П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами / Л. Ніщенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 9. – С. 6–9.
71. Облік і звітність за міжнародними стандартами : [навч. посіб.] / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, В. Ю. Бродовський. – 2-ге вид., переробл. і доповн. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 446 с.
72. Облік та нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності [навч. посіб.] / Н. Я. Зарудна, О. М. Кундеус, Т. А. Яковець. – Тернопіль, Крок, 2016. – 281с.
73. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика : [навч. посіб. для вузів] / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2012. – 584 с.
74. Організація бухгалтерського обліку : [навч. посіб.] / За ред. В. С. Леня. –

К. : ЦНЛ, 2006. – 696 с.

75. Організація бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / Ю. Д. Чацкіс [та ін.]. – К. : Центр учбової літератури, 2011. – 564 с.

76. Осадча Г. Собівартість: аспекти бухгалтерського, податкового та управлінського обліку / Г. Осадча // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 3. – С. 34–38.

77. Остапенко Я. О. Облік витрат на виробництво та собівартість продукції в ринкових умовах / Я. О. Остапенко // Науковий вісник Національного університету ДПС України. – 2010. – № 2 (49). – С. 121–126.

78. Павликівська О. І. Облік і аудит виробничих витрат (на прикладі підприємств цукрової промисловості): дис. канд. екон. наук: 08.06.04/ О. І. Павликівська. – Тернопіль, 2002. – 253с.

79. Панченкова Ю. В. Економічна суть витрат основної діяльності промислового підприємства [Електронний ресурс] / Ю. В. Паченкова, С. І. Головацька, О. Г. Зеленська // – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/Vlca\\_Ekon/2011\\_36/65.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca_Ekon/2011_36/65.pdf).

80. Пелешко Н. М. Аналітичні процедури аудиту доходів і витрат підприємства [Електронний ресурс] / Н. М. Пелешко. – Режим доступу: [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vnulp/Management/2009\\_647/79.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/natural/vnulp/Management/2009_647/79.pdf).

81. Петрук О.М. Історія та іноземний досвід регулювання бухгалтерського обліку / О.М. Петрук // Вісник ЖДТУ. — 2005. — №3(33) – Економічні науки. – С. 156–167.

82. Плешонкова Л. Бухгалтерський облік витрат на виготовлення продукції / Л. Плешонкова // Баланс. – 2007. – № 16. – С. 29–33.

83. Податковий Кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.

84. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290, із змінами і доповненнями, внесеними наказами Міністерства фінансів України, у тому

числі наказом від 09.12.2011 р. №1591 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

85. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене Наказом Міністерства фінансів України від 31 грудня 1999 р. № 318 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.

86. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій України: інструкція від 30.11.1999 р. № 291 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>.

87. 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.

88. Рожелюк В. Принципи управління виробничими витратами на підприємстві / В. Рожелюк, П. Денчук // Вісник КНТЕУ. – 2007. – №5. – С. 109–113.

89. Романенко О. В. Доходи і витрати операційної діяльності: економічна сутність, склад та інструментарій обліку / О. В. Романенко // Формування ринкової економіки : Збірник наукових праць. – 2011. – № 25.

90. Світлична В. Ю. Організаційні питання формування, розподілу і обліку загальнопромислових витрат підприємств / В. Ю. Світлична // Комунальне господарство міст. – 2012. – № 104. – С. 254–260.

91. Сидоренко Р. В. Внутрішня звітність центрів відповідальності / Р. В. Сидоренко // Вісник Львівської комерційної академії. Серія економічна. – 2011. – Випуск 35. – С. 326–328.

92. Скрипник М. І. Затрати і витрати: проблема трактування понять [Електронний ресурс] / М. І. Скрипник. – Режим доступу: [http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc\\_gum/ptmbo/2009\\_1/stat26.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2009_1/stat26.pdf).

93. Скрипник М. І. Організація обліку витрат у розрізі центрів витрат та центрів доходів / М. І. Скрипник // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1. –

С. 46–49.

94. Собко В. В. Бухгалтерський облік : [Навч. посіб.] – [3-е вид., перероб. і доп.] / В. В. Собко– К. : КНЕУ 2000. – 578 с.

95. Собченко А. М. Удосконалення систем і методів обліку витрат та калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції / А. М. Собченко // Вестник СевГТУ. – 2012. – Выпуск 130. – С. 228–233.

96. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета / Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2003. – 496 с.

97. Спільник І. Інформаційні проблеми фінансового стану підприємства // Наукові записки.– Тернопіль: Економічна думка.– 2001.– вип.10, ч.1. – С. 41–43.

98. Стельмащук А. М. Бухгалтерський облік : [навч. посіб.] / А. М. Стельмащук, П. С. Смоленюк. – К. : ЦНЛ, 2007. – 528 с.

99. Стобан В. І. Аналіз і оцінка систем обліку виробничих затрат / В. І. Стобан // Фінанси України. – 2007. – № 3. – С. 72–84.

100. Сумцова А. Аудит собівартості продукції: приклади тестових опитувань / А. Сумцова // Орієнтир бухгалтера. – 2007. – № 6. – С. 9–16.

101. Сушарик Я. А. Поняття класифікації в обліку витрат [Електронний ресурс] / Я. А. Сушарик. – Режим доступу: [http://ic.faaif.org.ua/Zb\\_Tez\\_conf](http://ic.faaif.org.ua/Zb_Tez_conf).

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

103. Тітаренко Г. Б. Методика обліку витрат за центрами відповідальності та місцями виникнення витрат / Г. Б. Тітаренко // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2011. – № 2 (53). – С. 101–108.

104. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : [Підр.] / Н. М. Ткаченко. – 3-тє вид., доп. і переробл. – Київ : Алтера, 2008. – 926 с.

105. Утенкова К. О. Аудит : [Навч. посіб.] / К. О. Утенкова. – К. : Алерта,

2011. – 408 с.

106. Фаріон В. Собівартість як економічна категорія та особливості її формування на підприємствах спиртової галузі / В. Фаріон // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу Терноп. нац. екон. ун-ту. – Тернопіль, 2010. – Вип. 6. – С. 159-162.
107. Фаріон В. Я. Аналітична оцінка ділової активності та рентабельності підприємств / В. Я. Фаріон // Інноваційна економіка. – 2013. – № 10. – С. 27-33.
108. Фаріон В. Я. Олік витрат на оплату праці в спиртовій промисловості [Електронний ресурс] / В. Я. Фаріон // Економіка і регіон. – 2010. – № 1. – С. 191-194.
109. Фаріон В. Я. Формування та облік адміністративних витрат підприємств / В. Я. Фаріон // Економічні науки. Сер. Облік і фінанси. – 2011. – Вип. 8 (29), ч. 4. – С. 336-342.
110. Шендригоренко М. Т. Адміністративні витрати в системі ефективного управління фінансовою діяльністю підприємства / М. Т. Шендригоренко // Наукові записки. Серія: «Економіка». – 2011. – Випуск 18. – С. 447–452.
111. Шеремет О. «Ізюминки» нової «1С: Бухгалтерії» [Електронний ресурс] / О. Шеремет. – Режим доступу: [http://www.bk.factor.ua/download/ ukr/41-53.pdf](http://www.bk.factor.ua/download/ukr/41-53.pdf).
112. Ющак Ж. М. Класифікація витрат, орієнтована на ефективне управління підприємством / Ж. М. Ющак // Вісник ЖДТУ. – 2012. – № 3. – С. 203–208.