

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
Факультет аграрної економіки і менеджменту**

**Кафедра обліку та економіко-правового  
забезпечення агропромислового бізнесу**

**МІЖДИСЦИПЛІНАРНА КУРСОВА РОБОТА**

**на тему:**

**„ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ  
ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ”**

Студентки 1 курсу ОПЗзм – 11 групи  
Спеціальності 071- облік і оподаткування  
Магістерської програми  
Облік і правове забезпечення агропромислового бізнесу  
Кривицька О.М.  
Керівник: д.е.н., професор  
Пархомець М.К.

Національна шкала \_\_\_\_\_

Кількість балів: \_\_\_\_ Оцінка ECTS \_\_\_\_

Члени комісії \_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)  
\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)  
\_\_\_\_\_  
(підпис) (прізвище та ініціали)

**Тернопіль - 2018**

## Зміст

Вступ.....	3
1.Економічна сутність та облікова політика витрат і доходів операційної діяльності .....	6
2.Характеристика нормативно-правової бази з питань обліку доходів та витрат операційної діяльності підприємства.....	18
3.Організація обліку операційних витрат підприємства .....	25
4.Організація обліку доходів операційної діяльності.....	35
5.Аналіз витрат і доходів від операційної діяльності підприємства.....	46
Висновки та пропозиції.....	54
Список використаних джерел.....	56

## Вступ

З розвитком ринкових відносин складається новий механізм функціонування національної економіки, при якому змінюються виробничі відносини і підвищується відповідальність суб'єктів ринку за результати своєї діяльності. Повний комерційний розрахунок, відсутність прямих вказівок з боку органів виконавчої влади, а також можливість застосування різних варіантів облікової політики обумовили той факт, що підприємства самостійно визначають стратегію економічного розвитку.

Наявність достовірної та об'єктивної інформації про фактичні результати діяльності суб'єкта господарювання є передумовою його ефективного функціонування. У зв'язку з цим питання бухгалтерського обліку витрат та доходів та контролю за їх формуванням і відображенням у обліку та звітності підприємств є досить актуальними і досліджуються як науковцями, так і практиками.

Планування та облік витрат і доходів повинні бути чітко налагоджені, але разом з тим інформація про витрати й отримані доходи, задля яких вони були понесені повинні використовуватись менеджментом підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень. На заваді цьому стоїть відсутність стимулів для зниження витрат і ефективного управління процесом формування собівартості продукції.

Слід також зауважити, що навіть після впровадження кардинальних змін 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.

Інші витрати операційної діяльності, на відміну від прямих виробничих витрат, практично не привертають до себе увагу з боку менеджерів, хоча більшість фахівців відмічає істотний вплив цих витрат на формування фінансових результатів, при цьому не пропонуючи ніяких дієвих заходів щодо

їх оптимізації. Актуальність теми дослідження обумовлена також нагальною потребою в ефективній методиці розподілу витрат операційної діяльності, яка б відповідала інформаційним запитам користувачів. Недостатнє усвідомлення ролі операційних витрат при формуванні собівартості продукції на практиці призводить до непродуманих управлінських рішень, що негативно впливає на фінансові результати діяльності вітчизняних промислових підприємств.

Неоднозначність багатьох теоретичних положень, практична значимість обліку і аудиту витрат та доходів, недостатній рівень їх дослідження з погляду сучасних потреб управління, зумовили вибір теми та визначили спрямованість цього дослідження.

Значне місце в теорії та практиці посідають наукові праці вітчизняних і зарубіжних авторів щодо вирішення організаційно-методичних проблем обліку і аудиту витрат та доходів підприємств. Вагомий внесок у розв'язання цих проблем зробили вітчизняні вчені-економісти, зокрема: М. Білуха, Ф. Бутинець, Б. Валусь, М. Вахрушина, С. Голов, З. Гуцайлюк, М. Данилюк, К. Друрі, З. Задорожний, Г. Козаченко, М. Коцупатрий, В. Єфіменко, М. Кужельний, О. Петрик, М. Пушкар, В. Лінник, Є. Мних, В. Савченко та інші. Однак викладені ними результати досліджень щодо конкретизації питань визначення і класифікації витрат та доходів підприємств цукрової промисловості для цілей бухгалтерського обліку є недостатніми і потребують подальшого вивчення.

Нині необхідним є впровадження нетрадиційних системи 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.

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.

**Метою курсової роботи** є обґрунтування теоретичних і методичних положень, а також розробка практичних рекомендацій щодо удосконалення обліку та аудиту витрат та доходів від операційної діяльності. Для досягнення поставленої мети в роботі зроблена спроба вирішити такі завдання:

- 1) дослідити економічну сутність витрат та доходів операційної діяльності в умовах ринку;
- 2) узагальнити класифікаційні ознаки витрат та доходів для потреб бухгалтерського обліку;
- 3) визначити порядок формування та основні елементи облікової політики щодо операційних витрат та доходів підприємства;
- 4) вивчити особливості обліку виробничих витрат, проаналізувати методику розподілу загальновиробничих витрат з наступною оцінкою можливості їх використання в сучасних умовах для потреб підприємства;
- 5) дослідити особливості обліку операційних доходів підприємства;
- 6) виробити практичні рекомендації щодо обліку операційних витрат та доходів.

**Предметом дослідження** є комплекс теоретичних, методичних та практичних питань, пов'язаних з обліком та аудитом операційних витрат та доходів діяльності.

При дослідженні теоретичних аспектів обліку операційних витрат та доходів застосовувалися **методи**: індукції та дедукції для визначення загальних тенденцій розвитку обліку витрат та доходів; методи теоретичного узагальнення і порівняння – для розкриття сутності та змісту витрат та доходів як економічної категорії. Шляхом застосування системного підходу, методів аналізу і синтезу доведено, що бухгалтерський облік є цілісною системою, у внутрішній структурі якої виділяють окремі підсистеми.

## **1. Економічна сутність та облікова політика витрат і доходів операційної діяльності**

Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання неможлива без здійснення витрат. Під витратами розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). У бухгалтерському обліку витрати відображають, дотримуючись певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає застосовуваному в національних стандартах принципу нарахування та відповідності доходів і витрат.

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

Категорії витрат, доходів характерні для всіх суб'єктів господарювання незалежно від їхнього виду діяльності, форми власності, розміру. Витрати та доходи впливають прямо й опосередковано практично на всі площини функціонування фірми, визначаючи її політику ціноутворення, обсяги виробництва, розмір прибутку, показники фінансового стану, конкурентоспроможність продукції та підприємства загалом, ефективність управління компанією тощо. Загалом витрати та доходи віддзеркалюють ціну усіх залучених підприємством економічних ресурсів і, отже, просто характеризують ефективність його діяльності [54, с. 3].

Розуміння витрат в історії економічної думки не залишалося постійним, а змінювалося разом із загальним розвитком економічної теорії та теоретичних і практичних аспектів управління витратами.

Питанням обліку витрат, доходів і фінансових результатів підприємства приділяли достатньо уваги як вітчизняні, так і зарубіжні вчені та практики. Проте ці питання настільки широкі, що були й залишаються актуальними для багатьох наукових пошуків. Сутність витрат, доходів і фінансових результатів досліджено у роботах І. А. Басманова, Ф. Ф. Бутинця, Б. І. Валусьва, С. О. Ніколаєвої, С. Ф. Голова, Н. Г. Карпової, О. Д. Каверіної, А. Ш. Маргуліса, О. В. Лишиленко та ін. Ці науковці вивчають теоретичні та практичні аспекти обліку, поняття та класифікацію витрат і доходів, методи обліку, методики проведення аудиту, ефективність управління витратами і доходами, розглядаючи їх у різних галузях економіки.

Залежно від видів діяльності всі витрати розподіляють на дві великі групи: витрати, які виникають в процесі звичайної діяльності, та витрати, які виникають у процесі надзвичайної діяльності. Витрати, що виникають в процесі звичайної діяльності, поділяються на витрати операційної (основної та іншої операційної), інвестиційної та фінансової діяльності (табл. 1).

*Операційна діяльність підприємства* - це основна діяльність, яка пов'язана з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, послуг), що є визначною метою створення підприємства та забезпечує основну частину його доходу. Для порівняння результативності операційної діяльності суб'єктів господарювання є необхідним проведення аналізу ефективності її здійснення. Одним із найбільш простих, але ефективних видів цього аналізу, є операційний аналіз, що отримав назву CVP (cost-volum-profit, витрати - об'єм - прибуток). Так, показник рентабельності операційної діяльності доцільно розраховувати за такими напрямками, як відношення прибутку (збитку) від операційної діяльності до витрат операційної діяльності. Високе значення даного показника свідчить про те, що підприємство має добре налагоджений процес виробництва та реалізації продукції, постійне джерело доходів [25].

## Класифікація витрат за видами діяльності

Види діяльності	Витрати	
<b>ЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ</b>		
<i>ОСНОВНА ДІЯЛЬНІСТЬ</i>		
Операційна діяльність	Собівартість реалізації Адміністративні витрати	собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно- управлінського персоналу тощо
	Витрати на збут	витрати на пакувальні матеріали та ремонт тари, оплата праці та комісійні продавцям, витрати на рекламу тощо
	<i>ІНША ОПЕРАЦІЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ</i>	
	Інші операційні витрати	Витрати на дослідження собівартість реалізованої іноземної валюти, визнані штрафи та пені, безнадійні борги тощо
Фінансова діяльність	Втрати від участі в капіталі	витрати на відсотки (за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою) тощо
Інша діяльність	Інші витрати	собівартість реалізованих фінансових інвестицій, необоротних активів, втрати від неопераційних курсових різниць тощо
<i>НАДЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ</i>		
Надзвичайна діяльність	Надзвичайні витрати	втрати від стихійного лиха, пожежі тощо

Для відображення в обліку витрат використовуються рахунки, побудовані за видами діяльності, що дають змогу охопити всі операції, які здійснює підприємство.

Дохід є отриманням економічних вигод, які виникають у результаті діяльності підприємства. Для визнання доходу необхідне не лише надходження активу або зменшення зобов'язання, його наслідком є і збільшення власного капіталу (крім внесків учасників).

У нормативних документах зазначено, що *доходи* - це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [53].

Доходи, як і витрати, входять до складу об'єктів бухгалтерського обліку на підставі принципу відповідності та нарахування доходів і витрат.



Для визначення моменту визнання доходу потрібно знати економічний зміст господарської операції, внаслідок якої отримується дохід. Дохід від реалізації визнається на дату відвантаження (рис. 1).

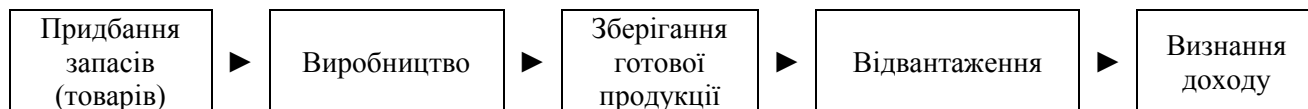


Рис. 1. Визнання доходу від реалізації

В Україні, згідно зі ст. 5 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвердженого наказом Міністерства фінансів від 29 листопада 1999 р. №290, дохід визначається під час збільшення активу або зменшення зобов'язань, які обумовлюють збільшення власного капіталу (за винятком капіталу за рахунок внесків засновників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [53].

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

- 1) покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товари, інший актив);
- 2) підприємство не здійснює надалі управління і контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- 3) сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- 4) є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [53].

Визнання доходу від надання послуг в бухгалтерському обліку відбувається згідно зі ст. 10 П(С)БО 15 «Дохід» [53] за умови існування таких обставин:

- 1) можливості достовірної оцінки доходу;
- 2) ймовірності надходження економічних вигод від надання послуг;

3) можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;

4) можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Вважаємо, що для визнання доходів від надання послуг відсутня умова передачі прав власності, а саме те, що надана послуга прийнята замовником.

Умови визнання доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) в бухгалтерському обліку повинні бути такі:

1) сума доходу повинна бути достовірно визначена, і підприємство має право на отримання цього доходу згідно з конкретним договором або підтвердженого іншим чином;

2) існує впевненість у тому, що в результаті конкретної операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства (впевненість забезпечена також у разі, коли підприємство одержує оплату у вигляді активу або відсутня невизначеність в отриманні активу);

3) право власності (володіння, користування, розпорядження) на продукцію (товар) перейшло від підприємства до покупця або робота прийнята замовником (послуга надана);

4) витрати можуть бути достовірно визначені у зв'язку з цією операцією.

Треба зазначити, що дохід платника податку на прибуток розподілено на дві основні групи:

- перша група – це дохід від операційної діяльності;
- друга група – це інший дохід.

Доходи від операційної діяльності складаються, у першу чергу, з доходів від реалізації товарів, виконаних робіт, наданих послуг.

Інші доходи включають доходи у вигляді дивідендів, отриманих від нерезидентів, від операцій оренди/лізингу, операцій в іноземній валюті, суми штрафів, безповоротної фінансової допомоги, доходи від реалізації необоротних активів тощо, які детально розкрито у ст. 135 Податкового кодексу [52].

Отже, для визнання доходу необхідно не тільки збільшення активу або зменшення зобов'язань, але й фінансовий наслідок цих подій – збільшення власного капіталу. Для організації бухгалтерського обліку доходів необхідна їх класифікація (табл. 2).

Таблиця 2

Класифікація доходів за видами діяльності

Види діяльності	Доходи	
<i>ЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ</i>		
<i>Основна діяльність</i>		
Операційна діяльність	Доходи від реалізації	доходи від реалізації продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг
<i>Інша операційна діяльність</i>		
	Інші операційні доходи	доходи від реалізації іноземної валюти, реалізації інших оборотних активів, операційної оренди активів, операційної курсової різниці, одержані штрафи, пені, неустойки тощо
Фінансова діяльність	Доходи від участі в капіталі	доходи від інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, які обліковуються за методом участі в капіталі тощо
	Фінансові доходи	дивіденди, відсотки за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою тощо
Інвестиційна діяльність	Інші доходи	доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, списання необоротних активів, втрати від неопераційних курсових різниць тощо
<i>НАДЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ</i>		
Надзвичайна діяльність	Доходи від надзвичайних подій	відшкодування збитків від надзвичайних подій тощо

Формування доходів від операційної діяльності платника податку на прибуток здійснюється за принципами:

перший принцип – до складу доходів не включаються суми попередньої (авансової) оплати за товари, роботи, послуги, що отримано від покупців та замовників. Ці суми включаються до складу доходів при реалізації відповідних товарів покупцям, при наданні відповідних послуг та робіт замовникам за принципом нарахування;

другий принцип – доходи платника податку на прибуток повинні бути документально підтверджено;

третій принцип – доходи платника податку на прибуток не можуть бути включені до складу доходів двічі.

В економічній літературі категорії «витрати» і «затрати» в основному використовуються як синоніми, проте з погляду бухгалтерського обліку їх значення різні. Поняття «затрати» застосовується до всього обліку використання ресурсів, у тому числі й на придбання активів, тоді як поняття «витрати» стосується виключно тих ресурсів, які при визначенні прибутку господарюючого суб'єкта за даний період часу порівнюються з доходами.

Визначення понять «витрати» і «затрати», методики їх оцінки і критерії визнання складають фундаментальну проблему сучасної теорії обліку. У вітчизняній практиці бухгалтерського обліку таке розмежування вказаних понять не виконано. Іноді витрати визначаються як несприятливий рух грошових ресурсів, що зменшує прибуток фірми. Проте не будь-який несприятливий рух можна назвати витратами. Акцентуємо, що витрати – це використання або споживання товарів і послуг у процесі отримання доходу [62, с. 241–244].

Інший підхід до визначення суті витрат використовує FASB (Financial Accounting Standards Board – Рада з розробки стандартів фінансового обліку): «Витрати – це вибуття або інше використання активів чи утворення кредиторської заборгованості (або поєднання і того, й іншого) в результаті поставки чи виробництва товарів, надання послуг або виконання інших видів діяльності, що складають основну діяльність підприємства» [32].

За твердженням критиків, у даному визначенні змішується дія витрат із власне витратами і залишається незрозумілим, яке саме вибуття повинне братися до уваги, оскільки існує безліч видів вибуття активів, що мають відношення до основної діяльності підприємства, але які не мають нічого спільного з витратами.

Вважаємо, що питання, які торкаються поняття «витрати», безпосередньо пов'язані з поняттям прибутку. Саме витрати є одним з основних елементів

фінансової та податкової звітності і їх визначення – важливий чинник впливу на формування достовірних фінансових результатів.

Що стосується тлумачення даного поняття в нашій країні, то згідно зі ст. 6 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», витратами звітного періоду є або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу власниками) за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені [54].

Планом рахунків передбачені окремі рахунки для обліку доходів і фінансових результатів за видами діяльності. Назви рахунків і субрахунків до них являють собою докладний опис складу доходів з класифікацією за видами діяльності.

У п. 7 П(С)БО 16 «Витрати» зазначено, що витрати певного періоду визначаються одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Витрати, які неможливо прямо пов'язати з доходом певного періоду, відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені [54].

Нині в бухгалтерському обліку згідно з П(С)БО 16 «Витрати» витрати підприємства, залежно від їх характеру та умов отримання, поділяються лише за видами діяльності і включають витрати від звичайної діяльності (операційної, фінансової, інвестиційної) та витрати від надзвичайної діяльності [54].

Необхідно підкреслити, що згідно із П(С)БО 16 «Витрати», до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) не включаються витрати адміністративні, на збут та інші операційні, тобто в бухгалтерському обліку формується неповна собівартість [54].

Питання щодо визначення собівартості залишаються невирішеними і мають дискусійний характер. Існує думка, що облік витрат за неповною собівартістю призводить до її викривлення, а це може суттєво ускладнити ціноутворення [35, с. 149], що вказує на неповну собівартість як на неадекватне

поняття за економічним змістом [63, с. 517]. На будь-яких підприємствах вирішення цього питання має важливе значення, тому що ціна реалізації товарів (робіт, послуг) формується на підставі сукупних витрат, а не «виробничої (неповної)» собівартості.

Треба зазначити, що витрати платника податку на прибуток розподілено на дві основні групи:

- 1) витрати від операційної діяльності;
- 2) інші витрати.

Витрати операційної діяльності складаються, у першу чергу, з собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг з урахуванням витрат для яких встановлено особливий порядок формування.

Витрати від операційної діяльності формуються на основі даних аналітичного обліку витрат (субрахунки 901 «Собівартість реалізованої готової продукції», 902 «Собівартість реалізованих товарів», 903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», 91 «Загальновиробничі витрати» у кореспонденції субрахунку 791 «Результат операційної діяльності»).

Формування витрат операційної діяльності платника податку на прибуток здійснюється за такими принципами:

перший принцип – до складу витрат включаються витрати, що підтвержені первинними документами, у тому числі складеними нерезидентами за правилами інших країн. Якщо в попередні податкові періоди певні витрати не включалися до складу витрат із причин відсутності їх документального підтвердження або припущених помилок, а в поточному періоді відновлено документи або виявлено помилки, відповідні витрати включаються до витрат звітного періоду. Якщо це витрати минулих звітних років, їх відносять до складу інших витрат, а якщо виявлено або підтверджено витрати поточного року – їх відносять до витрат відповідної групи (адміністративних, інших операційних витрат тощо);

другий принцип – витрати, що формують собівартість реалізованих товарів, виконаних послуг, наданих робіт, відповідають визнаним доходам від реалізації товарів (робіт, послуг);

третій принцип – будь-які витрати платника податку на прибуток не можуть бути включені до складу витрат двічі.

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку витрат і доходів, а також фінансових результатів підприємства є забезпечення:

- правильного визначення та достовірної оцінки витрат, доходів і фінансових результатів діяльності;

- розмежування витрат, доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою;

- правильного та повного документального оформлення та своєчасного відображення в облікових регістрах витрат, доходів і фінансових результатів діяльності;

- контролю за правильним визначенням фінансового результату від звичайної діяльності та надзвичайних подій;

- надання повної і достовірної інформації про витрати та доходи діяльності, а також про наявність і використання чистого прибутку (непокрытих збитків) для потреб управління.

У Положенні про облікову політику будь-якого підприємства повинні передбачатися питання методичного характеру щодо бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності (рис.2).

Вибираючи елементи облікової політики стосовно витрат діяльності, особливу увагу слід звернути на вибір класу рахунків для обліку витрат діяльності. Так, чинним законодавством передбачено три варіанти обліку витрат:

- з використанням 8-го класу рахунків “Витрати за елементами”;
- з використанням 9-го класу рахунків “Витрати діяльності”;
- з одночасним використанням 8-го і 9-го класів рахунків.

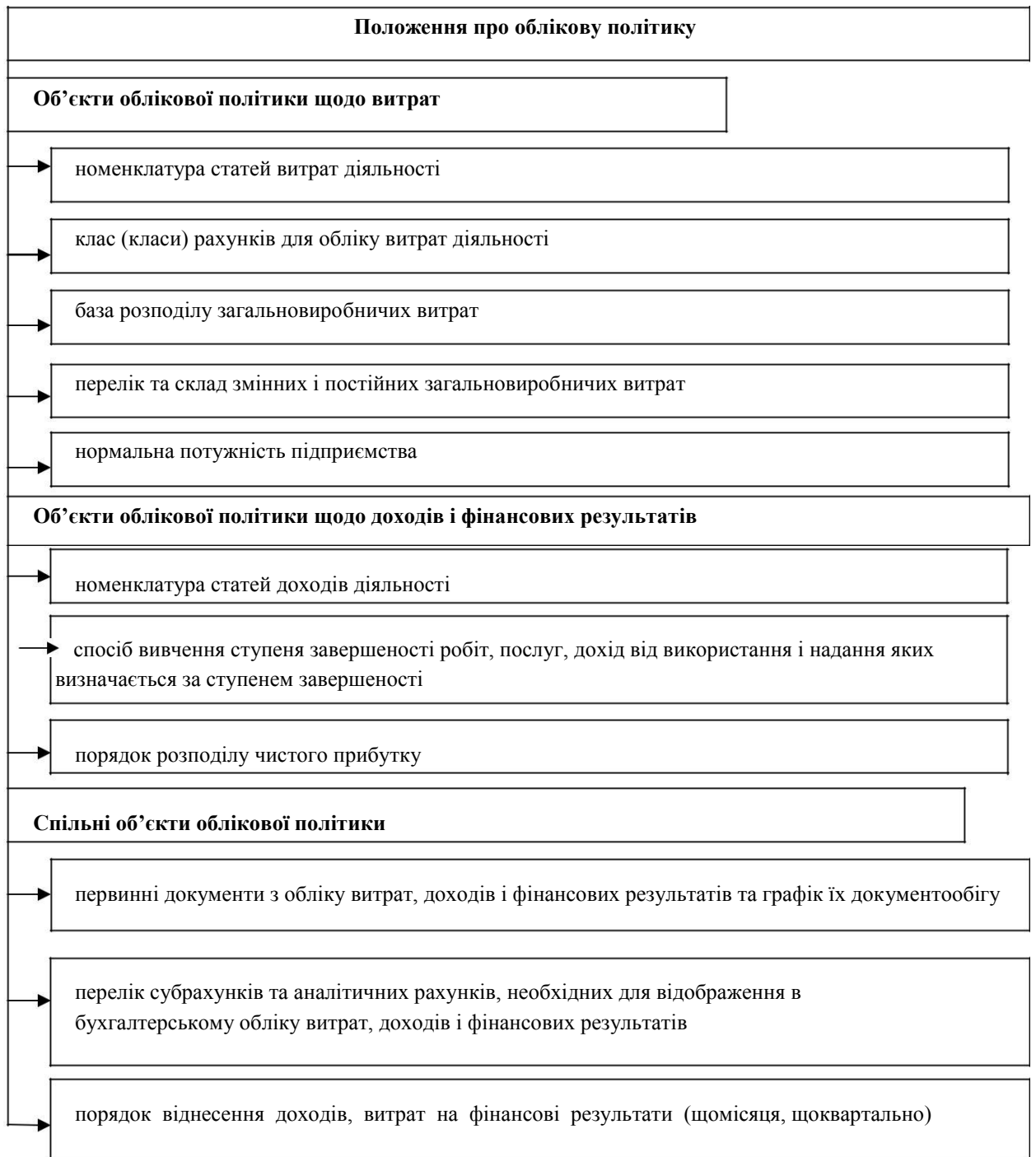


Рис. 2. Об'єкти облікової політики щодо витрат, доходів і фінансових результатів

Особливістю документування операцій з витратами, доходами та фінансовими результатами підприємства є те, що для них безпосередньо не затверджено типових форм документів. Документальне підтвердження здійснення витрат залежить від виду витрат. Так, використання матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших запасів підприємства



для потреб адміністративного, загальновиробничого персоналу, працівників відділу збуту відображається в бухгалтерському обліку лише на підставі належно оформлених відповідних документів на списання матеріалів (накладних, вимог тощо). Витрати на оплату праці та соціального страхування оформлюються розрахунково-платіжними відомостями (або розрахунковими відомостями). Вартість наданих підприємству послуг зараховується до складу витрат діяльності на підставі рахунків, рахунків-фактур та актів виконаних робіт.

Первинними документами для відображення доходів від реалізації, інших операційних доходів є рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, накладні, акти виконаних робіт, довідки та розрахунки бухгалтерії тощо. Первинними документами для обліку доходів від участі в капіталі є розрахунки та довідки бухгалтерії. Первинними документами для обліку інших фінансових доходів є розрахунки та довідки бухгалтерії, прибуткові касові ордери, виписки банку.

Відображення інших доходів у бухгалтерському обліку здійснюється на підставі договорів, актів приймання-передачі, прибуткових касових ордерів, актів ліквідації, виписок банку, актів оприбуткування матеріалів, довідок і розрахунків бухгалтерії.

Віднесення доходів і витрат на фінансові результати оформлюється розрахунком бухгалтерії. Довідки та розрахунки бухгалтерії слугують також для відображення накопичення фінансових результатів різних видів діяльності та зарахування до складу нерозподіленого прибутку (збитку). Відображення інформаційних даних щодо використання прибутку в бухгалтерському обліку здійснюється на підставі розрахунків і довідок бухгалтерії.

## **2. Характеристика нормативно-правової бази з питань обліку доходів та витрат операційної діяльності підприємства**

Функціонування будь-якого господарюючого суб'єкту значно залежить від нормативної бази, що регулює правові та економічні відносини підприємства з державою, з іншими підприємствами та організаціями, з трудовим колективом тощо. Тому одним із важливих питань є огляд нормативно-правової бази з обліку, аналізу і аудиту фінансових результатів господарської діяльності підприємства.

Правова інформація міститься у законодавчих актах вищої юридичної сили, до яких належать закони України, що регулюють діяльність суб'єктів підприємництва у галузі фінансових, господарських та трудових відносин.

Нормативна інформація надходить з постанов Кабінету Міністрів України, Національного банку України, наказів Міністерства фінансів України, Державного Комітету статистики України, інших міністерств та відомств. Нормативна інформація не може вступати в протиріччя з правовою інформацією. Важливим джерелом нормативної інформації щодо фінансових результатів є затверджені наказом Міністерства фінансів України План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування. Серед основних документів даної групи, що містять інформацію про доходи, витрати і прибуток, треба назвати національні і міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, директиви ради Європейського Економічного Союзу, рекомендації науково-практичних конференцій тощо.

Нормативна інформація щодо фінансових результатів діяльності підприємства за напрямками використання має на меті, перш за все, забезпечення таких функцій управління, як аналіз, контрольні прогнозування доходів, витрат та прибутку. Правова, нормативна та довідкова інформація використовується для оцінки, контролю і прогнозування відповідності фінансових результатів чинному законодавству, директивним документам, стандартам бухгалтерського обліку.

На основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку 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 Слід розрізняти такі категорії Нормативний акт (це виражені в належній формі встановлення, які видаються від імені держави) Конкретні норми права (являють собою конкретні положення, що містяться в нормативних актах) 31 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» [36], П(С)БО 15 «Дохід» [53], П(С)БО 16 «Витрати» [54], МСБО 18 «Дохід» [32], МСБО 23 «Витрати на позики» [32], Концептуальна основа складання та подання фінансової звітності, МСБО 2 «Запаси» [32], МСБО 16 «Основні засоби» [32], МСБО 38 «Нематеріальні активи» [32] 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.

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 [32].

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 [33].

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.

Облік, контроль будь-якої ділянки діяльності підприємства засновується на нормативно-правовій базі, інструктивних документах та методичних рекомендаціях. Огляд нормативної бази та законодавчих документів з питань теми дослідження наведено у таблиці 3.

Таблиця 3

Нормативні та законодавчі документи

№ п/п	Документ	Короткий зміст
1	Конституція України прийнята Верховною Радою України від 28.06.96	Основний закон України
2	Податковий кодекс України прийнятий ВР від 02.12.2010	Містить перелік податків та зборів, їх платники
3	Господарський кодекс України Затверджений постановою Верховної Ради України від 16.01. 2003 р.	Встановлює правові основи господарської діяльності відповідно до сільськогосподарських підприємств
4	Про основні засади здійснення державного фінансового контролю в Україні. Закон України прийнятий Верховною Радою України від 26.01.1993	Фінансовий контроль проводиться враховуючи правові та організаційні засади здійснення, порядок здійснення податкового контролю та відповідальність за недотримання законодавства
5	Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996">http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996</a>	Демонструє основні принципи, організацію бухгалтерського обліку та фінансової звітності, перелік затверджених документів бухгалтерського обліку
6	Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13">http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13</a>	Показує формування та зміст звіту про фінансові результати, вказуючи умови для розкриття змісту статей
7	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 „Запаси” від 28.10.1999 р.	У бухгалтерському обліку формує інформацію про витрати підприємства та внесення даних у фінансову звітність
8	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Доходи”. Затверджено наказом Мінфіну України від 29.11.99 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим	Відображення методології формування доходів та їх відображення в бухгалтерському обліку та складання на їх основі фінансової звітності

	доступу: <a href="http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0">http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0</a>	
9	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”. Затверджено наказом Мінфіну України від 19.01.2000 р. № 27/4248, із змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0">http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0</a>	Принципи формування інформації що стосується витрат та внесення їх в фінансову звітність
10	Інструкція „Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій” затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р.	Несе інформацію про наявність та рух активів, капіталу та зобов’язань, демонструє порядок ведення бухгалтерських проведень використовуючи метод подвійного запису
11	Про затвердження типових форм первинного обліку Наказ міністерства статистики України від 29.12.1995	Зображення типових форм, які використовують в первинному обліку
12	Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2756-VI, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17">http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17</a>	Регулює особливості визначення бази оподаткування в разі постачання запасів
13	Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати»: Затверджено наказом Мінфіну України від 28.04.2006 р. за № 415. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/">http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/</a>	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про фінансові витрати та її розкриття у фінансовій звітності
14	Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку. Затверджено наказом Мінфіну від 24.05.95 р. № 88, з наступними змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <a href="http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95">http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0168-95</a>	Визначає порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів, облікових реєстрів, бухгалтерської звітності підприємствами

Крім нормативної бази та законодавчих документів з питань теми дослідження в процесі написання курсової роботи була опрацьована теоретична література.

При визначенні економічної сутності витрат, порядку їх обліку та контролю, автори розглянутих літературних джерел по різному трактують ці питання.

Автор навчального посібника «Бухгалтерський облік в Україні» *Завгородній В.П.* у своїй праці комплексно розглянув питання організації і

методології бухгалтерського обліку щодо форм обліку на підприємствах з різними формами власності та порядку складання бухгалтерської, податкової та статистичної звітності. В його іншій праці «Автоматизація бухгалтерського обліку, контролю, аналізу і аудиту» в доступній формі описано методологію бухгалтерського обліку в умовах автоматизованої обробки інформації, проведення внутрішнього та зовнішнього аудиту з використанням спеціального програмного забезпечення.

Досить цікавими, на наш погляд, є наукові праці *Грабової Н.М.*, яка є автором і співавтором посібників, присвячених бухгалтерському обліку, зокрема: «Теорія бухгалтерського обліку», «Бухгалтерський облік на виробничих і торговельних підприємствах 2000», «Облік основних господарських операцій в бухгалтерських проводках». Це практичні посібники призначені для бухгалтерів, аудиторів, менеджерів, працівників фінансових, ревізійних та податкових органів, в яких розкрито роль обліку витрат в системі управління і контролю в умовах розвитку ринкової економіки, викладено теоретичні основи обліку витрат на підприємстві, напрямки його удосконалення відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» та прийнятих Положень (стандартів) з бухгалтерського обліку.

Одними з основних джерел спеціальної літератури, використаних при написанні даної дипломної роботи, є праці *Ткаченко Н.М.* „Бухгалтерський фінансовий облік на підприємствах України» та *Бутинця Ф.Ф.* „Бухгалтерський фінансовий облік” . Основна увага в них приділяється вивченню економічного змісту витратних рахунків і методологічного ведення обліку витрат з урахуванням вимог національних стандартів .

В праці *Лишненко О.В.* „Бухгалтерський фінансовий облік” досить детально вивчено та проаналізовано облік та методи формування і розподілу витрат у всіх сферах діяльності підприємства, наводяться різнобічні приклади кореспонденції рахунків для відображення господарських операцій, що використовуються для відображення витрат у різних видах діяльності

підприємства, а також відображено документообіг при формуванні витрат підприємства.

Досить широко в періодичній літературі висвітлено і питання управлінського обліку *Нападовською Л., Кузнецовою С., Кучиною Л., Шандорою Н.* та іншими. Дані вчені визначають управлінський облік як передумову для правильного і обґрунтованого обліку та раціоналізації витрат на підприємстві.

Питання організації та методики аудиту і контролю виробничих витрат наводяться в книзі *Бутинця Ф.Ф.* “Контроль і ревізія підприємницької діяльності”. Автор пропонує виконувати його в двох напрямках: спочатку провести фактичний контроль (інвентаризацію незавершеного виробництва), а вже потім документальний контроль. При документальному контролі перевіряється: дотримання умов визнання витрат, достовірність формування прямих матеріальних витрат, витрат на оплату праці, інших прямих витрат, а також загальновиробничих витрат, а також витрат діяльності підприємства.

*В.М. Мурашко* в підручнику “Контроль і ревізія” контроль витрат пропонує проводити в таких двох напрямках: перевірка обґрунтованості витрат та ревізія обліку витрат. В даній темі автор приділяє значну увагу методу обліку витрат і калькулювання собівартості продукції.

*Б.Ф. Усач* в підручнику “Контроль і ревізія” методику проведення контролю витрат вбачає в контролі витрат за елементами і калькуляційними статтями, та в ревізії собівартості продукції.

Актуальною, на мій погляд, є праця *Є.В. Калюги* «Фінансово-господарський контроль у системі управління». Вона присвячена актуальним питанням фінансово-господарського контролю витрат в умовах переходу до ринкових відносин. Розглянуті напрями контролю ґрунтуються на дослідженні і розробці його теорії, методології та практики з урахуванням накопиченого досвіду західних країн. Приділено увагу внутрішньогосподарському контролю витрат, спрямованому на попередження зловживань та обґрунтовується необхідність проведення інвентаризацій.

Питання контролю і аналізу також широко висвітлюється в періодичній літературі.

*Анатолій Білоусов* у праці “Внутрішній аудит: перспективи розвитку і методика організації на підприємствах України” говорить про нерозвиненість в даній сфері законодавства, недооцінення на підприємствах внутрішнього аудиту.

Отже, ми бачимо, що серед вчених-економістів немає єдиної думки щодо методики проведення контролю витрат на підприємстві.

Досить цікавим та зрозумілим для вивчення є праця *Є.В. Мниха* «Економічний аналіз», в якій розкривається програмний матеріал з теорії і практики економічного аналізу діяльності господарюючих суб'єктів. Автор виділив методологічні й організаційні засади аналітичних досліджень у сфері виробничої, фінансової, інвестиційної та інших видів діяльності підприємства.

*Л. Почапська* у статті “Аналіз витрат виробництва видавничої продукції” наводить порядок проведення порівняльного аналізу в динаміці за декілька років, показує приклади виконання кошторису витрат на виробництво за даними одного з видавництв м. Києва, аналізує витрати на 1 грн. товарної продукції і т. д.

Питання автоматизації обліку та контролю висвітлено у працях *Бутинця Ф.Ф.* „Інформаційні системи бухгалтерського обліку”, *Івахненкова С.В.* „Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту”, а також в періодичній літературі. Зокрема, *Горщар В.* у статті „1С: облік витрат на виробництво продукції” відповідає на практичні питання автоматизованого обліку витрат.

Взагалі необхідно сказати, що проблемам обліку, контролю, аналізу та автоматизації обліку витрат підприємства вчені-науковці та практики приділяють надзвичайно велику увагу. Хоча, на думку автора дипломної роботи, не досить ґрунтовно розглянуто питання документального забезпечення витратних операцій. В той же час широко наведена класифікація витрат та основи обліку (характеристика витратних рахунків, кореспонденція).



Щодо контролю витрат на підприємстві, то ми бачимо, що серед вчених-економістів немає єдиної думки відносно методики його проведення. Основні показники аналізу та питання автоматизації обліку витрат висвітлено в економічній літературі доволі ґрунтовно.

### **3. Організація обліку операційних витрат підприємства**

*Операційні витрати* - це ті витрати, які пов'язані з управлінням підприємством і його діяльністю по реалізації товарів і продукції - це вартість ведення будь-якого бізнесу, яка включає в себе будь-які витрати, пов'язані з безпосередньою роботою компанії. Вони систематизують витрати періоду звітів, не пов'язані з безпосереднім виробництвом продукції [53].

На рис.3 показана класифікація операційних витрат.

В класифікації операційних витрат виділяють два напрями класифікації:

- за економічним змістом витрат;
- за порядком віднесення на собівартість продукції (послуг).

При класифікації за економічним змістом виділяють такі елементи витрат:

1). матеріальні витрати - витрати на оплату сировини, основних і допоміжних матеріалів, комплектуючих, палива, електроенергії

2). витрати на оплату праці - до складу витрат підприємства включають всю нараховану заробітну плату (в тому числі матеріальну допомогу, виплати в негрошовій формі), як штатному персоналу, так і сумісникам. (включно з сумами податку з доходів громадян, перерахування яких в бюджети покладено на підприємство за місцем виплати заробітної плати) обов'язкові відрахування в фонди соціального страхування. Ставки (норми) цих відрахувань встановлено у відсотках до витрат на оплату праці.

3) амортизаційні відрахування – нарахована згідно до встановленого порядку сума амортизації основних фондів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів.

4) інші витрати – витрати на відрядження, витрати на рекламу, на послуги зв'язку, за розрахунково-касове обслуговування, тощо.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати виникають лише у випадку, коли обсяг виробництва менший за нормальну виробничу потужність.

При класифікації за порядком віднесення на собівартість всі операційні витрати підприємства розподіляються на:

- виробничі витрати - ці витрати розподіляють між окремими видами продукції і включають до собівартості.

- позавиробничі витрати - ці витрати не розподіляють між видами продукції і не включають у виробничу собівартість.



Рис. 3. Класифікація операційних витрат

В складі виробничих витрат також виділяють:

а) прямі витрати - такі, що безпосередньо можуть бути віднесеними на конкретний вид продукції: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати.

б) непрямі (накладні) загальновиробничі витрати

До витрат, які не включають до собівартості продукції, відносять:

- а) інші операційні витрати,
- б) адміністративно-управлінські витрати
- в) витрати, пов'язані зі збутом продукції
- г) загальногосподарські витрати, які не включені до виробничої

собівартості.

До інших витрат операційної діяльності належать:

- 1) витрати на дослідження і розробки;
- 2) собівартість реалізованих виробничих запасів ;
- 3) суми безнадійної дебіторської заборгованості та відрахування в резерв сумнівних боргів;
- 4) втрати від операційних курсових різниць
- 5) втрати від знецінення запасів
- 6) визнані штрафи, пені, неустойки та інші економічні санкції
- 7) витрати на виплату матеріальної допомоги;
- 8) витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення;
- 9) відрахування для забезпечення наступних операційних витрат та деякі інші.

Інші витрати включають адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати, фінансові витрати, інші витрати звичайної діяльності.

До адміністративних витрат належать:

- 1) організаційні витрати на проведення щорічних зборів акціонерів;
- 2) витрати на службові відрядження і утримання апарату управління;
- 3) витрати на утримання основних фондів загальногосподарського використання (оперативна оренда, амортизація, ремонт, користування водою, освітлення, охорона, тощо);
- 4) винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, цінка майн);
- 5) витрати на зв'язок;
- 6) амортизація нематеріальних активів загальногосподарського користування;

- 7) витрати на врегулювання спірних питань в судових органах;
- 8) податки, збори та інші обов'язкові платежі

До адміністративних витрат відносять загальногосподарські витрати, які здійснюють для управління й обслуговування підприємства: витрати на оплату праці та службових відряджень адміністративного персоналу, на утримання необоротних активів загальногосподарського призначення, усі витрати підприємства на послуги зв'язку, аудиторські, юридичні та інші професійні послуги, на оплату банківського обслуговування. Перелік адміністративних витрат відповідає витратам, які в бухгалтерському обліку обліковують на рахунку 92 «Адміністративні витрати» за виключенням витрат на податки і збори.

Аналогічно до організації аналітичного обліку адміністративних витрат та витрат на збут розробляється і методика побудови обліку інших операційних, фінансових витрат, інших та надзвичайних витрат. Управління прибутком передбачає розроблення та прийняття управлінських рішень за усіма аспектами його формування, розподілу та використання. Для забезпечення управління прибутком необхідна детальна інформація про доходи підприємства та прибуток, що можливо забезпечити організацією аналітичного обліку доходів і фінансових результатів.

До витрат на збут належать:

- 1) витрати пакувальних матеріалів, на ремонт тари;
- 2) витрати на рекламу і дослідження ринку;
- 3) витрати на передпродажну підготовку товарів;
- 4) витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- 5) витрати на утримання основних засобів, пов'язаних із збутом (оперативна оренда, амортизація, ремонт, тощо);
- 6) витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- 7) інші витрати, пов'язані із збутом продукції (товарів, послуг).

До витрат на збут включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів (робіт, послуг), перелік яких відповідає п. 19 П(С)БО 16 «Витрати» [54] і які

обліковують на бухгалтерському рахунку 93 «Витрати на збут», у тому числі в торговельних організаціях.

Склад інших операційних витрат суттєво відрізняється від їх переліку в бухгалтерському обліку, тобто до витрат з метою визначення об'єкта оподаткування включається тільки частина тих витрат, які обліковують на бухгалтерському рахунку 94 «Інші операційні витрати».

По-перше, до інших операційних витрат включаються витрати за операціями в іноземній валюті, втрати від курсової різниці. Формування витрат здійснюється у розмірі отриманого збитку, який представляє собою від'ємну різницю між доходом від продажу та балансовою вартістю такої валюти або металів.

По-друге, до складу інших операційних витрат включається амортизація наданих в оперативну оренду необоротних активів.

По-третє, до цієї групи витрат відносять інші операційні витрати, що пов'язані з господарської діяльністю, а саме: витрати на формування страхового резерву банками та небанківськими фінансовими установами; суми нарахованих податків і зборів, для виробників сільськогосподарської продукції – плата за землю, що не використовується в сільськогосподарському виробничому обороті, суми єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, відшкодування Пенсійному фонду витрат на виплату і доставку пенсій за винятком податку на прибуток, податку на додану вартість, податку з доходів фізичних осіб, торгових патентів та пені, штрафів, неустойки; витрати на інформаційне забезпечення (література, періодичні видання, інтернет-послуги).

Фінансові витрати включають відсотки за користування короткостроковими і довгостроковими позиками банків, банківським овердрафтом; відсотки за облігаціями випущеними, виданими векселями; дисконт за облігаціями, амортизацію інших знижок, пов'язаних із позиками; відсотки за фінансову оренду активів. Ці витрати визнаються витратами звітного періоду за винятком тієї частини фінансових витрат, яка

капіталізується та включається до вартості такого кваліфікаційного активу згідно з П(С)БО 31 «Фінансові витрати». Фінансові витрати, крім капіталізованих, обліковують у бухгалтерському обліку на рахунку 95 «Фінансові витрати».

Інші витрати не відповідають витратам бухгалтерського обліку, тобто п. 29 П(С)БО 16 [54]. До інших витрат віднесено різні благодійні внески та виплати з певними обмеженнями їх розміру; витрати на створення резерву сумнівних боргів для банківських та небанківських фінансових установ; вартість вугілля та вугільних брикетів, безоплатно наданих за переліком професій, що встановлюється Кабінетом Міністрів України; витрати на природоохоронні заходи; витрати на придбання ліцензій та інших спеціальних дозволів на строк до одного року.

У бухгалтерському обліку для обліку витрат Планом рахунків передбачено рахунки класів 8 «Витрати за елементами» та 9 «Витрати діяльності».

Рахунки класу 8 призначені для узагальнення інформації про витрати підприємства протягом звітного періоду. На рахунках цього класу, крім рахунка 85 «Інші затрати», ведеться облік витрат операційної діяльності за такими елементами витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизація та інші операційні витрати. Рахунок 85 «Інші затрати» застосовується для узагальнення інформації про витрати, пов'язані з інвестиційною та фінансовою діяльністю, а також про витрати, пов'язані з запобіганням надзвичайним подіям та ліквідацією їх наслідків. Цей рахунок ведеться тільки тими підприємствами та організаціями, які не застосовують рахунки класу 9. Сальдо на ньому закривається в кінці року або щомісяця в кореспонденції з дебетом рахунку 79 «Фінансові результати».

Рахунки класу 9 «Витрати діяльності» застосовуються для узагальнення інформації про витрати операційної, інвестиційної, фінансової діяльності та витрати на запобігання надзвичайним подіям і ліквідацію їх наслідків.

На рахунках 9 класу витрати діяльності на Товаристві ведеться облік витрат:

1. Собівартість реалізації. Рахунок 90 «Собівартість реалізації» призначено для узагальнення інформації про собівартість реалізованої продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг. За дебетом рахунка 90 відображається виробнича собівартість реалізованої готової продукції, робіт, послуг; фактична собівартість реалізованих товарів (без торгових націнок), за кредитом - списання в порядку закриття дебетових оборотів на рахунок 79 «Фінансові результати».

2. Загальновиробничі витрати. На рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» ведеться облік виробничих накладних витрат на організацію виробництва, а також витрат на утримання та машин і устаткування. За дебетом рахунка 91 відображається сума визнаних витрат, а за кредитом змінні та постійні розподілені загально виробничі витрати списуються на 23 рахунок, а постійні нерозподілені загально виробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення в дебет рахунку 90 «Собівартість реалізації».

3. Адміністративні витрати. На рахунку 92 «Адміністративні витрати» відображаються загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням та обслуговуванням підприємства.

До них належать витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на їх службові відрядження, витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, комунальні послуги), охорона, юридичні, аудиторські, транспортні послуги, поштово-телеграфні, канцелярські витрати, сума податків, зборів (обов'язкових платежів).

За дебетом рахунка 92 відображається сума визнаних адміністративних витрат, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

4. Витрати на збут. На рахунку 93 «Витрати на збут» ведеться облік

витрат, пов'язаних зі збутом (реалізацією, продажем) продукції, товарів, робіт, послуг. За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат на збут, за кредитом - списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

5. Інші витрати операційної діяльності . На рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» ведеться облік витрат операційної діяльності підприємства, крім витрат, які відображаються на рахунках 90, 91, 92 , 93. За дебетом рахунка 94 відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

6. Фінансові витрати . На рахунку 95 «Фінансові витрати» ведеться облік витрат фінансової діяльності підприємства. За дебетом рахунка відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати».

7. Податки на прибуток. На рахунку 98 «Податки на прибуток» ведеться облік належної за даними бухгалтерського обліку суми податку на прибуток від звичайної діяльності та надзвичайних подій. За дебетом рахунка 98 відображається нарахована сума податку на прибуток, за кредитом - включення до фінансових результатів на рахунку 79.

Кореспонденція рахунків по обліку витрат діяльності підприємства наведена у таблиці 4.

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.



Таблиця 4

## Бухгалтерські проведення із обліку витрат діяльності на підприємстві

№	Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1.	Нараховано амортизацію по основних засобах адміністративного призначення	92	131
2.	Віднесено на адміністративні витрати суму послуг по технічному обслуговуванню комунікаційних мереж	92	377
3.	Віднесено на адміністративні витрати суму послуг по виготовленню сертифікатів	92	377
4.	Списано на адміністративні витрати суму орендної плати приміщення	92	377
5.	Віднесено на адміністративні витрати суму послуг	92	377
6.	Списано на адміністративні витрати вартість послуг	92	377
7.	Віднесено витрати майбутніх періодів на адміністративні витрати	92	39
8.	Віднесено суму комунального податку на адміністративні витрати	92	641.7
9.	Віднесено на адміністративні витрати суму податку на землю	92	641.8
10.	Згідно відомості обліку заробітної плати нараховано заробітну плату адміністративному персоналу	92	661
11.	Проведено нарахування на заробітну плату до фондів соціального страхування	92	65
12.	Віднесено до витрат на збут вартість пакувальних матеріалів	93	201
13.	В кінці місяця вартість адміністративних витрат списується на зменшення фінансового результату	791	92
14.	Вартість витрат на збут списується на фінансовий результат	791	93

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 [12, с. 452].

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 [14].

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.

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.

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 здійснюють 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».

Підприємства які 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 (графі 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.

#### **4. Організація обліку доходів операційної діяльності**

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 [53].

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 справедливую 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:

- 1) дослідити виконану роботу;
- 2) провести визначення питомої ваги послуг, які надаються на відповідну дату, в загальному обсязі послуг, що повинні бути надані;
- 3) 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» [53] 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.

У бухгалтерському обліку для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної і фінансової діяльності, а також надзвичайні доходи підприємства призначені рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності», (за винятком рахунка 79 «Фінансові результати»).

Для обліку доходів діяльності у відповідності з Планом рахунків передбачено застосування наступних бухгалтерських рахунків: 70 «Доходи від реалізації», 71 «Інший операційний дохід», 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи», 74 «Інші доходи», 75 «Надзвичайні доходи», 76 «Страхові платежі», 79 «Фінансові результати».

Дохід від операційної діяльності формується на основі даних аналітичного обліку доходів (субрахунків 701 «Дохід від реалізації готової продукції», 702 «Дохід від реалізації товарів», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг» у кореспонденції субрахунку 791 «Результат операційної діяльності»).

Платник податку на прибуток обов'язково коригує суму доходу у зв'язку зі змінами суми компенсації вартості після продажу товарів (виконання робіт, надання послуг), у тому числі при поверненні проданих товарів. Коригування доходів від операційної діяльності здійснюється на основі даних кредитового обороту субрахунку 704 «Вирахування доходу» у кореспонденції субрахунку 791 «Результат операційної діяльності». Крім того, цим записом відображається отримання виручки за реалізоване майно на підставі договорів комісії, консигнації та інших аналогічних цивільно-правових договорів, що не передбачають передачу прав власності на таке майно і не вважаються доходом платника податку.

За кредитом рахунка 70 «Доходи від реалізації» в кореспонденції з дебетом рахунків 30 «Готівка», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками» та ін. відображається дохід від реалізації товарів, робіт, послуг, готової продукції, тобто загальний дохід без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів, ПДВ, акцизу й інших податків із продажу.

Відразу за дебетом рахунка 70 у кореспонденції з рахунком 64 «Розрахунки за податками і платежами» відображають нараховані з продажу суми ПДВ, акцизу тощо.

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.

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.

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.

У кінці звітної періоду або в кінці року рахунок 70 закривається, і сальдо списується на фінансовий результат записом за дебетом рахунка 70 і кредитом рахунка 79. До рахунка 79 відповідно до Інструкції № 291 ведуть субрахунки за видами діяльності:

- 791 «Результат основної діяльності»;
- 792 «Результат фінансових операцій»;
- 793 «Результат від іншої звичайної діяльності»;
- 794 «Результат від надзвичайних подій».

На рахунок 79 у кінці звітної періоду списується інформація з рахунків витрат.

Крім того, до складу інших доходів включаються доходи від операцій оренди / лізингу. Дохід від операцій оренди визнається за датою нарахування

орендних (лізингових) платежів відповідно до умов укладеного договору. У п.п. 14.1.97 Податкового кодексу розкривається сутність поняття «лізингова (орендна) операція», під якою розуміють господарську операцію (крім операцій з фрахтування (чартеру) морських суден та інших транспортних засобів) фізичної чи юридичної особи (орендодавця), що передбачає надання основних фондів у користування іншим фізичним чи юридичним особам (орендарям) за плату та на визначений строк. Лізингові (орендні) операції здійснюються у вигляді оперативного лізингу (оренди), фінансового лізингу (оренди), зворотного лізингу (оренди), оренди земельних ділянок та оренди будівель, у тому числі житлових приміщень. У пп. 153.7 розкривається порядок визначення доходів у вигляді лізингових платежів для кожного виду лізингових (орендних) операцій. Формування даного показника здійснюється на основі даних дебетового обороту 713 «Дохід від операційної оренди активів» у кореспонденції субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

При перевірці слід пам'ятати, що, крім доходів від основної діяльності, підприємство може отримувати доходи від іншої діяльності.

За кредитом рахунка 71 «Інший операційний дохід» відбивається інформація про суми іншого доходу, отриманого від операційної діяльності підприємства.

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) [54].

Доходи за операціями в іноземній валюті, у тому числі дохід від курсової різниці, торгівлі цінними паперами та деривативами, здійснення банківських операцій та інших операцій з надання фінансових послуг також включаються до складу інших доходів платника податку. Операціями в іноземній валюті вважаються господарські операції, вартість яких визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті. Порядок оподаткування операцій з розрахунками в іноземній валюті відноситься до операцій особливого виду.

Взагалі новий підхід встановлено для формування доходів і витрат при реалізації іноземної валюти. До введення норм Податкового кодексу валовий дохід формувався на загальну суму продажу іноземної валюти, а валові витрати – балансова вартість іноземної валюти. Таким чином, при здійсненні експортних операцій платник податку двічі формував валові доходи, а саме: перший раз – при включенні виручки від реалізації товарів (робіт, послуг), що експортуються; другий раз – при реалізації самої виручки (іноземної валюти), яка надходить від експортерів. За ним платник податку повинен окремо виділити у регістрах бухгалтерського обліку інформацію щодо прибутку або збитку від здійснення таких операцій, як різниця між кредитовим оборотом субрахунку 711 «Дохід від реалізації іноземної валюти» і дебетовим оборотом субрахунку 942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти».

Формування доходу здійснюється у розмірі отриманого прибутку – позитивною різницею між доходом від продажу та балансовою вартістю такої валюти або металів. При здійсненні продажу іноземної валюти дохід визнається за датою переходу права власності на іноземну валюту. Такий підхід є більш доцільним і економічно обґрунтованим, оскільки платник податку



формує один раз дохід від реалізації товарів (робіт, послуг) на експорт і коригує суму отриманого доходу на курсову різницю, яка виникає при продажу іноземної виручки.

Дохід від курсових різниць за перерахунком заборгованості, вираженої в іноземній валюті, та іноземної валюти, тобто позитивна курсова різниця, формується на основі даних дебетового обороту субрахунку 714 «Дохід від операційної курсової різниці» у кореспонденції субрахунку 791 «Результат операційної діяльності» та дебетового обороту субрахунку 744 «Дохід від неопераційної курсової різниці» у кореспонденції субрахунку 793 «Результат іншої звичайної діяльності».

Порядок визначення доходів за операціями з продажу цінних паперів, деривативів та інших, ніж цінні папери, корпоративних прав визначено у пп. 153.8 Податкового кодексу. Підприємства визначають фінансовий результат кожного виду цінних паперів, фондових та товарних деривативів. Позитивне значення розраховується як різниця між доходом від продажу та витратами на придбання кожного з окремих видів цінних паперів і деривативів (отриманий прибуток) і включається до складу доходу.

Сума штрафів та неустойки чи пені, фактично отримана за рішенням сторін договору або відповідних державних органів, суду, відображається також у складі інших доходів платника податку. Дохід від штрафів, пені, неустойки, що нараховується за рішенням сторін або відповідних державних органів, суду, визнається за датою фактичного їх надходження. У даному випадку застосовується касовий метод нарахування доходу, за яким облік доходів здійснюється у момент їх надходження (сплати), а не у момент їх виникнення, що у свою чергу приводить до виникнення тимчасової податкової різниці. Формування даного показника здійснюється на основі даних дебетових оборотів субрахунків 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки», 716 «Відшкодування раніше списаних активів» у кореспонденції субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

При визначенні об'єкта оподаткування діє особливий порядок визначення

інших доходів та інших витрат при отриманні поворотної фінансової допомоги від окремих категорій осіб, що надали цю допомогу.

При отриманні безповоротної фінансової допомоги та безоплатних товарів, робіт, послуг інші доходи визнаються за датою фактичного їх отримання. Відповідно до вимог пп. 4.1.263 Податкового кодексу, під безповоротною фінансовою допомогою слід розуміти суму коштів, передану платнику податків згідно з договорами дарування, іншими подібними договорами або без укладання таких договорів; суму безнадійної заборгованості, відшкодованої кредитору позичальником після списання такої безнадійної заборгованості; суму заборгованості одного платника податків перед іншим платником податків, що не стягнута після закінчення строку позовної давності; основну суму кредиту або депозиту, що надані платнику податків без встановлення строків повернення такої основної суми, за винятком кредитів, наданих під безстрокові облігації, та депозитів до запитання у банківських установах, а також суму процентів, нарахованих на таку основну суму, але не сплачених (списаних); суму процентів, умовно нарахованих на суму поворотної фінансової допомоги, що залишається неповерненою на кінець звітного періоду, у розмірі облікової ставки Національного банку України, розрахованої за кожний день фактичного використання такої поворотної фінансової допомоги. Безповоротна фінансова допомога визначається на рівні не нижче звичайних цін і відразу включається до складу інших доходів. Формування даного показника здійснюється на основі даних дебетових оборотів субрахунку 717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості», субрахунку 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів», субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності» у кореспонденції субрахунку 791 «Результат операційної діяльності».

За кредитом рахунка 72 «Дохід від участі в капіталі» відображається інформація про суми доходу від інвестицій, які здійснені в асоційовані, спільні або дочірні підприємства й облік яких ведеться за методом участі в капіталі.

За кредитом рахунка 73 «Інші фінансові доходи» показують суми доходів

від фінансової діяльності підприємства: дивіденди, належні від інших підприємств; винагорода за здані у фінансову оренду основні засоби тощо.

За кредитом рахунка 74 «Інші доходи» показують суми доходів, які виникають у процесі звичайної діяльності підприємства і які не пов'язані з операційною і фінансовою діяльністю: дохід від реалізації необоротних активів, дохід від не операційних курсових різниць, дохід від безоплатно отриманих активів та ін.

За кредитом рахунка 75 «Надзвичайні доходи» відображають інформацію про суми доходів, що виникли від надзвичайних подій: відшкодування витрат від надзвичайних подій (наприклад, визнана страховою організацією сума), а також суми відшкодування витрат на попередження витрат від надзвичайних подій.

Слід зазначити, що за дебетом рахунків доходів (71 і 74) відображаються суми непрямих податків (наприклад, ПДВ), а у відповідних рядках Звіту зазначені суми доходів відображаються за вирахуванням цих податків.

У кінці звітної періоду зазначені рахунки також закриваються записами по дебету рахунків 71-75 і кредиту рахунка 79.

У кінці року сальдо рахунка 79 закривається на рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)». Слід звернути увагу на те, що прибуток може бути використаний тільки на виплату дивідендів, збільшення статутного фонду і створення відповідно до чинного законодавства і засновницьких документів резервного фонду підприємства.

При складанні квартальних звітів порівнюються залишки по дебету та кредиту рахунку 79 і, якщо кредитовий оборот по рахунку 79 буде більше дебетового обороту цього ж рахунку, то підприємство на суму різниці має нерозподілений прибуток поточного року, який відображається в пасиві балансу підприємства (форма № 1).

Якщо дебетове сальдо по рахунку 79 більше кредитового, тобто підприємство здійснило більше витрат, ніж мало прибутку, то суму збитку поточного року відображають по рядку пасиву балансу підприємства (форма

№ 1), однак сума записується в дужках, що означає дію віднімання при підсумку статей балансу.

Типові проводки з обліку доходів, витрат та результатів діяльності підприємства наведено у таблиці 5.

Первинними документами з обліку доходів від реалізації виступають:

- 1) прибутковий касовий ордер,
- 2) виписка банку,
- 3) рахунок-фактура,
- 4) товарно-транспортна накладна,
- 5) видаткова накладна та ін.

Таблиця 5

Кореспонденція рахунків з обліку операційних доходів та витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дт	Кт
1	Відображено продаж товару	361	702
2	Нараховано ПДВ	702	641
3	Відображено собівартість відвантажених товарів	902	28
4	Погашено заборгованість за реалізовані товари	311	361
5	Відображено експортування товарів	362	702
6	Відображено собівартість відвантаженого товару на експорт	902	28
7	Відображено курсову різницю по заборгованості за експортовані товари	362	714
8	Відображено курсову різницю по залишку валюти на рахунку	311	744
9	Отримано кредит у банку	311	601
10	Нараховано відсотки за кредитом	951	601
11	Сплачено відсотки за кредит	601	311
12	Придбано основні засоби	152	631
13	Введено в експлуатацію основні засоби	10	152
14	Оплачено вартість устаткування постачальнику	631	311
15	Нараховано заробітну плату продавцям	93	66
16	Проведено відрахування на соціальні заходи від заробітної плати (37,5%)	93	65
17	Отримано в банку готівку для виплати заробітної плати	301	311
18	Виплачено заробітну плату	66	301
19	Отримано відсотки банку	311	732
20	Нараховано оренду будинку офісу	92	685
21	Відображено витрати на рекламу	93	685
22	Списано дохід від реалізації	702	791
23	Списано інший операційний дохід	714	791

24	Списано фінансовий дохід	732	792
25	Списано інші доходи	744	793
26	Списано собівартість реалізованих товарів	791	902
27	Списано адміністративні витрати	791	92
28	Списано витрати на збут	791	93
29	Списано фінансові витрати	793	951
30	Нараховано податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку	981	641
31	Списано податок на прибуток за даними бухгалтерського обліку	79	981
32	Визначено суму нерозподіленого прибутку	79	44

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

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

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 керівництву 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.

## **5. Аналіз витрат і доходів операційної діяльності підприємства**

Економія витрат на виробництво одна з основних та вирішальних умов зростання грошових накопичень і прибутку. Джерелами зниження собівартості продукції є економія живої та матеріалізованої праці, що забезпечується раціональним та ощадливим використанням усіх видів ресурсів, дотриманням суворого режиму економії в усіх підрозділах підприємства, утворення проти затратного механізму господарювання.

Мета аналізу фінансових результатів полягає в визначенні повноти та якості їх отримання, оцінити динаміку абсолютних і відносних показників, з'ясувати спрямованість, ступінь і частку впливу окремих факторів на зміну прибутку і рентабельності, виявити та оцінити можливі резерви їх зростання.

Основні завдання аналізу фінансових результатів:

- 1) аналіз обґрунтованості плану (прогнозу) досягнення фінансових результатів;
- 2) аналіз та оцінка динаміки показників прибутку і рентабельності;
- 3) аналіз виконання планових показників з прибутку і рентабельності;
- 4) визначення та вимірювання впливу факторів на відхилення з прибутку і рентабельності;
- 5) виявлення резервів підвищення фінансових результатів діяльності та обґрунтування заходів щодо їх мобілізації;
- 6) аналіз розподілу і використання прибутку.

У процесі аналізу фінансових результатів дослідження проводять у двох аспектах. У першому аспекті фінансовий результат оцінюють як ступінь досягнення кінцевої мети та визначення ефективності виробничо-фінансової діяльності. Тут пріоритетною є оцінка ступеня використання сприятливих можливостей та втраченої вигоди. Другий аспект передбачає визначення пріоритетів вкладення капіталу за видами діяльності, за масштабами у стратегічному і тактичному вимірах, які дають максимальний приріст фінансових результатів.

Аналіз фінансових результатів та рентабельності підприємства здійснюється за такими основними напрямками:

- 1) аналіз та оцінка рівня і динаміки показників прибутковості, факторний аналіз прибутку від реалізації продукції, робіт, послуг;
- 2) аналіз фінансових результатів від іншої реалізації, позареалізаційної та фінансової інвестиційної діяльності;
- 3) аналіз та оцінка використання чистого прибутку;
- 4) аналіз взаємозв'язку витрат, обсягів виробництва продукції та прибутку;
- 5) аналіз взаємозв'язку прибутку, руху оборотного капіталу та грошових потоків;
- 6) аналіз та оцінка впливу інфляції на фінансові результати;
- 7) факторний аналіз показників рентабельності.

Аналіз фінансового стану підприємства проводиться за такими напрямками:

- 1) аналіз та оцінка складу та динаміки майна;
- 2) аналіз фінансової стійкості підприємства;
- 3) аналіз ліквідності балансу;
- 4) комплексний аналіз і рейтингова оцінка підприємства [35].

Одним із напрямів аналізу фінансових результатів є оцінювання якості прибутку за такими критеріями, як достовірність звітності, частота зміни облікової політики та її вплив на формування фінансових результатів, стабільність основних складових прибутку, діловий імідж підприємства тощо. Достовірність даних про фінансові результати – один з основних критеріїв високої якості прибутку. Якщо суб'єкт господарювання щорічно змінює свою облікову політику, то це знижує якість показників прибутку. Для оцінювання якості прибутку використовуються також результати аналізу його динаміки та структури. Якщо протягом тривалого періоду спостерігаються стійкі темпи його зростання, а в складі прибутку від звичайної діяльності переважна частка належить результату основної діяльності (валовому прибутку), то якість прибутку вважатиметься досить високою. Важливим критерієм якості

прибутку є діловий імідж підприємства, що формується на підставі виконання взаємних зобов'язань, партнерських стосунків, особистих контактів, публікацій у пресі тощо [58].

Аналіз операційної діяльності займає важливе місце в системі управлінського аналізу, оскільки від його результатів залежить інформаційно-аналітичне забезпечення прийняття виважених стратегічних управлінських рішень, спрямованих на посилення конкурентоспроможності підприємства та виявлення резервів підвищення ефективності його діяльності [42].

На рисинку 4 відображено аналіз операційної діяльності підприємства.

Отже, аналіз фінансово-економічних результатів діяльності аграрних підприємств є необхідною умовою ефективного управління доходами і витратами з метою розробки стратегічного та оперативного управління. Від рівня проведено аналізу фінансових результатів, визначення основних чинники, що його забезпечують, залежить подальша результативність діяльності підприємства.

Основними завданнями аналізу витрат і доходів діяльності підприємства є перевірка достовірності даних обліку і звітності про витрати і доходи діяльності підприємства, виявлення факторів, які впливають на їх формування. Оцінку динаміки загального обсягу витрат та їх структури можна зробити за результатами загального аналізу (табл. 6, 7).

На рівень прибутку від надання (реалізації) послуг впливає такий чинник, як зміна показника собівартості продукції (робіт, послуг). Надпланове зниження собівартості реалізованої послуги дозволяє одержати додатковий прибуток, що дорівнює за розміром сумі зниження собівартості. Витрати на гривню реалізованої продукції (роботи, послуги) та на 1 грн. чистого доходу є основними показниками, які характеризують їх рівень і динаміку та ефективність використання трудових, матеріальних, грошових ресурсів на аналізованому підприємстві.



## Аналіз операційної діяльності

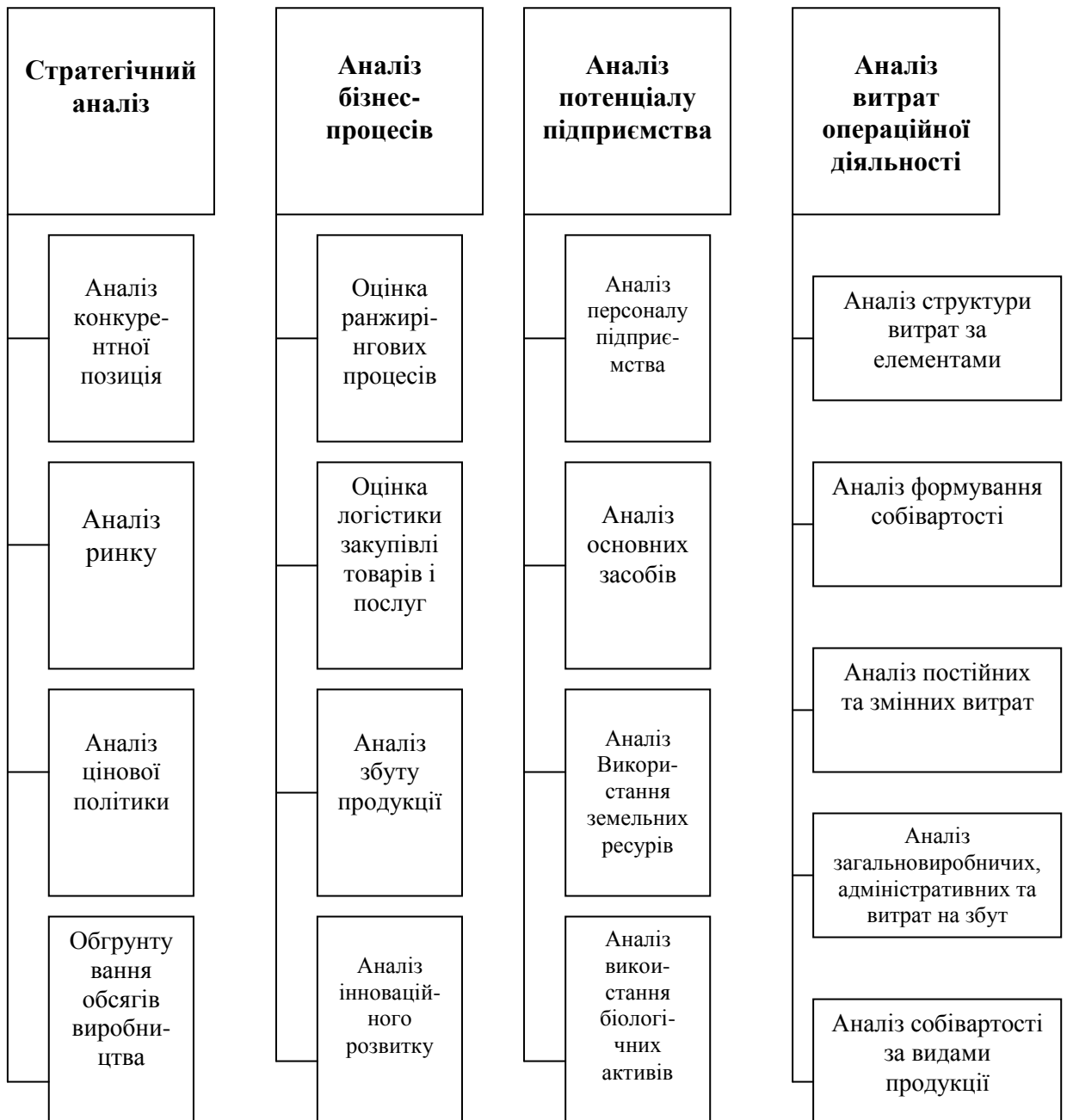


Рис. 4. Аналіз операційної діяльності підприємства

Зниження витрат на гривню продукції характеризує успішність роботи підприємства з впровадження нової техніки, підвищення продуктивності праці і кваліфікаційного рівня працівників, раціонального використання ресурсів.

## Динаміка витрат і доходів діяльності підприємства за 2016 та 2017 роки

№	Показники	Факт за		Відхилення +/-
		2016 рік	2017 рік	
1.	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів), тис. грн.	15218,4	16222,6	1003,6
2.	Собівартість реалізованої продукції, тис. грн.	11856,5	11106,1	-750,4
3.	Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг), тис. грн.	12682,0	13518,8	836,8
4.	Витрати на 1 грн. реалізованої продукції, тис. грн. (р.2 / р.1)	0,77	0,68	-0,09
5.	Витрати на 1 грн. чистого доходу реалізованої продукції, тис. грн. (р.2 / р.3)	0,93	0,82	-0,11

Витрати на 1 грн. реалізованої продукції визначається шляхом відношення собівартості реалізованих послуг до доходу (виручки) від реалізації цієї послуги, без ПДВ.

Витрати на 1 грн. чистого доходу реалізованої продукції розраховується як співвідношення собівартості реалізованих послуг і чистого доходу.

Аналізуючи дані таблиці 6 видно, що зменшення собівартості реалізованої продукції у 2017 р. порівняно з 2016 р. на 750,4 тис. грн. призвело до збільшення чистого доходу (виручки) реалізованої продукції на 836,8 тис. грн.

Наслідком цього є зменшення витрат на 1 грн. реалізованої продукції на 0,09 тис. грн. та зменшення витрат на 1 гривню чистого доходу (виручки) реалізованої продукції на 0,11 тис. грн.

Групування витрат на виробництво і реалізацію продукції за економічно однорідними елементами дає можливість визначити всі матеріальні, трудові і грошові витрати підприємства на виробництво продукції у звітному періоді. Таке групування є єдиним та обов'язковим для всіх підприємств незалежно від їх галузевої належності.

Для аналізу структури витрат по елементах та вивчення розвитку їх динаміки на підприємстві за 2016 та 2017 роки доцільно користуватися аналітичною таблицею 7.

Структура операційних витрат за елементами підприємства  
за 2016 та 2017 роки, тис. грн.

№	Елемент витрат	2016 рік	2017 рік	Відхилення	Питома вага витрат, %
1.	Матеріальні витрати	147,1	172,0	24,9	16,8
2.	Витрати на оплату праці	58,0	70,1	12,1	19,5
3.	Відрахування на соціальні заходи	22,7	27,2	4,5	18,5
4.	Амортизація	15,7	17,9	2,2	15,6
5.	Інші операційні витрати	57,5	79,2	21,7	29,6
6.	Разом витрат	301,0	366,4	-	100

З даних таблиці 7 ми бачимо, що всі елементи витрат у 2017 році зросли: матеріальні витрати на 24,9 тис. грн.; витрати на оплату праці - на 12,1 тис. грн.; відрахування на соціальні заходи - на 4,5 тис. грн.; амортизація - на 2,2 тис. грн.; інші операційні витрати - на 21,7 тис. грн.

Питома вага матеріальних витрат у 2017 році збільшилась порівняно із 2016 роком на 16,8%. Витрати на оплату праці пропорційно збільшилися відносно 2016 року на 19,5%. Відрахування на соціальні заходи та витрати на амортизацію збільшилися у 2017 році відносно 2016 року (на 18,5% та 15,6% відповідно). Значних змін зазнали інші операційні витрати - у 2017 році вони збільшилися у порівнянні із 2016 роком на 29,6%.

Отже, ми бачимо, що у 2017 році найбільшу вагу займали інші операційні витрати (29,6%). На другому місці знаходяться витрати на оплату праці - 19,5%, на третьому місці - відрахування на соціальні заходи (18,5%), матеріальні витрати - 16,8%, 15,6% складає амортизація - найменша вага.

Графічно динаміка елементів операційних витрат зображено на рисунку 6.

Можна зробити наступний висновок: операційні витрати за елементами в процесі фінансово-господарської діяльності досліджуваного Товариства мають значний вплив на формування як собівартості наданих послуг, так і чистого прибутку.

Для прийняття управлінських рішень щодо витрат підприємства результатів загального аналізу недостатньо. Отож, в період розбудови ринкової економіки досить актуальними є результати факторного аналізу.

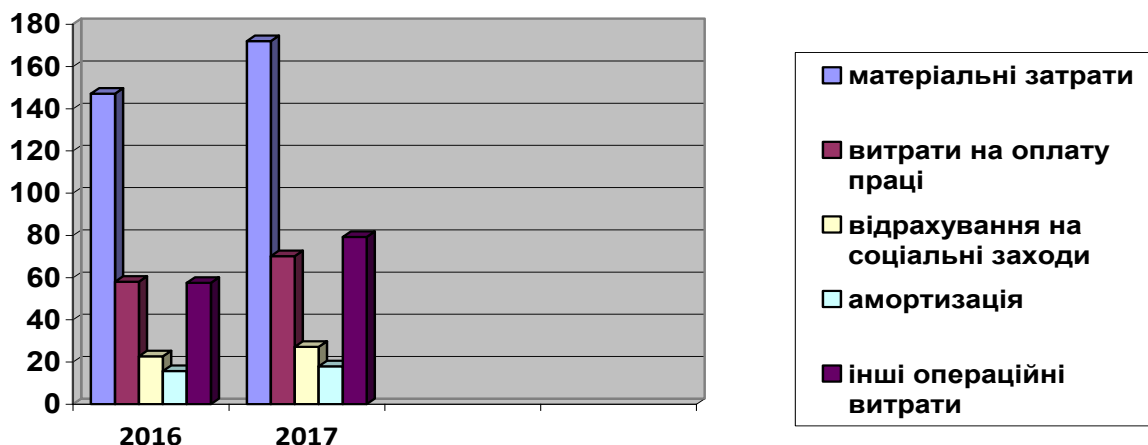


Рис. 6. Динаміка операційних витрат (тис. грн.)

Під факторним аналізом розуміють методику комплексного системного вивчення і вимірювання впливу факторів на величину результативних показників.

Один з прийомів проведення факторного аналізу є прийом елімінування.

Елімінування - означає усунення, виключення впливу усіх факторів на величину результативного показника, крім одного.

На підставі даних таблиці 8. проаналізуємо вплив розміру витрат підприємства на зміну розміру чистого прибутку.

Таблиця 8

Витрати і прибуток діяльності підприємства за 2016 та 2017 роки (тис. грн.)

Показник	2017 рік	2016 рік	Відхилення	
			+ / -	%
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг) (ЧД)	13 518,8	12 682	836,8	6,2
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) (С)	11 106,1	11 856,5	- 749,9	-6,4
Валовий прибуток від реалізації продукції (товарів, послуг) (ЧД) - (С)	2 412,7	825,5	1 587,2	65,8
Адміністративні витрати (ВА)	894,3	539,5	354,8	39,8

Витрати на збут (ВЗ)	2,5	1,1	1,4	66
Собівартість реалізованої продукції з урахуванням адміністративних витрат і витрат на збут (СВ) = (С)+(ВА)+(ВЗ)	12 002,9	13 221,5	-1 228,6	-9,3
Прибуток від реалізації продукції (П) = (ЧД) - (СВ)	1 515,9	-539,5	2 055,4	135
Інші операційні доходи (ОД)	1 734,8	2 101,9	- 367,1	-17,7
Прибуток від операційної діяльності (ПО) = (П) + (ОД)	3 250,7	1 562,4	1 688,8	52,1
Доходи від участі в капіталі (ДК)	-	-	-	-
Інші фінансові доходи (ФД)	-	-	-	-
Прибуток від звичайної діяльності (ПЗД) = (ПО)+(ДК)+(ФД)	3 250,7	1 562,4	1 688,8	52,1
Податок на прибуток (ПП)	239,3	108,6	130,7	54,7
Чистий прибуток (ЧП) = (ПЗД) - (ПП)	3 011,4	1 453,8	1 557,6	51,9
Амортизація (А)	235,4	135,7	99,7	42,4
Грошовий потік (ГП) = (ЧП) - (А)	2 776	1 318,1	1 457,9	52,8

З даних таблиць видно, що чистий прибуток у 2017 році істотно збільшився в порівнянні з 2016 роком на 1 557 тис. грн. чи на 51,9%.

Істотному збільшенню чистого прибутку сприяло збільшення чистого доходу (виручки) на 836,8 тис. грн. або на 6,2% в порівнянні с попереднім 2014 роком, а також зменшення собівартості реалізованої продукції на 6,4% чи на 749,9 тис. грн.

## ВИСНОВКИ ТА ПРОПОЗИЦІЇ

Становлення і розвиток в Україні ринкової інфраструктури докорінно змінюють економічне, інформаційне і правове середовище функціонування підприємств, сутність їхньої діяльності. В останні роки в практиці українського бухгалтерського обліку відбуваються досить серйозні зміни, пов'язані з перебудовою всієї національної облікової системи і приведенням її до вимог міжнародних стандартів обліку.

Метою даної курсової роботи було детальне розкриття та вивчення теми, яка стосується обліку та аналізу в системі управління витратами та доходами операційної діяльності підприємства.

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.

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.

Операційна діяльність охоплює всі види продуктивної діяльності, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (робіт, послуг), різногалузевого характеру, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю. Її визначають за двома напрямками: основна операційна діяльність та інші види операційної діяльності.

Основна операційна діяльність - це операції, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є профільною метою функціонування суб'єкта господарювання, яка забезпечує основну частку його доходу. Інші види операційної діяльності передбачені статутом і зумовлені необхідністю раціонального використання виробничих ресурсів або капіталу.

Охарактеризовано витрати і доходи операційної діяльності, фінансової діяльності, іншої та надзвичайної діяльності. Окреслено основні завдання організації бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності. Передбачено основні питання методичного характеру в положенні про облікову політику будь-якого підприємства. Визначено об'єкти облікової політики, документування господарських операцій, узагальнення інформації у відповідних облікових регістрах та їх відображення у звітності. Запропоновано модель формування фінансових результатів. Організацію аналітичного обліку витрат, доходів і фінансових результатів пропонується здійснювати за кожним їх видом згідно з рахунками, аналітичний облік загальновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних, фінансових витрат, інших та надзвичайних витрат організовувати за їх статтями, зокрема. Подальші дослідження слід продовжувати і поглиблювати, щоб оптимізувати процес організації обліку, тим самим впливаючи на величину фінансового результату суб'єкта господарювання.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Белова І.М. Організація стратегічного управління інноваційною діяльністю підприємства / Обліково-аналітичне і організаційно-правове забезпечення діяльності підприємства в умовах інституційних трансформацій: монографія / Р.Ф. Бруханський, П.Р. Пуцентейло [та ін.] – Тернопіль: Вектор, 2017. – 260 с.
2. Белова І.М. Теоретичні основи облікової політики / І.М. Белова // Вісник Хмельницького національного університету. Серія: Економічні науки. – Хмельницький : ХНУ, 2015. – № 2, Т. 1 (222). – С. 84-90.
3. Белова І.М. Тенденції гармонізації та стандартизації обліку до міжнародних стандартів обліку та звітності / І.М. Белова // Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове видання. Миколаїв, 2015. – Вип. 3. – С. 821-826.
4. Белова І.М. Історичні аспекти розвитку оперативного економічного аналізу [Тези] / Бухгалтерський облік, аналіз і аудит: сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку: II Всеукраїнська науково-практична конференція (м. Чернігів, 21 листопада 2014 р.): тези доповідей. – Чернігів: Черніг. нац. технол. ун-т, 2014. – 159 с. – С. 119-121.
5. Борисейко Ю. В. Перевірка доходів підприємства: особливості організації аудиту / Ю. В. Борисейко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://archive.nbu.gov.ua/portal/natural/vznu/eco/2012\\_1/092-096.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/natural/vznu/eco/2012_1/092-096.pdf)
6. Бруханський, Р. Ф. Бухгалтерський облік : підручник / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – 480 с.
7. Бруханський Р. Ф. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / Р. Ф. Бруханський, О. П. Скирпан. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 444 с.
8. Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : монографія / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.



9. Бруханський Р. Ф. Методика ведення стратегічного фінансового обліку на підприємствах: інжиніринговий аспект / Р. Ф. Бруханський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 8. – С. 18-28.

10. Бухгалтерський облік та оподаткування : навчальний посібник / [за ред. Р. Л. Хом'яка, В. І. Лемішовського]. – Львів : Бухгалтерський центр “Ажур” 2010. – 1220 с.

11. 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.

12. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський облік: облікова політика і план рахунків, стандарти і кореспонденція рахунків, звітність: [навч. посіб.] / За ред. проф. Ф. Ф. Бутиця. – 3-є вид. перероб. і доп. – Житомир : Рута, 2001. – с. 548.

13. Давидов Ю. Г. Передумови удосконалення обліку й контролю непрямих витрат на підприємствах харчової промисловості / Ю. Г. Давидов // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Ч. I. – Вип. 4. – Кіровоград: КДТУ, 2003. – С. 148–156.

14. Давидова К. Підтверджуємо собівартість реалізованої продукції / К. Давидова // Баланс. 2011. – № 78.

15. Дацко, Тетяна. Генезис облікової політики в Україні [Текст] / Тетяна Дацко, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.], відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 65-67.

16. Дерій В.А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю: [монографія] / В.А. Дерій. - Тернопіль: ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. – 272 с.

17. 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.

18.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.

19.Дідоренко, Тетяна. Теоретичні основи бухгалтерського балансу [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 55-57.

20.Дідоренко, Тетяна. Бухгалтерський баланс як складова інформаційного забезпечення процесу прийняття економічних рішень [Текст] / Тетяна Дідоренко // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 20 жовт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Вектор, 2016. - С. 108-109.

21.Дідоренко Т.В. Сутність витрат як об'єкта бухгалтерського обліку» / Т.В. Дідоренко // Науковий журнал «Молодий вчений». - № 1 (16) 1/2015. - С.126-129.

22.Дідоренко Т.В. Вектор розвитку активно-адаптивної системи бухгалтерського обліку в агропромисловому комплексі / Т.В. Дідоренко // Наук. вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки», Випуск 10, Ч.2, Херсон, 2015. С.174-177.

23.Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

24.Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: затв. наказом Міністерства фінансів України. № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ra-da.gov.ua>.

25.Карп'як Я. С.Організація обліку: навч. посіб. / Я.С. Карп'як, В.І. Воськало, В.С. Мохняк / Національний ун-т «Львівська політехніка». – Львів:Вид-во Львівської політехніки, 2014 .– 366 с.

26.Козяр, Світлана. Позабалансовий облік в системі управління підприємством [Текст] / Світлана Козяр, Ірина Белова // Розвиток аграрного бізнесу в умовах глобалізації : матеріали Міжнар. наук.-практ.конф. за участю іноз. студ. [м. Тернопіль, 15-17 квіт. 2016 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Р. Ф. Бруханський [та ін.] , відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Астон, 2016. - С. 98-100.

27.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.

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

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

30.Лишиленко О.В. Бухгалтерський облік: Підручник. – Київ: Видавництво „Центр навчальної літератури”, 2012. – 623с.

31.Лукава І.М. Основи побудови обліку витрат виробництва в умовах становлення ринкових відносин / І.М. Лукава // Науковий журнал Придніпровський науковий вісник. Серія: Економіка. – Дніпропетровськ, 1998. – № 126 (193). – С. 30 – 33.

32.Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку / пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.

33. 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).

34. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства : [Підруч.] / Є. В. Мних. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т., 2008. – 514 с.

35. Мних Є. В. Економічний аналіз діяльності підприємства підручник [Текст] / Є. В. Мних; Київський національний торговельно-економічний ун-т. – К., 2011. – 513 с.

36. 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>.

37. Ніколаєва В. П. Класифікація доходів з операційної діяльності підприємства / В. П. Ніколаєва // Економіка АПК. – 2009. – № 10. – С. 91-95.

38. Ніколаєва В. П. Економічна сутність і зміст категорії «дохід підприємства» [Електронний ресурс] / В. П. Ніколаєва. – Режим доступу: [http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/oif\\_apk/2009\\_3/4\\_Nikol.pdf](http://archive.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/oif_apk/2009_3/4_Nikol.pdf).

39. 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.

40. Облік та нормативно-правове забезпечення підприємницької діяльності [навч. посіб.] / Н. Я. Зарудна, О. М. Кундеус, Т. А. Яковець. – Тернопіль, Крок, 2016. – 281 с.

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

42. Парасій-Вергуненко Ірина Аналіз операційної діяльності підприємства: проблеми та перспективи подальших досліджень. // Міжнародний науковий журнал. – Випуск 2. 2016. – Режим доступу: // [http://sophus.at.ua/IA\\_2016\\_2/12\\_parasij-vergundenko\\_irina\\_analiz\\_operacijnoji\\_di.pdf](http://sophus.at.ua/IA_2016_2/12_parasij-vergundenko_irina_analiz_operacijnoji_di.pdf)

43. Палюх, Микола. Роль бухгалтерського обліку в системі управління підприємством [Текст] / Микола Палюх // Обліково-аналітичне та правове забезпечення інституційних секторів економіки України в умовах євроінтеграції та інноваційного розвитку : зб. наук. праць всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 30 берез. 2017 р.] / редкол. : Р. Ф. Бруханський, І. М. Белова, А. Гасьор [та ін.]. - Тернопіль : Крок, 2017. - С. 42-44.

44. Палюх, Микола. Бухгалтерський облік і звітність як інформаційна система забезпечення розвитку агровиробництва [Текст] / Микола Палюх // Прикладна економіка - від теорії до практики : зб. тез доп. Першої Всеукр. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 15 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. – Тернопіль : Економічна думка ТНЕУ, 2015. – С. 114-117.

45. Палюх, Микола. Організаційні аспекти обліку на підприємствах агропромислового виробництва [Текст] / Микола Палюх // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 186-189.

46. Пархомець, Микола Кирилович. Організаційно-економічні основи формування та ефективного функціонування молокопродуктового підкомплексу [Текст] : дис. ... д-ра екон. наук : 08.07.02 / Микола Кирилович Пархомець. - Тернопіль : ТАНГ, 2004. - 463 с.

47. Пархомець, Микола. Організаційно-економічні засади збільшення обсягів виробництва дієтичного м'яса в Україні [Текст] / Микола Пархомець, Людмила Уніят // Теоретичні та прикладні аспекти розвитку аграрного бізнесу України : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. з міжнар. участю [м. Тернопіль, 28 жовт. 2015 р.] / редкол. : Б. О. Язлюк, П. Р. Пуцентейло, Ю. І. Гайда [та ін.] ; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : Економічна думка, 2015. - С. 189-193.

48. Пархомиць, Микола Теоретично-методичні засади дохідності – основа підвищення конкурентоспроможності підприємств [Текст] / Микола Пархомиць // Прикладна економіка - від теорії до практики : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. [м. Тернопіль, 27 жовт. 2017 р.] / редкол. : П. Р. Пуцентейло, Б. О. Язлюк, Р. Ф. Бруханський [та ін.]; відп. за вип. П. Р. Пуцентейло. - Тернопіль : ФОП Осадца Ю. В., 2017. - С. 125-128.

49. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкція про його застосування : практич. посібник / [упоряд. Безверхий К. В.]. - К. : Центр учб. літ., 2015. - 150 с.

50. План рахунків бухгалтерського обліку. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку / [відп. за вип. О. В. Діордійчук]. - К. : Алерта, 2015. - 148 с.

51. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку / [відп. за вип. О. В. Діордійчук]. - К. : Алерта, 2015. - 304 с.

52. Податковий кодекс від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. Наказом Міністерства України від 29.11.1999 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затв. Наказом Міністерства України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу до докум.: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

55. Примак Т. О. Економіка підприємства: навч. посіб. / Т. О. Примак. – К. : Вікар, 2011. – 178 с.

56. Сава, А. Оцінка економічної ефективності діяльності сільськогосподарських підприємств [Текст] / Андрій Сава, Ольга Завитій // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. зб. наук. праць. - 2013. - Вип. 1. - С. 93-97.

57. Серединська, В. М. Економічний аналіз: навчальний посібник [Текст] / В. М. Серединська, О. М. Загородна, Р. В. Федорович – К.: Астон, 2010. – 592 с.

58.Тютюнник Ю.М. Формування та факторний аналіз фінансових результатів діяльності сільськогосподарських підприємств. Вісник ПДАА № 1, 2011. С. 117-121.

59.Управління капіталом підприємства: конспект лекцій. Режим доступу - [www.vuzlib.net](http://www.vuzlib.net)

60. Фінансово-облікова проблематика відтворення потенціалу сільськогосподарських підприємств: монографія / Р. Ф. Бруханський, Н. В. Железняк, І. П. Хомин; за наук. ред. Р. Ф. Бруханського. – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 452 с.

61. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.

62.Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М.Ф. Ван Бреда ; пер. с англ. ; под ред. проф. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

63.Шляхов Є. В. Собівартість продукції – сучасні теоретичні і практичні питання / Є. В. Шляхов // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету. Економічні науки. Ч. І. – Вип. 4. – Кіровоград: КДТУ, 2003. – С. 514–518.

64.Яцишин І.М. Управлінський облік і аналіз в галузі рослинництва. – Тернопіль: «Економічна думка», 1999. – 74 с.

65.Яцишин І.М.. Вплив міжнародного досвіду на реформування системи бухгалтерського обліку сільськогосподарських підприємств / І.М. Яцишин // Придніпровський науковий вісник. Серія: Економіка. – Дніпропетровськ, 1998. – № 99 (166). – С. 94 – 95.

