

## СУЧАСНИЙ СТАН ТА ПІДХОДИ ДО УДОСКОНАЛЕННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО РЕЗУЛЬТАТИ ПРОЦЕСУ ВИРОБНИЦТВА ПРОДУКЦІЇ У ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

*Досліджено основні проблемні питання щодо відображення результатів процесу виробництва продукції у звітності суб'єктів господарювання, на основі чого проведено критичний аналіз та надано пропозиції з удосконалення виявлених проблем*

**Ключові слова:** внутрішня звітність, податкова звітність, фінансова звітність, кондиційна продукція, некондиційна продукція, побічна продукція, супутня продукція, готова продукція, відходи

**Актуальність теми дослідження.** Звітність підприємства – один із інструментів отримання повної, правдивої й неупередженої інформації про фінансовий чи майновий стан підприємства з метою прийняття оперативних управлінських рішень. Задля забезпечення інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання, необхідно, щоб звітність відповідала якісним характеристикам, зокрема: зрозумілості (дохідливості), доречності (релевантності), достовірності (надійності), зіставності (порівняльності) та послідовності. Проте, існуючі форми звітності підприємства унеможливають досягнення таких умов, у зв'язку з чим їх аналітичність й прозорість щодо розрахункових операцій, пов'язаних з реалізацією основної, супутньої й побічної продукції в розрізі кондиційної й некондиційної продукції зменшується. Тому необхідно відобразити інформацію про результати процесу виробництва продукції у звітності суб'єктів господарювання, що підвищить достовірність оцінки її вартості та забезпечить користувачів достовірною й повною обліковою інформацією щодо технічних характеристик та ефективності напрямів використання продукції.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженням теоретичних та практичних питань з формування фінансової звітності підприємства займалися такі вчені, як І.М. Аніщенко, О.В. Антохін, Н.Н. Батищева, Л.М. Біла, О.Г. Богодух, А.В. Бондарева, Н.А. Борсунівська, Ю.С. Бурило, Н.М. Бушеленко, Ю.А. Верига, А.А. Власенко, С.Я. Зубілевич, Л.М. Кіндрацька, О.Д. Лисак, М.М. Мельник, Л.Є. Момотюк, О.Р. Неділько, Г.Н. Ножова, Л.Ш. Олійник та інші.

Проблемі питання складання та подання податкової звітності висвітлені в працях таких вчених, як Т.В. Василькова, С.І. Ковача, Я.В. Лебедзевич, О.О. Назаренка, Н.І. Римарської та інших.

Розкриття облікової інформації у внутрішній звітності суб'єктів господарювання тлумачать у своїх наукових працях такі вчені, як В.О. Андрієнко, З.Л. Бандура, О.О. Бортнікова, Р.В. Варічева, Т.В. Ігнатенко, В.О. Ковалишин, М.Я. Костів, К.Є. Нагірська, О.В. Руденко, П.Я. Хомин та інших.

Незважаючи на широке висвітлення зазначених питань в науковій літературі, принципово важливе значення займає розкриття інформації про результати процесу виробництва продукції у звітності суб'єктів господарювання, оскільки брак, відходи, супутня й побічна продукції не розкриваються в ній, що ускладнює процес прийняття ефективних управлінських рішень зацікавленими користувачами облікової інформації.

**Метою статті** є визначити коло проблемних питань, які стосуються інформаційного забезпечення складових процесу виробництва продукції у звітності суб'єктів господарювання з метою їх удосконалення для цілей бухгалтерського обліку, управління та контролю.

**Виклад основного матеріалу.** Генезис бухгалтерського обліку є важливим для розуміння його сучасного стану з метою складання та подання звітності різноманітним суб'єктам контролю. Знаючи історію розвитку конкретного явища чи процесу, можливо зрозуміти ті поняття й концепції, які застосовуються у минулому, ті помилки й недоліки, які найчастіше зустрічалися у діяльності суб'єктів господарювання з метою їх недопущення у майбутньому.

У 1855 р. та 1862 р. в СРСР було введено в дію Закони про підприємства, які вимагали реєстрацію підприємств з обмеженою відповідальністю, представлення об'єктивного балансу (звіту про фінансовий стан) та його підтвердження аудитором. У зв'язку з внесенням змін до Закону про підприємства у 1929 р. почала формуватися практика складання та подання звіту про фінансовий результат (звіту про сукупні прибутки та збитки).

Пізніше, з метою розподілу функцій управління, володіння й користування зумовило визначення основної мети бухгалтерського обліку, що полягала у поданні звітності не тільки внутрішнім користувачам облікової інформації – власникам та управлінському персоналу, але й зовнішнім, зокрема кредиторам, урядовим органам та інвесторам. Це було зумовлено здійсненням контролю за ефективністю використання й розподілу майна підприємства, а також визначення рентабельності господарської діяльності й продукції, що виготовлялася.

В сучасному інформаційному середовищі, як вважає В.А. Замлиновський, спостерігається розбалансованість у питаннях звітності. Різні форми звітності підлягають зведенню різними державними відомствами. У зв'язку з цим на державному рівні спостерігається відсутність єдиного уніфікованого механізму та безсистемність розкриття інформації про фінансово-господарську діяльність [7, с. 190].

На думку Я.В. Соколова, бухгалтерська звітність відображає факти господарського життя, що мали місце в минулому, але сенс звітності в тому, щоб дати можливість потенційним користувачам облікової інформації приймати рішення на майбутнє [15, с. 76]. Тобто, це можливо лише за умови представлення зрозумілої інформації з дотриманням принципів суттєвості, своєчасності, повноти, надійності, нейтральності, достовірності й об'єктивності.

Звітність як елемент методу бухгалтерського обліку забезпечує надання достовірної та об'єктивної інформації про усі об'єкти бухгалтерського обліку, в тому числі про складові процесу виробництва продукції. Тому без належної фіксації фактів господарського життя, як стверджує В.В. Бондарчук, система бухгалтерського обліку є недієвою – не забезпечує формування достовірної інформації, а отже не виконує свого призначення [1, с. 111].

Досліджуючи ґрунтовність та всеохопність звітності суб'єктів господарювання, принципово важливою є звітна форма 1 “Баланс”, що забезпечить розширення можливостей для прийняття оперативних рішень.

За стандартами GAAP, зокрема в SFAS № 2 “Якісні характеристики інформації бухгалтерського обліку” підприємства зобов'язані відображати в балансовому звіті інформацію про свої поточні і довгострокові активи окремо в міру зменшення їх ліквідності. В МСБО № 1 “Подання фінансових звітів” визначено, що кожне підприємство самостійно вирішує, подавати чи не подавати поточні та

непоточні зобов'язання у вигляді окремої класифікації в балансі [2, с. 7]. А за П(С)БО 2 “Баланс” необхідно розкривати всі активи, зобов'язання та власний капітал з метою надання зацікавленим обліковим користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан підприємства на звітну дату.

Тому існують проблемні питання та відмінності у відображенні активів та зобов'язань за різними системами бухгалтерського обліку.

На думку Г.Г. Герасименка, А.О. Єпіфанова та М.Д. Корінька, для України доцільним буде підхід щодо повного співвідношення національних стандартів з Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку у визначенні та відображенні в балансі активів підприємств і, згідно з цим, впровадження більшої самостійності щодо розмежування активів у балансі конкретного підприємства [2, с. 7]. Водночас вони стверджують, що бухгалтерський баланс тільки стисло відповідає на питання: “Що було?” та “Що стало?” і таким чином не дозволяє отримати відповіді на низку питань, які потрібні для висновків за результатами діяльності та розробки ефективних управлінських рішень на майбутнє [2, с. 36].

Вважаємо, що певним чином Баланс як форма фінансової звітності містить ряд недоліків, які необхідно постійно досліджувати й удосконалювати (втрата доречності фінансової звітності, адже ефективність управління підприємством залежить від якості, своєчасності і змістовності отриманої інформації), проте є й свої переваги: з метою розвитку комп'ютеризації інформаційних систем бухгалтерського обліку підприємствам доцільно налагодити внутрішню систему аналітичної інформації в розрізі структурних підрозділів, які б забезпечували більш раціональному прийнятті ефективних управлінських рішень.

Лисенко Л.І. стверджує, що зміст бухгалтерського балансу як фінансового звіту необхідно починати із розкриття сутності термінів “актив” і “пасив”. Проте вони є невиправдано спрощені й не взаємопов'язані з сучасною концепцією підготовки балансу як звіту про фінансовий стан підприємства [10]. Автор підкреслює, що не тільки інформативність звіту про фінансовий стан як форми фінансової звітності, але й розуміння активу й пасиву балансу надає змогу суб'єктам господарювання контролювати суму їх вартостей та стан їх існування, що є важливими при прийнятті обґрунтованих управлінських рішень.

Досить цікавою є думка О.П. Харчик, який вважає, що на сьогоднішній день дедалі більшого значення отримують скорочені форми звітності, оскільки підприємець не бажає витратити кошти на їх отримання, обробку та аналіз [16, с. 95]. На нашу думку, такий підхід є не доречним, оскільки заінтересовані користувачі облікової інформації потребують дзеркального та усебічного відображення фактів господарського життя, що у свою чергу дає можливість проведення контролю за ефективністю використання власних обігових коштів підприємства.

Кіпарісов Н.А. звернув увагу на структуру балансу (табл. 1) та стверджував, що протиставлення в балансі засобів певної категорії нормальним джерелам їх покриття полегшує аналіз фінансового стану підприємств і контроль за правильністю використання наданих йому коштів. Крім того, автор відмічає, що порядок розміщення коштів, а також джерел їх утворення може бути різним залежно від характеру діяльності і типу підприємства [8, с. 39].

**Таблиця 1. Структура балансу за Н.А. Кіпарісовим**

| <i>Актив</i>  | <i>Пасив</i>   |
|---|--|
| 1   | 2  |
| А. Основні і залучені кошти (приміщення, машини тощо; залучені кошти) | А. Статутний фонд, прибуток поточного року, частина невиплаченої заробітної плати робітникам і службовцям тощо |

*Продовження табл. 1.*

| 1   | 2  |
|---|--|
| Всього за групою "А"  | Всього за групою "А"   |
|   | Наявність власних оборотних і прирівняних до них коштів (в підрахунку балансу не входить: знаходиться шляхом віднімання із групи "А" по пасиву основних і залучених коштів, тобто групи "А" по активу) |
| Б. Нормовані засоби (власні і прокредитовані – із вказівкою планових нормативів і фактичного стану) | Б. Банківські позики під нормовані запаси  |
| Всього за групою "Б"  | Всього за групою "Б"   |
| В. Кошти в капітальному ремонті   | В. Амортизаційний фонд на капітальний ремонт   |
| Всього за групою "В"  | Всього за групою "В"   |
| Г. Кошти в розрахунках і інших активах  | Г. Інші пасиви   |
| Всього за групою "Г"  | Всього за групою "Г"   |
| Баланс  | Баланс   |

Запропонований баланс за Н.А. Кіпарисовим дає можливість визначити чи дійсно за цільовим призначенням використовуються залучені в діяльність підприємства кошти. Проте, розглядаючи сучасну структуру бухгалтерського балансу необхідно наголосити на тому, що за останні роки вітчизняна система бухгалтерського обліку надає значно менше інформації, в т.ч. про складові процесу виробництва продукції, що супроводжується спотворенням даних бухгалтерського обліку. Тому баланс як один із інформаційних ресурсів підприємства потребує подальшого удосконалення з метою їх модифікації до існуючих сучасних вимог (табл. 2).

**Таблиця 2. Фрагмент удосконаленої форми № 1 "Баланс"**

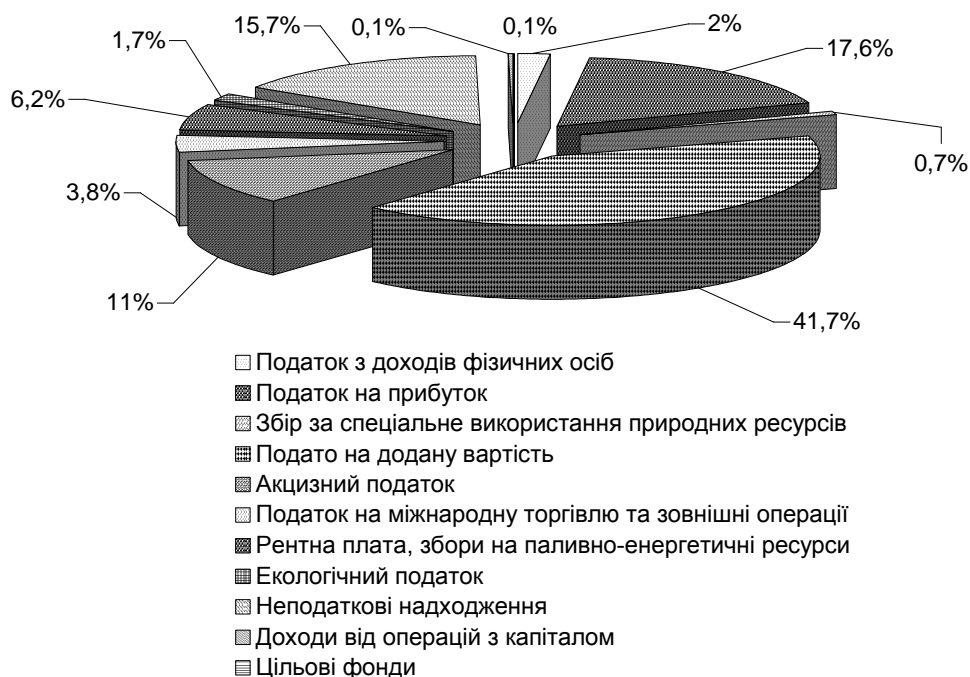
| <i>Існуюча методика</i>       |                  | <i>Запропонована методика</i> |                  |
|-------------------------------|------------------|-------------------------------|------------------|
| <i>Найменування показника</i> | <i>Код рядка</i> | <i>Найменування показника</i> | <i>Код рядка</i> |
| ....                          |                  | ....                          |                  |
| Виробничі запаси              | 100              | Виробничі запаси              | 100              |
| Поточні біологічні активи     | 110              | Поточні біологічні активи     | 110              |
| Незавешене виробництво        | 120              | Незавешене виробництво        | 120              |
| Готова продукція              | 130              | Кондиційна продукція          | 130              |
|                               |                  | Некондиційна продукція        | 140              |
| Товари                        | 140              | Товари                        | 150              |
| ....                          |                  | ....                          |                  |

Запропонований фрагмент удосконаленої форми Балансу забезпечить користувачів достовірною і повною інформацією щодо технічних характеристик та ефективності напрямів використання продукції й підвищить достовірність оцінки її вартості.

Принципово важливе значення займає податкова звітність суб'єктів господарювання, зокрема в частині розрахунків з екологічного податку.

Екологічні податки переважно використовуються для досягнення таких цілей, як покриття витрат на природоохоронні та екологічні заходи, стимулювання екологічної поведінки та раціонального використання природних ресурсів та з ціллю підвищення доходів бюджетів усіх рівнів, а також стимулюють введення інновацій у виробничий процес, які є джерелом численних конкурентних переваг: підвищення раціональності використання ресурсів, скорочення часу проходження виробничого циклу, зменшення відсотку браку. Таким чином, втрата цінових конкурентних переваг компенсується можливістю отримання інших конкурентних переваг [6].

Як засвідчили статистичні дані про надходження до Державного бюджету України у січні-червні 2012 р., екологічний податок займає не значну питому вагу серед усіх видів податків і зборів (рис. 1).

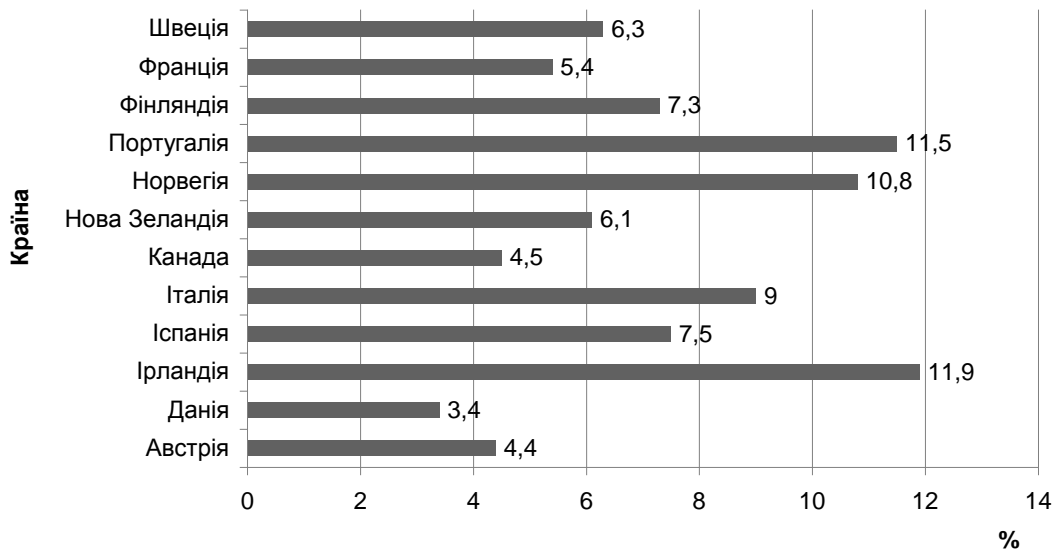


Джерело: [3, с. 23]

**Рис. 1.** Структура надходжень до Державного бюджету України від сплати податків і зборів у січні-червні 2012 р.

За результатами надходжень податків і зборів від фізичних осіб – підприємців, виявлено загальну суму податків, які сплачувалися до державного бюджету України за період січень-червень 2012 р. в сумі 136,3 млрд. грн. Це зумовлено частотою здійснення господарських операцій, які є об'єктами оподаткування. Проте частка екологічного податку складає лише 1,7 % або 788,2 млн. грн. в загальній структурі податкових надходжень. Така незначна частка екологічного податку зумовлена безсистемністю податкового законодавства, значною кількістю і частотою змін та доповнень до нормативно-правових актів, що значно ускладнює роботу контролюючих органів із забезпечення виконання платниками податків податкових зобов'язань та негативно позначається на діяльності суб'єктів підприємництва, а також знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів, зокрема внаслідок обмежених можливостей щодо формування їх власної політики на середньо- та довгостроковий період. З огляду на це, екологічні ризики залишаються досить високими [11, с. 427].

Якщо порівнювати частку екологічного податку у промислово розвинених країнах, спостерігається тенденція до зростання ролі екологічних податків та їх стимулятивного впливу на розвиток економіки (рис. 2).



Джерело: [12]

**Рис. 2.** Частка екологічного податку у загальній сумі податків і зборів юридичних і фізичних осіб у зарубіжних країнах

Таким чином, екологічний податок є тим механізмом, який дозволяє стримувати потенційних “забруднювачів” і разом з тим, дозволяє приносити екологічний ефект, що є необхідним для відновлення екологічного балансу України.

Незважаючи на те, що платниками екологічного податку за розміщення побутових відходів є лише ті суб’єкти господарювання, що розміщують їх у спеціально відведених для цього місцях чи об’єктах, на використання яких отримано відповідний дозвіл спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища або його органів на місцях, такі суб’єкти господарювання повинні складати екологічну звітність [13].

Важливим є також питання визначення ставки оподаткування екологічним податком, що сплачують суб’єкти господарювання до бюджетів відповідного рівня.

Ставки екологічного податку (до 01.01.2011 р.) у порівнянні з встановленими нормативами збору за забруднення навколишнього природного середовища значно підвищилися. Однак, одночасно з таким підвищенням п. 2 підрозділу 5 розділу XX ПКУ було передбачено поетапне введення таких ставок (табл. 3).

**Таблиця 3.** Ставки екологічного податку

| Період                    | Розмір податку                | Нормативний документ                          |
|---------------------------|-------------------------------|---|
| 01.01.2011-31.12.2012 рр. | 50 % від встановлених ставок  | ст. 243-248 ПКУ (ставки екологічного податку) |
| 01.01.2013-31.12.2013 рр. | 75 % від встановлених ставок  |   |
| з 01.01.2014 р.           | 100 % від встановлених ставок |   |

Слід також зазначити, що ст. 44 Закону України “Про охорону навколишнього середовища” від 18.11.2012 р. № 1264 передбачено ліміти скидів забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, утворення і розміщення відходів промислового, сільськогосподарського, будівельного та іншого виробництва, а також інші види шкідливого впливу. Однак, на відміну від раніше діючого законодавства, в ПКУ ситуація зі понадлімітним забрудненням не визначена. Однак, раніше за

понадлімітні обсяги скидів та розміщення відходів збір за забруднення обчислювався в установленому порядку у десятикратному розмірі (п. 8 Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору, затверджений постановою КМУ від 01.03.99 р. № 303 ). А це означає, що навіть за понадлімітне забруднення сплачувати екологічний податок слід виходячи з встановлених, а не підвищених ставок.

Законом України "Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо перегляду ставок деяких податків і зборів" від 22.12.2011 р. № 4235-VI (далі – Закон № 4235) ставки екологічного податку були збільшені в середньому на 8,9 %. Цей закон набув чинності 13 січня 2012 року. У зв'язку з цим, платники екологічного податку за I квартал 2012 року подають до податкового органу за кожним об'єктом оподаткування два додатки до декларації з екологічного податку (Лист ДПСУ від 13.03.2012 р. № 7224/7/15-2117):

– за період з 1 січня по 12 січня 2012 року включно – за ставками екологічного податку, які діяли в цей період;

– з 13 січня по 31 березня 2012 року включно – за ставками екологічного податку з урахуванням змін, внесених Законом № 4235. Такі ж ставки застосовуються при обчисленні податкових зобов'язань з екологічного податку за II, III і IV квартали 2012 року.

Не менш важливим питанням є подання податкової декларації з екологічного податку, базовим податковим (звітним) періодом якого є календарний квартал [14, п. 250.1 ст. 250].

Декларація подається платниками екологічного податку (крім податку за викиди в атмосферу при використанні палива) та податковими агентами протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу до органів державної податкової служби:

– за викиди в атмосферу забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах;

– за місцем розміщення стаціонарних джерел забруднення, спеціально відведених для цього місць чи об'єктів;

– за паливо, реалізоване податковими агентами, – за місцем перебування податкового агента на податковому обліку в органах державної податкової служби;

– за утворення радіоактивних відходів та їх тимчасове зберігання понад установлені особливими умовами ліцензії строк – за місцем перебування платника на податковому обліку в органах державної податкової служби [14, п. 250.2 ст. 250].

Податкову декларацію за викиди в атмосферу забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення у разі використання палива подають податкові агенти, які реалізують таке паливо.

При розбіжності місця подання податкової декларації та місця перебування на податковому обліку в податковий орган за місцем обліку подається копія декларації, протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу [14, п. 250.8 ст. 250].

Якщо платник податку з початку і протягом звітного року не планує здійснювати викиди, скиди забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів, то він повинен повідомити про це податковий орган за

місцем розташування джерел забруднення та скласти заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екологічного податку. В іншому випадку платник податку зобов'язаний подавати податкові декларації в загальному порядку [14, п. 250.9 ст. 250].

Згідно з п. 250.10 ст. 250 ПКУ у разі, якщо платник податків:

– має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць, або об'єктів в межах кількох населених пунктів або за їх межами (коди згідно з Класифікатором об'єктів адміністративно-територіального устрою України (КОАТУУ) різні), то такий платник зобов'язаний подати до податкового органу за місцем розташування стаціонарного джерела забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць чи об'єктів окрему податкову декларацію щодо кожного джерела забруднення або місця для розміщення відходів;

– має кілька стаціонарних джерел забруднення або спеціально відведених для розміщення відходів місць, або об'єктів в межах одного населеного пункту або за його межами (код згідно з КОАТУУ один і той же), то такий платник може подавати до відповідного податкового органу одну податкову декларацію за такими джерелами забруднення;

– перебуває на податковому обліку в місті з районним поділом, то він може подавати одну податкову декларацію за викиди, скиди усіма своїми джерелами забруднення та / або розміщення відходів, якщо ці джерела та / або спеціально відведені місця для розміщення відходів розташовані на території такого міста (код міста згідно КОАТУУ), за місцем перебування на податковому обліку.

Слід також зазначити, що звітність про фактичні обсяги радіоактивних відходів, утворених за календарний квартал (включаючи вже накопичені до 1 квітня 2009 року), і фактичні обсяги радіоактивних відходів, які зберігаються у виробника таких відходів понад установлені особливими умовами ліцензії строк, повинна бути узгоджена з територіальними установами СЕС та територіальними органами центрального органу виконавчої влади у сфері використання ядерної енергії. Вимоги щодо строків подання та змісту зазначеної звітності встановлюються особливими умовами ліцензії. При цьому копії звітності подаються платниками податків разом з податковою декларацією [14, п. 250.7 ст. 250].

Крім цього, собівартість придбаних (виготовлених) та реалізованих відходів виробництва при заповненні декларації відображається у складі операційної діяльності (рядок 05) та виокремлюється у рядку 05.1 декларації на підставі даних бухгалтерського обліку. Проте, платник податків повинен зменшити свої прямі матеріальні витрати, що вплинуть на результат самої собівартості [4, с. 67].

ДПСУ також повідомляє, що разом з декларацією з екологічного податку необхідно подавати 7 додатків, які є її невід'ємною частиною, але в разі відсутності у платника відповідних об'єктів оподаткування відповідні додатки не представляються, а рядки податкової декларації заповнюються з прочерками.

Таким чином, загальний порядок розрахунків за забруднення навколишнього природного середовища можна зобразити наступним чином (рис. 3).





Джерело: [розробка автора].

**Рис. 3.** Схема формування податкових розрахунків з екологічного податку

Проте Веклич О.О. зазначає, що у Податковому кодексі України потрібно висвітлити ті положення з пільгового екологічного оподаткування, які фактично визначені відповідними нормативно-правовими документами з питань охорони навколишнього природного середовища і раціонального природокористування, зокрема, необхідно запровадити:

- екологічне оподаткування основної, супутньої та побічної продукції;
- екологічний акцизний збір на екологічно шкідливі у виробництві та споживанні товари;
- штрафи за екологічні правопорушення;
- пільгове кредитування (шляхом зниження відсотка за користування кредитом або безвідсоткове надання кредитних ресурсів);
- використання стимулятивних цін та надбавок за екологічно чисту продукцію;
- пільгове оподаткування підприємств, які здійснюють екологічний аудит з подальшими інвестиціями у природоохоронні заходи та впровадження ресурсощадних та безвідходних технологій [5].

Вважаємо за доцільне підтримати пропозицію О.О. Веклича, оскільки екологічне оподаткування є однією із актуальних проблем не тільки на рівні держави, але й на макрорівні, тобто на рівні підприємства. А це означає, що з моменту набрання чинності оподаткування екологічного податку точаться дискусії щодо його екологічного походження та застосування.

Важливою складовою фінансової звітності є внутрішня звітність суб'єктів господарювання, оскільки забезпечує надання релевантної, достовірної, порівняльної та суттєвої облікової інформації, необхідної для прийняття ефективних й оперативних управлінських рішень зацікавленими користувачами.

Шатковська Л.С. та В.Л. Вакуленко стверджують, що при побудові системи внутрішньої звітності потрібно враховувати основні принципи та вимоги до формування інформації за такими критеріями: доцільність і задоволеність; адресність за рівнями управління; зрозумілість для сприйняття форми; оперативність для своєчасного прийняття управлінських рішень; об'єктивність, оптимальність й точність, тобто не містити упереджених оцінок виробництва, можливих помилок та зайвої інформації; достовірність інформації; можливість використовувати показники внутрішньої звітності для проведення внутрішнього контролю; своєчасність у відповідності з потребами; порівняльною з планами, кошторисами, з показниками в динаміці, тощо [17]. Натомість В.С. Лень стверджує, що внутрішню звітність необхідно сприймати як засіб прийняття рішень, а не як засіб виявлення помилок, а головну увагу звітності необхідно приділяти удосконаленню майстерності менеджерів, а не перевірці їх роботи [9].

Вважаємо, що такий підхід до розуміння внутрішньої звітності є доречним. Проте необхідно врахувати дію різноманітних об'єктивних й суб'єктивних факторів, що впливають на її побудову, а також те, що така внутрішня звітність повинна бути представлена таким чином, щоб керівник (власник) підприємства не проводив додаткових розрахунків окремих показників окремого внутрішнього звіту, які необхідні для оцінки ситуації, пов'язаних з виробничими процесами на підприємстві.

У зв'язку з тим, що більшість форм звітності суб'єктів господарювання затверджені Міністерством фінансів України чи іншими регулюючими органами, проте є досить вагомими недоліки. Так, проведені дослідження діяльності промислових підприємств показують, що у більшості випадків при вирішенні існуючих управлінських завдань існує нестача оперативної та аналітичної облікової інформації про собівартість результатів виробничого процесу, обсяги кондиційної і некондиційної продукції, що не дає можливості повною мірою приймати ефективні управлінські рішення. З огляду на необхідність розмежування результатів технологічного процесу на кондиційну і некондиційну продукцію, запропоновано пакет внутрішньої звітності (табл. 4).

**Таблиця 4. Внутрішня звітність щодо результатів процесу виробництва**

| № з/п | Назва звітної форми  | Номер форми | Зміст звітної форми  |
|-------|--|-------------|--|
| 1     | Звіт про собівартість результатів виробничого процесу                                | ВЗВ-1       | Відображає показники, що характеризують інформацію про елементи витрат, що включаються до собівартості основної, супутньої та побічної продукції |
| 2     | Звіт про кондиційну і некондиційну продукцію   | ВЗВ-2       | Відображає показники, що характеризують обсяги та собівартість, а також напрями використання кондиційної і некондиційної продукції               |
| 3     | Звіт про відходи   | ВЗВ-3       | Відображає показники, що характеризують використання зворотніх і незворотніх відходів  |
| 4     | Звіт про фінансові результати від використання кондиційної і некондиційної продукції | ВЗВ-4       | Відображає показники, що характеризують понесені витрати та отримані доходи від використання кондиційної і некондиційної продукції               |

У сукупності наведені пропозиції сприяють удосконаленню організаційно-методичного забезпечення бухгалтерського обліку процесу виробництва продукції, що дозволяє підвищити оперативність надання достовірної інформації управлінському персоналу про якісні характеристики, конкурентоспроможність, а також рентабельність виробничої діяльності підприємства.

(підприємство, організація)

Типова форма ВЗВ-1  
 Затверджена Наказом керівника  
 від “\_\_” \_\_\_\_\_ р. № \_\_\_\_

**ЗВІТ ПРО СОБІВАРТІСТЬ РЕЗУЛЬТАТІВ ВИРОБНИЧОГО ПРОЦЕСУ ЗА \_\_\_\_\_**  
**(період)**

грн..

| Статті витрат                                  | Основна продукція |        |                 |        | Супутня продукція |        |                 |        | Побічна продукція |        |                 |        |
|--|-------------------|--------|-----------------|--------|-------------------|--------|-----------------|--------|-------------------|--------|-----------------|--------|
|  | Фактичні витрати  |        | Планові витрати |        | Фактичні витрати  |        | Планові витрати |        | Фактичні витрати  |        | Планові витрати |        |
|  | Всього            | На од. | Всього          | На од. | Всього            | На од. | Всього          | На од. | Всього            | На од. | Всього          | На од. |
| 1  | 2                 | 3      | 4               | 5      | 6                 | 7      | 8               | 9      | 10                | 11     | 12              | 13     |
| Сировини й матеріали                           |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |
| Витрати з утримання та експлуатації обладнання |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |
| Бракована продукція в межах норми              |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |
| Зворотні відходи                               |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |
| Витрати на водопостачання                      |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |
| Витрати на електроенергію                      |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |
| МШП:   |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |
| – спецодяг                                     |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |
| Технічне обслуговування легкового транспорту   |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |
| Транспортні послуги                            |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |
| Заробітна плата:                               |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |
| – загальновиробничого персоналу                |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |
| – виробничого персоналу                        |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |                   |        |                 |        |

| 1  | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
|--|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|----|
| – виробничого персоналу за виправлення внутрішнього виправного браку |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |
| ЄСВ із заробітної плати:   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |
| – загальновиробничого персоналу                                      |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |
| – виробничого персоналу  |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |
| 1  | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 |
| – виробничого персоналу за виправлення внутрішнього виправного браку |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |
| Інші витрати   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |
| <b>З НИХ</b>   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |
| Постійні витрати   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |
| Змінні витрати   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |
| Прямі витрати  |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |
| Непрямі витрати  |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |
| <b>СУМА ВСЬОГО</b>   |   |   |   |   |   |   |   |   |    |    |    |    |

“\_\_” \_\_\_\_\_ р.

Виконавець

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (підпис)

Головний бухгалтер

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (підпис)

(підприємство, організація)

Типова форма ВЗВ-2  
 Затверджена Наказом керівника  
 від “\_\_” \_\_\_\_\_ р. № \_\_

**ЗВІТ ПРО КОНДИЦІЙНУ ТА НЕКОНДИЦІЙНУ ПРОДУКЦІЮ ЗА \_\_\_\_\_**  
**(період)**

Одиниць

| № з/п | Вид продукції          | Обсяг виробництва |       | Обсяг реалізації |       | Обсяг використання для потреб підприємства в господарській діяльності |       | Обсяг утилізації |       |
|-------|------------------------|-------------------|-------|------------------|-------|---|-------|------------------|-------|
|       |                        | план.             | факт. | план.            | факт. | план.   | факт. | план.            | факт. |
| 1     | 2                      | 3                 | 4     | 5                | 6     | 7   | 8     | 9                | 10    |
| 1     | Кондиційна продукція   |                   |       |                  |       |   |       |                  |       |
|       | ...                    |                   |       |                  |       |   |       |                  |       |
| 2     | Некондиційна продукція |                   |       |                  |       |   |       |                  |       |
|       | ...                    |                   |       |                  |       |   |       |                  |       |

“\_\_” \_\_\_\_\_ р.

Виконавець

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (підпис)

Головний бухгалтер

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (підпис)

\_\_\_\_\_  
(підприємство, організація)

Типова форма ВЗВ-3  
Затверджена Наказом керівника  
від “\_\_” \_\_\_\_\_ р. № \_\_\_\_

**ЗВІТ ПРО ВІДХОДИ ЗА \_\_\_\_\_**  
**(період)**

| № з/п | Показники  | План | Факт | Відхилення (+/-) | Причини відхилень |
|-------|--|------|------|------------------|-------------------|
| 1     | 2  | 3    | 4    | 5                | 6                 |
| 1     | Кількість утворених відходів   |      |      |                  |                   |
| 2     | Одержано від інших підприємств, у тому числі з інших країн   |      |      |                  |                   |
| 3     | Вартість використаних відходів   |      |      |                  |                   |
| 4     | Вартість спалених відходів (утилізованих)  |      |      |                  |                   |
| 5     | Направлено в сховища організованого складування  |      |      |                  |                   |
| 6     | Реалізовано як вихідну сировину  |      |      |                  |                   |
| 7     | Вартість повторно використовуваних відходів за ціною вихідної сировини та матеріалів                         |      |      |                  |                   |
| 8     | Вартість повторно використовуваних відходів за ціною можливого використання                                  |      |      |                  |                   |
| 9     | Коефіцієнт уцінки відходів   |      |      |                  |                   |
| 10    | Втрати від повторно використовуваних відходів  |      |      |                  |                   |
| 11    | Витрати відходів внаслідок витікання, випаровування, пожеж, крадіжок   |      |      |                  |                   |
| 12    | Наявність на кінець місяця у сховищах на території підприємства, у тому числі вартість приховуваних відходів |      |      |                  |                   |

“\_\_” \_\_\_\_\_ р.

Виконавець \_\_\_\_\_

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(підпис)

\_\_\_\_\_  
(підпис)

(підприємство, організація)

Типова форма ВЗВ-4  
Затверджена Наказом керівника  
від "\_\_\_" \_\_\_\_\_ р. № \_\_\_

**ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ВІД ВИКОРИСТАННЯ  
КОНДИЦІЙНОЇ І НЕКОНДИЦІЙНОЇ ПРОДУКЦІЇ ЗА \_\_\_\_\_  
(період)**

1. Фінансові результати від реалізації кондиційної продукції

| Види кондиційної продукції | Дохід від реалізації (в т.ч. ПДВ), грн. |       | Відхилення, +/- | Причини відхилень | Собівартість реалізації, грн. |       | Відхилення, +/- | Причини відхилень | Фінансовий результат реалізації, грн. |       |
|----------------------------|---|-------|-----------------|-------------------|-------------------------------|-------|-----------------|-------------------|---------------------------------------|-------|
|                            | план.                                   | факт. |                 |                   | план.                         | факт. |                 |                   | план.                                 | факт. |
| 1                          | 2                                       | 3     | 4               | 5                 | 6                             | 7     | 8               | 9                 | 10                                    | 11    |
|                            |   |       |                 |                   |                               |       |                 |                   |                                       |       |

2. Фінансові результати від реалізації некондиційної продукції

| Види некондиційної продукції | Дохід від реалізації (в т.ч. ПДВ), грн. |       | Відхилення, +/- | Причини відхилень | Собівартість реалізації, грн. |       | Відхилення, +/- | Причини відхилень | Фінансовий результат реалізації, грн. |       |
|------------------------------|---|-------|-----------------|-------------------|-------------------------------|-------|-----------------|-------------------|---------------------------------------|-------|
|                              | план.                                   | факт. |                 |                   | план.                         | факт. |                 |                   | план.                                 | факт. |
| 1                            | 2                                       | 3     | 4               | 5                 | 6                             | 7     | 8               | 9                 | 10                                    | 11    |
|                              |   |       |                 |                   |                               |       |                 |                   |                                       |       |

"\_\_\_" \_\_\_\_\_ р.

Виконавець \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (підпис)

Головний бухгалтер \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ (підпис)





**Висновки та перспективи подальших досліджень.** В ході дослідження встановлено, що в сучасних умовах ведення бухгалтерського обліку, найбільш актуальними проблемами є відображення у звітності суб'єктів господарювання інформації про результати виробничого процесу. З метою вирішення зазначеної проблеми пропонуємо удосконалити ф. 1 "Баланс", в частині відображення інформації про кондиційну та некондиційну продукцію, необхідної, насамперед, для зовнішніх користувачів. Для внутрішніх користувачів з метою проведення фінансового аналізу та для прийняття рішень управлінським персоналом розроблено пакет внутрішньої звітності. Застосування запропонованих форм фінансової звітності у поєднанні з використанням форм внутрішньої управлінської звітності допоможе суб'єктам господарювання більш ефективно здійснювати контроль за станом випуску кондиційної та некондиційної продукції, що покращить її якість з метою задоволення потреб окремих споживачів та суспільства в цілому.

Перспективою подальших досліджень є вивчення міжнародної практики щодо розкриття інформації про результати процесу виробництва у звітності суб'єктів господарювання з метою здійснення більш ефективного та оперативного контролю над випуском якісної продукції.

#### **Список використаних літературних джерел:**

1. *Бондарчук В.В.* Звітність підприємств як джерело інформації про основні засоби для потреб державного управління [Електронний ресурс] / В.В. Бондарчук // Економіка: реалії часу. – 2012. – № 2(3). – С. 111-115.
2. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст]: монографія / за редакцією д-ра екон. наук, проф. С.С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А.О. Єпіфанова; [С.С. Герасименко, А.О. Єпіфанов, М.Д. Корінько та ін.]. – Суми: ДВНЗ "УАБС НБУ", 2010. – 162 с.
3. Бюджетний моніторинг: аналіз виконання бюджету за січень-червень 2012 р. / [І.Ф. Щербина, А.Ю. Рудик, В.В. Зубенко та ін.]; ІБСЕД, Проект "Зміцнення місцевої фінансової ініціативи (ЗМФІ-II) впровадження", USAID. – К.: 2012. – 70 с. [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quarter%202012/!KV\\_I%D0%86\\_2012\\_Monitoring\\_ukr.pdf](http://www.ibser.org.ua/UserFiles/File/Monitor%20Quarter%202012/!KV_I%D0%86_2012_Monitoring_ukr.pdf).
4. *Васильюк Н.* Відображення у декларації витрат з реалізації зворотних відходів / Н. Васильюк // Вісник ДПСУ. – 2012. – № 47. – С. 67.
5. *Веклич О.О.* Екологічне оподаткування в Україні: реалії та напрями вдосконалення з урахуванням світового досвіду: монографія / О.О. Веклич / НАН України, Ін-т економіки. – К.: Вид-во "Либідь", 2001. – 47 с.
6. *Волковець Т.В.* Податки у системі інструментів управління державних органів влади [Електронний ресурс] / Т.В. Волковець // Режим доступу: <http://me.fem.sumdu.edu.ua/docs/d058.pdf>.
7. *Замлиновський В.А.* Розвиток бухгалтерського обліку в умовах глобалізації [Електронний ресурс] / В.А. Замлиновський // Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/znptdau/2012\\_2\\_4/18-4-26.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/znptdau/2012_2_4/18-4-26.pdf).
8. *Кипарисов Н.А.* Курс теорії бухгалтерського учета / Я.М. Гальперин, Н.А. Кипарисов, Н.А. Леонтьев. – М.: Госпланиздат, 1945. – 228 с.
9. *Лень В.С.* Управлінський облік / В.С. Лень. – К.: Знання-Прес, 2003. – 287 с.

10. *Лысенко Л.И.* Некоторые аспекты содержания бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / Л.И. Лысенко // Режим доступа: <http://sevntu.com.ua/jspui/bitstream/123456789/1332/1/Economic.66.2004.73-82.pdf>.

11. *Малиш Н.А.* Вагомість екологічного податку у реформуванні податкової системи України [Електронний ресурс] / Н.А. Малиш // Збірник наукових праць “Ефективність державного управління”. – 2010. – Вип. 23. – С. 422-428. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Edu/2010\\_23/fail/Malysh.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Edu/2010_23/fail/Malysh.pdf).

12. Міжнародний досвід застосування економічних важелів для здійснення екологічної політики. – К.: Вид-во “Либідь”, 1997. – 64 с

13. Наказ ГНАУ від 16 грудня 2011 р. № 258 “Узагальнююча податкова консультація щодо сплати екологічного податку, що справляється за розміщення побутових відходів” [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://tax.38044.org/UA/5293>.

14. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

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

16. *Харчик О.П.* Баланс як центральний елемент методу обліку / О.П. Харчик // Міжнародна науково-практична конференція “Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи”. – Частина II “Науково-учбово-методична робота з обліку та звітності АПК: стан та перспективи” / За ред. П.Т. Саблука, М.Я. Дем'яненка, В.М. Жука. – К.: Інститут аграрної економіки, 2003. – 196 с.

17. *Шатковська Л.С.* Внутрішня звітність підприємств в інформаційному середовищі управління [Електронний ресурс] / Л.С. Шатковська, В.Л. Вакуленко // Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/soc\\_gum/Evu/2011\\_17\\_1/Shatkovskaia,%20%20Vakulenko.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2011_17_1/Shatkovskaia,%20%20Vakulenko.pdf).

БОДНАР Ореста Володимирівна – здобувач кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету.

Стаття надійшла до редакції 16.10.2012 р.