

ОРГАНІЗАЦІЯ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИТРАТ, ДОХОДІВ І ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

© Карп'як Я. С., 2014

Розглянуто принципи нарахування та відповідності доходів і витрат. Досліджено класифікацію доходів і витрат за видами діяльності, що дає змогу охопити всі господарські операції, які здійснює підприємство. Визначено основні завдання організації бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів, а також об'єкти облікової політики. Описано використання первинних документів для підтвердження здійснення витрат, відображення доходів від реалізації, інших операційних доходів, доходів від участі в капіталі та інших фінансових доходів. Запропоновано модель формування фінансових результатів, організацію аналітичного обліку за рахунками відповідно до кожного виду доходів, витрат і фінансових результатів.

Ключові слова: організація бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів, класифікація видів діяльності, класифікація витрат за видами діяльності, класифікація доходів за видами діяльності, об'єкти облікової політики щодо витрат доходів і фінансових результатів, спільні об'єкти облікової політики, організація аналітичного обліку доходів, витрат і фінансових результатів.

Y. S. Karpyak

Lviv Polytechnic National University

ACCOUNTING ORGANIZATION COSTS, REVENUES AND FINANCIAL RESULTS OF THE ENTITY

© Karpyak Y.S., 2014

The principles of calculation and matching of revenues and expenses. Studies the classification of income and expenses for activities that can cover all business transactions made by the company. Analyzed the content categories of costs, revenues characteristic of all entities regardless of their activity, ownership, size. The results of the critical analysis of the level of compliance methods for determining income and expenses in the accounting system and their relevance.

The main task of accounting of costs, revenues and financial results as well as objects of accounting policies. Shows the use of primary documents for proof of expenses reflection of sales, other operating income, income from investments and other financial income. Reveals the impact of accounting methodology income and expenses for objectivity in determining the financial results of the accounting system. A model of financial results, analytical accounting organization in the context of accounts for each type of revenue expenditure and financial results.

Key words: organization of accounting of costs, revenues and financial results, classification activities, classification of costs by activity, by classification of activities, facilities accounting policies for revenue expenditure and financial results, the common objects of accounting policy, the organization of analytical account of revenue expenditure and financial results.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її взаємозв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. В умовах ринкової економіки прибуток є найважливішим

показником ефективності роботи суб'єкта господарювання. Зростання прибутку створює фінансову основу для господарської діяльності та задоволення соціальних і матеріальних потреб працівників. У величині доходів та фінансових результатів безпосередньо віддзеркалюються технологія й організація виробництва, особливості діяльності суб'єкта господарювання. Тому зовнішніх і внутрішніх користувачів цікавить інформація про отримані фінансові результати. Зважаючи на це, питання організації бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів залишаються актуальними.

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

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

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

Мета статті полягає у формуванні підходу щодо організації бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів як чинника економічної стійкості суб'єкта господарювання.

Виклад основного матеріалу. Діяльність будь-якого суб'єкта господарювання неможлива без здійснення витрат. Під **витратами** розуміють зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками). У бухгалтерському обліку витрати відображають, дотримуючись певних умов. Витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Це відповідає застосовуваному в національних стандартах принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Суттєвою ознакою класифікації витрат, доходів і фінансових результатів є вид діяльності, від якої отримано дохід (рис. 1).

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

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

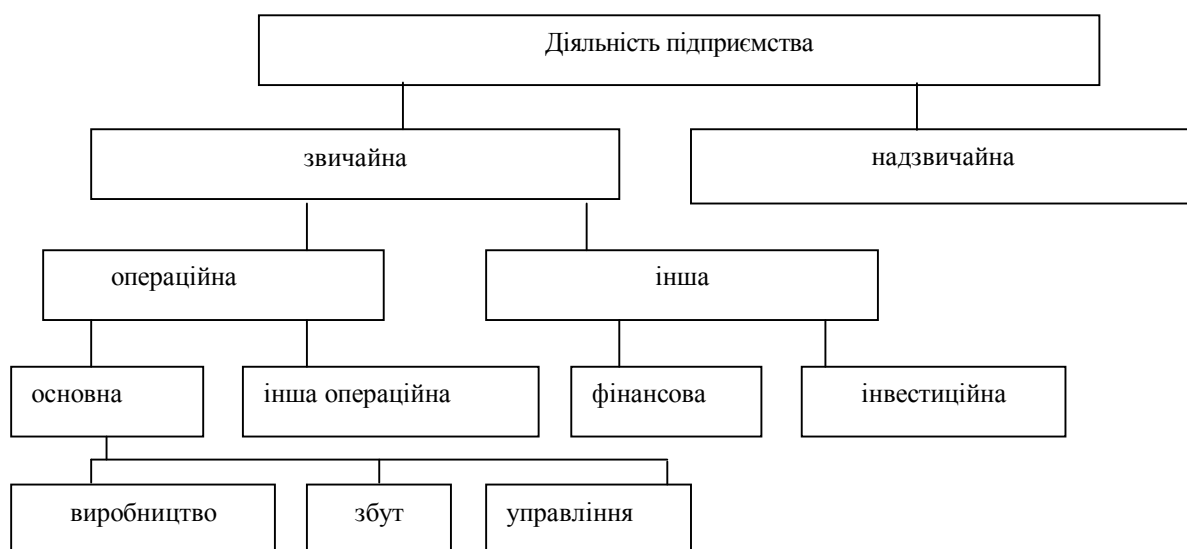


Рис. 1. Класифікація видів діяльності підприємства

Таблиця 1

Класифікація витрат за видами діяльності

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

Дохід є отриманням економічних вигод, які виникають у результаті діяльності підприємства. Для визнання доходу необхідне не лише надходження активу або зменшення зобов'язання, його наслідком є і збільшення власного капіталу (крім внесків учасників). Доходи, як і витрати, входять до складу об'єктів бухгалтерського обліку на підставі принципу відповідності та нарахування доходів і витрат.

Для визначення моменту визнання доходу потрібно знати економічний зміст господарської операції, внаслідок якої отримується дохід. Дохід від реалізації визнається на дату відвантаження (рис. 2).

Водночас окремі види доходу мають особливості визнання, які визначені П(С)БО 15 "Дохід". Для організації бухгалтерського обліку доходів необхідна їх класифікація (табл. 2).

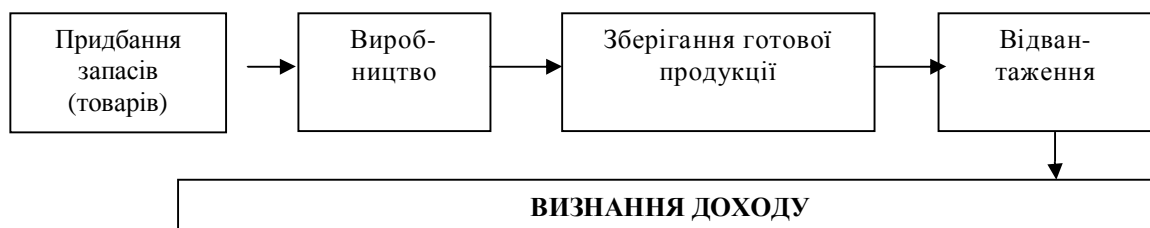


Рис. 2. Визнання доходу від реалізації

Таблиця 2

Класифікація доходів за видами діяльності

Види діяльності	Доходи		
	1	2	3
ЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ			
<i>Основна діяльність</i>			
Операційна діяльність	Доходи від реалізації	доходи від реалізації продукції, товарів, виконаних робіт, наданих послуг	
	<i>Інша операційна діяльність</i>		
	Інші операційні доходи	доходи від реалізації іноземної валюти, реалізації інших оборотних активів, операційної оренди активів, операційної курсової різниці, одержані штрафи, пені, неустойки тощо	
Фінансова діяльність	Доходи від участі в капіталі	доходи від інвестицій в асоційовані або спільні підприємства, які обліковуються за методом участі в капіталі тощо	
	Фінансові доходи	дивіденди, відсотки за кредитами отриманими, облігаціями випущеними, фінансовою орендою тощо	
Інвестиційна діяльність	Інші доходи	доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, списання необоротних активів, втрати від неопераційних курсових різниць тощо	
НАДЗВИЧАЙНА ДІЯЛЬНІСТЬ			
Надзвичайна діяльність	Доходи від надзвичайних подій	відшкодування збитків від надзвичайних подій тощо	

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

Фінансовий результат – це приріст (або зменшення) вартості власного капіталу підприємства, який відбувся у процесі його господарської діяльності за певний період. Фінансовим результатом діяльності є прибуток або збиток. **Прибуток** – це сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати. **Збитки** – перевищення суми витрат над сумою доходів, для отримання яких здійснені ці витрати. Визначення фінансового результату полягає у обчисленні чистого прибутку (збитку) звітного періоду. Для цього у бухгалтерському обліку передбачається послідовне порівняння доходів і витрат (принцип відповідності та нарахування доходів і витрат).

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

- правильного визначення та достовірної оцінки витрат, доходів і фінансових результатів діяльності;
- розмежування витрат, доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою;
- правильного та повного документального оформлення та своєчасного відображення в облікових регістрах витрат, доходів і фінансових результатів діяльності;

- контролю за правильним визначенням фінансового результату від звичайної діяльності та надзвичайних подій;
- надання повної і достовірної інформації про витрати та доходи діяльності, а також про наявність і використання чистого прибутку (непокритих збитків) для потреб управління.

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

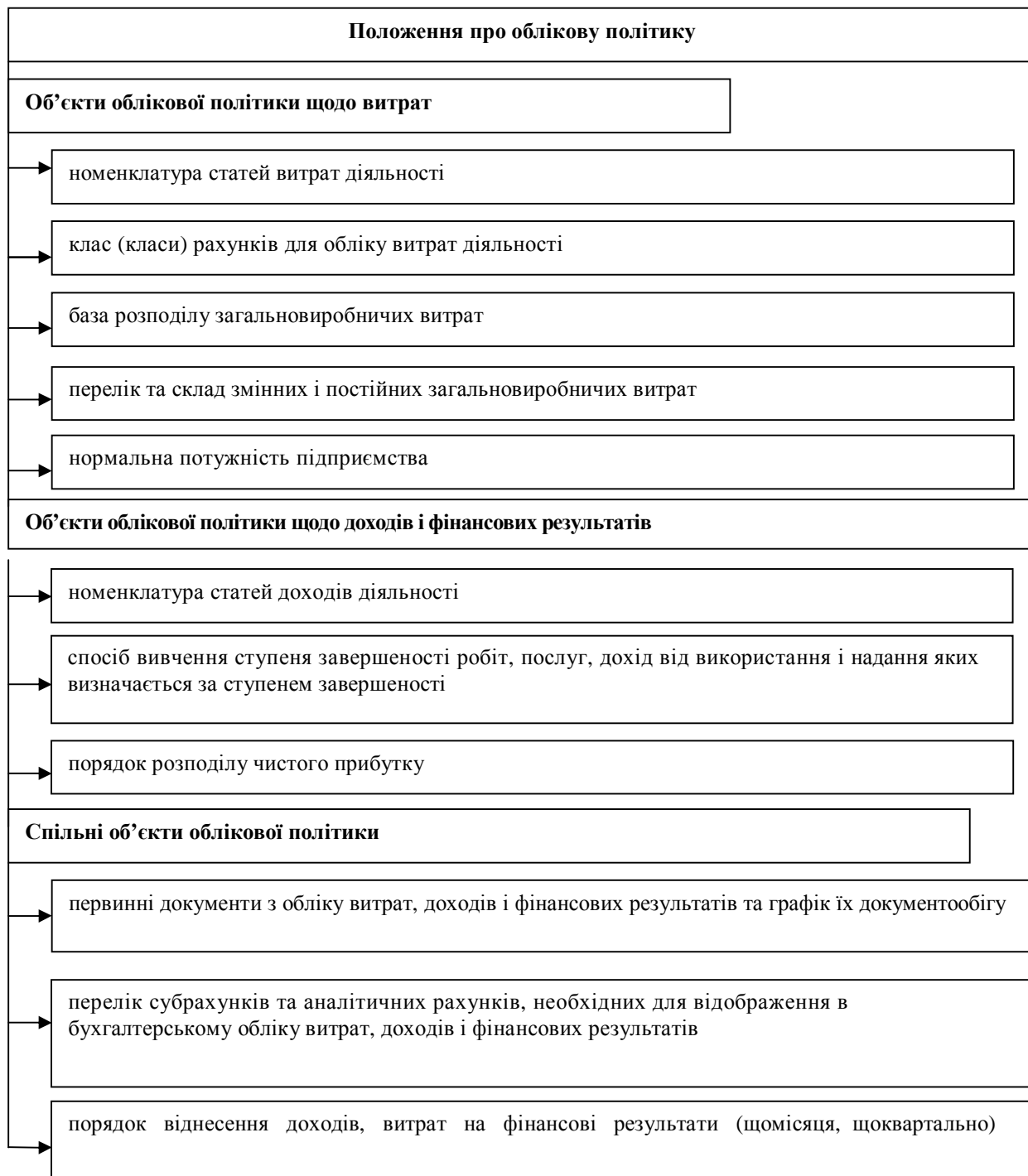


Рис. 3. Об'єкти облікової політики щодо витрат, доходів і фінансових результатів

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

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

Методичні засади формування, оцінки та визнання у бухгалтерському обліку інформації про доходи, витрати й фінансові результати діяльності, а також порядок їх розкриття у фінансовій звітності визначають П(С)БО 15 “Дохід”, П(С)БО 16 “Витрати” та П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, норми яких поширюються на підприємства (організації) та інших юридичних осіб незалежно від форм власності (крім бюджетних і банківських установ).

Особливістю документування операцій з витратами, доходами та фінансовими результатами підприємства є те, що для них безпосередньо не затверджено типових форм документів. Документальне підтвердження здійснення витрат залежить від виду витрат. Так, використання матеріалів, малоцінних та швидкозношуваних предметів та інших запасів підприємства для потреб адміністративного, загальновиробничого персоналу, працівників відділу збуту відображається в бухгалтерському обліку лише на підставі належно оформлених відповідних документів на списання матеріалів (накладних, вимог тощо). Витрати на оплату праці та соціального страхування оформлюються розрахунково-платіжними відомостями (або розрахунковими відомостями). Вартість наданих підприємству послуг зараховується до складу витрат діяльності на підставі рахунків, рахунків-фактур та актів виконаних робіт.

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

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

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

Рух зазначених документів здійснюється відповідно до графіка документообігу, затвердженого на підприємстві. Узагальнення інформації про доходи, витрати та фінансові результати відбувається у відповідних облікових регістрах з подальшим перенесенням даних до головної книги. Стосовно фінансової звітності зазначені об’єкти обліку відображаються у ф. № 2 “Звіт про фінансові результати”.

Організація аналітичного обліку витрат, доходів і фінансових результатів здійснюється за кожним їх видом за рахунками.

Аналітичний облік загальновиробничих витрат може організовуватися за їх статтями, зокрема:

- витрати на управління виробництвом (оплата праці апарату управління цехами, дільницями тощо);
- відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління цехами, дільницями;
- витрати на оплату службових відряджень персоналу цехів, дільниць тощо;
- амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів загальновиробничого (цехового, дільничного, лінійного) призначення;
- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на удосконалення технології та організації виробництва (оплата праці та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих удосконаленням технології

та організації виробництва, поліпшенням якості продукції, підвищенням її надійності, довговічності, інших експлуатаційних характеристик у виробничому процесі; витрати на матеріали, комплектуючі вироби і напівфабрикати; оплата послуг сторонніх організацій тощо);

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу (оплата праці загальнопромислового 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 та охорону навколишнього природного середовища тощо.

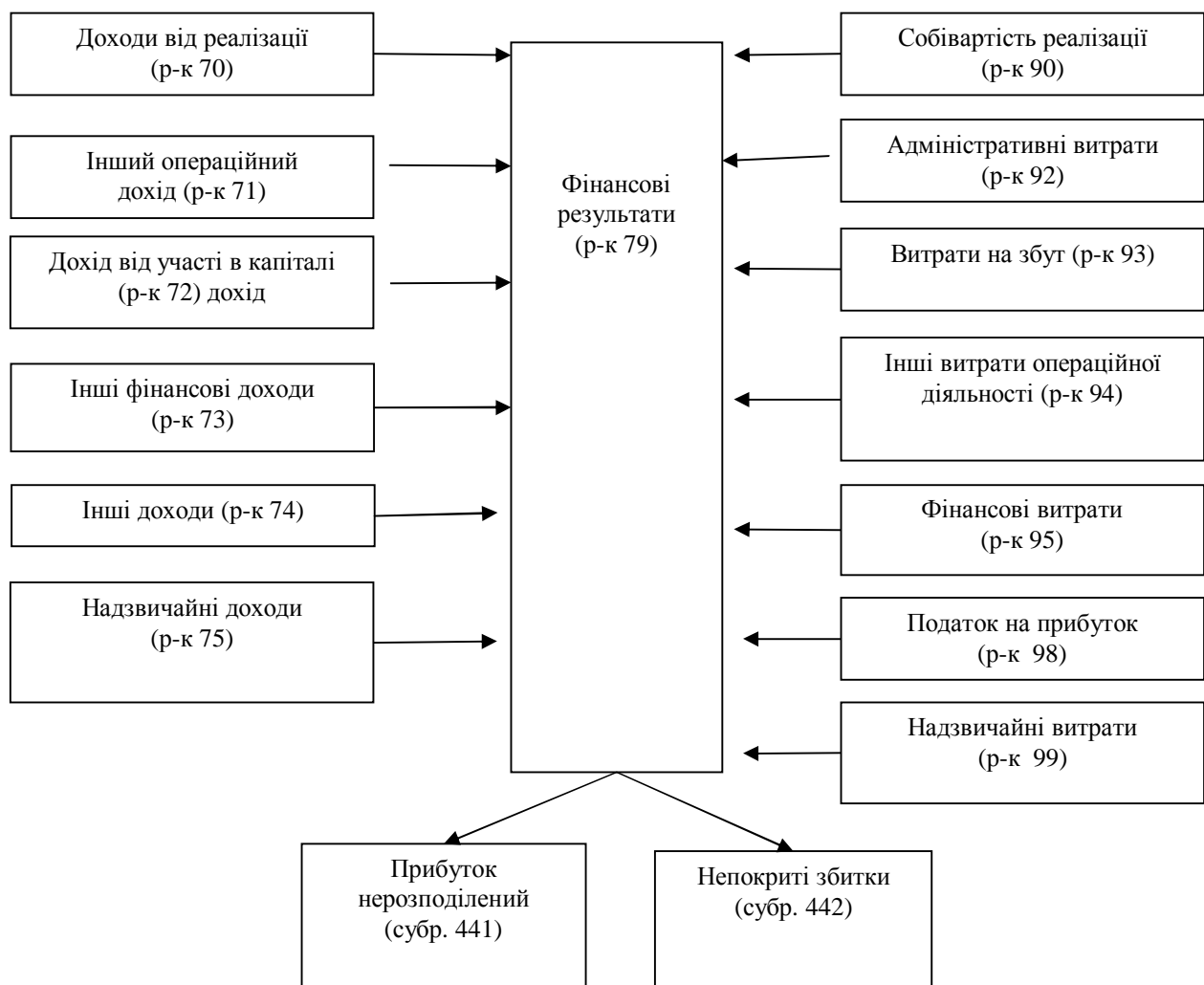


Рис. 4. Модель формування фінансових результатів

Крім того, аналітичний облік загальнопромислового витрат може бути організований за місцями виникнення витрат. Аналітичний облік адміністративних витрат та витрат на збут організовується за статтями витрат та за економічними елементами. Організація аналітичного обліку адміністративних витрат та витрат на збут за економічними елементами передбачає такий розподіл витрат: матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи, амортизаційні відрахування та інші витрати.

Адміністративними є витрати, пов'язані з обслуговуванням виробництва і управлінням ним у масштабі всього підприємства. До адміністративних витрат належать:

- загальні та корпоративні витрати (організаційні витрати, витрати на проведення річних зборів, представницькі витрати тощо);
- витрати на службові відрядження і утримання апарату управління підприємством та іншого адміністративного персоналу;
- витрати на утримання основних засобів, інших необоротних матеріальних активів загальногосподарського призначення (оренда, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, водопостачання, охорона);
- винагороди за професійні послуги (юридичні, аудиторські, з оцінки майна тощо);
- витрати на зв'язок (поштові, телеграфні, телефонні, телекс, факс тощо);
- амортизація нематеріальних активів загальногосподарського призначення;
- витрати на врегулювання спорів у судових органах;
- податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що входять до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг);
- плата за розрахунково-касове обслуговування та інші послуги банків тощо. До витрат на збут входять такі витрати, пов'язані з реалізацією (збутом) продукції (товарів, робіт, послуг):
- витрати матеріалів для пакування готової продукції на складах;
- витрати на ремонт тари;
- оплата праці та комісійні винагороди продавцям, торговим агентам, працівникам підрозділу, що забезпечують збут;
- витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг);
- витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом;
- витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг (операційна оренда, страхування, амортизація, ремонт, опалення, освітлення, охорона);
- витрати на транспортування і страхування готової продукції (товарів), транспортно-експедиційні та інші послуги, пов'язані з транспортуванням продукції (товарів) відповідно до умов договору поставки;
- витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування;
- інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

У торговельних організаціях до складу витрат на збут входить частина витрат обігу, за винятком адміністративних витрат, інших операційних витрат, фінансових витрат.

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

Аналітичний облік доходів від реалізації необхідно організувати за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/ або іншими напрямками, визначеними підприємством. Розрізи аналітичного обліку інших операційних доходів, доходів від фінансової та інвестиційної діяльності визначаються залежно від видів доходів. Аналітичний облік фінансових результатів ведеться за їх характером, видами продукції, товарів, робіт, послуг та іншими напрямками, визначеними підприємством.

Підприємство може самостійно розробляти додаткові субрахунки та аналітичні рахунки, відповідно до специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління і контролю.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Охарактеризовано витрати і доходи операційної діяльності, фінансової діяльності, іншої та надзвичайної діяльності. Окреслено основні завдання організації бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності. Передбачено основні питання методичного характеру в положенні про облікову політику будь-

якого підприємства. Визначено об'єкти облікової політики, документування господарських операцій, узагальнення інформації у відповідних облікових регістрах та їх відображення у звітності. Запропоновано модель формування фінансових результатів. Організацію аналітичного обліку витрат, доходів і фінансових результатів пропонується здійснювати за кожним їх видом згідно з рахунками, аналітичний облік загальноновиробничих витрат, адміністративних витрат, витрат на збут, інших операційних, фінансових витрат, інших та надзвичайних витрат організовувати за їх статтями, зокрема. Подальші дослідження слід продовжувати і поглиблювати, щоб оптимізувати процес організації обліку, тим самим впливаючи на величину фінансового результату суб'єкта господарювання.

1. Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р. № 996-XIV. 2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 15 “Дохід”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 290 від 29.11.1999 р. 3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 318 від 31.12.1999 р. 4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 17 “Податок на прибуток”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 353 від 28.12.2000 р. 5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 29 “Фінансова звітність за сегментами”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 412 від 19.05.2005 р. 6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку № 31 “Фінансові витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України № 415 від 28.04.2006 р. 7. Маслак О.О., Босак А. О., Григор'єв О. Ю. Напрямки покращення бухгалтерського обліку на підприємствах в контексті облікової політики // Всеукраїнська наукова конференція “Становлення облікової політики в Україні”. – Тернопіль: Економічна думка, 2007. – С. 146–148. 8. Левицька С.О. Організація обліку: навч. посіб. / С.О. Левицька / Національний ун-т водного господарства та природокористування. – Рівне: НУВГП. 2008. – 219 с. 9. Карп'як Я. С. Організація обліку: навч. посіб. / Я.С. Карп'як, В.І. Воськало, В.С. Мохняк / Національний ун-т «Львівська політехніка». – Львів: Вид-во Львівської політехніки, 2014. – 366 с.