

П. Я. Хомин

**Формування звітної інформації в підсистемах фінансового,
управлінського й податкового обліку**

Тернопіль
Економічна думка
2004

УДК 657.471
ББК 65.052.9 (4 Укр.) 232
Х 82

Міністерство освіти і науки України
Тернопільська академія народного господарства

Хомин П.Я., Формування звітності в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку: Монографія: – Тернопіль: Економічна думка, 2004. – с.

У монографії обґрунтовано методологію формування внутрішньої і зовнішньої звітності сільськогосподарських підприємств з урахуванням особливостей їхньої діяльності в ринкових умовах.

В органічному взаємозв'язку із запропонованими методологічними підходами щодо формування звітних показників викладено методику їх облікового забезпечення в підсистемах управлінського, фінансового й податкового обліку.

Монографія може бути корисною для науковців, аспірантів, працівників бухгалтерського обліку, контрольних органів, студентів вищих навчальних закладів.

Рекомендовано вченою радою Тернопільської академії народного господарства

Рецензенти: І.О. Белебега, д.е.н., професор
П.М. Гарасим, д.е.н., професор
С.І. Шкарабан, д.е.н., професор

ISBN

© Хомин П.Я., 2004
Видавництво “Економічна думка”

Вступ

В цілому бухгалтерський облік - це рутинний процес систематизації господарських операцій, відображених у первинних документах з дwoєюкою метою: а) забезпечення контролю за наявністю, рухом і раціональним використанням активів підприємства, своєчасним виконанням ним своїх зобов'язань перед постачальниками і підрядниками, фінансово-кредитними органами тощо; б) формування інформації для складання внутрішньої і зовнішньої звітності: фінансової, статистичної та податкової .

Суттєвим же недоліком вітчизняної системи звітності є те, що вона не забезпечує достатньої, до того ж оперативної інформації для управлінців різного ієрархічного рівня. З іншого боку, інформація, сформована за традиційною системою звітності, важкозрозуміла для менеджерів, які здебільшого є спеціалістами-технологами, через свою надмірну специфічність. Тому вона не піддається безпосередній інтерпретації і трансформації в обґрунтовані управлінські рішення, які б унеможливлювали, або хоч суттєво зменшували ризики промахів. Тому актуальність проблеми поглиблення інформативності звітності важко переоцінити. Вона є неперехідною, виникла давно, але не вирішена до цього часу, хоч заради справедливості треба зазначити, що постійно була головною як в науці, так і на практиці. Інтенсивно проводились наукові дослідження, спрямовані на пошук раціональної системи звітності, яка б відповідала, крім критеріїв точності, повноти, об'єктивності, запитам користувачів інформації щодо поглиблення її інформативності. Однак, як це не прикро визнавати, такої системи вітчизняною наукою розроблено не було.

З огляду на викладене, у монографії запропоновано низку методологічних і методичних підходів щодо вирішення проблеми формування звітної інформації за даними бухгалтерського обліку з урахуванням його поділу в останні роки на підсистеми фінансового, управлінського й податкового.

Монографія призначена для науковців, студентів економічних вузів III–IV рівнів акредитації, які навчаються за спеціальністю “Облік і аудит”, працівників обліку.

Розділ 1

Види звітності та категорії формування показників

Звітність сільськогосподарських підприємств – це система показників, що охоплює і характеризує результати їхньої виробничо-фінансової діяльності за певний період. У ній знаходять відображення дані оперативного, статистичного і бухгалтерського обліку. Сільськогосподарські підприємства складають і подають фінансову, статистичну і податкову звітність та про відрахування до фондів на соціальні заходи, що зумовлює пристосування до їх вимог облікової політики підприємства.

Однак, хоч така залежність між звітністю й обліком знаходиться на поверхні, більшість вчених притримуються традиційної постановки питання, за якою звітність вважається лише елементом методу бухгалтерського обліку. Думається, що це є наслідком превалювання досліджень суто облікового напрямку, і практично відсутністю таких, які б розглядали методологію звітності у поєднанні з її обліковим забезпеченням.

Розглядаючи питання співвідносності звітності та бухгалтерського обліку суто в інформаційній площині обґрунтовано, можна вважати, що перша є підметом, а другий – присудком. Не надто віддаляється така постанови залежності і з позиції контрольної функції бухгалтерського обліку, бо все ж таки для того, щоби вказана функція була здійсненою, розрізнені господарські операції мають бути систематизовані, що при позірному вигляді як обіги і сальдо за рахунками у своїй глибинній сутності є звітною інформацією вже на рівні зведених, а тим більше аналітичних чи синтетичних реєстрів.

Слід зазначити, що донедавна превалюючим був термін “бухгалтерська” звітність. Його за останні роки у вітчизняній літературі майже витіснив термін “фінансова” звітність. Проте нерідко вони вживались як синоніми. Лише з прийняттям П (С) БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” обидва згадані терміни визначені як самостійні. Зокрема, терміном “бухгалтерська звітність” її визначено як таку, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів. Таким чином, за цим визначенням

статистична, фінансова й податкова, а також внутрішня звітність є складовими частинами бухгалтерської звітності.

Статистична звітність відображає в деталізованому вигляді окремі сторони виробничих процесів. Статистична звітність, яка опрацьовується у державних статистичних органах називається централізованою. Державна статистична звітність, яка не опрацьовується в органах державної статистики, називається нецентралізованою. Статистична звітність, яку подають підвідомчі підприємства органам управління, що розробили і опрацьовують окремі форми такої звітності, називаються відомчою.

Фінансова звітність відображає виробничі процеси і господарські засоби в узагальненому вигляді. Обидва ці види звітності існують давно, хоч термін "фінансова звітність" в Україні є новим, бо у 70-і рр. він практично не застосовувався. У зарубіжній же практиці взагалі термін звітність розглядається як фінансові відомості. Так, у пояснювальних примітках до доповіді Міжурядової робочої групи з міжнародних стандартів обліку та звітності зазначається, що альтернативним терміном до фінансових відомостей, який використовується в інших країнах, є назва «річний звіт». Альтернативною назвою відомості результатів діяльності є «Звіт про прибутки і збитки», а відомості змін у фінансовому відношенні – «Відомість руху і використання засобів». Відрадно є те, що законодавчо цей термін нарешті закріплено і в Україні [11].

За наведеним стандартом [22] фінансова звітність – бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період. Статистична і фінансова звітність взаємопов'язані і доповнюють одна одну, вони належать до зовнішньої звітності, оскільки подаються зовнішнім користувачам.

Податкова звітність виникла порівняно недавно. Вона містить інформацію про об'єкт оподаткування. Хоч вона входить у бухгалтерську звітність підприємства, однак має специфічні ознаки, що дозволяє виокремити її в окремий вид, нарівні із статистичною та фінансовою. Разом з тим за загальною ознакою вона теж належить до зовнішньої звітності. Думки про правомірність виділення спеціальної податкової

звітності притримуються й інші дослідники [50, с. 42].

Так само належить до зовнішньої звітності про відрахування на соціальні заходи та використання коштів відповідних фондів на цю мету. Така звітність подібно до податкової, має своєю метою подання інформації виконавчими органами відповідних фондів соціального забезпечення і соціального страхування про базу визначення встановлених платежів на такі потреби.

Значимість такої звітності в останні роки зросла, вона стала самостійним видом, а її форми, які затверджують дирекції Пенсійного фонду, Фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності, Фонду соціального страхування на випадок безробіття, Фонду соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, урізноманітнилися і є окремими за кожним видом відрахувань на соціальні заходи.

Внутрішня звітність використовується у господарстві для оперативного управління виробничо-фінансовою діяльністю. Виробничі підрозділи підприємств (бригади, ланки, дільниці, цехи) подають керівництву господарства спеціальну внутрішню звітність по хід виробничих процесів безпосередньо на місцях. Здебільшого внутрішня звітність подається повідомленнями довільної форми, які погоджені в господарстві.

Проте як форми внутрішньої звітності можна також розглядати “Звіт про рух худоби і птиці на фермі”, “Звіт про процеси інкубації”, “Звіт про рух матеріалів”, “Звіт про рух пального і мастил” тощо. На основі внутрішньої звітності (повідомлень) складають окремі форми статистичної звітності, періодичність яких частіша, ніж термін подання первинних документів у бухгалтерію господарства.

Залежно від того, за який термін подається бухгалтерська звітність, її поділяють на періодичну і річну. Періодична звітність подається, як правило, щоквартально. Саме такою є квартальна фінансова звітність, яка подається станом на 1 квітня, 1 липня, 1 жовтня поточного року. Річна звітність подається за підсумками минулого календарного року. До такої звітності належать, наприклад, фінансова звітність підприємства, деякі форми статистичної звітності.

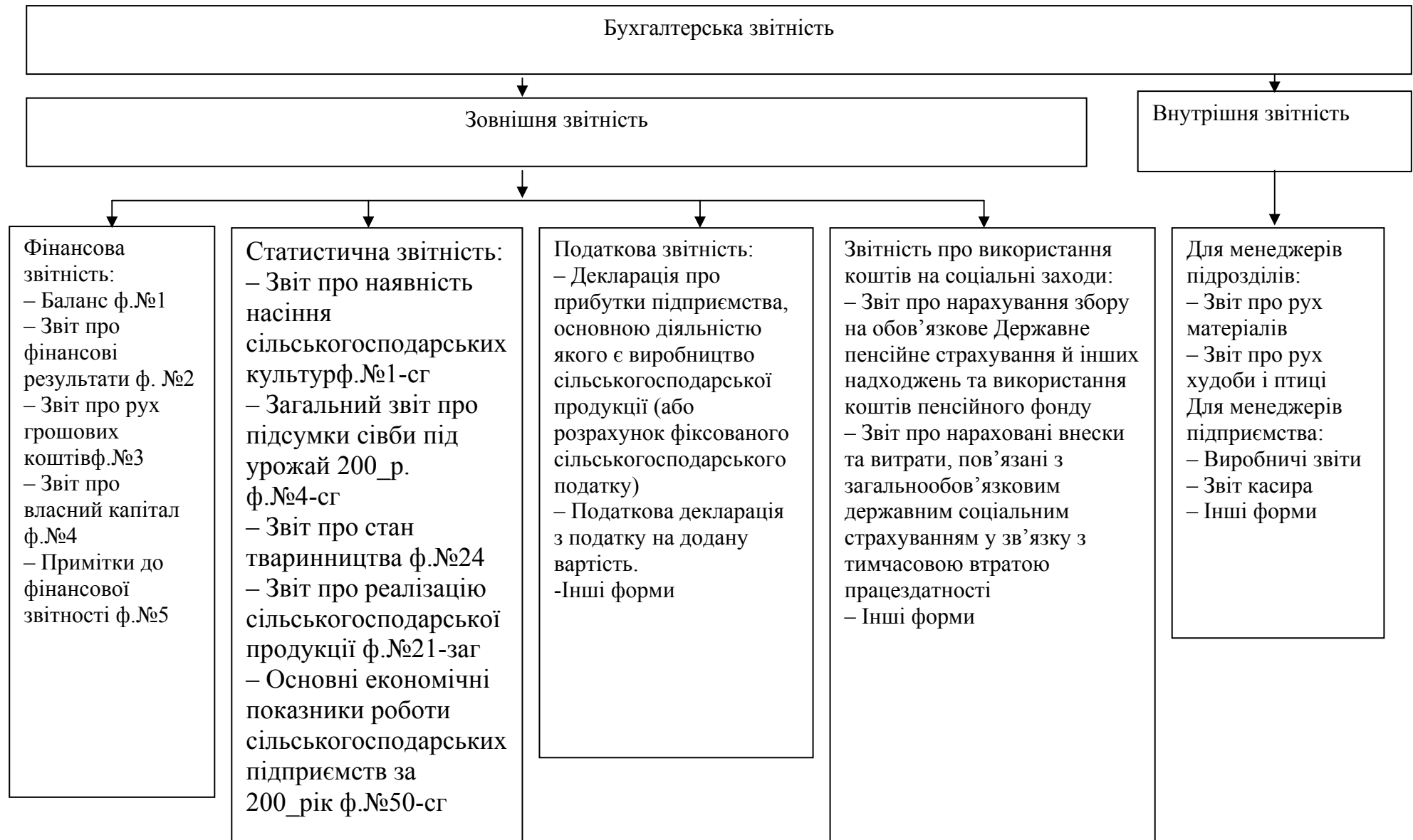


Рис. 1.1. Види звітності сільськогосподарських підприємств

Окремі дослідники [16, с.291] виділяють дещо ширші ознаки класифікації звітності, які в теоретичній площині мають певний інтерес для визначення конкретних методичних підходів щодо формування звітних показників (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Класифікація звітності

Варто звернути увагу, що за наведеною класифікацією визначено оперативнотехнічну звітність, до якої М.В. Кужельний та В.Г. Лінник відносять таку, яка містить показники роботи окремих підрозділів, цехів, дільниць, служб підприємства за невеликі проміжки часу – добу, п'ятиденку, тиждень, декаду і зазначають, що ця звітність використовується для контролю за ходом виконання завдань і оперативного регулювання процесу виробництва, фінансових розрахунків придбання виробничих запасів, реалізації тощо [16,с.290].

На наш погляд більш коректно вважати таку звітність внутрішньою, оскільки в останні роки термін “оперативно-технічний облік”, який є джерелом складання такої звітності практично витіснений поняттям “управлінський облік”, що, до речі чітко визначено у Законі України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, де як синоніми розглядаються терміни внутрішньогосподарський (управлінський) облік.

Разом з тим треба підкреслити, що поділ звітності сільськогосподарських підприємств за розглянутим видом досить умовний, якщо врахувати вітчизняну практику 90-х років.

За характером подання звітність поділяється на телеграфну і поштову. Звітність, яка може швидко застаріти, подається телеграфом, решта – поштою. Такий спосіб подання звітності використовується в органах статистики і управління, які зводять звітність за підпорядкованими їм сільськогосподарськими формуваннями і подають обласним чи республіканським відомствам. Сільськогосподарські формування, як правило, подають звітність через своїх представників.

До прийняття Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 1-5, якими визначено зміст фінансової звітності у складі п'яти форм, вона була значно ширшою за обсягом. Тепер же частина інформації, що раніше належала до фінансової звітності, яка все ж таки потрібна зовнішнім користувачам, в першу чергу державним органам управління, переведена в категорію статистичної звітності. Це, зокрема видно із порівнянь цих видів звітності (табл. 1.1).

Таким чином, у зв'язку з прийняттям Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 1-5 значно скорочений перелік форм фінансової звітності. Разом з тим зміст

статистичної звітності майже адекватно розширено, що в цілому забезпечує необхідну інформацію для зовнішніх користувачів.

У той же час для об'єктивності треба відмітити, що такий напрям щодо трансформації видів звітності здійснювався і раніше, тобто до прийняття Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.1

Трансформація видів звітності на сільськогосподарських підприємствах за 1990 – 2003 роки

Перелік форм фінансової звітності				Уведені нові форми статистичної звітності	
Станом на 1.01.1990р.		Станом на 31.12.2003р.			
№ форми	Назва форми	№ форми	Назва форми	№ форми	Назва форми
1	Баланс підприємства	1	Баланс	-	-
2	Звіт про фінансові результати та їх виконання	2	Звіт про фінансові результати	-	-
5	Звіт про стан майна підприємства	4	Звіт про власний капітал	-	-
6-АПК	Виробництво продукції і продуктивність праці	-	-	-	-
7-АПК	Реалізація сільськогосподарської продукції	-	-	21заг	Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції
8-АПК	Чисельність і оплата праці робітників	-	-	1ПВ	Звіт з праці
9-АПК	Виробництво і собівартість продукції рослинництва	-	-	50сг	Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств

10	Звіт про наявність і рух коштів підприємства	3	Звіт про рух грошових коштів	-	-
13-АПК	Виробництво і собівартість продукції тваринництва	-	-	50сг	Основні економічні показники роботи сільськогосподарських підприємств
-	-	5	Примітки до фінансової звітності	-	-

Це можна сказати стосовно переведення до категорії статистичної звітності інформації про реалізацію сільськогосподарської продукції, наявність і стан сільськогосподарської техніки та інше.

Разом з тим статистична звітність також не була стабільною і динамічно змінювалась, що в цілому є об'єктивним, оскільки в ринкових умовах виникають специфічні процеси, інформація про які є надто важливою на окремих етапах функціонування економіки, тому нею не можна нехтувати. Сказане можна підтвердити введенням статистичної звітності про бартерні розрахунки, про фінансові результати і кредиторську заборгованість, про зовнішньоекономічну діяльність підприємства, тобто, відображення у ній інформації, яка при директивній економіці була взагалі відсутня, або їй не надавалось особливого значення.

В Україні й далі проходить пошук раціональних звітних форм, що зумовлює їх зміни, які необхідно враховувати при складанні звітності. Зокрема, змінюються економічні категорії, що наводяться у звітних формах.

Однак окремі показники фінансової звітності ще й зараз мають назви, які не узгоджуються із загальноприйнятими визначеннями відображуваних економічних категорій. Зокрема, у “Звіті про фінансові результати” ф.№2 для означення доходу (виручки) від реалізації за виключення непрямих податків за рядком 035 вжито назви “Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)”, тобто змішано дві різні економічні категорії, оскільки чистий дохід аж ніяк не

рівнозначний виручці, бо він є лише частиною останньої. Так само невідповідною щодо економічної теорії є загальна назва рядків 050 “Валовий прибуток” та 055 “Валовий збиток”, бо, як відомо, таке словосполучення є загальноприйнятим для визначення новоствореної вартості – валового доходу, який включає, крім прибутку, фонд оплати праці.

З урахуванням реального змісту розглянутих показників вважаємо, що за рядком 035 треба вказувати: “Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) за виключенням податку на додану вартість, акцизного збору, інших відрахувань”, а за рядком 050 та 055 слово “Валовий” виключити, як зайве. У такому випадку зміст цих рядків можна уточнити так: 050 “Прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” та 055 “Збиток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)”

Зараз форми фінансової звітності затверджено відповідними стандартами [23; 24; 25; 26]. Статистична звітність (форми, термін подання) затверджена Державним комітетом статистики України.

Форми податкової звітності та терміни її подання встановлені Державною податковою адміністрацією України.

Внутрішня звітність не має чіткого переліку форм, як і термінів подання. Здебільшого в якості форм внутрішньої звітності використовуються первинні чи зведені облікові документи. Інколи внутрішня звітність складається за довільними формами, визначеними менеджерами підприємства. Термін подання внутрішньої звітності визначається планом – графіком документообігу на підприємстві.

Оскільки зазначені види звітності належать за загальною ознакою до бухгалтерської, між ними існує певний взаємозв'язок, який особливо тісним є між фінансовою і статистичною звітністю (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

**Взаємозв'язок фінансової і статистичної звітності
сільськогосподарських підприємств**

Фінансова звітність			Статистична звітність		
Назва форми	Код рядка	Показники	Назва форми	Код рядка	Показники
Баланс, ф.№1	031	Первинна вартість основних засобів	Облік тракторів, сільськогосподарських машин і енергетичних потужностей ф.№10-мех	001-110	Кількість, номінальна потужність та ін.
			Наявність та рух основних засобів, амортизаційні відрахування ф. №11-03	100-260	Склад основних засобів за видами та ін.
	100	Виробничі запаси	Баланс сільськогосподарської продукції ф. №16-с2	01-27	Наявність продукції за видами та ін.
			Звіт про залишки і використання палива і паливомастильних матеріалів ф. №4-МТП	001-091	Залишки за видами та ін.
110	Тварини на вирощуванні і відгодівлі	Звіт про стан тваринництва ф.№24	40, 1-6	Наявність поголів'я тварин	
Звіт про фінансові результати ф. №2	010	Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції ф. №21-заг	10-67	Кількість та вартість
	040	Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	Основні економічні показники роботи сільгосп-підприємств ф. №50-сг	001-0240	Собівартість основної продукції за видами

Разом з тим повної ідентифікації між цими формами не існує, оскільки у статистичній звітності не відображаються, приміром, фінансові інвестиції, рух коштів, капіталу тощо. Тому такого взаємозв'язку немає за “Звітом про рух грошових коштів” ф. №3 чи “Звітом про власний капітал” ф. №4, оскільки статистична звітність деталізує показники фінансової звітності лише щодо наявності необоротних активів, виробничих запасів, витрат виробництва, доходів.

У той же час має бути повна відповідність даних внутрішньої і зовнішньої звітності за всіма видами останньої, що є однією з головних передумов їхньої достовірності

Звітну документацію, як це визначено “Порядком забезпечення підприємств, установ, організацій, інших суб’єктів підприємницької діяльності України бланками форм облікової і звітної документації та інструкціями щодо їх заповнення”, затвердженим Міністерством статистики України, Міністерством фінансів України, Національним банком України 31 серпня 1993 р., сільськогосподарські підприємства одержують наступним чином.

Бланки форм статистичної звітності, які обробляються у державних статистичних органах, підприємства отримують у відповідних регіональних органах Державного комітету статистики України безплатно.

Бланками форм податкових декларацій і розрахунків платежів до бюджету підприємства забезпечуються самостійно, керуючись взірцями, затвердженими Державною податковою адміністрацією України. Взірці цих документів є в районних податкових інспекціях.

Бланками форм фінансової звітності сільськогосподарські підприємства забезпечуються за централізованими замовленнями, якщо вони входять до складу відповідних міністерств чи інших об’єднань і відомств або ж самостійно. Так само забезпечуються підприємства бланками форм внутрішньої звітності

Правильна і достовірна звітність забезпечується лише в тому випадку, коли всі її форми складені на основі даних бухгалтерського обліку, тобто аналітичних рахунків, субрахунків і синтетичних рахунків. Тому головною умовою для забезпечення вимог щодо звітності і, в першу чергу, річної фінансової, є належна

організація бухгалтерського обліку в господарствах. Лише при умові, що всі господарські операції суворо документуються, дотримуються правила оформлення первинних документів, контролюється документообіг, опрацювання первинних документів, їх таксування, складання зведених реєстрів проводиться кваліфіковано, своєчасно, а бухгалтерські записи здійснюються у реєстрах аналітичного і синтетичного обліку, які відповідають встановленим формам звітності, можна забезпечити якісну фінансову звітність, дотримати термінів її подання.

Слід зазначити, що забезпечення відповідності облікових реєстрів та встановлених форм звітності досягається за умови, коли в господарстві застосовують рекомендовані форми реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, дотримуються правил щодо записів у них господарських операцій. До того ж застосування рекомендованих типових реєстрів синтетичного і аналітичного обліку,¹ дозволяє впроваджувати досвід інших бухгалтерів, що неможливе при відсутності уніфікації обліку в різних господарствах. Важливо зазначити, що підготовка спеціалістів бухгалтерського обліку, видання форм річної фінансової звітності проводиться з урахуванням типових реєстрів аналітичного і синтетичного обліку. Тому застосування у багатьох господарствах власних самодіяльних форм облікових реєстрів, як правило, призводить лише до зайвих витрат робочого часу на складання звітності внаслідок додаткових рутинних вибірок потрібних даних з непристосованих для цього документів, помилок і затягування термінів подання звітності.

Характерним прикладом цьому може бути практика деяких господарств щодо складання звітності про чисельність і оплату праці працівників. Як відомо, облік фонду оплати праці господарства повинні вести у “Зведеній відомості по розрахунках з робітниками і службовцями” ф. № 10.2.3.с.-г., яка відкривається до журналу-ордера № 10.2.с.-г.. У цьому випадку забезпечується оперативне та якісне складання звітності про оплату праці. Коли ж у господарстві обмежуються лише обліком оплати праці в книгах або розрахунково-платіжних відомостях, для

¹ Зараз діють реєстри обліку, затверджені наказом Міністерства аграрної політики України

заповнення згаданої форми звітності приходиться витратити багато часу на вибірку необхідних даних. Навіть за умови, що в господарстві є автоматизовані робочі місця, де облік ведуть із застосуванням комп'ютерів, відхилення від типових реєстрів аналітичного і синтетичного обліку небажане, оскільки також спричинює значні додаткові непродуктивні витрати. Вони складаються, в першу чергу, з вартості розробки індивідуального програмного забезпечення, замість використання типових програм, придбання пакетів яких коштує значно менше. До того ж типові пакети прикладних програм розроблені на основі встановлених реєстрів аналітичного і синтетичного обліку за журнально-ордерною формою, яка найчастіше поширена і, за умови деяких змін, повністю стикується з сучасними формами звітності.

У багатьох випадках неправильна організація аналітичного обліку в господарствах зумовлює застосування зайвих нагромаджувальних чи зведених реєстрів, що також несприятливо позначається на оперативному складанні бухгалтерської звітності. Зокрема, в багатьох господарствах замість безпосередніх записів господарських операцій за рахунками обліку грошових коштів у банку на основі виписок з них позиційним способом у журналах-ордерах № 2-с.-г, 4-с.-г застосовують зведені (нагромаджувальні) відомості довільної форми, які креслять від руки. Ці відомості практично дублюють виписки банку з рахунків обліку грошових коштів і, звичайно ж, вимагають значних витрат робочого часу на переписування даних, їх підрахунок, звірку, що призводить у кінцевому підсумку до затягування термінів подання звітності.

Іноколи в господарствах замість встановлених форм облікових реєстрів, які виготовляються друкарським способом і надсилаються їм згідно з поданими замовленнями, використовуються таблиці, накреслені від руки, які виконують ту ж функцію, що і типові реєстри. Так, замість “Журналу обліку робіт і затрат” (сільгоспоблік, ф. № 37), який призначений для групування витрат у розрізі культур, часто використовують пристосовані пустографки, з яких узагальнені дані переносять у “Виробничі звіти”, ф. № 10.3а с.-г.(або ф.10.3б,в,г с.-г.), хоч саме для цього призначений згаданий журнал. Тим самим значно збільшуються витрати

робочого часу на записи, які в типових реєстрах виконані друкарським способом, що також не сприяє забезпеченню оперативного складання звітності. До того ж при цьому погіршується якість звітності, оскільки часто порушується відповідність записів про роботи і витрати потребам аналітичного обліку витрат на виробництво продукції рослинництва у розрізі госпрозрахункових підрозділів, орендних колективів, технологій вирощування сільськогосподарських культур тощо. Як наслідок, допускаються помилки у звітності про собівартість продукції.

Поряд з цим, треба зазначити, що окремі реєстри аналітичного обліку у зв'язку із зміною форм фінансової звітності не збігаються з ними. Тому інформація, яка є у цих реєстрах, може бути використана для складання звітності лише після додаткового опрацювання, що також вимагає значних витрат робочого часу облікового персоналу.

Одним із шляхів тимчасового виходу з цього може бути пристосування типових реєстрів до існуючих форм звітності вписуванням у них від руки потрібних даних. У той же час пристосувати всі реєстри обліку до вимог звітності, особливо, статистичної, коли вона значно змінюється практично щороку, неможливо. Тому важливе значення для забезпечення своєчасної і якісної звітності має її стабільність та удосконалення облікових реєстрів. В першу чергу це стосується реєстрів з обліку реалізації сільськогосподарської продукції, робіт і послуг, витрат на виробництво, прибутку і його розподілу та інших. Тому доцільно, щоб поряд із забезпеченням стабільності форм звітності сільськогосподарських підприємств як одного з критеріїв формування її системи, що здійснено щодо фінансової звітності завдяки впровадженню П(С)БО 2-5, були приведені у повну відповідність з ними реєстри аналітичного і синтетичного обліку. Лише в цьому випадку можливе облікове забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств відповідно до вимог звітності і функцій та елементів бухгалтерського обліку.

Звітні форми повинні бути заповнені чітко, щоб не можна було двояко читати написані цифри. Будь-які підчистки чи необумовлені виправлення у звітності не допускаються. Якщо ж виникла потреба внести обгрунтовані зміни показників в окремі форми звітності, то в цьому випадку це завіряється керівником підприємства

і головним бухгалтером.

Стосовно сказаного варто наголосити, що такі виправлення є доволі частими на практиці, адже звітність є досить складною за змістом, тут застосовуються різноманітні форми, між якими існують певні взаємоз'язки, які не завжди враховуються, оскільки нерідко дані для їх заповнення забезпечують різні працівники облікового апарату, у зв'язку чим утруднюється звіряння показників. У свою чергу облікове забезпечення звітності вже внаслідок масовості відображуваних тут господарських операцій, застосування великої кількості бухгалтерських реєстрів, відтак повсюдного надмірного навантаження на працівників бухгалтерії, як свідчить практика, також зумовлює часті розходження реальної дійсності і даних, включених у звітність сільськогосподарських підприємств.

Тому цілком обґрунтованим є затвердження спеціального Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 6 "Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах", тобто методологічне обґрунтування таких дій.

Разом з тим треба підкреслити, що сказане стосується не лише фінансової звітності, на чому акцентується увага в зазначеному П(С)БО 6, але всіх видів звітності, включаючи статистичну, податкову та внутрішню. Хоч відповідних даних про кількість помилок за видами звітності не публікується, однак аналіз актів перевірок засвідчує, що найбільш масовими є помилки у статистичній та податковій звітності. Звідси можна зробити висновок про таку ж масовість помилок і у внутрішній звітності, адже саме вона є в багатьох випадках основою складання статистичної звітності. Отже, згадане положення (стандарт) бухгалтерського обліку необхідно доповнити викладенням в ньому методологічних підходів до виправлення помилок і змін не тільки у фінансовій, але й в інших видах звітності. Відповідно слід скорегувати його назву. Що ж стосується методики виправлення помилок, то донині вона окреслена лише в загальних рисах у теорії бухгалтерського обліку, де незмінно викладались три способи його здійснення: коректурний, додаткового запису, червоного сторно [8, с.219], доповнені в останні роки четвертим, під назвою "переводу рахунка" який є, по суті, поєднанням другого і третього способів [29,с146-148] і має обмежене застосування лише при умові, що помилки стосуються

неправильного оприбуткування запасів. Зокрема, якщо за цим способом можна перевести неправильно оприбутковані від постачальників виробничі запаси, як малоцінні предмети у спрощеній кореспонденції дебет 20 “Виробничі запаси” , кредит 22 ”Малоцінні та швидкозношувані предмети” замість записів методом червоного сторно дебет 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, кредит 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками”, а потім додатково проводкою дебет 20, кредит 63, то це неможливе, коли, наприклад, податковий кредит за податком на додану вартість помилково відображено у кореспонденції дебет 641 “Розрахунки за податками”, кредит 63 “Розрахунки з постачальниками і підрядниками” замість правильного запису кредит 31 “Рахунки в банках”. Адже складена за таким методом кореспонденція рахунків дебет 63, кредит 31 може розцінюватись як зловживання, оскільки створює можливість приховування погашення заборгованості одним постачальникам за рахунок фіктивного відображення її перед іншими, коли наприклад, на підприємстві не оприбутковано отримані від них матеріали.

Здебільшого помилки у внутрішній і зовнішній звітності є наслідком недоліків її облікового забезпечення. Причому більшість з них зумовлена не стільки неуважністю облікових працівників чи їх недостатньою кваліфікацією, хоч ці чинники також присутні, скільки тим, що бухгалтерський облік характеризується масовістю операцій, які відображаються в різноманітних первинних документах. З тих чи інших причин в них нерідко допускаються помилки. Як зазначають Пушкар М. С., Журавель Г. П. та ін., найбільш масовими помилками в обліку є:

- запис неправильного тексту в документах та реєстрах;
- неправильний запис ціни (суми);
- неправильні підсумки (натуральні і вартісні);
- неправильна кореспонденція рахунків;
- запис не в ті регістри, які передбачені кореспонденцією;
- неправильне виведення оборотів і сальдо по рахунках;
- неправильні розрахунки платежів у б’юджет;
- неправильне нарахування заробітної плати та утримань [26,с. 146].

Трапляються помилки також при перенесенні даних первинних документів у реєстри зведеного й аналітичного обліку, внаслідок підрахунку добутоків і підсумків при таксуванні документів, механічного перекичування цифр, пропуску цифр, відображення суми лише на одному рахунку тощо. Якщо їх своєчасно не виправити, такі помилки будуть у всіх реєстрах обліку, включаючи навіть Головну книгу. Інколи помилки виникають у Головній книзі, навіть якщо в журналі чи відомостях аналітичного обліку їх не було, внаслідок помилкового перенесення кредитових обігів на інші синтетичні рахунки.

У будь-якому випадку помилкові записи повинні бути обов'язково виправлені, оскільки при їх наявності достовірність облікової інформації знижується, а у ряді випадків це може бути причиною застосування до підприємства та відповідальних осіб відчутних фінансових санкцій, або й жорсткіших заходів – коли помилки були навмисними і зумовили зловживання.

Зокрема найчастіше це здійснюється при виявленні помилок у податковому обліку, хоч право накладати штрафи за неякісну звітність надано зараз керівникам і заступникам органів державної статистики.

Методика виявлення помилок полягає в тому, що на підприємствах обов'язковим є співставлення підсумків відповідних граф журналів, відомостей аналітичного обліку і даних Головної книги. Якщо ж записи у журналах та відомостях проводились на підставі аркушів-розшифровок, зведених реєстрів, необхідно перевірити також правильність визначення тут проміжних підсумків, оскільки може трапитись, що загальні підсумки правильні, а суми в тому числі визначені невірно. Наприклад, при групуванні операцій з нарахування оплати праці в аркуші-розшифровці за даними первинних документів не включено суми окремих нарядів на відрядну роботу у витрати за рахунком 23 “Виробництво”, але їх відображено за цими документами як нараховану оплату праці за рахунком 66 “Розрахунки з оплати праці”.

При виправленні помилок коректурним способом неправильно вказані шифри рахунків, суми закреслюють і надписують над ними виправлені дані. Такі виправлення мають бути завірені підписами осіб, що їх здійснили. Закреслення

проводять легкими лініями, щоб можна було прочитати попередні дані. Цей метод застосовують при умові, що підсумки Головної книги ще не виведені, тобто в межах місяця. Як правило, цей метод здебільшого використовують при виправленні помилок у первинних документах. В аналітичних реєстрах чи в Головній книзі він застосовується при виправленні механічних помилок, коли кореспонденція рахунків є правильною, а суми за операціями перекручені. В податковому обліку його застосування обмежене, бо, наприклад, помилки у податковій накладній тут виправляються складанням додатку №2 “Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної від ___ № ___”.

Разом з тим, цей метод виправлення помилок не може застосовуватись у всіх без винятку первинних документах. Зокрема, його не можна застосовувати у грошових документах. Скажімо, при отриманні готівки з банку за чеком чи здачі виручки за оголошенням, видачі зарплати, за відомостями, перерахуванням коштів за платіжними дорученнями і т. п. такі виправлення неможливі, і в цьому випадку доводиться складати нові документи, інколи зберігаючи як доказ зісуті: чеки, довіреності тощо. Тому, хоч цей метод виправлення помилок дуже простий, його застосовують не у всіх випадках,

Принагідно зауважимо, що на практиці нерідко нехтують правилами коректурного способу виправлення помилок і здійснюють це шляхом підчисток чи замазування помилкових записів або жирнішим обведенням одних цифр з метою запису інших. Такий спосіб неприпустимий, оскільки нерідко призводить до того, що через певний час взагалі неможливо розібрати написане, особливо коли це зроблено неохайно або записи розплились через неякісну текстуру паперу.² Інколи за цим може бути приховано зловживання, яке замасковане під виглядом помилкових записів.

Враховуючи ту обставину, що допущені помилки досить важко помічаються на стадії опрацювання первинних документів, підрахунків підсумків у реєстрах

² Сказане не означає, що так же просто виявляються помилки. Їх пошук, як правило, дуже трудоемкий, оскільки вимагає застосування в більшості випадків суцільної, до того ж кількаразової перевірки підсумків, правильності складеної кореспонденції рахунків, записів у реєстрах обліку. Лише інколи такі помилки можна виявити вибірковою перевіркою.

зведеного і аналітичного обліку, їх здебільшого виявляють завдяки подвійному запису операцій, оскільки відображення кожної з них на двох окремих рахунках за дебетом і кредитом зумовлює рівність балансу. Якщо ж допущено помилку, наприклад, запис зроблено лише на одному рахунку, такої рівності немає. Однак це можна виявити лише підрахувавши підсумки Головної книги. Тому коректурний спосіб виправлення помилок часто вже не можна використати, бо записи проведено у всіх реєстрах, включаючи Головну книгу, і при цьому довелося би виправляти декілька цифр у різних документах і реєстрах. В таких випадках краще скористатись методами додаткових проводок чи “червоне сторно”. Застосування цих методів є обов’язковим, коли у Головній книзі підраховано підсумки дебетових і кредитових обігів та сальдо за синтетичними рахунками.

Додаткові проводки застосовують у тих випадках, коли необхідно збільшити суму обігів за рахунками, де вона була занижена внаслідок помилки. Записи здійснюють у такій же кореспонденції рахунків, якою була записана попередня сума, а застосовується цей метод, як правило, при неможливості виправлення помилки коректурним способом.

Наприклад, виявлено, що ПДВ, нарахований при продажі товарів за минулий місяць помилково був записаний у сумі 500 грн., замість 5000 грн. Оскільки підсумки Головної книги вже підраховані і там враховані обіги за дебетом рахунка 70 “Доходи від реалізації” та кредитом рахунка 64 “Розрахунки за податками і платежами” у сумі 500 грн., додатков упродовку дебет 70, кредит 64 складають на суму 4500 грн.

Метод “червоне сторно” застосовують у тих випадках, коли сума обігів за рахунками помилково завищена. Інколи одночасно застосовують як метод “червоне сторно”, так і додаткових проводок. Це роблять тоді, коли записи зроблено у помилковій кореспонденції рахунків. В такому разі повторно проводять запис всієї операції у тій же кореспонденції рахунків методом “червоне сторно”, чим анулюють попередній помилковий, і записують її додатковою проводкою за правильною кореспонденцією. Наприклад, помилково віднесено 5 тис. грн. податкового кредиту на дебет субрахунка 644 “Податковий кредит” із кредиту субрахунка 631

“Розрахунки з вітчизняними постачальниками”. Для виправлення помилки треба провести такі записи:

- дебет 644, кредит 631 – “червоне сторно” – 5 тис. грн.;
- дебет 641, кредит 631 – додаткова проводка – 5 тис. грн.

Хоч метод “червоне сторно”, по суті, є від’ємним записом обігів за рахунками, не можна змінювати кореспонденцію рахунків на протилежну, як іноді практикують недосвідчені бухгалтери, оскільки при цьому проходить викривлення звітних даних при ніби однаковому результаті, досягнутому одночасним застосуванням обох вказаних методів. Припустимо, при відображенні податкового кредиту переплутано дебет і кредит рахунків, тому операцію записано дебет 631, кредит 641 – 5 тис. грн. Їх, на перший погляд, можна виправити економніше однією проводкою дебет 641, кредит 631 – 10 тис. грн., що в кінцевому підсумку дає ніби й однаковий результат з одержаним за правильними записами дебет 631, кредит 641 – 5 тис. грн. – „червоне сторно”; дебет 641, кредит 631 – 5 тис. грн. – додатковою проводкою. Однак це призведе до завищення як податкового кредиту, так і податкових зобов’язань у “Податковій декларації з податку на додану вартість” при відсутності бази оподаткування (графа А) на суму 5 тис. грн., відповідно.

Варто підкреслити, що виправлення помилок повинно бути обумовленим. Якщо при коректурному способі інколи можна обмежитись лише підписом працівника бухгалтерії, який провів виправлення запису, то при застосуванні методів „червоне сторно” чи додаткових проводок необхідними текстові пояснення їхніх причин у бухгалтерських довідках, які має підписати працівник бухгалтерії, що провів виправлення, і головний бухгалтер. Зміст довідки довільний, але він має вичерпно характеризувати причину виникнення помилки та обґрунтовувати спосіб її виправлення. Тому вона повинна бути якомога детальнішою, містити посилання на документи чи реєстри, у яких допущено помилку.

В необхідних випадках, зокрема, коли помилки в облікових документах спричинили невідповідність звітних даних, крім виправлення помилок безпосередньо в документах первинного обліку, журналах, відомостях аналітичного обліку чи Головній книзі, треба внести відповідні зміни у звіті форми, які подані

користувачам.

При цьому помилки у звітності виправляються у такому порядку. Виправлення вносяться у всі взаємопов'язані показники різних звітних форм і протягом трьох днів виправлені звіти подаються у ті адреси, в які були подані недостовірні дані. Виправлення у звітні форми вносяться незалежно від того, ким виявлені викривлення звітності. Основою для внесення виправлень є акти аудиторської перевірки чи інші документи, підписані представниками органів, що проводили перевірку, і відповідними працівниками підприємства, або рішення суду, постанови слідчих органів. Якщо помилкові дані звітності були опубліковані, то виправлення повідомляються також для публікації.

При виявленні помилок у звітності поточного року виправлення вносяться як у звітну форму того періоду, в якому були допущені помилки, так і в наступні звіти, оскільки звітні дані подаються із наростаючим підсумком.. У випадках, коли виявлені помилки у звітності стосуються будь-яких інших періодів, то незалежно від часу, в якому було це встановлено, виправлення вносяться у звітні форми того періоду, до якого відносяться уточнення, а також у всі наступні форми, якщо вони подаються з наростаючим підсумком. Наприклад, якщо при аудиторській перевірці звітності підприємства про результати його діяльності за минулий рік буде виявлено заниження суми виручки за перший квартал, виправлення слід внести не тільки у звітні форми цього кварталу, а також другого, третього та в цілому за рік.

Коли ж виправлення помилок у звітності потребує зміни бухгалтерських записів на рахунках, це проводиться у першому звіті, який подається після виявлення розходжень між звітними і фактичними даними, незалежно від того, за який період були допущені помилки. Наприклад, при аудиторській перевірці звітності підприємства було виявлено, що в першому кварталі минулого календарного року економічні санкції податкової адміністрації за перевищення ліміту готівки в касі були віднесені на валові витрати, чим занижено суму оподаткованого прибутку і, відповідно, платежі у бюджет. Оскільки аудиторська перевірка проводилась у серпні поточного року, а виправлення помилки вимагає зміни записів на рахунках бухгалтерського обліку, виправлення у звітні форми вносяться за третій квартал

поточного року. У тому ж порядку вносяться виправлення у звітність, коли не встановлено період, у якому допущені розходження між фактичними і звітними даними.

Таким чином, однією з головних методологічних передумов достовірності звітності у сільському господарстві незалежно від її видів, є повна відповідність облікового забезпечення реальній дійсності. Разом з тим, зважаючи на складність розглянутої проблеми, необхідно притримуватись викладеної методики приведення облікового забезпечення звітності до такої відповідності, що дасть можливість досягти належної якості звітної інформації.

Метою звітності, як уже зазначалось, є надання корисної інформації користувачам. При цьому запити цих користувачів є визначальними щодо змісту такої звітності, а значить і обсягу інформації, та стосовно періодичності її подання з урахуванням особливостей діяльності як підприємства, так і потреб інформаційного забезпечення споживачів.

Необхідно зауважити, що коло користувачів (споживачів) звітної інформації досить широке (рис. 1.3.).

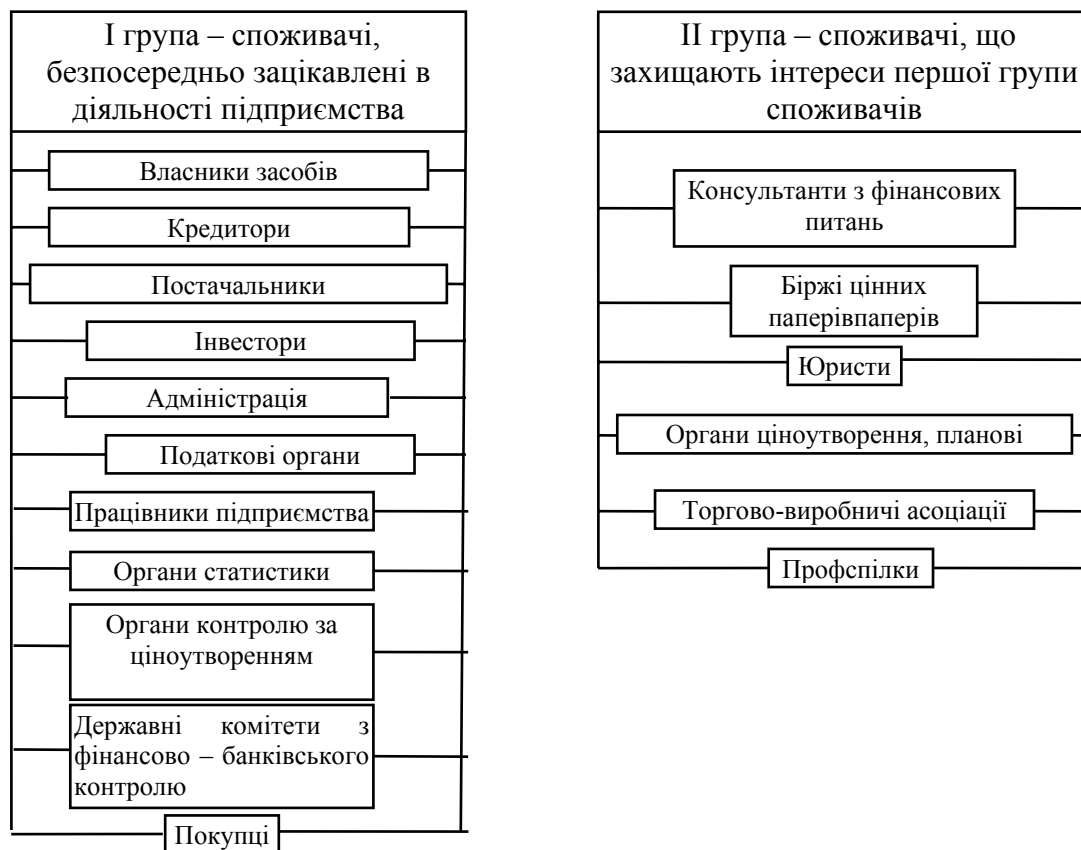


Рис. 1.3. Групи споживачів звітності підприємства

До того ж різні споживачі інформації потребують різноманітну інформацію, яка забезпечувала б їх запити відповідно до особливостей діяльності чи кола інтересів. Так, наприклад, потенційні акціонери, як правило, цікавляться лише інформацією про загальний фінансовий стан підприємства, його потужність, розміри. Інвестори підприємства повинні мати інформацію про рівень прибутковості виробництва, можливості для визначення розміру дивідендів насамперед за простими акціями, оскільки за привілейованими він гарантований. Державні ж органи управління потребують значно ширшої інформації про наявність і стан засобів підприємства, хід виробничих процесів тощо. Кредитори та банки потребують інформацію дещо вузкого плану, яка стосується визначення можливостей підприємства щодо сплати боргів, погашення позик, сплати відсотків за користування ними. Постачальникам необхідна інформація про платоспроможність підприємства, його фінансову стабільність. Певної інформації потребують працівники підприємства, інші громадяни держави, оскільки від стану розвитку кожного окремого підприємства в кінцевому підсумку залежить рівень їхнього добробуту.

Отож, зумовлюється багатогранність інформації, яка повинна бути відображена у звітності. При цьому обов'язково враховуються правові аспекти функціонування підприємств, що передбачають, поряд із широкою публікацією звітної інформації, конфіденційність і дотримання комерційної таємниці в питаннях, що визначені ними. Задоволення потреб споживачів звітної інформації у повному обсязі зумовлює її розширення, якому протидіють об'єктивні та суб'єктивні фактори з боку підприємств щодо надання такої інформації.

Ця протидія урівноважується при умові, що система звітних показників формується з дотриманням ряду критеріїв, які задовольняють взаємно протилежні інтереси як органів управління і інших споживачів звітної інформації з одного боку, так і підприємств, що забезпечують її – з іншого. Ця протилежність інтересів щодо обсягу і змісту звітності, яка полягає в мінімізації системи показників з точки зору підприємства і максимізації з боку користувачів, вимагає розробки обґрунтованих критеріїв її формування, що відповідають головній вимозі – забезпеченню корисної інформації.

Слід зазначити, що в економічній літературі недостатньо чітко розмежовується поняття „критерій” і „показник”.

Узагальнення результатів досліджень цієї проблеми іншими вченими дозволяє зробити висновок, що критерій – це ознака підходу, яка характеризує якість, властивість, тобто є основним принципом оцінки. Він не передбачає числового визначення. Показники ж є числовою характеристикою, засобом кількісного виміру або якісного аналізу явища, що вивчається. Тож, поняття “критерій” ширше у порівнянні з дефініцією “показник”.

Виходячи з такого трактування, нами сформулювало критерії – ознаки підходу – які є основними принципами оцінки системи звітних показників (рис. 1.4).

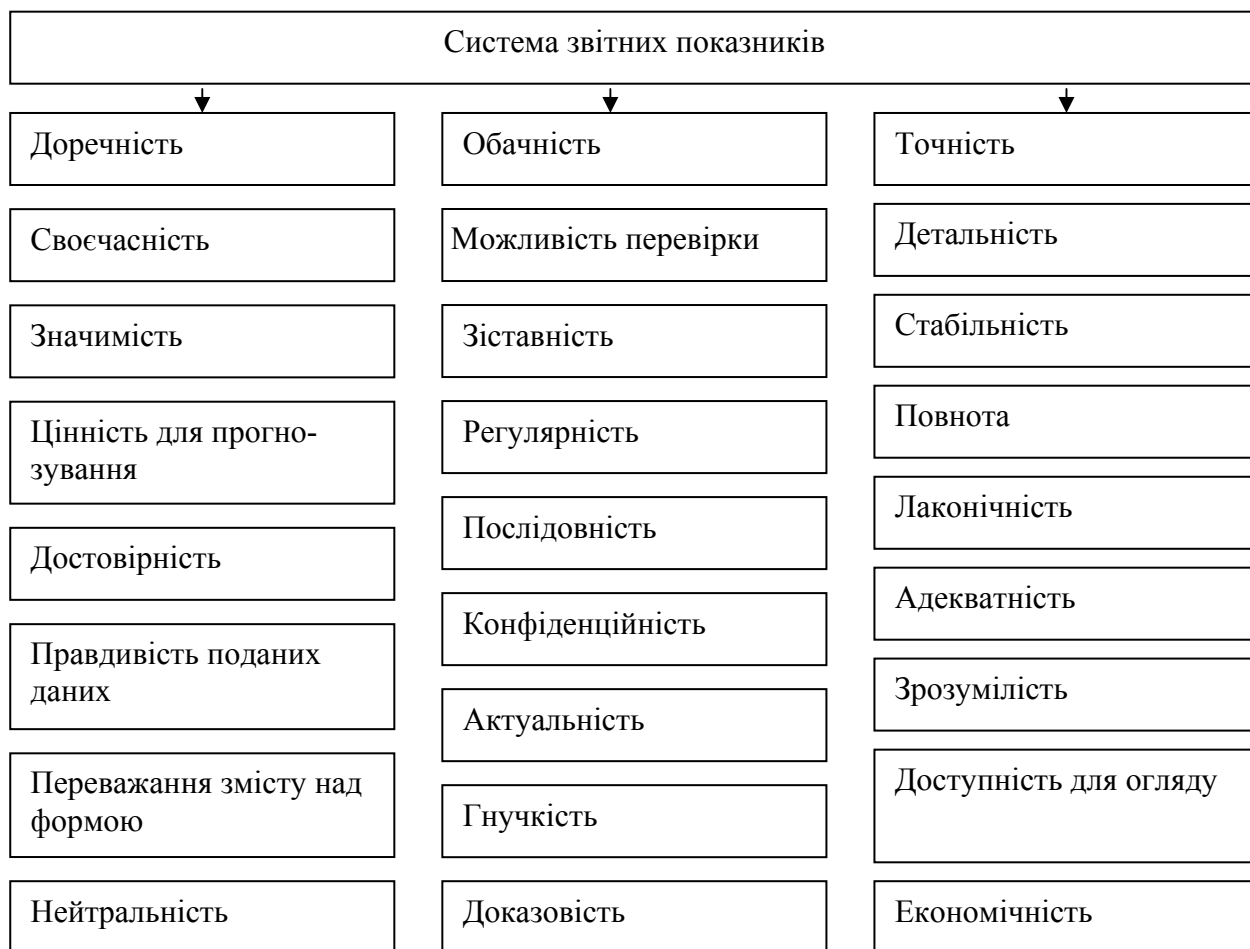


Рис. 2.2. Критерії формування системи звітних показників

Наведені критерії формування системи звітних показників, на нашу думку, дозволяють конкретизувати окремі принципи підготовки, якісні характеристики фінансової звітності, наведені у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”.

Зокрема, в цьому переконає співставлення цих визначень (табл.1.3).

Таблиця 1.3

Співставлення якісних характеристик та принципів підготовки фінансової звітності і критеріїв формування звітних показників

Принципи підготовки фінансової звітності	Якісні характеристики фінансової звітності	Критерії формування звітних показників
Обачність	Однозначне тлумачення інформації	Адекватність, нейтральність
Повне висвітлення		Доказовість, точність, детальність
Послідовність	Порівняльність фінансових звітів за різні періоди та різних підприємств	Зіставність
Безперервність		Регулярність
Превалювання сутності над формою	Доречність інформації	Цінність для прогнозування і звіряння результатів, значимість

Разом з тим сформульовані критерії стосуються не тільки одного виду звітності, а мають ширше призначення, оскільки повною мірою можуть бути віднесені до статистичної і внутрішньої звітності. Тому вони більш деталізовані, ніж визначені в згаданих нормативних документах. В першу це стосується таких критеріїв, як своєчасність, значимість, можливість перевірки, актуальність, локальність, зрозумілість, економічність, визначення яких у згаданих нормативних документах відсутнє. Окрім того, призначення сформульованих критеріїв дещо прагматичніше, оскільки вони спрямовані на індукцію формування звітних показників.

У той же час треба зазначити, що окремі визначення основних принципів фінансової звітності за згаданим законом та якісних характеристик за П(С) БО 1 практично збігаються з наведеними критеріями. Сказане можна, на наш погляд, підтвердити порівнянням принципу превалювання сутності над формою і якісної характеристики, визначеної як доречність інформації, тобто такої, яка дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити і скорегувати їхні оцінки, зроблені в минулому, з критерієм цінності для прогнозування і звіряння результатів. Однак це не означає дублювання змісту цих визначень, оскільки, як

зазначалось, цільова спрямованість критеріїв на формування системи звітних показників неминуче зумовлює їх конкретизацію, в той час, як принципи підготовки фінансової звітності та її якісні характеристики окреслюють загальні методологічні підходи до цього.

Разом з тим, на нашу думку, лише при повному врахуванні як основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначених у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і її якісних характеристик за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, а також сформульованих критеріїв формування звітних показників можлива побудова науково обґрунтованої системи внутрішньої і зовнішньої звітності. У зв’язку з цим треба зазначити, що окремі формулювання якісних характеристик, наведені у П(С)БО 1 надто загальні і потребують конкретизації. Зокрема, тут зазначається, що інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами. На наш погляд, більш повно цьому відповідає визначення критерію повноти звітної інформації, який вимагає забезпечення у системі звітних показників достатнього рівня інформативності про виробничі процеси та фінансові операції, що здійснювались на підприємстві. Проте повнота інформації про діяльність підприємств, яка потрібна споживачам, залежить від специфіки їх запитів. Тому коло показників звітності, що подаються кожному споживачеві зокрема, повинно враховувати ці особливості. Критерій повноти звітної інформації зовсім не означає, що кожному зі споживачів подаються усі без винятку дані, які входять у систему звітних показників. Тут повинен дотримуватись принцип вибіркості з урахуванням запитів споживачів для забезпечення їх саме їм потрібною інформацією. При цьому враховуються вимоги критерію конфіденційності звітної інформації.

Тому мова може йти лише про відносну повноту, або, як образно висловлювався видатний італійський вчений, автор вчення логісмографії, Д’Альвізе П. (1860-1943) – бухгалтер повинен провести адміністрацію між Сциллою надмірності та Харибдою інформаційних вакуумів [3, с.87].

Така якісна характеристика фінансової звітності за П(С)БО 1 як доречність, за якою інформація, що впливає на прийняття рішень користувачів, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скорегувати їхні оцінки, зроблені у минулому, може бути конкретизована уточненням за однойменним критерієм, який дотримується при умові, що така інформація має відношення до предмету, що розглядається при вирішенні проблеми прийняття обґрунтованих управлінських рішень. При цьому немає значення, чи ця інформація потрібна для прийняття рішень у даний час, чи вона буде основою для перспективних заходів щодо організації діяльності органів управління чи інших споживачів інформації. Критерій доречності звітної інформації передбачає якомога повніше врахування запитів споживачів як за її обсягом, так і періодичністю подання.

Слід зауважити, що цей критерій при формуванні системи звітних показників у даний час практично не враховувався. У результаті форми звітності були або надто громіздкі (період до 2000р.), або ж вони внаслідок однобокого підходу до їх затвердження з позицій інших критеріїв зараз надто спрощені, що вихолощує їх інформативний зміст. Підтвердженням цього може бути структурний аналіз змісту основних форм звітності сільгосп підприємств (табл. 1.4.).

Таблиця 1.4.

Інформаційна місткість основних звітних форм сільськогосподарських підприємств за 1980–2002 рр.

Основні форми звітності	Інформаційна місткість (кількість показників)				
	1980 р.	1985 р.	1990 р.	1999 р.	2003р.
Баланс	263	331	161	154	51
Звіт про фінансові результати	59	46	102	93	74
Реалізація сільгосппродукції	972	875	530	421	58
Виробництво та собівартість продукції рослинництва	1088	674	181	251	34
Виробництво та собівартість продукції тваринництва	1016	219	133	192	23

Практично кожна основна форма звітності за наведений період зазнавала значних змін. До 1985 р. загальною була тенденція до не виправданого збільшення форм звітності, їх посиленого інформаційного насичення. Це відбувалося без ув'язки, як правило, зі статистичною звітністю і зумовлювало дублювання звітних показників, яке ніяк не можна вважати відповідним критерію доречності звітної інформації.

Надмірна деталізація звітної інформації, яка ще й дублюється в інших формах звітності, на перший погляд хоч і забезпечує потреби споживачів, призводить до того, що критерії її достовірності та правдивості при цьому послаблюються через значне зростання трудомісткості як складання у зв'язку з цим громіздких форм звітності, так і неможливістю забезпечення якісного контролю за об'єктивністю подання звітних даних за таким широким переліком.

У то й же час інша крайність, коли згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 “Баланс” в ньому зараз наводиться всього 23 показники в активі та 28 показників – у пасиві, а витрати на виробництво продукції рослинництва і тваринництва у ф. №50 – с/г “Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств” вказуються лише загальною сумою (без виділення хоча б важливих статей), навряд чи обґрунтована.

Щодо наступної якісної характеристики – достовірності інформації, за якою наведена у фінансовій звітності не повинна містити помилок та перекручень, які здатні впливати на рішення користувачів звітності, можна зазначити, що доповнення за однойменним критерієм вимагає адекватного відображення у системі звітних показників результативності процесів виробничо-фінансової діяльності підприємств. Лише достовірна звітна інформація може служити основою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень, які б унеможливили необ'єктивні відхилення фактичних результатів діяльності від прогнозованих. Достовірна інформація не може бути помилковою і повинна в повній мірі відповідати суті господарських процесів і фінансових операцій. Вона повинна гарантувати об'єктивність висновків і рішень, що приймаються на основі вивчення і аналізу звітних показників. Адже лише на основі достовірної звітності сільгосп підприємств можна робити науково-обґрунтовані висновки про досягнутий рівень розвитку

галузі, приймати вивірені управлінські рішення на мікро- і макрорівнях.

Стосовно порівняльності (зіставності) фінансових звітів підприємства за різні періоди чи фінансових звітів різних підприємств, то ця якісна характеристика за згаданим стандартом визначена лише як наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни. Тому конкретизація за критерієм зіставності звітної інформації передбачає формування такої системи звітних показників, які б дозволяли застосування вивчення і аналізу їх як у динаміці, так і в порівнянні з прогнозними даними, а також у взаємозв'язку між собою. На основі вивчення звітної інформації про результати діяльності інших споріднених підприємств він дозволяє забезпечувати обґрунтування з урахуванням цього управлінських рішень щодо розвитку власного. Зіставність звітної інформації досягається за умови, що до формування системи звітних показників застосовується єдиний методологічний підхід протягом якомога тривалішого періоду. Він передбачає застосування однакових одиниць виміру, оцінки, застосування єдиних методів вимірювання даних.

Певні уточнення можна висловити і стосовно основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, вказаних у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, ст.4 “Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності”, які продубльовані у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” за п. 18 “Принципи підготовки фінансової звітності”.

Оминаючи те, що назва статті 4 цього закону є дещо некоректно викладеною за пунктом 18 згаданого стандарту, оскільки в останньому опущено словосполучення “... бухгалтерського обліку ...”, хоч зміст їх майже ідентичний, незважаючи на іншу послідовність викладення цих принципів, зазначимо, що їх формулювання також варто уточнити.

Зокрема, такий принцип, як обачність, тобто, запобігання заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства можна уточнити формулюванням критеріїв адекватності і нейтральності звітної інформації.

Критерій адекватності звітної інформації зумовлює відображення у системі

звітних показників дійсного стану підприємства і динаміки його розвитку за кожний звітний період. Досягається це при умові дотримання тих же вимог, що стосуються критеріїв точності та правдивості поданих даних, їх достовірності, тобто звітна інформація повинна ґрунтуватися на об'єктивному обліковому забезпеченні.

Критерій нейтральності звітної інформації зумовлює такий склад і структуру системи звітних показників, які б не могли безпосередньо наперед визначати управлінські рішення чи дії інших споживачів. Вплив звітної інформації на управлінські дії може здійснюватись лише на основі її всебічного вивчення і аналізу з використанням об'єктивних методів формування таких рішень, які б були зумовлені не тільки звітними даними про минулі факти та явища, але враховують зміни, що відбуваються чи відбуватимуться у процесі виробничо-фінансової діяльності в результаті здійснення цих рішень. Цей критерій унеможливує подання однобічної звітної інформації із заздалегідь визначеною метою, яка полягає у спонуканні споживачів здійснювати їх дії у бажаному напрямі для тих, хто подає таку інформацію. Він передбачає забезпечення урівноваженого підходу до відображення у системі звітних показників досягнутих результатів фінансово-господарської діяльності підприємств без односторонніх перебільшень позитивних даних, особливо тих, які мають наслідки для майбутніх рішень щодо розвитку виробництва і зміст яких розкривається лише під ракурсом їх впливу на майбутні результати діяльності підприємств. Оскільки прогнозувати наслідки такого впливу навіть на найближчу перспективу важко, то система звітних показників повинна виключати заздалегідь передбачувану оцінку даних, що зумовлює обачність при їх вивченні і аналізі з метою недопущення нереалістичних рішень при здійсненні управлінських дій. Разом з цим надмірна обачність також небажана, оскільки вона не сприяє повному використанню потенційних можливостей підприємств щодо підвищення ефективності виробництва.

Принципи повного висвітлення, за яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі, варто доповнити критеріями доказовості, точності та детальності звітних показників.

Критерій доказовості звітної інформації може бути забезпечений у випадку, коли система звітних показників повністю гарантує споживачам відображення дійсних фактичних результатів фінансово-господарської діяльності за певний звітний період. Це досягається при умові, що звітні показники визначаються на основі об'єктивного облікового забезпечення даних про виробничі процеси та господарські операції, що відбулись на підприємстві. Цей критерій тісно пов'язаний із критеріями достовірності та правдивості поданих даних, оскільки доказовість звітної інформації може бути забезпечена лише при адекватному відображенні в системі звітних показників саме тих фактів, які відбувались на підприємстві в процесі його фінансово-господарської діяльності.

Критерій точності звітної інформації передбачає включення у систему звітних показників саме тих, які можуть бути виміряні з достатнім ступенем достовірності та впевненості в адекватному відображенні всіх їх кількісних і сумарних змін у результаті здійснення виробничих процесів і фінансових операцій. Цей критерій вимагає врахування при розробці системи звітних показників особливостей методології і методики облікового забезпечення, оскільки точність звітних показників може бути досягнута при умові, що технологія їх формування в обліку дозволяє дотримуватись таких вимог. Передусім мова йде про обґрунтованість визначення періодів звітності, а також застосування методів відліку (замірів) обсягів виробництва продукції, витрат на неї. Так, наприклад, відображення у звітності викопаної картоплі, зібраних цукрових буряків, овочів проводиться на підставі даних, які не можуть бути точними, оскільки продукція знаходиться у полі і вона не зважена. Точні дані будуть відомі лише при відправці продукції у реалізацію чи закладці на зберігання.

Визначення принципу послідовності як постійного застосування підприємством обраної облікової політики можна, на наш погляд, уточнити тим, що система звітних показників, яка висвітлює результати діяльності підприємств у динаміці за тривалий період, формується за єдиною методикою їх обчислення. При цьому обов'язковим є дотримання однакових термінів подання звітності, безперервності у часі. Разом з цим це не виключає можливостей змін як методики визначення звітних показників, так і

вдосконалення облікового забезпечення їх формування. Однак такі зміни повинні бути враховані при вивченні й аналізі системи звітних показників і дані необхідно скоригувати на ці зміни для забезпечення зіставності звітної інформації у динаміці за триваліші періоди, всередині яких відбувались відповідні зміни методики визначення звітних показників і облікового забезпечення їх формування.

Принцип безперервності, який полягає в тому, що оцінка активів та зобов'язань здійснюється виходячи із припущення, що його діяльність буде тривати далі, стосовно формування системи звітних показників можна уточнити за критерієм регулярності звітної інформації, яка б забезпечувала необхідні дані для споживачів за певні проміжки часу, які заздалегідь зумовлені і витримуються протягом тривалого періоду. Ця періодичність не може порушуватись, оскільки звітна інформація, яка подається хаотично, не може бути зіставною, позаяк зіставність, поряд з іншими умовами, досягається тоді, коли звітні показники порівнюються за однакові періоди.

Принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно порівняти доходи з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів, а самі вони відображаються в момент виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів, теж потребує уточнення. Зокрема, якщо такий принцип може повністю бути застосований до фінансової та внутрішньої звітності про доходи і витрати, то принцип нарахування не є винятково прийнятний для відображення валових доходів і валових витрат у податковій звітності, де ці категорії визначаються, як відомо, за правилом т. зв. “першої події”, якою може бути також дата надходження коштів від покупців або сплата їх постачальникам. Тобто, тут застосовуються як нарахування, так і касовий метод відображення валових доходів і валових витрат.

Принцип превалювання сутності над формою, тобто, обліку операцій відповідно до їхньої сутності, а не лише виходячи з юридичної форми, можна продовжити уточненням визначальності відображення у системі звітних показників економічного змісту фінансово-господарських операцій як головного, незалежно від їх характеристик і оцінок, неможливості приховування негативних фактів і явищ, що

відбуваються у виробничо-фінансовій діяльності підприємств. Разом з цим недопустимим є порушення юридичних норм при формуванні системи звітних показників і їх обліковому забезпеченні. Система звітних показників і їх облікове забезпечення повинні в повній мірі відповідати діючим нормативно-правовим актам, що регулюють ці питання.

Критерій правдивості поданих даних тісно поєднаний із попереднім. Він вимагає, щоб система звітних показників відображала саме ті факти, які мали місце у виробничо-фінансовій діяльності підприємств. Вони повинні максимально точно відображати досягнуті результати за відповідний звітний період, оскільки у сільському господарстві період виробництва часто не співпадає з робочим періодом. Недопустимим є перекручення чи неповне відображення окремих результатів як за обсягом, так і за звітні періоди. Цей критерій є основою для такої системи звітних показників, яка в повній мірі відповідає запитам споживачів про дійсний стан підприємств і результати їх виробничо-фінансової діяльності.

Принцип історичності (фактичної) собівартості – пріоритетності оцінки активів підприємства виходячи з витрат на їх виробництво та придбання знову ж таки має бути уточненим стосовно формування показників податкової звітності, оскільки тут в окремих випадках застосовуються для визначення оподатковуваного прибутку т. зв. “звичайні ціни” без огляду на фактичну собівартість активів. Це ж саме можна сказати щодо експертної оцінки необоротних активів чи їх індексації, у зв’язку з інфляцією, коли історична собівартість надто відхиляється від реальної, що часто застосовується у фінансовій звітності.

У той же час досить повним є визначення у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” принципів застосування єдиної грошової одиниці та періодичності – розподілу діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності, особливо, якщо врахувати, що вони розвинуті в інших нормативних актах. Зокрема, п. 12 П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” звітними періодами визначено календарний рік, місяць, квартал.

Отже, уточнення і доповнення основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, її якісних характеристик наведеними критеріями дозволяє сформувати таку систему звітних показників, яка забезпечує вичерпну інформацію, необхідну зовнішнім і внутрішнім користувачам не тільки через фінансову, але й статистичну, податкову та внутрішню звітність. Адже нормативні документи, які вичерпуються лише методологічним обґрунтуванням фінансової звітності не можуть вважатись достатніми для налагодження цілісної системи звітності сільськогосподарських підприємств.

Одночасно треба мати на увазі, що поряд зі змістом звітних форм не менш важливою є своєчасність їх подання відповідним органам управління, бо будь-яка інформація має надходити у відповідності з потребою в ній. Тому дотримання вимог критерію своєчасності звітності інформації стосовно існуючих форм фінансової і статистичної звітності потребує перегляду термінів їх подання. Зараз вони надто розрізнені і не враховують можливостей облікового забезпечення. Особливо це стосується статистичної звітності (табл. 1.5.)

Таблиця 1.5.

Фактичні та пропонувані терміни подання фінансової і статистичної звітності сільськогосподарських підприємств

Види звітності, назви форм	Встановлений термін подання	Проновані терміни подання
Квартальна фінансова звітність (ф. №1 “Баланс”, “Звіт по фінансові результати” ф. №2)	Не пізніше 25.04, 25.07, 25.10.	До 15.04, 15.07, 15.10
Річна фінансова звітність “Баланс” ф. №1, “Звіт про фінансові результати” ф. №2, “Звіт про рух грошових коштів” ф. №3, “Звіт про власний капітал” ф. №4, “Примітки до фінансової звітності” ф. №5	Не пізніше 20.02	До 25.01
Статистична звітність:		
“Звіт про сівбу ярих культур” ф.№3-сг	Щотижня в період сівби	Після закінчення сівби
“Звіт про збирання урожаю, сівбу озимих та оранку зябу” ф. №7-сг	Щотижня в період виконання робіт	Після закінчення робіт

“Звіт про хід травокосіння і заготівлю кормів” ф. №10-сг	Щотижня в період виконання робіт	Після закінчення робіт
--	----------------------------------	------------------------

Пропоновані терміни подання фінансової звітності цілком реальні, якщо врахувати, що до прийняття Положень (стандартів) бухгалтерського обліку 2-5, якими затверджено теперішні форми, значно менші від тих, що існували раніше, граничні терміни подання були такими, які пропонуються. До того ж прийняття нового Плану рахунків дозволяє скласти фінансову звітність за даними Головної книги, чого не можна було зробити за попереднім його варіантом. Тому розтягування термінів подання цієї звітності не може вважатися обґрунтованим.

Разом з тим, необхідно зазначити, що встановлення термінів подання звітності, яке повинно ґрунтуватись на основі критерію своєчасності звітної інформації, не може бути підпорядковане лише йому. Важливе значення при цьому має і технологія організації облікового забезпечення звітності, яка включає як саму методику, так і кадрове забезпечення апарату облікової служби та її технічну оснащеність.

На нашу думку, терміни подання фінансової звітності повинні, поряд із беззаперечним урахуванням критерію своєчасності звітної інформації, встановлюватись диференційовано, залежно від обсягів підприємств, рівня облікового забезпечення формування у них звітності. Органи управління повинні встановити для кожного підвідомчого підприємства з урахуванням їх об’єктивних можливостей конкретні терміни подання звітності в межах граничного терміну, який варто у згаданому „Порядку подання фінансової звітності” значно скоротити. Ці конкретні терміни повинні бути достатньо обґрунтованими і, при наявності об’єктивних причин, можуть кожного кварталу змінюватись. Це дозволить забезпечити як ритмічне опрацювання звітності та її перевірку в органах управління і статистики, так і якісне складання в кожному сільгоспідприємстві.

Що ж стосується наведених форм статистичної звітності, то подання їх кожного тижня в умовах ринкового регулювання виробництва, на наш погляд, є анахронізмом, успадкованим від адміністративно – командної системи. Тут

достатньо заключних звітів про виконані роботи, які, до речі, теж передбачені наказом Державного комітету статистики “Про затвердження форм державної статистичної звітності з сільського і рибного господарства та закупівлі” від 31.07.2001.

У той же час треба мати на увазі, що ефективність використання звітних показників в управлінській роботі залежить від того, наскільки користувачі будуть забезпечені ними якраз у потрібний момент. Саме критерій своєчасності звітності зумовлює встановлення оптимальних термінів подання інформації. Адже навіть вичерпна інформація високої якості, подана із запізненням, втрачає своє прагматичне значення, оскільки управлінські дії уже здійснені і, як правило, їх не можна скоригувати з урахуванням такої інформації. Цей критерій потребує урахування як запитів споживачів інформації, так і можливостей підприємств щодо забезпечення даних на певний потрібний момент.

З позицій цього критерію формування системи звітних показників можна відмітити, що він тісно взаємопов'язаний із попереднім. Від того, наскільки обгрунтовано витримано критерій доречності звітної інформації, тобто від змісту та обсягу форм звітності у великій мірі залежить можливість забезпечення своєчасності звітної інформації, оскільки саме обсяг звітної інформації прямо впливає на її своєчасність.

Критерії доречності та своєчасності звітної інформації взаємно залежні та взаємозумовлені. Недостатнє урахування першого (напр., при формуванні системи звітних показників періодичної фінансової звітності у 70-і рр., коли як розшифровка до балансів за перший і другий квартали наводились фактичні витрати у тваринництві на виробництво кожного виду продукції) не тільки не сприяло забезпеченню своєчасності звітної інформації, але, за нашим переконанням, наносило і побічну шкоду в здійсненні управлінської діяльності.

Критерій значимості звітної інформації передбачає такий її зміст, який є достатньо широким і всестороннім для прийняття управлінських рішень чи задоволення потреб інших споживачів. При цьому повинен дотримуватись тісний взаємозв'язок елементів інформації, тобто окремих показників звітності. Значимість

звітної інформації визначається саме дотриманням такого взаємозв'язку і вона знижується при виключенні будь-якого показника з їх обгрунтованої цілісної системи. До того ж цей критерій посилює значимість саме обгрунтованості системи звітних показників, оскільки нагромадження у ній несуттєвих даних не тільки не сприяє ефективності використання їх при прийнятті управлінських рішень, але й утруднює як формування звітної інформації, так і її зрозумілість та об'єктивну оцінку користувачами.

Критерій значимості звітної інформації, на думку автора, повинен забезпечувати можливість вирахування на її основі всіх потрібних економічних показників для управлінської діяльності. Оскільки існує розроблена система економічних показників сільського господарства, то дотримання критерію значимості звітної інформації можливе при умові, що звітні форми розробляються з урахуванням саме цієї системи. При цьому необхідно розмежувати саме звітну інформацію і звітні показники від системи економічних показників, оскільки змішування їх, зумовлене недостатнім методологічним обгрунтуванням системи звітності, спричинює одночасно як надмірність такої інформації за обсягом, так і відсутність у ній ряду важливих даних за змістом, що не може вважатись прийнятливим з точки зору дотримання згаданого критерію. Тому, на наш погляд, у системі звітної інформації повинна бути закладена лише основа для визначення економічних показників. Будь-які розрахункові та відносні показники зі звітності повинні бути виключені, оскільки наявність у ній окремих не вирішує проблеми повного інформаційного забезпечення управлінської діяльності, але значно збільшує обсяг форм звітності і до того ж викривлює критерій значимості звітної інформації. Відрадно, що в сучасних формах статистичної звітності вилучено ряд розрахункових показників, таких як виробництво валової продукції сільського господарства на одного середньорічного працівника, урожайність з одного гектара, собівартість одиниці продукції, витрати кормів на одиницю продукції тощо, які легко визначаються на основі вже наявної тут інформації. Адже логічно важко пояснити з точки зору критерію значимості звітної інформації наявність, наприклад, у формі 9-АПК «Виробництво і собівартість продукції рослинництва» річного звіту підприємства

даних про врожайність сільськогосподарських культур з одного гектара і відсутність у формі 13-АПК «Виробництво і собівартість продукції тваринництва» показників продуктивності тварин: надою на середньорічну корову, середньодобових приростів великої рогатої худоби та свиней тощо за діючими раніше формами річного звіту.

Слід зазначити, що в останні роки здійснено суттєві заходи щодо приведення системи звітності у відповідність до вимог згаданого критерію. Якщо врахувати, що на визначення кожного з них йшло в середньому 1,5–2 хв., то лише на цю роботу треба було витратити три години робочого часу головного бухгалтера. У той же час розміщувати у фінансовій звітності такі показники немає необхідності, бо системний аналіз результатів фінансово-господарської діяльності лише такими даними не обмежується і для цього використовують інші, не менш важливі показники, вихідна інформація для визначення яких є як у фінансовій, так і в інших формах звітності, насамперед статистичної.

Критерій цінності звітної інформації для прогнозування і звіряння результатів дотримується при умові, що звітна інформація у повній мірі відповідає потребам користувачів щодо вирішення поставлених перед ними завдань. На основі розроблених прогнозних розрахунків, що базуються на ретроспективній звітній інформації про результати економічної ефективності виробництва в минулі звітні періоди, визначаються перспективні показники, досягненню яких підпорядковується управлінська діяльність. Досягнуті фактичні результати зіставляються з прогнозними перспективними показниками, що дозволяє звірити ефективність управлінських рішень, прийнятих на основі використання звітної інформації при прогнозуванні діяльності. Однак слід зазначити, що відсутність належного методологічного обґрунтування цього критерію призвела, на думку автора, до того, що система звітних показників змішується з прогностичними розрахунками. Свідченням цього було введення у статистичну звітність «Звіту про очікувані результати фінансово-господарської діяльності на 1 жовтня 200_ року» ф. № 8-сг, поряд із фактичними даними про обсяги виробництва продукції, затратами на нього, виручкою за три квартали, розрахункових даних за четвертий квартал. Практика ж засвідчує, що такі дані не були достовірними, оскільки похибки перевищували 15–

20 і більше відсотків. Причиною цього є як суто суб'єктивні причини (недостатньо якісне виконання розрахунків, намагання частини спеціалістів дещо завищити результати діяльності, відтягнувши їх негативну оцінку на пізніший термін тощо), так і об'єктивні, зумовлені значною залежністю обсягів виробництва цукрових буряків, картоплі, пізніх овочів і затрат на їх збирання від природно-кліматичних умов жовтня – листопада.

Розглядаючи систему показників звітності сільгосп підприємств із позицій критерію достовірності інформації, слід зазначити, що при цьому ми маємо на увазі не тільки їх перекручення, яке було масовим, як свідчить практика, у 70-80-их рр. У цей період у погоні за вищими результатами врожайності приховувались значні площі ріллі, яка відводилась під зернові та технічні культури. Така рілля відображалась за звітністю як інші сільгоспугіддя: пасовища, неосвоєні чагарники тощо, хоч насправді вже тривалий час використовувалась у польових сівозмінах. Другим найпоширенішим способом перекручення звітних показників урожайності було завищення посівних площ під кормовими культурами. Насправді ж більша площа, ніж за даними звітності, була зайнята товарними культурами: цукровими буряками, озимою пшеницею, ячменем тощо.

Необхідно відмітити, що навіть система звітних показників була спонтанно націлена в цей період на їх викривлення із метою створення видимості вищих результатів із виробництва тих культур, урожайність яких оголошувалась на різного рівня семінарах, пленумах чи з'їздах.

Так, у річних звітах 70-80-их рр. виробництво цукрових буряків відображалось у двох різних розділах: «Технічні культури» - як цукрові буряки (фабричні) і «Кормові культури» - як цукрові буряки на годівлю тварин. Використання цукрових буряків відображалось у таблиці «Рух продукції» одним рядком «Цукрові буряки фабричні і на годівлю тварин». У результаті врожайність перших була за даними звітності систематично вищою, ніж других. У той же час частина цукрових буряків, які були призначені на відгодівлю тварин, реалізовувалась державі.

За нашими розрахунками лише в результаті неправильного відображення посівної площі цукрових буряків їх урожайність в окремих господарствах завищувалась на 30–60 ц. у розрахунку на 1 га. В обґрунтованості твердження про невідповідність посівних площ під цукровими буряками переконує і те, що насправді витрачена їх кількість на відгодівлю тварин була майже стабільною і становила 354 тис. ц. у 1980 р. і 378 тис. ц. у 1985 р. Отже, можна вважати, що лише за рахунок цього посівні площі під цукровими буряками, які були реалізованими, занижувались в області на 2–3 тис. га (табл. 1.6.).

Таблиця 1.6.

**Урожайність і реалізація цукрових буряків у колгоспах
Тернопільської області за 1980–1985 рр.**

Назва культур за річними звітами	1980 р.		1985 р.		Реалізовано у	
	площа, га	Урожай- ність, цнт/га	площа, га	урожай- ність, цнт/га	1980	1995
Цукрові буряки (фабричні)	124054	354	108162	283	38530948	30306101
Цукрові буряки на відгодівлю тварин	5495	164	3380	230	547294	400204

У тваринництві навмисне викривлення звітних показників здійснювалось шляхом заниження кількості кормоднів тварин на відгодівлі, несвочасного переведення нетелей у корови, відображенням частини продуктивних корів як вибракуваних і поставлених на відгодівлю.

Однак і в сучасних умовах спостерігається така ж тенденція, правда, в багатьох випадках зворотньої спрямованості, коли валове виробництво продукції свідомо занижується. Особливо це розповсюджено в селянських (фермерських) господарствах, де його порівняно легше здійснити. Мотивами цього явища зараз в основному є уникнення оподаткування податком на додану вартість, прибутковим податком.

Дотримання критерію стабільності звітної інформації передбачає, що система звітних показників, як і будь-яка інша система, має певну інерційність, тобто стійкість до раптових перемін. Звітна інформація повинна бути відносно постійною за колом показників, що її представляють, протягом тривалого періоду. Лише при такій умові досягається поєднання цього критерію з критеріями зіставності та послідовності. Разом з цим мова може йти про відносну стабільність системи показників, оскільки вона повинна відповідати досягнутому рівню розвитку виробничих відносин. На кожному етапі розвитку виробництва виникають певні передумови, які необхідно враховувати при формуванні системи звітних показників. У той же час практика засвідчує, що такі зміни не зумовлюються згаданими міркуваннями, що підтверджує відсутність достатнього методологічного обґрунтування звітності. Так, у другому півріччі 1997 р. було введено інший порядок визначення бази податку на прибуток, тому цілком обґрунтовано змінено форму «Декларації про прибуток підприємства». Однак уже в 1998 р. її знову змінено, до того ж несуттєво. Для сільгосппідприємств початково було встановлено річний термін подання такої декларації. Причому перший раз її треба було подати за наслідками 1998 р. Однак після завершення 1997 р. і подання Декларації про прибуток за старою формою, сільгосппідприємства змушені були повторно подати Декларацію про прибуток підприємства за новою формою, хоч податок за нею не сплачували. Надалі їм, як і решті підприємств України, встановлено щоквартальний термін подання декларації, а потім взагалі змінено порядок визначення податку на прибуток, тобто, замінено його на єдиний фіксований податок. В середині 2003р. знов змінено форми декларації про прибуток підприємства та податок на додану вартість, причому останню – несуттєво, що переконує в хаотичності підходу до формування в даному разі системи податкової звітності. Звичайно, що такий зворотний хід директивних органів не міг сприяти достовірності звітності, оскільки облікове забезпечення її вже не могло бути приведене у відповідність із введеними змінами щодо визначення бази оподаткування.

Так само несуттєво періодично змінюються окремі облікові документи: транспортні документи автомобілів, платіжні доручення, доручення на отримання матеріалів тощо.

Критерій актуальності даних вимагає подання звітної інформації саме в момент потреби в ній. Інформація, яка потрібна для прийняття управлінських рішень, є актуальною тоді, коли вона надходить саме в період, що передує розробці цих рішень. Із часом певні дані старіють і стають менш важливими для обґрунтованості управлінських рішень. Цей критерій тісно поєднаний із критеріями своєчасності, регулярності та послідовності звітної інформації. Однак у певних випадках для забезпечення актуальності звітної інформації доводиться вводити в систему звітних показників такі, які мають разовий характер подання, чи змінювати періодичність забезпечення такими даними споживачів інформації. Проте в будь-яких випадках це може здійснюватись лише на основі виважених продуманих рішень в установленому юридичними нормами порядку, виходячи із співвідношення витрат на формування і передачу такої інформації з вигодами, які будуть отримані як споживачами, так і безпосередньо підприємствами в перспективі внаслідок забезпечення глибшої обґрунтованості рішень у результаті отримання відповідними органами управління чи іншими споживачами додаткової звітної інформації.

Критерій детальності звітної інформації досягається у результаті застосування такої системи звітних показників, при якій потреби споживачів інформації задовольняються якомога повніше, виходячи з мети і завдань, які вони повинні вирішувати. У той же час це не може супроводжуватись надмірним розширенням кола показників, які відіграють другорядну роль, або взагалі є зайвими.

Критерій гнучкості звітної інформації може бути дотриманий за умови, що система звітних показників відображає усю різноманітність динамізму зміни виробничих процесів і операцій у фінансово-господарській діяльності підприємств. Цей критерій тісно поєднаний із попереднім, оскільки забезпечення актуальності звітної інформації може бути досягнуте саме при умові її гнучкості та відображення специфічних змін ситуацій, які складаються у результаті здійснення управлінських рішень щодо регулювання виробничої діяльності підприємств.

Критерій повноти звітної інформації вимагає забезпечення у системі звітних показників достатнього рівня інформативності про виробничі процеси та фінансові операції, що здійснювались на підприємстві. Проте повнота інформації про діяльність підприємств, яка потрібна споживачам, залежить від специфіки їх запитів. Тому коло показників звітності, що подаються кожному споживачеві зокрема, повинно враховувати ці особливості. Критерій повноти звітної інформації зовсім не означає, що кожному зі споживачів подаються усі без винятку дані, які входять у систему звітних показників. Тут повинен дотримуватись принцип вибірковості з урахуванням запитів споживачів для забезпечення їх саме їм потрібною інформацією. При цьому враховуються вимоги критерію конфіденційності звітної інформації.

Критерій лаконічності звітної інформації передбачає врахування у системі звітних показників вимог стислості та конкретності, уникнення подання розпливчастої інформації, або такої, яка є похідною від наведених даних, чи розрахованою на основі початкових вихідних показників. Похідною від нього є вимога компактного розміщення даних у формах звітності. Цей критерій повинен узгоджуватись у відповідній рівновазі з критерієм детальності звітної інформації.

Критерій доступності звітної інформації для огляду вимагає дотримання установлених законодавством вимог щодо необхідності подання її споживачам, а також публікації звітних показників у відомчій і загальній пресі. Цей критерій застосовується з урахуванням специфіки діяльності окремих підприємств і дотриманням вимог критерію конфіденційності звітної інформації. Інформація, що є комерційною таємницею, не публікується, а надання її зацікавленим споживачам можливе лише на договірних умовах. Не можуть публікуватись також дані, які становлять державну таємницю.

Одним із визначальних, тісно поєднаних з попередніми, є критерій економічності звітної інформації. Він може проявитись у повній мірі лише при умові формування звітних показників за науково-обґрунтованою системою. Причому цей критерій слід розуміти не прямолінійно, виходячи із зменшення абсолютних витрат на формування і функціонування системи звітності, але як ефективне забезпечення

необхідного обсягу інформації при мінімально можливих суспільних витратах на неї. Саме суспільних, бо ефективно функціонуючою система звітності може бути лише при умові комплексного вирішення усіх проблем, пов'язаних з нею, від господарств до державних органів управління включно. Економічність звітності можлива за умови, що вона буде складовою автоматизованої системи інформаційного забезпечення, матеріальна база якої поки що лише створюється, до того ж розрізнено, а не комплексно. Саме остання причина є головною протидією згаданому критерію. Проте не менш цьому протидіє і розрізненість методологічного керівництва системою національного обліку, яка особливо проявляється в Україні зараз у зв'язку з формуванням податкового обліку, коли окремі аспекти облікового забезпечення фінансової звітності розробляються і затверджуються Державною податковою адміністрацією України. При цьому не завжди враховуються особливості бухгалтерського обліку, методологія і методика якого є функцією Міністерства фінансів України, що призводить до дубляжу і, як наслідок, неекономічності обліку.

Розділ 2

Зумовленість поділу бухгалтерського обліку на підсистеми фінансового, управлінського й податкового особливостями звітності

Поділ єдиної в минулому звітності на окремі її види, в першу чергу, на зовнішню і внутрішню, а також формування в останні роки податкової звітності, зумовлює аналогічну диференціацію бухгалтерського обліку на три майже автономні підсистеми. Водночас суттєвим недоліком вітчизняної системи обліку є те, що він не забезпечує достатньої, до того ж оперативної інформації для управлінців різного ієрархічного рівня, яка потрібна, як правило, негайно, оскільки конкретні управлінські рішення щодо економічного регулювання виробництва не можуть прийматися з відстроченням, до моменту появи необхідних даних. З іншого боку, інформація, сформована за традиційною системою бухгалтерського обліку, важкозрозуміла для менеджерів, які здебільшого є спеціалістами-технологами, через

свою надмірну специфічність. Тому вона не піддається безпосередній інтерпретації і трансформації в обґрунтовані управлінські рішення.

Разом з тим тільки при умові поєднання різноманітної інформації, в тому числі і такої, яку забезпечує бухгалтерський облік, можна продукувати виважені, всесторонньо обґрунтовані управлінські рішення, які б унеможливлювали, або хоч суттєво зменшували ризики промахів. Адже саме облікова інформація фіксує реальні результати діяльності зі скуппульозною точністю — до копійки! Глибоке аналітичне осмислення цієї інформації є запорукою не тільки об'єктивної оцінки зробленого, але реального прогнозування на перспективу. Тому актуальність проблеми поглиблення інформативності бухгалтерського обліку, посилення його оперативності є неперехідною, вона виникла давно, але не вирішена до цього часу, хоч заради справедливості треба зазначити, що вона постійно була головною як в науці, так і на практиці. Інтенсивно проводились наукові дослідження, спрямовані на пошук раціональної системи бухгалтерського обліку, яка б відповідала, крім критеріїв точності, повноти, об'єктивності, запитам користувачів інформації щодо її оперативності. Однак, як це не прикро визнавати, такої системи вітчизняною наукою розроблено не було.

Причин тут декілька. Це, насамперед, відрив від міжнародних досліджень у галузі бухгалтерського обліку, який зараз виглядає як історичний нонсенс, оскільки не можна всерйоз сприймати ще недавні “теоретичні здобутки” щодо відмінностей соціалістичного і капіталістичного обліку. Інша причина та, що незважаючи на декларативність потреби в оперативній інформації, об'єктивно формувалась стихійна протидія цьому, оскільки в умовах централізованого керівництва економікою, до того ж при знеособленій власності, у виконавців на місцях відсутній стимул щодо об'єктивного висвітлення результатів діяльності.

Не сприяло підвищенню оперативності обліку і слабе його матеріально-технічне забезпечення, яке до того ж здійснювалось тривалий час хибним шляхом: замість оснащення обчислювальною технікою підприємств безпосередньо, вона зосереджувалася на колективних центрах користування — районних

інформаційно-обчислювальних центрах (РІОЦ). При відсутності належних комунікацій це аж ніяк не забезпечувало підвищення оперативності обліку.

Подолання ідеологічних бар'єрів, зокрема визнання переваг ринкового механізму саморегуляції виробництва, усунуло зазначені перешкоди, а перехід на ринкові взаємовідносини підприємств України ще більше загострив проблему підвищення оперативності бухгалтерського обліку. Відкритий же доступ до наукових праць західних вчених дозволяє використовувати прогресивні розробки у вітчизняній практиці.

Однією з таких прогресивних розробок є поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський. Вже майже півстоліття практика такого поділу обліку у країнах ринкової економіки засвідчує його незаперечні переваги. У свій час в нас були опубліковані монографії Маргуліса А. Ш. (1966 р.) та Чумаченка М. Г. (1971 р.), у яких висвітлювався такий поділ обліку у США. Дальшого розвитку такі дослідження тоді не дістали. Лише у 90-х роках з'явилась у перекладах, як правило, англійська література, де ширше викладено загальні особливості фінансового й управлінського обліку.

Зокрема, фінансовим вважається облік, спрямований на забезпечення інформацією зовнішніх споживачів. Стосовно умов України це, насамперед, органи управління підприємством: галузеві міністерства чи об'єднання, комісія з цінних паперів - для акціонерних товариств, фонд державного майна - для підприємств, що перебувають у державній власності, але не підпорядковані галузевим відомствам. Крім цього, так само, як і в країнах ринкової економіки, зовнішніми споживачами інформації, яку забезпечує фінансовий облік, є інвестори, банки, акціонери, контрольні органи, податкові інспекції. У зв'язку з цим фінансовий облік регламентується відповідними нормативними актами. В нас він, як відомо, регламентується Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", низкою положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Інформація, що формується у фінансовому обліку, подається зовнішнім користувачам у вигляді фінансових звітів, форми яких затверджуються Міністерством фінансів України. Вважається що фінансовий облік забезпечує

мінімум інформації, яку повинна обліковувати і подавати фірма [37, с.47]. Таким чином і фінансова звітність, яка є обов'язковою для подання суб'єктами підприємницької діяльності, побудована за цим принципом і включає в Україні всього 5 форм: "Баланс" ф. №1, "Звіт про фінансові результати" ф. №2 (або форма №1М та №2М для малих підприємств), "Звіт про рух грошових коштів" ф. №3, "Звіт про власний капітал" ф. №4, "Примітки до фінансових звітів" ф.№5. Однак, крім неї, підприємства подають зовнішнім користувачам - податковим інспекціям ще й податкову звітність, яка формується за даними податкового обліку - складової частини бухгалтерського обліку, і на сьогоднішній день є надто громіздкою. Сам же податковий облік ще більш жорстко регламентований, він не завжди стикується з фінансовим обліком. Тому стосовно вітчизняної системи бухгалтерського обліку теза про мінімум інформації, яка тут формується, навряд чи правомірна.

Управлінський облік своєю метою має забезпечення керівництвом підприємством робочою інформацією, яка необхідна йому для планування і контролю діяльності. Управлінський облік розуміють у нас як процес виявлення, вимірювання, накопичення, аналізу, підготовки, інтерпретації та передачі інформації, що використовується управлінською ланкою для планування, оцінки та контролю всередині підприємства [3, с.29]. Таким чином власне облік тут лише одна, як вказують науковці на основі аналізу міжнародної практики, хай і життєво важлива складова частина. У зв'язку з потребою ефективного управління бухгалтерія західних фірм бере на себе обов'язки, які традиційно розосереджені в нас у плановому відділі, аналітичних службах. Тому управлінський облік не можна розглядати лише з позиції відокремлення об'єктів, які були складовою частиною системи бухгалтерського обліку. Такий підхід, на нашу думку, може бути вмотивований щодо визначення змісту фінансового обліку. Управлінський же облік це не тільки частина традиційного бухгалтерського обліку, а, по суті, самодостатня, заново сконструйована система формування й використання в управлінській діяльності інформації, яка включає і ту, що сформована у фінансовому обліку. Він включає не тільки облікові методи й процедури, але й такі,

які удосконалюють планування, контроль та прийняття рішень, і ефективним є тоді, коли система управління включає зворотній зв'язок [37, с.13].

Виходячи з таких міркувань треба визнати, що намагання охопити всі аспекти управлінського обліку з вузькопрофесійної точки бухгалтера є завідомо безперспективним і завершується поверховим викладом тривіальних істин, що, й засвідчує більшість публікацій останніх років за цією тематикою. Методологія і методика функціонування системи управлінського обліку в Україні потребує комплексного дослідження цієї проблеми фахівцями різного профілю, у першу чергу управлінцями, оскільки для них, власне, призначена інформація, яка має формуватись у цій системі. Разом з тим обліковий аспект цієї системи також дуже важливий, оскільки врешті-решт ефективність управлінських рішень вимірюється і фіксується саме завдяки відображенню фактографічних даних на відповідних носіях інформації. Тому виклад саме облікових аспектів управлінського обліку має певне теоретичне і практичне значення, оскільки при вдалому вирішенні може бути тим сегментом, який потім можна буде вмонтувати у його цілісну систему. Позаяк у вітчизняній науці не сформовано поки що чіткого розуміння змісту системи управлінського обліку, його структури, то у вузькому розумінні традиційно висвітлюються під такою назвою саме облікові аспекти цієї системи. Доречно підкреслити, що поки існують розбіжності навіть у визначенні змісту управлінського обліку.

З урахуванням таких застережень можна викласти відмінності фінансового й управлінського обліку. Насамперед, як зазначалось, вони мають різну мету. Управлінський облік забезпечує необхідною інформацією керівництво і спеціалістів підприємства, отже, така інформація є внутрішньою. Фінансовий облік забезпечує складання звітності для зовнішніх користувачів, тому ця інформація не може бути конфіденційною, її мають право перевіряти контролюючі органи - ревізори, податківці, спеціалісти вищестоящих органів управління. Доступ зовнішніх користувачів до інформації управлінського обліку теоретично закритий. На практиці в нас це не витримується, оскільки методологічно сфера управлінського обліку поки що не окреслена хоч би в загальних рисах, а тому методика ведення на

підприємствах не сформована, але заперечувати його зовсім навряд чи правомірно, оскільки певні елементи на підприємствах все ж таки застосовуються.

Управлінський облік законодавчо не регламентується, а здійснюється підприємством самостійно. Фінансовий облік здійснюється за загальноприйнятими положеннями (стандартами). Тому управлінський облік має в більшій мірі креативний (творчий) і футурологічний характер, він націлений на прогнозування результатів управлінських рішень, на їх обґрунтування до здійснення. Фінансовий облік скрупульозно фіксує минулі операції, його характерною ознакою є історичність, тут неможливе наближене відображення результатів, якому часто віддають перевагу управлінці при альтернативі: недостатньо точна, але своєчасна інформація, або ж точна, але запізнена.

У фінансовому обліку здійснюється контроль за активами і капіталом підприємства в цілому. В управлінському обліку контроль за активами здійснюється у розрізі центрів відповідальності - структурних підрозділів підприємства. Вважаємо, що капітал підприємства не є об'єктом управлінського обліку. Взагалі окремі дослідники, на наш погляд, надто звужують сферу управлінського обліку, зводячи її до трьох видів об'єктів: доходи, активи, витрати, або ж навіть до обліку витрат [12, с.21]. Вважаємо, що таке трактування досить спірне, хоч в кінцевому підсумку будь-яка діяльність завершується певними витратами .

Але ефективним виробництво може бути лише в тому випадку, при цьому комплексно вирішуються всі питання його діяльності. Саме таке вирішення свідчить про дієвість управлінської системи. Тому, наприклад, вилучення розрахунків із сфери управлінського обліку, на нашу думку, є наслідком формального підходу до визначення його предмета. Те, що, як правило, розрахунки контролюють виключно облікові працівники центральної бухгалтерії, зовсім не означає некерованість цього процесу. Тим більше, що облік розрахунків тісно пов'язаний з обліком активів і доходів.

В управлінському обліку використовуються всі види вимірників: натуральні, умовні, трудові, грошові. У фінансовому обліку інформація виражена в узагальненому грошовому вимірнику.

Відрізняються ці види обліку і частотою подачі інформації користувачам. Вона є дуже оперативною в управлінському обліку: може подаватись навіть щогодини за найбільш динамічними показниками (або й до початку операцій - прогнозна) та щозміни, щотижня, щодаки чи раз на місяць - за іншими. Інформація фінансового обліку подається зовнішнім користувачам, як правило, після завершення кварталу (виняток складає інформація податкового обліку, яка подається після завершення місяця чи кварталу).

Якщо абстрагуватись від особливостей податкового обліку, можна стверджувати, що фінансовий облік має високий рівень синтезації інформації. З певними застереженнями можна вважати, що фінансовий облік на підприємстві - це синтетичний облік. Реєстрами фінансового обліку, як правило, є журнали, в яких, як відомо, інформація у більшості випадків вже згрупована за синтетичними рахунками чи субрахунками першого порядку, та Головна книга. В цьому переконує аналіз зарубіжної практики, де, наприклад, доходи і витрати обліковуються фінансовою бухгалтерією загальною сумою без розподілу між окремими об'єктами обліку. Точний (аналітичний) облік витрат конкретних матеріальних цінностей, зарплати й інших виробничих елементів здійснюється в експлуатаційній (тобто, управлінській – П.Х.) бухгалтерії.

Отже, управлінський облік достатньо деталізований, він ведеться за значно ширшою номенклатурою об'єктів. Це можна проілюструвати на прикладі обліку витрат виробництва за новим Планом рахунків в Україні. Зокрема, у фінансовому обліку достатньо сформулювати інформацію про обіги за синтетичними рахунками класів 8 та 9, тобто про витрати на підприємстві в цілому, щоб за його даними можна було скласти "Звіт про фінансові результати" ф. №2. В управлінському ж обліку інформація про витрати виробництва розчленовується за об'єктами калькуляції, елементами витрат, тут визначаються їхні відхилення від нормативів, вони оперативно аналізуються, зрештою визначається собівартість одиниці продукції за кожним видом. Це підтверджується зарубіжною практикою, де експлуатаційна (калькуляційна) бухгалтерія обліковує витрати за місцями їх виникнення і видами виробів, виявляє і відображає на рахунках відхилення витрат

від стандартних норм, визначає результати від реалізації продукції за видами виробів і способами продаж.

Аналогічно можна визначити відмінності фінансового й управлінського обліку за іншими об'єктами: за основними засобами у фінансовому обліку достатньо визначити загальне сальдо первісної вартості, суму зносу, щоб можна було відобразити їхню балансову вартість у "Балансі" ф. №1 (1М), який належить до зовнішньої звітності; в управлінському обліку такої інформації недостатньо, тому тут відображають не тільки кількісні і вартісні показники, але й характерні ознаки об'єктів у інвентарних картках обліку основних засобів, ведуть облік у розрізі матеріально відповідальних осіб у інвентарних списках основних засобів за місцями знаходження та експлуатації об'єктів. Важливішою інформацією управлінського обліку є та, яка характеризує ефективність використання основних засобів.

В той же час за цими об'єктами обліку інформація, що подається зовнішнім користувачам, є дещо ширшою, ніж це можна було б вважати виходячи з такого трактування фінансового обліку. Тут ми маємо на увазі зміст таких форм статистичної звітності, як "Звіт про наявність та рух основних фондів, амортизаційні відрахування" ф. №11-ОФ, "Звіт про автотранспорт за 200_ р." ф. №1-тр (авто), "Звіт про трактори та окремі види машин і устаткування на 1 січня 200_ року" ф. №2-тр та ін. Однак це не заперечує загалом об'єктивного поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський, а лише засвідчує недостатнє методологічне обґрунтування змісту та обсягів інформаційного забезпечення запитів управлінської діяльності. Атавістичні прояви всеохоплюваності інформаційного забезпечення, яка сформувалась у надрах командно-адміністративної економіки, не виведені повністю й зараз. Вони проявляються у тому, що вищі ланки управлінської піраміди донині перевантажені звітною інформацією про поточну діяльність підприємств, особливо про виробничі процеси, хоч впливу на них здійснити не можуть, бо вони у все більшій мірі підвладні економічним законам ринку, ніж адміністративному втручанням зверху. Але на поверхні ці явища проявляються таким чином, що нібито фінансовий та управлінський облік невіддільні.

Між тим досвід країн ринкової економіки свідчить, що поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський облік не тільки можливий, але й украй необхідний, оскільки дозволяє значно підвищити ефективність управлінських рішень, отже, економіки підприємств в цілому. Як зазначав академік Чумаченко М.Г., управлінський облік на Заході виник у середині XIX ст. саме тому, що збільшення розмірів та кількості монополій, витрат на реалізацію, зростання темпів інфляції вимагало як розмежування витрат і втрат, спричинених об'єктивними факторами, так і непридатністю інформації традиційної бухгалтерії з її хронічним відставанням для вироблення управлінських рішень щодо протидії негативним явищам, що зумовлені суб'єктивними факторами.

Разом з тим управлінський та фінансовий облік взаємопов'язані об'єктами, методами, первинною документацією. Не зважаючи на автономність систем управлінського й фінансового обліку, вона не є абсолютною. Хоч існуюча практика така, що відсоток дублювання обробки документації за окремими операціями досить високий, оскільки, наприклад, дані про виробництво продукції узагальнюються як у фінансовому, так і в управлінському обліку, аналізуються у плановому відділі, контролюються галузевими спеціалістами, керівниками центрів відповідальності - структурних підрозділів, це скоріше можна віднести до недоліків методології, ніж вважати за неминучий фактор.

У зв'язку з цим варто підкреслити, що поділ бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський за окремими об'єктами часто досить умовний, а тому виділити їх на конкретному підприємстві у "чистому" вигляді важко. Це зумовлено тим, що як перший, так і другий ґрунтуються на одних і тих же первинних документах, кореспонденція рахунків, які використовуються для відображення господарських операцій, взаємопов'язана. Лише за окремими об'єктами обліку можна визначити рахунки, які власне стосується виключно управлінського обліку, до того ж у зарубіжній практиці, бо в Україні це практично неможливо.

Так, рахунки з обліку витрат у зарубіжній літературі класифікуються як приналежні до управлінського обліку. У нас же рахунки класу 8 "Витрати за елементами" та класу 9 "Витрати діяльності" аж ніяк не можна категорично віднести

винятково до управлінського обліку, оскільки інформація, відображена на цих рахунках, у першу чергу використовується для складання "Звіту про фінансові результати" ф. №2, тобто подається зовнішнім користувачам. А, як відомо, інформація управлінського обліку для них не призначається. Отже ці рахунки у вітчизняній практиці призначені для відображення як інформації управлінського обліку, оскільки чільне місце в ньому належить саме обліку витрат виробництва, так і для забезпечення зовнішньої звітності – першочергової мети фінансового обліку.

Так само не можна розмежувати у багатьох випадках первинну документацію, яка здебільшого використовується як в управлінському, так і у фінансовому обліку. Наприклад, облік основних засобів, коштів, розрахунків у більшості наукових публікацій вважається сферою фінансового обліку. Однак при заглибленні в практику обліку відразу помітна хиткість такої позиції, адже типові первинні документи, які тут використовуються: інвентарні картки обліку основних засобів, описи інвентарних карток, прибуткові і видаткові касові ордери, платіжні доручення, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні – єдині. Разом з тим управлінська діяльність на підприємстві неможлива без інформації про наявність і рух основних засобів, коштів, стан розрахунків тощо. Тому й формується вона в управлінському обліку за потребою, незалежно від приналежності їх об'єктів за теорією до іншої сфери - фінансового обліку.

Тому правомірним, за нашими переконанням, буде висновок про те, що об'єкти як фінансового, так і управлінського обліку є одними й тими ж, а тому вони ґрунтуються на єдиній первинній документації. Різниця між цими видами обліку у першу чергу визначається ступенем деталізації інформації.

Принагідно варто зазначити, що у зарубіжній практиці зв'язок між фінансовою і експлуатаційною бухгалтеріями здійснюється за допомогою контрольних рахунків, які дозволяють вести облік операцій окремо в кожній з них. Самі ж контрольні рахунки можуть використовуватись двояко: прямо – в інтегрованій бухгалтерії, та із застосуванням системи парних контрольних рахунків однакового найменування – в автономній бухгалтерії. Контрольні рахунки експлуатаційної бухгалтерії називаються відображувальними. На їхньому кредиті записують дебетові обіги

рахунків витрат, а на дебеті – кредитові обіги рахунків доходів фінансової бухгалтерії.

У зв'язку з поділом єдиної в минулому системи бухгалтерського обліку на три підсистеми: фінансового, податкового й управлінського, що зумовлено специфікою сучасної звітності, очевидною є невідповідність їхньої методології, яка за останніми двома у теорії навіть не сформульована. Не дивлячись на те, що де-факто податковий облік в Україні існує з другого півріччя 1997р., його методологія практично обмежується лише статтею 11 “Правила ведення податкового обліку” Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Таким чином, проблема формування методології підсистеми податкового обліку у взаємозв'язку з вимогами звітності вимагає серйозних наукових досліджень. Однак, якщо окремі аспекти управлінського обліку, не дивлячись, що він теж виник в Україні недавно, досліджуються досить інтенсивно, що засвідчують опубліковані праці зарубіжних та вітчизняних вчених [1,3,6,10,11], то стосовно податкового обліку публікації поодинокі і, як правило, присвячені локальним прагматичним потребам його методики, а проблеми методології не досліджуються. Більше того, стосовно податкового обліку в окремих публікаціях піддається сумніву навіть правомірність ужиття такого визначення з міркувань відсутності нормативного чи теоретичного формулювання його предмету і методу.

Основним теоретичним аргументом противників податкового обліку є міркування про нібито відсутність його окремого предмету і методу. На це можна заперечити наступними аргументами. Те, що донині не викристалізовано предмет і метод податкового обліку є лише недоліком методології, яка не встигає за практикою.

До речі, якщо заперечувати існування податкового обліку за такою аргументацією, то необхідно робити це й щодо правомірності відокремлення з єдиної системи також фінансового й управлінського, адже в теорії до сьогодення часу сформульовано лише предмет і метод бухгалтерського обліку, що, за нашими переконаннями, інакше й не може бути, бо будь-який із названих видів є підсистемою останнього. Тому жоден з цих видів обліку не може мати свого

окремого методу. У той же час, оскільки предметом бухгалтерського обліку є сукупність його об'єктів, кожний вид обліку, незалежно від того є він фінансовим, управлінським чи податковим, має певні відмінності, оскільки як підсистема вужчий, а тому не охоплює всіх, без винятку, об'єктів, а лише поглиблює розкриття інформації про окремі з них. Саме від змісту і діапазону об'єктів кожної підсистеми залежить застосування тут елементів методу бухгалтерського обліку.

Таким чином, у підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку використовуються одні й ті ж елементи методу загальної системи бухгалтерського обліку: документація, оцінка, рахунки, подвійний запис, калькуляція, інвентаризація, баланс, але в неоднаковій мірі з огляду на властивість облікованих об'єктів.

Найбільш всеохоплюючою є підсистема фінансового обліку, тому в ній застосовуються всі, без винятку елементи методу загальної системи бухгалтерського обліку. Підсистема податкового обліку охоплює значно вужче коло об'єктів. Зокрема, тут не знаходить відображення такий об'єкт бухгалтерського обліку як витрати виробництва. А тому не застосовується елемент методу калькулювання собівартості продукції.

Обмеженням є застосування елемента оцінка, оскільки записи операцій тут здійснюються здебільшого з урахуванням вже проведеної у фінансовому обліку, де вона є первинною. Лише у випадках проведення товарообмінних (бартерних) операцій чи продажу продукції (товарів, робіт, послуг) т. зв. "пов'язаним особам" може здійснюватись їх повторна оцінка, виходячи із рівня звичайних цін.

Документація в системі податкового обліку обмежується податковими накладними і книгами обліку придбання і продажу товарів, робіт, послуг, реєстрами обліку валових доходів і витрат. Інвентаризація власне у податковому обліку не застосовується, хоч її не можна ігнорувати при визначенні приросту (убутку) товарів, інших виробничих запасів. Але здебільшого уточнення залишків ТМЦ за даними інвентаризації проводять у фінансовому обліку.

Якщо податковий облік ведуть позасистемно, шляхом вибірки даних, тут не застосовуються такі елементи методу бухгалтерського обліку як рахунки і

подвійний запис операцій, що до речі, властиве інколи управлінському обліку в окремих країнах. В Україні як фінансовий, так і управлінський облік (а на великих підприємствах це доцільно і щодо податкового обліку) ведуть у системі кореспонденції рахунків подвійним записом.

Податковий і фінансовий облік відрізняються як за первинними документами (податкова накладна - у податковому обліку і товарно-транспортна накладна - у фінансовому обліку), так і за обліковими реєстрами (книга обліку придбання чи продажу товарів, робіт і послуг, реєстри обліку валових витрат та валових доходів, аналогів яким у фінансовому обліку взагалі немає), звітними документами, податкові форми яких набагато численніші, ніж у фінансовій звітності, термінами подання звітності, які у податковій системі більш оперативні у порівнянні з фінансовою. Зокрема, податкова звітність є місячною, квартальною і річною, у той час як фінансова - лише квартальною і річною. Тут доречно відзначити, що у жодній країні Європейського Союзу на підприємства не покладається обов'язок щоквартального складання фінансової звітності. Правилком є складання річної фінансової звітності. Додаткові обов'язки покладаються лише на ті підприємства, що котируються на біржі, та на банківські установи.

У той же час документи податкової звітності, як це не парадоксально, виконують функції первинних документів фінансового обліку, оскільки для складання деяких форм податкової звітності дані фінансового обліку – лише вихідна інформаційна база, а потім ці ж самі форми податкової звітності є основою для записів у аналітичних реєстрах фінансового обліку.

Так, розрахунок плати за землю складається на основі акта на право власності (користування) на землю, а потім цей же розрахунок використовують для записів у реєстрах фінансового обліку. Аналогічно використовують розрахунок податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин, основою для складання якого є інвентарні картки з обліку основних засобів³, розрахунок плати за спеціальне використання прісних водних ресурсів, складений за інформацією про спискову

¹ На практиці інвентарні картки не завжди містять такі дані, тому доводиться використовувати технічні паспорти

чисельність працівників, наявність інших споживачів води, норми споживання води та ставки плати.

Резюмуючи, можна стверджувати, що податковий облік має право на існування поряд із фінансовим, а відмінності між ними поглиблюються. Навіть якщо погодитись з думкою окремих авторів про можливість забезпечення обчислення податків, зборів і платежів за даними фінансового обліку, наївно було б думати, що останній при цьому не зміниться. Практично це б означало лише відсутність терміну “податковий облік”, бо його зміст мусів би перейти у підсистему фінансового обліку, котра в цьому випадку неминуче розшириться. Адже особливості оподаткування підприємств України зумовлюють специфічні методи і прийоми облікового забезпечення обчислення податків, зборів, платежів, які у фінансовому обліку зараз не застосовуються: розмежування подій на першу та другу, відмінні специфічні економічні категорії валові витрати і валові доходи, інша методика списання витрат на ремонти основних засобів, різниця в їх аналітичному обліку, зрештою інакші первинні документи та аналітичні реєстри – податкові накладні, додатки №1 та №2 до них, книги обліку придбання та продажу товарів, робіт, послуг, звітна документація.

Разом з тим податковий облік у даний час надто ускладнений, а тому його треба удосконалювати. Але, враховуючи підпорядкованість облікового забезпечення вимогам податкової звітності, до речі дуже громіздкої, яка в свою чергу зумовлена різноманітністю податків, зборів і платежів, таке вдосконалення можливе при умові спрощення системи оподаткування підприємств.

У зв'язку з тим, що у нас був відсутній поділ бухгалтерського обліку на фінансовий, податковий та управлінський, важливою є конкретизація, суті і змісту кожного з них, окреслення сфери застосування, конкретизація методики ведення, яка була б прийнятною на практиці.

Але, не дивлячись на недоліки методології та методики, об'єктивний висновок може бути однозначним: єдина система бухгалтерського обліку поділяється на підсистеми фінансового, податкового та управлінського, кожний з яких має свою специфіку та різну мету (рис. 2.1).

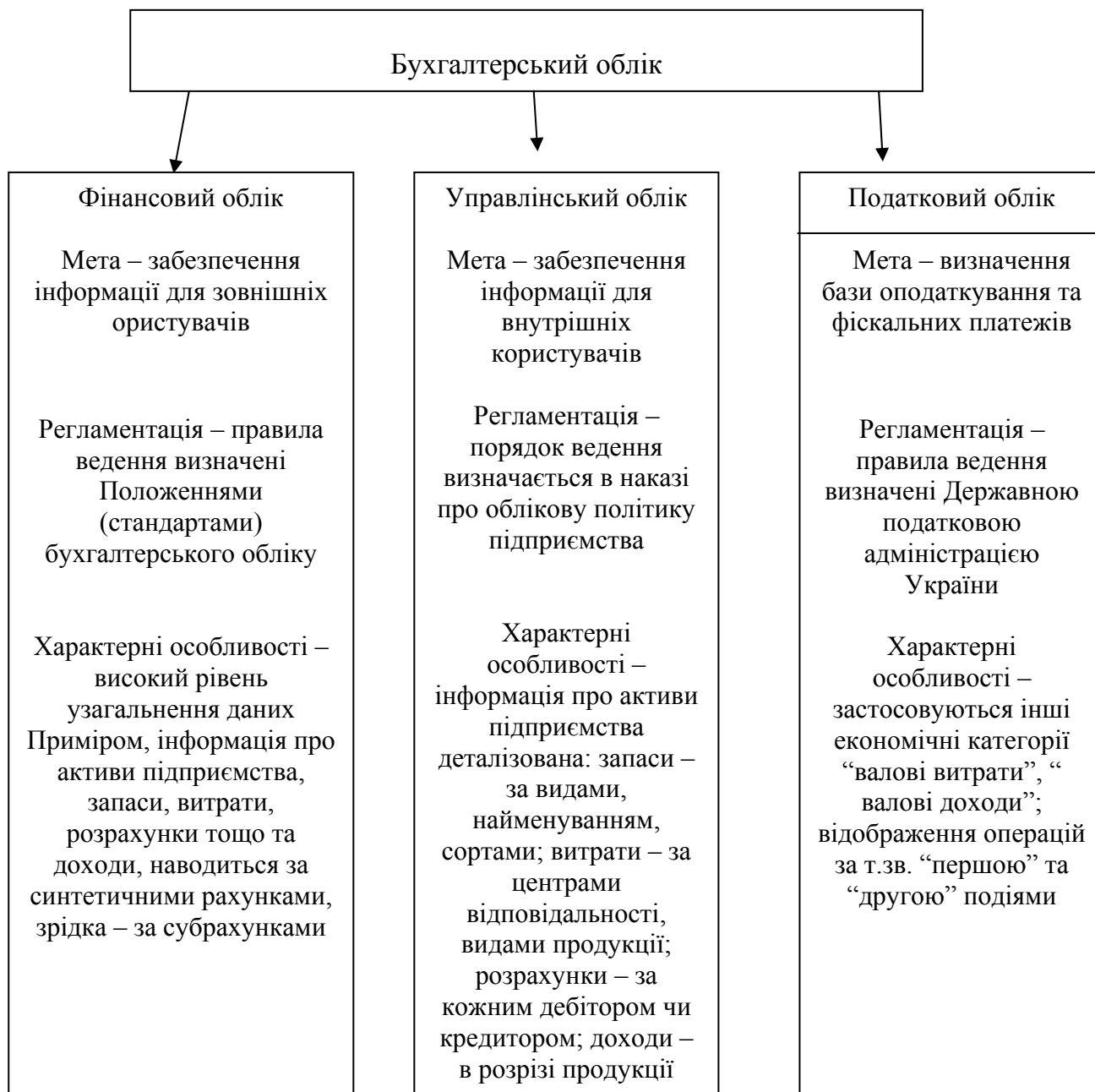


Рис. 2.1. Структура та зміст бухгалтерського обліку на підприємстві

Складніше диференціювати предмет і метод фінансового й податкового обліку з огляду на те, що в теорії це сформульовано лише стосовно бухгалтерського обліку в цілому. Зокрема, предметом бухгалтерського обліку вважаються господарські засоби за їх складом і розміщенням, джерела утворення та їх цільове призначення, господарські процеси, що відбуваються в результаті виробництва продукції, витрати та результати господарської діяльності в цілому.

Таке визначення, на нашу думку, цілком відповідає суті предмета фінансового обліку, оскільки він охоплює всі об'єкти бухгалтерського обліку в традиційному

його розумінні, хоч в останні роки й поділений на два види: фінансовий та управлінський.

Податковий же облік має дещо вужчий предмет, оскільки господарські засоби фігурують тут в якості об'єкта лише в тій мірі, в якій вони пов'язані з визначенням бази оподаткування. Це стосується виробничих основних засобів та запасів, бо не пов'язані з виробництвом не входять у предмет податкового обліку. Так само не є об'єктами податкового обліку кошти та дебіторська заборгованість.

Не є об'єктами податкового обліку джерела утворення засобів та їх цільове призначення, а з господарських процесів тут фігурують лише постачання та реалізація, бо процес виробництва продукції в податковому обліку не розглядається.

Рівно ж відмінності економічного змісту й методики визначення фінансових результатів у фінансовому й податковому обліку дають підстави стверджувати про те, що їх предмет відрізняється. Оскільки, як зазначають Кужельний М.В. та Лінник В.Г., термін „предмет” і термін „об'єкт”, як правило, означають те саме [16,с.32], то вже просте порівняння об'єктів фінансового й податкового обліку дозволяє зробити висновок про відмінності предмета одного й другого (табл.2.1.).

Таблиця 2.1

Об'єкти фінансового й податкового обліку

Фінансовий облік	Податковий облік
Виробничі й невиробничі основні засоби	Основні засоби, пов'язані з виробництвом і реалізацією продукції
Власні і придбані предмети праці виробничого і невиробничого призначення	Придбані виробничі запаси
Засоби сфери обігу (кошти, дебіторська заборгованість)	—
Витрати виробництва	Валові витрати
Власні роботи й послуги та виконані іншими підприємствами	Роботи й послуги виробничого призначення, виконані іншими підприємствами
Доходи (виручка) від реалізації продукції (робіт, послуг), інші доходи	Валові доходи

Фінансові результати	Оподатковуваний прибуток
----------------------	--------------------------

Резюмуючи, зазначимо, що предметом податкового обліку, на наш погляд, є формування бази оподаткування діяльності підприємств податками на прибуток, на додану вартість, іншими податками, зборами і платежами.

Несприйняття податкового обліку певною частиною фахівців, на наш погляд, зумовлено інерційністю проєкції минулої практики, коли функції податкового обліку повною мірою виконував бухгалтерський облік ще до його поділу на фінансовий та управлінський. Тепер же сфера фінансового обліку чітко окреслена відповідними положеннями (стандартами), які, проте, не охоплюють предмета податкового обліку, що й зумовлює цілий ряд інших відмінностей, зокрема, у застосуванні елементів методу бухгалтерського обліку.

Поза тим, що значна частина науковців та практиків є противниками податкового обліку, на практиці став головним. Тому подальші дискусії щодо правомірності його існування є завідомо безперспективними і мова може йти лише про наукове обґрунтування суті і змісту предмету і методу підсистем фінансового, податкового й управлінського обліку, на які в Україні, як і в більшості країн ринкової економіки, поділяється єдина колись система бухгалтерського обліку у зв'язку із специфічними особливостями видів звітності, які зумовлюють облікове забезпечення за відмінними методиками, що надто суттєві, аби їх можна було ігнорувати.

Однак дослідження методологічних аспектів цієї проблеми, не дивлячись на її нагальність, не проводиться, що зумовлює суттєві недоліки методики організації фінансового та, особливо, податкового й управлінського обліку на підприємствах безпосередньо. В багатьох випадках тут існує паралелізм та дублювання, що збільшує і без того значний обсяг рутинної роботи бухгалтерів.

Отже, значимість методологічного обґрунтування предмету і методу та об'єктів кожної з підсистем бухгалтерського обліку з урахуванням їхньої підпорядкованості вимогам конкретних видів звітності поза сумнівом. Усунення прогалін в

дослідженнях з окресленої проблеми є очевидними на фоні аналізу потреб практики бухгалтерського обліку і звітності в сучасних умовах.

Адже попри декларативне твердження окремих авторів про те, що з впровадженням національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку він має бути єдиним, практика засвідчує, що відмінності між фінансовим та податковим обліком поглиблюються. До того ж досвід економічно розвинутих зарубіжних країн переконує у доцільності існування обох підсистем бухгалтерського обліку, оскільки кожна з них забезпечує вимоги окремих видів звітності: фінансової й податкової, відмінність між якими доволі суттєва. Приміром, неузгодженість звітності за основними засобами є причиною того, що між Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” та Законом “Про оподаткування прибутку підприємств” є суттєві розбіжності. Зокрема, вони є щодо: прийнятих термінів (основні фонди – у податковому обліку, основні засоби за стандартом); групування об’єктів (чотири групи – у податковому обліку, 9 субрахунків – у фінансовому обліку); нарахування амортизації (від залишкової вартості, до того ж сукупної, об’єктів другої – четвертої груп раз на квартал – у податковому обліку, за п’ятьма можливими способами окремо за кожним об’єктом щомісяця – у фінансовому обліку); віднесення витрат на поліпшення основних фондів (до 10% будь-яких витрат на їх поліпшення основних фондів можна віднести до валових витрат, а решту приєднують до залишкової вартості об’єктів першої групи, сукупної вартості другої, третьої та четвертої груп – у податковому обліку; віднесення витрат на ремонт у повній сумі до витрат звітного періоду (списання), адже вони здійснюються для підтримання об’єкта у робочому стані та одержання первинно визначеної суми майбутніх економічних вигод, і збільшення первинної вартості основних засобів на суму витрат на реконструкцію, модернізацію, модифікацію, добудову, обладнання, оскільки в результаті цього первинно очікувані економічні вигоди від використання об’єктів зростають – у фінансовому обліку) тощо.

У фінансовому обліку витрати на формування основного стада відображають як капітальні інвестиції з наступним зарахуванням до основних засобів і до

собівартості продукції не включають. У податковому обліку витрати на переведення власних тварин в основне стадо списують на валові витрати. Якщо ж тварини придбано, їх зараховують до основних фондів, а потім амортизують.

Фінансовий облік основних засобів ведуть окремо за кожним об'єктом. У податковому обліку основні засоби обліковують окремо лише за об'єктами першої групи. У другій, третій та четвертій групах тут обліковується сукупна вартість всіх об'єктів.

Основні засоби у фінансовому обліку відображають за первісною (справедливою) вартістю. У податковому обліку до уваги беруть тільки залишкову (балансову) вартість основних фондів. При умові, що залишкова вартість окремого об'єкта основних фондів першої групи зменшиться до 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, вона списується на валові витрати. Таким чином, цей об'єкт вибуває із системи податкового обліку. У фінансовому обліку навіть повністю амортизовані об'єкти продовжують рахуватись аж до їх ліквідації чи продажу.

Невиробничі основні фонди у податковому обліку не враховуються, на відміну від фінансового, де відображаються всі без винятку основні засоби.

Зараз може бути різною методика визначення амортизації основних засобів у фінансовому (управлінському) та податковому обліку, оскільки Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби” для цього передбачено п'ять вказаних тут способів, або ж застосування норм і методів, передбачених податковим законодавством.

Таким чином, якщо у фінансовому та управлінському обліку амортизацію основних засобів (крім інших необоротних активів) підприємство нараховує за прямолінійним методом, або зменшення залишкової вартості, прискореним зменшенням залишкової вартості), кумулятивним чи виробничим методами, неминуче виникає неспівпадання її суми з даними податкового обліку. Це зумовлено тим, що у податковому обліку вона далі нараховується згідно Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”.

Внаслідок особливостей щодо визначення балансової (залишкової) вартості основних фондів у податковому обліку, навіть при тому, що за будівлями,

спорудами, їх структурними компонентами, жилими будинками тут здійснюється пооб'єктний облік, доводиться паралельно обліковувати первісну вартість основних засобів у фінансовому та управлінському обліку, оскільки вона буде різною.

Це зумовлено тим, що згідно Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” витрати, пов'язані з поліпшення основних фондів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості їх за всіма групами, збільшують балансову вартість груп 2,3 і 4 чи окремих об'єктів основних фондів групи 1 пропорційно сукупної балансовій вартості таких груп та окремих об'єктів основних фондів групи 1 на початок розрахункового періоду. Звідси витікає, що, незалежно від того, на якому об'єкті здійснювався капітальний ремонт, реконструкція, модернізація та інші поліпшення, у податковому обліку збільшується балансова (залишкова) вартість всіх чотирьох груп¹.

Очевидно, що такий варіант непридатний для цілей фінансового та управлінського обліку, бо він викривлює залишкову, відтак, первісну вартість об'єктів, амортизацію і знос за кожним із них, зрештою, витрати виробництва та фінансові результати. Зокрема, при застосуванні податкового методу визначення балансової вартості основних засобів у фінансовому й управлінському обліку може дійти до абсурду, коли внаслідок реконструкції приміщення цеху – об'єкта першої групи збільшиться вартість мобільного телефона – об'єкта четвертої групи.

Логічно було б при реконструкції або іншому поліпшенні будівель і споруд, чи їх структурних компонентів 10% відсотковий ліміт витрат, які можна віднести до валових витрат, визначати за кожним об'єктом окремо, а суму перевищення приєднувати до балансової вартості саме цього об'єкта, а не розподіляти між всіма іншими, тим більше приналежними до решти груп. Однак вимог податкового законодавства треба дотримуватись, незважаючи на його алогічність, а тому інший варіант можливий лише у фінансовому та управлінському обліку, оскільки за П(С)БО 7 “Основні засоби” їх первісна вартість збільшується на суму витрат, пов'язаних із поліпшенням об'єкта (модернізація, модифікація, добудова,

¹ Така думка ДПА України – див. га. “все про бухгалтерський облік”, №51, 2003р., с.4.

дообладнання, реконструкція тощо) за кожним об'єктом окремо. Тому виникають розбіжності в кореспонденції рахунків із списання витрат на ремонти, поліпшення об'єктів основних фондів (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Кореспонденція рахунків податкового й фінансового обліку
з відображення витрат на ремонти та поліпшення основних фондів (засобів)**

Зміст витрат	Податковий облік		Фінансовий облік	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Поточний і капітальний ремонти, що не призводять до поліпшення основних фондів (засобів)	–	–	84(23,91, 92,93)	23,151
Поточний і капітальний ремонти, що поліпшують основні фонди: -10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп	841 ⁴ 84(23,91, 92,93)	23 841	–	–
- решта суми	10/1,2,3,4	23	–	–
Модернізація, модифікація, добудова, дообладнання тощо, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкта	–	–	103-106 108-109	151
Реконструкція, модернізація, технічне переозброєння та інші види поліпшення основних фондів: - 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп	841 84(23,91, 92,93)	151 841	–	–
- решта суми	10/1,2,3,4	151	–	–

Наприклад, на підприємстві реконструйовано приміщення ремонтної майстерні. Її балансова вартість 120 тис. грн., витрати на реконструкцію – 60 тис. грн. Таким чином, за наведеним прикладом вартість об'єктів за різними видами обліку буде такою (табл. 2.3).

⁴ У плані рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств, організацій, затвердженому наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 року № 291 не визначено рахунків для податкового обліку валових витрат і валових доходів. Ми запропонували (див. "Баланс", 2000, № 17) для цього субрахунки 841 та 747 відповідно. Існують також інші пропозиції – див., наприклад, газ. "Все про бухгалтерський облік", 2003, №5.

Таблиця 2.3

Відмінності у визначенні вартості основних фондів (засобів) у податковому й фінансовому (управлінському) обліку (тис. грн.)

Групи	Основні фонди – у податковому обліку			Основні засоби – у фінансовому й управлінському обліку			
	Найменування	Балансова вартість на:		Субрахунки	Найменування	Первісна вартість на:	
		початок I кв.	початок II кв.			початок I кв.	кінець I кв.
I	Адмін-будинок	45	49	103	Адмін-будинок	96	96
	Ремонтна майстерня	120	130		Ремонтна майстерня	140	200
	і т.д.				і т.д.		
	Всього	210	228		Всього	1220	1268
II	–			104	Комбайн	125	125
	Всього	71	78		Трактор	140	140
III	–				і т.д.		
	Всього	15	16		Всього	460	460
IV	–			105	Автомобіль “КАМАЗ”	170	170
	Всього	24	26		Автомобіль “ЗАЗ Dewoo”	52	52
					і т.д.		
Разом		320	348	Разом		654	654
						2334	2394

Зокрема, за даними податкового обліку збільшилась балансова вартість приміщення адмінбудинку, автомобільного транспорту, інших основних фондів, електронно-обчислювальних машин, їх програмного забезпечення тощо, оскільки сума перевищення витрат на реконструкцію ремонтної майстерні над 10 % сукупної балансової вартості всіх груп основних фондів $60 - (320 \times 10 : 100) = 28$ тис. грн..

розподілена пропорційно до цієї ж сукупної вартості: $(1+28:320) \times 45 = 49$ тис. грн.; $(1+28:320) \times 120 = 130$ тис. грн. і т.д.

Враховуючи, що витрати на ремонти, модернізацію тощо включаються до балансової вартості основних фондів у податковому обліку інакше, ніж до первісної вартості основних засобів у фінансовому обліку, за окремими аналітичними рахунками, тобто, об'єктами на субрахунках – 102-109 будуть інші дані, ніж за першою-четвертою групами.

Однак, не дивлячись на це, кореспонденція рахунків у податковому й фінансовому обліку має здійснюватися за взаємопов'язаними схемами, інакше неможливо забезпечити узагальнення обігів та сальдо за аналітичними рахунками на синтетичних, хіба що взагалі вести на підприємствах паралельно дві Головні книги¹.

Якщо ж відображати операції з основними засобами (фондами) у фінансовому й податковому обліку за наведеною кореспонденцією рахунків, то за всіма синтетичними рахунками, відкритими на підприємстві, підсумок обігів і сальдо буде тотожний, що дозволяє вести податковий і фінансовий облік взаємопов'язано, забезпечувати контроль за правильністю записів на аналітичних рахунках шляхом звіряння обігів і сальдо за ними у одній Головній книзі.

З урахуванням того, що балансова вартість основних фондів для нарахування амортизації визначається щоквартально, необхідно складати розрахунок її коригування (табл. 2.4).

аблиця 2.4

Розрахунок балансової вартості основних фондів на початок II кварталу

¹ Попри видиму абсурдність такого підходу до організації податкового й фінансового обліку, аналіз сучасних “нововведень” дає вагомі підстави, думати, що він недалекий до втілення у практику. Адже, наприклад, первинний і аналітичний облік ПДВ дублюється вже давно.

Групи основних фондів	Балансова вартість основних фондів на початок попереднього (першого) кварталу, грн.	Сума амортизації за попередній квартал, грн., коп.	Вартість об'єктів, що надійшли в групу за попередній квартал, грн.	Вартість об'єктів, що вибули з групи за попередній квартал, грн.	Балансова вартість основних фондів на початок другого кварталу, грн.
1 група	1126750	9859,06	121920	150610	1088201
2 група	179124	9486,68	21145	7160	187622
3 група	329658	8653,52	24160	-	345164
4 група	40000	4000,00	10000	5000	41000
Разом	1675532	28099,26	177225	162770	1661887

На підставі такого коригування відображають залишкову вартість основних засобів на початок кожного звітної кварталу у розрахунку амортизаційних відрахувань.

Слід зазначити, що відповідного реєстру нарахування амортизації, який враховував би особливості її визначення, що виникли після 1 липня 1997 року, поки що не встановлено. Однак, виходячи з потреб податкового обліку, її можна визначати у реєстрі такої форми (табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Розрахунок амортизації основних фондів

Групи основних фондів	Балансова вартість на початок __ кварталу, грн.	Норма амортизації, %	Квартальна сума амортизації, грн.	І т.д.
І група – будівлі, споруди тощо				
Адмінбудинок	48938	2	979	
Ремонтна майстерна	130500	2	2610	
І т.д.				

Всього	228376	2	4568	
II група – Автомобільний транспорт тощо	77212	10	7721	
III група – Інші основні фонди	16312	6	979	
IV група – Електронно-обчислювальні машини тощо	26100	15	3915	
Разом	348000	*	17183	

У фінансовому обліку треба використовувати реєстр іншої форми, у якому можна навести пооб'єктний перелік основних засобів за всіма субрахунками, визначати місячну суму амортизації, вказувати кореспонденцію рахунків з обліку витрат виробництва, на які відносять її суму. Причому навіть при застосуванні податкового методу нарахування амортизації у фінансовому обліку, що можна робити за П(С)БО 7 “Основні засоби”, вона буде відрізнятися від визначеної в податковому обліку, адже балансова вартість основних фондів та залишкова вартість основних засобів за даними цих видів обліку є різною.

Тому доцільно взагалі у фінансовому обліку застосовувати якийсь інший метод нарахування амортизації, передбачений П(С) БО 7 “Основні засоби”, враховуючи складність податкового методу та його часті зміни.

Приміром, починаючи з 2003 року, основні засоби тут групуються за чотирма групами (раніше було три).

До першої групи входять будівлі, споруди, їх структурні компоненти, в тому числі жилі будинки та передавальні пристрої. Її можна позначити умовно⁵ 10/1 “Будівлі і споруди”.

До другої групи входять автомобільний транспорт, меблі, інше конторське (офісне) обладнання, побутові електричні, оптичні, електромеханічні прилади та інструменти. Цю групу можна позначити 10/2 “Автотранспорт, меблі, прилади”.

До третьої групи входять інші основні фонди, що не ввійшли до першої та другої груп, включаючи прилади промислового призначення, сільськогосподарські машини

і знаряддя, робочу і продуктивну худобу та багаторічні насадження. Їх можна умовно позначити 10/3 “Інші основні фонди”.

До четвертої групи включаються придбані після 01.01.2003р. електронно-обчислювальні машини, інші машини для автоматичного оброблення інформації, їх програмне забезпечення, телефони (у тому числі стільникові), мікрофони і рації, вартість яких перевищує вартість малоцінних предметів, а також витрати на їх поліпшення. Таку групу можна умовно позначити 10/4 “Електронно-обчислювальні машини”.

На 2004 рік визначено нові норми нарахування амортизації: I група 2% проти 1,25%; II група 10% проти 6,25%; III група 6% проти 3,75% та встановлено нову норму 15% для четвертої групи вже із 2003 року. Крім того, за П(С)БО 7 “Основні засоби” при реконструкції тощо та консервації основних засобів у фінансовому обліку амортизація на такі об’єкти не нараховується. У податковому обліку припинити нарахування амортизації із-за цих причин можна лише за основними фондами першої групи. Що є стосується приналежних до другої – четвертої груп, то згадані причини на нарахування амортизації не впливають, вона далі визначається від сукупної вартості цих груп. Тільки при реалізації окремих фондів другої – четвертої груп змінюється їхня сукупна вартість, отже, і сума нарахованої амортизації за ними у податковому обліку.

Окремі особливості є в податковому обліку вибуття основних засобів. При цьому, хоч кореспонденція рахунків при реалізації основних фондів є однаковою для всіх чотирьох груп – дебет 972, кредит 10, суми, які тут вказують, відрізняються: за об’єктами першої групи записують балансову вартість; за об’єктами другої – четвертої груп – вартість продажу, тобто виручку за них. У такому ж порядку, відображається безоплатна передача основних фондів. Разом з тим, сукупна балансова вартість другої – четвертої груп основних фондів не змінюється, якщо причини вибуття об’єктів тут інші, ніж продаж.

⁵ Невідповідність субрахунків з обліку основних засобів за новим Планом рахунків у фінансовому обліку та їхніх груп у податковому обліку мала б бути усунена Міністерством фінансів України. Оскільки цього поки-що не зроблено, можна скористатися таким умовним позначенням.

У фінансовому обліку за П(С)БО 7 “основні засоби” за кредитом будь-якого субрахунка, незалежно від причин вибуття основних засобів списують первісну вартість об’єктів – частину на субрахунок 131, залишкову вартість на субрахунки 972,973,975,976. Проте це не означає, що суми за кредитом субрахунків 102-109 співпадають із записаними за кредитом груп 10/1,2,3,4, не зважаючи на те, що в принципі балансова вартість об’єкта мала би дорівнювати його залишковій вартості. Якщо до впровадження П(С)БО 7 “Основні засоби” та внесення змін у Закон України “Про оподаткування прибутку підприємств” балансова і залишкова вартість співпадали і могли б вважатись синонімами, то зараз вони сумарно відрізняються, що зумовлено відмінностями податкового й фінансового обліку основних фондів(засобів), викладеними вище. Тому й результати від продажу об’єктів будуть різними за даними податкового та фінансового обліку.

Зокрема, за об’єктами першої групи до валових доходів включається сума перевищення виручки від продажу над їх балансовою вартістю. У фінансовому обліку за кредитом субрахунка 742 “Дохід від реалізації необоротних активів” відображається вся сума виручки від продажу будь-яких основних засобів.

При перевищенні балансової вартості об’єктів основних фондів першої групи над виручкою від продажу у податковому обліку така різниця включається до валових витрат. У фінансовому обліку на субрахунок 972 “Собівартість реалізованих необоротних активів” списується вся залишкова вартість будь-якого об’єкта (табл.2.6).

Таблиця 2.6

**Кореспонденція рахунків з обліку реалізації
основних фондів першої групи**

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума тис.грн.
Списано залишкову вартість реалізованого складу	972	10/1 (103)	45,0
Списано суму нарахованого зносу	131	103	15,0
Відображено виручку від реалізації	361	742	66,0

Нараховано податкове зобов'язання за ПДВ	742	6411	11,0
Відображено валові доходи (66-11-45), оскільки виручка від продажу перевищує балансову вартість об'єкта	747	747	10,0

За об'єктами другої-четвертої груп сума перевищення виручки над балансовою вартістю всієї групи основних фондів включається до валових доходів. Перевищення балансової вартості об'єкта, що належить до цих груп, над виручкою від його продажу у податковому обліку не відображається (табл.2.7).

Таблиця 2.7

**Кореспонденція рахунків з обліку реалізації
основних фондів другої – четвертої груп**

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума тис.грн.
Списано залишкову вартість вантажного автомобіля	972	10/2 (105)	100,0
Списано суму його зносу	131	10/2 (105)	2,0
Відображено виручку від реалізації автомобіля	361	742	240,0
Нараховано податкове зобов'язання за ПДВ	742	6411	40,0
Відображено валові доходи, оскільки виручка перевищує сукупну балансову вартість (185 тис.грн.) основних фондів другої групи (240-40-185)	747	747	15,0

Таким чином, за даними податкового обліку взагалі не визначається прибуток чи збиток від продажу об'єктів основних фондів, у той час, як у фінансовому обліку це можна зробити за кожним окремим об'єктом основних засобів у результаті закриття рахунків з обліку доходів від реалізації необоротних активів (дебет 742, кредит 79 – 55 тис. грн. за приміщенням складу та 200 тис. грн. за вантажним автомобілем) і їхньої собівартості (дебет 79, кредит 972 – 45 та 100 тис. відповідно). Звідки прибуток буде визначено записом: дебет 79, кредит 44 – 10 та 100 тис. грн. за

приміщенням складу і вантажним автомобілем відповідно. Варто звернути увагу, щодо валових доходів за вантажним автомобілем зараховано лише 15 тис. грн.

Досить ускладнився податковий облік ліквідації основних засобів, оскільки тут доводиться враховувати такі нюанси, як наприклад, причини ліквідації – вимушена чи ні, оформлення її додатковими документами, крім “Акта на списання основних засобів” тип. ф. №03-3, наприклад, висновком санітарно-епідеміологічної чи карантинної служби, держтехнагляду із охорони праці, Міністерства з надзвичайних ситуацій тощо.

Зокрема, у разі ліквідації основних засобів за рішенням підприємства, або руйнування, викрадення чи вимушеної відмови від їх використання з обставин загрози та наявності таких додаткових документів, балансова вартість окремого об'єкта першої групи списується на валові витрати. Якщо ж згаданих додаткових документів немає, балансову вартість такого об'єкта на валові витрати не відносять, хоч із першої групи її виключають (прирівнюють до нуля) так само, як і в попередньому випадку.

Однак це не стосується об'єктів другої – четвертої груп, за якими у таких випадках не виникає валових витрат, а балансова вартість основних фондів цих груп не змінюється.

Крім того, необхідно скоригувати вхідний ПДВ пропорційно до суми недоамортизованої вартості таких об'єктів та віднести його до податкових зобов'язань з урахуванням оцінки за звичайними цінами (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

**Кореспонденція рахунків з ліквідації
основних фондів першої групи**

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума тис.грн
а) Списано приміщення адмінбудинку за самостійним рішенням підприємства: - в частині амортизованої вартості	131	10/1(103)	45,0

- балансову вартість визначену, як різниця між оцінкою будівлі за звичайними цінами та сумою податкового зносу	976	10/1(103)	18,0
- скориговано суму податкового кредиту виходячи із балансової вартості об'єкта (18 x 20%) методом “червоне сторно”	6411	644	3,6
- закрито субрахунок 644	976	644	3,6
- включено суму ПДВ до податкових зобов'язань	976	6411	3,6
б) Списано дамбу, зруйновану повинню, що підтверджує висновок Міністерства з надзвичайних ситуацій: - в частині амортизованої вартості;	131	10/1(103)	25,0
- балансову вартість споруди віднесено на валові витрати	841 976	10/1(103) 841	35,0 35,0

Якщо від ліквідації об'єктів отримано матеріали, які можуть бути використані в майбутньому (дрова, залізобетонні блоки і т.п.), то їх оприбутковують в обох випадках однаково – за дебетом субрахунків 203,205,209 та кредитом субрахунка 746 у фінансовому обліку. В податковому обліку така операція не відображається. Лише при умові, що такі матеріали реалізуються, податковий облік тут здійснюється у звичайному порядку і вартість продажу відноситься до валових доходів, виникають податкові зобов'язання за податком на додану вартість.

У той же час певні витрати (нарахована оплата праці, відрахування на соціальні заходи, послуги інших підприємств) з ліквідації основних фондів включаються до валових витрат у кореспонденції рахунків дебет 841, кредит 66,65,63 та одночасно списуються на субрахунок 976 з кредиту субрахунка 841 (табл. 2.9).

Таблиця 2.9

**Кореспонденція рахунків з ліквідації основних фондів
другої – четвертої груп**

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума тис.грн.
а) Списано вантажний автомобіль за самостійним рішенням підприємства на основі “Акта на списання автотранспортних	131	105	95,0

засобів” тип. ф. №03-4, до якого прикладено висновок Державтоінспекції про неможливість його подальшого використання: - в частині амортизованої вартості			
- залишкову вартість	976	105	15,0
б) Списано комп`ютер застарілої моделі на основі “Акта на списання основних засобів” тип. ф.№03-3: - в частині амортизованої вартості	131	109	1,0
- залишкову вартість	976	109	0,5
- нараховано податкові зобов`язання, виходячи із звичайної ціни цього комп`ютера на дату ліквідації (250x20%)	976	6411	0,05

Таким чином, при ліквідації основних фондів другої–четвертої груп у податковому обліку їх не списують, а тому сукупна балансова вартість відповідної групи не змінюється, незалежно від того, якими документами це оформлено.

У той же час при відсутності додаткових документів, які підтверджують неможливість подальшого використання ліквідованого об`єкта за початковим призначенням, нараховуються податкові зобов`язання з ПДВ від його вартості на дату ліквідації, визначеної за звичайними цінами.

Розділ 3

Формування показників звітності про ресурсний потенціал сільськогосподарських підприємств

Забезпечення виробничо фінансової діяльності сільськогосподарських підприємств можливе при умові збалансованої наявності тут трудових і матеріальних ресурсів про чисельність працівників, виробничі запаси й основні засоби є одним із головних сегментів її цілісної системи.

При цьому звітна інформація як про наявний ресурсний потенціал, так і про ефективність використання праці, насіння, добрив, кормів, пально-мастильних матеріалів, машин і механізмів, будівель і споруд є однаково важливою, бо потенційні можливості рентабельної роботи, закладеної в наявних ресурсах можуть

бути зведені нанівець відсутністю належного контролю менеджерів у процесі організації праці, витрачання засобів, експлуатації основних засобів.

Отож система показників внутрішньої (насамперед!) та зовнішньої звітності стосовно праці та її оплати має забезпечити неперервний контроль за їх використанням, визначення затрат робочого часу за видами діяльності, обсягу виробітку, рівня виконання змінних завдань, нарахованої оплати праці, своєчасності розрахунків з працівниками, використання фонду оплати праці.

Оскільки витрати праці не є однорідними, їх групують з метою контролю за видами - на основну і додаткову; за елементами - погодинна, відрядна, преміальна, оплата простоїв; за складом працівників – спискові, штатні, сумісники, за контрактами підряду; за категоріями працівників - робітники, службовці, в т. ч. керівники, що зумовлює розширення змісту як зовнішньої, так, особливо, внутрішньої звітності, оскільки в останній витрати праці та нараховані суми групують за видами продукції та центрами відповідальності - структурними підрозділами підприємства. Зокрема, статистична звітність включає такі форми, як “Звіт про стан заборгованості із заробітної плати”, ф. № 1-ПВ (терм.) місячна. Цю форму складають усі без винятку підприємства. Всі господарства подають до 5 січня наступного за звітним року річну форму 6-ПВ “Чисельність окремих категорій працівників та підготовка кадрів”, а щокварталу такі форми, як “Звіт з праці”, ф. № 1-ПВ, “Звіт про використання робочого часу”, ф. № 3-ПВ.

Така різноманітність форм статистичної звітності зумовлена тим, що з річного звіту підприємств вилучено цілий розділ, у якому наводилась інформація про чисельність працівників, їх оплату праці, використання робочого часу тощо.

Разом з цим, у статистичній звітності також є інформація про витрати праці на виробництво продукції, що дозволяє визначити за її даними продуктивність праці. Вона наводиться у ф. №50-сг “Основні економічні показники роботи сільськогоспідприємств”.

В якості внутрішньої звітності можна використати практично всі документи і реєстри з обліку працівників, робочого часу, оплати праці: особові картки, таблиці

обліку робочого часу, розрахунково-платіжні відомості та ін., включаючи виробничі звіти, у яких групують витрати праці за видами виробництв, бригадами, фермами тощо.

На основі такого групування за даними внутрішньої звітності здійснюють контроль використання праці та її оплати як в цілому по підприємству, так і в окремих центрах відповідальності. У той же час слід зазначити, що така класифікація витрат праці та її оплати використовується також для складання зовнішньої (статистичної) звітності. Власне у внутрішньої звітності використовується детальніша інформація, пов'язана з використанням трудових ресурсів підприємства. Вона включає дані про приймання на роботу чи скорочення працівників, нормування їхньої чисельності, професійну орієнтацію і навчання, перепідготовку, просування по службі керівних кадрів - підвищення, пониження, переведення, звільнення.

Тому, крім групування оплати праці за ознакою її включення у собівартість продукції (робіт, послуг) на затрати оплати праці працівників, безпосередньо зайнятих у виробничому процесі, та виплати стимулюючого характеру (перші складаються з оплати праці за відрядними нормами та розцінками, а другі - з надбавок за якість роботи й високу майстерність, за стаж роботи, винагороди за вислугу років, премії), у внутрішній звітності наводиться інформація за рядом інших ознак.

Зокрема, використовуються дані про витрати, пов'язані з оплатою простоїв, усуненням браку продукції при відсутності винних в цьому, доплати за відхилення від нормальних умов роботи, за роботу в нічний час, за понадурочні роботи, переміщення на іншу нижче оплачувану роботу, яка не відповідає кваліфікації робітника. Такі витрати розцінюються як непродуктивні і тому їм повинна приділятися максимальна увага.

Крім того, контроль здійснюється за витратами, пов'язаними з найманням робочої сили, її відбором, нормуванням і плануванням чисельності працівників, затрат праці. Такі витрати є багатокомпонентними і включають як витрати праці та

її оплати працівників апарату управління - відділу кадрів, нормування, виробничого, так і інші витрати - на рекламу, канцелярські, відрядження тощо. Причому ефективність роботи цих підрозділів проявляється опосередковано в результатах діяльності інших центрів відповідальності. Скажімо, збільшення виробництва продукції чи зменшення витрат може підтверджувати ефективність роботи відділу кадрів по залученню нових працівників. Однак тут неможлива прямолінійна оцінка даних внутрішньої звітності, оскільки важливу роль відіграє мотивація праці. Точніше можна визначити затрати з наймання робітників. Загальна їх сума складається із витрат на рекламу про вакансії, винагороди посередникам за пошук потенційних робітників, часу та ресурсів (телефонних послуг) на співбесіди і відбір претендентів, поїздки персоналу і кандидатів, переселення прийнятих робітників, співбесіди з ними. Такі витрати розраховують на одного працівника і оцінюють за методами часового ряду, тобто за певний період часу, або порівняння з аналогічними підприємствами за один і той же період часу.

Слід зазначити, що при цьому не можна забезпечити достатньо високу точність і об'єктивність звітної інформації, оскільки вона суттєво залежить від ряду інших факторів, насамперед від загальної ситуації на ринку праці. В тих випадках, коли пропозиція тут перевищує попит, коефіцієнт затрат, вирахований за даними внутрішньої звітності (витрати у розрахунку на одного працівника), із наймання робітників може знижуватись, у протилежній ситуації – підвищуватись. Крім того, оцінка ефективності роботи з наймання робітників за цим коефіцієнтом не враховує їхніх кваліфікаційних характеристик, що зменшує об'єктивність такої оцінки. Адже витрати з наймання робітників практично не залежать від кваліфікації, в той час, як результативність їхньої роботи головним чином саме цим і зумовлюється.

Що ж стосується другого методу оцінки ефективності, то він має поки що лише теоретичне значення, оскільки на вітчизняних підприємствах така інформація системно не формується, а існуюча система звітності навіть не передбачає оприлюднення витрат на наймання робітників у такому обсязі.

До цих витрат тісно примикають, пов'язані з профорієнтацією, навчанням, перепідготовкою кадрів [12, с.122]. При цьому варто наголосити, що система

контролю в управлінському обліку повинна бути в більшій мірі спрямована на формування таких витрат у майбутньому, а не на наступну оцінку фактичних. Тому будь-яке рішення менеджерів, пов'язане із зміною використання праці та її оплати як на стадії формування чисельності працівників, так і в процесі їхньої роботи, повинно опиратись на виважену і всесторонньо обгрунтовану інформацію, яку забезпечує внутрішня звітність.

Разом з тим не можна нехтувати й наступним контролем за використанням праці та її оплати. Такий контроль також дуже важливий, оскільки при навіть скрупульозному попередньому обгрунтуванні рішень менеджерів немає стовідсоткової впевненості у їхній оптимальності. Виявити ж це можна лише на основі наступного контролю ефективності того чи іншого рішення за системою показників, яка характеризує ефективність цього в цілому. З цією метою на основі документів внутрішньої звітності – табелів обліку робочого часу визначають середньооблікову (середньоспискову) чисельність працівників як відношення підсумків кількості їх за кожний календарний день місяця чи року до числа календарних днів за такий період. Його порівнюють з нормативною чисельністю працівників підприємства. Важливим показником є відношення кількості відпрацьованих змін (людино-днів) до числа робочих днів у відповідному періоді - робочому тижні, декаді, місяці, році. Він засвідчує повноту використання робочого часу і розраховується з використанням фактичних даних та календарів робочого часу з урахуванням тривалості робочого тижня.

Важливим є контроль за якісним складом працівників. Він здійснюється на основі оцінки показників професійного складу персоналу підприємства - співвідношення чисельності професійних груп до загальної кількості працівників; питомої ваги інженерно-технічних працівників - відношення їхньої чисельності до загальної кількості працівників; питомої ваги працівників із середньої та вищою освітою - відношення їхньої чисельності до загальної кількості працівників; середнього освітнього рівня кадрів - відношення суми загальної кількості років навчання всіх працівників до їхньої чисельності на підприємстві. Такі дані

отримують із особових карток, які у зв'язку з цим входять у систему внутрішньої звітності, хоч використовуються вони у відділі кадрів.

Не менш важливими для контролю використання праці є показники рівня забезпеченості підприємства робочою силою - відношення можливого календарного фонду робочого часу до обсягу праці, необхідної за технологічними розрахунками для виконання виробничої програми підприємства; структури затрат праці – відношення прямих і, відповідно, непрямих затрат праці до загальних, витрат відповідного центру відповідальності на виробництво окремих видів продукції.

Контроль за використанням робочої сили здійснюють також за коефіцієнтами обороту кадрів – відношення кількості прийнятих та звільнених працівників до їхньої середньооблікової (середньоспискової) чисельності та плинності кадрів – відношення кількості звільнених працівників до їхньої середньооблікової (середньоспискової) чисельності, що можливе за даними внутрішньої звітності, складене на основі відповідних наказів по кадрах.

Узагальнюючу оцінку ефективності використання праці здійснюють за її продуктивністю, яку визначають за прямими показниками - відношенням кількості чи вартості виробленої продукції до прямих затрат праці (середньоспискової чисельності працівників), або ж як затрати праці в годинах на одиницю виробленої продукції та непрямими показниками - обсягом виконаних робіт за одиницю часу, виконанням норм виробітку на окремих роботах. У зв'язку з цим внутрішня звітність про працю й трудові ресурси поєднується з іншим її сегментом – про виробництво продукції рослинництва і тваринництва.

Внутрішня і зовнішня звітність підпорядкована забезпеченню такої поінформованості менеджерів, яка дозволяє їм здійснювати пошук резервів підвищення ефективності виробництва. Тому вона не може обмежуватись лише розглянутими показниками, оскільки їхня система є набагато ширшою і включає цілий ряд інших - від тих, які характеризують організацію праці, до впливу факторів на її продуктивність та оплату, отже, система звітності повинна бути набагато повнішою, ніж вона є зараз отже, система звітності повинна бути набагато повнішою, ніж вона є зараз.

Організація ефективного виробництва в сучасних умовах залежить від його безперебійного забезпечення сировиною, матеріалами, напівфабрикатами тощо. Таким чином виникає потреба в оперативній звітній інформації про їх наявність, яка дає можливість менеджерам підприємств вживати своєчасних заходів щодо поповнення виробничих запасів, аби не допустити зриву виробництва із-за їх відсутності в потрібний момент.

Таку інформацію забезпечує внутрішня звітність, в якості якої прийнято вважати “Матеріальний звіт” тип. ф. № М-19 (на сільськогосподарських підприємствах “Звіт про рух матеріальних цінностей” ф. №121). Однак треба мати на увазі, що в цих звітах відображають не всі без винятку найменування запасів за їх номенклатурою, а лише ті, залишки за якими змінювались упродовж звітного місяця внаслідок надходження чи вибуття, або зазначених подій одночасно. Матеріальні цінності, за якими рух не відбувався, у звіти не включають, адже залишок їх не змінився, тому менеджери не можуть мати інформації про наявність таких запасів із цих документів внутрішньої звітності, що зумовлює використання даних сальдових відомостей, де вказують залишки за всіма видами запасів, що є на підприємстві: за тими, які змінювались впродовж місяця – на основі даних “Матеріальних звітів” тип ф. №М-19, за рештою – переносять з кінця одного місяця на початок іншого, безпосередньо за сальдовою відомістю.

Водночас необхідно наголосити, позаяк такі звіти та сальдові відомості складаються після завершення поточного місяця, ця інформація недостатня для вжиття своєчасних заходів щодо постачання на підприємство тих виробничих запасів, які вичерпуються. Тому як документи внутрішньої звітності слід використовувати також “Карточки складського обліку” тип ф. № М-12, в яких відображається залишок запасів за кожним найменуванням щоденно.

Але при цьому потрібно переглянути практику використання звітної інформації менеджерами, адже звичним є те, що вони використовують її зрідка – лише із згаданих звітів. Таким чином, нерідко допускаються промахи в забезпеченні підприємств виробничими запасами, адже окремі з них можуть

бути вичерпаними всередині місяця. Тому доцільно, щоби в “Карточках складського обліку” тип ф. №М-12 були вказані мінімальні норми запасів, а комірники інформували менеджерів про зменшення залишків до критичної межі відразу, а не тільки при поданні “Матеріальних звітів” тип. ф. № М-12.

Карточки відкривають за встановленою класифікацією матеріалів на кожний їх номенклатурний номер окремо. Залишок матеріалів, який тут вказують на початок місяця, завіряє своїм підписом бухгалтер з обліку запасів. Карточки видають завідуючим складами під розписку у реєстрі видачі, зберігаються вони тут у картотеці за обліковими групами: сировина, матеріали, запасні частини, напівфабрикати і т.п., а всередині групи - в порядку зростання номенклатурних номерів. Завідуючий складом вказує у кожній карточці місяця зберігання матеріалів, (номер стелажа, полиці, ячейки, засіка і т.п.) Групи і підгрупи матеріалів у картотеці відділяються закладками, на яких проставлені номери карточок.

Щоденно на основі належним чином оформлених первинних документів завідуючий складом записує у відповідних карточках всі операції з надходження і вибуття матеріалів, виводить залишок, який порівнює з встановленою нормою запасу. Саме це є особливо важливим у внутрішній звітності, оскільки дозволяє оперативно контролювати достатність запасів тих чи інших матеріалів. Власне кажучи, значення цього виходить за межі лише інформативної функції, оскільки аналіз наявності матеріалів за кожний день дозволяє прогнозувати з високою достовірністю мінімальну потребу в них, яка нерідко точніша, ніж визначена розрахунковим шляхом. До того ж визначення оптимального обсягу поставки потрібної підприємству сировини, який має назву в літературі “економічного розміру замовлення (ЕРЗ)”, дозволяє досягти мінімальних витрат, пов'язаних з утриманням запасу, і відповісти на два питання - скільки і коли. У той же час дослідженнями встановлено, що вартість виконання замовлень підвищується в міру зменшення їхнього розміру. До того ж надто мінімальні обсяги запасів нерідко є причиною екстремальних ситуацій, що у вітчизняній практиці

спостерігається щодо забезпечення підприємств пально-мастильними матеріалами.

Тому в першочерговим є не констатація наявності матеріалів за даними внутрішньої звітності, а визначення на її основі оптимальних партій поставок. Його здійснюють за формулою:

$$EPЗ = \frac{2AB}{C};$$

EPЗ - оптимальна партія поставки сировини (матеріалів);

A - річна потреба в сировині (матеріалах);

B - затрати на замовлення;

C - поточні витрати на одиницю замовлення;

На основі даних про оптимальну партію поставки сировини можна

розрахувати число замовлень $n = \frac{A}{EPЗ}$ та інтервал між ними

$$t = \frac{255}{n};$$

де n - число замовлень;

t - інтервал між замовленнями;

255 – число робочих днів у році.

Разом з тим навіть при достатньо точному визначенні середнього розміру замовлення на сировину й матеріали, не може бути впевненості у достатності запасів, оскільки можливі непередбачений попит або несподівана відсутність запасів у постачальників. Тому в “Карточках складського обліку” тип ф. №М-12, варто передбачити додатковий страховий запас, який дозволить уникнути простою в перервах між поставками.

З практики відомо, що не всі запаси відіграють однакову роль у виробництві. Окремі з них є суттєво важливими, оскільки без них виробництво певної продукції неможливе, інші можуть бути замінені аналогами, або без них нетривалий час взагалі можна обійтись, дещо змінивши технологію виробництва чи якісні характеристики продукції, що виробляється. До того ж у структурі затрат на виробництво продукції питома вага різних видів сировини й матеріалів

неоднакова. Тому зрозуміло, що більш ретельно треба визначати рівень запасів за тими видами, які є важливішими для даного виробництва, і займають основну питому вагу у структурі витрат на сировину й матеріали у собівартості продукції, що виробляється на підприємстві. Зарубіжні дослідники [37, с.371] рекомендують розділити запаси на три класи: А,В,С у залежності від грошових витрат на них. Ті види сировини й матеріалів, за якими сукупні витрати складають 80%, відносяться до класу А, Наступні 15% відносять до класу В, і решту 5% - до класу С. За матеріалами класу А ретельно визначають розміри й моменти замовлень, величина витрат на видачу й оформлення замовлень переглядається кожний раз при розміщенні чергового замовлення. Має бути встановлений суворий контроль наявності саме за цими видами запасів, отож у менеджерів повинна бути оперативна інформація про їх залишки на складах.

За матеріалами класу В визначаються економічні розміри замовлень і момент видачі повторного замовлення; змінні величини переглядаються раз на квартал чи півріччя. Передбачається встановлення звичайного контролю і отримання якісної інформації про запаси, що дозволяє своєчасно виявляти основні зміни у використанні матеріальних запасів. Таким чином, тут достатньо звітної інформації, що є у “Матеріальних звітах” тип ф. №М-19.

За матеріалами класу С ніяких формальних розрахунків не роблять. Розмір повторного замовлення зазвичай розраховується таким чином, щоби поставки здійснювались протягом 1-2 років. Перевірка наявних запасів проводиться періодично один раз на рік і отримати таку інформацію можна із сальдових відомостей.

Зазначимо, що такий поділ запасів залежить від специфіки підприємств і не може бути універсальним. Скажімо, вугілля для теплових електростанцій є запасами, віднесеними до класу А, в той час, як на інших підприємствах воно може належати до інших двох класів, або й бути зовсім відсутнім.

При визначенні класифікації запасів треба мати на увазі, що їхня преїскурантна ціна для цього недостатня, оскільки загальна вартість може змінитись за рахунок транспортно-заготівельних витрат, витрат і втрат при

зберіганні, які в окремих випадках можуть навіть перевищувати затрати на закупівлю, наприклад, при зберіганні сировини, що швидко псується. Тому при визначенні норми запасів враховують не тільки вартісні показники, але й зазначені особливості.

Контроль відповідності запасів встановленим нормам за даними карточок складського обліку дозволяє виявити зайві, які не використовуються протягом виробничого циклу. Однак оцінка наявності запасів за цим критерієм повинна бути досить обережною, оскільки формальний підхід нерідко обертається значними втратами в майбутньому, оскільки деякі види запасів використовуються від випадку до випадку, що створює ілюзію їхньої непотрібності на підприємстві. Зокрема це стосується спеціального інструменту, пристосувань, приладів, окремих запасних частин, які можуть роками не використовуватись, і виявитись вкрай потрібними в екстремальних ситуаціях. Тому, на нашу думку, такі запаси повинні зберігатись на підприємстві як страхові, а приймати рішення про визнання окремих запасів зайвими з наступною їхньою реалізацією повинні компетентні спеціалісти.

Головним завданням внутрішньої звітності про наявності запасів за центрами відповідальності є забезпечення їхнього оптимального рівня, оскільки надмірні запаси призводять до зростання поточних витрат на зберігання, а надто малі - до ризику незабезпечення виробничих потреб у даний момент, навіть зупинки виробництва. Крім того, мінімальні обсяги запасів зумовлюють необхідність поставки їх на підприємство дрібними партіями, що призводить до зростання питомих витрат, пов'язаних з виконанням замовлень центрів відповідальності до центру матеріально-технічного постачання.

При визначенні оптимальних норм запасів доводиться виконувати досить складні розрахунки, враховуючи не тільки потребу у сировині й матеріалах, але й поточні витрати на їхнє зберігання. При цьому треба мати на увазі, що інвестиції в запаси - це вилучення коштів оборотного капіталу. Таким чином, створення надмірних запасів, крім прямих витрат на придбання, навантажувально-розвантажувальні роботи, зберігання, спричинює втрати від

можливого вкладення коштів у іншу діяльність, яка б забезпечувала прибуток. Така упущена вигода наглядно проявляється як збиток при умові, що виробничі запаси придбані за рахунок кредитів. Тому при визначенні норми запасів обов'язково слід враховувати цю обставину, маючи на увазі, що оборотний капітал, заморожений у виробничих запасах, у кінцевому підсумку негативно позначається на прибутковості виробництва.

Разом з тим тут не можна обмежуватись таким прямолінійним підходом, оскільки прибутковість виробництва залежить від вміння прогнозувати кон'юнктуру на ринку. Повною мірою це можна віднести і щодо особливостей визначення норм запасів сировини й матеріалів, оскільки ціни на них також формуються під впливом попиту й пропозиції.

Скажімо, ціни на пально-мастильні матеріали дещо знижуються у зимовий період, а на сільськогосподарську продукцію, навпаки, підвищуються. Тому, наприклад, на хлібоприймальних підприємствах, кондитерських фабриках, як правило, запаси зерна чи цукру створюються на перший погляд надмірними восени, замість рівномірного надходження протягом календарного року. Відповідно, наприклад, транспортні підприємства прагнуть закупити більше пального при сприятливішій кон'юнктурі на ринку. В цілому ж можливості щодо формування запасів на кожному підприємстві відрізняються, і тут доводиться виходити саме з них.

Однак при наявності альтернативи нею нехтувати не слід, навіть якщо для придбання запасів вистачає власних коштів. Навіть просте врахування банківського відсотка за кредити за сумою коштів, вкладених у надмірні запаси, дозволяє об'єктивніше оцінювати доцільність такого кроку на підприємстві. Як підкреслюють зарубіжні вчені, втрати від упущених можливостей вкладення капіталу дорівнюють втраченим банківським процентам внаслідок інвестицій капіталу в запаси [37, с.367].

Поряд із цим важливим є визначення за даними внутрішньої звітності затрат на зберігання і розвантажувально-навантажувальні роботи, пов'язані з переміщенням запасів при зберіганні, так, власне, можливостей для цього.

Нерідко надмірна завантаженість складських приміщень призводить до прямих втрат запасів внаслідок порушення технології зберігання та інших причин. У той же час збільшення запасів на підприємстві, як правило, супроводжується зростанням витрат на їх зберігання: охорону, електроенергію, оренду приміщень, страхування і т.п. Однак така інформація в існуючій системі внутрішньої звітності не формується, що є суттєвим недоліком. Тому доцільно передбачити у внутрішній звітності систематичну інформацію про такі витрати, що сприяють їх оптимізації внаслідок зосередження на ній уваги менеджерів, з метою зниження питомих витрат із-за цих обставин.

У той же час, не дивлячись на, здавалось би очевидну, перевагу поставки сировини й матеріалів "з коліс", тобто, безпосередньо у виробництво без створення запасів, навіть при умові, що це може бути в окремих випадках (при надійних постачальниках) реальним, не завжди прийнятне. Як правило, при цьому зростає вартість виконання замовлення, оскільки на кожен окрему партію поставки сировини й матеріалів здійснюють виписування облікових документів, поштово-телеграфні, експедиторські і транспортно-заготівельні витрати. До того ж нерідко відбуваються збої у постачанні, що зумовлює простої чи переналадку обладнання на випуск іншої продукції, а потім повторний перехід до виробництва попередньої, і є причиною у кінцевому підсумку не економії, а перевитрат на оплату праці, інколи - на виконання термінових поставок і пов'язаних з цим доплат як постачальникам, так і транспортним підприємствам. Необхідно зважати й на те, що при більших партіях поставок, як правило, постачальники надають певні скидки, що забезпечує нижчі питомі витрати на одиницю запасів.

Отже, внутрішня звітність, крім наявності запасів сировини й матеріалів, повинна всесторонньо відображати й таку інформацію, оскільки зазначені фактори діють у протилежних напрямках: збільшення партій поставки запасів зумовлює менші питомі витрати на їх одиницю, але супроводжується зростанням витрат на зберігання; менші партії поставки запасів обходяться дорожче, але витрати на їх зберігання мінімізуються.

Таким чином, важливою інформацією внутрішньої звітності є витрати на формування і зберігання запасів. Як відомо, такі затрати групують за їхнім, складом: комерційні (відсотки, страхові платежі, податок на майно); складські: утримання складів, переміщення запасів, охорона; втрати при зберіганні: природні втрати, псування, старіння, в т.ч. і моральне, зменшення потреби внаслідок технологічних змін, зниження споживання через зменшення обсягу виробництва продукції; затрати, зумовлені кількістю замовлень: витрати на організацію поставок окремих партій, необхідність переналагоджування робіт та витрат при випробуванні перших зразків, а також внаслідок браку, втрати часу та потужності із-за вказаної причини, затрати на переміщення партій; додаткові затрати, пов'язані з вичерпанням запасів і зумовленим у зв'язку з цим їхнім дефіцитом: на зв'язок, роз'їзди експедиторів, їхню оплату, доплати за терміновість поставок, прискорення перевезень, збільшення питомих витрат із-за малих обсягів, прискорення їхнього руху на підприємстві, комерційні витрати (зменшення прибутку внаслідок втрати ринку збуту продукції через її відсутність на підприємстві в обсягах, які визначені договорами з покупцями і перехід замовлень від них до конкурентів, непередбачені витрати на пошук чи збереження замовлень після відновлення випуску продукції у попередніх обсягах); затрати на управління запасами: утримання технічного персоналу, облікових працівників, інструктаж і навчання.

За ступенями впливу такі затрати поділяють на регульовані – такі, на які можуть впливати менеджери відділу постачання, працівники, що оформляють замовлення на запаси, експедитори, завідувачі складів та нерегульовані – на які впливу зазначені особи не мають: амортизація, затрати на утримання обладнання і персоналу складів.

За відношенням до обсягу поставок затрати на формування і зберігання запасів поділяють на вкладені витрати, тобто іммобілізовані при інвестуванні в запаси та релевантні – пов'язані із зберіганням запасів та виконанням замовлень. Вкладені витрати залежать від розміру запасів, які не повинні бути надмірними, оскільки це призводить до вилучення й заморожування на тривалий термін коштів, які могли б бути спрямовані на інші потреби і приносити прибуток. Релевантні витрати за своїм змістом, по суті, відповідають класифікації таких витрат за їхнім складом, оскільки

складаються із витрат на страхування, зберігання, облік матеріалів та втрати за інвестиціями в запаси і внаслідок їхнього морального зносу й погіршення якості. Однак подібність за змістом не означає їхньої ідентичності, оскільки у релевантні витрати включають лише ті, що змінюються відповідно до обсягу запасів. Таким чином, умовно постійні витрати – амортизацію складських приміщень та обладнання чи орендну плату за них, заробітну плату постійних працівників складів у релевантні витрати не включають.

Це ж стосується вкладень у запаси, оскільки у розрахунку на одиницю вони, як правило, однакові. Лише та частина вкладень, яка інколи змінюється внаслідок надання постачальниками скидок при закупівлі більших партій (або ж застосування вищих цін при постачанні дрібних партій) може вважатись релевантними витратами.

За видами робіт затрати на формування і зберігання запасів поділяють на навантажувально-розвантажувальні, транспортні, сортувальні (доробку), складування, проведення фізико-хімічних (органолептичних) аналізів. Оскільки такі роботи можуть виконуватись різними центрами їхнього виникнення, то таку класифікацію доповнюють поділом витрат за центрами їхнього виникнення. Вона забезпечується за встановленою на підприємстві номенклатурою статей, яка відображає його специфіку.

Зовнішня звітність про наявність запасів надто обмежена. Зокрема, у фінансовій звітності зараз наводиться лише загальна їх вартість на початок і кінець року у “Балансі” ф. №1. Не набагато ширшою є статистична звітність, яка представлена “Звітом про наявність насіння сільськогосподарських культур” ф.1с-г, “Балансом кормів” ф. №24-корми, “Звітом про внесення мінеральних, органічних добрив, гіпсування та вапнування ґрунтів” ф.”9-б-сг, “Звітом про стан сільськогосподарської техніки і надходження пального” ф. 6-мех.

У згаданих формах зовнішньої звітності наводяться кількісні показники за цими видами запасів. Для визначення вартісних показників, але в цілому по господарству, можна скористатись інформацією, що міститься у фінансовій звітності, адже у “Звіті про фінансові результати” ф.№2 є сума матеріальних витрат. Отже, з урахуванням залишків виробничих запасів у “Балансі” ф. №1 неважко вирахувати їх

надходження за рік, керуючись правилом визначення сальдо за активним рахунком, але у зворотній послідовності: до залишку на кінець звітного періоду додати суму матеріальних витрат і відняти початковий залишок. Таким чином, на макрорівні можна також приймати доволі обгрунтовані управлінські рішення на основі інтерпретації зовнішньої звітності – статистичної й фінансової, оскільки в ній наявна порівняно достатня інформація як про кількісні, так і вартісні показники забезпеченості підприємств виробничими запасами.

Якісна і своєчасна звітність про виробничі запаси можлива при умові належної організації на підприємстві управлінського і фінансового обліку.

Як відомо, у світовій практиці застосовуються дві системи обліку: переплетена й інтегрована. При переплетеній системі обліку управлінський і фінансовий облік ведуть на рахунках, які не кореспондують один з одним. За інтегрованою системою обліку рахунки управлінського обліку включені у загальний План рахунків і кореспондують з рахунками фінансового обліку. Саме за таким принципом побудований План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій, який застосовується в Україні з 2000 року.

Стосовно запасів, то як в управлінському, так у фінансовому обліку, використовується інформація, що сформована за рахунками класу 2 "Запаси", а саме 20 "Виробничі запаси", 21 "Тварини на вирощуванні і відгодівлі", 22 "Малоцінні і швидкозношувані предмети", 23 "Виробництво" (як запаси тут враховуються витрати незавершеного виробництва), 24 "Брак у виробництві" (як запаси тут враховується забракована продукція, брак за якою не виправлений), 25 "Напівфабрикати", 26 "Готова продукція", 27 "Продукція сільськогосподарського виробництва", 28 "Товари" та субрахунком 112 "Малоцінні необоротні матеріальні активи". Операції з надходження і вибуття запасів відображаються за подвійним записом на рахунках одночасно у системі фінансового й управлінського обліку, правда з різним ступенем деталізації, що зумовлено відмінностями їхньої мети. Метою фінансового обліку є забезпечення інформацією зовнішніх споживачів. На практиці така інформація подається через фінансову звітність, зокрема, такі

дані наводяться у "Балансі" ф. №1, де в другому розділі активу "Оборотні активи" відображаються сальдо за наведеними вище синтетичними рахунками. В управлінському обліку синтетичні дані про сальдо за рахунками не використовуються. Тут недостатньо навіть даних про сальдо чи обіги за аналітичними рахунками, оскільки потреби менеджерів такі, що крім деталізованих показників внутрішньої звітності про наявність запасів за аналітичними рахунками на кінець місяця, їхнє вибуття чи надходження за місяць (ідентично це відображається у синтезованому вигляді у фінансовому обліку за синтетичними рахунками) тут використовується інформація, отримана на основі її інтерпретації для нормування, планування, аналізу, контролю.

Спільними для управлінського і фінансового обліку запасів є більшість первинних документів з надходження й вибуття запасів, окремі реєстри, оскільки як в одній, так і у другій системі записи операцій здійснюються, по суті, одночасно. У той же час деякі облікові документи й реєстри можна чітко поділити на такі, що використовуються лише у системі фінансового чи управлінського обліку. Зокрема, первинними документами суто управлінського обліку можна вважати розрахунки норм запасів, особові картки обліку малоцінних і швидкозношуваних предметів, спецодягу, спецвзуття, захисних пристосувань, а реєстром фінансового обліку запасів - Головну книгу в частині зазначених синтетичних рахунків, Журнал № 5 (10.1 с-г та відомість – на с.г. підприємствах). Проте в більшості первинних документів та зведених і аналітичних реєстрів одночасно забезпечується ведення управлінського й фінансового обліку, що зумовлює їхній взаємозв'язок.



Рис. 3.1. Схема облікового забезпечення звітності про наявність законів

Отже, облік запасів можна зобразити за структурно-логічною схемою, яка нагадує одну з проекцій піраміди і за своєю суттю є спільною для будь-яких об'єктів, а інформація, сформована у системі управлінського обліку, органічно входить у систему фінансового обліку, який забезпечує зовнішню звітність підприємства. Конкретизуючи сказане, викладемо методику такого взаємозв'язку у вітчизняній системі обліку.

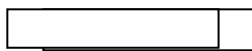
Як відомо, за даними карточок складського обліку матеріально відповідальні особи в кінці місяця складають “Матеріальний звіт” тип. ф. № М19

_____ підприємство, організація

Типова форма № М-19
Затверджена наказом
Мінстату
України від 29.12.1995 р.
№ 352

Ідентифікаційний
код ЄДРПОУ

Код за УКУД



Матеріальний звіт

за _____ 200__ р.

Матеріально відповідальна особа _____

Перелік додатків до звіту

По прибутку			По видатку		
Номер групи матеріалу або номенклатурний номер	Кількість документів	Номери первинних документів	Номер групи матеріалу або номенклатур	Кількість документів	Номери первинних документів

Всього прийнято документів _____
цифрами _____ прописом _____
Документи здав _____ Документи прийняв _____
“ ” _____ 200__ р.

2-а сторінка (форми № М-19)

Номенклатурний номер	Найменування матеріалу	Одиниця виміру	Ціна за одиницю	Залишок на початок місяця	Надійшло		Витрачено на виробництво	
					кількість	сума	кількість	сума

3-я сторінка форми №2 М-19 (4-а сторінка чиста)

Відпущено										Залишок на кінець місяця	
У тому числі за об'єктами						На інші цілі		Всього			
Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума

У наведеному звіті відображають тільки ті матеріали, за якими протягом місяця відбулись зміни (було надходження чи вибуття). Тому залишки на початок місяця записують не із звіту за попередній період, а із карточок складського обліку, на основі аналізу операцій, які тут відображені. За тими номенклатурними номерами, де протягом місяця записів у карточці не було, немає потреби вказувати залишки у звіті про рух матеріалів, оскільки вони не змінились і в бухгалтерії відомі за даними сальдових відомостей. Крім того, на тих підприємствах, де застосовують сальдовий метод обліку запасів, передбачене

подання, крім звіту про рух матеріалів, “Відомості обліку залишків матеріалів на складі” тип. ф. №М-14.

 підприємство, організація

Типова форма № М-14
 Затверджена наказом
 Мінстату
 України від 29.12.1995 р.
 № 352

Ідентифікаційний 0

Код ЄДРПОУ Код за УКУД

Відомість обліку залишків матеріалів на складі

за 200__ р.

Матеріально відповідальна особа _____
посада, прізвище, ім'я, по батькові

Номер за порядком	Матеріали		Одиниця виміру		Ціна	Норма запасу	Залишок на _____		Залишок на _____		Залишок на _____	
	Найменування	Номенклатурний номер	Найменування	Код			Кількість	Сума	Кількість	Сума	Кількість	Сума
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13

Підпис матеріально відповідальної особи _____

Перевірив бухгалтер _____

У звіті про рух матеріалів надходження запасів та їхнє вибуття вказують на основі первинних документів, які прикладаються до першого примірника, і разом з ним передаються в бухгалтерію підприємства. Після перевірки достовірності залишків на початок місяця за кожним номенклатурним номером матеріалів, що включені у звіт про рух матеріалів, правильності відображення надходження і вибуття за кожним документом (допускається об'єднання даних декількох документів в одну цифру, якщо матеріали надійшли від того ж постачальника чи списані на один центр відповідальності), підрахунку кінцевого залишку, звіт

приймається, про що бухгалтер матеріального відділу розписується у примірнику, який зберігається у завскладом.

Далі залишки на кінець місяця із звіту про рух матеріалів переносять у сальдові відомості, які можуть бути двох варіантів: у розрізі матеріально відповідальних осіб або за синтетичними рахунками, а всередині – за матеріально відповідальними особами. Водночас після перевірки матеріальних звітів щодо правильності відображення в них залишків, надходження і вибуття запасів за кількістю, бухгалтер матеріального відділу проводить таксування, тобто, визначення вартісних показників шляхом перемноження кількості на встановлені облікові ціни за кожним найменуванням і підраховує загальні сумарні підсумки в розрізі субрахунків та синтетичних рахунків. Ці підсумки відображаються як обіги за дебетом – загальна вартість всіх запасів, що надійшли на підприємство, і кредитом – такі ж дані про вибуття з запасів за місяць у відомостях аналітичного обліку 5.1. чи до Журналу – ордера № 10.1 с.-г. у відповідній кореспонденції рахунків. (таб 3.1)

Таблиця 3.1

Придбання запасів і товарів за гроші

№ п/п	Зміст операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			дебет	кредит
1	2	3	4	5
<i>Перша подія – оплата</i>				
1	Перераховано гроші постачальнику запасів і товарів	6000	371 „Розрахунки за виданими авансами”	31 „Рахунки в банках”
2	Нараховано суму податкового кредиту з ПДВ	1000	641 „Розрахунки за податками”	644 „Податковий кредит”
1	2	3	4	5
3	Оприбутковано придбані виробничі	5000	20 „Виробничі запаси”	63 „Розрахунки з постачальниками та

	запаси, тварини на вирощуванні та відгодівлі, малоцінні та швидкозношувані предмети, напів-фабрикати, товари		21 „Тварини на вирощуванні та відгодівлі” 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 „Напів-фабрикати” 28 „Товари”	підрядниками”
4	Відображено ПДВ	1000	644 „Податковий кредит”	63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
5	Проведено взаємозалік заборгованостей	6000	63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	371 „Розрахунки за виданими авансами”
6	Перераховано кош-ти за транспортування запасів і товарів	1200	371 „Розрахунки за виданими авансами”	31 „Рахунки в банках”
7	Нараховано суму податкового кредиту з ПДВ за транспортними витратами	200	641 „Розрахунки за податками”	644 „Податковий кредит”
8	Витрати на транспортування включено до первісної вартості запасів і товарів	1000	20 „Виробничі запаси” 21 „Тварини на вирощуванні та відгодівлі” 22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети” 25 „Напів-фабрикати” 28 „Товари”	63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
1	2	3	4	5
9	Відображено ПДВ	200	644 „Податковий кредит”	63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
10	Проведено взаємозалік заборгованостей щодо транспортування запасів	1200	63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	371 „Розрахунки за виданими авансами”
<i>Перша подія – оприбуткування запасів і товарів</i>				

1	Оприбутковано виробничі запаси і товари	5000	20 „Виробничі запаси”	63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
			21 „Тварини на вирощуванні та відгодівлі”	
			22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”	
			25 „Напів-фабрикати”	
			28 „Товари”	
2	Нараховано суму податкового кредиту з ПДВ	1000	641 „Розрахунки за податками”	63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
3	Перераховано кош-ти за раніше отри-мані запаси і товари	6000	63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	31 „Рахунки в банках”
4	Витрати на транс-портування вклю-чено до первісної вартості запасів і товарів	1000	20 „Виробничі запаси”	63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
			21 „Тварини на вирощуванні та відгодівлі”	
			22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”	
			25 „Напів-фабрикати”	
			28 „Товари”	
1	2	3	4	5
5	Відображено подат-ковий кредит з ПДВ щодо транспортних витрат	200	641 „Розрахунки за податками”	63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”
6	Перераховано кошти підряднику за транспортування запасів	1200	63 „Розрахунки з постачальниками та підрядниками”	31 „Рахунки в банках”
<i>Придбання запасів і товарів підзвітною особою</i>				
1	Оприбутковано виробничі запаси і	5000	20 „Виробничі запаси”	372 „Розрахунки з підзвітними

	товари		21 „Тварини на вирощуванні та відгодівлі”	особами”
			22 „Малоцінні та швидкозношувані предмети”	
			25 „Напів-фабрикати”	
			28 „Товари”	
2	Нараховано податковий кредит з ПДВ	1000	641 „Розрахунки за податками”	372 „Розрахунки з підзвітними особами”

Відображення операцій за кореспонденцією рахунків дозволяє систематизувати дані для визначення сальдо у Головній книзі внаслідок перенесення в неї кредитових обігів із Журналу – ордеру5 (5А) чи 11.1 с-г. за синтетичними рахунками. Саме з неї ці сальдо, заокруглені до тисячі грн. з одним десятковим знаком переносять у „Баланс” ф. №1, відображаючи за статтею „Виробничі запаси”.

Одним із завдань управління виробництвом в першу чергу є забезпечення оперативного дійового контролю за ефективністю використання активів, праці, формуванням витрат виробництва тощо, що можливе при умові достовірної звітності. Стосовно основних засобів, такий контроль має здійснюватись не тільки за фактами здійснення господарських операцій, але й бути у певній мірі прогностичним, базуючись все ж таки на звітних даних. Зокрема, в управлінському обліку основних засобів важливе місце займає контроль забезпеченості підприємств основними засобами, оскільки відхилення від оптимального рівня як в одну, так і в іншу сторону спричинює зниження ефективності виробництва. Причому негативний вплив таких відхилень проявляється через зниження ефективності використання основних засобів і за принципом відлуння (еха) відбивається на загальній ефективності виробництва.

Скажімо, недостатня забезпеченість підприємства основними засобами призводить до їхнього надто інтенсивного використання, передчасного зносу, надмірних витрат на ремонти, зрештою звичайної ліквідації. Одночасно роботи

виконуються несвоєчасно, або порушується технологія їхнього виконання, відтак зростають втрати продукції. Наявність зайвих основних засобів теж небажана, оскільки при цьому вони окуповуються занадто довго. До того ж це зумовлює додаткові витрати на їх зберігання, підтримання в робочому стані і т.п.

Тому одним з головних завдань внутрішньої звітності є контроль за оптимальним забезпеченням підприємства основними засобами. Для цього, крім використання звітних показників, необхідно визначити потребу основних засобів на підприємстві. Відразу зазначимо, що нормативні вартісні показники чи навіть визначені у фізичних одиницях, які зустрічаються в спеціальній економічній літературі, для цього непридатні, оскільки не враховують особливостей конкретного підприємства. Тому такі нормативи можуть бути використані лише як орієнтовні. Реальну ж потребу основних засобів можна визначити лише за виробничими технологічними картами з урахуванням технічних характеристик машин, обладнання, механізмів, за допомогою яких виконують весь комплекс робіт.

Маючи розрахунок потреби в основних засобах, її порівнюють із фактичною наявністю відповідних об'єктів на підприємстві, виявляючи таким чином рівень забезпеченості ними за окремими видами, марками тощо, використовуючи дані таких статистичних форм, як “Звіт про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос)”, ф. № 11-оз, “Звіт про стан сільськогосподарської техніки та надходження пального”, ф. № 6 мех, “Облік тракторів, сільськогосподарських машин і енергетичних потужностей (підсумки інвентаризації) на 1 січня 200__року”, ф. № 10-мех., “Звіт про автотранспорт за 200__р.”, ф. № 1-тр (авто).

У статистичній звітності подається детальна інформація як про наявність засобів, так і про їх використання і дублювати її у фінансовій звітності недоцільно.

Так, у “Звіті про наявність та рух основних засобів, амортизацію (знос) за 200__р.”, ф. № 11-оз наводиться балансова і залишкова вартість основних засобів, середньомісячна вартість основних виробничих фондів, сума амортизаційних відрахувань. Ці дані є вихідними для обчислення таких важливих показників ефективності використання основних засобів, як фондвіддача і фондомісткість,

фондоокупність, коефіцієнтів зношення основних фондів. У “Звіті про автотранспорт за 200_р.”, ф. № 1-тр (авто) подається інформація про забезпечення господарства автомобілями.

Щороку господарства подають статистичний звіт “Облік тракторів, сільськогосподарських машин і енергетичних потужностей (підсумки інвентаризації) на 1 січня 200__р.”, ф. № 10-мех., в якому наводяться дані про наявність тракторів, зернозбиральних комбайнів, потужність механічних і електричних двигунів, кількість сільськогосподарських машин, машин і знарядь для приготування кормів та інших потреб тваринництва. Згадані форми статистичної звітності дозволяють проводити глибокі аналітичні дослідження щодо забезпечення господарств основними засобами за їх видами

Статистична звітність організована таким чином, що забезпечує в різні терміни інформацію про використання основних засобів залежно від того, як обчислюються показники використання основних засобів. Так, згадані вище форми звітності про будівлі, споруди тощо подаються один раз на рік, оскільки показники ефективності їх використання чи забезпечення ними господарств обчислюються, як правило, за результатами року, виходячи з вартості валової продукції, прибутку, площ ріллі, кількості працюючих. “Звіт про стан сільськогосподарської техніки і надходження пального за _____200_р.”, ф.№ 6-мех., в якому відображається наявність тракторів, автомобілів, комбайнів, тракторних причепів, косарок, зернокосильних машин, сівалок, плугів, культиваторів, розкидачів добрив, обприскувачів, обпилювачів та ін., з виділенням справних на звітну дату, подається щомісяця, в період підготовки відповідної техніки до робіт, тобто з 1 січня до 1 вересня.

На основі інформації, яка є у згаданих вище формах статистичної звітності, можна визначити, як правило, лише такі показники, що свідчать про можливість для ефективного використання основних засобів чи живої праці. Прямі ж показники ефективності використання основних засобів, в першу чергу їх активної частини – тракторів і комбайнів, можна визначити на основі даних про використання

сільськогосподарської техніки. Для цього використовують кількість тракторів, переведених в умовні еталонні, відпрацьовані дні, години і зміни, виконання тракторних робіт у перерахунку на умовні еталонні гектари, відпрацьовані дні комбайнами і зібрану ними площу відповідних сільськогосподарських культур. Таким чином, для складання звітності необхідно вміти визначати умовні показники.

Зокрема, кількість умовних еталонних тракторів визначається за встановленими коефіцієнтами переведення фізичних тракторів, які визначені, виходячи з їх потужності. Так, коефіцієнт 1,0 має трактор Т-75 або Т-74. Для визначення кількості умовних еталонних тракторів їх наявність у фізичних одиницях за відповідними марками перемножують на встановлені коефіцієнти переводу. Наприклад, у селянській спілці є 5 тракторів марки МТЗ-80. В переводі на умовні еталонні трактори їх кількість буде $(5 \cdot 0,7) = 3,5$ штуки. Такі розрахунки виконують за кожною маркою трактора і підраховують загальну кількість умовних еталонних тракторів.

Джерелом для складання статистичної і фінансової звітності є дані первинного, зведеного і аналітичного обліку. Зокрема дані про наявність основних засобів і їх рух у вартісному виразі за балансовою вартістю визначають на підставі “Інвентарних карточок обліку основних засобів” за відповідними групами, типова форма № ОС-6, 7, 9, 12. Звідти ж одержують дані про їх залишкову вартість як різницю між первісною вартістю основних засобів і нарахованою сумою зносу з початку експлуатації об’єктів. Водночас ці документи виконують роль внутрішньої звітності.

Звітні дані про кількість об’єктів основних засобів, їх місткість чи потужність, вказані в інвентарних карточках обліку основних засобів, звіряють з технічними паспортами, які є на кожний автомобіль, трактор, комбайн, цистерну чи проектно-кошторисною документацію на будівлі і споруди. Крім цього, проводять звірку з інвентаризаційними описами будівель, споруд, передавальних пристроїв, машин і обладнання, транспортних засобів. Це дозволяє уникнути помилок при складанні звітності, забезпечує її високу якість.

Загальну ж оцінку забезпеченості підприємства⁶ визначають за показником фондозабезпеченості - відношенням вартісної оцінки, наявних основних засобів до потреби або за показником фондоозброєності праці - відношенням середньорічної вартості основних фондів до середньорічної чисельності працівників. Крім того, важливими показниками, які дають можливість контролювати наявність передумов для забезпечення ефективного використання основних засобів є енергоозброєність праці - відношення середньорічної кількості енергетичних потужностей у кіньських силах до середньорічної чисельності працюючих, та електроозброєність праці - відношення спожитої за рік електроенергії у кіловат-годинах до середньорічної чисельності працюючих.

За даними внутрішньої звітності можна визначити такі показники, які не тільки характеризують забезпечення підприємства основними засобами, але й дають можливість контролювати їх якісний стан. Зокрема, рівень зносу основних засобів, який визначається як відношення нарахованої суми зносу за весь період експлуатації до первісної вартості об'єктів, свідчить про їхню придатність до дальшої експлуатації, її орієнтовну тривалість у майбутньому. Реальну забезпеченість підприємства основними засобами можна точніше визначити за залишковою вартістю - різницею між первісною вартістю об'єктів і нарахованою сумою зносу.

Однак навіть при повному забезпеченні потреби в основних засобах вони нерідко використовуються неефективно. Тому основним завданням внутрішньої звітності є контроль за рівнем використання основних засобів. Зокрема, визначають такі показники: коефіцієнт використання основних засобів - відношення тих, які використовуються, до наявних; коефіцієнт змінності роботи машин і механізмів (обладнання) - відношення відпрацьованих машинно-змін до їх фактичної наявності; коефіцієнт використання календарного фонду робочого часу - відношення кількості днів (годин) роботи машин і механізмів (обладнання) до календарного фонду; напруженість використання машин чи виробничих площ приміщень - відношення обсягу виробленої продукції до кількості одиниць машин чи площі приміщень;

⁶ На сільськогосподарських підприємствах фондозабезпеченість визначають також як відношенням вартості основних засобів до площі угідь

коефіцієнт інтенсивного навантаження машин і механізмів (обладнання) - відношення кількості виробленої продукції за одиницю часу до їхньої продуктивності за технічними даними.

Для цього доводиться використовувати дані різних облікових реєстрів, бо системного формування внутрішньої звітності про ефективність використання основних засобів наукою і практикою не сформовано. У зв'язку з цим потребує суттєвого допрацювання реєстри зведеного обліку – нагромаджу вальні відомості використання машинно-тракторного парку (вантажного автотранспорту), які, хоч і є одночасно документами внутрішньої звітності, однак потребують доповнення з огляду на необхідність використання їх безпосередньо як джерела інформації внутрішньої звітності.

Однак зазначені показники є в більшості ретроспективними. Тому як використовують в першу чергу такі, які дозволяють оперативно контролювати ефективність експлуатації основних засобів і вживати заходів щодо уникнення негативних моментів, повторюваність яких зумовлює загальний низький рівень віддачі фондів. Це такі показники, як продуктивність машин і механізмів за зміну, витрати робочого часу машин на одиницю виробленої продукції чи роботи. Вони є специфічними в залежності від виду машин і механізмів (обладнання), інколи тут застосовується умовні вимірники.

Так, ефективність використання автотранспорту контролюють не тільки за фізичними показниками загального пробігу та пробігу з вантажем у кілометрах, середньої швидкості за годину, перевезених вантажів у тоннах за зміну, але й за умовним показником - виконаними тонно-кілометрами. Їхня кількість визначається як добуток перевезеної маси вантажу на віддаль його доставки за кожен поїздку окремо, а потім додають загальну кількість тонно-кілометрів за кожною з них.

Ефективність використання тракторів, комбайнів контролюють за даними внутрішньої звітності про фізичні гектари виконаних робіт, так і за умовними еталонними гектарами, визначеними з урахуванням тривалості зміни в годинах, коефіцієнтів переведення тракторів в еталонні (вони встановленні директивно в залежності від потужності тракторів: Т-150 = 1,65; К-700 = 2,1; МТЗ-80 = 0,7 і т. п.)

та коефіцієнтів виконання змінного завдання у фізичних одиницях. Наприклад, за зміну трактор МТЗ-80 за нормою має виконати $7 \text{ год} \times 0,7 = 4,9 \text{ ум. ет. га}$. Фактичний коефіцієнт виконання змінного завдання складає на боронуванні посівів 33 гектари (фактично): $30 \text{ га (за нормою)} = 1,1$. Отже фактично цим трактором виконано $4,9 \text{ ум. ет. га (за нормою)} \times 1,1 = 5,39 \text{ ум. ет. га}$.

Стосовно приміщень та споруд оперативний контроль ефективності їхнього використання здійснюють порівнянням фактичної завантаженості (заповнюваності) з проектною: відношенням кількості продукції, що зберігається, до нормативної місткості складу; розміщеного поголів'я до наявних головомісць; розміщеного обладнання до проектної кількості тощо, що зумовлює використання у внутрішній звітності інформації з проектнокошторисної документації та поєднання її з іншими показниками наявності виробничих запасів.

Необхідно наголосити, що достовірність внутрішньої звітності досягається при умові, що є точний і вони відповідають реальним показникам, що характеризують наявність та рівень експлуатації основних засобів.

Розділ 4

Формування показників звітності про ефективність діяльності сільськогосподарських підприємств

Діяльність сільськогосподарських підприємств повинна бути високоефективною, інакше вони не мають перспективи в ринкових умовах і, як правило банкрутують або само ліквідовуються. Тому тут повинна приділятися виняткова увага звітній інформації, яка характеризує ефективність виробничо-фінансової діяльності на кожному етапі її здійснення. При цьому однаково важливими є звітні показники про досягнутий рівень виробництва, так і реалізацію продукції, робіт, послуг, оскільки в ринковому середовищі лише при повній узгодженості діяльності менеджерів у цих двох сферах обороту капіталу можна досягти високих кінцевих результатів ефективності. Адже на відміну від виробничої концепції, за якою в недалекому минулому обсяги продукції рослинництва й тваринництва мали забезпечуватись в першу чергу та будь-якою ціною,

маркетинговий підхід, характерний для ринкової економіки, зумовлює нерозривний взаємозалежність формування фінансових результатів від ефективної діяльності у процесі виробництва й реалізації.

Таким чином, одним із головних сегментів звітності є така, що містить інформацію про витрати виробництва, обсяги виробленої продукції та її використання за напрямками: внутрішні потреби, особливо значні на сільськогосподарських підприємствах, продаж та ін. Водночас, незважаючи на значимість таких показників, у зв'язку із стандартизацією фінансової звітності, інформація в ній про виробництво продукції зараз не наводиться, адже вона надто різноманітна з огляду на специфіку галузей народного господарства. Витрати виробництва наводяться у “Звіті про фінансові результати” ф. №2 узагальнено, тому виникає об'єктивна необхідність доповнення такої інформації, адже вона надто важлива для менеджерів, аби її можна було ігнорувати. Отож, необхідність внутрішньої звітності з такою інформацією очевидна.

Водночас така інформація дуже важлива для здійснення державою економічного регулювання виробництва продукції за галузями народного господарства, що зумовлює необхідність відповідних показників у зовнішній звітності. Таким чином, поряд із внутрішньою звітністю, звичайно, повнішою, ніж зовнішня, функціонує її окремий вид – статистична, що дозволяє відобразити тут необхідну звітну інформацію про витрати й особливо, виробництво та використання продукції з урахуванням галузевої специфіки підприємств.

Внутрішня звітність про витрати виробництва ґрунтується на їхній систематизації в управлінському обліку. Одним із важливіших аспектів цього є їхня класифікація. Саме розчленування загальної суми витрат та групування їх за певними ознаками дозволяє оцінювати їхню поведінку та залежність від обсягу виробництва, або вплив на нього. Об'єктивний аналіз та оцінка поведінки різних елементів витрат дозволяє менеджерам приймати рішення щодо регулювання виробництва, що зводиться, як правило, до вибору із кількох альтернативних варіантів такого, який у даній ситуації є оптимальним. При цьому не завжди можна

віддати перевагу нарощуванню обсягів виробництва навіть при сприятливій кон'юнктурі на ринку, оскільки воно, як правило, здійснюється при певній обмеженості ресурсів. Скажімо, відсутність достатнього обсягу сировини може стримувати збільшення виробництва продукції, що користується попитом на ринку, хоч наявні виробничі потужності та робоча сила не є лімітуючими факторами. Або ж, навпаки, виробництво обмежується недостатньою забезпеченістю технологічним обладнанням, що при перевищенні його нормативної завантаженості призводить до зростання браку продукції, отже наднормативних витрат.

Тому в процесі виробництва менеджерам центрів відповідальності доводиться оперативно вирішувати цілий ряд задач, які зумовлені змінами умов виробництва і відображаються в кінцевому підсумку через поведінку витрат. Враховуючи, що поведінка різних елементів витрат неоднакова, і кожний з них реагує на зміни умов виробництва по своєму, активний вплив на це менеджерів можливий при умові, що у внутрішній звітності буде вичленена вичерпна інформація про залежність витрат від таких змін. У той же час треба мати на увазі, що не всі витрати виробництва піддаються впливу менеджерів, а оперативний контроль за поведінкою кожного елемента зокрема, утруднюється. Тому у внутрішній звітності витрати виробництва також узагальнюються, тобто класифікуються, але не так синтезовано, як у фінансовій.

При класифікації витрат виробництва в першу чергу виходять з їхньої поведінки, тобто реагування на зміни в процесі діяльності певного центру відповідальності. Разом з тим одні витрати мають об'єктивний характер, тобто не залежать від рішень менеджерів, а інші піддаються їхньому впливу. Виходячи з цього витрати поділяються на релевантні - залежні від рішень менеджерів та нерелевантні, на які менеджери відповідного центру відповідальності впливати не можуть. Прикладом релевантних витрат може бути вартість придбаного технологічного обладнання, оскільки рішення про здійснення такої операції приймається менеджерами відповідних центрів відповідальності. Амортизаційні відрахування, які виникають у зв'язку з придбанням такого обладнання, є не

релевантними витратами, оскільки при умові, що обладнання встановлено, альтернативи¹ у менеджерів щодо нарахування амортизації немає. При прийнятті ж рішення щодо придбання обладнання у менеджерів були альтернативні варіанти його оренди, переробки сировини на інших підприємствах, зрештою наднормативного завантаження потужності. В останньому випадку це зумовлює нерелевантні витрати у зв'язку з непередбаченим зношуванням обладнання і збільшенням затрат на ремонт.

Стосовно впливу менеджерів на рівень витрат виробництва, їх поділяють на контрольовані і неконтрольовані.

Контрольованими вважаються такі витрати, які менеджер відповідного центру відповідальності може безпосередньо контролювати. Всі релевантні витрати одночасно є і контрольованими, оскільки менеджер певного центру відповідальності може активно впливати лише на ті витрати, які формуються в межах його компетенції.

Неконтрольовані витрати це такі, які формуються поза сферою повноважень менеджера конкретного центру відповідальності. Однак неконтрольовані витрати по відношенню до одного центру відповідальності, можуть бути контрольовані стосовно компетенції менеджерів інших центрів відповідальності. Скажімо, оплата праці, сировина й матеріали належать до контрольованих витрат, а відрахування на соціальні заходи чи амортизація основних засобів - до неконтрольованих в окремих центрах відповідальності. З позицій же менеджерів підприємства в цілому амортизація основних засобів є контрольованою, оскільки вони можуть приймати рішення щодо придбання чи списання відповідних об'єктів або застосування будь - якого іншого способу нарахування амортизації із передбачених Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби".

¹ За П(С) БО 7 "Основні засоби" їхня амортизація може нараховуватись із застосуванням різних методів. Тому менеджери можуть вибирати із них. Однак змінювати метод нарахування амортизації протягом звітного року не можна.

Застосовується також поділ витрат підприємства на вичерпані та невичерпані. Невичерпаніми вважаються витрати, пов'язані з придбанням запасів чи основних засобів, які ще не спожиті у виробничому процесі (не введені в експлуатацію). При витрачанні запасів на виробництво та експлуатації основних засобів їхня вартість (амортизація) стає вичерпаніми витратами.

Розмежування витрат на вичерпані й невичерпані можна проілюструвати на прикладі з наступною оплатою, наприклад, робіт чи послуг інших підприємств. Припустимо, підрядником на підприємстві виконано пусконаладжувальні роботи лінії з фасування готової продукції у січні поточного року, а оплату за це проведено в лютому. Отже, на основі акта про виконані роботи їхню вартість буде відображено як вичерпані витрати, а за платіжним дорученням чи іншим документом про проведені розрахунки (видатковим касовим ордером - при оплаті готівкою, товарно-транспортною накладною - при бартері, розрахунковим чеком або платіжним дорученням - вимогою чи акредитивом - при інших формах безготівкових розрахунків), ці витрати будуть віднесені до невичерпаних.

Ця класифікаційна ознака тісно поєднана з поділом витрат на поточні і майбутнього періоду. Поточні - такі, які стосуються виробництва продукції даного звітного періоду: місяця, кварталу, календарного року. Витрати майбутнього періоду, хоч вони і здійснені в поточному звітному місяці (кварталі, році), не можуть бути віднесені на вироблену за цей час продукцію. Наприклад, витрати на підготовку виробництва – у видобувній галузі, посів озимих - у сільському господарстві, виплачена наперед орендна плата і т.п.

До цієї класифікації примикає заснована на відношенні витрат до виробництва конкретного виду продукції (робіт, послуг). З огляду на це, витрати поділяють на пов'язані з виробництвом продукції, тобто такі, які включаються в її собівартість (пряма оплата праці з нарахуваннями, сировина й матеріали, електроенергія, паливо, амортизація тощо), та витрати періоду, які за складом можуть бути такими ж, але не включаються в собівартість продукції (адміністративні витрати, витрати на збут). Варто звернути увагу, що поділ витрат на пов'язані з виробництвом продукції

(витрати на продукцію) та витрати періоду стосується, як правило, поточних витрат, оскільки при багатопрофільному (багатогалузовому) виробництві у більшості випадків неможливо заздалегідь розділити майбутні витрати за цією ознакою.

За періодичністю витрати поділяють також на поточні і одноразові. Однак розуміння поточних витрат тут дещо інше, ніж за попередньою класифікацією. Як поточні тут розглядаються виробничі витрати, а як одноразові - витрати на капітальні інвестиції, тобто, будівництво й придбання основних засобів. Таким чином, як поточні витрати тут виступають всі виробничі витрати, незалежно від того, стосуються вони поточного чи майбутніх звітних періодів, пов'язані з виробництвом продукції, чи відносяться до витрат періоду.

Однією з важливіших є класифікація витрат за впливом на їх формування обсягів виробництва, що, в свою чергу, зумовлено відношенням витрат до виробничого процесу. За останньою ознакою витрати поділяють на виробничі і невиробничі.

Виробничі витрати безпосередньо пов'язані з технологічними особливостями переробки сировини й матеріалів (чи їх обробки) у готову продукцію (виконанням робіт і послуг). Саме виробничі витрати відображають поєднання трьох факторів виробництва: сировини й матеріалів, робочої сили, основних засобів, завдяки чому проходить створення нової вартості, яка матеріалізується в готовій продукції. Оскільки витрати виробництва власне ним і зумовлюються, очевидно, що між ними існує певний взаємозв'язок.

Вивчення поведінки витрат за їх складовими елементами показує, що їхня реакція на зміну обсягів виробництва неоднакова. Одні витрати змінюються майже адекватно щодо збільшення чи зменшення обсягу виробництва, інші ж залишаються незмінними протягом досить значного діапазону кількості виробленої продукції. Тому, в залежності від поведінки витрат стосовно динаміки обсягу виробництва продукції (робіт, послуг), їх поділяють на змінні та постійні. Як правило, змінними є такі витрати, які безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції: сировина й матеріали, оплата праці основних робітників з нарахуваннями та ін. Постійними

здебільшого є витрати на збут, накладні витрати, витрати на утримання й експлуатацію приміщень і споруд, їхня амортизація тощо. Як невиробничі витрати у вітчизняній практиці відображають адміністративні витрати та витрати на збут. Вони вважаються одночасно витратами періоду і в собівартість продукції за П(С) БО 16 "Витрати" не включаються.

Однак категорично стверджувати про те, що витрати є змінними чи постійними, не можна. Насамперед слід мати на увазі, що змінні витрати є постійними у розрахунку на одиницю продукції, а за довготривалий період часу будь-які витрати змінюються. Насамперед, на підприємствах, як правило, щороку переглядають штатний розпис, що призводить до зміни адміністративних витрат. Тому мова може йти лише про умовний поділ витрат на змінні й постійні.

До того ж на практиці деякі змінні витрати реагують на динаміку обсягу виробництва не прямолінійно, а еластично. Скажімо, при підвищенні продуктивності праці витрати на її оплату та за цілим рядом інших елементів, які є класично прямими, знижуються навіть у розрахунку на одиницю продукції (робіт): витрати енергії на роботу обладнання у зв'язку зі зменшенням періоду обробки деталей; витрати на подачу пари, тепла, кисню тощо на технологічні потреби і т.п.

Можливі й протилежні варіанти, коли внаслідок додаткового завантаження змінні витрати в розрахунку на одиницю продукції (робіт) можуть збільшуватись. Наприклад, перевезення вантажів автопоїздами (з причепом) зумовлює додаткові витрати пального, зниження швидкості перевезення, зростання оплати праці, витрат на ремонти.

Таким чином, із збільшенням випуску продукції не завжди спостерігається пропорційна зміна витрат за всіма елементами, оскільки частина з них поводить себе як напівзмінні, інша ж взагалі підпадає під категорію змішаних витрат, тобто таких, які включають частково змінні й постійні витрати (витрати на внутріцеховий транспорт, де амортизація є постійними, а спожита електроенергія чи пальне - змінними витратами).

Оцінка поведінки витрат при таких умовах є підставою їхнього поділу на інкрементні, маржинальні й середні.

Інкрементні витрати - це витрати у розрахунку на додатковий обсяг продукції (робіт), після рівня, коли вони починають поводити себе як напівзмінні. Скажімо, витрати на перших 60 одиниць продукції складають 5 тис. грн., а наступних 30 одиниць - 1,8 тис. грн.

Маржинальні витрати - це також витрати на додатковий обсяг продукції (робіт), але у розрахунку на одиницю. Отже, маржинальні витрати на одиницю продукції в даному випадку будуть $1800 : 30 = 60$ грн. у той час, як середні = $(5000+1800):(60+30) = 75,55$ грн.

Реакція витрат на зміну обсягів виробництва залежить від тісноти їхнього взаємозв'язку. Помічено, що одні витрати безпосередньо стосуються виробництва конкретного виду продукції (сировина й матеріали, оплата праці основних робітників з нарахуваннями та ін.). Такі витрати вважаються прямими, оскільки можуть бути прямо віднесені на собівартість певного виду продукції. Інша ж частина витрат не може бути віднесена безпосередньо до конкретного об'єкта економічно доцільним шляхом. Таке визначення непрямих витрат не є абсолютно точним, оскільки передбачає можливість віднесення до цієї групи й таких, які насправді є прямими, однак визначення їх частин, які стосуються конкретного виду продукції, є економічно недоцільним. Адже в принципі будь-які витрати є прямими, оскільки завжди можна визначити частину, яка припадає на певний об'єкт управлінського обліку. В той же час це вимагає складних розрахунків. Наприклад, оплату праці менеджера цілком можливо на основі хронометражу його робочого часу відносити прямо на конкретні об'єкти управлінського обліку витрат. Однак такі розрахунки доволі складні, отже економічно недоцільні. В результаті накладні витрати, як правило, загальною сумою відносять до непрямих, хоч вони теж неоднорідні і складаються з різних елементів, які реагують на зміну обсягів виробництва неоднаково.

В цілому класифікація витрат за їхнім поділом на прямі й непрямі, тобто способом включення до собівартості продукції досить повно викладена в Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку 16 "Витрати". Зокрема до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг) включаються:

прямі матеріальні витрати;

прямі витрати на оплату праці;

інші прямі витрати;

загальновиробничі витрати.

Конкретний же перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості (робіт, послуг) установлюється підприємством.

До складу прямих матеріальних витрат включається вартість сировини та основних матеріалів, що утворюють основу вироблюваної продукції, купованих напівфабрикатів і комплектуючих виробів, допоміжних та інших матеріалів, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу прямих витрат на оплату праці включаються заробітна плата та інші виплати робітникам, зайнятим у виробництві продукції, виконанні робіт або наданні послуг, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат.

До складу інших прямих витрат включаються всі інші виробничі витрати, які можуть бути безпосередньо віднесені до конкретного об'єкта витрат, зокрема відрахування на соціальні заходи, плата за оренду земельних і майнових паїв, амортизація тощо.

До складу загальновиробничих витрат включаються:

витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо; відрахування на соціальні заходи й медичне страхування апарату управління цехами, дільницями; витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо); амортизація основних засобів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; амортизація

нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення; витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення; витрати на вдосконалення технології й організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології й організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати матеріалів, купованих комплектуючих виробів і напівфабрикатів; оплата послуг сторонніх організацій, витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень; витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальновиробничого персоналу, відрахування на соціальні заходи, медичне страхування робітників та апарату управління виробництвом витрати на здійснення технологічного контролю за виробничими процесами та якістю продукції, робіт, послуг);

витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища; інші витрати (втрати від браку, оплата простоїв тощо).

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні і змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом (цехів, дільниць), що змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно до зміни обсягу діяльності. Змінні загальновиробничі витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу (годин праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо), виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

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

праці, заробітної плати, обсягу діяльності, прямих витрат тощо) при нормальній потужності.

Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у періоді їх виникнення. Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат установлюються підприємством.

Витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), поділяються на адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати.

Поряд з наведеною вище, використовується класифікація з поділом витрат на прямі й накладні. Її продовженням є групування витрат за відношенням до самого процесу виробництва, за яким вони визначаються як виробничі й невиробничі, оскільки накладні витрати також складаються з виробничих і невиробничих. Визначення прямих витрат збігається з однойменним за попередньою класифікацією. Що ж стосується накладних і непрямих витрат, то між ними є певні розбіжності. Непрямі витрати дещо ширші власне за накладні витрати, оскільки можуть включати не тільки накладні, але й такі прямі, які економічно доцільним способом віднести до виробництва конкретного виду продукції неможливо. Наприклад, витрати на освітлення цеху теоретично можна прямо включити до виробничої собівартості конкретних видів продукції. Але це потребує складних розрахунків, пов'язаних з визначенням часу на освітлення виробничих приміщень, що при значній номенклатурі виробів, враховуючи порівняно невеликі абсолютні суми таких витрат, навряд чи економічно доцільне.

Отже, накладні витрати - це частина непрямих витрат. Зокрема, це такі витрати, які не складають безпосередню субстанцію продукції, і які важко віднести на конкретний її вид, , але вони необхідні для її виробництва та реалізації. У вітчизняній практиці накладними витратами прийнято вважати загальновиробничі витрати. Донедавна, як накладні витрати, відображались і загальногосподарські витрати. З прийняттям же Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16

"Витрати" та впровадженням нового Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу і зобов'язань, адміністративні витрати і витрати на збут до собівартості продукції не включаються, а списуються за рахунок фінансових результатів.

У залежності від специфіки діяльності конкретних центрів відповідальності, визначається спосіб групування витрат у внутрішній звітності, який може бути різним не тільки на кожному з них, але й з урахуванням поставленої мети. Скажімо, для визначення собівартості продукції (робіт, послуг) головними ознаками класифікації витрат можуть бути місця виникнення і центри відповідальності, періоди відображення, спосіб віднесення тощо.

Коли ж треба прийняти управлінське рішення, то тут в першу чергу необхідно оцінювати витрати за доцільністю, роллю, залежністю від дій менеджерів, за кон'юнктурою та ін.

Виходячи з конкретних особливостей виробництва на тому чи іншому підприємстві, та з урахуванням потреб, зумовлених необхідністю прийняття управлінських рішень менеджерами щодо регулювання діяльності центрів відповідальності, пошуку резервів зниження виробничих витрат, застосовується та чи інша класифікація, причому не ізольовано, а в поєднанні. Перехресна класифікація витрат дозволяє виявляти допущені прорахунки у їх формуванні, прогнозувати на перспективу, забезпечувати ефективний контроль їхньої доцільності.

Об'єкти обліку витрат виробництва надзвичайно різноманітні, оскільки за П(С) БО 16 "Витрати" ними є продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їхнім виробництвом (виконанням) витрат.¹ Таким чином неможливо навести хоча б скорочений

¹ Таке визначення, на наш погляд, не досить коректне з позиції управлінського обліку, оскільки в ньому змішано два підходи щодо визначення: а) об'єктів обліку витрат; б) об'єктів калькулювання собівартості продукції. Тому більш обґрунтованим можна вважати формулювання: об'єкт обліку затрат – ознака, за якою проводять групування виробничих витрат з метою управління собівартістю [12,с.95], а об'єкт калькулювання – вид продукції (робіт, послуг) [12,с.97].

узагальнений перелік типових об'єктів обліку витрат на конкретних підприємствах, бо на кожному з них вони відрізняються, навіть якщо це підприємства однієї галузі.

Скажімо, на підприємствах видобувної галузі (кар'єрах) у якості об'єктів обліку витрат можуть виступати види продукції: щебінь, гравій, висівки, будівельний камінь тощо, і це нібито дає можливість навести їхній узагальнений перелік. Однак щебінь відрізняється за фракціями, що відразу ж вносить відмінності конкретних об'єктів обліку витрат і, особливо, калькуляції, від типових. До того ж в якості об'єктів управлінського обліку витрат виробництва виступають дві групи: центри відповідальності та види продукції (робіт, послуг), що теж ускладнює визначення такого переліку, адже навіть на однотипних підприємствах може бути різна організаційна структура. Тому на конкретному підприємстві при визначенні об'єктів обліку витрат і калькулювання собівартості продукції доводиться виходити не із загальних визначень, а враховувати його особливості з метою забезпечення такої інформації, яка придатна для прийняття обґрунтованих управлінських рішень менеджерів і такою може вважатись інформація, яка дає можливість вибрати стратегію виробництва і ціноутворення на продукцію (роботи, послуги), але передбачає визначення собівартості кожної одиниці. Крім того, на підприємстві потрібна інформація про ефективність діяльності кожного підрозділу та його менеджерів, а це можливе при визначенні витрат за кожним центром відповідальності.

В цілому виробнича діяльність підприємства - це безліч господарських операцій, які, проте, мають певну загальну ознаку, оскільки здійснюються в окремих сферах. Це дає можливість згрупувати всі операції за видами діяльності: постачання, виробництво, збут, та виділяти тут необхідні центри відповідальності. Разом з тим це не означає, що центри відповідальності підприємства співпадають з видами його діяльності. Це можливе лише на малому підприємстві, де управлінський апарат відсутній, і управління всіма операціями здійснює його керівник безпосередньо. Що ж до великих підприємств, то хоч у широкому розумінні центром відповідальності також можна вважати підприємство в цілому, однак на практиці тут створюють

необхідні структурні підрозділи, тобто окремі центри відповідальності, що зумовлене необхідністю розмежування повноважень менеджерів, оскільки будь-хто на такому підприємстві не в змозі одноособово контролювати діяльність всіх без винятку працівників, приймати оперативні рішення щодо регулювання виробництва з урахуванням ситуацій, які, змінюючись, потребують втручання менеджерів. Вказана обставина зумовлює необхідність розмежування витрат у внутрішній звітності в першу чергу в розрізі таких центрів відповідальності, бо знеособлення тут неприпустиме. Лише при умові, що кожний менеджер несе відповідальність за виконання певної виробничої програми і дотримання при цьому встановленого бюджетного¹ кошторису витрат, можливий належний контроль діяльності центрів відповідальності і об'єктивна оцінка її ефективності. Тому в якості об'єктів управлінського обліку витрат і виробництва в першу чергу виступають центри відповідальності.

Як відомо, в управлінському обліку, застосовується також визначення "центри визначення витрат", що призводить інколи до змішування цих понять внаслідок їхньої подібності. Тому необхідно підкреслити, що центр витрат це місце, де вони виникають. У зв'язку з цим визначення центру витрат як відділу чи виробничої одиниці, в якій відбувається споживання ресурсів і можна накопичити відповідні витрати [3, с.476], на наш погляд, якраз і є прикладом такого змішування, оскільки нічим, по суті, не відрізняється від формулювання, що центр відповідальності - будь-який підрозділ, де контролюється поява витрат [3, с.157]. Адже виникнення витрат у практиці вітчизняних підприємств часто взагалі відбувається поза межами підприємства: витрати на електроенергію, транспортні послуги, налагоджувальні роботи тощо. Відомості про такі витрати спочатку накопичуються у центральній бухгалтерії підприємства, а потім передаються (розподіляються) на центри відповідальності. Таким чином, центри виникнення витрат і центри відповідальності за них не ідентичні категорії. Скажімо, витрати на транспортування готової

¹ Бюджетний кошторис в управлінському обліку - кількісне вираження плану, засіб контролю за його виконанням і метод регулювання [107, 182].

продукції можуть виникати у транспортному цеху, а відповідальність за них несе підрозділ, який виробив цю продукцію - при доставці на склад, або відділ збуту - при перевезеннях до покупців.

Разом з тим у багатьох випадках центри виникнення витрат і центри відповідальності співпадають, адже більшість елементів витрат вже на стадії їхнього виникнення контролюється менеджерами виробничих підрозділів. Правда, за будь-якими витратами центрами відповідальності можна визначити певні підрозділи підприємства. Це стосується навіть тих витрат, які виникають поза підприємством: електроенергія, інші енергоносії (газ, пара, тепло), роботи й послуги, оскільки вони все таки відображаються на підприємстві, наприклад, у бухгалтерії. Однак такий підхід, на нашу думку, дещо формальний і спрощений. Ми схильні вважати, що центрами відповідальності є такі підрозділи підприємства, де є можливість відокремленого відображення витрат виробництва, контролю за їхнім формуванням, активного впливу на це менеджерів таких підрозділів. Як правило, в одному центрі відповідальності відображаються і контролюються витрати, які виникають за різними місцями, що нерідко є іншими центрами, відповідальності. Наприклад, витрати допоміжних виробництв виникають у ремонтній майстерні, автопарку та ін., які здебільшого є одночасно як центрами виникнення цих витрат, так і центрами відповідальності за них. Далі ці витрати, але вже за трансфертними (внутрішніми) цінами як вартість послуг, передаються підрозділам основного виробництва – центрам відповідальності за витрати, де проходить виготовлення готової продукції для продажу її на ринку.

Відмінність суті означених понять і в тому, що в одному центрі відповідальності сходяться витрати, які виникли в різних місцях, в тому числі й безпосередньо в цьому ж центрі. Скажімо, витрати на сировину, оплату праці, амортизацію обладнання виникають безпосередньо в конкретному підрозділі. Тому за цими елементами витрат центри виникнення витрат та центри відповідальності збігаються. Разом з тим місця виникнення витрат - це первинна ланка їх

формування, тому, на відміну від центру відповідальності, тут відображаються лише власні витрати і неможливе накопичення витрат інших центрів їхнього виникнення.

Однак слід підкреслити, що на практиці немає чіткого розмежування центрів виникнення витрат і центрів відповідальності. Це зумовлено тим, що при формуванні структурних підрозділів на кожному підприємстві, як правило, виходять із технологічної специфіки виробництва, а не теоретичних особливостей формування витрат. При цьому враховують інші фактори, включаючи територіальну розосередженість об'єктів, наявність комунікацій, обсяг виробництва, чисельність працюючих, зрештою навіть здібності менеджерів. Тому нерідко навіть на споріднених підприємствах організаційна структура виробництва, отже, наявність центрів відповідальності, є різною. До того ж вона інколи змінюється: виділяються нові окремі підрозділи або, навпаки, існуючі об'єднуються в один, виходячи з інших міркувань, ніж чітке формування центрів відповідальності. Не завжди така реорганізація підприємств є обґрунтованою, і здійснюється вольовим методом. Тому трапляється, що на окремих підприємствах є два і більше однотипних структурних підрозділи, які при оцінці за критерієм формування витрат виробництва могли б виступати як єдиний центр відповідальності, однак із-за ряду причин управляються окремими менеджерами. Нерідко це призводить до ускладнення управлінського обліку та внутрішньої звітності про витрати виробництва, оскільки в таких випадках, поряд із збільшенням (мінімум подвоєнням) його об'єктів, утруднюється поділ цілого ряду витрат (насамперед, накладних) між окремими центрами відповідальності. Але з цим доводиться миритись, особливо, коли така організаційна структура підприємства об'єктивно зумовлена іншими факторами.

Таким чином, центром відповідальності на підприємстві є організаційно відокремлений структурний підрозділ, який управляється окремим менеджером. Для такого підрозділу складається бюджет витрат, які контролюються за даними внутрішньої звітності. Всі відхилення витрат та причини їхнього виникнення аналізуються як менеджером центру відповідальності, так і менеджерами вищого рівня. Відмінність у тому, що перший здійснює це у процесі формування

(виникнення витрат) оперативно, на основі реєстрів управлінського обліку, а на вищих рівнях управлінської піраміди це здійснюється на основі звітів про виконання бюджетів витрат, поданих центрами відповідальності. Як правило, в центрах відповідальності, калькулюється собівартість продукції (робіт, послуг).

Центри виникнення витрат - це підрозділи підприємства, де відбувається первинне відображення витрат, які, проте, не є завершеними у виробничому циклі, на відміну від центрів відповідальності, у яких такий цикл закінчується виробництвом готової продукції (робіт, послуг) та їх калькуляцією. Тому витрати з центрів виникнення передаються в центри відповідальності. Отже, у центрах виникнення витрат відбувається їхнє проміжне відображення у внутрішній звітності з наступним розподілом (передачею) на центри відповідальності.

Валова продукція сільського господарства – це весь обсяг вироблених за календарний рік зерна, цукрових буряків, картоплі, овочів, м'яса, молока, яєць, вовни, меду, риби, іншої продукції. Для визначення обсягу валової продукції сільського господарства використовують показники валових зборів сільськогосподарських культур, валового виробництва продукції тваринництва в натуральних вимірниках: центнерах, тоннах. Загальне ж виробництво валової продукції сільського господарства обчислюють за допомогою вартісного показника – вартості валової продукції у зіставних цінах, поточних цінах її реалізації, в оцінці за середніми реалізаційними цінами та собівартістю.

Необхідність застосування зіставних цін для визначення обсягу валового виробництва сільськогосподарської продукції зумовлена її різноманітністю, що не дає можливості порівнювати між собою досягнутий рівень виробництва в різних господарствах або в одному і тому ж господарстві, але за ряд років. Неможливо ж порівняти без застосування певного співмірника результати двох господарств, одне з яких має більший валовий збір зерна, а інше – цукрових буряків, оскільки урожайність останніх, як правило, у декілька разів вища, ніж зернових культур. Це ж можна сказати і про решту культур чи видів продукції тваринництва.

Тому як співмірник у звітності, статистичних і аналітичних та економічних розрахунках застосовують спеціально розроблені порівняльні ціни, затвердженні Державним комітетом статистики України. Вони дозволяють порівнювати досягнутий рівень виробництва різноманітних видів продукції з урахуванням відмінностей в урожайності чи продуктивності, трудомісткості їх виробництва та ін. Такі порівняльні ціни використовуються лише в економічних розрахунках і звітності, але вони не використовуються при реалізації продукції. Порівняльні ціни діють протягом довгого проміжку часу – десяти і більше років, щоб можна було об'єктивно зіставляти досягнутий рівень виробництва за тривалий період. Вони не змінюються за періодами року чи при зміні реалізаційних цін. У них не враховують дотації чи компенсації у зв'язку з подорожчанням тих чи інших матеріальних ресурсів. Особливо важливим є застосування порівняльних цін в умовах інфляції, яка спотворює об'єктивність оцінки діяльності господарств при визначенні вартості продукції за середніми чи поточними реалізаційними цінами.

Валова продукція рослинництва включає валові збори зернових, технічних, плодово-ягідних, кормових, овочевих і баштанних культур, картоплі та інших сільгоспкультур. При обчисленні валової продукції рослинництва в порівняльних цінах враховують також вартість вирощування багаторічних насаджень (садів, ягідників, виноградників) та приріст незавершеного виробництва (посіви озимих, зяблеву оранку під ярі культури). Валова продукція тваринництва включає молоко, вовну, каракульські шкірки і смужки, яйця, мед, віск, приплід тварин, приріст їх живої ваги, набутий за рік. У валову продукцію сільського господарства не включають збір грибів і ягід у лісах, продукцію, добуту у результаті рибальства і полювання, а також продукти переробки сільськогосподарської продукції (борошно, олію, масло, сир, ковбаси, консерви тощо).

Сільськогосподарська продукція у розрахунках її вартості у порівняльних цінах приймається за різними показниками. Валові збори зернових культур та соняшнику враховуються за первісно оприбуткованою масою, так званою “бункерною” вагою без вилучення скидки на засміченість і вологість. Валові збори

цукрових буряків, кормових коренеплодів, картоплі враховуються “заліковою” масою, тобто за виключенням скидок на фізичну забрудненість.

Для визначення вартості валової продукції сільського господарства використовують спеціальні допоміжні таблиці, де наводять валові збори культур чи валове виробництво продукції тваринництва окремо за кожним видом та затвержені зіставні ціни на них. Перемножуючи кількість продукції кожного виду на її зіставну ціну, обчислюють вартість цього виду продукції, а підрахувавши загальний підсумок, визначають вартість валової продукції за зіставними цінами.

У розрахунку вартості валової продукції рослинництва наводять валові збори всіх сільськогосподарських культур, зібраних у господарстві в звітному році. При цьому враховують основну і побічну чи супутню продукцію, наприклад, зерно, зерновідходи, соломку і полову, цукрові буряки і гичку тощо.

Для визначення вартості валової продукції незавершеного виробництва (озимих і ярих зернових, оранки на зяб) використовують допоміжну таблицю, де наводять дані про посівні площі чи оранку на зяб під урожай звітного і майбутнього років, визначають приріст або зменшення таких площ. У валовій продукції враховують приріст незавершеного виробництва. Якщо ж виявляється, що площі посіву чи оранки на зяб під урожай наступного року менші, ніж були в минулому звітному році, то вартість валової продукції рослинництва звітного року зменшується на відповідну різницю у сумарному виразі.

До вартості валової продукції тваринництва зараховують також приплід і приріст робочої худоби. При цьому враховують тільки продукцію, вирощену у своєму господарстві. Приріст живої маси дорослої робочої худоби, яка обліковувалась на початок року в складі основних засобів при розрахунку вартості валової продукції тваринництва звітного року, до уваги не береться. Якщо ж протягом звітного року в основне стадо були переведені вирощені у своєму господарстві тварини, одержаний від них приріст живої маси включають до вартості валової продукції тваринництва.

Певні особливості є в обчисленні вартості продукції кролівництва, звірівництва, бджільництва, рибиництва. Так, до вартості валової продукції кролівництва зараховують приріст поголів'я кролів на кінець року з врахуванням реалізованих, кількість одержаного м'яса у забійні масі, а також шкірок від забою. Якщо поголів'я кролів на кінець звітного року виявиться меншим, ніж на початок, то від вартості валової продукції віднімають цю різницю у зіставних цінах.

Вартість продукції хутрового звірівництва включає одержані шкірки і м'ясо забитих звірів за умови його використання на годівлю тварин чи виготовлення м'ясо-кісткового борошна, а також реалізованих живих звірів на плем'я.

Вартість продукції бджільництва розраховують, виходячи з приросту чи зменшення кількості бджолосімей на кінець року, з урахуванням реалізованих, та маси одержаного меду і воску.

Вартість продукції рибиництва визначають за масою виробленої риби за рік у ставках і водоймах господарства, виведених і вирощених мальків. Виловлена риба в річках та інших природних водоймах до вартості валової продукції не включається.

Дані для складання звітності про виробництво валової продукції сільського господарства одержують на основі первинних і зведених облікових документів на оприбуткування продукції рослинництва і тваринництва та записів у реєстрах аналітичного обліку. Це зумовлено тим, що зіставні ціни розраховані окремо, як правило, на кожну культуру чи вид продукції і для підрахунку вартості валової продукції немає потреби проводити додаткове групування даних виробничих звітів. Тому при складанні внутрішньої звітності про валову продукцію сільського господарства доцільно спочатку на основі виробничих звітів заповнити допоміжні таблиці для розрахунку її вартості у зіставних цінах відповідно до показників цієї ж звітності про виробництво і собівартість продукції рослинництва і тваринництва. Заодно при такій методиці складання звітності уникають розбіжностей показників про виробництво продукції сільського господарства і даних аналітичного обліку.

Одночасно зі складанням внутрішньої звітності про виробництво валової продукції сільського господарства проводять звірку даних статистичної звітності, поданої раніше. При виявленні розходжень між даними внутрішньої звітності і “Звіту про збір врожаю сільськогосподарських культур на 1 грудня 200__р.” ф. № 29 с.-г., “Звіту про стан тваринництва” ф. № 24, районному відділу статистики і органу управління у підпорядкуванні якого перебуває господарство, надсилають повідомлення про виявлені розбіжності та причини, що їх зумовили, для внесення змін у звітні показники.

На основі даних про валову продукцію та середньорічну (середньоспискову) чисельність робітників визначають продуктивність праці в цілому в господарстві і в галузях рослинництва й тваринництва. При цьому чисельність працюючих визначають розрахунковим шляхом, виходячи з даних оперативного обліку особового складу господарства і працюючих у «Табелях обліку робочого часу» ф. №64. Для цього визначають прямі затрати праці у сільському господарстві, виходячи із співвідношення затрат праці у рослинництві і тваринництві до загальних витрат праці (за мінусом тих, що розподіляються, тобто витрат на реалізацію продукції, в допоміжних виробництвах, витрат). Далі, на основі визначеного співвідношення (питомої ваги) і середньорічної кількості зайнятих працівників у сільськогосподарському виробництві та в підсобних промислових підприємствах і промислах, визначають середньорічну (середньоспискову) чисельність працівників для обчислення продуктивності праці.

Відповідно середньорічну чисельність працівників рослинництва і тваринництва визначають, виходячи з питомої ваги прямих витрат праці в цій галузі у всіх прямих витратах її у сільському господарстві та загальній середньорічній чисельності працівників, зайнятих у сільському господарстві.

Поряд із вартісними показниками виробництва валової продукції для ефективного управління сільськогосподарським виробництвом необхідна звітна інформація про обсяги продукції рослинництва й тваринництва, її використання в натуральних вимірниках. Зокрема, оскільки виробництво рослинницької продукції –

тривалий виробничий цикл, то інформація про його хід є надзвичайно важливою для ефективного управління сільськогосподарським виробництвом. При цьому слід враховувати наступне. Обсяги виробленої продукції в рослинництві відомі лише під час збирання. Цей процес надто короткий (десять–дванадцять днів при збиранні зернових, місяць–півтора – при збиранні картоплі, овочів, цукрових буряків), а тому дуже динамічний: валові збори змінюються щоденно, до того ж суттєво відрізняються за кожний день, оскільки залежать не тільки від урожайності культур, а й від організації робіт та кліматичних умов. Тому методика облікового забезпечення звітності тут дещо відмінна від інших галузей виробництва, бо здебільшого ґрунтується на використанні інформації безпосередньо з первинних або зведених документів.

Зокрема, на основі первинних і зведених документів визначають валові збори сільськогосподарських культур, оскільки динаміка цих процесів така, що забезпечити аналітичні дані на час необхідності у цій звітності неможливо. Але періодично потрібно проводити звіряння записів у реєстрах аналітичного обліку з даними як внутрішньої, так і поданої статистичної звітності, щоб уникнути помилок і розбіжностей. Заключні ж статистичні звіти про валові збори продукції рослинництва за рік в обов'язковому порядку звіряють з даними реєстрів аналітичного обліку про оприбуткування продукції, а виявлені помилки виправляють. Проте на основі даних аналітичного обліку заключні статистичні звіти про валове виробництво продукції скласти також не можна, бо терміни подання цих звітів такі, що забезпечити на цей час (на 1 грудня) записи на аналітичних рахунках неможливо. Якщо в господарстві за станом на 1 грудня не було закінчено збирання сільськогосподарських культур (кукурудзи, цукрових буряків, овочів тощо), то для складання “Звіту про збір урожаю сільськогосподарських культур на 1 грудня 200_ року”, ф. № 29, крім даних реєстрів аналітичного обліку про оприбуткування продукції за 11 місяців, необхідно використовувати їх із первинних документів, які виконують роль внутрішньої звітності – “Щоденників надходження сільськогосподарської продукції” ф. № 81 про валові збори цих культур у грудні

звітнього року. Коли ж у господарстві збір урожаю окремих культур не завершено навіть на 1 грудня звітнього року, то можливий валовий збір з незібраних площ визначають розрахунковим шляхом, виходячи з урожайності цих культур.

Таким чином, можливі певні розходження між даними статистичної звітності, яка подана раніше, і фактичними даними аналітичного обліку, отже внутрішньої звітності про валове виробництво продукції сільського господарства за її видами.

Тому при складанні заключної статистичної звітності використовують дані реєстрів аналітичного обліку про оприбуткування продукції рослинництва, які повинні бути ретельно перевірені. Зокрема, для цього використовують такий реєстр аналітичного обліку, як “Виробничий звіт” ф. № 10.3а с-г, який відкривається до журналу-ордера № 10.3 с-г. У його другому розділі наводяться дані про оприбуткування продукції рослинництва окремо за кожним видом наростаючим підсумком з початку року.

Оскільки збирання урожаю – динамічний процесі, і його важливість у загальному циклі виробництва продукції рослинництва надзвичайно велика, адже запізнення проти оптимальних термінів збирання призводить до значних втрат продукції, а нерідко – і до її повної загибелі, для ефективного управління виробництвом необхідна оперативна інформація про хід збирання урожаю сільськогосподарських культур, що зумовлює часту періодичність подання як внутрішньої, так і статистичної звітності про виробництво продукції рослинництва.

Так, “Звіті про хід збирання урожаю, сівбу озимих та оранку зябу” ф. № 7-сг. (терм.) подається щопонеділка, “Звіт про хід травокосіння і заготівлю кормів” ф. № 10-сг. (терм.) подається 16 разів на рік, а в кінці збирання кормів подається заключний “Звіт про заготівлю кормів” ф. № 10-а-сг.

Використання продукції рослинництва наводиться у повному обсязі за напрямками її витрат у річній формі статистичної звітності “Баланс сільськогосподарської продукції” ф. №16-сг. Часткова інформація про використання

продукції рослинництва наводиться у “Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції” ф. № 21-сг, яка подається щоквартально.

Джерелами складання внутрішньої і статистичної звітності про виробництво і використання продукції рослинництва в цілому є дані аналітичного обліку. Зокрема вся внутрішня звітність, а також статистична, яка подається на кінець місяця, складається на підставі даних про оприбуткування продукції рослинництва за її видами у другому розділі “Виробничого звіту” ф. № 10.3а с-г. Звітні дані про використання продукції рослинництва одержують зі “Звітів про рух матеріальних цінностей” ф. № 121 та “Відомості аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг ф. № 11.4с-г, Одночасно ці реєстри виконують роль документів внутрішньої звітності.

Однак, зважаючи на те, що терміни подання статистичної звітності, за винятком заключних звітів про збирання урожаю, менші від одного місяця, а аналітичні дані в обліку підраховують за станом на кінець місяця через 5-6 та більше днів після його закінчення, більшість форм статистичної звітності про виробництво і використання продукції рослинництва складають на підставі даних первинних документів. Зокрема, для складання “Звіту про сівбу ярих культур за 200_р.” ф. №3 с-г, “Звіту про збирання врожаю, сівбу озимих та оранку зябу” ф. № 7-сг, “Звіту про хід травокосіння і заготівлю кормів” ф. № 10-сг (терм.) використовують дані “Облікових листів трактористів-машиністів” ф. № 67-б та “Облікових листів праці і виконаних робіт” ф. № 66 або ф. № 66а про виконані механізовані і кінно-ручні роботи у рослинництві. Дані про кількість оприбуткованої продукції рослинництва в цих формах статистичної звітності вказують на підставі первинних документів на її оприбуткування. Зокрема, кількість намолоченого зерна – на основі “Відомості руху зерна та іншої продукції” ф. № 80, яка складається на підставі “Реєстрів відправки зерна та іншої продукції з поля” ф. № 77, або “Путівок на вивезення продукції з поля” ф. № 77а, чи “Талонів водія або комбайнера” ф.ф. № 77б, 77в, 77г залежно від того, які саме документи на оприбуткування зерна застосовували в даному господарстві. Кількість оприбуткованих овочів, картоплі, цукрових буряків

вказують на підставі “Щоденників надходження сільськогосподарської продукції” ф.№81. Виробництво кормів (сіна, соломи, коренеплодів) відображають на основі “Актів приймання грубих і соковитих кормів” ф. № 92, “Актів оприбуткування пасовищних кормів” ф. № 93, “Актів оприбуткування пасовищних кормів, облікованих по укiсному методу”, ф. № 93а.(рис 4.1).

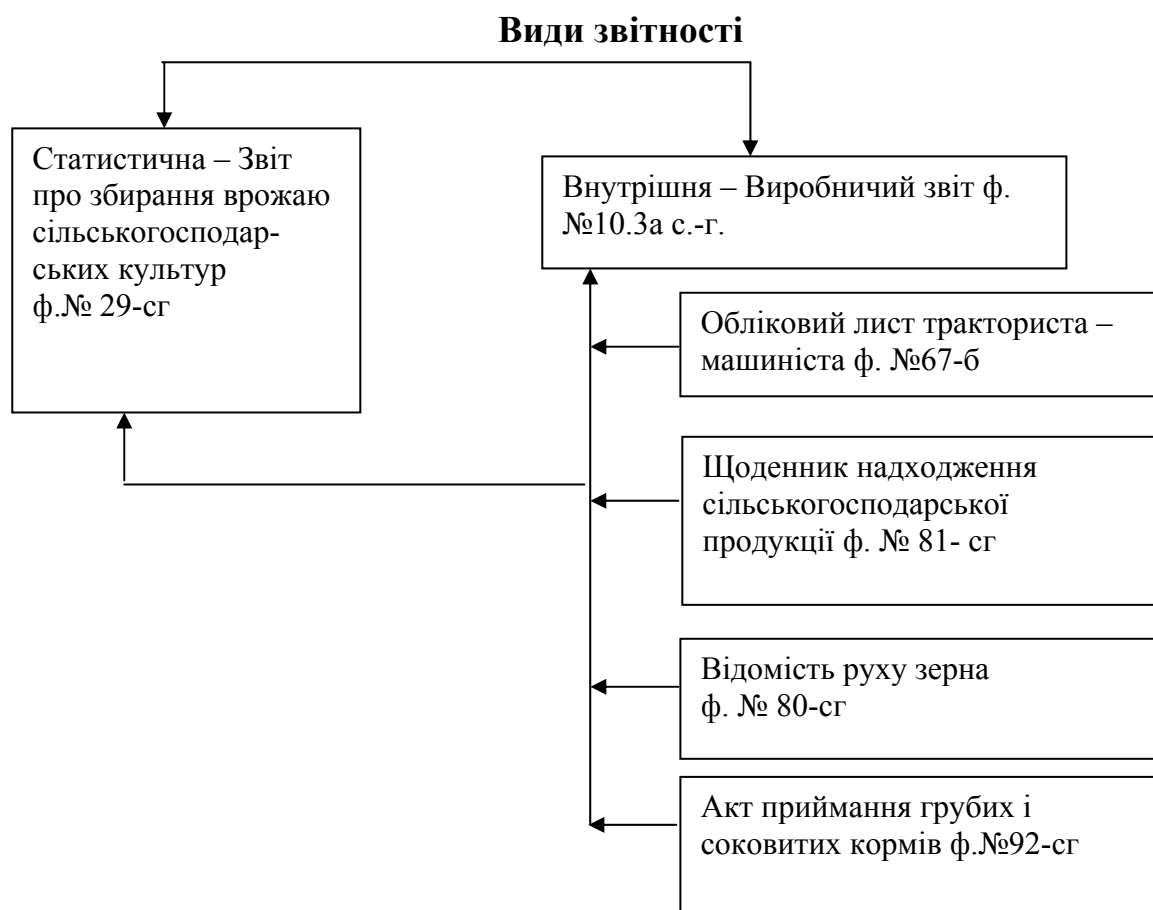


Рис. 4.1. Схема облікового забезпечення звітності про виробництво продукції рослинництва

Водночас, враховуючи терміновість подання статистичної звітності про виробництво продукції рослинництва й те, що первинні документи на її оприбуткування (за винятком зернових культур) та виконання робіт згідно з планом-графіком документообігу подаються матеріально відповідальними особами у бухгалтерію господарства в кінці місяця, статистичну звітність на практиці складають на основі повідомлень керівників структурних підрозділів (бригадирів, завідуючих відділками, механізованих загонів тощо), матеріально відповідальних

осіб (комірників, вагарів), що одночасно є документами внутрішньої звітності. Тому для забезпечення достовірності звітних даних необхідно при надходженні первинних документів у бухгалтерію господарства проводити їх звіряння з даними статистичної звітності. При виявленні розходжень, внести виправлення у встановленому порядку. Заключні ж звіти про виконані роботи і вироблену продукцію повинні точно відповідати даним первинного обліку.

В обов'язковому порядку необхідно проводити звіряння аналітичних показників “Виробничих звітів” ф. № 10.3а с-г і “Звітів про рух матеріальних цінностей” ф. № 121 про оприбутковану продукцію, які мають бути ідентичними за кожний місяць. Це допоможе уникнути помилок при складанні статистичної і внутрішньої звітності про виробництво продукції рослинництва, оскільки статистична і внутрішня звітність про виробництво і використання продукції рослинництва тісно пов'язані між собою. Перевірку повноти оприбуткування продукції рослинництва і відображення її у звітності проводять також шляхом зіставлення даних первинних документів про нараховану оплату праці на збиранні врожаю за обсяг виробленої продукції. Такий контроль забезпечує точну звітність про виробництво продукції рослинництва, обсяг виконаних робіт у цій галузі.

Важливим є облікове забезпечення внутрішньої і зовнішньої звітності про використання продукції рослинництва, оскільки така інформація є не менш важливою, ніж власне її виробництво. Використання продукції рослинництва наводиться у повному обсязі за напрямками її витрат у такій формі статистичної звітності, як “Баланс сільськогосподарської продукції” ф. № 16-сг. Часткова інформація про використання продукції рослинництва наводиться у таких формах статистичної звітності, як “Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції”, ф. № 21-сг, яка подається щоквартально. Документом внутрішньої звітності про використання продукції рослинництва є “Матеріальний звіт” тип. ф. М-19. Джерелами складання внутрішньої і статистичної звітності про використання продукції рослинництва є дані первинного обліку (рис. 4.2).

Види звітності

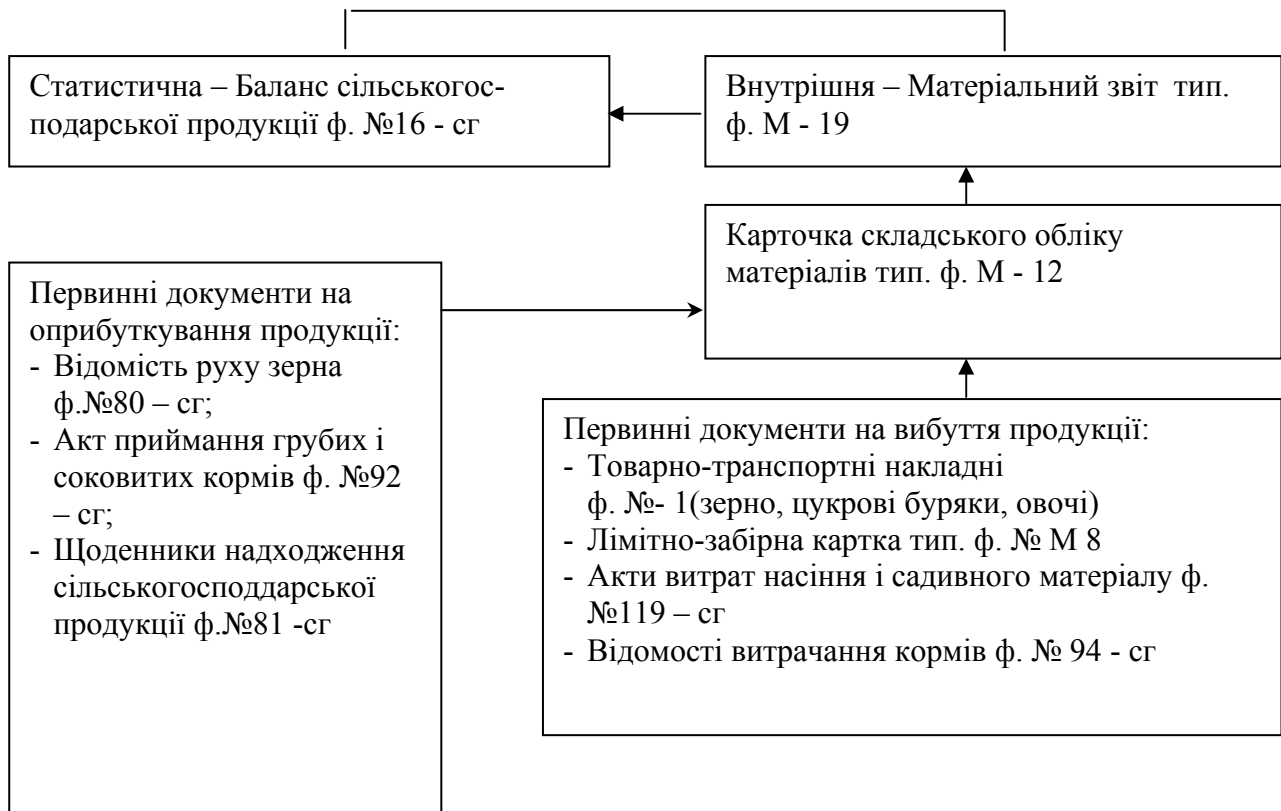


Рис. 4.2. Облікове забезпечення звітності про використання продукції рослинництва

Зокрема, на підставі первинних документів про надходження і витрачання продукції рослинництва складають “Матеріальний звіт” тип. ф. М–19, у якому групують ці документи з таким розрахунком, щоби за його даними можна було відразу скласти “Баланс сільськогосподарської продукції ф. № 16 – сг.

Варто зазначити, що форма матеріального звіту не враховує особливостей сільськогосподарського виробництва, оскільки він затверджений Мінстатом України уніфікованим для всіх галузей народного господарства. Тому для забезпечення в ньому зведеного обліку надходження і витрачання продукції рослинництва доводиться витрачати надто багато часу, якщо до того ж врахувати, що на більшості сільськогосподарських підприємств такий облік здійснюється в ручну завідуючим складу.

Крім того, особливістю сільськогосподарського виробництва є сезонність, а тому витрачання насіння на посів, часткова реалізація продукції рослинництва

здійснюються періодично. В результаті не за кожний місяць у цьому матеріальному звіті відображаються дані про такі витрати продукції, що зумовлює ускладнення облікового забезпечення статистичної звітності, оскільки в кінці року доводиться здійснювати копінг групуювання всіх матеріальних звітів за рік. Неважко уявити, як ускладнюється доволі проста методика визначення загальних витрат продукції рослинництва за тими напрямками, що передбачені у “Балансі сільськогосподарської продукції” ф. № 16–сг., якщо в “Матеріальних звітах” тип. ф. М–19 вони за кожен місяць вказуються, виходячи з того, було таке витрачання, чи ні.

Тому доцільно для зведеного обліку надходження і витрачання продукції рослинництва застосувати звіт іншої форми, який відповідав би змісту статистичної звітності – “Балансу сільськогосподарської продукції” ф. № 16 – сг (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Пропонована форма звіту про рух продукції рослинництва

ТОВ “Поділля”							
ЗВІТ							
про рух продукції рослинництва за серпень 200_ року							
Матеріально – відповідальна особа <u>Харчишин Г. П.</u>							
№ п/ п	Номенклатур- ний номер	27001		27005		27009	
	Назва продукції, операція	Озима пшениця “Миронівська”		Озимий ячмінь “Харківський”		Овес “Витязь”	
		Кількість, ц	Сума, грн	Кількість, ц	Сума, грн	Кількість, ц	Сума, грн
1	2	3	4	5	6	7	8
	Залишок на початок місяця	647	19746	2084	61270	178	4486
1	Надійшло: - від врожаю	6947	212022	4840	142296	404	10181
2	- куплено						
3	- інше						
4	Всього надійшло	6947	212022	4840	142296	404	10181
	Витрати:						
5	- продано	2366	72210	2202	64739	1	25
6	- на годівлю тварин і птиці	-	-	-	-	14	353

7	- на насіння	943	28780	776	22814	27	680
8	- на переробку	2934	89546	1966	57800	198	4990
9	- втрати при зберіганні	-	-	-	-	-	-
10	- інші витрати	-	-	-	-	-	-
11	Всього витрачено	6243	190536	4944	145353	240	6048
12	Залишок на кінець місяця	1351	41232	1980	58213	342	8619

Зав. складом Харчишин

Перевірів

Бухгалтер Олянич

Таксування звіту провів бухгалтер Олянич

Пропонована форма звіту про рух продукції рослинництва, у якій типографським способом вказують операції з її надходження і витрачання, дозволяє розмістити в постійних рядках ті дані, які необхідно для складання статистичного звіту “Баланс сільськогосподарської продукції” ф. №16–сг, що полегшує в кінці року їхнє узагальнення. При опрацюванні первинних документів на комп’ютерах такий звіт можна доповнити наростаючими підсумками за кожним напрямом надходження і витрачання продукції з початку року, що посилює його інформативну ємкість як документа внутрішньої звітності та відразу забезпечує формування необхідних даних для відображення їх у статистичній звітності, тим самим прискорюючи її складання та посилюючи достовірність.

Звітність про виробництво і використання продукції тваринництва також поділяється на статистичну і внутрішню. Але, оскільки виробництво продукції тваринництва, на відміну від рослинницької, має менш виражену сезонність, то статистична звітність у цій галузі є постійною. Так, “Звіт про стан тваринництва” ф. № 24-сг (терм.) подається один раз на місяць. За квартал та рік згадана форма звітності подається в розширеному обсязі. У “Звіті про стан тваринництва” ф. № 24-сг наводяться показники виробництва продукції, наявність поголів’я тварин, їх народження за звітний період, наявність кормів у кормових одиницях. При цьому обсяг інформації розширюється із зростанням тривалості періоду, за який подається

звітність: квартал чи рік. Між статистичною і внутрішньою звітністю про виробництво продукції тваринництва теж існує тісний взаємозв'язок, оскільки звітна інформація подається про ті ж самі результати виробничої діяльності в цій галузі.

Звітні дані про виробництво продукції тваринництва, що наводяться у статистичній і внутрішній звітності, – вихідна інформація, на основі якої розраховуються аналітичні показники ефективності галузі, необхідні для управління нею. Це, насамперед, показники продуктивності тварин: надій на корову, середньодобовий приріст ваги тварин, виробництво приросту на одну голову, настриг вовни на одну вівцю.

При обчисленні показників продуктивності тварин використовують дані про кількість кормоднів утримання поголів'я, за якими вираховують середнє поголів'я тварин. Кормодень – умовний показник, за який прийнято один день утримання тварин у господарстві. Розраховуються вони за даними внутрішньої звітності – “Відомостей витрати кормів” ф. № 94, де щоденно за кожною групою тварин вказують наявну кількість голів. В кінці місяця підраховують загальну кількість кормоднів у кожній відомості. Її визначають шляхом додавання кількості голів тварин, вказаних у відомостях за кожний день. Далі за даними внутрішньої звітності підраховують загальну кількість кормоднів за всіма відомостями, які складено на певну статево-вікову групу тварин: корови основного стада, велика рогата худоба на вирощуванні і відгодівлі, основне стадо свиней, свині на вирощуванні і відгодівлі і т. д. На основі “Відомостей витрати кормів” ф. № 94 їх записують щомісяця у такий обліковий реєстр, який теж можна віднести до внутрішньої звітності – “Журнал обліку витрати кормів” ф. № 35, де ведуть зведений облік витрачених кормів за кількістю, сумою і кормовими одиницями в розрізі статево-вікових груп тварин. Аналітичний облік кормоднів наростаючим підсумком з початку року в розрізі статево-вікових груп тварин ведуть у інших облікових реєстрах, що є одночасно документами внутрішньої звітності – “Виробничих звітах” ф. № 10.3а-сг, які відкривають для обліку витрат і надходження продукції тваринництва. Середнє

поголів'я тварин визначають, розділивши загальну кількість кормоднів за кожною статево-віковою групою тварин, яка передбачена внутрішньою звітністю, на календарну кількість днів у звітному періоді. При цьому треба мати на увазі, що кількість груп тварин за даними внутрішньої звітності, отже, й управлінського обліку, ширша, ніж встановлена у плані рахунків. Зокрема, на субрахунку 211 "Молодняк тварин на вирощуванні" ведуть облік наявності, надходження й вибуття молодняку великої рогатої худоби, свиней, овець, кіз та коней. Аналітичний облік ведуть у розрізі матеріально відповідальних осіб (ферм, відділків тощо) за такими виробничими й віковими групами:

1. Велика рогата худоба: телички (за роками народження); бички (за роками народження); нетелі; корови-первістки для реалізації.

2. Свині: поросята до двох місяців (до відлучки від матки); поросята від двох до чотирьох місяців; ремонтний молодняк; свиноматки, що перевіряються; молодняк свиней на відгодівлі.

3. Вівці й молодняк народження поточного року; молодняк народження минулих років і ярки (до переведення в основне стадо). Облік за кожною групою ведеться окремо за рунами: тонкорунні, напівтонкорунні, напівгрубововняні, грубововняні.

4. Кози: молодняк народження поточного року; молодняк народження минулого року.

5. Коні: молодняк робочих коней (за роками народження і статтю) і молодняк племінних коней (за роками народження і статтю).

Молодняк племінних тварин усіх видів обліковують також за породами.

На субрахунку 212 "Тварини на відгодівлі" ведуть облік наявності та руху: дорослої худоби, переведеної з основного стада на відгодівлю й нагул. Аналітичний облік ведуть за видами худоби: велика рогата худоба на відгодівлі й нагулі; свині на відгодівлі; вівці на нагулі та відгодівлі; кози на нагулі та відгодівлі. М'ясокомбінати на цьому субрахунку обліковують худобу, що перебуває на промисловій відгодівлі.

На субрахунку 213 "Птиця" ведуть облік наявності та руху птиці, як молодняку, так і дорослої. Аналітичний облік ведуть за такими обліковими групами:

1. Кури яєчного напрямку: молодняк; маточне стадо несучок; промислове стадо несучок; ремонтний молодняк.
2. Кури м'ясного напрямку: молодняк; м'ясні курчата (бройлери); маточне стадо.
3. Качки: молодняк; доросле стадо.
4. Гуси: молодняк; доросле стадо.
5. Індики: молодняк; доросле стадо.
6. Цесарки: молодняк; доросле стадо.
7. Перепілки: молодняк; доросле стадо.

На спеціалізованих племінних підприємствах, птахофабриках, комплексах з виробництва продукції тваринництва на промисловій основі, м'ясокомбінатах облік худоби й птиці ведеться в розрізі вікових (технологічних) груп.

На субрахунку 214 "Звірі" ведуть облік наявності та руху хутрових звірів. Аналітичний облік ведуть за видами звірів окремо молодняку й основного стада.

На субрахунку 215 "Кролі" ведуть облік наявності та руху кролів. Аналітичний облік ведуть за породами окремо молодняку й основного стада.

На субрахунку 216 "Сім'ї бджіл" ведуть облік наявності та руху бджолиних сімей. Аналітичний облік ведуть за кількістю сімей, їх вартістю в цілому по пасіці.

На субрахунку 217 "Доросла худоба, що вибракувана з основного стада" ведуть облік наявності та руху поголів'я і балансової вартості, вибракуваних і реалізованих або забитих на м'ясо в господарстві без постановки на відгодівлю продуктивних тварин і робочої худоби. Аналітичний облік ведуть за видами тварин.

На субрахунку 218 "Худоба, що прийнята від населення для реалізації" ведеться облік руху тварин, прийнятих від населення для реалізації. Аналітичний облік ведеться за видами худоби.

Для визначення середнього поголів'я використовують як дані аналітичного обліку, так і безпосередньо "Відомостей витрати кормів" ф. № 94, оскільки статистична звітність подається за станом на 1 число наступного за звітним місяця і забезпечити підрахунок кількості кормоднів у "Виробничому звіті" ф. № 10.3а сг в такий термін важко. Тому важливо, щоб дані первинного обліку були точними, а документи про витрату кормів подавались у бухгалтерію одночасно зі "Звітами про рух худоби і птиці на фермі" ф. № 102, які теж є одночасно документами внутрішньої звітності.(рис. 4.3)

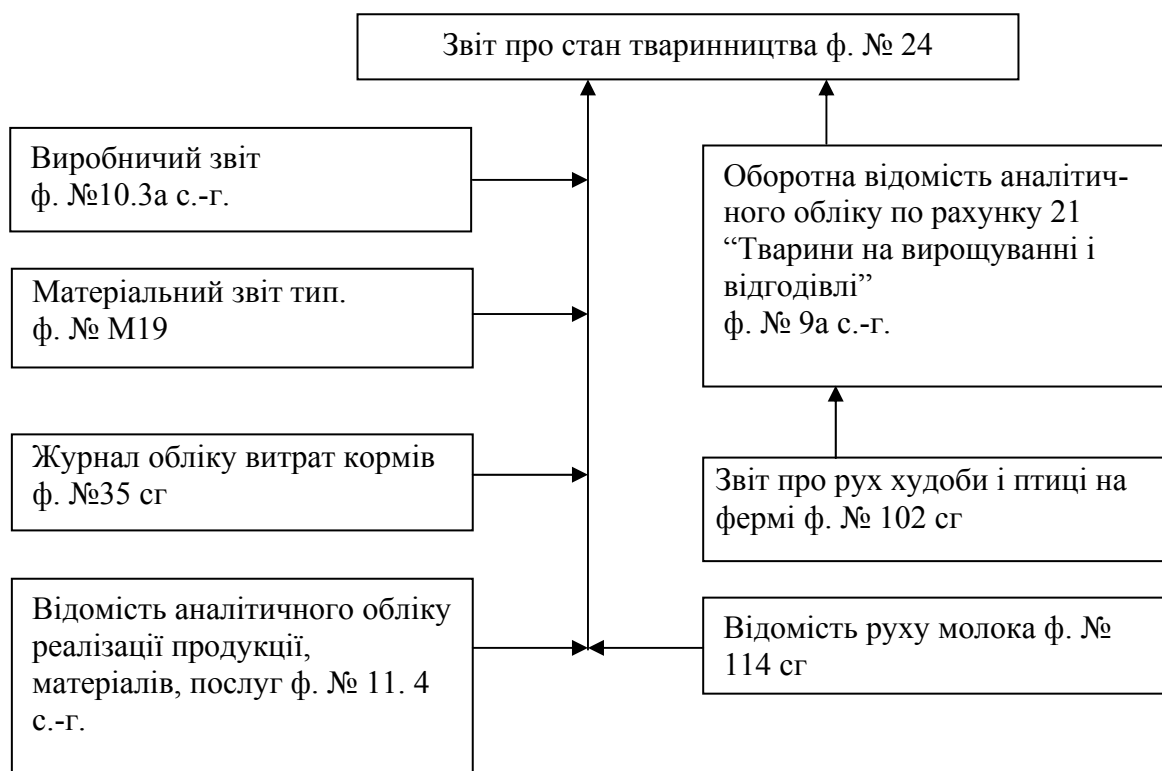


Рис. 4.3. Облікове забезпечення статистичної звітності про стан тваринництва

У зв'язку з цим доречно підкреслити, що "Звіт про стан тваринництва" ф.№24 залишився таким же, яким він був до 1990 року і, на наш погляд, надто перевантажений показниками, які мали б належати до внутрішньої звітності. Це,

насамперед, звітна інформація про кількість отелів, опоросів, окотів, про рух поголів'я тварин, його наявність за статево – віковими групами, постановку на відгодівлю та зняття з неї тощо. Тут достатньо даних про наявність тварин на звітну дату, кількість виробленої продукції.

Інший аспект, який дозволить покращити облікове забезпечення статистичної звітності – встановлення обґрунтованих термінів її подання. На нашу думку, у сучасних умовах немає жодної потреби встановлювати такі надто оперативні терміни подання статистичної звітності, як це зроблено щодо “Звіту про стан тваринництва” ф.№24. Практика засвідчує, що навіть при опрацюванні первинних документів за допомогою персональних комп'ютерів на перше число наступного за звітним місяця неможливо забезпечити достовірні аналітичні дані за рахунками 21 “Тварини на вирощуванні та відгодівлі”, 23 “Виробництво”, що змушує складати статистичну звітність про виробництво продукції тваринництва на основі поєднання аналітичних реєстрів з документами внутрішньої звітності. Тому термін подання “Звіту про стан тваринництва” ф.№24, який успадкований від командно–адміністративної системи, повинен бути змінений і приведений у відповідність із можливостями облікового забезпечення, тим більше, що в сучасних умовах втручання органів управління сільськогосподарським виробництвом у внутрігосподарську діяльність підприємств поступово усувається. Таким чином, без шкоди для актуальності звітної інформації замість другого числа наступного за звітним місяця, „Звіт про стан тваринництва” ф. №24 за кожний місяць чи квартал можна подавати 10 числа, як це передбачено зараз для річної форми.

Немає потреби дублювати у звітності показники виробництва сільськогосподарської продукції, як це здійснюється зараз, коли виробництво продукції рослинництва і тваринництва наводиться в цілому за рік відповідно у “Звіті про збір урожаю сільськогосподарських культур” ф. №29 сг, “Звіті про стан тваринництва” ф. №24 та паралельно в “Основних показниках діяльності сільгоспідприємств” ф.№50 сг.

Таке дублювання, на наш погляд, є наслідком того, що при переведенні звітних показників із фінансової звітності у зв'язку з її стандартизацією у

статистичну недостатньо враховувався зміст останньої, що й привело до певного повтору інформації. Адже відміна форм 9-АПК “Виробництво і собівартість продукції рослинництва”, 13-АПК “Виробництво і собівартість продукції тваринництва”, які входили раніше до складу фінансової звітності, та заміна їх статистичним звітом “Основні показники діяльності сільгосп підприємств” ф.№50 сг, проведена без урахування того, що в існуючих раніше формах статистичної звітності відображаються ті ж самі показники обсягів виробництва такої продукції. Отже, можна стверджувати, що й зараз продовжується недостатнє методологічне обґрунтування змісту звітності сільськогосподарських підприємств. На практиці це призводить до появи форм звітності, які з огляду на систему показників, сформовану у відповідності з науково обґрунтованими критеріями, є зайвими.

Окремі розділи “Звіту про стан тваринництва” ф.№24 практично дублюють зміст первинних документів, хоч, правда, наростаючим підсумком за рік. Так, у розділі 2 „Вирощено худоби та птиці з 1 січня 2003р. до 1 січня 2004р.” наводяться такі ж показники, які є у „Розрахунку визначення приросту” ф. № 28а, що складається щомісяця на основі зважування тварин (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

**Порівняння змісту статистичного звіту та первинних документів
ТОВ “Поділля”**

Звіт про стан тваринництва ф. №24				Розрахунок визначення приросту ф. №98а			
Код рядка	Найменування показників	ВРХ	Свині	Номер графи	Найменування показників	ВРХ	Свині
30	Жива маса одержаного приплоду	34	3	4	Надійшло, гол/ц	148/34	397/3
31	Одержано приросту на вирощування, відгодівлі і нагулі	469	161	11	Приріст, - /ц	469	161

34	Число кормоднів на вирощуванні, відгодівлі та нагулу	121030	88750	14	Кількість кормоднів	121030	88750
35	Вага тварин, що загинули	3	1	8	Загинуло, голів/ц	4/3	15/1
36	Всього вирощено в живій масі (ряд. 30+31–35)	499	163	–	–	–	–

Причому “Розрахунок визначення приросту” ф. №98а сг містить одночасно дані про кількість голів, які у “Звіті про стан тваринництва” ф.№24 розміщені в іншому розділі 3 “Рух поголів’я худоби та птиці з 1 січня 2003р. до 1січня 2004р.” Таке розосередження практично нерозривної інформації у статистичній звітності, за нашими переконаннями, нічим не обгрунтоване. Тому логічно було б об’єднати показники розділів 2 та 3 в єдиний розділ, що дозволить полегшити аналітичну інтерпретацію цієї форми звітності. Тим більше, що в результаті цього скорочується кількість розділів і ця форма звітності, яка зараз надто громіздка й аморфна, стане компактнішою і нагляднішою.

Внутрішня звітність - “Відомість руху молока” ф.№114сг, “Звіт про рух худоби і птиці на фермі” ф.№102сг та “Виробничий звіт” ф.№10.3а с.-г., містять показники про наявність та рух поголів’я тварин за статево – віковими групами, виробництво продукції тваринництва за її видами, що дозволяє забезпечувати менеджерів галузі та підприємства необхідною звітною інформацією в повному обсязі. Разом з тим така інформація подається лише після завершення звітного місяця, тому вона не відповідає вимогам критерію оперативності. Вважаємо, що така інформація повинна бути оперативнішою — тижневою. Тим більше, що для цього немає потреби організувати спеціальне облікове забезпечення, бо реєстри

зведеного обліку, які є джерелом складання внутрішньої звітності, повинні заповнюватись щоденно (рис.4.4).

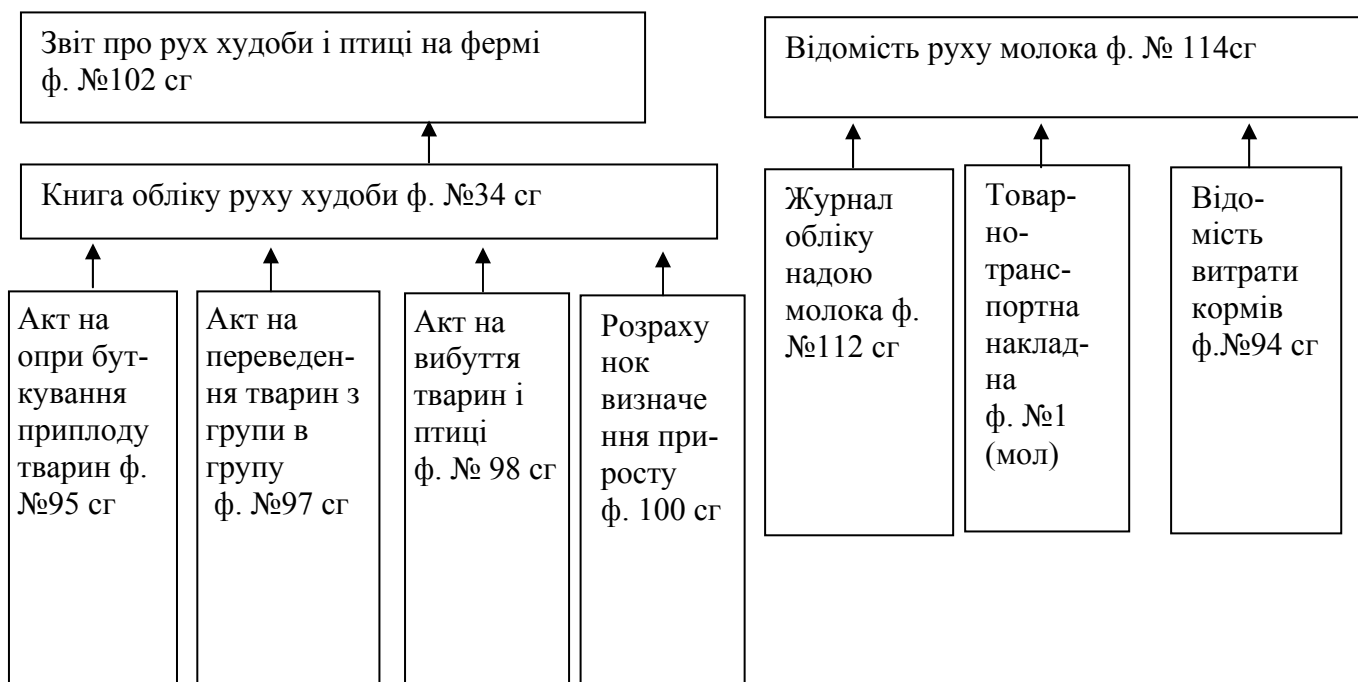


Рис. 4.4. Облікове забезпечення внутрішньої звітності про виробництво продукції тваринництва

Отже, включивши у “Звіт про рух худоби і птиці на фермі” ф.№102сг дані про кількість надоєного і витраченого молока, адже в ньому вже наявна інформація про приріст живої маси тварин, приплід від них, та встановивши тижневий термін його подання, можна забезпечити чіткішу організацію внутрішньої звітності, ніж це зроблено зараз, коли звітна інформація подається частково повідомленнями завідувачів ферм довільної форми усно чи письмово, інколи навіть щоденно.

Вважаємо, що надмірне втручання в діяльність менеджерів центрів відповідальності, яке за традицією здійснюється на багатьох підприємствах ще й зараз, недоцільне, і цьому сприятиме саме така постановка внутрішньої звітності про виробництво продукції тваринництва. Разом з тим тижневий термін подання внутрішньої звітності забезпечує її достатню оперативність, узгоджуючись при цьому з традиційними термінами подання звітності про виробничі процеси у рослинництві, що забезпечує чітку систему такої звітності загалом.

Однак треба мати на увазі, що в сучасних умовах ще існує надмірне втручання органів управління в діяльність підвідомчих сільськогосподарських підприємств, яке практично не змінилось від застійного періоду. У зв'язку з цим вищі ланки управлінської піраміди і в даний час перевантажені оперативною звітною інформацією про поточну діяльність підвідомчих сільгоспідприємств: обробіток ґрунту, надої молока за день тощо. З цією метою, наприклад, у кожному районному та обласному управліннях сільського господарства і продовольства агропромислової політики створено диспетчерські служби. Вони у визначені години збирають суцільну інформацію про виробничі процеси у рослинництві і тваринництві. Причому, якщо в районних управліннях сільського господарства і продовольства звітна інформація ще має якусь практичну цінність, оскільки вона характеризує діяльність кожного підвідомчого підприємства безпосередньо, то на рівні обласного управління, куди щоденно надходять зведені дані з кожного району, якісні параметри звітності значно викривлені. Це зумовлюється тим, що при зведенні будь-яких даних звітності вони опосередковуються внаслідок взаємного погашення позитивних і негативних відхилень досягнутих результатів від намічених. Так, якщо в одних господарствах допущено спад надою молока, а в інших забезпечено його приріст, то у зведеній звітності ці відхилення помітні не будуть, оскільки в ній вираховується загальний підсумок. При цьому, чим більша сукупність господарств, за якими наводяться зведені дані, тим більший вплив взаємного погашення відхилень, який часто зумовлює нульове значення відхилення їх загального підсумку про досягнуті результати від намічених показників(табл.4.3).

Таблиця 4.3.

Продаж молока та продуктивність корів у господарствах Тернопільського району на 25 травня 2002 р.⁸

Господарства	Денний продаж молока, кг			Добовий надій на корову, кг	
	20.05.01 р.	20.05.02 р.	+, – до минулого дня	20.05.02 р.	+, – до минулого дня
«Зоря»	618	725	+107	7,4	+1,2
«Жовтневе»	726	814	+88	7,2	+0,9
«Мир»	268	426	+158	6,9	+0,5
«Великобірківське»	312	474	+162	6,7	+0,3
«За вільну Україну»	890	610	-280	4,2	-2,0
«Медобори»	2120	2270	+150	8,3	+1,2
«Нива»	450	565	+115	6,9	+1,1
«Батьківщина»	675	612	-63	6,0	-0,8
«Мишковицьке»	426	130	-296	6,1	-3,2
ім. Л. Українки	795	847	+52	8,5	+0,6
«Вперед»	814	964	+150	7,9	+1,4
«Слава»	1102	1006	-96	6,3	-0,8
«Домаморицьке»	812	629	-183	6,2	-2,3
«Перемога»	624	705	+81	6,5	+0,2
«Поділля»	305	315	+10	8,6	+0,2
Всього по району	18146	18201	+5	7,4	+0,1

У п'яти господарствах району продаж молока за цей день був меншим, ніж за попередній день минулого року. Однак передана в обласне управління сільського господарства та продовольства звітність про загальну реалізацію молока за цей день господарствами Тернопільського району була досить позитивною, оскільки внаслідок взаємного алгебраїчного додавання позитивних і негативних відхилень її обсяг навіть збільшився на 55кг. Згруповані ж нами дані дають об'єктивнішу інформацію про реалізацію молока і продуктивність корів у Тернопільському районі за цей день (табл 4.4).

⁸ У таблиці з метою скорочення наведено дані 15 господарств. У підсумок включені показники всіх 32 господарств району, що виробляли молоко.

Таблиця. 4.4.

**Групування господарств Тернопільського району за наслідками
реалізації молока та продуктивності корів**

Групи господарств	Денний продаж молока, кг				Добовий надій на корову, кг		
	Кільк. господарств	20.05.01р.	20.05.02р.	+,- до минулого року	Кільк. господарств	20.05.02р.	+,- до минулого року
Господарства, які збільшили продаж і продуктивність	12	7642	8795	+1153	15	7,8	+0,9
Господарства, які зменшили продаж і продуктивність	27	10504	9406	-1098	22	6,6	-0,8
Усього по району	39	18146	18201	+55	39	7,4	+0,1

Отож, більшість господарств району зменшила продаж молока порівняно з попереднім днем на 1098 кг. За звітністю, яка подана на верхні ланки управлінської піраміди цього не видно, оскільки за рахунок господарств, що збільшили реалізацію молока на 1153 кг, загальний підсумок був позитивним і перевищував рівень минулого року на цю ж дату на 55 кг. Подібно у такій звітності завуальовано і продуктивність корів. Загалом у районі забезпечено приріст середньодобового надою молока в розрахунку на одну корову, тому у результаті створюється видимість порівняно достатньо ефективної діяльності низових ланок управління.

Тому, за нашим переконанням, така звітність, крім значних матеріальних витрат на її облікове забезпечення, електрозв'язок для передачі за інстанціями, жодного позитивного ефекту не дає, а тому врешті – решт повинна бути відмінена. Для всіх вищестоячих органів управління достатньо інформації містить статистична звітність, а на рівні сільгосп підприємств – внутрішня звітність.

Поряд із критикою змісту “Звіту про стан тваринництва” ф.№24 щодо надмірного перевантаження його показниками, які мали б належати до внутрішньої

звітності, як позитив можна зазначити те, що тут наводиться вихідна інформація, на основі якої розраховуються аналітичні показники ефективності галузі, необхідні для управління нею. Це, насамперед, показники продуктивності тварин: надій на корову, середньодобовий приріст ваги тварин, приріст на одну голову, настриг вовни на одну вівцю. Таким чином, це дозволяє уникнути традиційного для вітчизняної системи звітності намагання включати в неї такі показники, які є розрахунковими.

У той же час всі зазначені вище показники продуктивності тварин визначаються дещо за іншою методикою, ніж урожайності сільськогосподарських культур. Як відомо, урожайність зернових, цукрових буряків, картоплі, овочів тощо визначається діленням валових зборів на площі цих культур. Загалом так само визначається продуктивність тварин. Але особливістю тут є те, що поголів'я тварин надто динамічно змінюється не тільки протягом року, але навіть місяця. Тому за його абсолютною кількістю на будь-яку дату показники продуктивності розрахувати не можна. Адже відхилення будуть дуже значними (табл. 4.5).

Таблиця (4.5)

Відхилення показників продуктивності за 2002 р. ТОВ “Поділля” в залежності від методики їх визначення

Показники	Од. виміру	У розрахунку на поголів'я тварин			
		станом на 1.01.2002 р.	станом на 31.12.2002р.	середнє з наявного на початок і кінець року	середньорічне за кількістю кормоднів
Удій молока на одну корову за рік	кг	2868	2615	2731	2667
Денна продуктивність однієї корови	кг	7,9	7,2	7,5	7,3
Отримано приросту живої маси на одну голову за рік	кг	112	120	116	142

Середньодобовий приріст однієї голови	г	306	328	316	388
---------------------------------------	---	-----	-----	-----	-----

Зокрема, продуктивність корів може бути визначена на рівні, вищому від реального на $(2868-2667)+201$ чи нижчому $(2615-2667)-52$ кг., а середньодобовий приріст ВРХ $(306-388)-82$ чи $(316-388)-72$ г. Тому при обчисленні показників продуктивності тварин використовують дані про кількість кормоднів утримання поголів'я, на основі яких вираховують середнє поголів'я тварин. У зв'язку з цим дуже важливим є правильне відображення у внутрішній, відтак статистичній звітності кількості кормоднів, маючи на увазі, що кормодень – це умовний показник, за який прийнято один день утримання тварин у господарстві, а їх облікове забезпечення досить складне.

Зокрема, розраховуються вони за даними “Відомостей витрати кормів” ф. № 94сг, де щоденно за кожною групою тварин вказують наявну чисельність голів. В кінці місяця підраховують загальну кількість кормоднів у кожній відомості. Її визначають шляхом додавання числа голів тварин, вказаних у відомостях за кожний день. Далі підраховують загальну кількість кормоднів за всіма відомостями, які складено на дану статево-вікову групу тварин: корови основного стада, велика рогата худоба на вирощуванні і відгодівлі, основне стадо свиней, свині на вирощуванні та відгодівлі і записують щомісяця у “Журнал обліку витрати кормів”, ф. № 35сг, де ведуть зведений облік витрачених кормів за кількістю, сумою і кормовими одиницями в розрізі статево – вікових груп тварин. Середнє поголів'я тварин визначають, розділивши загальну кількість кормоднів за кожною статево-віковою групою тварин на календарну кількість днів у звітному періоді.

Достовірна звітна інформація про економічну ефективність галузі можлива лише при належно організованому обліку наявності і руху поголів'я тварин, виробництва продукції. У зв'язку з цим варто мати на увазі, що загальна кількість поголів'я та валове виробництво продукції на окремих фермах чи у господарстві в цілому, як правило, обліковується точно, в той час, як ці дані за статево-віковими групами часто значно відхиляються від фактичних. Зумовлено це тими

порушеннями, які допускаються в обліку руху поголів'я тварин на фермах, особливо щодо своєчасності оприбуткування приплоду тварин, переведення їх із групи в групу тощо. Тому необхідно забезпечити дієвий оперативний контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням продукції, відображенням усіх змін в наявності поголів'я за статево-віковими групами, точним визначенням кількості кормоднів утримання тварин.

У внутрішній і статистичній звітності виробництво продукції рослинництва і тваринництва подається у різних вимірниках: валовий збір сільськогосподарських культур, молоко, приріст і вирощена жива маса тварин, мед, вовна, віск, риба – у центнерах; приплід тварин – у головах та центнерах живої маси; яйця – 1000 штук; рої бджіл, каракульські шкірки і смушки – у штуках. До того ж особливістю тут є те, що від одного виду тварин чи однієї культури одержують два і більше види продукції. Тому для узагальнення у звітності інформації про загальне виробництво продукції рослинництва і тваринництва необхідне застосування вартості валової продукції у зіставних цінах, бо різноманітність сільськогосподарської продукції не дає можливості порівнювати між собою досягнутий рівень її виробництва в різних господарствах або в одному і тому ж господарстві, але за різні роки, адже без застосування певного співмірника валовий збір зерна неспівставний з цукровими буряками, оскільки урожайність останніх, як правило, у декілька разів вища, ніж зернових культур. Це ж можна сказати і про решту культур чи видів продукції тваринництва.

Тому як співмірник у звітності, статистичних і аналітичних та економічних розрахунках застосовують спеціально розроблені порівняльні (зіставні) ціни. Вони дозволяють порівнювати досягнутий рівень виробництва різноманітних видів продукції з урахуванням відмінностей в урожайності чи продуктивності, трудомісткості їх виробництва та ін. Такі порівняльні ціни використовуються лише в економічних розрахунках і звітності, але вони не використовуються при реалізації продукції. Порівняльні ціни діють протягом довгого проміжку часу (п'яти – десяти і більше років), щоб можна було об'єктивно зіставляти досягнутий рівень

виробництва за тривалий період. Вони не змінюються за періодами року чи при зміні реалізаційних цін. У них не враховують дотації чи компенсації у зв'язку з подорожчанням тих чи інших матеріальних ресурсів. Особливо важливим є застосування порівняльних цін в умовах інфляції, яка спотворює об'єктивність оцінки діяльності господарств при визначенні вартості продукції за середніми чи поточними реалізаційними цінами.

Разом з тим такі порівняльні ціни все ж таки періодично переглядаються в результаті чого за звітністю конкретного сільськогосподарського підприємства за тривалий період треба врахувати такі зміни, щоб не припуститись помилки, щодо оцінки рівня виробництва, яка може бути досить значною, оскільки вони суттєві (табл.4.6).

Таблиця 4.6

**Вплив зміни порівняльних цін на загальну вартість продукції
рослинництва і тваринництва ТОВ "Поділля за 2002р.**

Сільськогосподарська продукція	Валове виробництво	Вартість валової продукції за порівняльними цінами:									
		1965 року		1973 року		1983 року		1996 року		2000 року	
		Ціна	Вартість	Ціна	Вартість	Ціна	Вартість	Ціна	Вартість	Ціна	Вартість
Пшениця озима	4623	7,33	33887	7,35	33979	10,50	48542	14,78	68328	43,34	200361
Цукрові буряки	16070	2,68	43068	3,16	50781	5,14	82600	5,98	96099	12,01	193001
Картопля	630	8,57	5399	10,60	6678	19,12	12046	25,27	15920	47,50	29925
Капуста	280	6,99	1957	8,97	2512	14,23	3984	30,29	8481	57,55	16114
Зерняткові плоди	30	28,96	869	32,78	983	47,88	1436	51,73	1552	90,53	2716
Жива маса ВРХ	468	108,87	50951	152,86	71538	238,91	111810	186,31	87193	406,01	190013
Жива маса свиней	161	138,90	22363	159,69	25710	215,05	34623	249,18	40118	543,14	87446
Молоко	3441	15,87	54609	20,38	70128	39,61	136298	30,44	104744	65,57	225626
Разом	x	x	213103	x	262309	x	431339	x	422435	x	744841

Таким чином вартість валової продукції в оцінці за порівняльними цінами у 2002р. майже в 1,8 раза перевищувала її однаковий фізичний обсяг, вироблений у 1999р., коли такі ціни були меншими, що може зумовити помилкові висновки про різке збільшення її виробництва, якщо не скорегувати звітні показники з урахуванням їхньої зміни.

Дані для складання звітності про виробництво валової продукції сільського господарства одержують на основі первинних і зведених облікових документів на оприбуткування продукції рослинництва і тваринництва та записів у реєстрах аналітичного обліку. Це зумовлено тим, що зіставні ціни розраховані окремо, як правило, на кожну культуру чи вид продукції і для підрахунку вартості валової продукції немає потреби проводити додаткове групування даних виробничих звітів.

Достовірна звітна інформація про економічну ефективність галузі можлива лише при належно організованому обліку наявності і руху поголів'я тварин, виробництва продукції. Якщо загальна кількість поголів'я та валове виробництво продукції на окремих фермах чи у господарстві в цілому, як правило, обліковується точно, то ці дані за статево-віковими групами часто значно відхиляються від фактичних. Зумовлено це тими порушеннями, які допускаються в обліку руху поголів'я тварин на фермах. Тому необхідно забезпечити дієвий оперативний контроль за повним і своєчасним оприбуткуванням продукції, відображенням усіх змін в наявності поголів'я за статево-віковими групами, точним визначенням кількості кормоднів утримання тварин.

Використання продукції тваринництва відображається у внутрішній і статистичній звітності насамперед як її реалізація. Використання поголів'я тварин у звітності показують також у розрізі інших напрямків: забиття у господарстві, обмін, видача працівникам господарства, падіж. Ця інформація у повному обсязі наводиться у внутрішній звітності та річній статистичній формі “Звіт про стан тваринництва” ф. № 24 і в меншому обсязі – у квартальній і місячній формі цього звіту.

Інформація про використання іншої продукції тваринництва наводиться у внутрішній звітності – “Звіт про рух матеріалів” ф. №121 та формі статистичної звітності “Баланс сільськогосподарської продукції” ф. № 16-сг. Тут подаються дані про використання молока, вовни, яєць, меду, а також м’яса і сала, одержаного від забиття тварин у господарстві. Ці дані наводяться в розрізі таких напрямків їх використання, як продаж, витрати на годівлю худоби і птиці, передача на переробку, втрати при зберіганні, інші втрати.

Звітність про виробництво і використання продукції тваринництва складається на основі даних бухгалтерського обліку з використання реєстрів аналітичного обліку, зведених і первинних документів. Використання зведених і первинних документів як внутрішньої звітності при складанні статистичної звітності зумовлене тим, що терміни її подання дуже короткі і забезпечити на цей час записи в реєстрах аналітичного обліку не завжди вдається.

Показники наявності поголів’я на звітну дату вказують на основі даних “Оборотної відомості аналітичного обліку по рахунку 21” ф. № 9а сг про наявність тварин на кінець місяця, якщо записи в ній проведені, або ж безпосередньо використовують “Звіти про рух худоби і птиці на фермі” ф. № 102, коли забезпечити аналітичний облік на перше число місяця не вдається. Рух поголів’я у таких випадках відображають на основі цих двох документів, які є одночасно документами внутрішньої звітності. При цьому до наростаючого підсумку про надходження і вибуття тварин у названій відомості за попередній період додають дані звітів за поточний місяць. Одержані результати записують у “Звіті про стан тваринництва” ф. № 24 як показники за звітний період.

Треба зазначити, що облікове забезпечення звітності про стан тваринництва недосконале, бо реєстри аналітичного обліку мають певні недоліки. Головний з них – відсутність відповідності їх показників до встановлених форм звітності, що зумовлює значні витрати робочого часу для забезпечення додаткового групування даних. У зв’язку з цим ми пропонуємо видозмінену форму і відомості аналітичного обліку тварин, розраховану на рік, у якій накопичуються дані згідно із змістом

Приміром, якщо в господарстві поголів'я одного і того ж виду та статеві-вікових груп тварин є на двох і більше фермах, можна застосовувати такі методи.

Перший, при якому на основі “Звітів про рух худоби і птиці на фермі” ф. № 102, які подають щомісяця матеріально-відповідальні особи (завідуючі фермами, бригадири, зоотехніки тощо), в бухгалтерії господарства складають зведений звіт по всіх фермах на такому ж бланку. Узагальнені дані зі зведеного звіту переносять у відомість аналітичного обліку тварин. При цьому замість складання зведеного звіту про рух худоби і птиці на фермі можна використати для узагальнення даних звітів окремих ферм у бухгалтерії господарства “Книгу обліку руху тварин і птиці” ф. № 34. В ній попередньо записують дані звітів кожної ферми за кількістю голів і живою масою тварин у відповідній статеві-віковій групі, а загальний підсумок за всіма фермами переносять у відомість аналітичного обліку тварин.

Другий спосіб придатний для тих господарств, де все поголів'я тварин зосереджене на одній фермі. В цьому випадку записи у відомості аналітичного обліку тварин проводять безпосередньо зі “Звітів про рух худоби і птиці на фермі” ф. № 102 сг. Для кожної статевої групи тварин у відомості аналітичного обліку тварин відводять одну сторінку з кількістю вкладних листків до неї, розрахованою на період, за який будуть проводитись записи (один вкладний лист розрахований на ведення записів протягом чотирьох місяців) і при цьому дані про кількість голів, їх живу масу записують безпосередньо зі “Звітів про рух худоби і птиці на фермі” ф. № 102, а суму визначають у відомості на підставі таксування.

У пропонованій відомості аналітичного обліку тварин на окремих сторінках також облік поголів'я дорослої продуктивної і робочої худоби. Тому відомість використовують як для записів за рахунком 21 “Тварини на вирощуванні і відгодівлі”, так і для відображення даних на рахунках 10 “Основні засоби”, 15 “Капітальні інвестиції”, субрахунку 155 “Формування основного стада” у відповідних журналах-ордерах.

Журнал-ордер № 9 с-г заповнюють на підставі даних про вибуття тварин на вирощуванні і відгодівлі у вартісному виразі, зазначених у відомості аналітичного

обліку тварин. При цьому попередньо групують у аркушах-розшифровках дані за тими рахунками, на яких декілька разів записано вибуття тварин за різними напрямками. Так, забиття в господарстві, продаж державі, населенню, селянським господарствам тощо переноситься у Журнал-ордер № 9 с-г загальним підсумком за дебетом рахунка 90 “Собівартість реалізації”.

У Журналі-ордері № 9 с-г підраховують кожного місяця загальний підсумок за кредитом рахунка 21 “Тварини на вирощуванні і відгодівлі”, звіряють його з сумою рядка “Всього вибуло” у відомості аналітичного обліку тварин і переносять як загальний кредитовий обіг у Головну книгу за рахунком 21, а суми дебетових обігів за кореспондуючими рахунками – на відповідні рахунки в ній.

Для контролю в Журналі-ордері № 9 с-г вказують загальний дебетовий обіг за рахунком 21 “Тварини на вирощуванні і відгодівлі”, який у Головну книгу не переносять, але використовують для звірвання підрахованого в ній обігу за дебетом цього рахунка після записів обігів відповідних кореспондуючих рахунків з інших журналів-ордерів.

Дані про одержаний приплід і приріст живої маси тварин заповнюють на підставі різних реєстрів і документів. Кількість надоєного молока, одержаних яєць, меду, воску тощо вказують на підставі “Виробничих звітів” ф. № 10.3а с-г, де ведуть аналітичний облік надходження такої продукції наростаючим підсумком з початку року і додають дані за поточний місяць із “Щоденників надходження сільськогосподарської продукції” ф. № 81, “Журналів обліку надоєного молока”.

Слід зазначити, що кількість одержаного приплоду і приросту ваги тварин у “Відомості аналітичного обліку тварин” ф. № 9а с-г повинні відповідати аналітичним показникам у “Виробничому звіті” ф. № 10.3а с-г. Тому при складанні звітності дані цих реєстрів аналітичного обліку обов’язково повинні бути звірені.

Далі записують дані про реалізовану на забій худобу і птицю у живій вазі. Для цього використовують дані “Відомості аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів і послуг сільськогосподарського підприємства” ф. № 11.4 сг, де ведуть

аналітичний облік їх реалізації нарастаючим підсумком з початку року і додають кількість реалізованої живої маси за звітний місяць, зазначену у “Товарно-транспортних накладних”, ф. № 1-сг (тварини).

Наявність та надходження кормів записують на основі даних “Звітів про рух матеріальних цінностей” ф. № 121 і “Журналу-обліку витрати кормів” ф. № 35, де ведуть облік наявності і руху кормів за їх видами.

Для складання внутрішньої і статистичної звітності використовують також дані оперативно-технічного обліку. Так, показники “Звіту про стан тваринництва” ф. № 24 (річна) про покриття та штучне запліднення корів, телиць, свиноматок, ярок, кобил записують на основі “Книг обліку запліднення (парування) і отелень великої рогатої худоби молочних та м’ясо-молочних порід” ф. № 3-мол., “Журналів обліку парування і запліднення свиней” ф. № 3-св., “Відомостей обліку запліднення (парування) овець (кіз)” ф. № 10-окз., “Відомостей обліку вижеребки і парування кобил” ф. № 5-л.

Заключну звітність про виробництво і використання продукції тваринництва складають на підставі реєстрів аналітичного обліку витрат і виходу продукції тваринництва, її реалізації – “Виробничих звітів” ф. № 10.3 сг, “Відомостей аналітичного обліку реалізації продукції робіт і послуг сільськогосподарського підприємства” ф. № 11.4 сг і “Журналу обліку витрати кормів” ф. № 35. При складанні заключної звітності уточнюють дані про середньорічне поголів’я тварин, надходження продукції галузі і її використання у поданій статистичній звітності. Обов’язковою умовою є звіряння даних за результатами інвентаризації поголів’я тварин, незавершеного виробництва у тваринництві. Для цього використовують інвентаризаційні описи, в яких відображена фактична наявність поголів’я на 31 грудня звітного року та наявність бджолосімей і меду у вуликах, площа зарибнених ставків і водойм.

Заклучна звітність про виробництво і використання продукції тваринництва повинна бути звірена з раніше поданими формами статистичної звітності, а всі

розходження, як уже зазначалось, – виправлені відповідно до встановлених порядком виправлення помилок у звітності вимог.

Звітність про витрати виробництва і собівартість продукції в даний час не дає можливості мати повну інформацію про їх рівень у сільському господарстві загалом. Це зумовлено тим, що такі дані є надто обмеженими у статистичній звітності. До того ж “Основні показники господарської і фінансової діяльності селянського (фермерського) господарства за 2000 рік” ф. №2 (ферм.) не містять навіть такої інформації, яка наводиться у теж не дуже інформативно ємному звіті “Основні економічні показники роботи сільгосп підприємств” ф. №50 с.-г., які складають і подають інші товаровиробники, що не дає можливості узагальнити дані про собівартість продукції за галузю в цілому.

Зокрема, якщо у формі №50-сг наводяться дані, сформовані в управлінському обліку про витрати виробництва у розрізі сільськогосподарських культур та видів продукції рослинництва і тваринництва, то у формі №2 (ферм) такі дані відсутні. Однак в останній є інформація про реалізацію сільськогосподарської продукції та отриману виручку (дохід) за видами, подібно до того, як це наведено у формі №50 с.-г (табл. 4.8).

Таблиця 4.8

Порівняння показників звітності сільськогосподарських підприємств і селянських (фермерських) господарств

Розділ 1 “Виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції” ТОВ “Поділля” Тернопільського району							
Види продукції	Код	Виробництво, ц	Собівартість, тис.грн.	Прямі затрати праці, тис.грн.	Реалізація продукції (робіт, послуг)		
					У фізичній вазі, ц	Собівартість продукції, тис. грн.	Дохід виручка від реалізації продукції, тис.грн.
А	Б	1	2	3	4	5	6
1. Продукція росл.	0010	х	985	142	х	162	169
у т.ч. зернові і зернобобові всього	0020	9756	395	22	1574	64	75
цукрові буряки	0050	16070	186	26	5611	73	66
картопля	0060	630	31	13	156	6	6
овочі	0070	280	20	8	221	8	9
інша продукція	0120	х	352	63	х	10	12
2. Продук. тварин.	0130	х	632	90	х	442	449
у т.ч. ВРХ	0140	468	255	25	394	157	134
свиней	0150	161	160	15	147	94	103
молоко	0180	3441	177	38	2861	171	191
інша продукція	0190	х	40	12	х	20	21

Розділ 5 “Реалізація сільськогосподарської продукції власного виробництва фермерського господарства „Клепак” Тернопільського району”			
Вид продукції	Код рядка	Кількість, ц	Дохід (виручка) від реалізації продукції, грн
А	Б	1	2
Продукція рослинництва	310	710	19050
у тому числі:			
пшениця	311	260	6050
Кукурудза	312	-	-
інші зернові культури	313	450	13000
картопля та овочі	314	170	6100
цукрові буряки	315	1150	15200
інша продукція рослинництва	317	х	2300
Продукція тваринництва	330	12	5750
у тому числі:			
ВРХ	331	10	4500
свині	332	2	1250
вівці, кози	333	-	-
птиця	334	-	-
інші види худоби	335	-	-
молоко і молочні продукти	336	30	1200
інша продукція тваринництва	340	х	-

У той же час в останній, так само, як і в першій, є спеціальний розділ, де наведено витрати на виробництво продукції сільського господарства в цілому: розділ 2. “Затрати на основне виробництво” – у ф. №50сг; розділ 4. “Витрати на виробництво продукції” – у ф. №2 (ферм). Однак перелік наведених у них елементів витрат знову ж таки не співпадає, що не можна визнати методологічно обґрунтованим, позаяк це не дозволяє узагальнювати звітні показники в цілому за галузю сільського господарства. Адже в багатьох випадках селянські (фермерські) господарства за обсягом виробництва цілком співставні з іншими сільськогосподарськими підприємствами, а загальна кількість виробленої тут продукції досить значна і питома вага її щороку зростає (табл. 4.9).

Таблиця 4.9

Виробництво продукції на сільськогосподарських підприємствах та фермерських господарствах, тис. т

Види продукції		Роки							
		1999		2000		2001		2002	
		Всього	В т.ч. ферм. госп.	Всього	В т.ч. ферм. госп.	Всього	В т.ч. ферм. госп.	Всього	В т.ч. ферм. госп.
Зерно	Україна	21621	661	19964	1256	31660	3222	29485	3484
	Тернопільська область	539	16	517	18	534	28	582,110	37,5
Цукрові буряки	Україна	12652	442	11594	755	12408	1039	673	1164
	Тернопільська область	920	35	730	35	799	45	492,8	40,1
Картопля	Україна	194	21	277	56	275	62	229	72
	Тернопільська область	10	3	15	8	19	12	22,5	15,4
Овочі	Україна	944	47	986	81	773	91	707	109
	Тернопільська область	9	0,7	8	0,6	6	0,4	4,3	0,5
М'ясо всіх видів	Україна	483	7	438	8	355	7	437,5	9,0
	Тернопільська область	13	0,1	12	0,1	7	–	7,9	0,1
Молоко	Україна	8600	38	9000	68	9800	81	3380,9	87,2
	Тернопільська область	100	1,0	73	0,2	69	0,1	54,5	0,3

Особливо значною є частка селянських (фермерських) господарств у виробництві продукції рослинництва, складаючи у 2002 році від 12 відсотків – зерно, 11-цукрові буряки, до 30 відсотків – картопля.

Тому важливо забезпечити якомога повнішу звітну інформацію про витрати виробництва і собівартість продукції у всіх без винятку сільськогосподарських товаровиробників, включаючи селянські (фермерські) господарства, бо відхід від виробничого раціоналізму, за яким головним у недалекому минулому було забезпечення збільшення обсягів продукції будь-якою ціною і перехід до маркетингової концепції, в основі якої є вимоги ринку, зумовлює необхідність посилення уваги до названих категорій. Отже, однією з найважливіших методологічних передумов облікового забезпечення звітності є формування витрат виробництва і собівартості продукції на об'єктивній основі. Це можливе за умови, що всі господарські операції будуть відображені відповідно до їх економічного змісту у системі діючого плану рахунків за встановленою кореспонденцією і затрати на виробництво сільськогосподарської продукції будуть акумулюватись на рахунках у відповідності з їх переліком у звітності.

Проте треба зазначити, що встановлені статті витрат виробництва не узгоджуються з переліком, наведеним у звітності, у зв'язку з чим доводиться здійснювати копівки вибірки даних для складання розділу 2. “Елементи операційних витрат”, що входить до “Звіту про фінансові результати” ф. №2 чи розділу 2. “Затрати на основне виробництво” статистичного звіту “Основні економічні показники діяльності сільгосп підприємств” ф. № 50 с.-г (табл. 4.10).

Зокрема, як окремі статті виділяються засоби захисту рослин і тварин, інші витрати на утримання основних засобів у той час, коли для складання звітності це не потрібно. В той же час в обліку витрат виробництва немає окремої статті “Амортизація основних засобів”, яка вказується у звітності як елемент операційних витрат. Не співпадає зміст статті “Паливо та мастильні матеріали” з елементами у звітності, бо тут треба вказувати окремо нафтопродукти, електроенергію та власне паливо.

Таблиця 4.10

Порівняння статей обліку витрат виробництва та елементів операційних витрат ТОВ “Поділля” за 2002 рік, тис.грн.

Статті обліку витрат	Рослинництво	Тваринництво	Елементи витрат за звітністю	Рослинництво	Тваринництво
Витрати на оплату праці	221	131	Витрати на оплату праці	221	131
Відрахування на соціальні заходи	83	49	Відрахування на соціальні заходи	83	49
Насіння і посадковий матеріал	245	–	Насіння і посадковий матеріал	245	–
Корми	–	347	Корми		347
Паливо та мастильні матеріали	173	89	Інша продукція сільського господарства	17	6
Добрива	84	–	Мінеральні добрива	67	–
Засоби захисту рослин	32	18	Нафтопродукти	165	79
Роботи і послуги	12	6	Електроенергія	8	6
Витрати на ремонт необоротних активів	279	68	Паливо	–	4
Інші витрати на утримання основних засобів	18	19	Запасні частини ремонтні та будматеріали для ремонту	250	59
Інші витрати	67	8	Оплата послуг і робіт	12	6
Непродуктивні витрати	–	4	Амортизація основних засобів	41	30
Загальновиробничі витрати	35	43	Інші витрати	146	32

Це ж саме стосується статті “Добрива”, оскільки у звітності треба окремо відображати органічні добрива (гній) та мінеральні добрива як самостійний елемент.

Тому для приведення облікового забезпечення звітності про витрати виробництва необхідно переглянути діючі методичні рекомендації з планування

обліку та калькулювання собівартості продукції і встановити статті, ідентичні змісту звітності про елементи операційних витрат.

Потребує удосконалення і реєстр аналітичного обліку витрат виробництва у рослинництві і тваринництві – “Виробничий звіт” ф.10.3а с.-г., оскільки він побудований з урахуванням діючої номенклатури статей. Тому його доцільно дещо змінити, щоб облікове забезпечення звітності можна було здійснювати без додаткових групувань даних (табл. 4.11).

Таблиця 4.11

**Пропонована форма
виробничого звіту для обліку витрат виробництва**

Піприємство ТОВ ”Поділля”

Аналітичний рахунок 23104 “Цукрові буряки”

Виробничий звіт ф.№10. За с.-г. по рослинництву за жовтень 2002 року

I. Витрати на виробництво цукрових буряків

№ п/п	Витрати	Кореспондуючий рахунок	Кількість людиноднів, ум.ет.га,т/км, коне-днів тощо	Сума, грн.	
				За місяць	З початку року
1	Оплата праці	661	2045	9202	26145
2	Відрахування на соціальні заходи	651,652,653	x	3469	9868
3	Насіння	208	–	–	4675
4	Органічні добрива	208	–	–	12126
5	Мінеральні добрива	208	–	–	16345
6	Засоби захисту рослин	208	–	–	3248
7	Нафтопродукти	203	26	3120	12483
8	Електроенергія	631	–	–	–
9	Запасні частини	206	x	465	2612
10	Роботи і послуги	631	4650	1395	4905
11	Амортизація основних засобів	131	x	426	1205
12	Інші витрати	22,655	x	196	919
13	Загальновиробничі витрати	91	x	–	–
14	Разом витрат	X	x	18273	94591

У запропонованій формі виробничого звіту можна забезпечити нагромадження витрат за елементами, які необхідно вказувати у звітності, що дозволяє складати її безпосередньо за даними цього реєстра. Адже нехтування у внутрішній звітності показниками про витрати на електроенергію, запасні частини, органічні добрива, будівельні та ремонтні матеріали нічим не виправдане, оскільки питома вага їх у загальній структурі досить значна (табл. 4.12).

Таблиця 5.14

**Структура витрат на виробництво сільськогосподарської продукції
в Тернопільській області за 1999 – 2002 роки, %**

Елементи витрат	1995			1999			2000			2001			2002		
	всього	рослин- ництво	тва- рин- ниц- тво	всього	рос- лин- ниц- тво	тва- рин- ниц- тво	всього	рос- лин- ниц- тво	тва- рин- ниц- тво	всього	рос- лин- ниц- тво	тва- рин- ниц- тво	всього	рослин- ництво	тва- рин- ниц- тво
Оплата праці	18,3	18,8	17,8	15,4	16,4	14,0	15,8	16,1	14,7	14,3	15,4	15,9	15,8	16,1	18,3
Відрахування на соціальні заходи	9,1	9,4	8,9	2,4	2,7	2,1	0,5	0,4	0,3	0,2	0,3	0,4	0,5	0,4	9,1
Матеріальні витрати	61,3	59,5	62,9	65,0	63,4	67,2	66,1	72,1	66,7	62,3	72,8	68,3	66,1	72,1	61,3
у т.ч. насіння	7,3	15,9	-	9,1	15,7	-	16,9	-	10,2	17,3	-	9,8	16,9	-	7,3
корми	24,4	-	45,3	19,0	-	44,9	-	49,2	23,2	-	56,3	21,2	-	49,2	24,4
інша продукція	1,8	2,5	1,3	2,6	3,5	1,5	2,6	1,4	1,9	2,1	1,7	2,1	2,6	1,4	1,8
міңдобрива	5,4	11,6	-	6,0	10,4	-	7,7	-	8,4	14,3	-	4,6	7,7	-	5,4
нафтопродукти	10,5	16,3	5,6	12,6	17,2	6,4	21,5	7,8	12,1	16,2	6,2	16,0	21,5	7,8	10,5
електроенергія	2,8	1,8	3,6	3,6	2,6	4,9	2,1	4,6	1,9	1,2	2,8	3,2	2,1	4,6	2,8
паливо	1,3	1,4	1,2	0,4	0,5	0,4	0,4	0,3	1,2	1,7	0,4	0,3	0,4	0,3	1,3
запчастини, ремонтні і будівельні матеріали	3,9	5,0	2,9	5,8	6,7	4,4	6,7	5,0	4,2	5,1	2,9	6,1	6,7	5,0	3,9
оплата послуг і робіт	3,9	5,0	3,0	5,9	6,8	6,9	8,2	3,8	3,6	4,4	2,4	5,9	8,2	3,8	3,9
Амортизація основних засобів	4,7	5,3	4,1	13,8	14,0	4,4	4,2	4,8	7,6	8,4	6,5	4,4	4,2	4,8	4,7
Інші витрати	6,6	7,0	6,3	3,4	3,5	11,3	13,4	6,6	10,7	14,8	5,0	11,2	13,4	6,6	6,6

Зокрема, зазначені елементи витрат складають в сукупності 11 відсотків загальної суми. Тому окреме відображення їх у внутрішній звітності, до якої належать, як зазначалось, виробничі звіти, виправдане не тільки з огляду на необхідність ідентичності облікового забезпечення зовнішньої звітності, але також зважаючи на значимість таких витрат.

Відсутність належного методологічного опрацювання проблеми облікового забезпечення звітності про витрати виробництва помітна при аналізі змісту інших реєстрів. Зокрема, за журнально-ордерною формою для визначення амортизації основних засобів на сільськогосподарських підприємствах призначено чотири окремих реєстри:

- Розрахунок нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів за прямолінійним методом на початок року ф. №10.2.5 с.-г.;
- Відомість нарахування амортизації основних засобів та інших необоротних активів, які надійшли або вибули ф. №10.2.6 с.-г.;
- Відомість нарахування амортизації та інших необоротних активів за місяць ф. №10.2.7 с.-г.;
- Відомість нарахування амортизації основних засобів за методом, передбаченим податковим законодавством ф. №10.2.8 с.-г.

А Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 7 “Основні засоби”, як відомо, передбачено, що нарахування амортизації може здійснюватись за одним із шести методів, які підприємство вибере для цієї мети і затвердить наказом про облікову політику з урахуванням особливостей своєї виробничо-фінансової діяльності.

Зокрема, за:

- прямолінійним, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на очікуваний період часу використання об’єкта основних засобів;
- зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об’єкта на початок звітного року або первинної

вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первинну вартість;

- прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первинної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється виходячи зі строку корисного використання об'єкта, і подвоюється;

- кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця очікуваного строку використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

- виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) із використанням об'єкта основних засобів;

- за нормами і методами, передбаченими податковим законодавством.

Застосування цих методів можна визнати позитивним, адже вибираючи метод нарахування амортизації, підприємство активно впливає на здійснення інвестиційної політики з урахуванням своїх фінансових можливостей.

Однак із позицій відображення у звітності витрат виробництва застосування різних методів визначення амортизації, на нашу думку, не обґрунтоване, оскільки зумовлює суттєві відхилення собівартості продукції, робіт, послуг. Так, протягом 1991-1999 календарних років на всіх сільськогосподарських підприємствах застосовувався податковий метод нарахування амортизації, оскільки інших у той час не існувало. При переході у 2000 році, наприклад, на прямолінійний метод її визначення неминуче змінюється сума амортизації у витратах виробництва, відтак

собівартість продукції, робіт, послуг стає неспівставною з визначеною за попередні звітні періоди. Причому порушення критерію співставності відбувається при застосуванні будь-якого із передбачених П(С)БО 7 “Основні засоби” методів нарахування амортизації, що засвідчують наступні дані (табл.4.13).

Таблиця 4.13

Вплив річної суми амортизації, визначеної за різними методами, на формування витрат виробництва ТОВ “Поділля” у 2002 р. (тис. грн.)

Показники	Методи нарахування амортизації					
	Пода-т-кови й	Прямо-лі-нійний	Зменшен-ня залишково-ї вартості	Прискоре-ного зменшен-ня залишко-вої вартості	Кумуля-тивний	Вироб-ничий
Первісна вартість основних засобів – р. 031 “Балансу” ф. №1	–	4982	–	–	4382	4982
Залишкова вартість основних засобів – р. 030 “Балансу” ф. №1	2492	–	2492	2492	–	–
Річна сума амортизації – р. 260 “Звіту про фінансові результати” ф. №2	93	258	454	516	264	260
Операційні витрати (витрати виробництва) – р. 280 “Звіту про фінансові результати” ф. №2	1267	1432	1628	1690	1438	1434
Середній відсоток річної суми амортизації від залишкової вартості основних засобів, %	3,73	10,35	18,22	20,7	10,59	10,4
Період очікуваного використання основних засобів, років	26,8	9,7	5,5	4,8	9,4	9,6

Таким чином, використання інших, ніж податковий метод нарахування амортизації, який застосовувався в ТОВ “Поділля” у 2002 р., зумовило б збільшення операційних витрат виробництва до 1432 тис. грн. – за прямолінійним методом, або навіть до 1690 тис.грн. — за методом прискореного зменшення залишкової вартості основних засобів, що спричинило б підвищення собівартості кожного виду продукції в середньому на 13-33 відсотків.

Разом з тим податковий метод нарахування амортизації необґрунтований, бо він не дає можливості нагромадити необхідні фінансові ресурси для поновлення основних засобів через надмірно довгий період їхньої окупності. Цих вад позбавлені решта методів, однак при застосуванні методів зменшення залишкової вартості основних засобів помітна інша крайність, оскільки ці терміни надто короткі – 5,5 чи 4,8 років.

Аналіз методики обчислення амортизації за цими методами переконує, що це доцільно здійснювати за прямолінійним методом, який є найпростішим. Варто врахувати також і те, що за цим методом вплив амортизації на зміну витрат виробництва є найменшим та майже однаковим, як і за кумулятивним чи виробничим, які набагато складніші. До речі, у світовій практиці найбільше поширеним є саме прямолінійний метод нарахування амортизації.

Також помітна неузгодженість методологічного і методичного забезпечення формування в обліку інформації, яка повинна відображатись як у зовнішній (елемент операційних витрат у “Звіті про фінансові результати” ф. №2), так і внутрішній звітності (елемент виробничих витрат при формуванні собівартості продукції у Виробничих звітах ф. №10.3а с.-г., що відкриваються до Журналу-ордера №10.3 с.-г.), бо розглянуті вище реєстри дають можливість нараховувати амортизацію лише за двома методами: прямолінійним і податковим.

Однак практика засвідчує, що на більшості сільськогосподарських підприємств амортизацію основних засобів нараховують за методикою і нормами, визначеними у Законі України “Про оподаткування прибутку підприємств”, причому навіть на тих, які замість податку на прибуток та інших платежів

сплачують фіксований сільськогосподарський податок і могли би в принципі не застосовувати норми цього закону при нарахуванні амортизації, а використовувати будь-який інший метод за П(С)БО 7 “Основні засоби”.

Пояснюється це тим, що право переходу на фіксований сільськогосподарський податок мають не всі підприємства галузі, а лише ті, в яких дохід (виручка) від реалізації власної продукції (робіт, послуг) складає більше 75% загальної суми доходів за рік. Оскільки кожного року питома вага доходів від реалізації власної продукції (робіт, послуг) змінюється, то нерідко трапляються випадки, що підприємство втрачає право на сплату замість ряду податків фіксованого сільськогосподарського податку. Інколи сільськогосподарські підприємства переводять на загальну систему оподаткування через виявлені порушення щодо сплати фіксованого сільськогосподарського податку. До того ж право на його сплату є тимчасовим (було визначено до 1 січня 2004 року, а зараз продовжено до 2004р.

Тому з цих причин тут використовується, починаючи з 1997 року, метод нарахування амортизації, передбачений податковим законодавством.

Головною його особливістю є те, що амортизація нараховується від залишкової вартості основних засобів на початок кожного кварталу. Однак ні при зміні методики нарахування амортизації у 1997 році, ні при затвердженні Міністерством аграрної політики України згаданих реєстрів журнально-ордерної форми обліку цього не було враховано, що робить неможливим визначення її суми за Відомістю №10.2.8 с.-г. без складних додаткових обчислень. До того ж згадана відомість побудована таким чином, що тут допущено методологічну помилку, оскільки місячну суму амортизації відразу визначити не можна, бо в податковому законодавстві встановлено не місячні, а квартальні норми амортизації. Відтак, спочатку треба визначити залишкову вартість об'єкта основних засобів (чи II, III, IV групи в цілому), помножити її на квартальну норму амортизації у відсотках, а тоді, розділивши на три – число місяців у кварталі, визначити місячну суму, яку відносять на витрати виробництва у фінансовому й управлінському обліку.

Принагідно зауважимо, що хоч дублювання показників у фінансовій і статистичній звітності завдяки прийняттю відповідних положень (стандартів) різко

зменшилось, однак воно повністю не усунуте. Зокрема, дані про витрати виробництва в розрізі елементів дублюються у “Звіті про фінансові результати” ф. №2 та статистичних звітах “Основні економічні показники діяльності сільгоспідприємств” ф. № 50 с.-г., “Основні показники господарської і фінансової діяльності селянського (фермерського) господарства за 200__ рік” ф. №2 (ферм.). Тому “Основні показники діяльності сільгоспідприємств” ф. № 50 с.-г. треба взагалі відмінити, але при умові, що “Звіт про збір урожаю сільськогосподарських культур” ф. №29 с.-г. та “Звіт про стан тваринництва” ф. №24 будуть доповнені показниками про витрати виробництва, на основі яких можна буде визначати собівартість продукції. При цьому тут немає потреби вказувати окремою графою собівартість реалізованої продукції, як це зроблено у статистичному звіті ф. №50 с.-г., оскільки за П(С)БО 16 “Витрати” встановлено інший, ніж діяв раніше спосіб її визначення. Якщо до впровадження П(С)БО 16 “Витрати” визначалась комерційна собівартість продукції, в яку входили витрати на її реалізацію, то зараз витрати на збут списуються за рахунок фінансових результатів, а тому собівартість виробленої і реалізованої продукції є однаковою.

Аналогічно треба доповнити “Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції” ф. №21-заг показниками про дохід (виручку) від реалізації для забезпечення обчислення рівня рентабельності продукції рослинництва і тваринництва за видами.

Стосовно “Основних показників господарської і фінансової діяльності селянського (фермерського) господарства за 200__ рік” ф. № 2 (ферм.), то враховуючи, що ця форма містить таку звітну інформацію, яка подається іншими сільгоспідприємствами в цілому ряді окремих форм статистичної звітності про основні засоби, мінеральні добрива тощо, з неї треба лише виключити розділ IV “Витрати на виробництво продукції”, який дублює фінансову звітність.

Особливості сільськогосподарського виробництва, як, зрештою, всякого іншого, потребують методологічного обґрунтування порядку закриття рахунків при визначенні собівартості продукції з урахуванням специфіки галузі. Зокрема, необхідно враховувати при цьому неможливість прямого віднесення багатьох видів

витрат безпосередньо на об'єкти калькуляції собівартості продукції. До таких витрат належать витрати на утримання допоміжних виробництв, загальновиробничі і загальногосподарські витрати, витрати незавершеного виробництва минулого року тощо. При цьому варто зазначити, що звітна інформація про витрати виробництва і собівартість у динаміці за тривалий період не відповідає вимогам критеріїв формування звітних показників і у зв'язку з частими змінами методики калькуляції собівартості продукції. Зокрема, це стосується оцінки побічної продукції – соломи, гички, гною, яка суттєво впливає на собівартість основної продукції – зерна, цукрових буряків, приросту тварин, молока.

Адже, як відомо, Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року № 132 визначено, що собівартість побічної продукції зараз повинна обчислюватися, виходячи із нормативно-розрахункових витрат.

Раніше ж діяли коефіцієнти розподілу витрат між основною і побічною продукцією рослинництва, а гній у тваринництві треба було обліковувати за умовною оцінкою 1,50 крб. за одну тонну. При цьому тут відображають лише витрати на збирання соломи та гички. Витрати ж на їх вирощування повністю включають у собівартість основної продукції. Тож значна частина витрат у вартості побічної продукції не враховується, що не можна визнати об'єктивним. Вважаємо, що існуюча тут методика повинна бути суттєво доповнена. Для обґрунтованого визначення собівартості соломи та гички, окрім власне витрат на їх збирання, перевезення, скиртування, силосування, необхідно включити за певними нормативами і частину витрат на вирощування зернових культур або цукрових буряків.

У той же час унаслідок недостатнього обґрунтування оцінки такої побічної продукції, як гній, проходить викривлення собівартості молока, приросту тварин, окремих культур рослинництва, під які вносились органічні добрива. Якщо визначати собівартість за діючими методичними рекомендаціями лише із врахуванням нормативно–розрахункових витрат на його прибирання та вартості

підстилки, то вона виявляється заниженою у порівнянні з оцінкою за вмістом діючої речовини азоту, фосфору і калію та цін на мінеральні добрива. В результаті витрати за елементом „Органічні добрива” у рослинництві нереальні, а у тваринництві завищується собівартість основної продукції (табл. 4.14)

Таблиця 4.14

**Порівняння собівартості на сільськогосподарських підприємствах
Тернопільської області при різних оцінках побічної продукції
за 2002 р.**

Види продукції	Всього витрат, тис. грн.	Віднесено витрат на гній, тис. грн.		Собівартість одиниці основної продукції, грн.	
		За діючою методикою	За оцінкою із урахуванням діючої речовини	За діючою методикою	З урахуванням пропонованої оцінки побічної продукції – гною
Молоко	36021,3	1399,5	4525,1	68,22	62,30
Приплід ВРХ	7204,3	155,5	502,8	285,55	260,77
Приріст ВРХ	50072,7	2338,1	7559,9	751,68	674,18
Цукрові буряки	62813,1	13707,4	13707,4	14,56	19,52
Картопля	2054,7	–	–	34,50	46,23
Овочі відкритого ґрунту	576,5	–	–	42,52	56,97

Так, собівартість одного центнера молока та однієї голови приплоду ВРХ при застосуванні запропованої оцінки гною по 19,40 грн. за одну тонну знижується на 5,92 грн. та 24,78 грн. відповідно, собівартість приросту ВРХ – на 77,50 грн. При цьому частково підвищується собівартість тих сільськогосподарських культур, під які вносились органічні добрива – цукрових буряків, картоплі, овочів відкритого ґрунту.

Однак тут не враховано т.зв. післядія органічних добрив, тобто те, що поживні речовини використовуються не відразу, а протягом 3 років: у першому році – 30, у другому – 50, у наступних – 20 відсотків, оскільки вітчизняною методикою обліку і

звітності це не передбачено, що теж викривлює певною мірою показники собівартості продукції рослинництва. Тому доцільно запровадити на сільськогосподарських підприємствах таке облікове забезпечення звітності про витрати виробництва і собівартість продукції, яке б дозволяло визначати їх реальний рівень за кожним видом продукції.

У зв'язку із специфікою сільського господарства, де в багатьох випадках від однієї культури чи одного виду тварин отримують два і більше видів продукції, для визначення достовірного рівня витрат на виробництво кожного виду продукції важливим є обґрунтованість бази їх розподілу. Разом з цим ця проблема поки що не вирішена. Існуючі методи розподілу витрат між окремими видами продукції, одержаними від однієї культури чи одного виду тварин, не забезпечують дотримання вимог критерію достовірності формування показників звітної інформації.

Сказане можна проілюструвати на практиці застосування бази розподілу витрат на утримання основного стада великої рогатої худоби. Як відомо, тривалий час витрати між приплодом і молоком тут розподілялись пропорційно кількості умовної продукції, яка визначалась переведенням приплоду в умовне молоко шляхом прирівнювання однієї голови до 1,5 ц молока. Потім у зв'язку з обґрунтованою критикою такої бази розподілу витрат її замінили на іншу, згідно з якою на приплід необхідно було відносити 10 відсотків загальної суми, а решту – на молоко. Однак цей метод виявився ще недосконалішим, оскільки при цьому не враховувалась кількість отриманого приплоду та молока. При зміні співвідношення між приплодом і молоком проходило значне викривлення собівартості продукції (табл. 4.15).

Таблиця 4.15

Вплив співвідношення приплоду та молока ВРХ на їх собівартість у сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області

Показники	Роки					
	1994		1995		2002	
	Фактично	У перерахунку на кількість продукції 1995 р.	Фактично	У перерахунку на кількість продукції 1994 р.	Фактично	Розрахункові – за попередньою методикою
Витрати на основне стадо ВРХ, млн. крб. (у 2002 – тис. грн.)	841	841	4623	4623	43225,6	43225,6
З них віднесено:						
– на приплід 10% (у 2002 р. – 60 кормоднів)	84	84	462	462	7204,3	4002,4
– на молоко 90%	757	757	4161	4161	36021,3	39223,2
Отримано:						
– приплоду, голів	117992	109314	109314	117992	25229	25229
– молока, цнт	2540683	2497268	2497268	2540683	527980	527980
Собівартість :						
– приплоду, тис. крб.	713	769	4226	3915	285,5	158,64
– молока, тис. крб. (у 2002 р. – грн.)	298	303	1666	1638	69,2	74,29
Індекси співвідношення:						
– кількості продукції	0,046	0,044	0,044	0,046	0,048	0,048
– її собівартості	2,39	2,54	2,54	2,39	4,186	2,14

Незначна зміна співвідношення кількості приплоду та молока – від 0,046 до 0,044 та 0,048, як засвідчують наведені у таблиці 4.15 дані, при застосуванні діючої методики розподілу витрат зумовлює суттєві відхилення собівартості продукції на 15 пунктів у 1995 році та на 40 пунктів у 2002 році.

Тому, починаючи з річних звітів господарств за 1995 р., базу розподілу витрат між приплодом та молоком знову змінили і зараз вони розподіляються комбінованим методом, при якому витрати на приплід визначаються, виходячи з оцінки однієї голови приплоду за вартістю 60 кормоднів утримання корови. Хоч при

цьому усуваються зазначені в таблиці диспропорції у розподілі витрат між приплодом і молоком, адже тут враховується їх кількість, однак і цю базу розподілу не можна вважати досконалою, оскільки тут не береться до уваги якість продукції. До того ж такі часті зміни зумовили неспівставність собівартості цих видів продукції у динаміці за тривалий період, що підтверджує порівняння фактичних і розрахункових даних за 2002 р.

Вважаємо, що при визначенні витрат, які припадають на окремі види продукції основного стада великої рогатої худоби, необхідно враховувати не тільки її кількість, але й якість. Це можна зробити, якщо, наприклад, витрати на молоко коригувати на індекс співвідношення його фактичної і базисної жирності. Адже зрозуміло, що вища жирність молока в значній мірі досягається не тільки внаслідок породних якостей тварин, але і більших витрат високоякісних збалансованих кормів.

Ненавмисне ж відхилення від критерію достовірності звітної інформації проходить унаслідок недостатнього методологічного обґрунтування облікового забезпечення звітності. Ми тут маємо на увазі, перш за все, викривлення собівартості сільгосппродукції, що зумовлюється недоліками діючої системи її калькуляції, починаючи від способу розподілу загальновиробничих витрат і закінчуючи методикою визначення собівартості двох і більше видів продукції, які одержують від однієї культури чи від одного виду тварин.

Як відомо, при калькулюванні собівартості продукції (робіт, послуг) сільгосппідприємств загальновиробничі витрати розподіляються пропорційно до прямих витрат у галузях рослинництва, тваринництва, промислового виробництва, але за винятком вартості насіння, кормів, сировини, матеріалів та інших напівфабрикатів, переданих на переробку. Отже, фактично витрати на управління виробництвом розподіляються пропорційно оплаті праці основних працівників із нарахуваннями на неї, вартості добрив і засобів захисту рослин і тварин, робіт та послуг, витрат на утримання основних засобів, страховим платежам, іншим витратам, втратам від падежу тварин.

Вже сам перелік статей, пропорційно до яких проводиться розподіл накладних витрат, свідчить про його необґрунтованість. Адже, якщо при цьому з прямих

витрат виключається вартість насіння, кормів і переданої на переробку сировини, то аналогічно слід було б виключати і вартість добрив, засобів захисту рослин та тварин, малоцінних і швидкозношуваних предметів. (табл. 4.16)

Таблиця 4.16

Структура витрат на виробництво продукції сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області за 1990-2002 рок, .%

Витрати	Рослинництво		тваринництво	
	1990 р.	2002 р.	1990 р.	2002 р.
Оплата праці	37.0	15.8	32.5	16.1
Відрахування на соціальні заходи	1.2	0.5	0.8	0.4
Матеріальні витрати	39.3	66.1	55.2	72.1
у тому числі:				
- насіння	15.9	16.9		
- корми			49.5	49.2
- гній, підстилка	3.0	2.6	0.3	1.4
- мінеральні добрива	8.5	7.7		
- нафтопродукти	3.9	21.5	1.1	7.8
- електроенергія	0.2	2.1	0.5	4.6
- паливо	0.1	0.4	0.2	0.3
- запасні частини, ремонтні і будівельні матеріали для ремонту	4.1	6.7	2.5	5.0
- оплата послуг і робіт виконаними сторонніми організаціями	3,6	8,2	1,1	3,8
Амортизація основних засобів	9,7	4,2	8,1	4,8
Інші витрати	12,8	13,4	3,4	6,6
Разом	100,0	100,0	100,0	100,0

В результаті проходить зміщення розподілу загальновиробничих витрат на рослинництво, оскільки тут більша питома вага решти витрат за мінусом вартості насіння $(100\% - 16,9\%) = 83,1\%$, пропорційно яких вони розподіляються, ніж у тваринництві $(100\% - 16,9\%) = 50,8$ – за мінусом кормів. Це зумовлено в основному більшою питоною вагою придбаних ресурсів, а вони різко подорожчали, бо оплата праці тут займає майже однакову питому вагу. У той же час не можна вважати, що лише подорожчання матеріальних ресурсів вимагає відповідного збільшення витрат на управління виробництвом. Такі витрати, на нашу думку, прямо пов'язані лише з

організацією праці і є адекватними тільки кількості підпорядкованих апарату управління працівників. Чисельність управлінців повинна зумовлюватись лише ефективним забезпеченням виконання їх функціональних обов'язків щодо організації праці підлеглих основних працівників. Отже, і витрати на управління повинні прямо залежати від кількості основних працівників у господарстві. Тому, за нашим переконанням, загальновиробничі витрати слід розподіляти пропорційно до прямих витрат на оплату праці, що забезпечить об'єктивне визначення загальної суми витрат виробництва в окремих галузях господарств.

Слід зазначити, що дотримання вимог облікового забезпечення звітності можна досягти за умови, коли аналітичний облік витрат протягом року здійснюється на відповідних аналітичних рахунках, які відкриваються до синтетичного рахунка 23 "Виробництво". В кінці року необхідно ретельно перевіряти правильність записів на аналітичних рахунках шляхом візуального, логічного і математичного контролю, бо практика свідчить, що, не зважаючи на звірку кожного місяця обігів і залишків аналітичних рахунків з такими даними за відповідним синтетичним рахунком у Головній книзі, часто трапляються помилки у правильності підрахунків загальної суми витрат, зокрема в розрізі встановлених статей.

Однак треба зазначити, що методика ведення реєстрів аналітичного обліку витрат виробництва – "Виробничих звітів" ф. №10.3а с.-г. та синтетичного обліку – Головної книги, не узгоджується з вимогами облікового забезпечення звітності. Якщо у виробничих звітах наводяться дані про витрати та надходження продукції наростаючим підсумком із початку року, то у Головній книзі відображаються обіги за дебетом синтетичного рахунка 23 "Виробництво" лише за кожний місяць окремо (табл). Таким чином, ускладнюється звіряння обігів та сальдо в аналітичних реєстрах з обліку витрат виробництва й надходження продукції рослинництва з відповідними даними Головної книги, оскільки для цього доводиться підраховувати попередні обіги і залишки у Головній книзі, які є необхідними для визначення загальних сум за синтетичним рахунком 23 "Виробництво" і повинні бути записані додатковими обігами при закритті аналітичних рахунків шляхом додавання їх за кожний місяць.

Методика облікового забезпечення звітності повинна ґрунтуватись на чіткому дотриманні методологічних засад його організації, які визначені у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” і конкретизовані у Положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку.

Не виділяючи будь-якого з цих Положень (стандартів), бо облікове забезпечення звітності – різностороння проблема, вирішення якої ґрунтується на комплексному підході до організації обліку і звітності, зазначимо, що однією з найважливіших складових тут є забезпечення дотримання об’єктивних критеріїв формування витрат виробництва, адже саме у процесі виробництва поєднується жива і уречевлена праця, витрачаються активи, створюється додаткова вартість, тобто тут практично знаходять відображення всі аспекти облікового забезпечення звітності за стандартами. Будь-які відхилення зумовлюють подальше викривлення звітності, яке у кінцевому підсумку проявляється у дисбалансі активів, капіталу і зобов’язань. До того ж методика облікового забезпечення звітності у галузі сільського господарства ускладнюється внаслідок його багатогалузевого характеру, специфіки, зумовленої впливом біологічних і природно-кліматичних умов та необхідністю у зв’язку з цим обліку витрат на значній кількості аналітичних рахунків. У свою чергу це вимагає застосування складної методики розподілу витрат, нагромаджених на одних аналітичних рахунках, на інші, тобто закриття рахунків.

У цілому облікове забезпечення звітності про витрати виробництва регулюється такими Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, як 3 “Звіт про фінансові результати”, 16 “Витрати” та Планом рахунків. Зокрема, передбачено, що у розділі II “Елементи операційних витрат” згаданого звіту повинна бути наведена інформація про матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати, яких зазнало підприємство у процесі своєї діяльності протягом року на виробництво і збут, управління тощо. Забезпеченню такої інформації підпорядковані рахунки класу 8 “Витрати за елементами”, які збігаються з назвою (за винятком останнього) з переліком витрат у “Звіті про фінансові результати” ф. № 2. Таким чином,

фінансовий облік в основному методологічно і методично ув'язаний з потребами фінансової звітності. Що ж стосується облікового забезпечення в першу чергу внутрішньої звітності про виробничу собівартість продукції, робіт і послуг, без обчислення якої неможливе визначення її за реалізованим обсягом та відображення за рахунками класу 9 “Витрати за видами діяльності”, а саме 90 “Собівартість реалізованої продукції”, то у згаданих стандартах це не сформульовано. Більше того, зосередження управлінського обліку всіх виробництв на рахунку класу 2 “Запаси”, а саме 23 “Виробництво” ускладнює і без того непросту проблему методології і методики облікового забезпечення звітності про витрати виробництва і собівартість продукції, особливо у галузі сільського господарства, де тісно переплетені економічні і біологічні фактори виробництва.

Зокрема, професор Бородкін О. зазначає, що ведення обліку затрат основного виробництва, допоміжних виробництв і обслуговуючих господарств на єдиному нововведеному рахунку 23 “Виробництво” є грубою методологічною помилкою розробників Плану рахунків, оскільки це теоретично не обґрунтовано, а практично недоцільно. Таке нововведення лише ускладнює облік виробничих затрат, перетворюючи його на другорядний. Об'єднання на рахунку 23 обліку витрат основного і допоміжного виробництва з урахуванням затрат, пов'язаних із соціально-побутовим обслуговуванням працівників підприємства, значно ускладнює проведення економічного аналізу. Це повною мірою стосується обліку витрат на утримання та експлуатацію машин і обладнання і загальновиробничих затрат на рахунку 91 “Загальновиробничі витрати”, адже облік цих затрат слід вести за цехами, виробництвами, а всередині – за статтями затрат. Викликає також спротив передбачений Планом рахунків відокремлений облік загальновиробничих і адміністративних витрат (клас 9) від обліку затрат за елементами (клас 8) і основного синтетичного рахунка, на якому ведеться узагальнення виробничих витрат (рахунок 23). Усі ці рахунки повинні бути зосереджені в одному класі “Витрати на виробництво”. Серйозним недоліком Плану рахунків є те, що розробники не врахували значимості складання калькуляції фактичної собівартості випущеної продукції. Спрощення обліку затрат виробництва і калькулювання

собівартості продукції завдасть шкоди обліку, контролю і всій економічній роботі на підприємстві. Прикладом може бути стаття 23 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”, яка передбачає затрати на незавершене виробництво і незавершені роботи (послуги) записувати у форму № 1 “Баланс” у групі “Виробничі запаси”. За економічним змістом витрати і запаси неоднакові, звідси включення витрат на незавершену продукцію (рахунок 23 “Виробництво”) до іншого класу рахунків бухгалтерського обліку є помилковим, їх слід віднести до самостійного класу рахунків – “Витрати на виробництво”, а при складанні балансу залишки незавершеного виробництва показувати окремим рядком поза групою “Запаси” [2, с.12].

Поділяючи в основному критику вчених щодо недосконалості нового Плану рахунків бухгалтерського обліку, зазначимо, що у будь-якому випадку проблему облікового забезпечення звітності про виробничу і комерційну собівартість продукції, робіт і послуг доводиться все ж таки вирішувати на кожному підприємстві. Оскільки сільськогосподарське виробництво багатогалузеве, до того ж має специфічні особливості, спричинені біологічними і організаційними факторами, які зумовлюють неможливість прямого віднесення на кінцеві об’єкти калькуляції собівартості продукції ряду важливих витрат, тому протягом місяця чи року такі витрати тут доводиться збирати на окремих рахунках, а потім розподіляти відповідно до прийнятої бази розподілу і записувати на відповідні аналітичні рахунки галузей рослинництва, тваринництва, промислового виробництва, капітального будівництва. При цьому неминуче виникають відхилення відображених в обліку витрат від реальних, зумовлених специфікою функціонування певної галузі і конкретних об’єктів калькуляції собівартості в ній. Величина цих відхилень є адекватною ступеню наближення бази розподілу непрямих витрат до об’єктивних критеріїв, які зумовлюють поділ витрат на прямі і непрямі.

Тому найважливішою вимогою щодо закриття рахунків бухгалтерського обліку є методологічне обґрунтування методики його здійснення. Таке обґрунтування передбачає як забезпечення чіткого поділу витрат на прямі і непрямі,

так і вибір об'єктивних баз розподілу непрямих витрат, виходячи з критерію максимального наближення формальних розрахунків до об'єктивно зумовлених специфікою галузей сільськогосподарського виробництва величин.

У виробничу собівартість, крім прямих витрат на оплату праці, матеріальних витрат, інших прямих витрат (робіт і послуг, амортизації основних засобів, зносу малоцінних і швидкозношуваних предметів, страхових платежів, витрат на ремонти основних засобів тощо), включаються виробничі накладні витрати. На відміну від минулого, за Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати” адміністративні витрати, витрати на збут, інші операційні витрати не включаються у склад виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Вони не відображаються і за дебетом субрахунків 901 “Собівартість реалізованої готової продукції”, 903 “Собівартість реалізованих робіт і послуг”. Таким чином, ні виробнича, ні комерційна собівартість продукції (робіт, послуг) за повними витратами виробництва у фінансовому обліку не визначається.

У той же час саме повна виробнича, тобто комерційна собівартість продукції – єдині показники, які дають можливість визначати рентабельність окремих видів продукції (робіт, послуг) у багатогалузевому виробництві. Тому в управлінському обліку цим нехтувати не слід, особливо, якщо зважити на те, що дотримання критерію зіставності звітних даних можливе за умови, що перелік витрат, які формують виробничу, отже і комерційну собівартість продукції, буде давати можливість робити це у динаміці за ряд років. Інакше дані фінансової звітності вже за 2000 та наступні роки будуть незіставні з попередніми роками у розрізі центрів відповідальності (формування витрат), що не можна вважати методологічно вмотивованим. (таб. 4.17)

Таблиця 4.17

**Порівняння фактичної та повної собівартості одиниці продукції на сільськогосподарських підприємствах
Тернопільської області за 1996 – 2002 роки**

Види продукції	Собівартість 1 ц , грн.									
	За даними звітності					Повна із включенням адміністративних витрат				
	1996	1999	2000	2001	2002	1996	1999	2000	2001	2002
Зернові культури	11,05	22,65	30,34	36,07	30,35	11,05	22,65	32,59	38,74	32,95
Цукрові буряки	5055	9,95	12,08	13,91	14,56	5,55	9,95	12,97	14,94	15,18
Картопля	19,33	42,97	40,34	40,32	34,50	19,33	42,97	43,33	43,30	36,70
Овочі відкритого ґрунту	23,49	32,90	30,78	34,75	42,53	23,49	32,90	33,05	37,32	44,98
Приріст живої маси:										
-великої рогатої худоби	143,58	433,79	363,40	470,37	767,17	143,58	433,79	390,29	505,18	810,26
-свиней	373,68	283,32	778,16	824,08	1007,30	373,68	983,32	835,78	960,24	1072,02
Молоко	34,13	64,75	59,73	62,55	68,32	34,13	64,75	64,15	67,18	72,04
Яйця	121,59	145,27	211,56	220,77	145,74	121,59	145,27	227,21	237,11	154,97

У зв'язку з цим у монографії запропоновано методику визначення фактичної собівартості продукції в управлінському обліку з урахуванням не тільки загальновиробничих, а й адміністративних витрат у процесі закриття рахунків з обліку накладних витрат.

Закриття рахунків бухгалтерського обліку має підпорядкований характер щодо внутрішньої та статистичної і фінансової звітності сільськогосподарських підприємств. Зокрема, встановлення періодичної фінансової звітності про фінансові результати передбачає щомісячне визначення фактичного балансового прибутку чи збитку. Тому, на відміну від минулого, в умовах переходу до ринкових відносин необхідно проводити закриття рахунків щомісяця. У той же час специфіка сільськогосподарського виробництва така, що тут яскраво виражена сезонність. Це утруднює можливість щомісячного закриття рахунків бухгалтерського обліку витрат за більшістю об'єктів калькуляції собівартості продукції. У зв'язку з цим, поряд з орієнтовним визначенням фінансових результатів за кожний місяць, необхідно проводити уточнення балансового прибутку за рік на основі об'єктивної методики закриття рахунків бухгалтерського обліку. Однак, незалежно від періоду, за який проводиться закриття рахунків, воно має здійснюватись на єдиній методологічній основі.

В умовах ринкових відносин значно зростає роль таких економічних категорій, як витрати на виробництво продукції, її комерційна собівартість та прибуток від реалізації. Відхід від виробничого раціоналізму, за яким головним у недалекому минулому було забезпечення збільшення обсягів продукції будь-якою ціною і перехід до маркетингової концепції, в основі якої є вимоги ринку, зумовлює необхідність посилення уваги до названих категорій. Отже, однією з найважливіших методологічних передумов у галузі обліку є забезпечення формування таких звітних показників на об'єктивній основі. Це можливе за умови, що всі господарські операції будуть відображені відповідно до їх економічного змісту у системі діючого плану рахунків за встановленою кореспонденцією і затрати на виробництво

сільськогосподарської продукції будуть акумулюватись на рахунках у суворій відповідності з їх регламентованим переліком.

Однак особливості сільськогосподарського виробництва, як, зрештою, всякого іншого, потребують методологічного обґрунтування порядку закриття рахунків з урахуванням специфіки галузі. Зокрема необхідно враховувати при цьому неможливість прямого віднесення багатьох видів витрат безпосередньо на об'єкти калькуляції собівартості продукції. До таких витрат належать витрати на утримання допоміжних виробництв, загальновиробничі і загальногосподарські витрати, витрати незавершеного виробництва минулого року тощо.

Конкретний перелік виробничих витрат встановлено “Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств”, затвердженими наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року № 132.

Не розглядаючи змісту цих документів з точки зору методології, слід зазначити, що дотримання їх вимог можна забезпечити за умови, що аналітичний облік витрат протягом року здійснюється на відповідних аналітичних рахунках, які відкриваються до синтетичного рахунка 23 “Виробництво”, встановленого у Плані рахунків, затвердженому Міністерством фінансів України. В кінці року необхідно ретельно перевіряти правильність записів на аналітичних рахунках шляхом візуального, логічного і математичного контролю, бо практика свідчить, що, не зважаючи на звіряння кожного місяця обігів і залишків аналітичних рахунків з такими даними за відповідним синтетичним рахунком у Головній книзі, часто трапляються помилки у правильності підрахунків загальної суми витрат, зокрема в розрізі встановлених статей. Особливу увагу слід звернути на відображення на рахунках результатів інвентаризації, тобто правильність оприбуткування надлишків, списання природних втрат, зарахування пересортування на основі звіряльної відомості.

Після цього підраховують загальні попередні обіги і залишки у Головній книзі, які є необхідними для визначення загальних сум за синтетичними рахунками і повинні бути записані додатковими обігами при закритті операційних та інших

рахунків, що підлягають цьому. Дані попередньо підрахованих обігів за дебетом і кредитом синтетичних рахунків, які підлягають закриттю, та обіги і сальдо за рештою синтетичних рахунків звіряють з відповідними даними аналітичних рахунків. Якщо є розбіжності, то знаходять помилки у записах і виправляють їх.

Далі здійснюється закриття рахунків аналітичного і синтетичного обліку шляхом проведення заключних записів на відповідних рахунках подвійним способом. Після закриття рахунків підраховується заключний баланс – бруто, тобто загальний підсумок залишків за активними і пасивними рахунками у Головній книзі. Для забезпечення звіряння даних у Головній книзі за операційними рахунками наводять наростаючі підсумки обігів за дебетом і кредитом. Так само ці підсумки відображають у попередньому балансі, який підраховують до закриття рахунків. Сказане стосується таких рахунків, як “23 Виробництво”, 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут”. Це дозволяє визначити загальну суму калькуляційних різниць, яка повинна бути записана додатковими обігами на всіх аналітичних рахунках, що відкриваються до кожного синтетичного рахунка і відповідних кореспондуючих з ними рахунках.

Наприклад, якщо у Головній книзі за рахунком 23 ”Виробництво” класу 2 “Запаси” на кінець місяця за дебетом наростаючий підсумок становить 96260 гривень, а за кредитом 84120 гривень, то загальна калькуляційна різниця становить $(96260 - 84120) = 12140$ гривень. У той же час це зовсім не означає, що саме ця сума повинна бути записана методом додаткових проводок; якщо за окремими видами продукції, робіт чи послуг у реєстрах аналітичного обліку загальний обіг за дебетом менший, ніж за кредитом, то калькуляційна різниця за таким аналітичним рахунком буде при його закритті записана методом “червоне сторно”. Наприклад, за аналітичним рахунком “Гужовий транспорт” наростаючий підсумок обігу за дебетом на кінець місяця становить 9120 гривень, а за кредитом – 9460 гривень. У даному випадку методом “червоне сторно” буде записано $(9120 - 9460) = 340$ гривень. Якщо ж на решті аналітичних рахунків до синтетичного рахунка 23 “Допоміжні виробництва” дебетові обіги на кінець місяця будуть більшими, ніж за кредитом, то загальна сума додаткових проводок на аналітичних рахунках буде

перевищувати калькуляційну різницю за синтетичним рахунком у Головній книзі саме на суму, записану методом “червоне сторно”. В даному випадку сума додаткових проводок становить $(12140+340) = 12480$ грн. Це зумовлюється тим, що у Головній книзі відображається алгебраїчна сума калькуляційних різниць і при цьому сума додаткових проводок є числом додатним, а сума записів методом “червоне сторно” є числом від’ємним. У результаті проходить “згортання” різних за змістом калькуляційних різниць в одну загальну їх суму, яка записується на синтетичному рахунку одним методом – додаткових проводок чи “червоне сторно” залежно від того, який загальний обіг за рік більший, у той час, як на аналітичних рахунках, відкритих до одного синтетичного рахунка, як правило, застосовуються обидва методи.

У результаті таких записів закриваються всі аналітичні рахунки, крім тих, на яких ведуть облік незавершеного виробництва, наприклад, у рослинництві, тваринництві, промисловому виробництві, ремонтній майстерні. Синтетичний рахунок у цьому випадку не закривається і його сальдо дорівнює сумі залишків за всіма аналітичними рахунками обліку витрат незавершеного виробництва, які відкриті до нього.

Слід зазначити, що в багатьох господарствах при використанні раніше діючого Плану рахунків у Головній книзі замість одного синтетичного рахунка 20 “Основне виробництво” відкривали субрахунки 20-1 “Рослинництво”, 20-2 “Тваринництво”, 20-3 “Промислове виробництво”. У цьому випадку звіряли сальдо і обіги за кожним аналітичним рахунком, відкритим до певного субрахунка, а загальну суму калькуляційних різниць визначали окремо за цими субрахунками.

Така практика була явно надто трудомісткою і її в жодному випадку не можна переносити на майбутнє. Тому, поряд з визнанням об’єктивної критики щодо недосконалості нового Плану рахунків, ми не вважаємо за доцільне повертатись до старої практики, коли навіть такі витрати, як на утримання автотранспорту і машинно-тракторного парку, обліковувались на різних синтетичних рахунках [2, с.12].

У той же час об'єднання всіх колишніх синтетичних рахунків, призначених для обліку витрат у розрізі видів виробництв лише на одному рахунку, 23 “Виробництво”, зовсім не означає, що в управлінському обліку неможливе розмежування витрат з урахуванням специфіки сільського господарства.

Оскільки до згаданого синтетичного рахунка відкриваються субрахунки першого рівня за видами виробництв, то методологія і методика управлінського обліку витрат повинна максимально відповідати потребам звітності про виробничу собівартість продукції, робіт і послуг. З цією метою субрахунки до згаданого синтетичного рахунка повинні відкриватись з урахуванням необхідності розмежування витрат рослинництва, тваринництва, промислового виробництва, допоміжних і обслуговуючих виробництв.

Необхідно мати на увазі, що закриття рахунків дуже відповідальний і трудомісткий етап підготовчої роботи, який вимагає здійснення ретельних розрахунків і уважного запису калькуляційних різниць на всіх кореспондуючих аналітичних рахунках. Практика засвідчує, що часто при цьому трапляються помилки, коли калькуляційні різниці “губляться” і в результаті комерційна собівартість продукції виявляється заниженою, а фінансовий результат – завищеним. У кінцевому підсумку це зумовлює нерівність підсумків активу і пасиву заключного балансу. На пошук помилок іде багато часу, до того ж період, коли в облікових працівників його обмаль, бо терміни подання фінансової звітності досить стислі.

Одним з методологічних аспектів закриття рахунків бухгалтерського обліку є те, що воно проводиться за принципом щонайменша кількість зустрічних записів калькуляційних різниць на першому рахунку, який закривається. Однак повністю уникнути цього неможливо, тому в таких випадках дотримуються принципу найменшого впливу зустрічних записів калькуляційних різниць. Так, наприклад, витрати на гужовий транспорт залежать від собівартості кормів, тобто продукції рослинництва. Однак рахунок “Допоміжні виробництва” закривають раніше, ніж субрахунок “Рослинництво”, бо в протилежному випадку взагалі не можна було б закрити цей рахунок, адже, дооцінивши корми, витрачені на живу тяглову силу, до

рівня фактичної собівартості, відразу б довелось коригувати собівартість коне-днів, які, в свою чергу, були віднесені частково і на затрати рослинництва. Відповідно наново необхідно було б визначати собівартість кормів, а, значить, знову коригувати вартість коне-днів. Таким чином, виходило б замкнуте коло. Тому необхідно першим закрити рахунок "Допоміжні виробництва". Далі провести закриття рахунків "Витрати на утримання і експлуатацію машин і обладнання", "Загальновиробничі витрати", "Адміністративні витрати", "Основне виробництво", "Доходи від реалізації" і "Фінансові результати". Після цього закривають рахунки "Капітальні інвестиції", включаючи субрахунок "Формування основного стада" та "Ремонт основних засобів".

Оскільки, тривалість виробництва різна, це необхідно враховувати при організації обліку витрат і закритті рахунків. До того ж, у зв'язку з особливостями сільськогосподарського виробництва, виробничий цикл не збігається з тривалістю календарного року. Окремі виробничі цикли, скажімо, вирощування озимих культур, тут виходять за межі поточного календарного року. У той же час сільськогосподарські підприємства, як і інші суб'єкти господарювання, зобов'язані керуватись Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку № 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", статтею 12 якого визначено, що звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Це означає, що в ній повинні бути відображені результати фінансово-господарської діяльності за календарний рік, незалежно від того, завершено чи ні виробничі цикли. Тому це зумовлює певні методичні передумови, які враховуються при закритті рахунків з обліку витрат на виробництво сільськогосподарської продукції.

Так, методика закриття рахунків з обліку витрат основного виробництва враховує особливості тривалості виробничих циклів у галузі. У зв'язку з цим тут закриваються в кінці року всі рахунки з обліку витрат виробництва, де виробничий цикл завершено, тобто оприбутковано готову продукцію. Це стосується виробництва ярих зернових культур, картоплі, овочів, цукрових буряків, кормових культур і озимих зернових, які були посіяні восени минулого року і зібрані у поточному році. Витрати на посів озимих культур урожаю наступного року

методологічно було б правильно відносити не на операційний калькуляційний рахунок “Основне виробництво”, а на бюджетно-розподільчий рахунок “Витрати майбутніх періодів”. Однак методика бухгалтерського обліку цього не враховує і згадані витрати обліковуються у складі субрахунка “Рослинництво” на окремих аналітичних рахунках. На кінець року залишок за цими рахунками виступає як незавершене виробництво. Так же відображаються в обліку і витрати на зяблеву оранку, внесення органічних і мінеральних добрив при зяблевій оранці, затрати на посів багаторічних трав тощо. У тваринництві в складі субрахунка “Тваринництво” як незавершене виробництво обліковують вартість меду у вуликах для зимівлі бджіл, витрати на вирощування рибопосадкового матеріалу (цьоголіток) та ін. Загальна вартість незавершеного виробництва згідно з вимогами П (С) БО № 2 “Баланс” відображається у його розділі II “Оборотні активи”, в той час, як витрати майбутніх періодів передбачено відображати у спеціально призначеному для цього однойменному третьому розділі. Саме згаданою обставиною зумовлено те, що у Плані рахунків рахунок 23 “Виробництво” віднесено до класу 2 “Запаси”, хоч решта рахунків з обліку витрат належить до восьмого і дев’ятого класів. Отже, методологія обліку витрат виробництва, яка повинна ґрунтуватись на адекватному відображенні особливостей їх формування у даному випадку не знайшла свого відображення у його методиці.

Всі затрати сільськогосподарського виробництва методологічно можна поділити на три групи (таб.4.18).

Таблиця 4.18

Групування витрат рослинництва ТОВ “Поділля” у 2002р. за тривалістю виробничих циклів

Групи витрат	Перелік витрат	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
І група – витрати минулого року для виробництва продукції поточного року	Посів озимої пшениці	42,6	7,1
	Зяблева оранка під цукрові буряки	15,7	2,6
ІІ група – витрати поточного року для виробництва продукції у звітному році	Вирощування озимої пшениці	201,6	33,8
	Посів та вирощування цукрових буряків	199,7	33,5
	Посадка та вирощування картоплі	31,0	5,2
	Посадка та вирощування овочів відкритого ґрунту	21,0	3,6
ІІІ група – витрати поточного року для виробництва продукції майбутнього року	Підпокровний посів багаторічних трав	16,9	2,8
	Посів озимого жита	17,6	3,0
	Посів озимої пшениці	49,9	8,4
Разом	х	596,0	100,0

Зважаючи на питому вагу витрат першої та третьої групи – відповідно 9,7 та 14,2 відсотки, на наш погляд, методологічно невірно об'єднувати їх у складі одного синтетичного рахунка 23 “Виробництво”. Крім того, необхідно мати на увазі, що витрати, віднесені до другої і третьої груп практично здійснюються за окремими видами одночасно. У зв'язку з цим діюча методика їх відображення в обліку нерідко призводить до змішування таких витрат, особливо на стадії запису у реєстрах аналітичного обліку, виникнення суттєвих помилок у визначенні фактичних витрат за кожним об'єктом калькуляції собівартості сільськогосподарської продукції. Тому необхідною умовою якісного складання звітності про її виробництво і собівартість є розмежування в обліку витрат за наведеними трьома групами. Зокрема, витрати, що належать до першої і третьої групи доцільно обліковувати на синтетичному рахунку 39 “Витрати майбутніх періодів”.

Разом з цим, треба зазначити, що розмежування витрат відповідно до періодів їх формування у виробництві в бухгалтерського обліку сільськогосподарських

підприємств не завжди можливе. Специфічні особливості, наприклад, виробництва сільськогосподарської продукції у тваринництві такі, що період виробництва тут триває від неповного календарного року до двох–трьох років. До того ж проходить його зміщення в часі. Наприклад, виробництво молока, зумовлене біологічними особливостями тварин, найбільш інтенсивне після отелення корів і практично припиняється за місяць–два до закінчення сервіс-періоду, тобто триває 7–8 місяців. В результаті неспівпадання тривалості сервіс-періоду і календарного року проходить зміщення виробництва продукції і формування витрат на нього.

При виробництві м'яса період виробництва може бути меншим від тривалості календарного року, наприклад у свинарстві, і більшим, досягаючи двох–трьох років на вирощуванні великої рогатої худоби. Отже, в останньому випадку методологічно правомірно певний час витрати в цій галузі за наведеною вище класифікацією вважати належними до третьої групи. Але, оскільки забезпечити чітке розмежування витрат за цими методологічними ознаками практично неможливо, методика їх обліку у тваринництві передбачає розмежування як витрат, так і виробництва продукції лише за календарними роками. Проте таке розмежування на практиці проводиться не завжди, оскільки нерідко трапляються випадки несвоєчасного оприбуткування приплоду тварин, списання вартості витрачених кормів, матеріалів, нарахування додаткової оплати праці та ін., що призводить до викривлення даних при закритті рахунків бухгалтерського обліку, відтак негативно впливає на повноту і достовірність звітності про виробництво і собівартість продукції поточного року, адже асинхронність у формуванні звітних даних суттєво їх викривлює. До того ж це дуже розповсюджене явище, особливо при обліковому забезпеченні звітності про витрати виробництва. Досить часто насіння, корми, добрива списують не тоді, коли вони витрачені, а значно пізніше, навіть у кінці року. Нерідко із значною затримкою відображаються обсяги виконаних робіт.

Варто зазначити, що собівартість продукції рослинництва певною мірою вуалює витрати тваринництва. Так, при наявності на сільськогосподарському підприємстві пасіки необхідно визначити суму витрат цієї галузі, яка відноситься на культури, де проводилось їх запилювання бджолами. Зокрема із загальних витрат

бджільництва на культури, що запилюються бджолами (наприклад гречку) можна відносити до 20-40% їх суми. Якщо ж у господарстві вирощується насіннева конюшина чи люцерна або є сади, то на ці культури можна відносити 40-60% витрат бджільництва. При визначенні конкретного відсотка витрат бджільництва, що відносяться на відповідні об'єкти обліку у рослинництві, необхідно враховувати площі культур, що запилюються бджолами, і їх урожайність.

Коли ж бджоли використовуються для запилювання овочів закритого ґрунту, то у цьому випадку всю суму витрат на їх утримання відносять на витрати овочівництва. Однак при цьому вилучається вартість одержаного меду, який оцінюється за цінами реалізації.

Така доволі широка амплітуда нормативів віднесення витрат не сприяє дотриманню критерію достовірності звітності про собівартість продукції (табл. 4.19)

Таблиця 4.19

**Вплив витрат бджільництва на собівартість продукції
(за даними ТОВ “Поділля” у 2002р.)**

Види продукції	Собівартість одиниці продукції при включенні до неї витрат бджільництва у відсотках, грн.			Максимальна частка до мінімальної, +/-
	20	40	60	
Гречка – зерно	64,20	67,16	69,93	+5,73
Насіння конюшини	426,18	431,10	435,84	+9,66
Плоди зерняткові	135,10	140,12	144,12	+9,02
Мед	635,47	605,19	589,14	-46,33
Рої бджіл	78,19	72,56	67,17	-11,02

Зокрема, залежно від частки включення до собівартості вирощування продукції рослинництва витрат бджільництва, собівартість меду та роїв бджіл знижується на 46,33 та 11,02 грн. за одиницю, що є досить суттєвим. У той же час внаслідок віднесення таких витрат на продукцію рослинництва її собівартість підвищується, хоч і не так суттєво. Таким чином, звітна інформація стає неспівставною з результатами тих сільськогосподарських підприємств, де бджільництво відсутнє. У зв'язку з цим вважаємо, що таку методику віднесення

витрат бджільництва на окремі види продукції рослинництва треба відмінити, оскільки вона викривлює звітність про собівартість продукції. Адже на тих сільськогосподарських підприємствах, де пасіки відсутні, запилення культур також проходить, проте жодних витрат у зв'язку з цим не відображають. До того ж визначені частки віднесення витрат бджільництва на вирощування окремих сільськогосподарських культур недостатньо обґрунтовані експериментально, що не дає підстав вважати їх аксіомою.

Слід зазначити, що закриття рахунків з обліку витрат основного виробництва надзвичайно трудомісткий і відповідальний процес. Це зумовлено як значною кількістю об'єктів обліку витрат, тобто аналітичних рахунків, так і тим, що від однієї культури чи одного виду тварин тут одержують, як правило, два і більше види продукції. Це ускладнює визначення калькуляційних різниць і підвищує ймовірність помилок, які також зумовлюють ряд викривлень собівартості, прибутку і, в кінцевому підсумку, нерівність активу і пасиву балансу. При цьому необхідно враховувати і те, що на відміну від рахунків з обліку загальногосподарських витрат, де протягом року проводились записи лише за дебетом, на аналітичних рахунках рослинництва, тваринництва, промислового виробництва записи здійснювались щомісяця, як правило, за дебетом і кредитом. При цьому за дебетом аналітичних рахунків з обліку витрат основного виробництва відображались фактичні витрати оплати праці, амортизації, витрати на страхування та інші, фактична собівартість послуг власних допоміжних виробництв. За кредитом цих аналітичних рахунків протягом року відображалась планова собівартість одержаної продукції, а у випадку пошкодження посівів від стихійного лиха – списання затрат на культури, які загинули. Тому перед закриттям рахунків з обліку витрат основного виробництва необхідно провести ретельний візуальний, логічний і математичний контроль записів на кожному аналітичному рахунку.

Розподіл калькуляційних різниць між фактичною і плановою собівартістю продукції рослинництва і тваринництва можна проводити двома способами: окремо і усереднено. Окремий розподіл калькуляційних різниць треба проводити в тому випадку, коли у господарстві організація виробництва сільськогосподарської

продукції здійснюється в комплексних бригадах (дільницях), де є виробництво як рослинницької, так і тваринницької продукції і остання виробляється в основному на власних кормах цього ж підрозділу. Крім цього, тут окремо визначається прибуток від виробничої діяльності.

Якщо ж у господарстві є окремі бригади і ферми, а прибуток визначається в цілому за галузями рослинництва і тваринництва, то застосовують усереднений спосіб розподілу калькуляційних різниць (табл. 5.21)

Інколи у господарствах собівартість продукції рослинництва визначають окремо не тільки в розрізі структурних підрозділів, а й за технологіями її виробництва (індустріальна, інтенсивна і звичайна) та з поділом на види земель, де вирощують сільськогосподарські культури (богарні, осушувані чи зрошувані). Вважаємо, що в таких випадках це слід робити в додаткових допоміжних таблицях, а не у наведеній відомості коригування витрат, бо перевантаження її і без того дуже громіздкої, може призвести лише до значних помилок у визначенні і розподілі калькуляційних різниць. Показники ж цих допоміжних таблиць повинні базуватись на даних відповідних аналітичних рахунків з обліку витрат на вирощування культур, відкритих у виробничих звітах з урахуванням технологій виробництва і земель, на яких воно здійснюється. Загальні підсумки по окремих культурах у таких допоміжних таблицях і наведеній відомості коригування витрат за аналітичними рахунками рослинництва мусять збігатись.

**Відомість коригування витрат за аналітичними рахунками субрахунка 231 “Рослинництво” та 232
“Тваринництво” ТОВ “Поділля” за 2002р.**

231 “Рослинництво”								
Культури	Назва продукції	Валовий збір, ц	Використано на годівлю робочих коней	Продукція, що коригується	Фактичні витрати	Планова собівартість	Відхилення	
							Всього	На одиницю продукції
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Озима пшениця	Зерно	4623	-	4623	189695	176030	13665	2,96
	Солома	3429	126	3303	6975	6450	525	0,16
Цукрові буряки	Коренеплоди	16070	340	15730	186421	164500	21921	1,39
	Гичка	13040	-	13040	266145	23000	3145	0,24
і т. д.								
Всього	х	х	х	х	985126	796950	188176	х
232 “Тваринництво”								
Види тварин і птиці	Назва продукції	Валове виробництво, ц	Використано на виховання телят	Продукція, що коригується	Фактичні витрати	Планова собівартість	Відхилення	
							Всього	На одиницю продукції
Основне стадо ВРХ	Молоко	3441	145	3296	17869	150600	26269	7,97
	Приплід (голів)	121	-	121	11375	10160	1215	10,04
Молодняк ВРХ	Приріст	468	-	468	255148	232950	22198	47,43
і т. д.								
Всього	х	х	х	х	631910	575120	56790	х

Розподіл відхилень між фактичною і плановою собівартістю продукції проводять, виходячи з добутку кількості використаних центнерів і суми відхилень, що припадає на одиницю виробленої продукції за кожним напрямком використання. Розподіл цих відхилень здійснюють шляхом запису на відповідних аналітичних рахунках, які відкрито у господарстві. Тому при складанні відомості коригування витрат в ній треба передбачити таку кількість граф, яка відповідає аналітичним рахункам з обліку використання продукції тваринництва, рослинництва.

На основі відомості розподілу калькуляційних різниць проводять остаточні записи їх як обіги за кредитом на відповідних аналітичних рахунках рослинництва і тваринництва та тих, де протягом року використовувалась така продукція, за дебетом. В результаті цих записів аналітичні рахунки з обліку витрат рослинництва і тваринництва закриваються, а сальдо залишається лише на рахунках з обліку витрат незавершеного виробництва.

Після закриття субрахунка 232 “Тваринництво” можна визначити собівартість живої маси тварин і провести відображення калькуляційних різниць по ній за напрямками вибуття тварин (кредитом рахунка 21 “Тварини на вирощуванні і відгодівлі”), маючи на увазі, що вона складається з балансової вартості їх на початок року та вартості поголів'я, яке надійшло протягом року в результаті приплоду, купівлі, переведення на відгодівлю внаслідок вибракування з основного стада, інших надходжень (оприбуткування лишків, безоплатної передачі господарству), а також з вартості одержаного за рік приросту.

У зв'язку з цим, слід зазначити, що за останні роки пройшли певні зміни у визначенні кількості приросту тварин та їх живої маси. Зокрема, згідно з Методичними рекомендаціями з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт і послуг) у сільському господарстві [162] передбачено, що при обчисленні собівартості приросту тварин у звітному році не виключається маса тварин, які загинули або були вимушено забиті, за винятком випадків, коли це сталось з вини матеріально відповідальних осіб. Натомість при визначенні собівартості живої маси, яка приймається до розрахунку її собівартості, вилучають вагу тих, що загинули і списані за рахунок господарства.

В той же час “Відомість закриття рахунків бухгалтерського обліку” (Сільгоспоблік, форма № 25), затверджена ще у 1980 році [310, с. 149], не відповідає цим вимогам, оскільки в таблиці “Розрахунок відхилень фактичної собівартості живої маси молодняку тварин і птиці від її вартості за плановими цінами” передбачений раніше діючий спосіб відображення падежу тварин методом “червоне сторно” за дебетом рахунка 21 “Тварини на вирощуванні і відгодівлі” і кредитом субрахунка 232 “Тваринництво”. Зараз же списання молодняку тварин, що загинули і віднесені за рахунок господарства, відображається у кореспонденції дебет субрахунка 232 “Тваринництво” і кредит рахунка 21 “Тварини на вирощуванні і відгодівлі” звичайною проводкою.

На основі цієї відомості за всіма напрямками використання тварин можна провести коригувальні записи калькуляційних різниць за собівартістю живої маси тварин кореспонденцією рахунків, крім тієї, що припадає на залишок тварин на кінець року, бо вона є на рахунку 21 “Тварини на вирощуванні і відгодівлі” в результаті здійснення попередніх записів операцій з коригування собівартості як приросту, так і живої маси тварин.

Звітні показники витрат виробництва і собівартості продукції є важливим джерелом інформації, необхідної в управлінні виробництвом щодо вишукування резервів підвищення прибутковості діяльності сільськогосподарських підприємств, адже саме у процесі виробництва поєднується жива і уречевлена праця, витрачаються активи, створюється додаткова вартість, тобто тут практично знаходять відображення всі аспекти облікового забезпечення звітності за стандартами. Будь-які відхилення зумовлюють подальше викривлення звітності, яке у кінцевому підсумку проявляється у дисбалансі активів, капіталу і зобов’язань.

Собівартість продукції рослинництва й тваринництва можна вирахувати при умові, що об’єкти обліку витрат виробництва визначені у відповідності з вимогами насамперед внутрішньої звітності. Зокрема, у рослинництві виділяють такі групи об’єктів обліку витрат виробництва:

сільськогосподарські культури – зернові та зернобобові, технічні культури, картопля, овочі відкритого ґрунту, баштанні, овочі закритого ґрунту, кормові культури, сіножаті, пасовища, плодові, ягідні та інші багаторічні насадження.

сільськогосподарські роботи, до яких належать незавершене виробництво, тобто витрати під урожай наступного року. Ними вважають сівбу озимих, овочевих культур, тютюну та інших, оранку зябу, лушення стерні, внесення органічних та мінеральних добрив, посіви багаторічних трав звітного року та посіви минулих років (за роками сівби), чорні пари, пари під ярі культури, освоєння нових земель, залуження лук, культурні пасовища, сіножаті.

До витрат, що підлягають розподілу, належать витрати на зрошення, осушення, утримання полезахисних смуг, як інші об'єкти виділяють заготівлю силосу, сінажу, виробництво трав'яного борошна, гранул і брикетів, післязбиральну обробку продукції, заготівлю соломи та інших кормів на стороні. У межах цих груп рахунки відкривають за структурними підрозділами і культурами, видами незавершеного виробництва, технологіями вирощування культур. Все це зумовлює велику кількість аналітичних рахунків і, отже, ускладнює організацію обліку витрат рослинництва.

Витрати рослинництва складаються з таких елементів: витрати на оплату праці; відрахування на соціальне страхування; відрахування у резерв відпусток; насіння і садивний матеріал; гній; мінеральні добрива; нафтопродукти; електроенергія; паливо; малоцінні та швидкозношувані предмети; гербіциди; біостимулятори росту; амортизація основних засобів; страхові платежі; інші витрати.

Елементи витрат у рослинництві в управлінському обліку групують за такими статтями: 1) витрати на оплату праці; 2) відрахування на соціальні заходи; 3) насіння і посадковий матеріал; 4) паливо та мастильні матеріали; 5) добрива; 6) засоби захисту рослин; 7) роботи і послуги; 8) витрати на ремонт необоротних активів; 9) інші витрати на утримання основних засобів; 10) інші витрати; 11) непродуктивні витрати; 12) загальновиробничі витрати.

Для обліку витрат тваринництва встановлено такі статті:

1) витрати на оплату праці 2) відрахування на соціальні заходи 3) засоби захисту тварин; 4) корми; 5) паливо та мастильні матеріали; 6) роботи й послуги; 7) витрати на ремонт необоротних активів; 8) інші витрати на утримання основних засобів; 9) інші витрати; 10) непродуктивні витрати; 11) загальновиробничі витрати.

Визначення собівартості одиниці продукції рослинництва проводиться після перевірки правильності розподілу між окремими культурами витрат незавершеного виробництва, проведених у минулому році під урожай поточного року, які були на балансі на початок року, що повинно бути зроблено в розрізі статей і записано на конкретні аналітичні рахунки з обліку витрат на вирощування окремих культур чи груп, виходячи з площі, яка ними зайнята, адже без цього вона може бути викривлена (знижена чи завищена). Водночас, якщо в господарстві є полезахисні смуги і витрати по догляду ведуть на окремому аналітичному рахунку, їх також розподіляють між окремими аналітичними рахунками пропорційно до площ, зайнятих відповідними культурами. При цьому з таких витрат вилучають вартість одержаних дров чи ділової деревини, віників, трави, які оцінюють за розрахунковими цінами.

Необхідно мати на увазі, що у рослинництві, крім продукції, одержаної від вирощування сільськогосподарських культур, об'єктами визначення собівартості можуть бути сільськогосподарські роботи, виконані в поточному році під урожай майбутнього року, та проведені за рахунок оборотних коштів підприємства роботи з поліпшення земель.

Витрати на обробіток площ, на яких повністю загинув урожай внаслідок стихійного лиха, списують як надзвичайні витрати. Якщо площа повністю загинув посівів була пересіяна, на збитки відносять лише вартість насіння, витрати на передпосівний обробіток ґрунту, посів та інші роботи, які виконуються знову при пересіві новою культурою (повторювані витрати). Витрати на лущення стерні, підняття зябу, вартість добрив та витрачені на їх внесення суми тощо (неповторювані витрати) списують у розрізі статей на пересіяну культуру.

Собівартість продукції визначають із дотриманням певних особливостей.

Так, собівартість соломи, гички, стебел кукурудзи і соняшнику, капустиного листя та іншої побічної продукції рослинництва визначається, виходячи із розрахунково-нормативних витрат на збирання, транспортування, пресування, скиртування та інші роботи, пов'язані із заготівлею побічної чи основної продукції. Під час складання звітної калькуляції із загальної суми витрат на вирощування певної культури виключається вартість побічної продукції.

Витрати на вирощування і збирання зернових культур (включаючи вартість доробки зерна на току, що проводиться в межах календарного року) становлять собівартість зерна, зерновідходів та соломи.

Загальна сума витрат (без вартості соломи) розподіляється між зерном і зерновідходами, при цьому зерно приймають за одиницю, а зерновідходи прирівнюються до нього за коефіцієнтом, який розраховується за вмістом в них повноцінного зерна.

У разі вирощування насіння зернових культур загальна сума витрат, включаючи додаткові витрати, безпосередньо пов'язані з одержанням насінневого зерна відповідних репродукцій (без вартості рядового зерна та зерновідходів), розподіляється між цими класами насіння (супереліта, еліта, 1 і 2 репродукції) пропорційно до його вартості за реалізаційними цінами. Собівартість 1 ц насіння визначається діленням суми витрат, віднесених на насіння відповідного класу, на його масу після доробки.

Собівартість 1 ц зерна кукурудзи визначають шляхом ділення витрат на вирощування і збирання продукції (без вартості кукурудзиння) на масу сухого зерна повної стиглості. Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно здійснюється за фактичним виходом зерна з качанів, який визначається хлібоприймальними пунктами шляхом обмолоту середньодобових зразків з урахуванням базової вологості зерна в качанах (базова вологість зерна в качанах кукурудзи приймається на рівні 14%). Перерахунок качанів кукурудзи повної стиглості в сухе зерно, залишених на кінець року в підприємстві, та перероблених для внутрігосподарських потреб, виконується за середнім відсотком виходу зерна

базової вологості, який встановлюється за даними реєстрів накладних на прийняте заготівельними організаціями зерно.

Виробничу собівартість 1 ц цукрових буряків (фабричних і маточних) визначають діленням загальної суми витрат на їх вирощування і збирання (без вартості гички, оціненої за нормативно-розрахунковими витратами) на фізичну масу буряків.

Для розрахунку собівартості продукції буряків-маточників від витрат, віднесених на всю вироблену продукцію, віднімають вартість гички і забракованих буряків та додають витрати на доочищення буряків, кагатування і догляд за кагатами в звітному році. Поділивши цю суму на кількість центнерів буряків, вкладених в кагати, визначають собівартість 1 ц.

Облік витрат на догляд за кагатами, починаючи з 1 січня, а також наступних витрат на розкриття кагатів, вибирання коренів, їх сортування та інші роботи ведуть на окремому аналітичному рахунку, на який списують після розкриття кагатів собівартість закладених на зберігання коренів. У результаті сортування одержують буряки, придатні для висадки та забраковані, які оцінюються за середньою собівартістю кормових буряків з урахуванням їх якості. Після цього визначають собівартість 1 ц буряків-висадків діленням витрат (без вартості забракованих буряків) на фізичну масу одержаних буряків-висадків.

Вирощене насіння цукрових буряків калькулюють у порядку, передбаченому для продукції зернових культур.

Аналогічно розраховують собівартість насіння кормових буряків.

Для визначення собівартості продукції льону та конопель одержане насіння оцінюють за нормативно-розрахунковою (плановою) вартістю, виходячи із витрат на підготовку та обмолот стебел, транспортування та обробку насіння. Решту (без вартості насіння) загальної суми витрат на вирощування льону чи конопель відносять на соломку. Собівартість соломки визначають діленням зазначених витрат на фізичну масу. Собівартість трести льону-довгунця чи конопель включає вартість соломки і витрати на її розстилання, перегортання, підняття із стелищ.

Собівартість 1 ц насіння соняшнику визначають діленням загальної суми витрат на вирощування та збирання цієї культури (без вартості соняшничиння та кошиків у оцінці за нормативно-розрахунковими цінами) на фізичну масу насіння після його дробки.

Для визначення собівартості тютюнової сировини, продукції лікарських та ефіроолійних культур обчислені витрати на вирощування відповідних культур розподіляють між окремими видами одержаної продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Для розрахунку собівартості 1 ц картоплі із загальної суми витрат на її вирощування та збирання виключають вартість бадилля (якщо воно було використане) за нормативно-розрахунковою оцінкою та вартість тієї картоплі, яка не могла бути використана за своїм призначенням і згодована худобі, за собівартістю кормових буряків з урахуванням кормових властивостей. Решту суми витрат ділять на кількість повноцінної продукції.

Собівартість 1 ц продукції овочівництва відкритого і закритого ґрунту визначають діленням витрат (без вартості побічної продукції) на фізичну масу основної продукції. До побічної продукції, яка оцінена в порядку, передбаченому для картоплі, належить бадилля (якщо воно було використане) та продукція, яка не була з різних причин реалізована і згодована худобі.

Якщо облік витрат ведеться за групою овочевих культур, розраховують середню собівартість продукції цих культур. При необхідності визначення собівартості продукції кожної окремої культури витрати, обчислені в цілому за групою культур, розподіляються між окремими видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

До собівартості продукції теплиць включають і витрати на утримання сімей бджіл для запилення (без вартості одержаного меду та іншої продукції бджільництва за реалізаційними цінами). Між окремими культурами, що вирощуються в теплицях, витрати розподіляють пропорційно до вартості одержаної продукції за реалізаційними цінами.

Для розрахунку собівартості 1 ц продукції баштанних культур всі витрати ділять на кількість оприбуткованої продукції. При цьому фактичні витрати на вирощування баштанних культур можуть розподілятися між окремими видами продукції пропорційно їх вартості за реалізаційними цінами.

Собівартість 1 ц насіння овочевих та баштанних культур визначають діленням витрат на їх вирощування, збирання, сушіння та сортування (без вартості відходів та побічної продукції за цінами можливого використання) на кількість одержаної продукції.

Собівартість кормових та цукрових буряків, вирощених для годівлі худоби, визначають діленням витрат без вартості гички за нормативно-розрахунковими витратами на кількість одержаної продукції.

Витрати на вирощування та збирання кормових культур становлять собівартість одержаної продукції (зеленої маси, сіна та ін.).

Витрати на вирощування і догляд за сіяними травами, поліпшеними і природними сіножатями, культурними пасовищами, які використовують для одержання одного виду продукції, повністю відносять на її собівартість. У разі одержання декількох видів продукції трав загальнотехнологічні витрати на їх вирощування минулого і поточного років розподіляють пропорційно до площ, використаних для одержання відповідного виду продукції, а витрати на збирання, транспортування, доробку певного виду продукції відносять безпосередньо на її собівартість. Якщо з окремих площ сіяних трав одержують декілька видів продукції, то загальнотехнологічні витрати, віднесені на цю площу, розподіляють між видами продукції пропорційно до кількості зібраної зеленої маси.

У разі збирання сіяних трав на насіння, соломку оцінюють за нормативно-розрахунковою вартістю і виключають із загальних витрат, а решта суми становитиме собівартість одержаного насіння.

Витрати, пов'язані з підготовкою ґрунту, посівом багаторічних трав, вартість насіння та інші разові витрати, зокрема, вартість незавершеного виробництва, рівномірно розподіляють за роками, залежно від терміну експлуатації посівів. Ці

витрати в розрізі статей додають до витрат поточного року, що й становитиме собівартість одержаної продукції.

Витрати на поліпшення природних сіножатей та створення культурних пасовищ (дискування, підсів трав, вартість насіння тощо) розглядаються як витрати на незавершене виробництво, які розподіляють між продукцією, одержаною протягом 3-4 років.

Продукція природних пасовищ відображається лише в кількісному виразі і вартісної оцінки не має.

Собівартість 1 ц готового силосу чи сінажу визначають за вартістю закладеної зеленої маси і витрат на транспортування, закладання в силосну споруду, трамбування (включаючи вартість використаної плівки, консервантів та інших компонентів). Загальну суму витрат ділять на фізичну вагу одержаного готового силосу чи сінажу. Інші компоненти, використані для силосування чи виготовлення сінажу (коренеплоди, солома, капустаєне листя, кошики соняшнику тощо), списують на виробництво силосу (сінажу) за їх оцінкою, яку визначають у встановленому порядку.

Для визначення собівартості продукції садівництва та ягідників із загальної суми витрат поточного року виключають вартість живців, відсадків, паростків, вусів, оцінених за реалізаційними цінами, та падалиці, оціненої за цінами можливого використання.

Собівартість 1 ц плодів, ягід, винограду визначають діленням загальної суми витрат на вирощування певної культури (а при потребі - за її видами та породами) на кількість центнерів одержаної продукції.

У неспеціалізованих підприємствах, де витрати обчислюють у цілому по садівництву, визначають середню собівартість усіх видів одержаної продукції. У разі необхідності визначення собівартості кожного виду продукції обчислені витрати розподіляють між окремими видами оприбуткованої продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами.

Для визначення собівартості вирощеного садивного матеріалу (саджанців насіннячкових, саджанців кісточкових тощо) загальну суму витрат на вирощування

окремих культур чи груп з кожного поля (без витрат на викопування) розподіляють пропорційно до кількості саджанців, викопаних для реалізації і залишених у ґрунті для дорощування.

Для визначення собівартості однієї тис. шт. викопаних саджанців необхідно до витрат, що припадають на їх вирощування, додати витрати на викопування і загальну суму поділити на кількість викопаних саджанців.

Витрати на вирощування і збирання хмелю розподіляють між окремими видами одержаної продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами.

У спеціалізованих підприємствах облік витрат на вирощування квітів ведуть за культурами, а собівартість продукції розраховують діленням витрат на її кількість. У разі вирощування кількох культур на одній площі (в одній теплиці) суму витрат розподіляють між видами одержаної продукції пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами.

Неспеціалізовані підприємства облік витрат на вирощування квітів ведуть у розрізі відкритого і закритого ґрунту; окремий рахунок відкривають для обліку витрат на вирощування насіння. Між видами продукції суму витрат розподіляють пропорційно до її вартості за реалізаційними цінами.

У тваринництві також від одного виду тварин одержують два і більше видів продукції. У молочному скотарстві це молоко, приплід, гній, а інколи оприбутковують як побічну продукцію і шерсть-линьку. Тому тут теж застосовують розподіл витрат між окремими видами продукції.

У багатьох господарствах для приготування кормів до згодовування тваринам використовують кормоцехи. При цьому облік витрат на роботу кормоцехів ведуть на окремому аналітичному рахунку в складі субрахунка “Тваринництво” аналогічно, як це застосовується у рослинництві для обліку витрат, що потім розподіляються на окремі культури, бо відразу віднести їх на відповідні об’єкти обліку неможливо.

Не можна не зазначити, що за економічним змістом витрати на функціонування кормоцеху обґрунтованіше було б обліковувати на окремому аналітичному рахунку в складі субрахунка “Допоміжні виробництва”, адже склад витрат тут повністю збігається з елементами і статтями, встановленими для обліку

за субрахунком “Допоміжні виробництва”. Зокрема, на витрати для приготування кормів у кормоцеху відносять оплату праці з нарахуваннями, матеріальні затрати (нафтопродукти, паливо, електроенергія, запасні частини, спецодяг чи його знос), роботи і послуги, затрати на утримання основних засобів, інші витрати. Це дозволило б послідовніше і методологічно обгрунтованіше проводити визначення собівартості продукції тваринництва.

Але в будь-якому випадку, оскільки витрати на приготування кормів здійснюються для тварин різних видів і груп, необхідно спочатку розподілити такі витрати. Для цього треба скласти спеціальний розрахунок, у якому загальну суму витрат на приготування кормів у кормоцеху розподілити пропорційно до їх кількості, згідованої відповідній групі тварин. Дані для складання такого розрахунку беруть з виробничого звіту, де відкрито аналітичний рахунок з обліку витрат кормоцеху, і журналу-обліку витрат кормів, у якому є записи про кількість витрачених кормів кожному виду і групі тварин. Загальна кількість кормів у фізичній масі, підрахована на основі журналу-обліку витрат кормів, є базою розподілу витрат кормоцеху на їх приготування. Ці витрати обліковуються наростаючим підсумком з початку року. В результаті їх розподілу аналітичний рахунок “Затрати на утримання кормоцеху” в складі субрахунка “Тваринництво” закривається. (табл. 4.21)

Таблиця 4.21

Відомість розподілу витрат за аналітичним рахунком “Затрати на утримання кормоцеху” субрахунка “Тваринництво” селянської спілки “Поділля”

Показники	Всього затрат, грн.	Фізична маса приготовлених кормів, т
	7982	1265
Види і групи тварин	Кількість витрачених кормів	Припадає затрат кормоцеху, грн.
1. Корови основного стада	349	2203
2. Вирощування і відгодівля ВРХ	654	4126
3. Свинарство	262	1653
Всього (кредит рахунка “Затрати на утримання кормоцеху”)	1265	7982

Якщо у господарстві визначають собівартість продукції у розрізі окремих ферм, а виробництво однакових її видів здійснювати на двох і більше фермах, розподіл витрат на утримання кормоцехів слід проводити не в цілому за видами і групами тварин, а з виділенням окремих структурних підрозділів. Так само необхідно визначати і калькуляційні різниці при закритті аналітичних рахунків з обліку витрат тваринництва.

На основі наведеної відомості розподілу витрат на утримання кормоцеху проводять записи за дебетом аналітичних рахунків з обліку витрат на виробництво молока і приплоду тварин, приросту живої маси, яєць та інших видів продукції, де згодовані приготовлені корми. Таким чином, на дебеті аналітичних рахунків з обліку тваринництва будуть зібрані всі витрати, включаючи калькуляційні різниці за собівартістю вироблених кормів, віднесених з аналітичних рахунків рослинництва і здійснених в кормоцеху для приготування до їх згодовування. Це дає можливість приступити до визначення собівартості виробленої продукції тваринництва.

Витрати на утримання худоби і птиці (без витрат на незавершене виробництво на кінець року та вартості побічної продукції) становлять загальну собівартість продукції тваринництва, причому:

а) вартість тварин, що загинули внаслідок стихійного лиха, відносять на фінансові результати підприємства;

б) вартість тварин, що загинули з інших причин (без сум, віднесених на матеріально-відповідальних осіб), відображають окремою статтею у складі витрат на утримання відповідних видів і груп тварин.

Маса загиблого чи вимушено забитого молодняка тварин, птиці та дорослої худоби на відгодівлі не виключається з приросту живої маси, одержаного за звітний рік.

Вартість гною, одержаного від групи тварин, визначають виходячи з нормативно-розрахункових витрат і витрат на його прибирання та вартості підстилки. Собівартість 1 т гною визначають діленням загальної суми витрат на його фізичну масу. Кількість рідкого гною переводять у звичайний гній, виходячи з вмісту сухих речовин.

Іншу побічну продукцію, таку, як вовна-линька, пух, перо, міражні яйця, м'ясо півників яєчних курей, забитих в добовому віці, м'ясо забитих звірів, шкури загиблих тварин, оцінюють за цінами можливої реалізації чи іншого використання. Її вартість відносять на зменшення витрат на утримання відповідних видів і груп худоби (птиці).

Продукцією вирощування та відгодівлі худоби і птиці (великої рогатої худоби, свиней, овець, кролів, птиці) є приріст живої маси, одержаний у звітному періоді, та жива маса, а від тварин, які не зважуються (молодняк робочих тварин, звірів тощо), продукція не оприбутковується, і витрати відносять на дооцінку поголів'я, виходячи із кількості кормо-днів та собівартості 1 кормо-дня.

Приріст живої маси молодняку тварин та тварин на відгодівлі і птиці певного виду та групи визначають як різницю між живою масою поголів'я, яке було на кінець року та яке вибуло протягом року (включаючи загиблих), і живою масою приплоду та масою тварин і птиці, які надійшли в групу протягом року та які були на початок року.

Собівартість 1 ц приросту живої маси визначають діленням загальної суми витрат на утримання відповідної групи худоби чи птиці (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси. Окрім цього, визначають собівартість живої маси молодняку тварин і тварин на відгодівлі та птиці всіх вікових груп, виходячи з витрат на їх вирощування і відгодівлю в поточному році (без вартості побічної продукції), вартості худоби і птиці, що були в групі на початок року та надійшли з основного стада чи з інших груп, ферм і підприємств, та вартості приплоду (без вартості загиблих тварин). Кількість живої маси становитиме масу тварин, що реалізовані, забиті, переведені в інші групи та залишені на кінець року. Собівартість 1 ц живої маси худоби і птиці визначають діленням їх вартості на кількість центнерів живої маси (без маси тварин, що загинули).

На підставі розрахованої собівартості 1 ц живої маси обчислюють фактичну собівартість худоби, яка реалізована, переведена в основне стадо, забита на м'ясо, а також тієї, що залишилася в підприємстві на кінець року. Вартість худоби, що загинула з різних причин, у кінці року не міняється.

У молочному скотарстві розраховують собівартість 1 ц молока і однієї голови приплоду. Собівартість однієї голови приплоду розраховують за вартістю 60 кормо-днів утримання корови. Собівартість одного кормо-дня розраховують діленням всієї суми витрат на утримання основного стада корів на кількість кормо-днів. Для визначення собівартості 1 ц молока необхідно загальну суму витрат на утримання корів (без вартості приплоду та побічної продукції) розділити на кількість центнерів одержаного молока.

На підприємствах, які спеціалізуються на вирощуванні призначених для реалізації корів-первісток, витрати на їх утримання до розтєлення (без вартості побічної продукції) відносять на приріст живої маси корів-первісток і живу масу одержаного приплоду, а витрати на їх утримання з часу розтєлення до реалізації становитимуть собівартість одержаного від них молока.

Собівартість приросту маси та живої маси молодняку великої рогатої худоби і тварин, вибракуваних з основного стада, в молочному скотарстві розраховують так само, як і тварин на вирощуванні та відгодівлі.

У м'ясному скотарстві одну голову приплоду оцінюють, виходячи з його живої маси і планової собівартості 1 ц живої маси телят при відлученні. Собівартість приросту живої маси телят до 8-місячного віку (включаючи масу одержаного приплоду) складається із витрат на утримання корів і нетелів (останні за 2 місяці до розтєлення переводяться в основне стадо) і телят до 8-місячного віку (без вартості побічної продукції та молока, яке оцінюється за реалізаційними цінами). Собівартість 1 ц живої маси визначають діленням суми витрат, віднесених на приплід і приріст живої маси телят до 8-місячного віку, і балансової вартості телят, що були в цій групі на початок року та надійшли в групу протягом року, на загальну живу масу телят до 8 місяців, відлучених від маток (без маси тварин, що загинули), та тих, що залишилися під матками на кінець року. Розрахована собівартість 1 ц використовується для оцінки телят, що залишилися під матками на кінець року та переведені в інші групи. Собівартість приросту маси та живої маси молодняку старше 8 місяців худоби на відгодівлі визначають відповідно до визначення собівартості приросту тварин на вирощуванні та відгодівлі.

Витрати на утримання основного стада свиней (свиноматок з поросятами до їх відлучення та кнурів) становитимуть собівартість приросту живої маси і ділового приплоду. Собівартість приросту живої маси і однієї голови приплоду на момент до відлучення від свиноматок визначають діленням загальної суми витрат на утримання основного стада (без вартості побічної продукції) на кількість центнерів приросту живої маси при відлученні (включаючи живу масу одержаного приплоду). Собівартість 1 ц живої маси поросят на момент їх відлучення від свиноматок визначають діленням вартості поросят під матками на початок року і витрат на основне стадо за поточний рік на живу масу (без загиблих) поросят, які відлучені та які залишилися під матками на кінець року. Собівартість 1 ц приросту маси та живої маси свиней інших груп (на дорощуванні та відгодівлі) визначають відповідно до визначення собівартості приросту тварин на вирощуванні та відгодівлі.

У неспеціалізованих підприємствах собівартість валового приросту живої маси свиней (включаючи живу масу приплоду) визначають у цілому по галузі діленням витрат на утримання всіх груп свиней на кількість приросту. Собівартість 1 ц живої маси свиней визначають відповідно до визначення собівартості приросту тварин на вирощуванні та відгодівлі.

Витрати на утримання дорослого поголів'я і молодняку овець, а також на їх стрижку розподіляють між видами основної продукції (вовною, приростом живої маси, приплодом). Молоко, а також шкури загиблих тварин вважаються побічною продукцією і оцінюються за реалізаційними цінами, а гній - за нормативно-розрахунковою вартістю. На собівартість приплоду ягнят відноситься в романівському вівчарстві 12%, каракульському - 15, а в усіх інших напрямках - 10% загальної суми на утримання овець основного стада. В підприємствах, де не створюються отари маточного стада і вівці всіх груп утримують разом, на приплід відноситься частина (у зазначеному розмірі) загальної суми витрат. Витрати на утримання овець (без вартості побічної продукції та приплоду) розподіляють між вовною (1 ц вовни прирівнюється до 5 одиниць) та приростом живої маси, один центнер якого береться за одиницю. Витрати на утримання стригального пункту, стрижку овець, класування, пакування, маркування вовни відносяться прямо на

собівартість вовни. Вартість ягнят на момент відлучення від маток складається з собівартості приплоду та витрат на приріст їх живої маси до відлучення. Собівартість 1 ц живої маси інших груп молодняку і овець на відгодівлі визначають відповідно до визначення собівартості приросту тварин на вирощуванні та відгодівлі.

Собівартість продукції птахівництва визначають діленням витрат на утримання чи вирощування відповідної групи птиці (без вартості посліду та іншої продукції) на кількість відповідної продукції. Обчислюється собівартість 1 тис. яєць основного стада птиці та 1 ц приросту живої маси молодняку (кількість приросту живої маси визначається розрахунково). Яйця батьківського стада птиці, не придатні для інкубації, оцінюються за собівартістю яєць промислового стада, а за його відсутності - за реалізаційними цінами. За цими ж цінами оприбутковуються яйця, одержані від молодняку птиці.

Процес інкубації може мати незавершене виробництво. Для його визначення й оцінки планову собівартість однієї голови добового молодняку птиці слід поділити на тривалість інкубації в днях і одержаний результат помножити на кількість яєць, що залишилися в інкубаторах на кінець року, та фактичний період їх інкубації в днях.

Для визначення суми витрат, віднесених на одержану продукцію, необхідно до вартості незавершеного виробництва на початок року додати витрати за рік і відняти вартість незавершеного виробництва на кінець року. Розділивши цю суму (без вартості яєць, вилучених при першому і другому міражі, шкаралупи, тушок півників, забитих у добовому віці, за цінами можливого використання) на кількість голів, визначають собівартість голови ділового добового молодняку птиці.

Собівартість приплоду лошат робочих коней визначають, виходячи із вартості (витрат) 60 кормо-днів утримання дорослих коней. У племінному конярстві собівартість приплоду на момент відлучення визначають сумою річних витрат на утримання коней, без вартості гною за встановленою оцінкою, іншої продукції за реалізаційними цінами та вартості виконаних робіт за нормативною або плановою собівартістю робочого дня робочих коней. Річні витрати на вирощування молодняку

у конярстві загального призначення (без вартості побічної продукції) приєднують до балансової вартості молодняку на початок року або до вартості приплоду, одержаного в поточному році. Собівартість молодняку коней, переведеного в основне стадо, реалізованого і залишеного на кінець року для подальшого вирощування, визначають додаванням до його вартості на початок року, в момент придбання чи відлучення від маток, витрат на утримання лошат у звітному році, розрахованих за кількістю кормо-днів і середньою їх собівартістю.

Собівартість однієї голови приплоду кролів визначають у розмірі 50% планової собівартості однієї голови молодняку на момент його відлучення. При відлученні приплід дооцінюють (на 50% планової собівартості). Собівартість однієї голови ділового приплоду визначають діленням загальної суми витрат на утримання дорослих кролів основного стада та молодняку до відлучення (без вартості побічної продукції - гною, шкурок забитих звірів) на кількість голів ділового (відлученого) приплоду. Для визначення собівартості ділового приплоду, якщо в підприємстві на кінець року залишається певна кількість невідлученого молодняку, його вартість (на рівні 50% планової собівартості голови при відлученні) виключають із загальної суми витрат.

У звірівництві собівартість однієї голови приплоду визначають у розмірі 50% планової собівартості однієї голови молодняку на час відлучення. При відлученні приплід дооцінюють ще на 50%. Собівартість однієї голови молодняку на час відлучення визначають діленням витрат на утримання дорослих звірів з приплодом до відлучення (без вартості шкурок загиблих тварин та м'яса забитих звірів за реалізаційними цінами) на кількість відлученого молодняку. Загальна сума витрат без вартості молодняку, що залишився під матками на кінець року, становитиме собівартість ділового приплоду. Молодняк звірів після відлучення дооцінюють, виходячи з середніх витрат на утримання однієї голови протягом дня та відповідної кількості кормо-днів. Собівартість ділового виходу молодняку звірів приплоду минулих років (забитого на шкурки, переведеного в основне стадо, реалізованого та залишеного на кінець року) визначають на основі балансової вартості молодняку на

початок року і витрат на його утримання, які розраховують, виходячи із витрат на утримання голови протягом дня та кількості кормо-днів.

Собівартість 1 ц товарної риби, що вирощується в ставках та інших водоймах, складається із витрат на зариблення водоймищ (включаючи вартість мальків), витрат на вирощування та вилов оприбуткованої риби. В спеціалізованих підприємствах з повносистемним рибним господарством (включаючи риборозведення) визначають собівартість 1 тис. мальків шляхом ділення суми витрат на утримання плідників, що знаходяться протягом року в маточниках і нерестових ставках, на кількість мальків, пересаджених з нерестових ставків. Собівартість 1 ц цьоголіток визначають діленням загальної вартості мальків та витрат на вирощування риборозсадницького матеріалу (цьоголіток) на кількість центнерів обчисленої продукції. При цьому середня маса цьоголітки приймається за 30 грамів. Вартість цьоголіток, що залишилися в ставках-зимівниках, розглядається як витрати на незавершене виробництво, що переходить на майбутній рік. Після вилову риби в ставках-зимівниках і пересадки цьоголіток у вигульні ставки всі наступні витрати відносяться на вирощування товарної риби. В ці витрати включається як вартість самих цьоголіток, так і витрати на їх вирощування до вилову і реалізації. Собівартість 1 ц товарної риби визначають діленням усіх витрат на її вирощування на кількість одержаної товарної риби.

У риболовецьких підприємствах визначають собівартість 1 ц виловленої риби, що складається із витрат на виловлення, транспортування, охолодження, підмороження та підсолення риби з метою збереження її якості та на утримання суден і флоту, а також засобів виловлення. Витрати суден і флоту, які виконують функції транспортних або пошукових, враховуються в загальних транспортних витратах. Крім того, розраховується собівартість 1 т готової рибопродукції, яка включає в себе вартість сирцю або мороженого напівфабрикату та витрати на обробку, починаючи з операцій приймання риби до випуску готової продукції.

Собівартість окремих видів продукції бджільництва визначають шляхом розподілу витрат, включаючи вартість незавершеного виробництва на початок року, між видами продукції пропорційно її вартості за реалізаційними цінами.

Собівартість приросту кількості сот розраховують за собівартістю топленого кондиційного воску. Нові бджолині сім'ї оцінюють за реалізаційними цінами. Собівартість 1 кг бджіл прирівнюють до собівартості 10 кг меду. У бджільництві калькуюють валовий вихід меду, до складу якого входить товарний мед і мед, залишений у вуликах, що розглядається як вартість незавершеного виробництва на кінець календарного року. Певна частина витрат на утримання бджіл повинна бути віднесена на роботи із запилення сільськогосподарських культур. Тому одним із перших етапів калькулювання собівартості продукції бджільництва медово-залиювального напрямку є розмежування витрат, що відносять на вироблену продукцію і на запилювальні культури. У разі використання більшої кількості бджолосімей, ніж передбачено нормами, витрати бджільництва, віднесені на запилювальні культури, не збільшуються.

Після калькулювання собівартості продукції та визначення калькуляційних різниць проводять записи за кредитом субрахунка “Тваринництво” і дебетом аналітичних рахунків за напрямками використання продукції тваринництва: “Тваринництво” – на витрачене молоко для годівлі свиней; “Промислове виробництво” – на молоко, мед, які передані в переробку; синтетичних рахунків 26 “Готова продукція” – на залишок вовни, меду, яєць, воску та ін.; 90 “Собівартість реалізованої продукції” – на реалізоване молоко, мед, віск, бджолині рої, вовну тощо. Але такий спосіб віднесення калькуляційних різниць не можна застосувати при їх відображенні приросту і приплоду тварин, бо особливістю тут є те, що вони входять складовою частиною у живу масу тварин, собівартість якої визначається за окремим розрахунком. Тому всю суму калькуляційної різниці з приплоду і приросту ВРХ, свиней, овець, молодняку коней, птиці, кролів відображають у кореспонденції дебет субрахунка 211 “Молодняк на вирощуванні” і кредит субрахунка 232 “Тваринництво”.

В результаті коригувальних записів більшість аналітичних рахунків, відкритих до субрахунка 232 “Тваринництво”, закривається і на кінець року сальдо не має. Незакритими залишаються рахунки, де є незавершене виробництво (у рибництві та бджільництві). Тут його відображають як залишок за цими аналітичними рахунками

у виробничому звіті і загальну суму за субрахунком 232 “Тваринництво” у Головній книзі, якщо тут його відкрито окремо або ж у складі залишку за синтетичним рахунком 23 “Виробництво”.

Після закриття субрахунка 232 “Тваринництво” можна визначити собівартість живої маси тварин і провести відображення калькуляційних різниць по ній за напрямками вибуття тварин та кредитом рахунка 21 “Тварини на вирощуванні і відгодівлі”. Собівартість живої маси тварин складається з балансової вартості їх на початок року та вартості поголів'я, яке надійшло протягом року в результаті приплоду, купівлі, переведення на відгодівлю внаслідок вибракування з основного стада, інших надходжень (оприбуткування лишків, безплатної передачі господарству), а також з вартості одержаного за рік приросту.

Перед складанням звітності про витрати виробництва і собівартість продукції рослинництва і тваринництва необхідно провести певну підготовчу роботу. Її необхідність зумовлюється тим, що облік витрат виробництва дуже трудомісткий, для запису даних в реєстри аналітичного обліку використовують багато різноманітних первинних і зведених документів, аркушів-розшифровок, в яких наведено безліч господарських операцій. Тому дуже часто тут трапляються помилки в записах, підрахунках обігів і сальдо. В результаті без належної перевірки цих записів можливі викривлення не лише звітності про доходи і витрати підприємства, а й про наявність засобів і джерел їх утворення, тобто помилки у балансі. Нерідко саме нерівність активу і пасиву балансу свідчить про те, що допущені помилки у визначенні витрат виробництва, розрахунку собівартості продукції і обчислення доходів господарства. Якщо врахувати, що допущені помилки при визначенні витрат рослинництва автоматично викривлюють собівартість продукції тваринництва, а при наявності переробки сільськогосподарської продукції у господарстві – і продукції промислового виробництва (борошна, крупи, консервів і т. д.), стає зрозумілим, що виправити такі помилки значно важче, ніж їх попередити. Тому підготовча робота до складання звітності про витрати виробництва і собівартість продукції рослинництва і тваринництва в першу чергу передбачає контрольну перевірку записів в аналітичних реєстрах з обліку витрат галузей. Така

перевірка є візуальною, логічною і математичною. Суть їх в тому, що на основі вдумливого логічного обмірковування проведених за рік записів у “Виробничих звітах” ф. №10.3 а с-г при їх візуальному перегляді виявляються сумнівні операції, переплутування одиниць виміру (кілограмів з центнерами чи тоннами, тисяч гривень з гривнями і т.п.), які перевіряються математично. Це дозволяє вивірити записи на рахунках з обліку витрат виробництва. Слід зазначити, що такий контроль записів здійснюється не тільки на рахунках з обліку витрат у рослинництві чи тваринництві, а також допоміжних виробництв, загальновиробничих і загальногосподарських витрат.

Облікове забезпечення звітності про витрати виробництва утруднюється недосконалістю реєстрів аналітичного обліку. Такими були ті, які використовувались для цього раніше – “Книга обліку витрат і надходження продукції рослинництва” ф.№10-А, “Виробничий звіт по рослинництву” ф. №18, недосконалим є також сучасний “Виробничий звіт” ф. №10.3 с-г, оскільки він не відповідає вимогам “Методичних рекомендацій з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств”, затверджених наказом Міністерства аграрної політики України від 18 травня 2001 року № 132, адже, як структура розміщення, так і його ємкість не достатні для групування витрат виробництва за встановленими статтями. Тому необхідно замінити цей реєстр аналітичного обліку на такий, який би в повній мірі забезпечував складання звітності про витрати виробництва і надходження продукції без додаткових вибірок і групувань. Для цього, на нашу думку, необхідно впровадити розроблену нами (див.таб. 4.11) форму реєстру аналітичного обліку, яка не тільки забезпечує відповідність групування витрат для складання зовнішньої звітності, але може бути одночасно і документом внутрішньої звітності центрів відповідальності – внутрішньогосподарських підрозділів, що функціонують на засадах госпрозрахунку.

Цей реєстр аналітичного обліку на відміну від раніше існуючих виробничих звітів, які були окремими за формою для рослинництва, тваринництва, допоміжних

виробництв, промислових підсобних підприємств та інших, може бути уніфікованим, оскільки відмінності в переліку статей, за якими групуються витрати в цих галузях, незначні. Для цього пропонуємо статті, які є спільними для всіх виробництв, друкувати в цьому реєстрі типографським способом. Графи, в яких повинні наводитись дані за спеціальними статтями, властивими лише певній галузі, необхідно залишати вільними для запису від руки назв потрібної статті саме в цьому внутрігосподарському підрозділі.

Зокрема типографським способом можуть бути надруковані статті 1 “Витрати на оплату праці”, 2 “Відрахування на соціальні заходи” з виділенням елементів, що входять до неї, 8 “Роботи та послуги”, 9 “Витрати на утримання основних засобів” з виділенням елементів, що входять до неї, 10 “Інші витрати”, 11 “Непродуктивні витрати”, 12 Витрати на управління та обслуговування виробництва”. Вільними необхідно залишити графи для запису статей 3 “Насіння та садивний матеріал”, 4 “Добрива”, 5 “Засоби захисту рослин та тварин”, 6 “Корми”, 7 “Сировина та матеріали (без зворотних відходів)”, бо в різних галузях для групування витрат використовують лише окремі з них.

Але зазначимо, що в будь-якому випадку неможливо відразу проводити записи витрат у реєстри аналітичного обліку з первинних чи навіть зведених документів, оскільки в одну статтю входить декілька елементів витрат. Це стосується практично всіх статей. Наприклад, у статтю 2 “Відрахування на соціальні заходи” входить, як уже зазначалось, 4 елементи, до статті добрива включають такі елементи, як органічні добрива (гній, торф, сидерати тощо) та мінеральні за видами і т. д. Тому для записів витрат за наведеними у виробничому звіті внутрішньогосподарського підрозділу статтями необхідно використовувати аркуші -розшифровки. В них на основі первинних чи зведених документів слід згрупувати однорідні елементи витрат, а вже загальний підсумок перенести у виробничий звіт внутрішньогосподарського підрозділу і записати його за відповідною статтею. Таким чином цей звіт, разом з аркушами-розшифровками, буде й документом

внутрішньої звітності, в якому є детальна інформація про витрати виробництва, до того ж згрупована за центрами відповідальності.

Важливість звітної інформації про реалізацію продукції, робіт і послуг, отримані від цього доходи та фінансові результати в ринкових умовах дуже важлива, адже лише при високій ефективності можливе успішне функціонування будь-якого підприємства. Оскільки ж їхня діяльність відбувається в умовах жорсткої конкуренції, то навіть локальні рішення менеджерів повинні прийматись з урахуванням усіх чинників, які впливають на формування фінансових результатів підприємства. Це зумовлює необхідність у всесторонній звітній інформації, яка давала б можливість менеджера підприємств активно впливати на процес реалізації продукції, робіт і послуг та формування фінансових результатів, що зумовлює необхідність детальної внутрішньої звітності.

Водночас інформація про обсяги реалізації продукції є надзвичайно важливою для державних органів управління і стосовно сільськогосподарської, крім інших міркувань, з огляду на забезпечення передусім продовольчої безпеки країни, а тому очевидно є необхідність зовнішньої звітності, насамперед статистичної, оскільки за зовнішньою зараз не можна отримати таких даних, поза як вона уніфікована для всіх галузей народного господарства, а тому тут наводяться лише загальні вартісні показники: доходи, прибуток чи збиток та ін.

Статистична звітність про реалізацію продукції представлена такою формою, як “Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції”, ф. № 21-заг.

Цю форму звітності подають усі сільськогосподарські підприємства. Термін подання перших двох форм – щомісяця, останньої – за кожний квартал. Обсяг послуг, реалізованих населенню, наводиться за вартістю. В тому числі вказуються побутові послуги. Обсяг реалізованої сільськогосподарської продукції вказується за кількістю і за вартістю в розрізі зернових культур, картоплі, овочів, цукрових буряків, продукції тваринництва за напрямками реалізації, в тому числі за

бартерними угодами. Ці форми звітності доповнюють інформацію, що наводиться у таблиці річного звіту “Реалізація сільськогосподарської продукції”, ф. № 7-АПК. Разом з цим, форми статистичної і фінансової звітності пов’язані між собою, оскільки за рік в них наводяться ідентичні показники про обсяг реалізованої продукції.

Джерелом складання статистичної звітності про реалізацію продукції є дані відповідних аналітичних рахунків, що відкриваються до синтетичного рахунку 70 “Доходи від реалізації” у ”Відомості аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт та послуг сільськогосподарських підприємств”.

Крім цих форм звітності інформація про обсяг реалізації сільськогосподарської продукції наводиться у ряді спеціалізованих звітів про заготівлю зернових культур, насіння олійних культур, трав, продукції льону, конопель та інших олійних культур, картоплі, овочів, фруктів та баштанних культур, тютюну, махорки, хмелю, цикорію, ефіроолійних культур, плодів та ягід, дикорослих грибів, горіхів, меду, а також про заготівлю кожного виду продукції тваринництва (фф. № 2-заг., 3-заг., 4-заг. і т. д.), які подають підприємства, що здійснюють таку діяльність.

Фінансова звітність про реалізацію продукції раніше була представлена формою № 7-АПК “Реалізація сільськогосподарської продукції” річного звіту, в якій наводились дані про кількість проданої продукції за її видами, повну (комерційну) собівартість, виручку та одержані фінансові результати – прибуток або збиток. Як складові показники в тому числі наводяться дані про реалізацію кожного виду продукції в рахунок державного замовлення чи контрактів. Зараз же, як відомо, сільськогосподарські підприємства (крім фермерських господарств) кожного місяця⁹ подають лише форму статистичної звітності “Звіт про реалізацію сільськогосподарської продукції” ф. №21-заг, у якому наводять кількість реалізованої продукції та її вартість, тобто дохід від продажу, в тому числі за

⁹ До 5 числа після звітного періоду

напрямами (каналами) реалізації: заготівельним органам, на ринку, населенню, через біржі тощо. Проте така інформація далеко не повна, оскільки не дає можливості визначати рентабельність реалізації, позаяк тут відсутні дані про собівартість реалізованої продукції. Тому на доповнення до неї з урахуванням специфіки сільськогосподарського виробництва, яка зумовлює неможливість визначення фактичної собівартості продукції рослинництва і тваринництва до завершення року, тому такі дані можна навести лише за рік, введено форму 50-сг “Основні економічні показники роботи сільгосппідприємств”, яка подається до 25 лютого наступного року, де, поряд із кількістю реалізованої продукції, наводяться дані про її собівартість за видами.

Оскільки в аналітичному обліку за рахунком 90 “Собівартість реалізації” не передбачено відображення собівартості реалізованої продукції окремо всієї і в тому числі за державним замовленням, то дані про комерційну (повну) собівартість реалізованої державної продукції можна визначити розрахунковим шляхом. Для цього спочатку з “Відомості аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт і послуг сільськогосподарських підприємств” (чи книги) треба записати у таблиці річного звіту дані про кількість всієї реалізованої продукції по кожному виду окремо в натурі та натуральну масу тих видів продукції, які були реалізовані за контрактом чи державним замовленням. Потім, поділивши повну комерційну собівартість певного виду продукції на її натуральну масу, визначити комерційну собівартість одиниці продукції. Помноживши натуральну масу продукції, реалізованої за державним замовленням на собівартість одиниці цього виду продукції, можна визначити її загальну повну (комерційну) собівартість. Такі розрахунки можна зробити і зараз, якщо використати дані управлінського обліку щодо розрахункового розподілу адміністративних витрат.

Одночасно слід зазначити, що виробничу собівартість продукції, яку обчислюють на основі даних “Виробничих звітів”, для таких розрахунків використовувати не можна, бо повна комерційна собівартість продукції, крім виробничої, включає ще й витрати на її реалізацію. Тобто комерційна собівартість

перевищує виробничу і у випадку застосування останньої маса прибутку від реалізації буде визначена завищеною, що нерідко трапляється на практиці.

Узагальнюючим результатом, який дозволяє оцінити ефективність діяльності підприємства є прибуток. Оскільки він формується не тільки від оперативної діяльності, адже в ринкових умовах досить вагомим є частка доходів від участі в капіталі, інших фінансових доходів, надзвичайних доходів, та даних статистичної звітності для цього недостатньо, що зумовлює необхідність „Звітк про фінансові результати” ф. №2.

Хоч у „Звіті про фінансові результати” ф. №2 його можна визначити суму прибутку чи збитку розражунковим шляхом, алгебраїчним згортанням позитивних або відємних значень перелічених тут показників, однак такий спосіб є лише допоміжним, який дозволяє впевнитись у відсутності помилок. Насправді ж сума загального фінансового результату визначається внаслідок закриття рахунків сьомого та дев'ятого класів за відповідною кореспонденцією у спеціальній відомості використання даних управлінського обліку щодо калькуляції собівартості продукції, робіт, послуг, не дивлячись на те, що ця форма належить до зовнішньої звітності.

Раніше сільськогосподарські підприємства забезпечувались спеціально зброшурованими таблицями, в яких проводились відповідні записи операцій з такою метою – „Відомостями закриття рахунків бухгалтерського обліку” ф. №25, де була й така, що дозволяла визначити загальну суму прибутку чи збитку, отриману підприємством. Тому й зараз доцільно для визначення фінансових результатів пристосувати таку таблицю, врахувавши особливості теперішнього Плану рахунків бухгалтерського обліку щодо відображення цих операцій.(4.22)

Таблиця 4.22

**Визначення фінансних результатів за кореспонденцією рахунків
бухгалтерського обліку**

№ п/п	Зміст операції	Сума, грн.	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Закрито субрахунки обліку доходів від реалізації	50000	701 „Доход від реалізації готової продукції”	791 „Результат операційної діяльності”
		30000	702 „Доход від реалізації товарів”	
		20000	703 „Доход від реалізації робіт і послуг”	
2	Відображено вирахування з доходу обсягу знижок покупцям, вартості поверненої продукції, товарів і т.д.	5000	791 „Результат операційної діяльності”	704 „Вирахування з доходу”
3	Закрито рахунки інших операційних доходів (711-719)	40000	71 „Інший операційний доход”	791 „Результат операційної діяльності”
4	Списано на фінансові результати собівартість реалізованої продукції	35000	791 „Результат операційної діяльності”	901 „Собівартість реалізованої готової продукції”
5	Списано на фінансові результати собівартість товарів	27000		902 „Собівартість реалізованих товарів”
6	Списано на фінансові результати собівартість виконаних робіт і наданих послуг	18000		903 „Собівартість реалізованих робіт і послуг”
7	Списано на фінансові результати адміністративні витрати	5000	791 „Результат операційної діяльності”	92 „Адміністративні витрати”
8	Списано на фінансові результати витрати на збут продукції	4000		93 „Витрати на збут”

9	Списано на фінансові результати суми інших витрат операційної діяльності підприємства	7000		94 „Інші витрати операційної діяльності”
10	Закрито рахунки доходів від участі в капіталі	15000	721 „Доход від інвестицій в асоційовані підприємства”	792 „Результат фінансових операцій”
		9000	722 „Доход від спільної діяльності”	
		6000	723 „Доход від інвестицій в дочірні підприємства”	
11	Закрито рахунки доходів від іншої фінансової діяльності	5000	731 „Дивіденди одержані”	792 „Результат фінансових операцій”
		3000	732 „Відсотки одержані”	
		2000	733 „Інші доходи від фінансових операцій”	
12	Списано фінансові витрати	7000	792 „Результат фінансових операцій”	951 „Відсотки за кредит”
		4000		952 „Інші фінансові витрати”
13	Списано втрати від участі в капіталі	9500	792 „Результат фінансових операцій”	961 „Втрати від інвестицій в асоційовані підприємства”
		6000		962 „Втрати від спільної діяльності”
		1500		963 „Втрати від інвестицій в дочірні підприємства”
14	Закрито рахунки доходів від інвестиційної діяльності	2400	741 „Доход від реалізації фінансових інвестицій”	793 „Результат іншої звичайної діяльності”
15		742 „Доход від реалізації необоротних активів”		
16		743 „Доход від реалізації майнових комплексів”		

17		5400	744 „Доход від неопераційної курсової різниці”	
18		6000	745 „Доход від безоплатно одержаних активів”	
19		27500	746 „Інші доходи від звичайної діяльності”	
20	Списано витрати від інвестиційної діяльності	25000	793 „Результат іншої звичайної діяльності”	971 „Собівартість реалізованих фінансових інвестицій”
		9600		972 „Собівартість реалізованих необоротних активів”
		21000		973 „Собівартість реалізованих майнових комплексів”
21	Списано витрати від інвестиційної діяльності	5200	793 „Результат іншої звичайної діяльності”	974 „Втрати від неопераційних курсових різниць”
		6100		975 „Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій”
		5600		976 „Списання необоротних активів”
		11500		977 „Інші витрати звичайної діяльності”
22	Списано доходи, отримані від надзвичайних подій	12000	751 „Відшкодування збитків від надзвичайних подій”	794 „Результат надзвичайних подій”
		3500	752 „Інші надзвичайні доходи”	

23	Списано витрати від надзвичайних подій	17220	794 „Результат надзвичайних подій”	991 „Втрати від стихійного лиха”
		2430		992 „Втрати від техногенних катастроф і аварій”
		2300		993 „Інші надзвичайні витрати”
24	Відображено прибуток	62850	79 „Фінансові результати”	441 „Прибуток нерозподілений”
25	Відображено збиток	–	442 „Непокриті збитки”	79 „Фінансові результати”

Тільки після цього можна порівняти дві суми: за „Відомістю закриття рахунків” ф. №25 та „Звітом про фінансові результати” ф. №2, які мають бути тотожні (з урахуванням того, що у звітності фінансові результати відображають заокруглено – у тисячах гривень з однією десятою).

Однак показники статистичної й фінансової формуються за тривалі періоди: місяць, квартал чи навіть рік. У зв’язку з цим тут наводиться вже усереднена інформація, насамперед, про реалізаційні ціни, що не дає можливості її ефективно використовувати в маркетинговій діяльності, особливо в тих випадках, коли конюнктура на ринку нестабільна. Тому необхідно мати таку оперативну звітну інформацію, яку може забезпечити лише внутрішня звітність бо хоч в умовах ринкових відносин ціни на продукцію, роботи й послуги, які тут є товаром, формуються за об’єктивним економічним законом попиту-пропозиції, на відміну від директивної економіки, де ціноутворення є централізованим і базується на витратах підприємств, це не означає, що суб’єктивний вплив менеджерів окремих підприємств на формування цін неможливий, а тому їхня реакція щодо ціноутворення повинна бути пасивною. Саме процес ціноутворення, хоч він формально в умовах ринку не регулюється, а тому складається враження, що ціни формуються стихійно, поза впливом менеджерів, насправді є контрольованим. Варто зазначити, що майже кожного дня перед менеджерами підприємств постає проблема визначення таких цін на продукцію, роботи чи послуги, які б забезпечували, з одного боку, їхню

рентабельність, а з іншого - достатню масу прибутку, що зумовлює потребу у певному обсязі реалізації. Тому пошук оптимального співвідношення між обсягом реалізації продукції, робіт, послуг, і цінами на них, є одним із головних завдань менеджерів підприємств, оскільки невірні рішення в цьому плані зумовлюють багатократні негативні наслідки щодо функціонування підприємства.

Скажімо, занижені ціни інколи сприяють нарощуванню обсягів продажу, однак маса прибутку в таких випадках не забезпечує потреб підприємства щодо формування фондів споживання й нагромадження. Завищені ціни, при високій рентабельності реалізованої продукції, зумовлюють скорочення попиту на неї, відтак маса прибутку теж виявляється недостатньою. Отже, ціноутворення являє собою складний багатогранний процес, який вимагає врахування багатьох факторів, у тому числі й таких, які знаходяться поки межами інформації (наприклад, інтуїція), а тому визначенням цін повинні займатись досвідчені менеджери. Адже ціну на ринку товарів доводиться встановлювати з урахуванням ситуацій, які надто мінливі, і для того, щоб оволодіти його максимально можливою часткою для збуту власної продукції, доводиться проводити гнучку цінову тактику, застосовувати в необхідних випадках скидки, змінювати рівень цін з урахуванням співвідношення їх із визначеними конкурентами на аналогічну продукцію, враховувати ступінь державного регулювання, якщо таке здійснюється щодо реалізації даної продукції, наявність замовлень на найближчу й тривалішу перспективу, можливості конкурентів щодо забезпечення попиту на продукцію, імпортні поставки аналогічної продукції і т.п.

Таким чином, ціноутворення в управлінському обліку повинно базуватись на системному вирішенні ряду задач, які передбачають: вивчення попиту на продукцію і можливості його задоволення підприємством з урахуванням обсягів виробництва конкурентів чи імпорту; аналіз цін на ринку за якомога триваліший період у взаємозв'язку з макроекономічними показниками росту доходів населення, його зайнятості, індексів інфляції; оцінку витрат виробництва та витрат на збут як у поточному періоді, так і на перспективу; вибір методу

встановлення цін та їхніх змін у майбутньому; застосування скидок чи надбавок до них. У зв'язку з цим зміст внутрішньої звітності виходить за межі облікових реєстрів і не може бути окреслений лише ними, адже, при формуванні цін на продукцію, роботи чи послуги менеджери враховують комплекс чинників, а їхній вплив на них неоднаковий. Більшою мірою він здійснюється щодо виробничих витрат підприємства, обсягу виробництва. Разом з тим ці чинники мають агрегований характер, оскільки складаються під впливом ряду інших факторів: продуктивності праці, ефективності використання ресурсів і т.п. Таким чином процес ціноутворення базується на інтегрованій інформації, яка формується у цілісній системі внутрішньої звітності, в яку правомірно включити, крім „Відомості аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів робіт та послуг” ф. 11.4 с/г чи навіть товарно-транспортних накладних, яких можна отримати звітну інформацію навіть щоденно, інші документи: прайс-лист, інформаційні бюлетені, прогнозні розрахунки, надивлячись на те, що останні нібито й не повинні належати до звітності. Однак внутрішня звітність все ж таки не регламентована, отож звужувати її лише до облікової документації, на наш погляд, недоцільно. Визначальним у ціноутворенні на тривалу перспективу є всежтаки рівень виробничих витрат підприємства, оскільки його метою в ринкових умовах є забезпечення прибутковості виробництва. Яку б мету на найближчу перспективу не ставило перед собою підприємство, це будуть лише тактичні кроки, спрямовані на досягнення стратегічної цілі - високого рівня рентабельності реалізації продукції при максимально можливому її обсязі, що забезпечує достатню масу прибутку для стабільного фінансового стану підприємства. Тому внутрішня звітність про обсяги реалізації продукції та цінни на неї поєднується з інформацією про її собівартість, адже формування фінансових результатів в управлінському обліку ґрунтується на системі взаємозв'язку витрат, обсягу реалізації і прибутку (CVR - аналізі (45, с.41). У свою чергу в цій системі важливішу роль відіграють ціни реалізації. Залежно від того, на якому рівні по відношенню до собівартості продукції вони будуть встановлені, буде визначатись

рентабельність реалізації і загальна маса прибутку, що зумовлює включення до арсеналу внутрішньої звітності графічних розрахунків.

Припустимо, підприємство з метою збільшення обсягу продаж приваблюванням покупців на ринку своєю репутацією здійснює політику цінового проникнення шляхом застосування моделі цінової конкуренції - їхнього найнижчого рівня. Початково такі ціни можуть бути навіть меншими, ніж собівартість одиниці продукції, яка реалізується. Часто така цінова політика є виправданою, особливо тоді, коли освоюється виробництво нової продукції. Завдяки завоюванню ринку та забезпеченню зростання попиту на свою продукцію підприємство може різко збільшити її виробництво, що зумовлює адекватне зниження постійних витрат на одиницю продукції і її реалізація стає рентабельною (рис. 4.5).

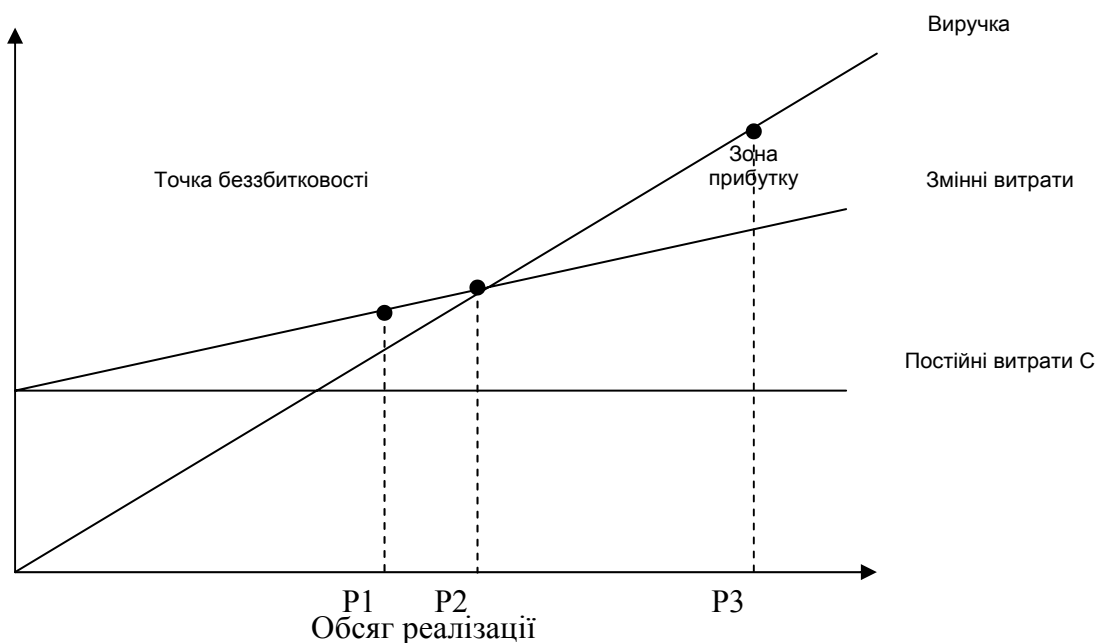


Рис. 4.5. Зміна прибутковості виробництва продукції при різних обсягах реалізації продукції

Із графіка видно, що при обсязі реалізації P1 за встановленими цінами виручка не покриває витрат виробництва. Коли ж обсяг реалізації досягне значення P2, забезпечується покриття постійних і змінних витрат і далі у проміжку між обсягами P2 та P3 - максимально можливим обсягом реалізації, формується прибуток.

Таким чином при визначенні ціни на продукцію, менеджери можуть допустити навіть встановлення їх на рівні, який не забезпечує досягнення точки

беззбитковості. Однак період, протягом якого діють такі ціни, повинен бути мінімальним. Тривалішим може бути період дії цін, при яких забезпечується досягнення точки беззбитковості, коли на підприємстві немає ні прибутку, ні збитку. Але він також не може бути неконтрольованим і безконечно довгим.

Нерідко такий підхід до ціноутворення застосовується і тоді, коли за даними внутрішньої звітності видно, що маса прибутку знижується внаслідок різкого спаду попиту на продукцію, що може відбутись або при насиченні ринку, або ж при зниженні купівельної спроможності покупців. У результаті може статись, що певна частина вже виробленої продукції взагалі не буде реалізованою. Тому для уникнення збитків доцільно знизити ціну на таку продукцію, що в більшості випадків забезпечує збереження попиту на неї на певному рівні, а інколи навіть його підвищує. Тут допустимим є зниження ціни навіть до мінімального рівня оскільки продукція вже вироблена, і при неможливості використання за іншим призначенням, її доводиться реалізовувати навіть зі збитками, щоб уникнути ще більших внаслідок списання залишків.

Інший підхід повинен бути у подібних випадках, коли продукції на складах підприємства немає. Здавалось би, що в такому разі, замість стимулювання попиту на певну продукцію шляхом зниження цін, достатньо припинити її випуск і перейти на виробництво іншої, за якою є певність стабільного збуту. На практиці ж такі рішення приймаються менеджерами надто неохоче, оскільки крім значних одноразових витрат, пов'язаних з освоєнням нового виробництва, доводиться здійснювати теж досить відчутні на маркетинг, виникають труднощі з укладенням договорів на збут і т.п. Крім того, навіть при значному спаді попиту, завжди є оптові покупці, з якими існують договірні відносини щодо поставок певних обсягів продукції, розірвати які в односторонньому порядку підприємство не може як через можливі фінансові санкції, так і через боязнь втратити добре ім'я. У цих випадках також доцільно знизити ціну на продукцію, попит на яку падає, однак нижнім рівнем ціни може бути такий, який забезпечує точку беззбитковості. Оскільки залежність попиту на продукцію від рівня цін є

еластичною (35, с.109), завжди є якийсь період, протягом якого можна утримувати певний рівень обсягу продаж (рис. 7.2.).

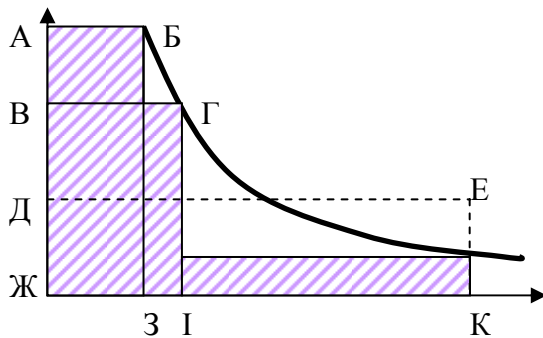


Рис. 7.2. Крива еластичності продажу продукції

За цей період (крива БГЕ) менеджери змушені будуть знайти альтернативний варіант виходу з такої ситуації, причому це не завжди припинення випуску продукції. Одними із них, наприклад, можуть бути посилення реклами, пошук нових ринків збуту, удосконалення чи модернізація виробів, інколи навіть інше розфасування чи упаковка. Отож інформація внутрішньої звітності повинна відображати як додаткові витрати на це, так і наслідки цих заходів.

Зовсім інший підхід щодо ціноутворення застосовується тоді, коли підприємство має намір періодично оновлювати асортимент продукції. В цьому випадку при її достатньо високій якості та відсутності аналогів на ринку, можуть бути встановлені високі ціни, які забезпечують окупність витрат на виробництво та отримання певної маси прибутку в найкоротші терміни. Подібна практика ціноутворення ефективна і стосовно так званих престижних товарів, які адресовані людям, котрі володіння подібними товарами вважають необхідним для утвердження свого соціального статусу [35, с.108]. Однак у таких випадках звітна інформація відіграє другорядну роль, а визначення як престижної продукції, так і цін на неї ґрунтується здебільшого на маркетингових дослідженнях. До того ж для масового виробництва в Україні зараз це не надто актуальне і має скоріше теоретичний, ніж практичний інтерес, оскільки попит на такі товари зараз задовольняється в основному через їхній імпорт.

В умовах вітчизняного виробництва при визначенні рівня цін, крім, власне витрат виробництва, менеджери повинні враховувати такі дані, які у системі управлінського обліку не відображаються. Однак, як зазначалось, управлінський облік має творчий характер, тому менеджери не можуть замикатись лише на його інформації, а повинні використовувати матеріали інших досліджень, зокрема, маркетингових.

За маркетинговою теорією товари поділяються на дві основні групи: товари з нееластичним попитом і товари, попит на які еластично змінюється в залежності від рівня цін. Зокрема, нееластичний попит, як правило, є на: товари першої необхідності - основні продукти харчування; якщо для даного товару немає заміни або його виробництво є монопольним; товари є звичними для населення і від них важко відмовитись навіть при деякому підвищенні цін на них; підвищення цін на товари є адекватним покращенню їхньої якості [37, с.110].

Товари, обсяг продаж яких значним чином залежить від цін на них, відносять до групи з еластичним попитом.

Звичайно, за даними внутрішньої звітності визначити, яку продукцію можна віднести до тієї чи іншої групи. До того ж такий поділ досить умовний і непостійний, оскільки періодично змінюється.

Скажімо, декілька років тому попит на такі продукти харчування як високосортні копчені ковбаси, якісні цукерки, тверді сири, масло, м'ясо, шампанські вина, кольорові телевізори тощо був нееластичний насамперед із-за їхнього дефіциту. Зараз же такі товари перейшли у групу з еластичним попитом в першу чергу внаслідок високого рівня цін, які зумовили обвальне падіння платоспроможного попиту на них, що характеризується зменшенням кривизни еластичності попиту (рис. 7.3).

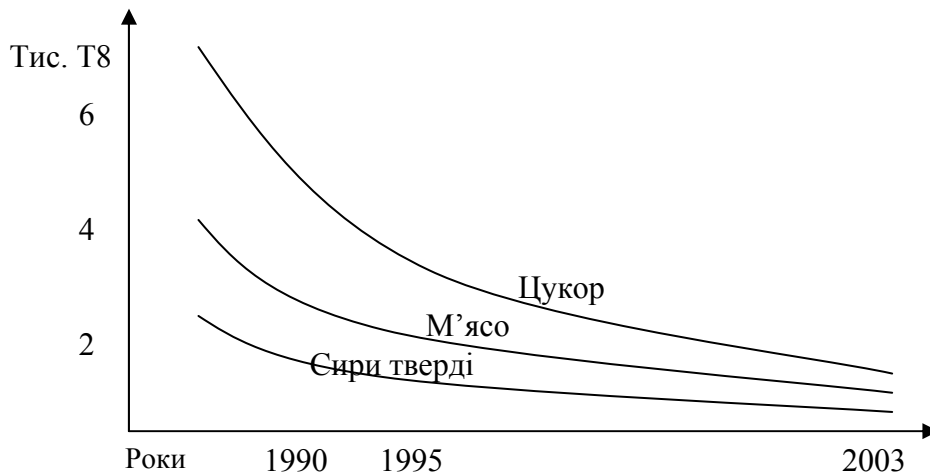


Рис. 7.3. Криві еластичності попиту на окремі види продукції за 1990-2003 рр.

При формуванні цін на продукцію доводиться керуватись не тільки інформацією внутрішньої звітності також із-за таких обставин, як те, що поки товар іде "в новинку", він добре розпродається при вихідному і навіть високому рівні ціни. Потім може початись насичення попиту або появляються конкуруючі товари, що у внутрішній звітності відображається опосередковано як доходи (виручка) від реалізації, які за товарами еластичного попиту спочатку ростуть майже прямо пропорційно до обсягів продажу, а потім починають знижуватись (рис. 7.4.).

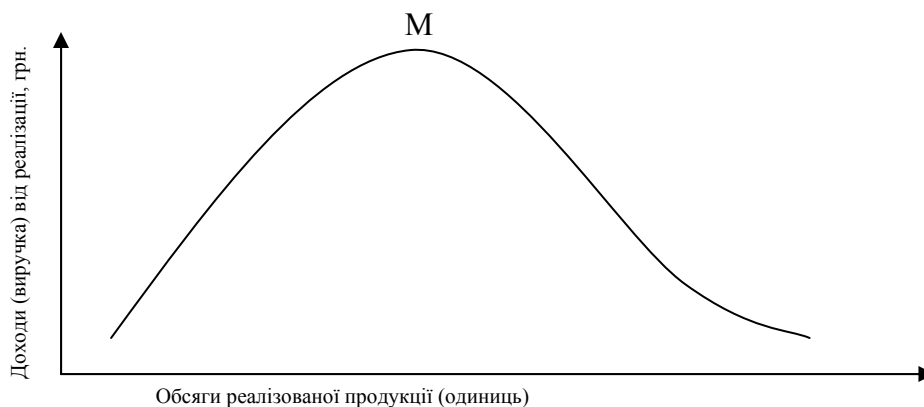


Рис. 7.4. Залежність доходів (виручка) від реалізації та обсягів продажу продукції

Крива доходів (виручки) від реалізації, побудовано за даними внутрішньої звітності, дозволяє наглядно виявити момент, коли вони починають знижуватись проти максимального рівня (точка М). Дальше збереження маси доходів залежить

від того, як оперативно спрацюють менеджери підприємства щодо протидії такій тенденції. Ця протидія повинна включати весь комплекс можливих заходів, серед яких власне зниження цін повинно бути на останньому місці, оскільки це найлегший крок. Разом з тим його не можна відкладати у тому разі, коли інші заходи не дають ефекту, бо можна взагалі упустити той момент, після якого навіть відчутне зниження цін на продукцію вже не дасть сподіваної стабілізації виручки. У зв'язку з цим значення має кваліфікована інтерпретація внутрішньої звітності, а сама вона повинна бути якомога оперативнішою. Стосовно сільськогосподарських підприємств це можна забезпечити, якщо „Реєстри документів по реалізації готової продукції” ф. №11.1 с/г. складатимуться за даними товарно-транспортних накладних щоденно і саме їх використовуватимуть менеджери в якості внутрішньої звітності, оскільки за „Відомістю аналітичного обліку реалізації продукції, матеріалів, робіт, послуг” ф. №11.4 с/г. неможливо отримати таку оперативну інформацію, поза як вона складається за місяць.

Як правило, на підприємствах виробляється і реалізується різноманітна продукція, а не лише її один вид. У цих умовах внутрішня звітність про формування фінансових результатів значно ускладнюється, оскільки їхня загальна маса формується під впливом асортименту продукції, обсяги продаж окремих видів якої, як і рентабельність, є різною. Причому нерідко трапляється, що рентабельність побічної продукції є вищою, ніж прибутковість основної, але обсяги продажу першої незначні, тому суттєвого впливу на загальні фінансові результати не справляють. В інших же випадках утворюється значна маса побічної продукції або відходів при виробництві основної продукції, які не мають належного попиту, а тому збуваються за безцінь, або й утилізуються, а тому витрати, які мали б бути віднесені на них, доводиться списувати на собівартість основної продукції, чим дещо штучно занижується її рентабельність за внутрішньою звітністю.

Суттєвий вплив на формування фінансових результатів в умовах значного асортименту продукції, що виробляється і реалізується підприємством, справляє методика калькуляції собівартості. Тому формування фінансових результатів від

реалізації продукції в умовах її значного асортименту залежить від обґрунтованості визначення собівартості окремих видів продукції.

Нерідко на підприємствах доводиться зберігати значний асортимент продукції навіть за тими видами, які є не вигідними, оскільки технологія виробництва передбачає, що тут неминуче виробляється така продукція, або існуючі взаємозв'язки з партнерами можуть бути збережені при умові, що підприємство забезпечує виконання поставок продукції в обумовленому договором асортименті.

Таким чином формування фінансових результатів в умовах значного асортименту продукції може мати різновекторну характеристику, що ускладнює виявлення впливу на них кожного окремого виду продукції. При цьому до уваги слід прийняти і те, що на формування фінансових результатів за кожним видом продукції значний вплив справляє поділ виробничих витрат на постійні та змінні, тобто, власне управлінський облік витрат. Чим більша частка загальних витрат виробництва відображається в управлінському обліку як постійні витрати, отже, розподіляється між окремими видами продукції за певними обраними методами, тим більший буде їхній відрив від прямої залежності щодо обсягу виробництва. Це зумовлюється тим, що будь-який метод розподілу неминуче викривлює таку залежність, яка існує між обсягом виробництва конкретного виду продукції та прямим віднесенням витрат на нього. В результаті достовірності внутрішньої звітності викривлюється, а тому її значення як джерела інформації для формування управлінських рішень послаблюється.

Крім того, залежність фінансових результатів від визначеними за даними внутрішньої звітності співвідношення постійних і змінних витрат, або так званим створює "ефект операційного левериджу", згідно якого чим вищий коефіцієнт операційного левериджу на підприємстві, тим більшими будуть темпи приросту фінансових результатів по відношенню до темпів приросту обсягу реалізованої продукції. У той же час зрозуміло, що загальна сума як витрат виробництва, так і фінансових результатів жодною мірою не може залежати від співвідношення постійних (V_p) та змінних (V_z) витрат - ($Кол = V_p/V_z$), оскільки мова йде лише про

умовний поділ витрат. Однак на поверхні це виглядає як залежність собівартості продукції від коефіцієнта операційного левериджу, що створює певну ілюзію можливості збільшення фінансових результатів за рахунок зміни співвідношення постійних і змінних витрат. Насправді ж така залежність існує лише при порівнянні об'єктивних даних різних підприємств, а штучний зумисне викривлений поділ витрат на постійні та змінні на одному й тому ж підприємстві жодного ефекту не дасть.

Проте практикою переконливо доведено, що вмале маневрування виробничими ресурсами з метою збільшення обсягу продукції, на яку є попит, та зменшення тієї, що не користується попитом, тобто, структурні зміни в асортименті, позитивно впливають на формування фінансових результатів підприємств.

Тому важливість спостереження за рентабельністю реалізації кожного виду продукції, питомою вагою прибутку за ними у загальній масі, відхиленнями фактичних даних за цими показниками від розрахункових, що можна забезпечити у внутрішній звітності видається, є вкрай важливою. З цією метою використовують метод сегментного аналізу [12, с. 291], який базується на даних внутрішньої звітності, сформованих завдяки обліку витрат за центрами відповідальності, так і за об'єктами калькуляції. Нераз трапляється, що навіть при рівних умовах в одному центрі відповідальності собівартість однакових видів продукції значно відрізняється від витрат в іншому центрі відповідальності. Використовуючи інформацію про витрати виробництва різних центрів відповідальності на одиницю однойменної продукції, менеджери можуть приймати обґрунтовані рішення щодо нарощування обсягів продукції там, де її собівартість є нижчою.

В умовах складних виробництв формування фінансових результатів від реалізації продукції залежить також від рівня так званих "трансфертних цін". Трансфертними цінами є такі, за якими продукція, роботи чи послуги одними центрами відповідальності підприємства надаються іншим його центрам. Таким чином, залежно від рівня, на якому встановлено такі внутрішні трансфертні ціни, а це можуть бути ринкові значення, собівартість, або договірні рівні, загальний

фінансовий результат від реалізації продукції на ринку буде зменшуватись на суму прибутку, закладеного у трансфертні ціни при передачі її від одного центру відповідальності до іншого. Ця особливість, до речі, зумовлює неспівпадання фінансових результатів у фінансовій та внутрішній звітності, що інколи приводить до парадоксів, коли за даними першого підприємство є збитковим, а кожний центр відповідальності цього підприємства прибутковий.

На формування фінансових результатів від реалізації продукції (робіт, послуг) впливає ряд чинників. Насамперед, маса прибутку залежить від таких трьох складових, як обсяг реалізації, ціна, собівартість. У свою чергу ці чинники є агрегованими, на їх величину впливають інші, які є значно численнішими, до того ж напрями їхнього впливу є рівновекторними. Так само різновекторним є вплив на формування фінансових результатів ціни та собівартості продукції, адже маса прибутку є тим більшою, чим більша різниця між зазначеними показниками, і зростає пропорційно до обсягу реалізованої продукції (робіт, послуг). Така ж залежність спостерігається при збитковості виробництва з тією відмінністю, що стосовно обсягу реалізації вона є обернено пропорційною. У той же час при зменшенні обсягу продаж, отже, виробництва продукції (робіт, послуг), зростає собівартість одиниці продукції, що зумовлює збільшення маси збитку. Однак протидія зростання собівартості зменшенню обсягу продаж неадекватна, оскільки ріст собівартості відбувається, головним чином, за рахунок підвищення питомої ваги постійних витрат у розрахунку на одиницю продукції (робіт, послуг). Оскільки змінні витрати, як правило, знижуються майже адекватно зменшенню обсягу виробництва, в цілому можна стверджувати про обернену пропорційність залежності маси збитку від обсягу реалізованої продукції (робіт, послуг).

Контроль за формуванням фінансових результатів у системі внутрішньої звітності повинен забезпечувати постійний моніторинг зміни чинників, які впливають на їхню величину. Він не може здійснюватись відособлено від загальної системи контролю, оскільки формування фінансових результатів підприємства починається, власне, не з реалізації продукції, а набагато раніше, з

початку підготовки до виробництва. Скажімо, процес заготівлі сировини, хоч і прямо не пов'язаний з реалізацією продукції, а тому, здавалось би, не має впливу на формування фінансових результатів, насправді справляє значний вплив на їхню величину, інколи навіть такий за значимістю, який неможливо знівелювати на наступних етапах. Приміром, надто дорога сировина, особливо в матеріалоемних галузях виробництва справляє вирішальний вплив на величину собівартості продукції, оскільки є головною його складовою за вартістю.

Так само важливим з позицій формування фінансових результатів є контроль за виробництвом продукції: обсяг, якість, строки, рівень постійних і змінних витрат схоронність при транспортуванні й реалізації тощо. Таким чином, контроль за формуванням фінансових результатів від реалізації продукції є, по суті, всезагальним, що зумовлює використання менеджерами інформації з внутрішньої звітності не ізольовано за напрямками або епізодично, а системно й комплексно.

У той же час складовою частиною такого контролю є оцінка дії чинників, які або виникають безпосередньо у зв'язку з реалізацією продукції (робіт, послуг), або ж таких, які вже сформовані на попередніх стадіях кругообігу засобів підприємства, але проявляють свій вплив на формування фінансових результатів саме в момент здійснення торговельних операцій.

У першу чергу це стосується вивчення зміни цін на продукцію (роботи, послуги). Динаміку цін за даними внутрішньої звітності вивчають з метою орієнтації щодо вибору оптимального рівня на власну продукцію, а також моменту самої реалізації, якщо за умовами, що складаються на ринку, це можливе. При цьому аналізують зміну доходів (виручки) від реалізації продукції (робіт, послуг) при різних значеннях цін, використовуючи таку формулу:

$$П = О \cdot Ц_1 - О \cdot Ц_0$$

де П - приріст (зменшення) виручки за рахунок зміни цін;

О - обсяг реалізованої продукції (робіт, послуг);

Ц₀, Ц₁ - рівні цін за якими вивчається їхній вплив на формування фінансових результатів.

Проте на практиці такий прямолінійний підхід неможливий, оскільки підприємства реалізують не один вид продукції (робіт, послуг), а тому необхідно враховувати їхню структуру.

Це можна зробити за формулою:

$$\Pi = B_{\phi} - \sum O p_{1,2,\dots} \cdot C_{0,1,2,\dots}$$

де Π - приріст (зменшення) виручки за рахунок зміни структури реалізованої продукції (робіт, послуг) ;

B_{ϕ} - фактична виручка;

$O p_{1,2,\dots}$ - розрахунковий обсяг продажу продукції (робіт, послуг) за кожним видом;

$C_{0,1,2,\dots}$ - фактичні ціни реалізації продукції (робіт, послуг).

Σ - сума добутків обсягів і цін за кожним видом продукції (робіт, послуг) - виручка.

Паралельно з вивченням впливу цін на формування фінансових результатів, такий же контроль здійснюють стосовно впливу обсягів продажу. Для цього можна використати формулу:

$$\Pi = \sum O_0 \cdot C_0 - \sum O_1 C_0,$$

де Π - приріст (зменшення) виручки за рахунок зміни обсягу реалізації продукції (робіт, послуг);

O_0, O_1 - фактичний та розрахунковий обсяги реалізації;

C_0 - фактична ціна продажу;

Σ - сума добутків обсягів та фактичної ціни реалізації.

Одночасно треба враховувати вплив на формування фінансових результатів собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг). Це можна здійснити за показниками співвідношення собівартості і виручки:

$$\Phi = \frac{C}{B},$$

де Φ - індекс співвідношення собівартості і виручки від реалізації продукції (робіт, послуг);

C - собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг);

B - виручка від реалізації продукції (робіт, послуг).

Такі індекси можна розрахувати на основі внутрішньої звітності як за окремими видами (найменуваннями) продукції (робіт, послуг), так і за їхнім загальним обсягом, маючи на увазі, що чим менше від одиниці абсолютне значення такого індексу, тим позитивнішим є вплив собівартості продукції на формування фінансових результатів від реалізації продукції (робіт, послуг), а при перевищенні значення 1,0 реалізація є збитковою.

Одночасна співдія зазначених чинників на формування фінансових результатів від реалізації продукції (робіт, послуг) вимагає застосування у внутрішній звітності узагальненої оцінки їхнього впливу шляхом розчленування загальних значень на окремі сумарні показники. Такі розрахунки доцільно проводити у таблиці наведеної форми (табл.7.2.).

Таблиця 8.1.

**Вплив факторів на формування фінансових результатів
від реалізації продукції (робіт, послуг)**

Показники	Розрахункові дані	Фактичний обсяг реалізації за розрахунковими цінами	Фактичні дані
Собівартість продукції (робіт, послуг)	2200	2500	2400
Виручка від реалізації	3500	4000	4500
Прибуток	1300	1500	2100
Відхилення фактичного прибутку від розрахункових даних (2100-1300)	-	-	+800
В тому числі за рахунок зміни:			
- обсягу реалізації $(2500/2200-1) \times 1300$	-	-	+177
- собівартості ¹ продукції (2400-2500)	-	-	+100
- реалізаційних цін (4500-4000)	-	-	+500
- асортименту реалізованої продукції 800-(177+100+500)	-	-	+23

¹ За цим показником виходить від'ємне значення, яке змінюється на протилежне, оскільки залежність тут обернена

За наведеним прикладом можна зробити висновок, що зазначені чинники позитивно вплинули на формування фінансових результатів від реалізації продукції (робіт, послуг). Причому останній з них – структура реалізації, може мати як позитивний, так і негативний вплив, залежно від рівня рентабельності окремих видів продукції, який визначається як співвідношення прибутку до собівартості реалізованої продукції.

Розділ 5

Формування показників фінансової й податкової звітності сільськогосподарських підприємств

Тривалий час в Україні була відсутня чітка концепція щодо змісту окремих видів звітності. Внаслідок цього фінансова звітність дублювала статистичну майже за всіма важливими показниками. Зараз же, виходячи з того, що фінансова звітність сільськогосподарських підприємств повина забезпечувати узагальнене у грошовому вимірнику відображення фактичних даних про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємств, здійснено важливі заходи щодо її удосконалення, приведення до вимог міжнародних стандартів. При цьому ліквідовано надумані відмінності, які були характерними в минулому щодо місту форм фінансової звітності, коли вона певний час була різною не тільки для підприємств різних галузей, але навіть відрізнялась у колгоспах та радгоспах, що обґрунтовувалось відповідно колективною та державною власністю, хоч насправді це були однакові сільськогосподарські підприємства, бо власність на засоби виробництва в перших вже давно була знеособленою, тобто нічим суттєво не відрізнялась від існуючої в других.

Зокрема Законом України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” затверджено п’ять типових форм фінансової звітності, у якій, крім традиційного „Балансу” ф.№1 та „Звіту про фінансові результати” ф. №2, входять три нових, що зумовлено потребами в інформації, необхідній в ринкових умовах. Разом з тим суттєво змінено зміст фінансової звітності, причому навіть тих форм,

які є традиційними. Правда, окремі зміни у зміст форм фінансової звітності вносились ще до прийняття діючих нормативних методологічних документів – положень (стандартів) бухгалтерського обліку. Так з активу балансу статтю „Використання прибутку” було вилучено ще у 1993р., що забезпечило відображення у ньому наявності саме активів, тобто реальних засобів господарства. Зараз же в балансі знайшли відображення такі статті, які засвідчують якісні зміни в економіці. Зокрема, це довготермінові фінансові інвестиції, розрахунки за векселями одержаними і виданими, нематеріальні активи, відстрочені податкові активи чи зобов'язання тощо.

Однак і зараз зміст балансу з позицій дотримання критерію достовірності звітної інформації, не дивлячись на очевидність обов'язковості цього при формуванні системи облікового забезпечення звітності, є невирішеною методологічною проблемою не тільки у вітчизняній науці, але покищо в цілому світі. Так, Бернстайн Л. зазначає, що значення прибутку залежатиме від прийнятої методології побудови балансу (динамічна чи статична). Перша виходить з того, що всі цінності повинні бути показані за ціною придбання, друга – за поточною ціною. Якщо застосовується динамічна трактовка балансу, то прибуток, показаний у балансі, правильніше відображає результати господарської діяльності. Наприклад, товари придбано за 5 тис., продано за 30 тис. Статичний баланс покаже 25 тис. прибутку. Але ціна придбання може зрости до 27 тис. Отже, за динамічним балансом буде не 25 тис., а 3 тис. прибутку.

Вже просте порівняння двох форм фінансової звітності: „Балансу” ф. № 1 і „Звіту про фінансові результати” ф. № 2 свідчить про відсутність їх методологічної у'язки. Нерідко за даними останньої форми підприємство має прибуток у той час, коли насправді за даними балансу є збитковим, оскільки в ньому цілком правомірно як збитки відображаються витрати на економічне стимулювання працівників. Тому вважаємо, що обидві ці основні форми фінансової звітності мають бути методологічно ув'язані. Це важливо забезпечити, оскільки інформація про прибуток підприємства є визначальною як для зовнішніх, так і для внутрішніх споживачів. Для того ж зараз це можна зробити порівняно легше, ніж раніше, оскільки змінено

базу оподаткування і замість балансового прибутку до уваги беруть оподаткований прибуток. Тому перешкод з боку органів, що зацікавлені у збільшенні бази оподаткування такі зміни заперечень не викличуть.

Одночасно необхідно мати на увазі, що в Україні (як, зрештою, за свідченням Бернстайна Л., на Заході) всі підприємства вираховують прибуток за відвантаженими товарами (accrual basis). Тому у звітах показуються величезні суми прибутку і в той же час може статись, що фірмі нема чим платити. У зв'язку з цим стала необхідною спеціальна звітна форма, яка показує наявність коштів підприємствами.

Оскільки в Україні, як і в багатьох інших державах світу, особливо постсоціалістичних, дотримуються статичної методології балансу, то зрозуміло, що діюча система формування звітної інформації послаблює дотримання вимог критерію достовірності звітної інформації.

В цьому переконує порівняння фактичних даних балансу ТОВ „Поділля” з розрахованими за вимогами динамічної методології відображення у ньому виробничих запасів і готової продукції (табл. 5.1).

Таблиця 4.1

Порівняння статичного і динамічного балансів ВАТ „Поділля” за 2003 рік
(тис. грн.)

Актив	Код рядка	На кінець звітнього періоду		Пасив	Код рядка	На кінець звітнього періоду	
		Статичний	Динамічний			Статичний	Динамічний
I. Необоротні активи	030	2510	2510	I Власний капітал	300	2891	2891
Усього за розділом I				Стутний капітал			
II. Оборотні активи				Нерозподільний прибуток (непокритий збиток)			
Запаси : виробничі запаси	100	176	192	Усього за розділом I	350	-151	-158
Тварини на вирощуванні та відгодівлі	110	253	228	Усього за розділом II	380	2740	2733
Готова продукція	130	14	16	Усього за розділом III	430	-	-
Усього за розділом	260	581	574	Усього за розділом IV	480	173	173
Розділ V. Доходи майбутніх періодів	270	-	-	Усього за розділом V	620	178	178
Баланс	280	3091	3084	Розділ V. Доходи майбутніх періодів	620	-	-
				Баланс	640	3091	3084

Однак, особливістю звітності сільськогосподарських підприємств є те, що оборотні активи включають тут тварини на вирощуванні і відгодівлі та готову продукцію, які оцінюються за фактичною собівартістю. Тому, не дивлячись, що наведений вище висновок Бернстайна Л. є вірним в цілому і для підприємств України, за динамічним балансом сільськогосподарських підприємств досить часто прибуток не збільшується, а навпаки, зменшується оскільки оцінка цих активів за собівартістю є значно вищою від визначеної за діючими цінами.

Саме така ситуація є в даному випадку, коли перерахована в динамічному балансі ВАТ „Поділля” вартість тварин на вирощуванні та відгодівлі за діючими на них

цінами виявилась меншою, ніж за фактичною собівартістю на 25 тис. грн., що не перекрито повністю перевищенням вартості запасів і готової продукції і зумовило збільшення збитку та зменшення валюти балансу на 7 тис. грн.

Лише в поодиноких випадках визначена Бернстайном Л. закономірність є вірною для сільськогосподарських підприємств – при умові, що фактична собівартість на деяких із них менша за діючі реалізаційні ціни на таку продукцію.

Проте безвідносно до вектора змін такої оцінки, треба визначити, що інформація наведена в динамічному балансі, є об'єктивнішою, ніж у статичному. Тому, на наш погляд в Україні варто застосувати таку методологію побудови балансу. Причому не треба відмовлятися і від традиційної статичної, оскільки обидві з них можуть бути корисними при аналітичному опрацюванні звітності у процесі формування менеджерами управлінських рішень: перший дає інформацію про отриманий у звітному періоді прибуток, а другий – про перспективу його отримання в майбутньому.

Сказане не означає що в такому випадку доводиться складати два окремих баланси, бо це можна зробити за існуючою його формою, затвердженою П(С)БО 2 „Баланс”, дещо її удосконаливши. Зокрема, вона може бути такою, як наведена у таблиці 5.1, де за рахунок виключення графи „На початок звітного періоду”, яка є з позиції критерію доречності є зайвою, адже такі дані наведені в балансі за попередній рік, можна ввести показники динамічного балансу. При цьому облікове забезпечення звітності не надто ускладнюється, бо його можна здійснювати у поєднанні з визначенням вартості валової продукції за порівняльними (співставними) цінами, що здійснюються зараз для обчислення показників продуктивності праці у статистичній і внутрішній звітності, доповнивши такі розрахунки її оцінкою за реалізаційними цінами.

Сучасна (структура) балансу не може вважатись досконалою. Навіть попри те, що тут вперше порушено традиційну симетричність щодо кількості розділів: зараз, як відомо, їх є три в активі та п'ять — у пасиві, самі ці розділи не ув'язані з обліковим забезпеченням формування статей за Планом рахунків, оскільки, наприклад, у другому розділі активу змішано власне оборотні активи та обігові

кошти, що методологічно невірне. Тут порушено відповідність статей і класів за Планом рахунків, через що в цьому розділі треба вказувати залишки за рахунками другого, третього і шостого класів, в той час, як за рештою розділів статті балансу збігаються з класами рахунків, за якими наводяться сальдо.

Після прийняття положень (стандартів) бухгалтерського обліку інформація у фінансовій звітності надто синтезована, що не може вважатись відповідною критерію доречності звітної інформації. Непрямо це визнають навіть розробники цих стандартів, бо після затвердження П(С)БО 2 “Баланс” змушені були ввести додаткову форму “Примітки до фінансової звітності” ф.№5, оскільки за даними сучасного балансу неможливо провести глибокий економічний аналіз фінансового стану підприємства внаслідок його надмірної синтезованості (табл. 5.2).

Таблиця 3.5

Порівняння змісту активу балансів сільгосп підприємств за 1980-2003рр.

Розділи балансу	Кількість статей за роками			
	1980	1985	1990	2002
Розділ I. Необоротні активи (Основні засоби і позаоборотні активи)	3	4	7	7
Розділ II. Оборотні активи (Оборотні засоби)	21	23	9	15
Розділ III. Витрати майбутніх періодів (Грошові кошти, розрахунки та інші активи)	21	30	22	1
Розділ IV. (Кошти і витрати на капітальні вкладення)	15	18	7	-
Разом	60	75	45	23

У "Балансі" ф.№1, затвердженому П(С)БО 2 однойменної назви, статті, які за формами цього звіту у 1980-1990 рр. входили до двох різних розділів, об'єднані у другому розділі, а їхня кількість зменшилася вдвічі. Це зумовило надто узагальнені відображення в першу чергу таких важливих показників для галузі сільського господарства, як виробничі запаси: корми, насіння, запасні частини, нафтопродукти, мінеральні добрива, що були раніше самостійними статтями балансу.

Тому у "Примітках до фінансової звітності" ф. №5 довелося вводити розділ VIII "Запаси", у якому є розшифровка згаданої статті практично за всіма складовими, які раніше були наведені в балансі як самостійні статті. Подібним чином довелося доповнювати інформацію фінансової звітності про основні засоби введенням у згадані примітки розділу II "Основні засоби" із 15 показниками, що характеризують їхню структуру.

Отже, ілюзорна видимість скорочення звітності за П(С)БО 2 "Баланс" явно суперечить вимогам критерію доречності звітної інформації і, за нашим переконанням, має бути усунена не шляхом додаткової звітності, а продуманим удосконаленням змісту згаданого положення (стандарту). Бо, як показує досвід, розосередження ідентичної інформації в різних звітних формах (у даному випадку в "Балансі" ф.№1 та „Примітках до фінансової звітності" ф.№5) не сприяє дотриманню критеріїв достовірності, точності та економічності звітності, оскільки при цьому зростає ймовірність помилок та витрати на тиражування різних форм.

До того ж треба врахувати й те, що у зв'язку з реформуванням сільгосп підприємств вони відомчо розосереджені, а тому фінансову звітність

органам управління галуззю зараз подає незначна кількість суб'єктів господарювання. Органи державної статистики, яким згідно “Порядку подання фінансової звітності”, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000р. №419, повинна подаватись фінансова звітність, обмежуються лише прийманням двох форм із п'яти існуючих – “Балансу” ф.№1 та „Звіту про фінансові результати” ф.№2. Таким чином, вкрай потрібна інформація про наявність виробничих запасів та основних засобів за структурою на рівні району, області чи держави взагалі не формується.

Виходячи з цього, вважаємо, що баланс необхідно дещо розширити, передбачивши в ньому такі показники, які б дозволяли мати вичерпну інформацію про активи підприємства, його зобов'язання. Зокрема, розділ II “Оборотні активи” повинен включати такі показники (табл. 5.3).

Доречно зазначити, що введення зазначених статей не порушує загальної кодифікації рядків, що теж немаловажне, враховуючи вимоги уніфікації звітності, без чого неможливе його зведення, особливо із застосуванням персональних комп'ютерів .

Таблиця 5.3

Пропоновані статті розділу ”Оборотні активи” “Балансу” ф.№1

Статті	Коди рядків	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
Корми	101		
Насіння	102		
Запасні частини і матеріали	103		
Нафтопродукти	104		
Мінеральні добрива, гербіциди та отрутохімікати	105		
Будівельні матеріали	106		
Малоцінні і швидкозношувані предмети	107		
Інші матеріали	108		

Штучність конструкції балансу, затвердженого однойменним П(С)БО 1 особливо помітна за третім розділом активу та п'ятим розділом пасиву, які складаються з однієї статті, а тому тут вказуються залишки відповідно за

рахунками 39 „Витрати майбутніх періодів” та 69 „Доходи майбутніх періодів”, що не може вважатись доцільним не тільки з огляду на структуру балансу, але й щодо віднесення згаданих рахунків до третього та шостого класу. Логічно було б, на нашу думку, рахунок „Витрати майбутніх періодів” віднести до другого класу, а рахунок „Доходи майбутніх періодів” – до сьомого класу. Враховуючи, що у другому класі немає вільного номера, тут варто об’єднати рахунки 26 “Готова продукція” та 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”, бо таке виокремлення на фоні загальної уніфікації обліку і звітності доволі надумане, якщо співставити те, що сферою застосування першого за Планом рахунків теж є сільське господарство, а в балансі наводиться лише стаття “Готова продукція”. Дещо змістивши нумерацію решти рахунків цього класу, тут можна вказати рахунок 29 “Витрати майбутніх періодів”, що відповідатиме економічному змісту активів, які на ньому обліковуються.

Рахунок “Доходи майбутніх періодів” можна розмістити під номером 77, який у сьомому класі є вільним, що теж вважаємо економічно обґрунтованішим, оскільки в шостому класі, як відомо, розміщені рахунки з обліку поточних зобов’язань, які аж ніяк не можна змішувати з доходами. Аналогічна стаття балансу повинна бути включена в перший розділ пасиву, поряд із наявною тут “Резервний капітал”, адже зміст їх майже однаковий, бо для отримання таких доходів витрати вже також проведено. Тому вони надалі після фактичного отримання будуть зараховані до доходів поточного звітного періоду (дебет 69 (77), кредит 70 або 74), відтак до фінансових результатів (дебет 70, 74, кредит 79), зрештою до прибутку, тобто, все ж таки відображені в першому розділі пасиву балансу за статтею “Нерозподілений прибуток”. Це ще раз переконує в тому, що розміщення такої статті у п’ятому розділі балансу є надуманим і методологічно необґрунтованим.

Однак при тому, що інші розділи балансу збігаються з класами рахунків, залишки за якими наводяться в ньому як статті, не завжди витримано їх економічно обґрунтоване групування, що не дає можливості проводити вертикальний аналіз показників при підготовці аудиторських висновків, де, як відомо, це є обов’язковим.

Зокрема, у першому розділі активу балансу “Необоротні активи” вказуються такі

різні за економічним змістом статті як основні засоби та довгострокова дебіторська заборгованість або відстрочені податкові активи. Якщо довгострокова дебіторська заборгованість у якійсь мірі може вважатись необоротними активами за мотивуванням тривалості терміну її погашення, то відстрочені податкові активи нерідко анулюються або змінюються у протилежному значенні — на відстрочені податкові зобов'язання з відображенням у четвертому розділі пасиву вже у наступному кварталі – при перевищенні суми податку на прибуток, визначеного за даними фінансового обліку, над обчисленим від оподатковуваного прибутку за даними податкового обліку.

До того ж взагалі сальдо за рахунком 17 “Відстрочені податкові активи”, як і за рахунком 54 “Відстрочені податкові зобов'язання”, що вказуються відповідно в першому розділі активу та четвертому розділі пасиву балансу за своєю суттю є фіктивними, отже, завищують валюту балансу на нереальні суми. Адже обіги за згаданими рахунками вказуються за штучно обчисленими т. зв. податковими різницями за податком на прибуток, бо сума оподатковуваного прибутку за даними податкового обліку завжди відрізняється від сформованої на рахунку 79 “Фінансові результати”, що зумовлено певними специфічними особливостями визначення оподатковуваного прибутку. Зокрема, у випадках, коли оподатковуваний прибуток за даними податкового обліку вийшов більшим, ніж балансовий прибуток – за даними фінансового обліку, різниця з визначеного за такими базами податку на прибуток буде відображена як відстрочені податкові активи.

Наприклад, як відомо, до оподатковуваного прибутку зараховується сума отриманих від покупців і замовників авансів, яка у фінансовому обліку відображається як кредиторська заборгованість за субрахунком 681 “Розрахунки за авансами одержаними” і у балансовий прибуток не входить. У зв'язку з цим оподатковуваний прибуток становить, наприклад, 150 тис. грн., а прибуток за фінансової звітності – 140 тис. грн. Отже, податок на прибуток за податковою декларацією буде визначений у сумі $(150 \cdot 0,30) = 45$ тис. грн., а за „Звітом про фінансові результати” ф. №2 мав би становити $(140 \cdot 0,30) = 42$ тис. грн. Вказана різниця буде відображена як відстрочені податкові активи на основі такої

кореспонденції рахунків:

- дебет субрахунка 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” - 42000 грн.;
- дебет рахунка 17 “Відстрочені податкові активи” – 3000 грн.;
- кредит субрахунка 641 “Розрахунки за податками” – 45000 грн.

При цьому вважається, що в майбутньому ця різниця буде покрита за рахунок того, що прибуток за даними фінансового обліку перевищить суму оподаткованого прибутку і податок з цієї бази буде більшим. Наприклад, у „Звіті про фінансові результати” ф. №2 прибуток за перший квартал 2004 р. становить 190 тис. грн., оподатковуваний прибуток – 180 тис. грн. Отже, за даними фінансового обліку податок на прибуток мав би становити $(190 \cdot 0,30) = 57$ тис. грн., але податковому обліку, виходить, що сума податкових зобов’язань менша — $(180 \cdot 0,30) = 54$ тис. грн. Таким чином, різниця $(57 - 54) = 3$ тис. грн. буде відображена за статтею “Відстрочені податкові зобов’язання” у третьому розділі балансу на основі такої кореспонденції рахунків:

- дебет субрахунка 981 “Податок на прибуток від звичайної діяльності” – 57000 грн.;
- кредит субрахунка 641 “Розрахунки за податками” – 54000 грн.;
- кредит рахунка 54 “Відстрочені податкові зобов’язання” – 3000 грн.

Однак при цьому треба мати на увазі, що за окремими витратами оподатковуваний прибуток, як правило, виходить більшим, ніж сума за „Звітом про фінансові результати” ф. №2, адже витрати на легковий автотранспорт (пальне, амортизацію) у податковому обліку враховуються частково – до 50 відсотків. Тому тут неминуче виникає позитивна різниця стосовно даних „Декларації про прибуток підприємства” та „Звіту про фінансові результати” ф. №2, яка зумовлює збільшення відстрочених податкових активів без відповідного покриття їх у майбутньому за рахунок відстрочених податкових зобов’язань і її доведеться списувати, наприклад, на інші затрати.

Вважаємо, що рахунки 17 “Відстрочені податкові активи” та 54 “Відстрочені податкові зобов’язання” необхідно виключити із Плану рахунків, як і однойменні

статті з балансу, що дозволить відображати в ньому реальні, а не фіктивні активи та зобов'язання.

З урахуванням зазначеного та виходячи з економічного змісту статей балансу вважаємо, що він має бути такої структури (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

Структура балансу за пропонованими розділами

Актив	Пасив
I. Необоротні активи II. Довгострокові фінансові активи III. Виробничі запаси II. Активи в коштах і розрахунках	I. Власний капітал, доходи і прибуток II. Забезпечення зобов'язань і витрат III. Довгострокові зобов'язання I. Поточні зобов'язання
Баланс	Баланс

Така побудова балансу дозволить обґрунтовано здійснювати його вертикальний аналіз при проведенні аудиторських перевірок без додаткового перегрупування його статей, що неможливе зараз і для цієї мети будують окремо т.зв. аналітичний баланс.

Методологічною основою достовірності і правильності складання балансу є те, що загальні підсумки активу і пасиву (валюта балансу) рівні між собою. Це зумовлено як відповідністю наявних засобів до джерел їх утворення, так і тим, що будь-яка господарська операція способом подвійного запису викликає лише рівні зміни засобів і джерел їх утворення або їх розміщення за статтями балансу, але не приводить до порушення рівності. Тому при складанні балансу важливо пам'ятати, що нерівність цих підсумків свідчить лише про допущені помилки при перенесенні сальдо за синтетичними рахунками з Головної книги, або при їх підрахунках, що нерідко трапляється на практиці.

Однак методика складання балансу утруднюється тим, що дані залишків за статтями в ньому наводять заокруглено в тисячах гривень, до того ж окремі статті об'єднують залишки декількох рахунків чи субрахунків, а у Головній книзі сальдо є лише за синтетичними рахунками, і підраховують їх з точністю до однієї копійки.

Крім того, в підсумок (валюту) балансу не входять регулюючі статті (знос основних засобів, нематеріальних та інших необоротних активів, торгова націнка, резерв сумнівних боргів), тут не відображаються розгорнуті сальдо рахунків з обліку витрат виробництва і доходів від реалізації. Тому між підсумком Головної книги і валютою балансу є відповідна різниця, яка дорівнює сальдо за цими рахунками (табл. 5.5).

Зокрема, між підсумками Головної книги та балансом ВАТ “Поділля” за три квартали 2003 року є різниця на 4 млн. грн. Вона зумовлена тим, що у валюту балансу не включається сума сальдо за рахунком 13.”Знос (амортизація) необоротних активів”, а за рахунками 23 ”Виробництво”, 70 “Доходи від реалізації”, 90 “Собівартість реалізації” у Головній книзі на сільськогосподарських підприємствах протягом року накопичуються обіги, які тут відображаються як сальдо. Причому інакше тут зробити не можна, бо специфіка сільськогосподарського виробництва не дає можливості калькуляції собівартості продукції протягом року через неспівпадання періодів витрат на вирощування культур з оприбуткуванням урожаю, а тому рахунок 23 “Виробництво” закрити не можна, відтак немає можливості визначити собівартість реалізації та фактичний прибуток.

Оскільки в балансі відобразити розгорнуте сальдо цих рахунків також не можна, то доводиться визначати різницю, яку записують як згорнутий результат відповідно за статтями “Незавершене виробництво” – 295 тис. грн. та “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)” – 121 тис. грн.

Таблиця 5.5

**Порівняння окремих статей і валюти балансу та підсумків Головної книги ВАТ “Поділля”
на 1 жовтня 2003 року**

Статті балансу	Код рядка	На початок звітного періоду, тис. грн.	На кінець звітного періоду, тис. грн.	Синтетичні рахунки	Сальдо на:			
					початок року, грн.		кінець року, грн.	
					дебет	кредит	дебет	кредит
Основні засоби:								
Залишкова вартість	030	2545	2502					
Первинна вартість	031	4980	4980	10. Основні засоби	4979601,00	-	4979601,00	-
Знос	032	(2435)	(2478)	13. Знос (амортизація) необоротних активів	-	2435121,42	-	2477612,64
Товари	140	11	8	28. Товари	133451,16	-	9924,18	-
				285. Торгова націнка.	-	2112,45	-	1567,15
Незавершене виробництво	120	58	295	23. Виробництво.	58417,62	-	1126542,17	831672,40
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	350	-48	-121	70. Доходи від реалізації.	-	-	-	324121,12
				90. Собівартість реалізації.	-	-	39754,12	-
Баланс	330/ 760	3157	3114	Разом	5593912,65	5593912,65	7116204,18	7116204,18

Варто підкреслити, що це характерне лише щодо квартальної звітності сільськогосподарських підприємств, бо в кінці року рахунки 23 "Виробництво", 70 "Доходи від реалізації", 90 "Собівартість реалізації" тут закриваються, і різниця між підсумком Головної книги та валютою балансу значно зменшуються, оскільки дорівнює лише сальдо за рахунком 13 "Знос (амортизація) необоротних активів" та субрахунком 285 "Торгова націнка". Однак це треба врахувати і передбачити у квартальних балансах можливість відображення хоча б довідково повних обігів за цими рахунками, бо інакше виходить, що статті "Незавершене виробництво" та "Прибуток нерозподілений (непокритий збиток)" вказуються без достатнього обґрунтування. До того ж, оскільки за дебетом рахунка 90 "Собівартість реалізації" протягом року відображається планова собівартість реалізованої сільськогосподарської продукції (робіт, послуг), яка значно відхиляється від фактичної, то за квартальними балансами сума, що вказується за статтею "Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)" досить умовна, що не можна вважати методологічно обґрунтованим.

Тому доцільно доповнити існуючу форму балансу додатковими статтями в активі "Витрати виробництва з початку року" та "Собівартість реалізації", а в пасиві – "Доходи від реалізації", що дасть можливість спростити методику облікового забезпечення звітності, одночасно підвищивши достовірність звітних даних.

„Баланс” ф. №1 головним чином складається на підставі даних про залишки за синтетичними рахунками. Якщо в господарстві ведуть облік за журнально-ордерною формою, такі дані одержують з Головної книги, де є сальдо за синтетичними рахунками. При використанні комп'ютерів дані про залишки на синтетичних рахунках одержують з машинограми "Відомість синтетичного обліку". Однак у будь-якому випадку вони повинні бути звірені з реєстрами аналітичного обліку, бо лише при такій умові можна бути впевненим у достовірності статей балансу.

Для цього можна скористатись способом суміщення Головної книги та облікових реєстрів, маючи на увазі, що дебетові обіги формуються в ній як розшифровки кредитових обігів у розрізі кореспондуючих рахунків за дебетом, а загальний

дебетовий обіг за синтетичним рахунком визначається як підсумок дебетових обігів, з якими він кореспондував за операціями, що відбулись на підприємстві протягом місяця. (рис.5.1.)

Головна книга – рахунок 30 "Каса"

Місяці	Обіги за дебетом					Обіги за кредитом – разом (граф 22 Журналу 1 рядок)	Залишок		Місяці
	З кредиту рахунка № 16 за журналом № 3	З кредиту рахунка № 31 за журналом № 1	З кредиту рахунка № 36 за журналом № 3	З кредиту рахунка № 37 за журналом № 3	Разом (сума граф 2-23)		Дебет	Кредит	
1	2	3	4	5	24	25	26	27	28
01	12100.00	-	17450.00	425.00	29975.00	29945.00	30.00	-	01
02									

Журнал 1 з кредиту рахунка 30 "Каса" в дебет рахунків

Номер запису	Дата звіту касира (період)	Кредит рахунків				Усього (сума граф 3-21)
		31	36	66	і т.д.	
1	2	3	5	8	9-21	22
1	1.01.02	6450,00	-	10250,00		16700,00
2	2.01.02	3120,00	1240,00	2670,00	6215,00	13245,00
і т.д.						
Усього		9570,00	1240,00	12920,00	6215,00	29945,00
Відмітки						

Журнал 3 з кредиту рахунка 16...30, 37 в дебет рахунків

№ з/п	Дебет рахунків	Кредит рахунків				Усього (сума граф 3-11)
		№ 16	№ 36	№ 37	і т.д.	
1	2	3	5	6	7-11	12
1	15 "Капітальні інвестиції"	x	x	-	-	-
6	30 "Каса"	121000,00	17450,00	425,00	-	29945,00
і т.д.						
Усього		121000,00	17450,00	425,00	-	29945,00
Відмітки						

Рис. 5.1. Схема звірення записів в облікових реєстрах

Якщо ж стаття балансу відображає дані субрахунків, звірення сальдо на синтетичному рахунку проводять з урахуванням суми за іншою статтею за рештою субрахунків, що відкриті до цього синтетичного рахунка. Це стосується багатьох статей балансу, що утруднює методику його складання і на наш погляд,

необґрунтоване, оскільки вимагає використання для цього реєстрів аналітичного обліку при сумнівній вигоді внаслідок зменшення обсягу звітності (табл.5.6).

Таблиця 5.6

**Статті балансу, які визначаються за даними субрахунків
та реєстрів аналітичного обліку**

Актив				Пасив			
Стаття балансу	Код рядка	Коди субрахунків	Реєстри обліку	Стаття балансу	Код рядка	Коди субрахунків	Реєстри обліку
Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	040	141	Відомість до Ж-о №3 с.-г.	Додатковий вкладений капітал	320	421	Ж.-о. №12 с.-г.
Інші довгострокові фінансові інвестиції	045	142, 143	Відомість до Ж-о №3 с.-г.	Інший додатковий вкладений капітал	330	422-425	Ж.-о. №12 с.-г.
Дебіторська заборгованість за розрахунками з бюджетом	170	641, 642	Відомість до Ж-о №8а с.-г.	Забезпечення виплат персоналу	400	471	Ж.-о. №10.2 с.-г.
						472	Ж.-о. №12 с.-г.
Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами	180	371	Відомість до Ж-о №8 с.-г.	Інші забезпечення	410	473, 474	Ж.-о. №12 с.-г.
Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	190	373	Відомість до Ж-о №8 с.-г.	Довгострокові кредити банків	440	501-504	Ж.-о. №4 с.-г.
Дебіторська заборгованість за розрахунками із внутрішніх розрахунків	200	682, 683	Відомість до Ж-о №8 с.-г.	Довгострокові фінансові зобов'язання	450	505, 506,	Ж.-о. №4 с.-г.
						511, 512, 52	Відомість до Ж-о №8 с.-г.

Інша поточна дебіторська заборгованість	210	372	Відомість до Ж-о №7 с/г	Поточні зобов'язання за розрахунками з одержаних авансів	540	681	Відомість до Ж-о №8 с.-г.
		370, 374, 375-377	Відомість до Ж-о №8 с.-г.	Поточні зобов'язання із внутрішніх розрахунків	600	682, 683	Відомість до Ж-о №8 с.-г.
		63	Відомість до Ж-о №6 с.-г.	Інші поточні зобов'язання	610	372	Ж.-о. №7 с.-г.
		65, 66	Ж-о №10.2 с.-г.			684, 685	Відомість до Ж-о №8 с.-г.
		685	Відомість до Ж-о №8 с.-г.			643, 644	Відомість до Ж-о №8а с.-г.
Поточні фінансові інвестиції	220	352	Ж-о №3 с.-г.				
Грошові кошти та їх еквіваленти:							
в національній валюті	230	301, 311, 313, 331, 333, 351	Ж-о №1 с.-г. Ж-о №2 с.-г. Ж-о №3 с.-г.				
в іноземній валюті	240	302, 312, 314, 332, 334, 351	Ж-о №1 с.-г. Ж-о №2 с.-г. Ж-о №3 с.-г.				
Інші необоротні активи	250	643, 644	Відомість №8а с.-г.				

Об'єднувати в одній статті балансу, на нашу думку, можна лише сальдо за синтетичними рахунками, бо інакше надто ускладнюється перевірка його достовірності. Адже на відміну від попередніх форм цієї звітності, у затвердженій

П(С)БО 2 “Баланс” не вказано кодів рахунків, які входять в ту чи іншу статтю. В самому ж положенні дано тільки загальні визначення статей на зразок: “У статті “Інша поточна заборгованість” показується заборгованість дебіторів, яка не може бути включена до інших статей дебіторської заборгованості та яка відображається у складі оборотних активів” у той час, як в неї входять дані за трьома синтетичними рахунками і шістьма субрахунками різних класів.

Тому варто піти на деяке розширення кількості статей балансу з метою відображення тут окремо даних за різними синтетичними рахунками. Необхідну деталізацію в розрізі субрахунків можна забезпечити у “Примітках до фінансової звітності” ф. №5, як це зроблено тут, наприклад, у розділі VIII “Запаси” за синтетичним рахунком 20 “Виробничі запаси”. В результаті буде значно спрощена методика складання балансу, оскільки для цього буде достатньо Головної книги, полегшиться його вертикальний аналіз.

Одночасно треба відзначити, що облікове забезпечення звітності недостатньо продумане. Зокрема, роз’єднано в різних реєстрах облік за рахунком 37 “Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами” – у Журналах-ордерах №7 с.-г. та 8 с.-г. відповідно. Не враховано необхідність детального обліку за субрахунками 371 “Розрахунки за виданими авансами”, 373 “Розрахунки за нарахованими доходами”, 374 “Розрахунки за претензіями”, 375 “Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків”, 377 “Розрахунки з іншими дебіторами” і тут не передбачено окремих відомостей аналітичного обліку. Тому такі операції доводиться записувати у Журналі-ордері №8 с.-г., який побудований так, що він дає можливість, поряд із кредитовим обігом, відобразити суми за дебетом аналітичних рахунків. Тому, зважаючи на поширеність операцій за вказаними субрахунками, доводиться вести окремі аналітичні реєстри за ними, що на практиці вирішується складанням аркушів-розшифровок. У той же час виокремлено облік за субрахунком 372 “Розрахунки з підзвітними особами” в окремому Журналі-ордері №7 с.-г., хоча в цьому немає необхідності. Однак це призвело до того, що кредитовий обіг, який відображається у Головній книзі, доводиться перед тим вираховувати поза - системним визначенням як підсумок із двох журналів-ордерів, що є методологічним

нонсенсом. Аналогічно ускладнено визначення кредитового обігу за рахунком 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів”, бо субрахунок 471 “Забезпечення виплат відпусток» треба вести у Журналі-ордері №10.2 с.-г., а решту субрахунків – у Журналі-ордері №12 с.-г.

Більш вмотивованим вбачається об’єднання всіх субрахунків синтетичного рахунка 37 “Розрахунки з різними дебіторами і кредиторами” в одному Журналі-ордері №8 с.-г., а рахунка 47 “Забезпечення майбутніх витрат і платежів” – у Журналі-ордері №10.2 с.-г. та введення окремих відомостей для аналітичного обліку розрахунків за цими субрахунками.

Існуюче ж облікове забезпечення призводить до того, що окремі статті розміщені в різних розділах балансу, але є залишками рахунків, записи на яких ведуть в одних і тих же реєстрах аналітичного обліку. Тому один і той же реєстр аналітичного обліку доводиться використовувати для перевірки правильності даних різних статей балансу.

Є певні особливості запису залишків на окремих статтях. Зокрема, така стаття першого розділу балансу, як основні засоби, тобто їх залишкова вартість, записується у наступному порядку. Спочатку на основі даних Головної книги вказують первісну вартість основних засобів і їх знос на основі Журналу-ордера № 13-с/г за субрахунком 131 “Знос основних засобів”. Цю суму у валюту балансу не включають, але на її основі визначають статтю “Залишкова вартість” як різницю між первісною вартістю основних засобів і їх зносом. У такому ж порядку визначають на підставі цих реєстрів за рахунком 12 “Нематеріальні активи” залишкову вартість нематеріальних активів.

Надто ускладненою є методика складання балансу за статтею “Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги”. Зокрема, для визначення чистої реалізаційної вартості товарів, робіт і послуг, яка за П(С)БО № 10 “Дебіторська заборгованість” є сумою поточної дебіторської заборгованості за них з вирахуванням резерву сумнівних боргів, необхідно виконати такі дії. Спочатку за даними відповідних аналітичних рахунків, що відкриті до синтетичного рахунка 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” визначають загальну суму дебіторської заборгованості, яку записують за статтею “Первинна вартість”. Далі визначають, чи були нараховані резерви сумнівних боргів на таку заборгованість за даними

відповідних аналітичних рахунків, відкритих до синтетичного рахунка 38 “Резерви сумнівних боргів” і, за наявності, їхню суму віднімають від даних за статтею “Первісна вартість”. Таким чином буде визначена сума, яку слід записати за статтею “Чиста реалізаційна вартість”. При цьому слід мати на увазі, що у підсумок другого розділу активу балансу, отже і у його валюту входить лише ця стаття, а статті “Первинна вартість” і “Резерв сумнівних боргів” є довідковими.

У той же час варто звернути увагу на визначення за П(С)БО 10 “Дебіторська заборгованість” сумнівного боргу як поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги щодо якої існує невпевненість її погашення боржником. Таке розпливчате формулювання дає можливість практично будь-яку дебіторську заборгованість покупців вважати сумнівною, бо на практиці, як правило, за кожною з них є невпевненість щодо погашення.

Цим стандартом передбачено визначення коефіцієнта сумнівності для груп дебіторської заборгованості, встановлених за термінами їх непогашення. Розрахунок коефіцієнта має проводитись, виходячи із фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості. Але, оскільки у згаданому стандарті не встановлено груп, для яких має розраховуватись коефіцієнт сумнівності дебіторської заборгованості, то без додаткових методичних матеріалів, які б роз’яснювали практичне застосування цієї норми стандарту, всі розрахунки резерву сумнівних боргів будуть довільними і непереконливими, що не можна вважати нормальним, якщо врахувати, що при цьому змінюється оподатковуваний прибуток. Адже створення резерву відображається у кореспонденції рахунків: дебет 944 “Сумнівні і безнадійні борги”, кредит 38 “Резерв сумнівних боргів” з наступним списанням за дебетом субрахунка 791 “Результат основної діяльності” і кредитом субрахунка 944. Наслідки ж від опротестування, наприклад, податковими органами відображених таким способом сум можуть бути дуже невтішними і дорогими.

Певна невідповідність є в методичному підході щодо відображення даних за статтею “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)”, де слід вказувати кредитовий (або дебетовий) залишок за рахунком 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” на підставі Головної книги, який може бути у тих випадках,

коли за наслідками поточного звітнього періоду не вся сума балансового прибутку використана. Сума нерозподіленого прибутку входить у підсумок першого розділу, отже, у валюту балансу. Натомість у випадках, коли сальдо за рахунком 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)” є дебетовим (а не тільки тоді, як це визначено П(С)БО № 2 “Баланс”, коли є непокритий збиток, оскільки часто трапляється, що підприємство хоч і не мало збитків за даними ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”, однак використало більшу суму, ніж сума прибутку, сальдо виходить дебетове) і за згаданою статтею враховується при визначенні підсумку першого розділу, отже, валюти балансу зі знаком “мінус”. Згідно з П(С)БО № 2 “Баланс” її треба записати у цьому випадку за цією статтею у дужках.

Так само вираховують із суми власного капіталу дані за статтями “Неоплачений капітал” та “Вилучений капітал”, які відображаються тут у дужках, тобто є від’ємними величинами. Вказуються ці статті на підставі аналітичних даних про суму заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу за рахунком 46 “Неоплачений капітал” та сальдо за синтетичним рахунком 45 “Вилучений капітал” у Головній книзі.

Ускладненою є методика відображення у другому розділі пасиву балансу “Забезпечення наступних витрат і платежів” даних за статтею “Забезпечення виплат персоналу”, оскільки сума може бути тут меншою, ніж сальдо у Головній книзі за рахунком 47 у випадках наявності залишку за субрахунком 473 “Забезпечення гарантійних зобов’язань”, який у цьому випадку входить у статтю “Інші забезпечення”. Таке розмежування проводиться за аналітичними даними відомості до Журналу-ордера ф. № 8 с.- г.

Теж ускладнено відображення даних за статтею “Інші довготермінові фінансові зобов’язання”, оскільки тут відображають заборгованість із позик, отриманих на термін, більший від одного року, для працівників підприємства на придбання товарів у кредит, індивідуальне житлове будівництво, будівництво садових будиночків та ін. за даними однойменного рахунка 55 у Журналі-ордері ф. № 4 с.-г. Тому спочатку необхідно уважно проаналізувати терміни видачі таких позик, оскільки сума заборгованості з виданих на термін, менший від одного року,

відображається у статті “Інші поточні зобов’язання” четвертого розділу балансу. Тому методика відображення даних за наведеними статтями обов’язково повинна передбачати звіряння їх термінів видачі, маючи на увазі, що як інші поточні зобов’язання відображається частина сальдо за рахунками 60 “Короткотермінові позики”, субрахунок 601 “Короткотермінові кредити банків у національній валюті” з того ж журналу-ордера.

Певні особливості облікового забезпечення треба враховувати при відображенні даних за статтею “Поточні зобов’язання за розрахунками з бюджетом”, позаяк у Плані рахунків та Інструкції до нього недостатньо висвітлено облік розрахунків за податками і платежами, оскільки тут вказано лише субрахунки. В той же час облік податків треба організувати таким чином, щоб за кожним із них окремо можна було мати дані про нараховані і сплачені суми, заборгованість на кінець місяця. Тому до перших двох субрахунків синтетичного рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами” треба відкрити аналітичні рахунки за найменуваннями податків і платежів. Зокрема, до субрахунка 641 “Розрахунки за податками” треба відкрити такі аналітичні рахунки:

- 6411 “Розрахунки з податку на додану вартість”;
- 6412 “Розрахунки з податку на прибуток (фіксованого сільськогосподарського податку)”;
- 6413 “Розрахунки з акцизного збору”;
- 6414 “Розрахунки з прибуткового податку”;
- 6415 “Розрахунки зі збору на розвиток виноградарства і хмелярства”.

Недоліком нового Плану рахунків є також те, що в ньому не передбачено аналога колишньому субрахунку 67/3 “З акцизного збору”. Однак цей податок далі відображається за першою подією. Тому при попередній оплаті покупцями вартості підакцизних товарів (продукції) необхідно суму акцизного збору відображати за аналогією із податком на додану вартість. Зокрема, підприємства – платники такого податку можуть ввести субрахунок 645 “Податкові розрахунки з акцизного збору”, що дозволить відобразити податкові зобов’язання за цим податком у такій кореспонденції рахунків:

- дебет 31, кредит 36 – попередня оплата вартості підакцизних товарів, що надійшла від покупців;
- дебет 645, кредит 6413 – сума акцизного збору (податкове зобов'язання);
- дебет 90, кредит 26, 28 – собівартість відвантажених товарів, продукції;
- дебет 70, кредит 645 – нараховано акцизний збір за відвантаженими товарами, продукцією;
- дебет 36, кредит 70 – вартість відвантаженої продукції та товарів включно із сумою акцизного збору.

Основою для складання іншої форми фінансової звітності – “Звіту про фінансові результати” ф. №2 є дані аналітичного обліку за рахунками, що належать до сьомого та дев'ятого класу. Це зумовлено тим, що на відміну від попереднього Плану рахунків, коли комерційна собівартість і виручка від реалізації обліковувались на одному рахунку 46 “Реалізація”, у новому Плані рахунків такі показники обліковуються на синтетичних рахунках, які належать до різних класів.

Так, виручка від реалізації продукції, товарів, послуг зараз обліковується за кредитом однойменних субрахунків 701, 702, 703, що відкриваються до синтетичного рахунка 70 “Доходи від реалізації”. За дебетом цих субрахунків відображають лише суму податку на додану вартість та акцизного збору, якщо реалізують підакцизні товари, оскільки собівартість реалізованої продукції, товарів, робіт і послуг обліковують за дебетом однойменних субрахунків 901, 902, 903 відкритих до синтетичного рахунка 90 “Собівартість реалізованої продукції”. В результаті надто ускладнилось облікове забезпечення звітності про фінансові результати. Адже для того, щоб визначити прибуток (чи збиток) від реалізації будь-якого виду продукції (робіт, послуг) за кожною товаро-транспортною накладною (накладною, актом виконання робіт) треба провести записи у “Реєстрі документів по реалізації готової продукції” ф. №11.1 с.-г. (чи 11.3а с.-г., якщо реалізація проводилась за готівку), а підсумки за цими реєстрами перенести у Відомість ф. №11.4 с.-г. (рис. 5.2).

Підприємство ТОВ "Поділля"

Реєстр №45 документів по реалізації готової продукції ф. №11.1 с.-г.

Продукція Зерно оз. пшениці од. виміру ц

Відправлено (в дебет субрахунка 901 з кредиту рахунків 21, 27 та ін.)			Прийнято покупцем (з кредиту субрахунка 701 в дебет рахунків 36, 377, 372, 661 та ін.)				
5	6	7	10	11	12	18	19
Кількість (маса)	Вартість	Кореспондуючий рахунок	Кількість в натурі	Залікова маса	За ціною реалізації	Всього	Кореспондуючий рахунок
2500	77509	27	2500	2498	128896	154875	36

Відомість №11.4 с.-г. аналітичного обліку реалізації продукції за серпень 2003 р.									
Найменування продукції, товарів, робіт, послуг	Одиниця виміру	Відправлено (в дебет субрахунків 901, 902, 903 з кредиту рахунків 20, 21, 23, 27, 28 та ін)				Прийнято до оплати (з кредиту субрахунків 701, 702, 703, 712 в дебет рахунків 36, 377, 372, 661, 30 та ін.			
		Кількість (маса)	Вартість	Разом по дебету	Кількість		Вартість	Всього по кредиту	
					В натурі	Залікова маса			
4	6	7	8	9	11	12	13	14	22
Озима пшениця	ц	2500	77509		77509	2500	2498	128896	154875
Ячмінь озимий	ц	1150	18260		18260	1150	1136	45440	54528
і т. д.		
Разом за місяць	–	–	165750		165750			287120	344544

Звіт про фінансові результати форма №2 ТОВ "Поділля" за три квартали 2003			
I. Фінансові результати			
Стаття	Код рядка	За звітний період	За попередній період
Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – див. дані гр. 22 Відомості №11.4 с.-г.	010	344544	
Податок на додану вартість – такі дані у Відомості № 11.4 с.-г. відсутні	015	57424	
Інші вирахування з доходу – такі дані у Відомості № 11.4 с.-г. відсутні	030	-	
Чистий дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг) – ряд. 01 – ряд. 015 – ряд. 030	035	287120	
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) – див. дані гр. 11 Відомості №11.4 с.-г.	040	165750	
Валовий прибуток – ряд. 035 – ряд. 040	050	121370	

Рис. 5.2. Схема облікового забезпечення звітності про фінансові результати від реалізації продукції

При цьому треба мати на увазі, що у Головній книзі дані про собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) будуть сформовані за кредитовими обігами рахунків 21 “Тварини на вирощуванні і відгодівлі”, 26 “Готова продукція”, 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва” та ін., а не рахунка 90 “Собівартість реалізації” у Відомості 11.4 с.-г., хоч саме з нею проводиться звіряння Головної книги за дебетом згаданого рахунка при складанні “Звіту про фінансові результати” ф. №2.

Штучність і невмотивованість відображення кількості і собівартості реалізованої продукції та віднесеної на покупців на різних синтетичних рахунках вбачається і в тому, що введення рахунка 90 “Собівартість реалізації” у дев’ятий клас, який має назву “Витрати діяльності” протирічить змісту решти віднесених до нього рахунків. Якщо на рахунках 91 “Загальновиробничі витрати”, 92 “Адміністративні витрати”, 93 “Витрати на збут” дійсно обліковують витрати діяльності в розрізі встановлених елементів і статей, то на рахунку 90 “Собівартість реалізації” таких даних не відображають, вказуючи лише собівартість проданої продукції (товарів, робіт, послуг).

Окрім того, об’єднання в одному класі цих рахунків методологічно помилкове з огляду на те, що кругооборот засобів у процесі відтворення на підприємствах здійснюється за класичною схемою: постачання → витрати виробництва → готова продукція → реалізація, а не у зворотному порядку.

На рахунках бухгалтерського обліку це відображається так.

I. Постачання запасів			
Д	63 “Розрахунки з постачальниками”	К	
	10000		
Д	20 “Виробничі запаси”	К	
			10000

II. Виробництво			
Д	20 “Виробничі запаси”	К	
С-до	10000		
			10000
Д	66 “Розрахунки з оплати праці”	К	
	5000		
Д	91 “Загальновиробничі витрати”	К	
	2000		
			10000
			5000
			2000

III. Оприбуткування готової продукції			
Д	23 “Виробництво”	К	
Сальдо	17000		
			17000
Д	26 “Готова продукція”	К	
			17000

IV. Реалізація продукції			
Д	26 “Готова продукція”	К	
Сальдо	17000		
			17000
Д	90 “Собівартість реалізації”	К	
			17000

Рис. 5.3. Відображення кругообороту засобів у процесі відтворення на рахунках бухгалтерського обліку

(рис.4.3).

На рисунку чітко помітно, що собівартість реалізованої продукції на однойменному рахунку дев'ятого класу відображається із порушенням наведеної схеми кругообігу засобів у процесі відтворення, оскільки витрати діяльності здійснюються на його другій стадії, в той час, як реалізація продукції є завершальною четвертою стадією. Визначальним же у групуванні рахунків за класами згідно теорії бухгалтерського обліку має бути адекватність економічному змісту та функціональній ролі господарських засобів, що трансформується у

звітності в економічно однорідні групи – статті балансу [16, с. 101]. Таким чином, алогізм існуючого Плану рахунків є очевидним, оскільки процес реалізації не може бути в жодному разі об'єднаний з процесом виробництва.

Додатковим аргументом про невмотивованість відображення собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на рахунку дев'ятого класу можуть слугувати, власне, операції з продажу придбаних товарів. Хоч на сільськогосподарських підприємствах це мало б бути нетиповим, однак практика ринкових відносин зумовила те, що вони все в більшій мірі здійснюють продаж, в першу чергу населенню, придбаних будматеріалів, міндобрив, а також іншим підприємствам — пально-мастильних матеріалів тощо. Як відомо, товари обліковуються на однойменному рахунку 28 і жодного відношення до виробництва не мають. Тому абсолютно зрозуміло, що списувати їх при реалізації на рахунок, який належить до класу 9 “Витрати діяльності” невірно.

Крім того, треба мати на увазі, що у “Звіті про фінансові результати” ф. №2, крім загального доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) — ряд. 010, визначається сума за вирахуванням податку на додану вартість та акцизного збору, оскільки зобов'язання за ними перед бюджетом відображаються у кореспонденції рахунків дебет 70 “Доходи від реалізації”, кредит 64 “Розрахунки за податками й платежами”, а також за виключенням інших вирахувань, наприклад, наданих покупцям знижок після відвантаження.

У той же час в діючих реєстрах журнально-ордерної, а також комп'ютерної форми обліку не передбачено місця для відображення таких сум за дебетом рахунка 70 “Доходи від реалізації”, як, зрештою, вирахувань із доходів при наданні покупцям знижок, поверненні ними товарів тощо. Тому рядки 015 та 020 згаданого звіту доводиться заповнювати не на основі дебетових обігів за рахунком 70 “Доходи від реалізації”, а за даними про суми податку на додану вартість чи акцизного збору за його кредитом, що є методологічно невірним, а тому методично складним.

Наприклад, на практиці нерідко здійснюється коригування суми податкового зобов'язання за податком на додану вартість у зв'язку зі зміною відпускних цін, повернення продукції (товарів), визнання судом заборгованості покупця

безнадійною, зрештою, допущеними помилками при виписуванні податкових накладних. Воно проводиться на підставі спеціального додатка №2 “Розрахунок коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної від ____ №____ по договору від____ №____”. При цьому неминуче виникають розходження між сумою податку на додану вартість, відображеною в облікових реєстрах за кредитом рахунка 70 “Доходи від реалізації”, оскільки вона відображалась на основі податкової накладної, та тією, що є остаточною після коригування записів, за його дебетом.

У той же час у Відомості №11.4 с.-г. без потреби деталізовано саме кредитовий обіг рахунка 70 “Доходи від реалізації” тоді, як методологічно правильним мало б бути виокремлення в ній дебетових обігів за ним, в тому числі, насамперед, податку на додану вартість, акцизного збору та інших вирахувань, для яких взагалі не передбачено місця в жодному аналітичному реєстрі не тільки журнально-ордерної форми обліку, але й тих які виконуються за програмним забезпеченням на персональних комп’ютерах.

Наведені вище недоліки методологічного і методичного характеру в обліковому забезпеченні звітності про фінансові результати можна усунути, виключивши із Плану рахунків рахунок 90 “Собівартість реалізації” і відображаючи замість записів на ньому кількість та собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) на дебеті синтетичного рахунка 70, змінивши у зв’язку з цим його назву на таку: “Формування результатів від реалізації”.

Якісна і своєчасна звітність може бути складена при умові її належного облікового забезпечення насамперед щодо відповідності змісту даних бухгалтерських реєстрів, які відображаються як звітні показники. Водночас важливою є сама методика формування таких даних, адже трудоємкість цього й так надто відчутна, а будь-які недосконалості облікового забезпечення звітності лише посилюють непродуктивні втрати робочого часу облікових працівників, що опосередковано негативно впливає на якість і своєчасність звітності внаслідок зменшення їх потенційних можливостей для її складання і перевірки. Таким чином

облікове забезпечення є одним із важливих чинників відповідних показників визначеним принципам і критеріям їх формування.

У той же час існуюче облікове забезпечення звітності підприємств, не зважаючи на те, що вона функціонує тут зміненою за відповідними положеннями (стандартами) вже тривалий час, недостатньо стикається з нею, що зумовлює необхідність його удосконалення. При цьому сказане стосується як журнально – ордерної форми обліку, яка найбільше поширена, особливо на сільськогосподарських підприємствах, так і комп'ютерного опрацювання бухгалтерських документів, адже машинограми-звіти, приміром, за програмою „1С Бухгалтерія 7.7.” не мають принципової відмінності, оскільки реєстри-таблиці тут сконструйовані теж за кредитовою ознакою, що є визначальним для попередньої форми. Тому удосконалення журнально-ордерної форми саме щодо змісту даних, які формуються в обліку для забезпечення звітності, водночас сприятиме відповідності їх встановленим звітним показникам за іншими формами обліку, в тому числі й з комп'ютерним опрацюванням документів.

Варто зазначити, що в Україні зараз затверджено два варіанти журнально-ордерної форми обліку: для підприємств промисловості, будівництва, транспорту, торгівлі – 7 журналів та 17 відомостей аналітичного обліку, для підприємств агропромислового виробництва – 15 журналів-ордерів (№5 – відсутній, а за №10 є три різних: 10.1 с-г., 10.2 с-г., 10.3 с-г.) і майже три десятки допоміжних реєстрів, відомостей та книг до них.

В цілому це забезпечує облік господарських операцій з використанням уніфікованого Плану рахунків. Правда, за скороченим варіантом журнально-ордерної форми обліку, яка затверджена Мінфіном України (наказ №356 від 29.12.2000р.) не передбачено цілого ряду реєстрів, необхідних для аналітичного обліку, насамперед оплати праці, запасів, витрат виробництва тощо. Тому при її застосуванні на сільськогосподарських підприємствах її доведеться доповнювати.

Однак і розширений варіант Мінагрополітики України (наказ №49 від 7.03.2001р.) відповідає вимогам облікового забезпечення в першу чергу фінансової й податкової звітності, що вимагає удосконалення окремих реєстрів.

З урахуванням того, що ця проблема поєднується із змістом певних форм звітності, тому стосовно сільськогосподарських підприємств викладена в попередніх розділах монографії, тут розглянуто загальні недоліки журнально-ордерної форми обліку, які можна усунути, врахувавши наведені пропозиції щодо її удосконалення. Це стосується передусім реєстрів з обліку розрахунків, що відкриваються до ЖурналуЗ, витрат виробництва у Журналі 5(5А).

Зокрема, для аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками за відвантаженою продукцією, товари, виконані роботи й послуги, крім заборгованості, яка забезпечена вексями¹, призначена Відомість 3.1, яку використовують при складанні “Балансу” ф.№1. Цю відомість можна вести за окремими субрахунками, що доцільно на підприємствах, де, крім продажу товарів (продукції), виконання робіт і послуг для вітчизняних покупців (замовників), такі операції здійснюються на експорт. При цьому треба мати на увазі, що при відсутності операцій за рахунком (субрахунком) у поточному місяці Відомість 3.1 не застосовують.

Відомість 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками (до рахунка 36) можна вести двома способами. При першому способі в ній для кожного покупця (замовника) відводять необхідну кількість рядків, яку завбачливо визначають, виходячи із можливого числа документів (товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, платіжних доручень), дані яких тут треба буде записати.

Другий спосіб – позиційний. Тобто, для кожного покупця (замовника) у цій відомості відводять один рядок. Якщо ж протягом поточного місяця тут потрібно записати дані декількох документів, їх попередньо групують в аркушах-розшифровках, і у Відомості 3.1 записують підсумок за однорідними документами.

У зв'язку з цим розміщення реквізитів тут трохи непослідовне. Зокрема, у першій графі мало б бути найменування покупця (замовника), яке тут вказують у графі 3, адже саме в розрізі них, а не номерів запису чи документів групують дебетові і

¹ Для обліку такої заборгованості призначена відомість 3.4. аналітичного обліку _____ векселів. Однак у Відомості 3.1 також можна відобразити операції з кредиту рахунка 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” в дебет рахунків 34 “Короткострокові векселі одержані”. Тому п.29.1. Методичних рекомендацій по застосуванню реєстрів бухгалтерського обліку, де є таке твердження: “...крім заборгованості, яка забезпечена векселем”, на нашу думку, недостатньо коректний. Малось, мабуть, на увазі, що у Відомості 3.4 відображається погашення заборгованості покупців виданими вексями.

кредитові обіги за рахунком 36. У зв'язку з цим постає запитання, що ж записувати у графі 1 “Номер запису” – порядкові номери всіх операцій за наскрізним принципом (1, 2, 3, ... 25 – за кількістю рядків), чи окремо за кожним покупцем (замовником) – для першого 1, 2, 3,..., n; для другого теж 1, 2, 3,..., n ? Ми схильні вважати, що номер запису операцій потрібно вказувати при першому варіанті ведення Відомості 3.1. Якщо ж на підприємстві застосовується другий варіант її ведення, нумерація цієї граfi повинна здійснюватися за наскрізним принципом – 1, 2, 3,..., 25 – за загальною кількістю наведених тут рядків, і означатиме порядковий номер покупця (замовника). В такому разі у граfi 2 “Номер документа” тут слід вказати порядковий номер аркуша-розшифровки, в якому будуть записані реквізити первинних документів, у тому числі і їхні номери.

Варто підкреслити, що графа 3 “Найменування покупця (замовника)” надто мала для відображення реквізитів, які потрібні у практичній роботі. Адже, крім власне назви, на підприємстві треба мати більш повні дані про них: адреси, телефони (факси), коди, номери рахунків у банку, прізвища керівників, бухгалтерів та ін. Тому вважаємо, що до цього реєстру треба скласти додаткову відомість, у якій були б записані такі дані, маючи на увазі, що при записах операцій лише з урахуванням назви покупців легко помилитись, оскільки вони нерідко¹ однакові чи подібні. Це ж стосується решти відомостей з обліку розрахунків, оскільки інформація про партнерів є надто важливою і нехтувати нею не можна.

За кожним покупцем (замовником) у Відомості 3.1 (графи 4, 5) вказують дебетове сальдо на початок місяця та дату виникнення заборгованості. Між тим на практиці нерідко виникають ситуації, коли за розрахунками з певним покупцем (замовником) виникає кредиторська заборгованість, що інколи є наслідком відходу від принципів відображення операцій з розрахунків за новим Планом рахунків. Як відомо, кредиторська заборгованість перед покупцями виникає, здебільшого, за отриманими від них авансами. Однак, облік таких сум треба вести на субрахунку 681 “Розрахунки за авансами одержаними”, тобто, у Відомості 3.5 аналітичного

¹ Принагідно зауважимо, що самі назви підприємств не завжди підібрані зі смаком, деколи фривольні, або двозначні. тому, на нашу думку, поряд з присвоєнням підприємствам кодів, варто було б подбати про належне звучання їхніх найменувань.

обліку розрахунків за іншими операціями (до рахунка 68), у якій є місце для відображення сальдо за кредитом. Отже, якщо притримуватись встановленого в Інструкції до Плану рахунків [9] порядку відображення операцій за розрахунками з покупцями й замовниками, жодних проблем із відображенням сальдо у графі 5 не повинно виникати.

Зокрема, коли від покупців надходить попередня оплата, необхідно використовувати субрахунок 681 “Розрахунки за авансами одержаними”, інакше за рахунком 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, якщо їм на кінець місяця товари, продукція, роботи чи послуги не будуть відвантажені (виконані), вийде кредитове сальдо (таб. 5.7).

Таблиця 5.7

Типова кореспонденція рахунків при попередній оплаті покупцями вартості продукції, товарів, робіт, послуг

Зміст операцій	Дебет	Кредит	Сума, грн.
Першою є подія – надходження коштів від покупців	31, 30	747	10800
Одночасно на суму отриманого від підприємства авансу	747	681	10800
- одержану готівку від громадян	747	701, 702, 703	1800
Відображення податку на додану вартість – податкове зобов’язання	643	6411	1800
Другою тут є подія – відвантаження товарів, продукції, виконання робіт, послуг			
Відображення собівартості продукції, товарів, робіт, послуг	901, 902, 903	23, 26, 28, 91	8000
Відображення виручки від реалізації	36	701, 702, 703	10800
Нарахування податку на додану вартість	701, 702, 703	643	1800
Зарахування авансу в оплату	681	36	10800

Однак на практиці все ж таки інколи за рахунком 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” виникає кредитове сальдо. Причому не завжди через нехтування відображенням попередньої оплати покупців на субрахунок 681 “Розрахунки за авансами одержаними”. Це може статися, наприклад, внаслідок того, що покупець нарахував помилково більшу суму, ніж йому було відвантажено товару, а перенесення різниці на рахунок 681 не проводиться. Зазвичай у таких випадках кредитове сальдо за рахунком 36 записують у графі 5 відомості 3.1 червоним кольором, або зі знаком “мінус”. Важливо, щоб при цьому в рядку “Усього за рахунком 36” був правильно підрахований підсумок. Він має бути розгорнутий, тобто, сальдо за синтетичним рахунком буде як дебетовим, так і кредитовим.¹

Далі у Відомості 3.1 відображають (графи 6-11) обіги за дебетом рахунка 36, які відносять з кредиту рахунків 30, 31, 70, 71, 76. Відразу ж зазначимо, що кількість граф для цього (7-10) недостатня, оскільки їх є чотири, а одночасний запис операцій може тут бути з кредиту п'яти рахунків. До того ж графа 6 “Дата”, яка буде використовуватися при першому варіанті записів операцій, коли для кожного покупця (замовника) відводять декілька рядків, повинна супроводжуватися графою “Номер документа”, оскільки без цього важко контролювати стан розрахунків. Однак тут такої графи немає. Вона є за номером 2, а тому незрозуміло, яких документів стосується: товарно-транспортних накладних, актів про виконані роботи, рахунків-фактур, видаткових касових ордерів, платіжних документів, на основі чого відображають операції за дебетом рахунка 36 – графи 7-10, чи платіжних доручень, прибуткових касових ордерів, розрахункових чеків, векселів, за якими тут відображаються кредитові обіги – графи 14-20. Тому доцільно Відомість 3.1 дещо змінити і, поряд з графами 6 та 12 “Дата”, передбачити² додаткові графи “Номер документа”, а графу 2 однойменної назви прибрати як зайву, заодно розширивши її ємність введенням граф за кількістю визначених тут кореспондуючих рахунків як за дебетом рахунка 36, так і за його кредитом, оскільки тут одночасно можуть бути записи за 21 рахунком, а граф для цього є всього 8.

¹ Кредитове сальдо можна записати нижче від дебетового – на полях Відомості 3.1 навпроти графі 5.

² Цей недолік усувається, якщо облік у Відомості 3.1 ведуть позиційним способом.

Операції за дебетом рахунка 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” у графах 7-10 Відомості 3.1 записують у кореспонденції рахунків, виходячи з їхнього економічного змісту. Так, тут можна записати повернення покупцям чи замовникам отриманих від них авансів готівкою (дебет 36, кредит 30) на основі видаткових касових ордерів, виписаних за довіреностями, пред’явленими їхніми представниками, чи через банк (дебет 36, кредит 31) на основі платіжних доручень про перерахування коштів (виписок банку).

Віднесення на покупців і замовників вартості реалізованих продукції, товарів, наданих послуг і виконаних робіт (дебет 36, кредит 70) відображається на основі товарно-транспортних накладних чи актів про виконані роботи.

Вартість реалізованих покупцям інших оборотних активів, курсової різниці за їхньою дебіторською заборгованістю в іноземній валюті (дебет 36, кредит 71) відображається відповідно за товарно-транспортними накладними та розрахунками курсових різниць за валютою, які складаються при проведенні операцій за рахунком чи на кінець місяця, якщо операції з розрахунків не проводились, але змінився курс валюти за даними Національного банку України.¹

Після відображення всіх операцій за дебетом аналітичних рахунків із розрахунків з покупцями та замовниками, у відповідних рядках підраховують загальні підсумки у графі 11 відомості 3.1, які означають загальний дебетовий обіг за кожним аналітичним рахунком, що відкриті до синтетичного рахунка 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками” (або до субрахунків 361, 362, коли Відомість 3.1 ведуть за ними).

У рядку “Усього за рахунком 36” підраховують підсумки граф 7-11, при цьому підсумок у графі 11 “Усього за дебетом” є дебетовим обігом за синтетичним² рахунком 36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”, який має дорівнювати даним графі 24 “Разом” у Головній книзі. Підсумки граф 7-10 відповідно

¹ В Інструкції до Плану рахунків [9] передбачена кореспонденція дебет 36, кредит 38, яка у Відомості 3.1 не значиться. Вона може означати створення резерву сумнівних боргів за рахунок покупця (замовника), що можливе лише за погодженням з ним. У такому випадку операцію можна записати на основі договору, який укладено з ним.

² Якщо Відомість 3.1 ведуть у розрізі субрахунків 361, 362, для визначення дебетового обігу за синтетичним рахунком 36 треба додати підсумки за двома субрахунками.

дорівнюють даним її граф 2, 3, 4,...23 “З кредиту рахунка № (30, 31, 70, 71, 76 відповідно) за Журналом № 1”.

Операції за кредитом рахунка 36 (графи 13-20 Відомості 3.1) тотожні з описаними щодо відображення їх у першому розділі Журналу 3 за графою 5, а тому їх недоцільно повторювати. Але, у зв'язку з тим, що кількість граф тут набагато менша, ніж можлива кореспонденція за дебетом рахунків 30, 31, 34,...99, без розширення ємності цього реєстру не обійтись.

У цьому розділі Відомості 3.1 аналогічно підраховують підсумки у графі 21 “Усього за кредитом” за відповідними рядками. Ці підсумки є кредитовими обігами за аналітичними рахунками, а їхній загальний підсумок за рядком “Усього за рахунком 36” – кредитовим обігом за цим синтетичним рахунком. Однак його переносять не в Головну книгу, а в перший розділ Журналу 3 і відображають у графі 5 за рядками 6-17, виходячи із даних граф 14-20¹ Відомості 3.1.

Сальдо на кінець місяця (дебет) у графі 22 цієї Відомості визначають за правилом його підрахунку на активних рахунках, тобто, до даних графи 5 “Дебет” додають дебетовий обіг за рахунком 36 у графі 11 “Усього за дебетом”. Якщо ж за розрахунками з окремими покупцями сальдо виходить кредитовим, його записують у графі 22 так само, як у графі 11 – червоним кольором або від'ємним числом. У зв'язку з цим перевірку правильності записів у рядку “Усього за рахунком 36” у таких випадках проводять за правилом активно-пасивного рахунка. Наприклад, підсумки у Відомості 3.1 за грудень 2003 р. у рядку “Усього за рахунком 36” є такими (таб. 5.8.).

Таблиця 5.8.

Відомість 3.1 ТзОВ „Поділля” за грудень 2003р.

	Сальдо на початок місяця	В дебет рахунка 36 з кредиту рахунків 30, 31, 70, 71, 76	З кредиту рахунка 36 в дебет рахунків 30, 31, 34...99	Сальдо на кінець місяця (дебет)
	Дебет	Усього за дебетом	Усього за кредитом	
	5	11	21	
Усього за рахунком 36	$\frac{10}{-12}$	6	10	$\frac{9}{-15}$

¹ Тут доведеться використовувати значно більше граф, оскільки відомість прийдеться розширювати.

Перевірити правильність сальдо можна за такими формулами:

$$C_{дп} + Обд + C_{кк} - C_{кп} - Обк - C_{дк} = 0$$

$$(10 + 6 + 15 - 12 - 10 - 9), \text{ або}$$

$$C_{дп} + Од + C_{кк} = C_{кп} + Обк + C_{дк}$$

$$(10 + 6 + 15) = (12 + 10 + 9)$$

де $C_{дп}$ – сальдо на початок місяця за дебетом рахунка;

$Обд$ – обіг за дебетом рахунка;

$C_{кк}$ – сальдо на кінець місяця за кредитом рахунка;

$C_{кп}$ – сальдо на початок місяця за кредитом рахунка;

$Обк$ – обіг за кредитом рахунка;

$C_{дк}$ – сальдо на кінець місяця за дебетом рахунка.

Після такої перевірки підсумки граф 13-21 переносять у перший розділ Журналу 3, а обіги за дебетом рахунка 36 (графи 7-10) та сальдо у графі 22 звіряють з Головною книгою.¹

Певні недоліки є щодо облікового забезпечення кредитної заборгованості, яка відображається у „Балансі” ф. №1 за рядком 530, оскільки на відміну від попереднього варіанту журнально-ордерної форми обліку, за якою журнал-ордер №6 був об’єднаний з відомістю аналітичного обліку, і в ньому відображалися також дебетові обіги, зараз ці реєстри роз’єднані. Це зумовлює певні особливості запису операцій цих реєстрів. Зокрема, стосовно сучасних Журналу 3 та Відомості 3.3 аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядчиками, особливості, сапису операцій є те, що спочатку їх треба зробити у цій відомості, а вже підсумки граф 13-19 (рядок „Усього за рахунком 63”) з неї перенести до графі 10 розділу І Журналу 3. загальний же принцип ведення реєстрів цієї форми передбачає, що як журнали, так і відомості аналітичного обліку складаються у більшості випадків одночасно.

Отже, такий спосіб відображення операцій передбачає, що у графі 2 цієї відомості, як, зрештою, за іншими відомостями, що відкриваються до Журналу 3, будуть записуватись окремі документи, а тому для одного постачальника доведеться відводити декілька² рядків – залежно від кількості документів, за якими проводились розрахунки у поточному місяці. Це зумовить аморфність цієї відомості. До того ж заздалегідь не можна визначити, скільки операцій за розрахунками з

постачальниками (чи за іншими розрахунками) буде здійснено протягом місяця, отже, не вдасться передбачити необхідну кількість рядків для відображення даних кожного документа окремо. Тому передбачений в Методичних рекомендаціях спосіб запису операцій за кожним документом може бути вірним лише при умові, що протягом місяця конкретним постачальником (підрядником) проводились разові операції. Коли ж таких операцій відбулось декілька, зробити це безпосередньо на основі первинних документів недоцільно. Зручніше записи у Відомості 3.3 проводити позиційним способом, відводячи для кожного постачальника в ній лише один рядок. Тому необхідне попереднє групування первинних документів, що змушує використовувати для цього аркуші-розшировки.

Доречно зазначити, що попередній варіант журнально-ордерної форми обліку передбачав застосування спеціального реєстру, у якому за кожним постачальником окремо проводилось нагромадження даних із первинних документів, звідки загальні підсумки переносились у журнал-ордер 6, який у той час був побудований таким чином, що в ньому відображались дебетові й кредитові обіги за рахунком розрахунків із постачальниками та підрядниками.

Вважаємо, що й зараз доцільно застосування таких реєстрів, адже групування даних товарно-транспортних накладних, актів на виконані роботи, виписок банку в аркушах-розшифровках малоефективне, бо вимагає значних затрат праці на вписування від руки трафаретних реквізитів, які можна у реєстрі зробити типографським способом (таб. 5.9)

¹ Це можна зробити при умові, що в ній вже рознесені кредитові обіги за всіма синтетичними рахунками із кожного журналу.

² Хоч це сказано в Методичних рекомендаціях [п. 29.2] лише стосовно Відомості 3.2, однак повною мірою стосується Відомостей 3.1, 3.3, 3.4, 3.5, 3.6, оскільки облік розрахунків не має принципових відмінностей, незалежно від того, на яких рахунках він здійснюється.

Таблиця 5.9
Додаток до Відомості 3.3

**Реєстр № __ операцій за розрахунками
з постачальниками та підрядниками за _____ 200_ р.**

№ запису	З кредиту рахунка 63 в дебет рахунків								Відмітки про оплату і списання з рахунків обліку коштів			
	Документ				Сума				Документ		Сума	Кореспондуючий рахунок
	постачальника (підрядника)		одержувача (замовника)		за вартістю придбання	за обліковими цінами	відхилення	кореспондуючий рахунок	дата	№		
дата	№	дата	№	9					10	11	12	
А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12

Треба мати на увазі, що Відомість 3.3 аналітичного обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками (до рахунка 63) відкривається на місяць. На наступний місяць відкривають нову відомість, у якій за тими постачальниками (підрядниками), де розрахунки у поточному місяці виявились незакритими, доводиться відкривати сальдо шляхом перенесення його з графі 21 попередньої відомості у графу 6 нової Відомості 3.3. Це, у свою чергу, зумовлює необхідність вказування назви постачальника у графі 3 Відомості 3.3. Якщо врахувати, що, як правило, розрахунки з постачальниками (підрядниками) здійснюються досить часто, тут присутній високий динамізм зміни заборгованості, до того ж у протилежних значеннях – з кредиторської на дебіторську, а потім навпаки навіть протягом одного дня, а кількість постачальників та підрядників на багатьох підприємствах досить значна, треба визнати недосконалість такої побудови Відомості 3.3. Адже постійне переписування назв постачальників (підрядників), сальдо їхньої заборгованості зумовлює значне збільшення обсягу рутинної непродуктивної роботи, пов'язаної з веденням аналітичного обліку розрахунків не тільки з постачальниками чи підрядниками, але й з покупцями та замовниками, різними дебіторами та ін, оскільки методика записів у Відомостях 3.1 (до рахунка 36) чи 3.2 (до рахунка 37), 3.5 (до рахунка 68), 3.6 (до рахунка 64) така ж.

З цих міркувань більш вдалою була компоновка реєстрів попередньої журнально-ордерної форми обліку, оскільки там були передбачені вкладні аркуші

до журналів-ордерів № 6, 7, 8, які дозволяли вести тут облік розрахунків з постачальниками й підрядниками, підзвітними особами, бюджетом тощо протягом року. В цих реєстрах не було потреби щомісяця переносити назви боржників та сальдо заборгованості у нові реєстри, оскільки компоновка граф у них була такою, що сальдо на кінець місяця відразу ж було залишком заборгованості на початок наступного місяця.

До речі, треба врахувати, що у Відомості 3.3 (до рахунка 63) передбачене відображення лише кредитового сальдо. Насправді ж практика розрахунків з постачальниками (підрядниками) така, що нерідко тут виникає дебіторська заборгованість. З позицій методології сучасної системи фінансового обліку це є цілком логічним, оскільки попередня оплата постачальникам повинна відобразитися на дебеті субрахунка 371 “Розрахунки за виданими авансами”, тобто у Відомості 3.2 аналітичного обліку розрахунків з різними дебіторами (до рахунка 37), а після отримання від постачальників (підрядників) ТМЦ (робіт, послуг) треба проводити зарахування заборгованостей – дебет 631, кредит 371. Тому за дебетом рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” за умови дотримання цієї методики записів операцій заборгованості не повинно бути. Однак на практиці нерідко трапляється, що при наступній оплаті постачальникам за вже отримані від них ТМЦ перераховані суми більші, ніж вартість отриманих запасів. Причому не обов’язково внаслідок того, що оплата здійснювалась без врахування фактичної заборгованості підприємства перед постачальниками, що також має місце, оскільки нерідко підприємства таким чином допомагають своїм партнерам вийти з фінансової скрути на певний момент.

Зокрема, дебіторська заборгованість при розрахунках з постачальниками може виникнути і тоді, коли після проведення розрахунків виявилось, що внаслідок якихось причин вартість отриманих ТМЦ завищена. До речі, це передбачено навіть у податковому обліку, де затверджено спеціальний додаток № 2 до податкової накладної, який складається у випадках, коли після виписування товарно-транспортної накладної та податкової накладної проводились зміни відпускних цін, повернення товару, або заборгованість покупця визнана безнадійною в судовому

порядку чи виявились помилки в підрахунках. Згідно нього проводиться коригування суми податку на додану вартість, який початково було визначено у податковій накладній, а також вартості отриманих від постачальників ТМЦ.

Наприклад, згідно товарно-транспортної накладної від постачальника ТОВ “Вартер” було оприбутковано 20 грудня 200_ р. на ПМП “ТерСофт” матеріальних цінностей на 6 тис. грн., вартість яких була відразу ж оплачена. Однак 31 грудня 200_ р. виявилась помилка щодо застосування цін на відпущені товари і постачальник ТОВ “Вартер” виписав додаток № 2 “Розрахунок № 6/165 коригування кількісних і вартісних показників до податкової накладної від 20.12.200_ р. № 165 за договором від 15.12.200_ р. № 159”, згідно якого вартість отриманих ТМЦ необхідно скоригувати (зменшити) на 300 грн., а податок на додану вартість – на 60 грн. У результаті такого коригування на ПМП “ТерСофт” будуть проведені записи операцій методом “червоне сторно” у кореспонденції рахунків дебет 20 – 300 грн., дебет 644 – 60 грн., кредит 63 – 360 грн. та додатковими проводками дебет субрахунка 704 “Вирахування з доходу”, кредит аналітичного рахунка 6411 “З податку на додану вартість” – 60 грн. і дебет 644, кредит 719 – 60 грн. У результаті за аналітичним рахунком розрахунків із цим постачальником виникне дебіторська заборгованість, яку не можна вважати авансом, отже у відомості 3.2 (до рахунка 37) записувати її немає підстав, а тому вона логічно мала б бути відображена на рахунку 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” у Відомості 3.3 як дебетове сальдо на кінець місяця. Оскільки ж у ній немає потрібної для цього графі, то на практиці доведеться якимось чином шукати вихід з такої ситуації. Найпростіше було б, звичайно, дещо змінити цю відомість і додати в ній дві графі: одну для відображення сальдо за дебетом на початок місяця, а другу – на кінець місяця. Адже, наприклад, це враховано у Відомості 3.2 (до рахунка 37), 3.5 (до рахунка 68), у яких є місце для відображення дебетового й кредитового сальдо за цими рахунками. Тому аналогічно має бути, на нашу думку, структура Відомості 3.3 (до рахунка 63), як, зрештою, Відомості 3.1 аналітичного обліку розрахунків з покупцями та замовниками (до рахунка 36), у якій не передбачено граф для відображення кредитового сальдо (кредиторської заборгованості покупців),

Між тим, тут може бути аналогічна ситуація, коли підприємство після повних розрахунків з якимось із покупців виявить, що вартість реалізованої йому продукції завищена і її треба коригувати в сторону зменшення. Наприклад, постачальник ТОВ “Вартер” у наведеному вище прикладі мав би зробити методом “червоне сторно” такі записи: дебет 36, кредит 70 – 360 грн. та дебет 70, кредит 6411 – 60 грн. Тому за аналітичним рахунком розрахунків з ПМП “ТерСофт” виявиться на кінець місяця кредиторська заборгованість (кредитове сальдо), яку треба записати у Відомості 3.1 (до рахунка 36), бо цю суму аж ніяк не можна вважати одержаним авансом, а тому нелогічно відобразити у відомості 3.5 (до рахунка 68) за кредитом субрахунка 681 “Розрахунки з авансами одержаними”, хоч, в принципі, тимчасовим виходом із такої ситуації (до зміни реєстрів з врахуванням цих зауважень) може бути перенесення туди цієї суми у кореспонденції дебет 36, кредит 685, хоч в Інструкції до Плану рахунків вона й не передбачена. Відповідно можна зробити штучний запис дебет 371, кредит 63, щодо перенесення дебіторської заборгованості постачальників у Відомість 3.2 (до рахунка 37), але це зумовлює не тільки алогічність таких проводок, а й додаткові витрати часу на ці записи. Тому на практиці в таких випадках використовують алгебраїчне позначення сум. Зокрема у Відомості 3.1 (до рахунка 36) додатними числами вважається дебіторська заборгованість покупців чи замовників, яку записують відповідно у графах 5 – як сальдо на початок місяця, та 22 – на кінець місяця. Коли ж за розрахунками з якимось покупцем (замовником) виходить кредиторська заборгованість, її записують у цих же графах, але зі знаком “мінус”.

Так само вважають додатними величинами у Відомості 3.3 (до рахунка 63) заборгованість перед постачальниками (сальдо за кредитом) – у графах 6 та 21 відповідно на початок і кінець місяця, а у випадку виникнення дебетового сальдо за розрахунками, його тут записують як від’ємну величину. Інколи замість позначки “мінус” (–), використовують обведення протилежних за значенням до основної заборгованості (кредиторської – за рахунками з покупцями, дебіторської – з постачальниками чи підрядниками) рамочкою чи запис її червоним кольором за аналогією з методом “червоне сторно”. При цьому треба мати на увазі, що загальний

підсумок “Усього за рахунком 36” – у відомості 3.1 (до рахунка 36) та “Усього за рахунком 63” – у Відомості 3.3 (до рахунка 63) не можна визначити алгебраїчним способом, оскільки це призвело б згортання заборгованості, що не допускається при складанні балансу, позаяк занижує його валюту. Тому в цих відомостях у таких випадках слід окремо підрахувати дебіторську і кредиторську заборгованість та записати їх окремими сумами, використовуючи для цього призначені в них рядки і нижнє поле для відображення загального підсумку сальдо за кредитом рахунка 36 у Відомості 3.1, а сальдо за дебетом рахунка 63 – у Відомості 3.3. Таким чином, сальдо в цих відомостях також вийде розгорнутим, аналогічно визначеному у Відомості 3.2 (до рахунка 37) чи Відомості 3.5 (до рахунка 68) або 3.6 (до рахунка 64).

У зв'язку з цим варто звернути увагу на те, що на підприємствах часто трапляються помилки в записах, що призводять до розбіжностей між підсумками обігів чи сальдо аналітичних рахунків і загальною їх сумою за синтетичним рахунком. Це трапляється внаслідок помилок у підрахунках як за синтетичними, так і аналітичними рахунками, відкритими до нього. Оскільки на практиці окремі аналітичні рахунки, відкриті до синтетичного рахунка, мають дебетове сальдо, а інші – кредитове, сальдо за синтетичним рахунком виходить розгорнутим (таб. 5.10).

Таблиця 5.10

Обігова відомість за рахунком 63 „Розрахунки з постачальниками і підрядчиками”

Назва постачальника	Сальдо на 1.12.200_р.		Обіг за грудень		Сальдо на 31.12.200_р.	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
Нафтобаза	20		10	35		5
Енергозбут		15	24	6	3	
Разом	20	15	34	41	3	5

Перевірити правильність записів можна за такою методикою: до початкового сальдо за дебетом синтетичного рахунка 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” (20 тис. грн.) додати обіг за його дебетом (34 тис. грн.) та відняти

кінцеве сальдо за дебетом (3 тис. грн.). Отриманий результат має бути тотожним визначеному шляхом додавання до початкового сальдо за кредитом цього рахунка (15 тис. грн.) його кредитового обігу (41 тис. грн.) та віднімання кінцевого кредитового сальдо (5 тис. грн.). Тобто, $20+34-3=15+41-5$, або $51=51$, що засвідчує правильність записів як за синтетичним рахунком, так і відкритими до нього аналітичними рахунками.

Так само можна перевірити правильність записів на інших рахунках з обліку розрахунків.

У Відомості 3.3 (до рахунка 63), як уже зазначалось, облік розрахунків доцільно вести позиційним способом. Однак, у графі 1 варто вказувати не порядковий номер запису, а реєстраційний код постачальників, що дозволить легко переносити сальдо за розрахунками з ними на наступний місяць, не збиваючись за рядками, при умові, що постійні постачальники за графою 3 будуть записані завжди в одному рядку. У графі 2 у цьому випадку замість номера документа та його дати треба вписувати номер запропонованого реєстра операцій за розрахунками з постачальниками та підрядниками. Варто дотримуватись постійного розміщення постачальників у тих самих рядках, щоб не збиватись потім при перенесенні сальдо, звірванні записів тощо. Тому в графі 3 треба вказувати назву постачальників за їхнім Статутом, і першими записувати тих, з якими операції здійснюються постійно. Для полегшення пошуку при записах операцій на підприємствах, де кількість постачальників значна, доцільно притримуватись алфавітного порядку запису їхніх найменувань. При цьому треба мати на увазі, що інколи назви постачальників є однаковими, або мало відрізняються. Тому, щоб не допустити помилок, внаслідок сплутування документів постачальників, у таких випадках треба звертати увагу на реєстраційний номер у графі 1 цієї відомості.

Взагалі на підприємстві повинна бути вичерпна інформація про постачальників (як і про покупців, інших дебіторів і кредиторів): їхні назви, адреси, коди, прізвища службових осіб, номери рахунків у банках та інші реквізити. Тому на доповнення до відомостей аналітичного обліку варто мати такі детальніші реквізити як додаток до реєстрів обліку. Їх можна сформувати за даними копій свідоцтв про

реєстрацію підприємств як платників податку на додану вартість, товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, договорів та ін. Додаткові витрати часу на пошук такої інформації в майбутньому окупуються, особливо, коли з приводу розрахунків виникають претензії.

У графі 4 записи проводять на тих підприємствах, де, крім документів постачальників, для оприбуткування матеріалів використовують свої внутрішні прибуткові ордери. Тут можуть бути проведені записи при так званому “роз’єднанні” документів (невідфактурованих поставках), тобто, коли ТМЦ на підприємство вже надійшли, а супровідні товарно-транспортні накладні постачальників з якихось причин затримуються, що нерідко трапляється при перевезенні вантажів залізничним транспортом. У такому випадку матеріальні цінності оприбутковують за актом приймання матеріалів, номер і дату якого вказують у графі 4 Відомості 3.3 (до рахунка 63) за вартістю, визначеною підприємством, а при надходженні документів від постачальника проводять коригування цієї суми в такому порядку: оприбутковують ТМЦ за товарно-транспортною накладною додатковою проводкою дебет 20, кредит 63; сторнують проведений раніше запис за актами на основі бухгалтерської довідки – дебет 20, кредит 63. Сальдо на початок місяця, як і дату виникнення заборгованості (графи 5-6 відповідно) вказують за даними попередньої відомості, у випадках, коли розрахунки між підприємством та постачальником повністю не проведені.

Слід зазначити, що розрахунки з постачальниками та підрядниками (як із іншими партнерами) є доволі частими. Тому з цієї причини, а також інших, нерідко виникають помилки у записах операцій на підприємстві чи в постачальника, що зумовлюють розбіжність сальдо за розрахунками. Тому періодично, не рідше одного разу на рік, необхідно звірити залишки заборгованості, маючи на увазі, що при наявності кредиторської на підприємстві за певним рядком Відомості 3.3 (до рахунка 63), ідентична сума в постачальника буде дебетовим сальдо за рахунком 36 “Розрахунки з покупцями й замовниками” у відповідному рядку Відомості 3.1 (до рахунка 36).

Якщо ж виявляться розбіжності, проводять звіряння операцій з постачання ТМЦ та оплати заборгованості, у результаті якого виявляють допущені помилки простим порівнянням даних товарно-транспортних накладних і документів про сплату коштів, маючи на увазі, що всі операції за ними як на підприємстві, так і в постачальника, по суті, є дзеркальним відображенням.

Так, якщо на ПМП “ТерСофт” оприбутковано від постачальника ТОВ “Вартер” ТМЦ на суму 6 тис. грн. за кореспонденцією рахунків дебет 20, кредит 63, то на цю суму тут виникає кредиторська заборгованість. У постачальника ця операція буде відображена як продаж продукції (товарів) покупцеві – дебет 36, кредит 70 на таку ж суму. Коли підприємство перерахує постачальнику, скажімо, 4 тис. грн., ця операція буде записана на ПМП “ТерСофт” у Відомості 3.3 (до рахунка 63) за графами 7 та 8, тобто, в кореспонденції дебет рахунка 63, кредит 31, а в постачальника – у графах 12 та 13 Відомості 3.1 (до рахунка 36) – дебет 31, кредит 36. У результаті на кінець місяця на ПМП “ТерСофт” буде борг перед постачальником ТОВ “Вартер” на суму 2 тис. грн. у графі 21 Відомості 3.3 (до рахунка 63), а в останнього – дебіторська заборгованість ПМП “ТерСофт” на цю ж суму – сальдо за графою 22 Відомості 3.1 (до рахунка 36).

За результатом звіряння записів даних Відомості 3.3 (до рахунка 63) підприємства-покупця та Відомості 3.1 (до рахунка 36) підприємства-постачальника складається акт у двох примірниках, на основі якого проводять виправлення помилок способами допроведення чи списування виявлених різниць, внаслідок чого сальдо заборгованостей стає ідентичним.

Далі у графах 7-12 записують оплачені постачальникам чи підрядникам суми в погашення заборгованості за вже одержані від них ТМЦ, роботи (послуги) чи як попередню оплату під майбутні поставки. Оскільки, крім грошей, при розрахунках зараз використовується бартерний обмін, можлива кореспонденція рахунків у цих графах Відомості 3.3 досить різноманітна і передбачає 21 рахунок за кредитом. У той же час для запису цих сум тут відведено всього 4 графи (7-10).

Таким чином, як і за Відомістю 3.1 (до рахунка 36), тут доведеться шукати вихід із ситуації, якщо рахунок 63 за дебетом у поточному місяці кореспондуватиме

з більшою кількістю інших рахунків за кредитом, ніж можна це записати у визначених графах. Це ж саме стосується відображення операцій за кредитом рахунка 63 (графи 13-20), оскільки тут можна записати одночасно операції за дебетом 7, а можлива кореспонденція за дебетом 20 різних інших синтетичних рахунків. Отже тут аналогічно, як у Відомості 3.1 (до рахунка 36), доведеться вклеювати додаткові графи, або ж виготовляти Відомості 3.3 розширеної ємності (з більшою кількістю граф) типографським способом.

Таким чином, у графах 8-11 відомості 3.3 (до рахунка 63) записують кредит тих рахунків, з якими кореспондує рахунок 63 “Розрахунки з постачальниками та підрядниками” за дебетом. У графі 12 “Усього за дебетом” підраховують підсумок за графами 8-11 (або більшою кількістю граф, коли кореспонденція рахунків була ширшою). Ці підсумки за кожним рядком (постачальником) є загальними дебетовими обігами за аналітичними рахунками, а підрахована сума за перетином із рядком “Усього за рахунком 63” – загальним дебетовим обігом за синтетичним рахунком, який має бути рівним вказаному в Головній книзі за графою 24 відповідного місяця. Так само суми за графами 8-11 Відомості 3.3 у розрізі кореспондуючих рахунків мають відповідати вказаним у деяких графах 2-23 Головної книги,¹ оскільки обіги за дебетом будь-якого синтетичного рахунка, хоч і формуються в ній з різних журналів, мають бути ідентичними відображеним у відомостях аналітичного обліку.

Зауважимо, що у зв'язку з тим, що кількість граф у Відомості 3.3 менша, ніж рахунків, з якими може кореспондувати рахунок 63, доцільно у наведених графах вписати ті рахунки, операції за якими є типовими. Варто зберігати однакову порядковість запису рахунків, за дебетом яких відображають операції у Відомості 3.3 (до рахунка 63), незважаючи на те, що не кожного місяця така кореспонденція тут буде відображатись.

Скажімо, в поточному місяці від підрядника не надходили акти виконаних робіт, отже, здавалось би графу 13 можна використати для запису операцій за дебетом

¹ Кількість граф Відомості 3.3 та Головної книги різна, бо записи операцій в останній проводяться із журналів, а не з відомостей. З останніми проводиться лише звірення обігів за дебетом рахунків.

іншого рахунка. Однак це призведе лише до плутанини при перенесенні кредитових обігів із Відомості 3.3 (до рахунка 63) у Головну книгу. Досвід ведення журнально-ордерної форми переконує у раціональності відведення для кореспондуючих рахунків постійних граф чи рядків. Тому затверджену форму Відомості 3.3 (до рахунка 63), як, зрештою, інші реєстри теперішньої журнальної форми обліку потрібно удосконалити. В них має бути надрукована вся можлива кореспонденція рахунків, не дивлячись на збільшення формату реєстрів. Хоч їхня компактність у порівнянні з попереднім варіантом журналів-ордерів приваблива, однак нею слід поступитись із-за об'єктивних причин. Доречно зазначити, що, наприклад, журнал-ордер № 6, в якому вели раніше облік розрахунків з постачальниками та підрядниками, був формату 2а3, а теперішній Журнал 3 та Відомість 3.3 (до рахунка 63) виготовлені на одній сторінці бланку формату А4х1,5, Інструкцією до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій”, затвердженою наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99р. №291 передбачено, що суб'єкти малого підприємництва, а також інші організації, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності, для обліку витрат можуть використовувати тільки рахунки класу 8. У зв'язку з цим окремі автори трактують це в такому розумінні, що нібито ведення рахунків класу 8 „Витрати за елементами” є обов'язковими, бо далі тут зазначається, що інші підприємства рахунки цього класу можуть (підкреслення наше – П.Х.) використовувати для узагальнення інформації про витрати за елементами [55, с.10].

Слово „можуть”, на нашу думку, аж ніяк не стосується великих підприємств, де кількість операцій з обліку витрат значна. Їм просто необхідно вести рахунки класу 8, адже у протилежному випадку дані для складання „Звіту про фінансові результати” ф №2 доведеться вибирати в кінці року позасистемно, що ніяк не може вважатись методологічно обґрунтованим, і є причиною частих помилок.

Разом з тим при розробці реєстрів журнально-ордерної форми для сільськогосподарських підприємств цим знехтувано і Журнал-ордер №10.3 с.-г. та виробничі звіти до нього не дають можливості системно згрупувати дані про

матеріальні витрати, оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизацію, інші операційні витрати, що ускладнює формування даних у розділі II „Елементи операційних витрат” згаданого „Звіту про фінансової результати” ф.№2. Більш вдалою є форма Журналу 5А, в якому передбачене групування витрат виробництва за рахунками восьмого класу, проте цей журнал на сільськогосподарських підприємствах не застосовується, оскільки Міністерство аграрної політики затвердило інший варіант журнально-ордерної форми обліку. Тому Журнал–ордер № 10.3 с.-г. та виробничі звіти до нього треба удосконалити, передбачивши в них групування витрат за рахунками восьмого класу. Думка про додаткові витрати часу на його ведення є ілюзорною, оскільки їх все одно доводиться здійснювати, аде не систематично протягом року, а після його завершення, адже вибірка даних — це теж затрати праці. Однак без застосування рахунків класу 8 такі витрати часу доведеться здійснювати у вкрай невідгідний час, коли настає напружений періоду складання фінансової звітності, і така робота виконується поспіхом, що посилює ймовірність помилок.

Третій розділ “Розрахунок показників прибутковості акцій” “Звіту про фінансові результати” ф.№2 складають підприємства акціонерної форми власності. Оскільки, як правило, число акцій, що перебуває в обігу протягом року, змінюється, пропонується використати для такого розрахунку формулу, виходячи з кількості днів обігу за датами їх випуску:

$$СКА = \frac{A_0 \cdot 365 + A_1 \cdot H_1 + A_2 \cdot H_2}{365}$$

де: СКА – середньозважена кількість акцій; A_0 – кількість акцій на початок року; $A_1, A_2 \dots$ – кількість випущених протягом року акцій за датами випуску; $H_1, H_2 \dots$ – кількість днів обігу акцій відповідного випуску; 365 – число календарних днів у році.

Наведена формула дозволяє врахувати тривалість обігу акцій, випущених в середині місяців, а не тільки на перше число їх, як це видно з прикладу згаданого автора.

До фінансової звітності згідно з П(С)БО 4, однойменної назви належить “Звіт про рух грошових коштів”.

Основою для складання цієї форми звітності є практично майже всі рахунки бухгалтерського обліку, бо у ньому узагальнюється інформація про зміну активів підприємства і джерел їх утворення.

Зокрема, у першому розділі “Рух коштів у результаті операційної діяльності”, яка за стандартом є основною для підприємства, відображають суму отриманого прибутку чи збитку від звичайної діяльності на основі однойменної статті першого розділу “Звіту про фінансові результати” ф. № 2 (табл. 5.11).

Таблиця 5.11

Методика визначення даних статті “Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах”

Стаття	Код	За звітний період		За попередній період	
		надходження	видаток	Надходження	Видаток
Прибуток (збиток) від звичайної діяльності до оподаткування	010		84		48
Коригування на:					
-амортизацію необоротних активів	020	93		92	
-збільшення (зменшення) забезпечень	030	-	-	-	-
-збиток (прибуток) від нереалізованих курсових різниць	040	-	-	-	-
- збиток (прибуток) від неопераційної діяльності	050	1	68	2	38
Витрати на сплату відсотків	060	-	-	-	-
Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах	070		58	8	

Суму цього прибутку коригують на: амортизацію необоротних активів, тобто нематеріальних активів і основних засобів; збільшення чи зменшення забезпечень; збиток чи прибуток від нереалізованих курсових різниць; збиток чи прибуток від неопераційної діяльності та витрати на сплату відсотків.

Тому стаття за рядком 070 стаття “Прибуток (збиток) від операційної діяльності до зміни в чистих оборотних активах” є розрахунковою, тобто її визначають не на якомусь рахунку, а безпосередньо у цій формі звіту як алгебраїчний підсумок попередніх статей, але при цьому слід мати на увазі, що за згаданими двома останніми статтями збиток відображається у графі „Надходження”, а прибуток – у графі “Видаток”, тобто протилежно до першої статті цього розділу.

Так само розрахунковими є наступні статті „Звіту про рух грошових коштів” ф. №3 і зменшення показників тут також відображається у графах “Надходження”, а їх збільшення – у графах “Видаток” на основі даних другого –третього та четвертого – п’ятого розділів пасиву балансу, за виключенням статей “Короткотермінові кредити банків”, “Поточна заборгованість за довготерміновими зобов’язаннями”, “Поточні зобов’язання за розрахунками з учасниками”, зобов’язань за відсотками та інших зобов’язань, не пов’язаних з операційною діяльністю.

У той же час скласти вказаний звіт лише на основі даних балансу не можна, бо за окремими статтями відображають не різницю сальдо за певними рахунками, а загальну зміну дебетового чи кредитового обігу за відповідний звітний період.

Так, за статтею 190 “Реалізація необоротних активів” у “Звіті про рух грошових коштів” ф. №3 відображають не зміну сальдо за рахунками з їх обліку, а кредитовий обіг за субрахунками 742 “Дохід від реалізації необоротних активів”, 743 “Дохід від реалізації майнових комплексів”, що відкриваються до синтетичного рахунка 74 “Інші доходи”, а за статтями “Отримані відсотки” та “Отримані дивіденди” відображають суму кредитового обігу за субрахунком 731 “Дивіденди отримані” та 732 “Відсотки отримані”, який відкривається до синтетичного рахунка 73 “Інші фінансові доходи” у Журналі-ордері ф. №11 с.-г. У зв’язку з цим п. 44 Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів” є дещо неточно сформульованим, бо скласти згаданий звіт лише на основі “... змін у статтях балансу...” за його розділами не можна, оскільки, наприклад, зміна даних за розділом “Власний капітал” це лише різниця між сальдо відповідних рахунків на початок і кінець звітної періоду, а не надходження власного капіталу, яке можна визначити тільки з урахуванням різниць кредитових і дебетових обігів за рахунками.

Сама ж побудова третього розділу “Звіту про рух грошових коштів” ф.№3 за статтею “Надходження власного капіталу”, як і п. 45 згаданого стандарту не передбачають, що на практиці власний капітал може зменшуватись. У такому випадку суму його зменшення слід було б записати у графі “Видаток”, яка за цією статтею у згаданому звіті закреслена. Тому при зменшенні власного капіталу, на нашу думку, таку суму доведеться записувати у графі “Надходження” зі знаком “мінус”.

Складовою частиною фінансової звітності згідно з однойменним стандартом є також “Звіт про власний капітал” ф.№4.

Основою для складання цього звіту є дані за рахунками, залишки за якими відображені у першому розділі пасиву балансу “Власний капітал”. Тому при складанні як цього звіту, так і балансу необхідно звірити відповідні показники, маючи на увазі, що за статтею “Виправлення помилок” тут відображають коригування даних щодо статутного капіталу, зумовлене допущеними перекрученнями чи іншими неточностями. Найчастіше на практиці такі помилки зумовлені незадовільним станом обліку, що проявляється у розбіжності обігів і сальдо за рахунками в реєстрах аналітичного обліку та Головній книзі. Таке трапляється внаслідок запізнення із записами у реєстрах аналітичного обліку, коли фінансова звітність складається за не вивіреними даними на основі вибірок із них і за результатами ревізій чи аудиторських перевірок виявляються факти завищення чи заниження виручки, витрат виробництва, оцінки матеріальних запасів, основних засобів, нематеріальних активів, дебіторської чи кредиторської заборгованості, зрештою прибутку, статутного капіталу. Тому джерелом інформації для записів даних цієї статті є, власне, акти ревізій чи аудиторські висновки і прийняті на їх основі рішення про коригування фінансових звітів. Враховуючи, що баланс підприємства, як правило, складають за даними Головної книги, нерідко теж не вивіреної на звітну дату, виникають не тільки розбіжності аналітичного і синтетичного обліку, а й нерівність підсумків активу і пасиву. Як свідчить власна практика роботи автора у свій час на посаді головного бухгалтера райсільгоспуправління та участь в аудиторських перевітках зараз, як правило, у

таких випадках підсумок пасиву перевищує підсумок активу, до того ж інколи на значну суму – десятки тисяч у той час карбованців, тепер же гривень, а самі випадки непоодинокі. Протилежна ж ситуація, коли підсумок активу балансу був би більшим від підсумку пасиву, як правило, є лише у виняткових випадках. Це пояснюється тим, що зазначена розбіжність підсумків дебетових обігів і сальдо та кредитових обігів і сальдо за синтетичними рахунками у Головній книзі, яка зумовлює нерівність підсумків активу і пасиву у балансі, виникає, здебільшого, внаслідок неправильного закриття рахунків, на яких обліковують витрати виробництва. Адже рано чи пізно суми, зібрані на дебеті рахунок з обліку витрат виробництва через систему кореспонденції рахунків списуються як планова собівартість оприбуткованої продукції, робіт чи послуг та коригування її до рівня фактичної виробничої собівартості на рахунках з обліку виробничих запасів, реалізації, а у кінцевому підсумку – на фінансові результати. Тому неточні розрахунки калькуляційних різниць, так зване “загублення” витрат, накопичених за дебетом затратних рахунків, автоматично зумовлює те, що за їх кредитом списуються занижені суми¹ і порушується основоположний принцип бухгалтерського обліку – подвійний запис господарських операцій, при якому суми, записані за дебетом і кредитом рахунків, що кореспондують між собою, мають бути рівними. Оскільки бухгалтерський облік – замкнута система, підпорядкована економічним законам і законам діалектики, один з яких гласить, що ніщо у природі не зникає безслідно, а лише переходить з одного виду в інший, то порушення цього закону у даному випадку якраз і проявляється у нерівності підсумків Головної книги, отже, активу і пасиву балансу. У бухгалтерів-практиків така ситуація має визначення “рве баланс”. Тому методологічно обґрунтоване і методично забезпечене закриття рахунків є однією з передумов дотримання критерію точності звітності.

Якщо ж все-таки помилки допущені, їх виправляють так, як і зумовлені змінами облікової політики, тобто коректурним способом чи методом “червоне сторно” або додатковими проводками на підставі відповідних довідок бухгалтера, аркушів-

¹ Причиною того, що за кредитом суми у таких випадках, як правило, менші, є стабільна тенденція перевищення фактичної собівартості виробленої продукції, виконаних робіт, наданих

розшифровок тощо.

Далі у вказаній формі наводять суму прибутку за звітний період і його розподіл за напрямками: дивіденди, відрахування до статутного і резервного капіталів. Ця частина “Звіту про власний капітал” ф.№4 повинна бути узгоджена зі “Звітом про фінансові результати” ф. №2, де наведено суму чистого прибутку (збитку). Розподіл же прибутку за напрямками відображають на основі дебетових обігів за рахунком 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”, субрахунок 443 “Прибуток, використаний у звітному періоді” у Журналі-ордері ф. № 12 с.-г. звірених із кредитовими обігами за рахунками 40 “Статутний капітал”, 43 “Резервний капітал” у цьому Журналі-ордері.

При цьому слід звернути увагу, що за введеним у 2000 році Планом рахунків методика облікового забезпечення звітності про розподіл прибутку здійснюється за більш логічним принципом, ніж раніше. Якщо раніше проводились авансові відрахування від неіснуючого прибутку, які списувались за рахунок фактичного фінансового результату кореспонденцією дебет 80 “Прибутки і збитки”, кредит 81 “Використання прибутку”, що нерідко приводило на практиці до зміни кредитового сальдо за рахунком 80 на дебетове, то зараз кореспонденція рахунків є такою: дебет 79 “Фінансові результати” на суму кредитового сальдо, кредит рахунка 44 “Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)”.

Таким чином, спочатку визначається реальна сума прибутку, яка може бути розподілена, а вже потім проводиться його розподіл. Якщо ж отримано збиток, то він також списується на рахунок 44 у кореспонденції рахунків дебет 44, кредит 79 за конкретними субрахунками на суму дебетового сальдо за ними, а вже потім покривається за рахунок відповідних джерел чи залишається непокритим. Зазвичай може виникнути ситуація, коли за одними субрахунками рахунка 79 “Фінансові результати” є прибуток (кредитове сальдо), а за іншими – збиток (дебетове сальдо). Тому у таких випадках одночасно складають проводки дебет 79 – відповідні субрахунки, де сальдо кредитове і кредит 44 та дебет 44, кредит 79 – відповідні субрахунки, де сальдо дебетове. У зв'язку з цим на рахунку 44 визначається

розгорнутий результат: прибутку – на субрахунку 441 “Прибуток нерозподілений”; збитку – на субрахунку 442 “Непокриті збитки”. Розподіл же прибутку відображається на субрахунку 443 “Прибуток, використаний у звітному році”.

Форми фінансової звітності взаємопов’язані між собою. Цей взаємозв’язок ґрунтується на тому, що будь-яка форма такої звітності складається винятково на основі даних фінансового обліку; у них відображається стан і результати діяльності підприємства за однаковий звітний період: місяць, квартал або рік; при відображенні даних застосовуються одні і ті ж принципи, тобто підходи до визначення показників: безперервність, наростаючі підсумки з початку звітного періоду, єдність категорій, вимірників, послідовність тощо; всі форми фінансової звітності побудовані на однаковому методологічному підході до формування звітних показників, які мають відповідати встановленим критеріям; кожна з форм фінансової звітності доповнює іншу, що забезпечує цілісну, всебічну інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

У той же час специфіка інформації, яка відображається у тій чи іншій формі фінансової звітності, зумовлює особливості методики їх складання, хоч вона і базується на єдиній методології.

З прийняттям вітчизняних Положень (стандартів) та нового Плану рахунків дещо посилено методологічне забезпечення бухгалтерського обліку і звітності. Однак цю проблему не можна вважати вирішеною, бо ні методологічно, ні методично облікове забезпечення звітності у цих документах вичерпно не конкретизовано. Наприклад, визначення основних засобів як “... матеріальних активів, які підприємство утримує з метою їх використання у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, надання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік)” [98, с.2], надто розпливчате.

Помічається певна інерційність щодо застосування самих термінів. Оскільки у міжнародній практиці [46, с.49] зараз вже утвердилось розуміння категорії “баланс” як елемента методу бухгалтерського обліку, а не форми звітності, викликає подив,

що навіть у Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” віддано перевагу традиції, що склалась і викладено таке формулювання: “Баланс – звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов’язання і власний капітал”.

Не можна вважати коректним також формулювання терміну “Звіт про фінансові результати – звіт про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства”. По-перше, якщо з цього формулювання вилучити категорії “доходи”, “витрати”, то вийде тавтологія “Звіт про фінансові результати – звіт про ... фінансові результати діяльності підприємства”. На нашу думку, у документі, який мав би бути методологічною основою усієї системи звітності, адже мова йде про Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, робити такі недоречності неприпустимо. До того ж уведені в цей термін категорії “доходи” та “витрати” теж не можуть вважатись чітко визначеними, щоб відповідати вимогам економічної теорії. Самі ж визначення цих категорій у П(С)Б № 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, які дослівно повторені у П(С)БО № 3 “Звіт про фінансові результати”, не кореспондують з викладом, що застосовується у самій формі “Звіту про фінансові результати” ф.№2. Так, якщо за згаданими стандартами “Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які приводять до зростання власного капіталу...”, то у “Звіті про фінансові результати” ф.№2 наведено таке формулювання: “Доход (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)”, а у п.12 стандарту зазначено, що тут відображається “...загальний дохід (виручка) від реалізації (підкреслення наше – П. Х.) продукції, товарів або послуг...” Тобто про жодне надходження активів чи зменшення зобов’язань уже не згадується.

Вважаємо, що формулювання цієї статті “Звіту про фінансові результати” ф.№2 більш точне, ніж визначення термінів, що дане у П(С)БО 1 та повторене у розділі “Загальні положення” П(С)БО 3, бо ж не можна вважати, що у “Звіті про фінансові результати” ф.№2 можна відобразити як дохід будь-які надходження, наприклад, основних чи оборотних засобів, коштів від інших підприємств, осіб чи вищестоящих органів управління, або списання кредиторської заборгованості в усіх без винятку

випадках. Порядок відображення таких операцій у доходах (точніше у валових доходах) регулюється податковим законодавством. До них, зокрема, зараз зараховується лише безповоротна фінансова допомога, а засоби, спрямовані на поповнення оборотних засобів, чи внески до статутного фонду (капіталу) такими не вважаються.

Також не узгоджується і термін П(С)БО 1 та 3 “Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов’язань, які призводять до зменшення власного капіталу...” із змістом статті 040 “Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)” “Звіту про фінансові результати” ф.№2, адже у п. 19 П(С)БО 3 зазначено, що у згаданій статті “...показується виробнича собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) або собівартість реалізованих товарів”. Навіть якщо зважити на те, що далі у цьому звіті відображаються за окремими статтями фінансові та інші витрати, все ж не можна погодитись з таким визначенням терміну “витрати”, адже, скажімо, будь-яка безплатна передача активів, в тому числі й у порядку благодійної допомоги, не може бути віднесена як витрати за жодною статтею “Звіту про фінансові результати” ф.№2, оскільки перелік витрат, які відносять на собівартість продукції чи за рахунок прибутку підприємства до оподаткування, завжди жорстко регламентується. Не всі збільшення зобов’язань підприємства можна відобразити й у “Звіті про фінансові результати” ф.№2, зокрема нарахування економічних санкцій в першу чергу через порушення взаєморозрахунків з бюджетом аж ніяк не може бути відображене у цій формі звітності як витрати.

Отже, оскільки прийняті Положення (стандарти) бухгалтерського обліку мають важливе методологічне значення для формування системи звітності та її облікового забезпечення, їх необхідно суттєво доопрацювати.

Крім фінансової звітності, затвердженої Міністерством фінансів України, Державною податковою адміністрацією України встановлено є різноманітні форми податкової звітності термінів подання (табл. 5.12).

Таблиця 5.12

Перелік основних форм податкової звітності

сільськогосподарських підприємств

№ з/п	Форми податкової звітності	Термін подання
1	Податкова декларація з податку на додану вартість	до 20 числа наступного за звітним місяця
2	Розрахунок бюджетного відшкодування (додаток 1 до податкової декларації з ПДВ)	те ж саме
3	Розрахунок коригування сум ПДВ (додаток 2 до податкової декларації про ПДВ)	те ж саме
4	Розрахунок акцизного збору	до 15 числа наступного за звітним місяця
5	Декларація про прибуток підприємства, основною діяльністю якого є виробництво сільськогосподарської продукції	до 25 числа наступного за звітним кварталом місяця
6	Додатки до Декларації про прибуток підприємства	те ж саме
7	Зведений розрахунок суми земельного податку	до 1 лютого поточного року
8	Форма розрахунку фіксованого сільськогосподарського податку	до 1 лютого поточного року
9	Податковий розрахунок про виплачення фізичним особам суми доходів і суми утриманих з них податків (форма № 8ДР)	до 15 числа наступного за звітним кварталом місяця
10	Звіт про результат річних перерахунків прибуткового податку з громадян за 200__ р.	до 1 березня наступного за звітним року
11	Розрахунок суми податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів	Протягом 60 днів після звітного року
12	Звіт про суму нарахованого збору на розвиток виноградарства, садівництва, хмелярства	протягом 20 днів після останнього дня звітного місяця
	Розрахунок збору за забруднення навколишнього природного середовища за ___ квартал - року	До 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом

У той же час навіть при однаковій назві, окремі форми звітності на сільськогосподарських підприємствах є складнішими.

Зокрема, особливості оподаткування сільськогосподарських підприємств податком на додану вартість зумовлюють те, що вони повинні подавати три податкові декларації: дві скорочені й одну повну.

Скорочена “Податкова декларація з податку на додану вартість” № 1 складається за результатами операцій з реалізації молока, худоби (в тому числі і молока та м’яса в живій вазі, які реалізуються переробним підприємствам), птиці, вовни. Розрахунки з бюджетом за цією декларацією не проводяться. Додатна різниця між податковими зобов’язаннями та податковим кредитом звітного місяця перераховується сільськогосподарськими товаровиробниками на окремий рахунок у банку (дебет

313, кредит 311). Якщо ж така різниця має від'ємне значення, вона погашається за рахунок податкових зобов'язань наступних податкових періодів.

Так само не проводяться розрахунки з бюджетом за скороченою “Податковою декларацією з податку на додану вартість” №2 за результатами операцій з реалізації продукції, товарів (робіт, послуг) власного виробництва, крім продукції тваринництва (в тому числі і молока та м'яса в живій вазі, реалізованих переробним підприємствам), та операцій з реалізації підакцизних товарів.

За повною формою “Податкової декларації з податку на додану вартість” №3, яка складається за операціями з продажу придбаних матеріалів та підакцизних товарів, в тому числі й виготовлених із власної сільськогосподарської сировини, розрахунки з бюджетом здійснюються у звичайному порядку: позитивна різниця перераховується у бюджет (дебет 641, кредит 311), а негативна покривається за рахунок податкових зобов'язань наступних звітних періодів (без складання кореспонденції рахунків) чи відшкодовується із бюджету (дебет 311, кредит 641).

Така різноманітність форм звітності, а також специфічні особливості визначення окремих категорій: податкового кредиту та податкових зобов'язань за податком на додану вартість, валових витрат і валових доходів за так званою „першою подією” зумовили ускладнення її облікового забезпечення.

Приміром, оскільки за продане молоко чи м'ясо живою вагою переробним підприємствам, податок на додану вартість нараховується за нульовою ставкою, в обліку її треба розмежовувати у розрізі покупців: окремо переробним підприємствам – від інших.

У результаті ці особливості визначення бази оподаткування при обчисленні податку на додану вартість зумовлюють відмінності податкового обліку операцій з продажу власної продукції, головним чином, продукції тваринництва, які необхідно враховувати на кожному сільськогосподарському підприємстві. Одночасно треба враховувати й особливості відображення податкового кредиту за придбаними матеріалами, роботами й послугами, бо змішування, скажімо, податку на додану вартість, сплаченого постачальникам разом з вартістю придбаних кормів та будівельних матеріалів, призначених для реалізації працівникам господарства

неприпустиме, адже ці суми податкового кредиту повинні відображатись в різних деклараціях: скороченій – перша, повній – друга.

Проте й на цьому особливості обліку податку на додану вартість на сільськогосподарських підприємствах не закінчуються, бо тут необхідно контролювати цільове використання коштів, які залишились на підприємстві в результаті того, що сума перевищення податкових зобов'язань над податковим кредитом за податком на додану вартість не сплачувалась до бюджету. Цільове ж призначення таких коштів різне. Зокрема, кошти, що дорівнюють різниці отриманій внаслідок реалізації покупцям (замовникам) із сумою ПДВ продукції рослинництва, робіт і послуг, спрямовуються на придбання матеріально-технічних ресурсів виробничого призначення. Коли ж на підприємстві отримано суму, що дорівнює різниці між податковими зобов'язаннями з ПДВ за проданою продукцією тваринництва і податковим кредитом за цим податком щодо придбання кормів, медикаментів, біостимуляторів для тварин, то використовувати ці кошти можна лише для підтримки власного виробництва тваринницької продукції та продукції птахівництва. Виключно для розвитку тваринництва, в першу чергу, для забезпечення тварин кормами, відтворення поголів'я, придбання племінних ресурсів та здійснення ветеринарних заходів мають використовуватись суми дотацій, отриманих від переробних підприємств за продані їм молоко та м'ясо в живій вазі.

Ускладнюється облікове забезпечення податкової звітності і через те, що сільськогосподарські підприємства подають декларацію про прибуток або розрахунок фіксованого сільськогосподарського податку, залежно від того, який порядок справляння такого податку встановлено для конкретного підприємства.

Якщо воно сплачує податок на прибуток, тут необхідно забезпечувати групування валових доходів та валових витрат у розрізі „Декларації про прибуток підприємства, основною діяльністю якого є виробництво сільськогосподарської продукції”. Однак у зв'язку з тим, що реєстрів аналітичного обліку для відображення валових доходів та валових витрат не встановлено, для цього доводиться пристосовувати існуючі реєстри бухгалтерського обліку. Зокрема, для

податкового обліку валових доходів можна запропонувати використовувати багатографну книгу ф. № 33. При цьому для першого кварталу тут можна відвести перших чотири графи, для другого – наступних п'ять граф, бо одна з них повинна бути для наростаючого підсумку за I півріччя і т. д. Зміст запису у широкій графі в цьому випадку треба відвести для переліку валових доходів, який встановлено у декларації про прибуток підприємства. Наприклад, валові доходи від реалізації товарів (робіт, послуг) можна обліковувати в цьому аналітичному реєстрі у такий спосіб (табл. 5.13).

Таблиця 5.13

**Пропонований аналітичний реєстр з обліку валових доходів
ВАТ „Поділля за 2004 рік**

Види доходів	Січень	Лютий	Березень	Разом за 1-й квартал	іт.д.
1	2	3	4	5	6
Доходи від продажу товарів (робіт, послуг)					
1.1. Продаж товарів, виконання робіт, надання послуг	2145	3126	4159	9430	
1.2. Здійснення товаро-обмінних (бартерних) операцій	–	650	2120	2770	
1.3. Виконання довготермінових договорів (контрактів)	–	–	–	–	
1.4. Перерахунок за довготерміновими договорами (контрактами)	–	–	–	–	
1.5. Продаж товарів, виконання робіт, надання послуг пов'язаним особам	–	–	450	450	
1.6. Продаж товарів (робіт, послуг), вартість яких була раніше вилучена з валового доходу	–	–	–	–	

1.7. Всього доходів від реалізації товарів (робіт, послуг)	2145	3776	6729	12650	
--	------	------	------	-------	--

Для відображення валових доходів у другому півріччі можна пристосувати іншу сторінку.

Оскільки за місяць валові доходи треба в цьому реєстрі записувати навпроти відповідного рядка однією цифрою, дані окремих первинних документів (товарно–транспортних і податкових накладних, розрахунків, актів тощо) необхідно попередньо згрупувати в аркушах–розшировках, а вже підсумки за відповідними однорідними операціями переносити в цей аналітичний реєстр.

Для нагромадження валових витрат можна пристосувати традиційні реєстри, призначені для аналітичного обліку витрат виробництва, що відкриваються до Журналу-ордера № 10.3 с.-г. Це можуть бути виробничі звіти, відомості розрахунку витрат на виробництво за економічними елементами і собівартості товарної продукції, книги обліку виробництва або інші пристосовані реєстри, які давали б можливість хронологічно–систематичного запису операцій, підрахунку загального дебетового і кредитового обігу за місяць, перенесення їх у Головну книгу для визначення в ній підсумків дебетових обігів за звітний (податковий) квартал чи рік (табл.5.14).

Таблиця 5.14

**Пропонований аналітичний реєстр з обліку валових витрат
ВАТ „Поділля” за 2004 рік**

Види витрат	Січень	Лютий	Березень	Разом за I-й квартал	і т. д.
1	2	3	4	5	6
Валові витрати на:					
1.1. придбання насіння	–	–	6250	6250	
1.2. придбання добрив	–	4615	3950	8565	
1.3. придбання засобів захисту варин і рослин	265	412	510	1187	
1.4. витрати на придбання кормів	1090	2150	4165	7405	

і т. д.					
13. Всього витрат	1355	7177	14875	23404	

Аналітичний облік валових витрат повинен бути організований таким чином, щоб можна було узагальнювати операції відповідно до вимог складання декларації про прибуток підприємства. Тому, виходячи з кількості позицій, за якими треба групувати витрати в декларації про прибуток підприємства, доцільно у графі "Види витрат" пропонованого реєстру відвести таку кількість рядків, яка є достатньою для відображення їх за встановленим переліком.

Як зазначалось, податковий облік валових витрат і валових доходів передбачає розмежування подій на першу і другу. Однак у Плані рахунків активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженому наказом Міністерства фінансів України № 291 від 30.11.99 р., не передбачено окремих синтетичних чи принаймні субрахунків для обліку валових витрат і валових доходів. Таким чином їх не можна відобразити у системі кореспонденції рахунків, а доведеться здійснювати позасистемні копії вибірки даних, необхідних для складання декларації про прибуток підприємства.

З таким підходом до організації податкового обліку не можна погодитись, адже позасистемне відображення валових витрат і валових доходів неминуче призводить до помилок, які за своїми наслідками досить відчутні як для підприємств, так і для облікових працівників внаслідок застосування фінансових санкцій через викривлення оподатковуваного прибутку.

Тому мотивація розробників Плану рахунків, що, мовляв, він має бути єдиним, а отже, і спеціальних рахунків для податкового обліку не потрібно [7,с.5], непереконлива, бо як економічний зміст валових витрат, так і валових доходів не ідентичний категоріям витрат діяльності чи доходів і результатів діяльності, тому й фінансові результати не збігаються з оподатковуваним прибутком. Це, до речі, визнають і розробники Плану рахунків, а тому передбачили спеціальні синтетичні рахунки: 17 "Відстрочені податкові активи", 54 "Відстрочені податкові зобов'язання" для обліку різниць у сумі податку на прибуток, зумовлених невідповідністю оподатковуваного прибутку у податковому обліку та фінансових

результатів – у фінансовому обліку за новим Планом рахунків.

Противники податкового обліку валових витрат і валових доходів у системі кореспонденції рахунків можуть заперечити, що навіть за старим Планом рахунків, у якому були передбачені для цього однойменні синтетичні рахунки 18 та 48, не всі підприємства їх використовували, а складала декларації на основі вибірки даних за рахунками з обліку коштів, розрахунків, реалізації, прибутків і збитків та придбаних матеріальних цінностей .

Так, але це більш-менш прийнятний спосіб для невеликих підприємств. Там же, де обсяги виробництва значні, відтак операції придбання матеріальних цінностей, продажу продукції, товарів, робіт, послуг – масові, як правило, використовували рахунки 18 “Валові витрати” та 48 “Валові доходи”, що хоч і не зменшувало обсяг роботи бухгалтерів, але дозволяло вести систематичний та системний податковий облік протягом всього звітного кварталу, тобто рівномірно виконувати рутинну роботу щодо забезпечення податкової звітності, а не відкладати її на останні, без цього напружені дні. Хоч при системному податковому обліку валових витрат і валових доходів також допускаються помилки, однак вони швидко виявляються та виправляються, бо тут забезпечується подвійний запис господарських операцій, звірка даних аналітичних реєстрів та Головної книги. При вибірці даних ці важливіші методичні прийоми застосовувати не можна, а тому помилки залишаються непоміченими.

Тому вважаємо, що і за новим Планом рахунків потрібно вести облік валових витрат і валових доходів у системному порядку на окремих рахунках. З цією метою можна було б, для прикладу, використати один вільний синтетичний рахунок класу 8 “Витрати діяльності” – 86 чи 89 для обліку валових витрат і класу 7 “Доходи і результати діяльності” – 77 чи 78 для обліку валових доходів. Однак це може зробити лише Міністерство фінансів України, бо самі підприємства доповнювати План рахунків новими синтетичними рахунками не мають права. Для забезпечення системного обліку валових витрат і валових доходів зараз можна рекомендувати підприємствам скористатися правом введення інших потрібних субрахунків до затверджених синтетичних рахунків.

Зокрема, валові витрати можна обліковувати на окремому субрахунку 841 у складі синтетичного рахунка 84 “Інші операційні витрати”, а валові доходи за субрахунком 747 до синтетичного рахунка 74 “Інші доходи”. У такому разі з використанням затверджених субрахунків 371 “Розрахунки за виданими авансами” та 681 “Розрахунки за авансами отриманими” забезпечується чіткий податковий облік валових витрат і валових доходів відповідно при попередній оплаті за матеріали, що надійдуть пізніше, чи за продукцію, товари, роботи, послуги, що будуть відвантажені покупцям після оплати їх вартості, тобто розмежування подій на першу та другу, що є основоположним у податковому обліку.

Таким чином, специфічні особливості оподаткування сільськогосподарських підприємств зумовили необхідність податкового обліку, оскільки за даними реєстрів фінансового обліку не забезпечується складання важливих форм податкової звітності.

Аналітичний облік розрахунків за податками й платежами ведуть за їх видами. Облік платежів ведуть окремо за кожним податком чи платежем. Наприклад, податок на додану вартість треба обліковувати окремо від податку на прибуток тощо.

Схема обліку за цим рахунком така. На підставі відповідних первинних документів – податкових накладних з податку на додану вартість, розрахунків встановленої форми з інших податків та платежів і платіжних доручень про їх перерахування у бюджет – проводять записи у розрізі кожного податку чи платежу в реєстрах аналітичного обліку розрахунків з бюджетом. Для обліку податку на додану вартість, крім того, використовують книги обліку продажу і придбання товарів (робіт, послуг), записи в яких проводять на основі податкових накладних. Одночасно податок на додану вартість відображають у товарно-транспортних накладних та платіжних дорученнях про оплату покупцями вартості відвантажених їм товарів, продукції, виконаних робіт чи послуг або отриманих від постачальників чи підрядників сировини, товарів, робіт і послуг. При цьому має бути повна відповідність щодо запису операцій як у податкових накладних, так і в інших документах.

Облік розрахунків за податками і платежами треба організувати таким чином, щоб за кожним із них окремо можна було мати дані про нараховані і сплачені суми, заборгованість на кінець місяця.

Тому до субрахунків треба відкрити аналітичні рахунки за назвою податків і платежів у Відомості 3.6 аналітичного обліку розрахунків з бюджетом.

Операції за кредитом рахунка 64 “Розрахунки за податками й платежами” записують у графі 9 другого розділу Журналу 3 навпроти відповідних рядків, виходячи із кореспонденції рахунків (таб. 5.15).

Таблиця 5.15.

Типові операції за рахунком 64 “Розрахунки за податками й платежами”

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит
1	2	3
Передача капітальних вкладень у рахунок погашення заборгованості за податками	64	15
Списання відстрочених податкових активів при реструктуризації податкової заборгованості	64	17
Оплата податків через банк	64	31
Передача отриманого короткострокового векселя на суму погашення податкової заборгованості	64	34
Зараховано дебіторську заборгованість покупців у погашення податкової заборгованості	64	36
Зараховано борг інших дебіторів у погашення податкової заборгованості	64	37
Відображено заборгованість за допомогою та пільгами ліквідаторам аварій тощо	64	48
Оплачено податки за рахунок довгострокових позик	64	50
Видано довгостроковий вексель на суму податкової заборгованості	64	51
Відстрочення податкової заборгованості перед бюджетом	64	54
Переоформлено податкову заборгованість на інші довгострокові зобов'язання	64	55
Оплачено податки за рахунок короткострокових позик	64	60
Видано вексель на суму податку на додану вартість	64	62
1	2	3
Зараховано у погашення податкової заборгованості переоплату постачальникам чи підрядникам	64	63
Реструктуризовано заборгованість за податками, відображення	64	64

податкових зобов'язань при попередній оплаті покупців		
Зараховано у погашення податкової заборгованості переоплату за страхуванням	64	65
Зараховано у погашення податкової заборгованості борги за іншими операціями	64	68
Списання неправильно нарахованих податків (ПДВ, акцизного збору)	64	74
Списання неправильно нарахованого податку на прибуток	64	98
Віднесення за рахунок податкової заборгованості надзвичайних втрат	64	99
Повернення капітальних вкладень, які були передані для погашення податкової заборгованості	15	64
Відображення різниці податкових зобов'язань із податку на прибуток у тому звітному періоді, коли за даними податкового обліку він більший від суми, обчисленої за даними бухгалтерського обліку	17	64
Повернення виробничих запасів, які перебували у податковій заставі	20	64
Те ж щодо молодняка тварин	21	64
Те ж щодо МШП	22	64
Нарахування податків і зборів, які включають у витрати виробництва	23	64
Повернення товарів, які перебували у податковій заставі	28	64
Повернення переоплати за податками на рахунок у банку	31	64
Зараховано як поточні фінансові інвестиції переоплату за податками і платежами	35	64
Пред'явлено претензію з приводу неправильного нарахування податків і платежів	37	64
Відображення податків і платежів, пов'язаних з витратами майбутніх періодів	39	64
Анулювання бюджетного фінансування	48	64
Зарахування відстрочених податкових зобов'язань до поточної податкової заборгованості	54	64
Повернення переоплати за податками шляхом погашення виданого підприємством короткострокового векселя	62	64
Переоформлено заборгованість постачальникам на заборгованість перед бюджетом на основі акта взаємозвірки розрахунків	63	64

1	2	3
Зараховано переплату за податками у погашення заборгованості за страхуванням	65	64
Утримано із зарплати прибутковий податок з громадян	66	64
Нараховано податок з доходу (дивідендів)	67	64
Зараховано до бюджету кредиторську заборгованість, за якою минув строк позовної давності	68	64
Нараховано ПДВ, акцизний збір та ін. податки при реалізації готової продукції, товарів, робіт і послуг	70	64
Нараховано ПДВ з доходу від реалізації інших оборотних активів	71	64
Нараховано ПДВ, акцизний збір та ін. податки при реалізації майнових комплексів, необоротних активів	74	64
Нараховано фінансові санкції на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	84	64
Нараховано податок на прибуток на підприємствах, які не використовують рахунки класу 9	85	64
Нараховано податки і збори, які включають до загальновиробничих витрат	91	64
Те ж щодо загальногосподарських витрат	92	64
Те ж щодо витрат на збут	93	64
Нараховано фінансові санкції на підприємствах, які використовують рахунки класу 9	94	64
Нараховано податок на прибуток на підприємствах, які використовують рахунки класу 9	98	64

Окремим видом зовнішньої звітності є стосовна за відрахуваннями до фондів на соціальні заходи, яка в останні роки надто урізноманітнілась, що зумовило ускладнення її облікового забезпечення. Якщо традиційними формами такої звітності для сільськогосподарських підприємств були лише два звіти – про відрахування на пенсійне забезпечення та соціальне страхування в цілому, то зараз вона значно розширена, оскільки введено окремі звіти за видами соціального страхування (табл.5.16).

Таблиця 5.16

Перелік форм звітності за відрахування на соціальні заходи

Назва форми звітності	Ким встановлена	Терміни подання
Розрахунок зобов'язання зі сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування за _____ місяць 200__ року	Пенсійним фондом	Протягом 20 календарних днів, наступних за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця
Звіт про нараховані внески та витрати, пов'язані з загально-обов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності за _____ 200__ р. (І квартал, І півріччя, 9 місяців, рік)	Правлінням фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	Продається щоквартально до органів за місцем реєстрації не пізніше 12 числа наступного за звітним періодом місяця (12.04, 12.07, 12.10, 15.01).
Розрахункова відомість Про нарахування і перерахування страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття за _____ 200__ року	Міністерством праці та соціальної політики України	Подається центрам зайнятості щокварталу в такі строки: 10.04; 10.07; 10.10; 15.01
Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків та витрачання коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України за _____ 200__ року	Правлінням Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України	Подається робочим органам виконавчої дирекції Фонду щоквартально до 20 квітня; 20 липня; 20 жовтня; 25 січня.
Довідка про надходження та використання коштів обов'язкового соціального страхування за _____ квартал року	Правлінням фонду соціального страхування України	

Згадана звітність розосереджена за різними відомствами, які здійснюють контроль за сплатою відрахувань на соціальні заходи, а, крім неї, кожному відомству подаються документи для реєстрації, які теж вимагають значних витрат на їх оформлення.

Зокрема, необхідно подати заяву встановленої форми та копії таких документів:

- свідоцтва про державну реєстрацію підприємства;
- довідки облстатуправління про включення до Єдиного Державного реєстру підприємств та організацій України;

– довідки про присвоєння ідентифікаційного номера з Державного реєстру фізичних осіб.

Після реєстрації підприємству видається повідомлення, в якому проставляється його реєстраційний номер у відповідному органі (дирекції фонду, центрі зайнятості, пенсійному фонді). Ці номери вказуються на кожній формі звітності, поряд із кодом ЄДРПОУ, іншими кодами.

У зв'язку з цим треба зазначити, що адресна частина цих форм звітності недостатньо продумана. Якщо у „Розрахунку зобов'язання зі сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування за ____ місяць 200_ року” вказано лише код за ЄДРПОУ, то, наприклад, у „Розрахунковій відомості про нарахування і перерахування страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття за ____ 200_ року” треба вказувати, крім нього, код галузі за ЗКГНГ, а у „Розрахунковій відомості про нарахування і перерахування страхових внесків та витрачання коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України за __ 200_ року” ще й код за КВЕД.

В одних формах звітності треба зазначити форму власності на підприємстві та обрану систему оподаткування, в інших – встановлені терміни отримання заробітної плати, середньооблікову чисельність штатних працівників, що не можна вважати відповідним критерієм формування звітних показників.

Вважаємо, що в адресній частині будь-якої форми звітності, в тому числі і про відрахування на соціальні заходи, повинна вказуватись лише необхідна інформація. Це стосується назви підприємства, його реєстраційного номера, звітного періоду. Решта реквізитів повторюються впродовж років, а тому повинні подаватись лише при реєстрації підприємства, а потім – при зміні даних. З огляду на це в адресній частині розглянутих форм звітності про відрахування на соціальні заходи зайвими є адреса підприємства, номер поточного рахунка, МФО та назва банку, в якому його відкрито, обрана система оподаткування, коди, назва міністерства (іншого центрального органу виконавчої влади) тощо, які лише збільшують рутинну роботу щодо складання звітності, не маючи жодного смислового навантаження.

Така різноманітність форм звітності та термінів її подання утруднює її складання та облікове забезпечення, якщо до того ж врахувати те, що за кожним видом відрахувань на соціальні заходи встановлено інші ставки платежів і вони часто змінюються. До того ж існують відмінності в переліку відрахувань на соціальні заходи, які сплачують підприємства сільського господарства, залежно від того, оподатковуються вони фіксованим сільськогосподарським податком чи податком на прибуток (табл. 5.17).

Таблиця 5.17

**Перелік відрахувань на соціальні заходи, які сплачують
сільськогосподарські підприємства**

Види відрахувань	Ставки відрахувань та база їх визначення	Для с.г. підприємств, що оподатковуються:	
		Податком на прибуток	Фіксованим с.г. податком
Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування	32% від фонду оплати праці підприємства	сплачують	не сплачують
	1 або 2% з нарахованого доходу (оплати праці) працівників	сплачують	сплачують
Внески на державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	2,9 % від фонду оплати підприємства	сплачують	не сплачують
	0,25 або 0,5 % з нарахованого доходу (оплати праці) працівників	сплачують	сплачують
Внески до фонду державного страхування на випадок безробіття	2,1 % від фонду оплати праці підприємства	сплачують	сплачують
	0,5 % з нарахованого доходу (оплати праці) працівників	сплачують	сплачують
Внески до фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві і професійних захворювань	0,2 % від фонду оплати праці підприємства	сплачують	сплачують

Тому деклароване у зв'язку з уведенням фіксованого сільськогосподарського податку спрощення розрахунків, отже, звітності за відрахуваннями на соціальні заходи, на практиці виявилось не здійсненим. Бо хоч платники цього податку

звільнені від сплати відрахувань на пенсійне забезпечення та соціальне страхування від фонду оплати праці (замість цього тут Держказначейство відраховує на цю мету 68 та 2 відсотки загальної суми фіксованого сільськогосподарського податку), вони проводять утримання за всіма, без винятку, платежами з нарахованих доходів (оплати праці) окремо кожному працівникові. Крім того, у випадках виконання залученими особами робіт (послуг) за цивільно-правовими договорами збір на обов'язкове державне пенсійне страхування та державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності нараховуються за ставками 32 та 2,9 відсотків за сумою винагороди таким особам, поряд з утриманнями 1 чи 2 відсотків із належних їм сум, хоч із фонду оплати праці постійних працівників такі відрахування, як зазначалось, для підприємств—платників фіксованого сільськогосподарського податку не встановлені.

Отже, насправді для таких підприємств звітність за відрахуваннями на соціальні заходи та її облікове забезпечення не спрощені, а ускладнені, позаяк, наприклад, доводиться із загального фонду оплати праці підприємства відокремлювати суму винагороди за цивільно-правовими договорами, а звітність складати за всіма видами платежів.

Крім того, слід мати на увазі, що для підприємств, на яких працюють інваліди, відрахування на державне пенсійне страхування проводять за ставкою 4 % з їхнього фонду оплати праці, а з решти фонду – 32 %, що вимагає ведення його окремого групування вже у „Зведеній відомості № 10.2.3 с.-г. по розрахунках з робітниками та службовцями за _____ 200_ р.» . У зв'язку з цим форма цього реєстру за варіантом, затвердженим Мінагрополітики України, не відповідає вимогам облікового забезпечення звітності про відрахування на соціальні заходи і потребує вдосконалення. Зокрема, необхідне окреме відображення нарахованих сум, які включаються до фонду оплати праці, виходячи з того, за якими ставками проводяться відрахування на соціальні заходи (таб. 5.18)

Таблиця 5.18

Пропонована форма „Зведеної відомості № 10.2.3 с.-г. по розрахунках з робітниками та службовцями за 200__р.”

№ рядка	А	Відділення, ферма, бригада та ін. або № розрахунково-платіжної відомості						Разом	
		1	2	3	4	5	і т.д.	15	
	Заборгованість на початок місяця:								
1	за підприємством								
2	за робітниками і службовцями								
	Суми, які включаються до фонду оплати праці	А. Нараховано:							
3		відрядно:							
		– всім працівникам							
		– в т.ч. інвалідам							
4		погодинно:							
		– всім працівникам							
		– в т.ч. інвалідам							
5		Відпустка-дні:							
		– всім працівникам							
		– в т.ч. інвалідам							
6	сума:								
	– всім працівникам								
	– в т.ч. інвалідам								
7	Разом:								
	– всім працівникам								
	– в т.ч. інвалідам								

Запропонована відомість, хоч і збільшує витрати часу на її ведення, має ту перевагу, що в ній системно накопичуються дані для складання „Розрахунку зобов’язання зі сплати збору на обов’язкове державне пенсійне страхування за _____ місяць 200_ року”, що неможливе при застосуванні діючого варіанта цього реєстру. В результаті звітність складається на основі вибірки даних, витрати часу на які не менші, Але при цьому зростає ймовірність помилок. До того ж такі вибірки під час складання звітності зумовлюють брак часу на перевірку правильності вибраних даних.

Одночасно треба мати на увазі, що на сільськогосподарських підприємствах типовим явищем є затримки із виплатою заробітної плати, або виплата не всієї суми за місяць, а лише частини, чи не всім працівникам одночасно, а поступово, по мірі надходження коштів для цієї мети. У зв’язку з цим ще більше ускладнюється

звітність та її облікове забезпечення, оскільки кожен раз необхідно вираховувати суми, які підлягають сплаті на рахунки відповідних фондів соціального страхування пропорційно до частки виплаченої оплати праці, адже в аналітичних реєстрах з обліку розрахунків за субрахунком 661 „Розрахунки за заробітною платою” – розрахунково-платіжних відомостях чи книгах, усі види утримань визначаються, як відомо, за сумою нарахованого доходу (оплати праці) в цілому за місяць.

Тому облікове забезпечення звітності про відрахування на соціальні заходи базується як на аналітичних реєстрах, так і розрахункових даних (рис.5.4).

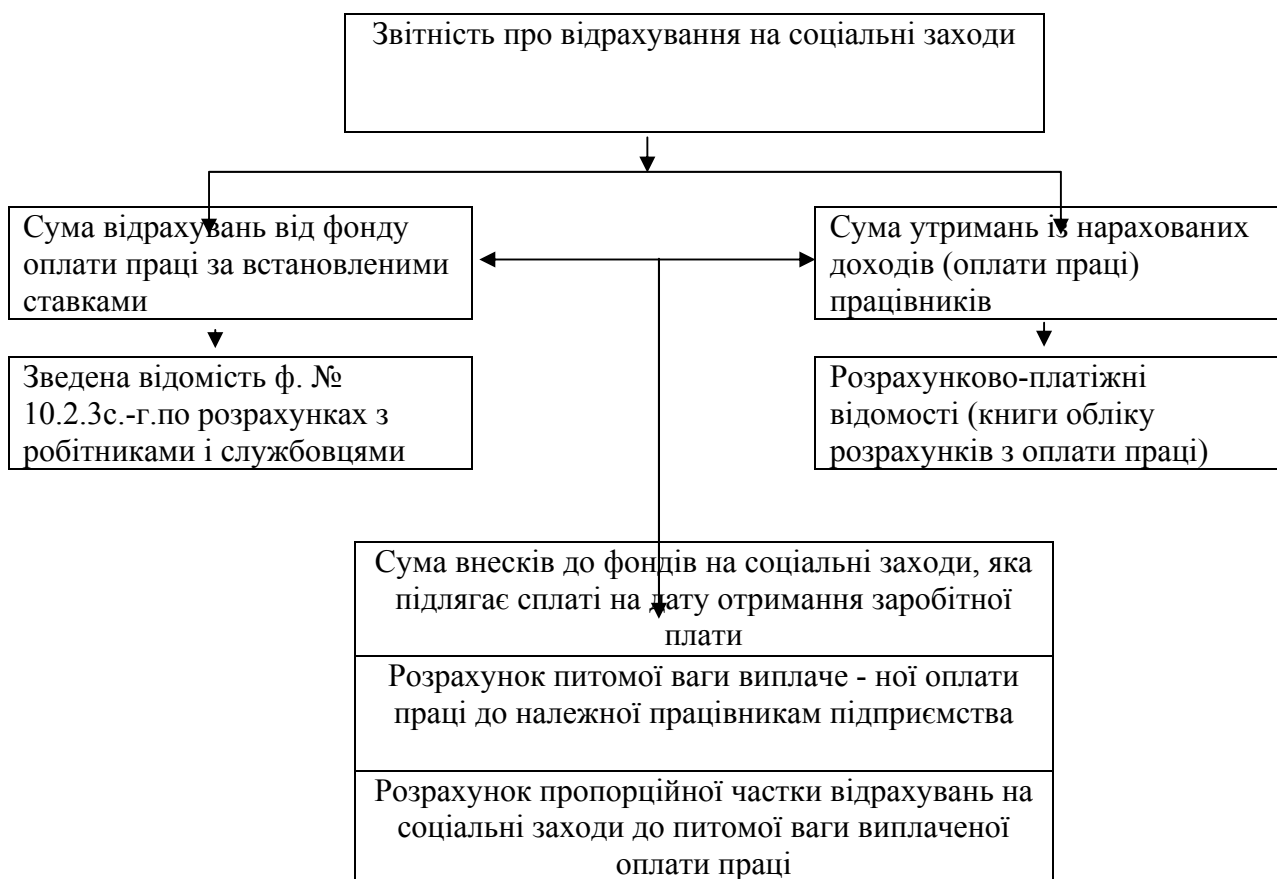


Рис 5.4Схема облікового забезпечення звітності про відрахування до фондів на соціальні заходи

Як наслідок, така методика облікового забезпечення звітності, попри її надмірну трудоемкість, не забезпечує вимог щодо точності наведених показників, ускладнює перевірку правильності її складання. Адже розрахунки питомої ваги виплаченої оплати праці та пропорційної частки відрахувань до фондів на соціальні заходи, як правило, не фіксуються, бо у встановлених формах звітності таких показників не

передбачено. Це й зрозуміло, оскільки неповна виплата заробітної плати є аномалією і не може узаконюватись. Однак сучасні реалії теж слід враховувати, що, до речі, зроблено щодо визначення належних до перерахування у бюджет сум прибуткового податку з оплати праці, за яким передбачено «Довідку про суми виплачених доходів і утриманих з них податків фізичних осіб» ф. № 8ДР.

На наш погляд, цю довідку можна пристосувати для одночасного відображення, поряд із сумою прибуткового податку, утримань на соціальні заходи з виплаченої оплати праці. Зокрема, за рахунок деякого вдосконалення згаданої довідки – виключення з неї зайвих граф 5 „Ознака доходу», 6 «Дата прийняття на роботу», 7 «Дата звільнення з роботи», 8 «Ознака пільги щодо прибуткового податку», які в її існуючій формі не виконують жодної функціональної ролі і, зазвичай, не заповнюються впродовж років, хоч мали б дублюватись щокварталу – можна ввести в неї дані про суми утримань до фондів на соціальні заходи, що дозволить складати звітність на системній документальній основі. При цьому для заповнення граф 4 «Сума утриманого прибуткового податку», 5 «Збір на обов'язкове державне пенсійне страхування», 6 «Внески на державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності», 7 «Внески до фонду державного страхування на випадок безробіття» треба спочатку визначити коефіцієнти співвідношення нарахованих і виплачених доходів та на його основі – суми прибуткового податку і відрахувань на соціальні заходи, що підлягають перерахуванню до бюджету чи відповідних фондів.

Для цього можна скористатись такими формулами:

$$Квд = Дн / Днв, де$$

Квд – коефіцієнт співвідношення нарахованого доходу до його суми, яка підлягає видачі працівникові після утримання прибуткового податку чи відрахувань на соціальні заходи;

Дн – сума нарахованого доходу за звітний період;

Днв – сума доходу, належного до виплати.

На підставі коефіцієнтів співвідношення нарахованих і належних до виплати доходів, визначених для кожного працівника окремо, вказується сума виплаченого доходу у графі 3 цієї довідки з урахуванням фактично виплачених коштів.

Наприклад, працівнику ВАТ „Поділля” Ковальчуку І. М. – ідентифікаційний номер 1715700618 нараховано 350 грн. оплати праці, з якої утримано 55,55 грн. прибуткового податку, тому сума до виплати складає $(350 - 55,55) = 294,45$ грн., звідки $K_{вд} = 350 \text{ грн.} / 294,45 \text{ грн.} = 1,19$. Оскільки внаслідок відсутності коштів на рахунку підприємства оплата праці видана частково (Ковальчуку В. М. – 145 грн.), то у графі 3 „Сума виплаченого доходу треба вказати $(145 \cdot 1,19) = 172,55$ грн.

Для визначення суми утримань треба розрахувати коефіцієнт співвідношення прибуткового податку до належного до видачі доходу:

$$K_{пд} = П/Дн, \text{ де}$$

П – сума прибуткового податку, який підлягає утриманню з нарахованого доходу;

Дн – сума нарахованого доходу за звітний період.

Стосовно Ковальчука В. М. цей коефіцієнт складає:

$$K_{пд} = 55,55 \text{ грн.} / 350,00 \text{ грн.} = 0,16.$$

Помноживши суму фактично виданої заробітної плати на цей коефіцієнт, визначимо пропорційну частку прибуткового податку, яка підлягає перерахуванню у бюджет з виплаченої суми оплати праці і вказується у графі 4 «Сума утриманого прибуткового податку» $(145 \cdot 0,16) = 23,20$ грн.

В наступних графах треба відобразити добутки графі 3 «Сума виплаченого доходу» та ставок утримань з нього до фондів на соціальні заходи: 1 чи 2; 0,25 чи 0,5; 0,5 відсотків відповідно.

Таким чином, ця довідка може бути такою (табл.5.19.).

Таблиця 5.19

**«Податковий розрахунок про нараховані та виплачені фізичним особам суми доходів і суми утриманих з них податків та відрахувань на соціальні заходи»
ф. № 8ДР**

0	0	3	0	2	8	0	9	9	5
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

(ідентифікаційний код за ЄДРПОУ або

реєстраційний (обліковий) номер платника податків)

ВАТ «Поділля»
Державна податкова інспекція Тернопільського району
за IV квартал 2003 р.

Працювало у штаті 165

Працювало за сумісництвом –

№	Ідентифікаційний номер											Сума виплаченого доходу, грн., коп.	Сума утриманого прибуткового податку, грн., коп.	Збір на обов'язкові державне пенсійне страхування	Внески на держ. соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працезд.	Внески до фонду держ. страхув. на вип. безробіття	Внески до фонду соц. страхув. від нещасн. випадків на вироб-н. і професійн. захвор.
1	2											3	4а	5	6	7	8
1	1	7	1	5	7	0	0	6	1	8	172,55	23,20	3,45	0,86	0,86	–	
2	1	6	1	8	3	0	0	4	2	6	190,00	29,50	3,80	0,95	0,95	–	
3	1	6	1	4	6	0	1	8	0	1	150,00	21,08	1,50	0,38	0,76	–	
	і. т.д.																
	Разом											18165,00	2885,00	324,00	90,00	91,00	–
	Крім того, відрахування на соціальні заходи від фонду оплати праці													5813,00	527,00	381,00	36,00

Керівник підприємства _____

Головний бухгалтер _____

Оскільки завдяки удосконаленню наведеної довідки є можливість системного формування даних для складання звітності про відрахування до фондів на соціальні заходи, то цим самим посилюється її облікове забезпечення, підвищується достовірність звітних показників. При цьому обсяг роботи облікових працівників не збільшується, адже такі розрахунки все одно доводиться виконувати, незалежно від

того, що дотепер не встановлено облікового реєстру для відображення відрахувань до фондів на соціальні заходи, визначених пропорційно до виплаченої оплати праці.

Разом з тим визначення суми відрахувань до фондів соціального забезпечення з урахуванням частки виплаченої оплати праці призвело до повторних підрахунків таких сум, що спричинило подвоєння обсягу рутинної роботи бухгалтерів. Тому якісне складання звітності про відрахування до фондів на соціальні заходи на великих сільськогосподарських підприємствах можливе лише при застосуванні комп'ютерів для нарахування оплати праці і визначення утримань із неї. Однак в даний час на більшості сільськогосподарських підприємств такі розрахунки здійснюються вручну навіть при наявності комп'ютерів через відсутність програмного забезпечення, яке б дозволяло це робити в автоматичному режимі. Отже, для належного облікового забезпечення звітності сільськогосподарських підприємств потрібно подбати про стикування форм звітності, облікових реєстрів та програмного супроводу.

У той же час треба мати на увазі, що критерії формування системи звітних показників повною мірою стосуються форм звітності про відрахування до фондів на соціальні заходи. Без дотримання цих критеріїв у жодному разі неможливо досягти належного облікового забезпечення такої звітності навіть при повній автоматизації бухгалтерського обліку із застосуванням персональних комп'ютерів

Зокрема, часта зміна форм звітності про відрахування до фондів на соціальні заходи протирічить критерію стабільності звітної інформації і не дозволяє організувати її належне забезпечення з причини значної вартості програм, які доводиться практично постійно переробляти. Та й із позицій критерію доречності інформації, яка наводиться у звітності про відрахування на соціальні заходи, її не можна вважати обґрунтованою.

Насамперед зазначимо надмірне диференціювання відрахувань до фондів на соціальні заходи, яке спричинило збільшення форм такої звітності. Намагання встановити суворо цільові напрями відрахувань, яке особливо помітне в останні роки щодо фондів соціального страхування і створення окремих органів управління ними – правлінь, зумовило лише збільшення форм звітності, отже, ускладнення її

облікового забезпечення, але не забезпечило поставленої мети. Бо різноманітність напрямів використання коштів цих фондів надто велика, щоб її можна було втиснути у Прокрустове ложе будь-яких окремих форм звітності. Дальша ж диференціація відрахувань до фондів на соціальні заходи, виходячи з напрямів використання коштів на цю мету з урахуванням того, що вже зараз існує 4 органи управління цими фондами, а самі відрахування здійснюються за 9 ставками, стає абсурдом.

Тому, на наш погляд, слід повернутись до недавньої практики, коли окремими були лише відрахування до Пенсійного фонду та на соціальне страхування. Адже значно простіше здійснювати контроль за повнотою сплати інтегрованої суми відрахувань, забезпечуючи необхідну диференціацію їх використання за цільовим призначенням, ніж намагались забезпечити це вже в процесі формування відрахувань на соціальні заходи. До того ж все одно кошти навіть надмірно диференційованих зараз фондів соціального страхування використовуються на цілі, які не відповідають початковому призначенню. Так, кошти фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, крім таких виплат, використовуються на допомогу у зв'язку з народженням дитини, доглядом дитини до досягнення нею трирічного віку, допомогу на поховання застрахованного працівника, а також членів його сім'ї. У той же час встановлені окремі відрахування до фонду соціального страхування від нещасного випадку на виробництві та професійних захворювань, які можуть використовуватись на виплату такої ж допомоги при втраті працездатності, або покриття витрат на поховання померлого. Але в першу чергу за «Інструкцією про порядок перерахування, обліку та витрачання страхових коштів в фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України», затвердженою Правлінням цього фонду 20.04.2001 року № 2 за рахунок цих коштів проводиться фінансування витрат виконавчої дирекції.

Таким чином, паралелізм формування відрахувань до фондів на соціальні заходи не тільки ускладнює звітність, в тому числі й сільськогосподарських підприємств, але й збільшує витрати на утримання однотипних бюрократичних установ на фоні

того, що ситуація щодо кількості нещасних випадків на виробництві після створення окремого правління суттєво не змінюється.

На наш погляд, доцільно скоротити кількість форм звітності за відрахуваннями до фондів на соціальні заходи і замість існуючих п'яти встановити єдиний звіт про формування коштів на цю мету і витрачання за цільовим призначенням, передбачивши в ньому розмежування внесків лише на пенсійне забезпечення та соціальне страхування. Далше цільове спрямування витрачання коштів може забезпечуватись на рівні Державного казначейства, якщо навіть буде збережена надмірно розширена в останні роки структура виконавчих органів фондів соціального страхування.

Але навіть при цій умові сама форма такого інтегрованого звіту не може будуватись за принципом перенесення в нього всіх показників з існуючих форм звітності, враховуючи те, що вони надто громіздкі і деталізовані. Практично вони підмінюють реєстри аналітичного обліку, однак не забезпечуючи його вимог, а лише частково їх дублюючи. Приміром, у „Розрахунку зобов'язання зі сплати збору на обов'язкове державне пенсійне страхування” щомісяця треба вказати не менше 14 показників, причому належну до сплати суму такого збору додатково треба розшифрувати ще за 6, а якщо на підприємстві працюють інваліди, то за 7 показниками.

Ще громіздкішим є „Звіт про нараховані внески та витрати, пов'язані з загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності”, у якому, правда лише раз у квартал, треба вказати більше 40 показників.

Такими ж громіздкими є „Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття” та „Розрахункова відомість про нарахування і перерахування страхових внесків та витрачання коштів Фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України”, де щоквартально треба відображати відповідно 20 та 57 показників. Причому стійка тенденція щодо збільшення у цій звітності кількості

показників, які характеризують формування фондів соціального страхування і використання таких коштів, свідчить про відсутність методологічного обґрунтування її змісту. Практично тут повторюється ситуація, яка склалась із податковою звітністю внаслідок виведення її з під компенсації Міністерства фінансів України, де сформовано порівняно кваліфікований колектив управління методології бухгалтерського обліку і звітності.

Тому звітність про відрахування до фондів на соціальні заходи, як і будь-яка інша, повинна, принаймні, погоджуватись із фахівцями цього міністерства, бо інакше це загрожує перетворенню її в самоціль, що вже спостерігалась у 80- роки минулого століття стосовно фінансової звітності, коли річний звіт сільськогосподарського підприємства за 1980 рік досяг 99 сторінок і включав 26 таблиць та 16 довідок до них.

Недостатнє методологічне обґрунтування змісту звітності про відрахування до фондів на соціальні заходи засвідчує, поряд із надмірністю деталізації, різноманітність наведених показників у цих формах, хоч мета такої звітності практично однакова – подання інформації про належні до сплати суми внесків і фактично витрачені суми таких коштів на підприємстві. Однак у кожній із цих форм звітності вказується заборгованість на початок року, нараховані суми внесків до фондів не лише за звітний квартал, а в тому числі за кожний місяць, як і фонд оплати праці (доходу) з якого справляються страхові внески, хоч ця звітність є квартальною. І вже зовсім абсурдним є, на нашу думку, розшифровка загальної суми перерахованих у звітному кварталі внесків за номерами платіжних доручень та датами, що вимагається у „Звіті про нараховані внески, перерахування та витрати, пов’язані з загальнообов’язковим державним соціальним страхуванням у зв’язку з тимчасовою втратою працездатності”. Адже такі дані вже давно відомі відповідному районному органу правління фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності за власними виписками з поточного рахунка в банку. Тому наводити їх у цій формі звітності жодної потреби немає. Що, до речі, враховано у „Розрахунку зобов’язання зі сплати збору на обов’язкове пенсійне страхування”, у якому взагалі виключено показники, що формуються у власному обліку органів Пенсійного

фонду: заборгованість на початок і кінець місяця (ця форма звітності зараз чогось стала щомісячною!), суму перерахованих внесків через банк.

Таким чином, принаймні ці дані повинні бути виключені із встановлених форм звітності про відрахування до фондів на соціальні заходи, оскільки без них цілком можна обійтись. Взагалі, про надуманість такої деталізації показників звітності про відрахування до фондів на соціальні заходи свідчить порівняння „Довідки про надходження та використання коштів обов’язкового соціального страхування за _ квартал _ року”, яка подається сільськогосподарськими підприємствами, що сплачують фіксований сільськогосподарський податок, у якій наводиться лише 25 показників, у той час, як при оподаткуванні їх за загальним порядком вони повинні подавати замість неї вже дві форми звітності більше, ніж із 60 показниками.

Оскільки звітність про відрахування до фондів на соціальні заходи має однакову мету, вона повинна конструюватись за однаковим принципом у повній відповідності із сформульованими нами критеріями формування звітних показників. З неї мають бути виключені ті показники, які формуються в аналітичному обліку як сільськогосподарських підприємств, так і відповідних виконавчих органів фондів соціального страхування, а періодичність подання форм звітності має бути однаковою. Бо скажімо, подання звітності до Пенсійного фонду до 20 числа наступного за звітним місяця, а квартальних форм – до виконавчих органів інших фондів до 10 чи 12 числа після завершення кварталу (див. табл. 4.9) обґрунтованим назвати не можна. Адже такий різнобій щодо термінів подання цієї звітності з урахуванням не меншої строкатості їх щодо інших видів – фінансової, статистичної, податкової, призводить до того, що звітність стає перманентною. На практиці це зумовлює непомірні витрати, пов’язані з тим, що майже кожного дня комусь із працівників бухгалтерії доводиться їхати в райцентр, бо електронних засобів зв’язку, які б дозволяли подавати звітність безпосередньо із сільськогосподарських підприємств, тут немає.

Таким чином у найближчій перспективі доведеться подавати звітність таким же способом – через представників підприємства, а тому терміни подання її, незалежно від виду, повинні бути максимально наближенні до реальних можливостей

облікового забезпечення, що при ручному опрацюванні облікових документів, як свідчить практика, можливе в межах 15-20 числа наступного за звітним кварталом місяця.

При цьому всі види звітності, крім статистичної, за нашим переконанням, повинні подаватись лише за квартал, бо встановлення місячної звітності, особливо за відрахуваннями на соціальні заходи, не обґрунтоване жодними прагматичними цілями. При цьому мова не йде про зміну термінів сплати внесків до фондів на соціальні заходи, які мають бути щомісячними, щоб не порушити динаміку надходження коштів на таку мету. Суми, належні до перерахування на поточні рахунки відповідних фондів соціального страхування, далі будуть визначатись за даними аналітичного обліку, як це, до речі, здійснюється й зараз, бо, не дивлячись на таку деталізацію цієї звітності, визначення за нею сум, належних до сплати в поточному місяці, не проводиться, позаяк навіть місячна звітність складається після завершення звітного періоду.

Аналіз змісту звітності про відрахування на соціальні заходи з огляду на на сформульовані нами критерії формування системи звітних показників дає можливість запропонувати уніфіковану форму, яка забезпечує виконання поставленої перед нею мети і одночасно позбавлена відмічених вище недоліків щодо надмірної деталізації показників, дублювання реєстрів аналітичного обліку (табл.5.20).

Таблиця 5.20

Пропонована уніфікована форма звіту про відрахування на соціальні заходи та витрачання коштів за цільовим призначенням

Підприємство ВАТ „Поділля”

Реєстраційний № 183

ЗВІТ

про відрахування та витрачання коштів фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності

За IV квартал 2003р.

1. Сума фонду оплати праці (доходу) та заробітної плати і нарахованих внесків

1.1 Сума фонду оплати праці (доходу) і нарахованих від нього внесків					1.2. Сума заробітної плати і утриманих з неї внесків						
Фонд оплати праці, грн.		Відсотки нарахування внесків та суми, грн.				Заробітна плата, грн.		Відсотки утримання внесків та суми, грн.			Разом відрахувань, грн.
		2,9%	%	%	%			0,5%	%	%	
Всього в т.ч.:	36125	1048				Всього в т.ч.:	36125	181			1229
інвалідів	—	—	—	—	—	інвалідів	—	—	—	—	—
решти працівників	36125	1048				Решти працівників	36125	181			1229

2. Витрачання коштів

Напрями витрачання	Сума, грн.
2.1. Витрачено на фінансування соціальних заходів в тому числі на:	969
2.1.1. Допомогу по тимчасовій непрацездатності	698
2.1.2. Допомогу по догляду за хворою дитиною або іншим членом сім'ї	126
2.1.3. Допомогу за вагітністю й пологами	145
2.1.4. Оздоровлення працівників ф членів їх сімей	—
2.1.5. Інші витрати	—
3. Підлягає перерахуванню на поточний рахунок фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	260

Керівник _____
підпис

18 січня 2004 р.

Головний бухгалтер _____
підпис

Наведена форма звіту може використовуватись окремо для відображення відрахувань на соціальні заходи за встановленими напрямками і подання кожному з існуючих виконавчих органів таких фондів. При умові об'єднання функцій окремих фондів у єдиному органі управління, як це було донедавна, в ньому можна вказувати різні відсотки відрахувань, тобто, інтегрувати звітність за двома і більше

фондами. Поряд із спрощенням звітності, це сприятиме забезпеченню її економічності, якщо враховувати, що лише тиражування достатньої кількості бланків звітів обходиться в значні суми.

Поряд із удосконаленням архітектури та змісту звітності про відрахування до фондів на соціальні заходи, не менш важливим є приведення у відповідність з вимогами облікового забезпечення аналітичних реєстрів, у яких відображаються такі відрахування та їх використання за цільовим призначенням, оскільки існуючі реєстри практично не змінилися від тих часів, коли на сільськогосподарських підприємствах проводились відрахування на соціальні заходи лише від фонду оплати праці, а із заробітної плати не утримувались.

Перш за все треба відмітити розосередженість обліку розрахунків за синтетичним рахунком 65 „Розрахунки за страхуванням” у двох ідентичних реєстрах: Журналі-ордері № 8 с.-г. та Журналі-ордері № 10.2 с.-г. При цьому, якщо в першому передбачене відображення дебетових і кредитових обігів, за цим рахунком, то у другому – лише кредитових обігів правда, за встановленими до нього субрахунками 651 „За пенсійним забезпеченням”, 652 „За соціальним страхуванням”, 653 „За страхуванням на випадок безробіття”. Для відображення дебетових обігів за вказаними субрахунками призначена Відомість аналітичного обліку № 10.2.4 с.-г.

Таким чином, вже із-за цього ускладнюється облікове забезпечення звітності про відрахування до фондів на соціальні заходи, бо формування дебетового обігу за синтетичним рахунком 65 „Розрахунки за страхуванням” проводиться з різних реєстрів – згаданих журналів-ордерів, і звірити цей обіг із субрахунками, а тим більше з аналітичними рахунками досить складно, оскільки за останніми взагалі навіть не передбачено жодного реєстру.

Причому у Журналі-ордері № 8 с.-г. у жодному разі не може бути відображений кредитовий обіг за всіма субрахунками синтетичного рахунка 65 „Розрахунки за страхуванням”, що стверджується в Методичних рекомендаціях з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу: „На рахунку 65 в Журналі-ордері № 8 с.-г. ведеться облік розрахунків за зобов'язаннями на обов'язкове соціальне страхування, на

випадок безробіття, на індивідуальне страхування персоналу підприємства, страхування майна та за іншими розрахунками за страхуванням». Адже далі в цих же Методичних рекомендаціях те ж саме стверджується щодо Журналу-ордера № 10.2 с.-г.: «Для обліку операцій по рахунках ...65 «Розрахунки за страхуванням» призначений Журнал- ордер № 10.2 с.-г. та ...Відомість аналітичного обліку № 10.2.4 с.-г.». Таке трактування явно помилкове і є наслідком того, що за старою Інструкцією по журнально-ордерній формі обліку в сільськогосподарських підприємствах, затвердженою наказом Мінсільгосппроду України від 16.07.1996р. № 222, у колишньому Журналі-ордері №8-сг треба було вести облік за тодішніми субрахунками 69/2 „Розрахунки по страхуванню майна” та 69/3 „Розрахунки по індивідуальному страхуванню”, що теж не досить обґрунтоване. Однак ні тоді, ні тим більше зараз не можна одночасно у двох різних журналах-ордерах проводити записи за всіма субрахунками одного й того ж синтетичного рахунка.

Тому п. 3.6.12 згаданих Методичних рекомендацій[161] треба вилучити як помилковий повністю, бо навіть за субрахунками 654 «За індивідуальним страхуванням» та 655 «За страхуванням майна» розрахунки повністю можна вести у Журналі-ордері № 10.2 с.-г., відповідно його доповнивши. Тим більше, що останній субрахунок вже вказаний у Відомості аналітичного обліку № 10.2.4 с.-г., яка відкривається до нього. Отже, доповнивши її субрахунком 654 «За індивідуальним страхуванням майна», можна забезпечити в цих реєстрах облік за синтетичним рахунком 65 «Розрахунки за страхуванням». Це усуне головний недолік існуючого облікового забезпечення звітності– розосередження обігів за одним рахунком в різних реєстрах, тим самим полегшивши звіряння даних аналітичного і синтетичного обліку, без чого неможлива її достовірність.

Проте затверджені реєстри журнально-ордерної форми обліку, не дивлячись на їх великий обсяг: Журнал-ордер № 10.2 с.-г. виконаний на 8 аркушах формату А4, а Відомість аналітичного обліку № 10.2.4 с.-г.– на 4 аркушах такого ж формату, не забезпечують обліку розрахунків за відрахуваннями до фондів на соціальні заходи у відповідності з вимогами звітності. Попри аморфність цих реєстрів, оскільки, наприклад, у згаданій відомості дві сторінки майже порожні: на першій розміщено

лише назву підприємства та відомості, її номер, перелік субрахунків, що відкриваються в ній, а на останній лише дату закінчення записів, підписи виконавця та головного бухгалтера, що протирічить критерію економічності облікового забезпечення звітності, адже зумовлює непродуктивні перевитрати паперу на тиражування бланків, тут не забезпечується групування витрат на соціальні заходи за встановленим переліком у відповідних законах.

Хоч тут і зроблена спроба помістити за окремими рядками напрями витрачання коштів за рахунок відрахувань на соціальні заходи, однак ємність згаданої відомості за сучасної її побудови не дає можливості це зробити щодо всіх передбачених видів допомог. У той же час ця відомість не забезпечує необхідних даних для формування показників в існуючих формах звітності, що підтверджує порівняння їхнього змісту (табл. 5.21).

Таким чином, якщо у звітності необхідно вказувати кількість випадків допомог за видами: народження дітей, догляд за ними до трьох років тощо, то у згаданій відомості аналітичного обліку передбачено відображення лише днів, за які виплачувалась допомога. Отже, без позасистемного підрахунку кількості випадків надання відповідної допомоги за даними первинного обліку не обійтись, а інформація про тривалість терміну у днях, яка формується в аналітичному обліку, виявляється зайвою.

Таблиця 5.21

**Відповідність змісту звітності про відрахування
до фонду на соціальне страхування та її облікового забезпечення**

Звіт про нараховані внески, перерахування та витрати, пов'язані з загальнообов'язковим страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності	Відомість аналітичного обліку ф.№10.2.4 с.-г.	
Допомога:	Перерахування та виплата допомог – дебет:	
за тимчасовою непрацездатністю (за винятком допомоги по догляду за хворою дитиною або хворим членом сім'ї)	за тимчасовою непрацездатністю без допомоги по догляду за хворим	
за тимчасовою непрацездатністю по догляду за хворою дитиною або хворим членом сім'ї	дні	
за вагітністю і пологами	сума	
за доглядом за дитиною до досягнення трирічного віку (кількість отримувачів, сума)	за тимчасовою непрацездатністю по догляду за хворим	
на поховання (кількість випадків, сума)	дні	
Всього сума допомоги	сума	
	за тимчасовою непрацездатністю по трудових каліцтвах та профзахворюваннях	
	дні	
	сума	
	при народженні дитини	
	на поховання	
	Разом за дебетом	

За звітністю про витрачання коштів фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань у згаданій відомості формування даних взагалі не передбачено, що свідчить про недостатнє методичне опрацювання аналітичних реєстрів у відповідності з вимогами облікового забезпечення звітності.

Практично ця відомість відображає лише обіги і сальдо за окремими субрахунками синтетичного рахунка 65 „Розрахунки за страхуванням”, правда, з деталізацією окремих видів виплат за рахунок коштів фондів соціального страхування. У той же час до субрахунка 652 „За соціальним страхуванням” облік треба вести за двома окремими аналітичними рахунками: 6521 „Розрахунки за

соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності” та 6522 „Розрахунки за соціальним страхуванням від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань”, бо змішування коштів двох різних фондів неприпустиме.

Іншим варіантом могло б бути введення окремого субрахунка 656 „За соціальним страхуванням від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань” та перейменування субрахунка 652 „За соціальним страхуванням” на „За соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності”, що мало б бути зроблено Міністерством фінансів України, тим більше, що у грудні 2002 за наказом № 1012 було внесено ряд змін до Плану рахунків та Інструкції про його застосування.

Таку думку поділяє правління фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, яке у своїй інструкції, затвердженій наказом від 20.04.2001р. № 12 пропонує нарахування страхових внесків відображати за дебетом рахунка 82 „Відрахування на соціальні заходи”, субрахунок 825 „Відрахування на страхування від нещасних випадків” та кредитом рахунка 65 „Розрахунки за страхуванням”, субрахунок 656 „За страхуванням від нещасних випадків”.

Однак необхідність розмежування обліку за синтетичним рахунком 65 „Розрахунки за страхуванням” у розрізі існуючих фондів соціального страхування Міністерством фінансів України не врахована, тому нелогічним виглядає виокремлення в ньому, наприклад, субрахунка 653 „За страхуванням на випадок безробіття” при відсутності окремого субрахунка для обліку розрахунків за соціальним страхуванням від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань, і ще раз свідчить про недоліки методології облікового забезпечення звітності, в даному випадку — про відрахування до фондів на соціальні заходи. Бо, якщо пропозиція про введення субрахунка 656 „За страхуванням від нещасних випадків” є слушною, оскільки тут необхідне розмежування розрахунків за різними видами відрахувань на соціальні заходи, то субрахунок 825 „Відрахування на страхування від нещасних випадків”, рівно ж як уже введені Міністерством фінансів

України субрахунки 821-824 є зайвими. Адже у „Звіті про фінансові результати” ф.№ 2 за розділом II „Елементи операційних витрат” відрахування на соціальні заходи вони вказуються загальною сумою, без підрозділу на види. Таким чином, немає жодної потреби деталізувати їх в обліку, оскільки це лише збільшує обсяг рутинної роботи бухгалтерів.

Разом зтим показники форм звітності про відрахування до фондів на соціальні заходи не уніфіковані, що навіть при умові удосконалення облікових реєстрів не сприятиме її належному обліковому забезпеченню внаслідок відмінностей методики формування однотипних даних. Приміром, у Довідці про надходження і витрачання коштів обов’язкового соціального страхування необхідно вказувати кількість днів, за які виплачувались відповідні допомоги, у Звіті про нараховані внески та витрати, пов’язанні з загальнообов’язковим державним соціальним страхуванням – кількість таких випадків, а в Розрахунковій відомості про нарахування та перерахування страхових внесків та витрачання коштів фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань – одночасно кількість випадків та днів.

Вважаємо, що з позицій критерію суттєвості інформації у такій звітності достатньо вказувати кількість випадків та суми наданих допомог, бо інша звітність – статистична, дає можливість у необхідних випадках при аналітичній інтерпритації показників достатньо точно визначити тривалість періоду виплат праці на будь-якому підприємстві. Намвгання розширювати інформативну ємкість одних форм звітності, без урахування наявної інформації в інших, зумовлює дублювання показників і призводить до порушення методологічних принципів формування її науково обґрунтованої системи.

Варто також підкреслити, що облікове забезпечення звітності про відрахування до фондів на соціальні заходи ускладнюється через доволі непростий механізм використання таких коштів. За одними відрахуваннями вони перераховуються на рахунки відповідних фондів повністю, наприклад, за фондом загальнообов’язкового державного соціального страхування на випадок безробіття, за іншими значна частина використовується на підприємстві безпосередньо у відповідності з цільовим

призначенням коштів, а сплачується лише різниця між нарахованими та витраченими сумами – за коштами фонду соціального страхування від тимчасової втрати працездатності чи фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань. До того ж існує відмінність щодо механізму фінансування виплат на соціальні заходи на сільськогосподарських підприємствах, що сплачують фіксований сільськогосподарський податок і тих, які оподатковуються за загальною системою – від оподаткованого виплат.

На перших, як відомо, фіксований сільськогосподарський податок, складовою частиною якого є відрахування до фондів на обов'язкове державне пенсійне страхування та державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, повністю перераховується на рахунок Державного казначейства, а вже звідти проводиться фінансування виплат на соціальні заходи шляхом зворотного перерахування коштів на рахунок підприємства у банку. Для отримання таких сум підприємству необхідно подати заяву з обґрунтуванням необхідності цього.

На других такі виплати здійснюються за рахунок власних коштів, а правління фонду соціального страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності сплачується лише різниця між нарахованою сумою внесків та виплачених допомог на соціальні заходи.

Дуже часто змінюються як розміри ставок відрахувань, так і виплат у зв'язку з настанням страхових випадків, оскільки практично кожного року при затвердженні Державного бюджету України встановлюються інші розміри мінімальної заробітної плати, з якою, як відомо корелюють суми допомог на соціальні заходи. Враховуючи, що такі зміни не завжди стають відомі всім бухгалтерам сільськогосподарських підприємств через недоліки інформаційного забезпечення, зрозуміло, що це негативно впливає на облікове забезпечення звітності про відрахування на соціальні заходи. Тому доцільно було б забезпечити випуск інформативного бюлетеня, у якому б наводились повідомлення про зміни в обчисленні внесків на соціальні заходи, податків тощо, який був би доступний бухгалтерам сільськогосподарських

підприємств і дозволяв своєчасно вносити корективи в облікове забезпечення звітності.

Облікове забезпечення звітності про відрахування на соціальні заходи утруднюється через надмірно ускладнену методику розрахунку суми допомоги, поза як існують відмінності навіть в обчисленні середньої заробітної плати (доходу), яка є основою для визначення суми допомоги за окремими напрямками соціального страхування. Приміром, середньоденна заробітна плата (дохід) обчислюється шляхом ділення нарахованої за розрахунковий період заробітної плати (оподаткованого доходу), з якої сплачувалися страхові внески:

- на кількість відпрацьованих робочих днів у розрахунковому періоді — за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням, і від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності (крім розрахунку страхових виплат добровільно застрахованим особам) та для оплати перших п'яти днів тимчасової непрацездатності за рахунок коштів роботодавця;

- на кількість календарних днів за розрахунковий період (без урахування святкових і неробочих днів, установлених законодавством) — за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням на випадок безробіття, для осіб, робочий час яких у зв'язку з особливостями умов праці не піддається точному обліку, для осіб, які робочий час розподіляють на свій розсуд (робота вдома, страховий агент тощо), та для добровільно застрахованих осіб за усіма видами загальнообов'язкового державного соціального страхування.

При цьому на основі листка непрацездатності, виданого лікувальним закладом. Виходячи із кількості днів непрацездатності та середньоденного заробітку, визначають суму такої допомоги. При цьому треба мати на увазі, що тут враховується лише та сума оплати праці, з якої обчислено страхові внески, тобто максимум 2660 грн., а також стаж роботи: 60% — до 5 років; 80% — від 5 до 8 років; 100% — при стажі більше 8 років.

Для цього складають відповідний розрахунок (Таб. 5.22).

Таблиця 5.22

**Методика обчислення середнього заробітку при визначенні
допомоги на соціальні заходи**

Заробітна плата за відпрацьований час, грн.	Відпускні та інші виплати за невідпрацьований час, грн.	Загальна сума доходу за місяць, грн.	Сума, з якої сплачувалися страхові внески, грн.	Сума, що включається до розрахунку для обчислення середнього заробітку
Метод 1: кількість відпрацьованих днів за місяць поділена на кількість робочих днів у ньому, і визначений коефіцієнт помножений на суму, з якої сплачувалися страхові внески				
800	1200	2000	1600	$10 \text{ дн.} : 21 \text{ дн.} = 0,47619$ $2660 \text{ грн.} \times 0,47619 = 1266,95$ грн.
Метод 2: визначається співвідношення зарплати, з якої сплачувалися страхові внески, до загальної суми заробітку, нарахованого за місяць. Це співвідношення перемножують на заробітну плату за відпрацьований час				
2300	2000	4300	1600	$2660 \text{ грн.} : 4300 \text{ грн.} = 0,61$ $2300 \text{ грн.} \times 0,61 = 1403,00$

Крім того, треба мати на увазі, що за перших п'ять днів допомога за тимчасовою непрацездатністю виплачується за рахунок підприємства, а тому у Звіт про нараховані внески витрати, пов'язані з загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням чи Розрахункову відомість про нарахування страхових внесків та витрачання коштів фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві за ними не включається. Таким чином, облікове забезпечення звітності повинно бути таким, щоби тут у системному порядку проводилось виокремлення із загальної суми нарахованої допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності тих її частин, які виплачуються за рахунок коштів підприємства та фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування.

Якщо у первинному обліку це особливих труднощів не викликає, оскільки розрахунок виплати такої допомоги здійснюється порівняно просто, то в аналітичному обліку, не дивлячись на відмінність кореспонденції рахунків, розмежування таких частин згаданої допомоги за існуючими реєстрами, включно із

передбаченими програмним забезпеченням за 1С.БУХГАЛТЕРІЯ, здійснити неможливо. Тому на практиці доводиться здійснювати копії рутинні вибірки даних із первинних документів, що не можна вважати науково обґрунтованим обліковим забезпеченням звітності про відрахування до фондів на соціальні заходи.

Отже, необхідно привести у відповідність із вимогами звітності відображення в обліку допомоги у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності, бо розрахувати на відміну такого надуманого, на наш погляд, поділу її на дві частини за джерелами відшкодування в найближчій перспективі не доводиться.

Це можна вирішити дещо удосконаливши Розрахунково-платіжну відомість тип. ф. № П-49, у якій ведуть облік нарахування і видачі заробітної плати, маючи на увазі, що така допомога відображається в ній у спеціально відведених графах 17-19, де вказують відповідно місяць, дні та її суму загалом, яку необхідно розділити, як зазначалось, на дві частини.

Одночасно треба внести інші зміни, бо у цій відомості вказано за графою 24 лише відрахування до Пенсійного фонду, що було правильним на час затвердження цього реєстру – 22.05.1996р., позаяк інших відрахувань із заробітної плати до фондів на соціальні заходи в той час не було. З урахувань же сьогоденних реалій за рахунок вилучення колишньої графи 14, яка є зайвою, деякого зміщення інших, цілком можливе розміщення на титульній частині розрахунково-платіжної відомості додаткової графи 18, у якій можна відобразити суму допомоги за перших п'ять днів тимчасової непрацездатності, яка відноситься за рахунок підприємства у кореспонденції рахунків дебет 81 «Витрати на оплату праці» чи дебет 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати» та ін., в залежності від того, застосовують підприємства восьмий чи дев'ятий клас рахунків, та кредит 66 «Розрахунки з оплати праці».

Відповідно у графі 19 можна відобразити суму такої допомоги за наступні дні, яка відноситься за рахунок внесків на державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності у кореспонденції рахунків дебет 652 «За соціальним страхуванням», кредит 66 «Розрахунки з оплати праці». У графах 25 та 26 на зворотній стороні відомості треба передбачити утримання внесків до фондів

на соціальне страхування від тимчасової втрати працездатності та безробіття, що дозволить у системному порядку забезпечити формування даних для складання звітності.

Разом з тим для забезпечення системного формування у бухгалтерському обліку даних для складання звітності про відрахування до фондів на соціальні заходи та цільове використання коштів цього недостатньо і одночасно треба удосконалити Відомість аналітичного обліку № 10.2.4 с.-г. за рахунком 65 «Розрахунки за страхуванням», привівши її у повну відповідність із змістом науково обгрунтованої системи показників звітності за існуючими видами відрахувань на соціальні заходи (таб. 5.23).

Таблиця 5.23

Пропонована форма розрахунково-платіжної відомості

№ за порядком	Таб. №	Професія, посада	Відпрацьовано днів, годин	Нараховано за видами							
				Доплат та надбавок	За чергову відпустку		Допомога за тимчасовою непрацездатністю				Всього
				За тарифними ставками (посадовими окладами)	За поточний місяць	За наступний місяць	Місяць	Дні	Сума за перших п'ять днів	Сума за наступні дні	
1	2	4	5	6	14	15	16	17	18	19	20
1	063	Тракт.	11	125,00			XII	15	26,00	52,00	203,00
2	063	Тракт.	10	93,00			XII	16	32,00	70,40	195,40

Утримано та враховано							Заборгованість за працівником	Разом до видачі	Розписка в отриманні	Прізвище, ім'я, по батькові
Виплачено за I половину місяця (аванс)	прибутковий податок	за виконавчими документами	відраховано на соціальне страхування:			профспілковий внесок				
			на пенсійне страхування	від тимч. непрацездатності	від безробіття					
21	22	23	24	25	26	27	31	34	35	36
–	10,80	–	4,60	1,27	1,27	2,03	–	183,03		Макух
–	7,60	–	4,39	0,46	0,46	1,95	–	180,54		Жовтюк

Керівник відділу Заставний

Бухгалтер Мосіюк

При цьому, на наш погляд, не можна орієнтуватись на затверджені форми звітності, оскільки вони мають розглянуті вище недоліки. Тому удосконалення облікового забезпечення звітності повинно здійснюватись в органічному поєднанні з приведенням останньої у відповідність з критеріями формування науково обгрунтованої системи звітних показників.

З урахуванням запропонованої нами уніфікованої форми звіту про відрахування на соціальні заходи та витрачання коштів за цільовим призначенням ця відомість може бути такою (табл.5.24)

Таблиця 5.24

Пропонована форма аналітичного реєстру з обліку розрахунків за відрахуваннями до фондів на соціальні заходи

Відомість аналітичного обліку № 10.2.4с.-г. за рахунком 65 «Розрахунки за страхуванням» ВАТ «Поділля» за грудень 2002 року

№ пор.	Показники	Кореспондуючий рахунок	Обіги за субрахунками			
			Дебет		Кредит	
			За місяць	З початку року	За місяць	З початку року
1	Сальдо на 1.XII.2003р.	–	651 „За пенсійним страхуванням”			
	Перераховано на рахунок правління фонду	31	6126,00	80566,00	6126,00	–
2	Витрачено на фінансування	–	–	–	–	–
3	Нараховано внесків, всього в тому числі:				12608,00	96437,60
3.1	– від фонду оплати праці	82	–	–	11560,00	92120,00
3.2	– з оплати праці	66	–	–	1048,00	4317,60
4	Сальдо на 31.XII.2003р.	–	–	–	21997,60	–

Далі відомість можна продовжити за іншими субрахунками, що повинні бути відкриті до синтетичного рахунка 65 «Розрахунки за страхуванням», хоч, за нашим переконанням, всі відрахування до фондів на соціальні заходи можна об'єднати, встановивши єдину ставку таких платежів від фонду оплати праці, що значно спростило б звітність та її облікове забезпечення, оскільки для цього вистачило би одного субрахунка.

Однак існуючий порядок визначення відрахувань до фондів на соціальні заходи вимагає ведення обліку в розрізі п'яти субрахунків, тому і за іншими, що не вказані у пропонованій формі аналітичного реєстру доведеться відображати окремо сальдо на початок і кінець місяця, дебетові й кредитові обіги за місяць та наростаючим підсумком з початку року в розрізі показників, що передбачені у звітності. Облік зборів і відрахувань на соціальні заходи ведуть на рахунку 65 „Розрахунки за страхуванням”, де операції відображають за такою кореспонденцією.

Така форма відомості аналітичного обліку може застосовуватись не тільки при ручному опрацюванні облікових документів, але й при автоматизації обліку за допомогою персональних комп'ютерів, звичайно, при наявності відповідної програми, що сприятиме покращенню облікового забезпечення звітності.

Облік зборів і відрахувань на соціальні заходи ведуть на рахунку 65 „Розрахунки за страхуванням”, де операції відображають за такою кореспонденцією (таб. 5.25)

ПІСЛЯМОВА

Автор не претендує на переконання читача в тому, що в монографії вичерпно викладено зміст предмету дослідження. Напевно, маючи до диспозиції більше можливостей, вдалось би ґрунтовніше викласти як погляди вчених, що працюють у цій царині, так і власні. Однак перше обмеження, рівно ж як і те, що книга й так доволі об'ємна, спричинили завідомо вужчий селективний відбір змісту і обсягу пропонованої праці. Тому окремі частини в

ній викладено, можливо, не у повній відповідності з початковими намірами щодо окреслення їхньої сутності.

Будучи свідомим того, що це в певній мірі звузило аргументацію власної позиції, автор все ж, попри це, сподівається: монографія не позбавлена наукової і практичної вартості та буде скромним внеском у вирішення вагомої народногосподарської проблеми відповідності внутрішньої і зовнішньої звітності вимогам ринку, адже при адміністративно–командній системі вона формувалась нерідко на основі волюнтаристських рішень без урахування дійсної потреби в такого роду інформації [14, с. 17-18] .

Література

1. Бернстайн Л. Анализ финансовой отчётности / Пер. с англ. Под ред. Я. В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2002. – 624с.
2. Бондаренко Н. Д. и др. Бухгалтерская и налоговая отчетность: практические рекомендации по составлению и предоставлению. – Д.: Полиграф., 1999. – 336с.
3. Бутинець Ф.Ф. та ін. Бухгалтерський управлінський облік. Навчальний посібник для студентів. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 448с.
4. Вейцман Н.Р. Курс балансоведения. – 2 - изд. – М.: Центросоюз, 1928. – 223с.
5. Вейцман Н. Р. Очерки по бухгалтерскому учёту и анализу. – М.: Госфиниздат, 1958. – 195с.
6. Волков Н. Г. Бухгалтерский учёт и отчётность на предприятиях. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 130 с.
7. Голов С. Трансформація звітності українських підприємств згідно з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку // Бухгалтерський облік і аудит, 1996. – № 2.
8. Грабова Н. М. Теорія бухгалтерського обліку. – К.: Вища школа, 1979. – 328с.
9. Губачева О, Мельохіна О. Нові підходи до побудови балансу та розкриття його статей // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 9.
10. Добровський В.М. Звітність підприємства. Навчальний посібник.-К.: КНЕУ, 2001.-195с.
11. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999.
12. Карпова Т.П. Управленческий учёт. - М.: Аудит – ЮНИТИ, 1998-350с.
13. Ковалёв В. В., Патров В. В. Как читать баланс. – 3-е изд., перераб и доп. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 448с.
14. Концепция организации бухгалтерского учета и контроля в аграрном секторе АПК при рыночных отношениях. – К.: ИАЭ УААН, 1992. – 42с.
15. Крылова Т. Б. Выбор партнёра: анализ отчётности капиталистического предприятия. – М.: Финансы и статистика, 1991. – 183 с.
16. Кужельный М. В., Лінник В.Г. Теорія бухгалтерського обліку. Підручник. – К.: КНЕУ, 2001.-334с.
17. Кужельный М. Контроль фінансової звітності та правильності її складання. – К.: Ельга, 2001. – 240с.
18. Лучко М., Адамик О. Виділення податкових розрахунків в окрему підсистему обліку: наукового–економічний і психологічний аспекти.// Психологія і суспільство, 2001, №1.
19. Огійчук М. Ф. Єдині методологічні засади бухгалтерського обліку і звітності в Україні та їх відповідність методології країн з розвинутою економікою. // Світ бухгалтерського обліку, 1997. – № 5.
20. Патров В. В., Ковалёв В. В. Как читать баланс. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 256с.

21. Пачоли Л. Трактат о счетах и записях. – М.: Статистика, 1974. – 160с.
22. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 ”Загальні вимоги до фінансової звітності”. Затверджене наказом МФУ 31.03.99 р. № 87.
23. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 “Баланс”. Затверджене наказом МФУ 31.03.99 р. № 87.
24. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”. Затверджене наказом МФУ 31.03.99 р. № 87.
25. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів”. Затверджене наказом МФУ 31.03.99 р. № 87.
26. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 5 “Звіт про власний капітал”. Затверджене наказом МФУ 31.03.99 р. № 87.
27. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”. Затверджене наказом МФУ 28.05.99 р. № 137.
28. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 20 “Консолідована фінансова звітність”. Затверджене наказом МФУ 30.07.99 р. № 176.
29. Пушкар М.С., Журавель Г.П., Литвин Ю.Я., Мельник В.Г. Бухгалтерський облік: основи методології і організації – Тернопіль 1997.
30. Райс Э. Бухгалтерский учёт и отчётность без проблем / Пер. с англ. – М.: Финансы, 1997. – 242 с.
31. Рапопорт М. М. Облік і звітність в АСУ–сільгосп. – М.: Фінанси і статистика, 1984. – 217 с.
32. Румак О. Х. Управленческий учёт в сельскохозяйственных предприятиях. – К.: Урожай, 1995. – 224 с.
33. Савчук Т. Податковий облік як підсистема бухгалтерського обліку та основа реалізації системи оподаткування в Україні. // Бухгалтерський облік і аудит, 2003. №3 – С.45-49.
34. Соколов В. Я., Ковалёв В. В. Отчётность в России конца XIX–начала XX вв. // Бухгалтерский учёт, 1993, № 7.
35. Соколов Я. В. Два понимания бухгалтерского баланса // Бухгалтерский учёт. – 1998. – № 1.
36. Соловьёва О. В. Зарубежные стандарты учёта и отчётности. – М.: Аналитик–Пресс, 1998. – 288 с.
37. Хомин П. Методологічні аспекти інтерпретації звітності як джерела аналізу ефективності сільськогосподарського виробництва. // Наукові записки, вип.12.- Тернопіль.: Економічна думка, 2003. – с.59-64.
38. Хомин П. Я. Методологічні засади формування звітності сільськогосподарських підприємств // Вісник ТАНГ. - № 6.–2002. – С.210-212
39. Хомин П.Я Про методологію облікового забезпечення податкової звітності. // Проблеми ефективного функціонування АПК в умовах нових форм власності та господарювання. Колективна монографія. Т.2. – Харків. – 2001. – 0,25 д.а.- С.418-420
40. Хомин П.Я. Генезис дефініції „Баланс” у теорії і на практиці. // Фінансові аналітичні інструменти рнформування економічної системи України. –

- Львів: ЛНУ ім. І.Франка – 2001 – С 29-35.
41. Хомин П.Я. Викривлення фінансових результатів як парадокс системи обліку і звітності. // Розвиток науки про бухгалтерський облік. – Львів. – 2000. - 0,2 д.а.
 42. Хомин П. Я. Особливості аудиторської перевірки звітності підприємств агробізнесу / Зб. Матеріали науково–практичної конференції “Аудиторська діяльність в умовах становлення нових економічних відносин в Україні. – Львів: 1995.
 43. Хомин П. Я. Звітність сільськогосподарських підприємств. Посібник для студентів економічних вузів. Київ: Віпол. – 1996. – 223с.
 44. Хомин П. Я. Критерії достовірності звітної інформації як основа її формування // Вісник ТАНГ, 1999. – № 12.
 45. Хомин П. Я. Облік валових витрат і доходів та ПДВ за новими рахунками // Баланс, 2000, № 17.
 46. Чижевська Л. В. Бухгалтерський баланс: проблеми теорії і практики. – Житомир: ЖІТІ, 1998. – 408 с.
 47. Шерр И. Ф. Бухгалтерия и баланс. Пер. с нем. С. И. Цедербаума. – М.: Изд. «Экономическая жизнь», 1926. – 575 с.
 48. Щенков С. А. Система счетов и бухгалтерский баланс предприятия. – М.: Финансы, 1973. – 144 с.
 49. Юденко В. Моделювання фінансової звітності українських підприємств на основі міжнародного досвіду // Бухгалтерський облік і аудит, 1999, № 7–8.
 50. Янюк Д. Відображення витрат за податком на прибуток у звітності підприємства. // Бухгалтерський облік і аудит, 2003 № 6. – С 42-46.
 51. Bramsemann R. Handbuchcontrolling: Methoden und Techniken. – München.-Wien: Hanser, 1990.-368с.
 52. Gerold Mus, Rolf Hanschman. Buchführung: Grundlangen – Ausgaben-Lösungen. – Wisbaden : Gabben, 1992.
 53. Rachunkowosc; Prace naukowe Akademii Ekonomicznej imeni Oskara Lagego we Wroclawiu.- 1991.-№575.- 168с.
 54. Счетоводство в пазарни условия: доклади за юбилейната научна конференция. – Свиштов, Академична издательство “Ценов”, 1996.- 223с.
 55. Twentieth–Centuri Accounting Thinkers. Ed. J.R.Edwards. Routledge, London and New York, 1994, p. 169–177.