

Висновки. Отже, представлена методика детермінованого факторного аналізу рівня витрат операційної діяльності дає можливість оперативної і без важких математичних обчислень дослідити доцільність витрат, визначити шляхи їх зменшення на мікрорівні.

Список літератури

1. Романчик, А. В. Аналіз ефективності діяльності підприємств [Текст] / А. В. Романчик // Економічний аналіз : зб. наук. праць каф. екон. аналізу / Тернопільський нац. екон. ун-т. – 2007. – Вип. 1 (17). – С. 270–276.

2. Наконечна, Г. Ф. Аналіз показників витрат підприємства [Текст] / Г. Ф. Наконечна, П. О. Магдійчук // Вісник Технологічного університету Поділля. – 2008. – № 2, т. 2. – С. 102–105.

3. Шингур, И. В. Учет расходов в соответствии с П(С)БУ [Текст] / И. В. Шингур, Т. А. Крысенко // Главбух (спецвыпуск). – 2006. – № 10/2. – С. 55–67.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© Н.Б. Кацена, О.В. Цуканова, О.О. Горопанська, Н.М. Гаркуша, 2009.

УДК 347.728.1:339.117

Г.С. Дергільова, канд. екон. наук, доц.

ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ВИТРАТ ПІДПРИЄМСТВ МАЛОГО БІЗНЕСУ ЗГІДНО З П(С)БУ

Розглянуто варіанти обліку витрат підприємств малого бізнесу та зроблено пропозиції щодо удосконалення методики бухгалтерського обліку витрат за елементами. Пропозиції підкріплено розрахунками за даними ТОВ «Енергія» (Харків).

Рассмотрены варианты учета затрат предприятий малого бизнеса и сделаны предложения по усовершенствованию методики бухгалтерского учета затрат по элементам. Предложения подкреплены расчетами по данным ООО «Энергия» (Харьков).

The variants of account of charges of enterprises of small business are considered and done suggestions in relation to the improvement of method of record-keeping of charges after elements. Suggestions are supported by calculations from data of «Energy» LTD (Kharkov).

Постановка проблеми у загальному вигляді. Особливістю підприємств малого бізнесу є не тільки незначна кількість працівників,

але і незначні обсяги діяльності. У цьому зв'язку бухгалтерський облік за звичайною схемою мало прийнятний для таких підприємств, оскільки витрати на його здійснення не завжди виправдані. Тому методика обліку для цих підприємств повинна відрізнятись і реально відрізняється від методики обліку, що застосовується на великих або середніх підприємствах.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженню принципів управління, організації та методики бухгалтерського обліку діяльності підприємств малого бізнесу присвячено низку робіт провідних вітчизняних вчених: Г.А. Беліменко, П.Ю. Бураяка, З.С. Варналій, Л.А. Воробійової, Т.А. Говорушко, А.С. Даниленко, Д.І. Костюка, П.А. Мягкова, В.М. Пархоменка, С.К. Реверчук та ін.

Але численні публікації у періодичних виданнях та практика господарської діяльності свідчать про те, що на сьогодні ще потребують удосконалення питання організації бухгалтерського обліку діяльності підприємств малого бізнесу та витрат зокрема.

Метою та завданням статті є розгляд діючої методики обліку витрат підприємств малого бізнесу та визначення шляхів її удосконалення згідно з нормами П(С)БО.

Виклад основного матеріалу дослідження. Особливості складання та методика відображення у Звіті про фінансові результати (ф. № 2-м) показників статей матеріальних витрат залежить від обраного суб'єктом малого підприємництва варіанта обліку витрат [1].

На сьогодні суб'єкти малого бізнесу можуть застосовувати наступні варіанти обліку витрат (рис. 1). Відповідно до обраного варіанта обліку формується інформація про витрати у ф. № 2-м [5].

Розглянемо детальніше другий варіант обліку витрат підприємств малого бізнесу. Цей варіант передбачає використання рахунків обліку витрат за елементами: 84 «Інші операційні витрати» та 85 «Інші витрати» без ведення поточного обліку залишків незавершеного виробництва, але із застосуванням рахунків 23 «Виробництво» та 26 «Готова продукція».

За цим варіантом облік витрат видів діяльності можна застосовувати за такою самою схемою, як і у першому варіанті. При цьому протягом звітного року в обліку відображають залишки незавершеного виробництва і готової продукції, а всі витрати, які формують виробничу собівартість готової продукції, робіт, послуг звітного періоду, повністю списують на фінансові результати (з використанням рахунків 23 «Виробництво» і 26 «Готова продукція»).



Рисунок 1 – Варіанти бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і власного капіталу, що відрізняються методикою обліку витрат підприємств малого бізнесу

У П(С)БО 25 наведена наступна бухгалтерська проводка, що дозволяє списувати витрати операційної діяльності з рахунків 8 класу на рахунок фінансових результатів:

Д-т 79 "Фінансові результати"

К-т 84 "Витрати операційної діяльності" за субрахунками [3].

Проте, при цьому виникає проблема віддзеркалення на рахунках бухгалтерського обліку залишків незавершеного виробництва, яка може бути визначена шляхом інвентаризації залишків незавершеного виробництва на кінець звітного періоду при використанні оцінки за пря-

ними витратами (матеріальними та на оплату праці). Віднесення суми визначених інвентаризацією залишків відображається проводкою:

Д-т 23 "Виробництво"
К-т 79 "Фінансові результати".

На наш погляд, при цьому передбачається зворотний метод обліку фінансових результатів і виробничих витрат, не деталізований і не конкретний: зменшення повністю віднесених за звітний період з рахунків 8 класу прямих витрат на рахунок фінансових результатів і збільшення залишків незавершеного виробництва.

Визначення залишків готової продукції на кінець звітного періоду допускається П(С)БО 25 на основі первинних документів з руху готової продукції і її залишок за центрами відповідальності (тобто за матеріально-відповідальними особами) [2]. Залишок готової продукції встановлюється за даними кількісного оперативного обліку на дату балансу, оцінюється за справедливою вартістю (ціни реалізації за вирахуванням непрямих податків, витрат на збут, суми прибутку для конкретного виду продукції) і відображається записом:

Д-т 26 "Готова продукція"
К-т 79 "Фінансові результати".

Зворотний метод обліку фінансових результатів передбачає: зменшення повністю віднесених за звітний період з рахунків 8 класу прямих витрат на рахунок фінансових результатів і збільшення залишків готової продукції. Тобто, за кредитом рахунка 79 «Фінансові результати» відбувається наступний розподіл витрат (рис. 2).

За таких умов виникає проблема заповнення звіту про фінансові результати на основі одержаних облікових даних, оскільки в цьому випадку склад готової продукції і незавершеного виробництва, списаних на кредит рахунка 79, треба визначити за елементами витрат, врахованих на субрахунках рахунка 84, тобто здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва і документальне визначення величини готової продукції за елементами витрат.

На наш погляд, навряд чи можна назвати таку послідовність операцій достатньо логічною з погляду методології бухгалтерського обліку, хоча арифметично, вона має право на існування.

За умов її використання практично знищений облік виробництва, виробничих витрат, визначення собівартості виготовленої продук-

ції і послуг, витрат обігу. Крім того, методологічно такий порядок су-перечить Плану рахунків бухгалтерського обліку та наказу №186 [4].



Рисунок 2 – Розподіл витрат підприємств малого бізнесу за кредитом рахунка 79 «Фінансові результати»

На нашу думку, логічніше наступна послідовність відображення витрат за другим варіантом (рис. 3).

Запропоноване корегування витрат незавершеного виробництва сприяє дотриманню принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, згідно з яким для визначення фінансового результату необхідно зіставити доходи із витратами, що понесенні з метою отримання цих доходів. Крім того, для усунення непорозумінь при складанні квартальної фінансової звітності, ми пропонуємо суб'єктам малого бізнесу проводити інвентаризацію за результатами кожного кварталу, що не заперечує наказ № 101 та п. 3. П(С)БО 25 .

Розглянемо наведене вище на прикладі даних ТОВ «Енергія» за III квартал 2008 р. на виробництво продукції було списано: матеріалів та сировини на 101902 грн, нарахована заробітна платня виробничому персоналу – 37677 грн, нарахування на заробітну платню – 11981 грн, амортизація виробничого обладнання – 2705 грн. За результатами інвентаризації виявлено залишки готової продукції на суму 307 грн та залишки незавершеного виробництва на 2004 грн.

Запропоновані записи з обліку витрат за елементами наведено у таблиці.

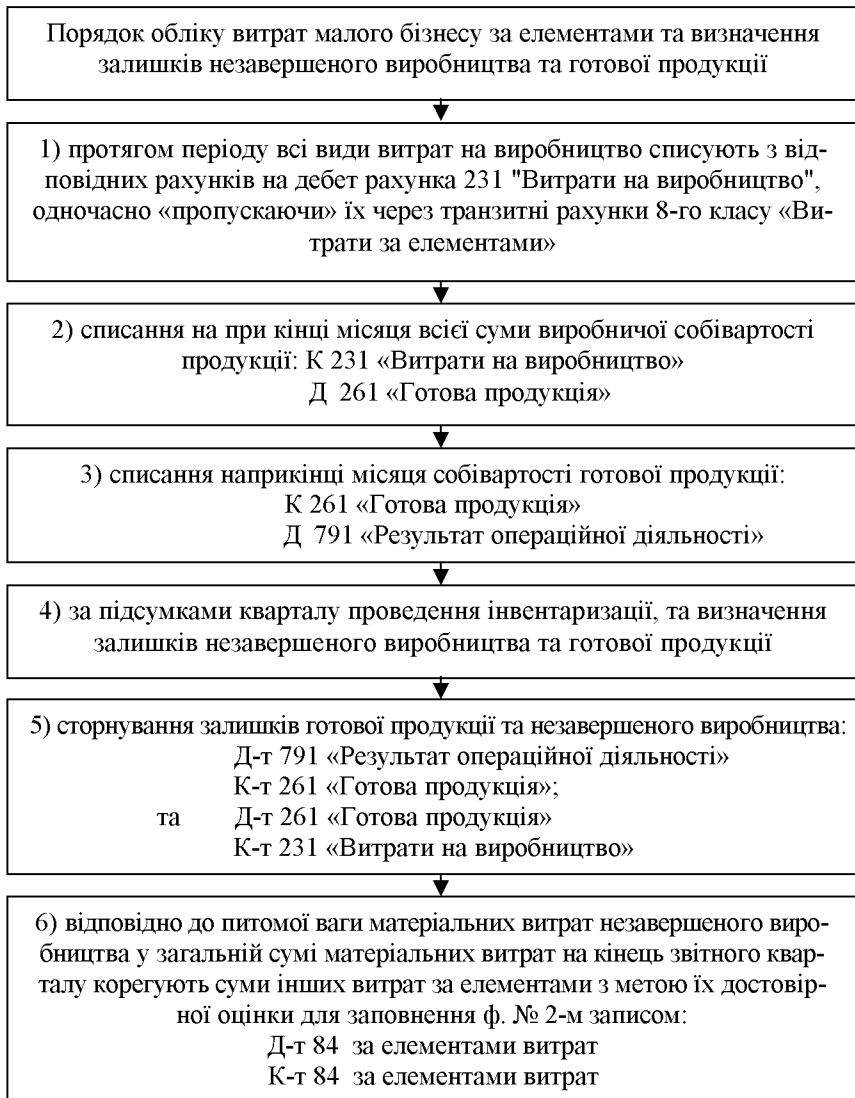


Рисунок 3 – Послідовність обліку витрат малого бізнесу за елементами та визначення залишків незавершеного виробництва та готової продукції

Таблиця – Рекомендовані бухгалтерські записи з обліку витрат за елементами за даними ТОВ «Енергія» за III квартал 2008 р.

Зміст операції	Кореспонденція рахунків		
	Дебет	Кредит	Сума, грн
1. Списані на виробництво сировина і матеріали	841	201	101902
	231	841	101902
2. Нарахована заробітна платня виробничому персоналу	842	661	37677
	231	842	37677
3. Нарахування на заробітну платню працівників виробництва	843	651	11981
	231	843	11981
4. Нарахована амортизація виробничого обладнання	844	131	2705
	231	844	2705
5. Списано витрати, пов'язані із виробництвом продукції	261	231	154265
	791	261	154265
6. Коригування за даними інвентаризації методом «сторно»:			<u>2311</u>
	<u>791</u>	<u>261</u>	(307+2004)
- залишків готової продукції			
- залишків незавершеного виробництва	<u>261</u>	<u>231</u>	<u>2004</u>
7. Коригування витрат за елементами (відповідно до питомої ваги матеріальних витрат незавершеного виробництва у загальній сумі матеріальних витрат)	841	841	2004
			741
	842	842	$\left(\frac{2004}{101902} \times 37677\right)$
	843	843	$\left(\frac{2004}{101902} \times 11981\right)$
	844	844	$\left(\frac{2004}{101902} \times 2705\right)$

Висновки. Запропонована у статті методика обліку витрат за елементами без ведення поточного обліку залишків незавершеного виробництва, але із застосуванням рахунків 23 «Виробництво» та 26 «Готова продукція», дозволяє поєднати без суперечностей План рахунків з формою Звіту про фінансові результати ф. № 2-м і економічною суттю господарських процесів, відображених в обліку і звітності суб'єктів малого підприємства.

Список літератури

1. Буряк, П. Ю. Облік на підприємствах малого бізнесу [Текст]: навчальний посібник / П. Ю. Буряк, Л. Ю. Шевців, Р. Л. Хом'як. – К. : Професіонал, 2005. – 272 с.

2. Коментарі до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємства». Бухгалтерський облік на АПК. Т. 1 : [Текст] : посібник по застосуванню нормативно-методичних документів з бухгалтерського обліку в Україні / За ред. В. М. Пархоменка та В. М. Жука. – К., 2004. – С. 783 – 791.

3. Пархоменко, В. Бухгалтерський облік на малих підприємствах [Текст] / В. Пархоменко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 7. – С. 24 – 29.

4. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань та господарських операцій малого підприємства [Текст] : затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186.

5. Уланчук, В. Формування звіту про фінансові результати суб'єктами малого підприємства [Текст] / В. Уланчук, Т. Кучеренко, О. Шайко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 1. – С. 21 – 26.

Отримано 15.03.2009. ХДУХТ, Харків.

© Г.С. Дергільова, 2009.

УДК 657:347.736

Н.В. Бойченко, канд. екон. наук

ОРГАНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ТА АУДИТУ ПІДПРИЄМСТВ НА СТАДІЇ БАНКРУТСТВА

Розглянуто питання організації обліку та аудиту на підприємствах, які знаходяться на стадії банкрутства.

Рассмотрены вопросы организации учета и аудита на предприятиях, которые находятся на стадии банкротства.

The questions of organization of account and audit on enterprises which are on the stage of bankruptcy are considered.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Банкрутство підприємств є слідством неефективної цінової, інвестиційної та фінансової політики, але масове банкрутство підприємств може викликати серйозні негативні соціальні наслідки.

Причиною банкрутства підприємств в період загальної кризи є дуже несприятливі макроекономічні умови: спад виробництва, різкі, важко прогнозовані зміни економічної політики уряду, гіперінфляція, політична нестабільність, розбалансованість фінансового ринку.

Побудова бухгалтерського обліку часто ускладнюється втратою в організаціях-банкрутах первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, веденням обліку у передліквідаційний період з пору-