

## ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ ДОХОДІВ І ВИТРАТ

## PROBLEM ASPECTS OF ACCOUNTING ORGANIZATION INCOME AND EXPENSES

У статті розглянуто чинну нормативно-правову базу організації обліку доходів, витрат і фінансових результатів, що не дає можливості повністю задовольнити потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів бухгалтерської інформації, оскільки бракує: деталізованої інформації про фінансові результати за видами діяльності та її співвідношення з доходами та витратами підприємства; запровадження класифікації доходів та фінансових результатів залежно від джерел їх формування. Визначено, що основними завданнями організації бухгалтерського обліку витрат і доходів є: забезпечення правильного визначення та достовірної оцінки витрат, доходів і фінансових результатів діяльності; розподіл витрат, доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою; своєчасне відображення в облікових регістрах; контроль над правильним визначенням фінансового результату від різних видів діяльності; надання повної і достовірної інформації про витрати та доходи діяльності, а також про наявність і використання чистого прибутку (непокритих збитків) для потреб користувачів. Таким чином, система організації обліку фінансових результатів є важливим складником функціонування підприємств, що має значний вплив на ефективність господарської діяльності.

**Ключові слова:** фінансові результати, прибуток, збиток, доходи, витрати, організація обліку.

В статті розглянуто чинну нормативно-правову базу організації обліку

доходів, расходов и финансовых результатов, которая не дает возможности полностью удовлетворить потребности внутренних и внешних пользователей бухгалтерской информации, поскольку не хватает: детализированной информации о финансовых результатах по видам деятельности и ее соотношения с доходами и расходами предприятия; введения классификации доходов и финансовых результатов в зависимости от источников их формирования. Определено, что основными задачами организации бухгалтерского учета расходов и доходов являются: обеспечение правильного определения и достоверной оценки расходов, доходов и финансовых результатов деятельности; распределение расходов, доходов и финансовых результатов деятельности по каждой классификационной группе; своевременное отражение в учетных регистрах; контроль над правильным определением финансового результата от различных видов деятельности; предоставление полной и достоверной информации о расходах и доходах деятельности, а также о наличии и использовании чистой прибыли (непокрытого убытка) для нужд пользователей. Таким образом, система организации учета финансовых результатов является важной составляющей функционирования предприятий, имеет значительное влияние на эффективность хозяйственной деятельности.

**Ключевые слова:** финансовые результаты, прибыль, убыток, доходы, расходы, организация учета.

УДК 657:658.1

<https://doi.org/10.32843/infrastruct43-83>

**Чернікова І.Б.**

к.е.н., професор  
Харківський державний університет  
харчування та торгівлі

**Полулях А.М.**

аспірант  
Харківський державний університет  
харчування та торгівлі

**Chernikova Irina**

Kharkov State University  
of Food Technology and Trade

**Poluliakh Alina**

Kharkov State University  
of Food Technology and Trade

*The article considers the current legal framework for the organization of accounting for income, expenses and financial results, which does not fully meet the needs of internal and external users of accounting information, as it lacks the following: a detailed information on financial results by type of activity and its ratio to income and expenses; an introduction of classification of incomes and financial results depending on sources of their formation. The main tasks of the cost and income accounting organization are: ensuring the correct definition and reliable assessment of costs, income and financial results; distribution of expenses, incomes and financial results of the activity on each classification group; timely reflection in accounting registers; control over the correct determination of the financial result from various activities; providing complete and reliable information on costs and revenues, as well as the availability and use of net profit (uncovered losses) for the needs of users. Thus, the system of accounting for financial results is an important component of the operation of enterprises, which has a significant impact on the efficiency of economic activity. It is investigated that the method of accounting at the enterprise is determined by the accounting policy, which is chosen by each enterprise independently in accordance with the current legal framework. The result of the enterprise's activity and the strategy of its further development depend on the correctly formed accounting policy. The impact of accounting policies and accounting estimates on the financial result confirms that the accounting policy opens up opportunities for the choice of methodological techniques, which can radically improve the financial condition of the enterprise. It is proposed to use third-order accounts in the working chart of accounts, which will reflect separately the results of operating activities and the results of other operating activities, as well as separately the result of investment activities and the result of financial activities; to create a reserve of doubtful debts, which will allow to purposefully influence the amount of profit for the reporting period and in general the financial condition of the enterprise.*

**Key words:** financial results, profit, loss, income, expenses, accounting organization.

**Постановка проблеми.** У сучасних умовах розвитку економіки прибуток є найважливішим показником ефективності роботи суб'єкта господарювання. Збільшення прибутку створює стабільну фінансову основу для господарської діяльності, задоволення соціальних і матеріальних потреб працівників та економічного розвитку країни у цілому. Фінансові результати та доходи безпосередньо залежать від технології, організації та особливостей діяльності суб'єктів господарювання. Унаслідок цього виникає необхідність отримання безсумнівної інформації про дійсний

стан господарської діяльності підприємств користувачами бухгалтерської та не бухгалтерської інформації.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.**

Витрати і доходи – складні економічні категорії, які посідають важливе місце в управлінні підприємством, що зумовлено значним впливом на фінансовий результат суб'єктів господарювання. Вони застосовуються для визначення цінової політики підприємства, оцінки ефективності господарювання та відображають рівень технології, організації виробництва. У цьому зв'язку питанням обліку

витрат, доходів і фінансових результатів підприємства приділяли достатньо уваги як вітчизняні, так і зарубіжні вчені та практики. Досі залишаються актуальними питання формування методичних підходів до організації обліку фінансових результатів в обліковій та законодавчій системах, вирішення яких сприятиме зміцненню економічного становища підприємств.

**Постановка завдання.** Незважаючи на значний внесок науковців в організацію обліку фінансових результатів, існує неузгодженість методичних підходів до визначення фінансових результатів у системі бухгалтерського обліку. Виникає необхідність у додатковому вивченні організації обліку фінансових результатів, категорій доходів та витрат за ПСБО та МСФЗ.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Одним із головних завдань організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності є надання користувачам необхідної та своєчасної інформації про витрати, доходи та результати діяльності підприємства у визначені строки. Достовірний фінансовий результат є основою принципів і правил бухгалтерського обліку. Така вимога є обов'язковою, бо цього вимагає законодавча база. Порядок формування фінансових результатів господарської діяльності підприємства ми пропонуємо розглядати у трьох аспектах:

1) за міжнародними стандартами бухгалтерського обліку (МСБО/ПСБО – Положення/стандарти бухгалтерського обліку);

2) за вітчизняною нормативною базою, методичними та методологічними рекомендаціями;

3) за науковим підходом.

Розуміння сутності поняття «фінансовий результат» є головною передумовою формування напрямів його обліку, контролю, аналізу та можливості здійснення своєчасного управлінського впливу для підвищення ефективності діяльності підприємств. Саме поняття «фінансовий результат» завжди було неоднозначним (у тому числі в історичному контексті), тому має чимало різних трактувань. Зміст будь-якого трактування залежить від цілей, досліджуваних у процесі господарської діяльності, від категорії користувача облікових даних, для якого проводилося виявлення фінансового результату, та від набору облікових прийомів, якими володіє та чи інша облікова система [1].

Трактування поняття «фінансові результати» різними науковцями відрізняються одне від одного, але це не впливає на суть визначення. Наприклад, Ф.Ф. Бутинець вважає, що фінансовий результат – це прибуток або збиток організації. Зіставлення доходів та витрат підприємства відображено у звіті. А.Г. Загородній і Г.Л. Вознюк визначають фінансовий результат як різницю між доходами та витратами підприємства чи його окремого

підрозділу за певний час, приріст чи зменшення вартості власного капіталу внаслідок діяльності у звітному періоді; С.Л. Червінська – як різницю між майновим станом підприємства на кінець і початок звітного періоду; Р.В. Скалюк – як підсумкову категорію результативності господарської діяльності, котра відображає величину економічних вигід, отриманих (утрачених) підприємством, визначених як різниця між сумами доходів та відповідних їм витрат, що виражена в абсолютних показниках прибутку (збитку), які характеризують потенціал прибутковості, економічного зростання та розвитку підприємства.

Фінансовий результат у сучасному розумінні – це зміна величини власного капіталу, зміна величини чистих активів підприємства, прибуток або збиток, результат зіставлення доходів та витрат, результат статутної діяльності підприємства, ціна капіталу та інших виробничих факторів [2]. У нормативно-правовій базі України поняття «фінансовий результат» детально не розглядається. Економічні категорії «прибуток» та «збиток» мають такі визначення:

– прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати;

– збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Під витратами розуміють зменшення економічних вигід унаслідок 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.

Дохід є отриманням економічних вигід, які виникають у результаті діяльності підприємства.

Для визнання доходу необхідне не лише надходження активу або зменшення зобов'язання, його наслідком також є 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 розуміти економічний зміст господарської операції, внаслідок якої отримується дохід.

Таким чином, фінансовий результат як облікова категорія визначається різницею між доходами і витратами або зміною величини (приріст або зменшення) власного капіталу підприємства за певний

час, створеного у процесі статутної діяльності підприємства, за винятком зміни капіталу за рахунок внесків або вилучення власниками. Він є одним із джерел для фінансування подальшого розвитку та поточної діяльності підприємства й основним критерієм оцінки її ефективності. На нашу думку, таке трактування найбільш повно розкриває сутність фінансових результатів.

Основними завданнями організації бухгалтерського обліку витрат і доходів є: забезпечення правильного визначення та достовірної оцінки витрат, доходів і фінансових результатів діяльності; розподіл витрат, доходів і фінансових результатів діяльності за кожною класифікаційною групою; своєчасне відображення в облікових регістрах; контроль над правильним визначенням фінансового результату від звичайної та незвичайної діяльності; надання повної і достовірної інформації про витрати та доходи діяльності, а також про наявність і використання чистого прибутку (непокритих збитків) для потреб користувачів. Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база.

Методику обліку на підприємстві визначає облікова політика, яка вибирається кожним підприємством самостійно відповідно до чинної нормативно-правової бази. Від правильно сформованої облікової політики залежать кінцевий результат діяльності підприємства та стратегія його подальшого розвитку. Об'єктами облікової політики щодо формування й обліку фінансових результатів є витрати (номенклатура статей витрат діяльності, клас (класи) рахунків для обліку витрат, база розподілу загальновиробничих витрат, перелік та склад змінних і постійних загальновиробничих витрат та ін.), доходи (номенклатура статей доходів діяльності, ступінь виконання, завершення робіт, послуг, порядок розподілу чистого прибутку) та фінансові результати (документообіг з обліку витрат, доходів і фінансових результатів, перелік бухгалтерських субрахунків та аналітичних рахунків, порядок віднесення доходів, витрат на фінансові результати). Елементами облікової політики є сукупність методів і облікових процедур щодо обліку фінансових результатів діяльності підприємства. Елементи облікової політики стосуються всіх без винятку об'єктів бухгалтерського обліку, а тому впливають на фінансові результати. У Наказі про облікову політику необхідно розкрити максимально чіткий та ефективний алгоритм визначення фінансових результатів у розрізі видів діяльності. 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). Підприємство, вибираючи конкретну облікову політику на поточний фінансовий рік, забезпечує організацію бухгалтерського обліку відповідно до показників форм річної фінансової звітності, знижує трудомісткість і тривалість формування фінансової звітності, забезпечує використання оптимальних методів облікових робіт із метою отримання очікуваних результатів фінансово-економічної діяльності підприємства [3]. Отже, вплив методів облікової політики, облікових оцінок на фінансовий результат підтверджує, що облікова політика відкриває можливості для вибору методологічних прийомів, що може радикально поліпшити фінансовий стан підприємства.

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», можна виокремити такі принципи методології побудови та організації бухгалтерського обліку витрат, доходів і фінансових результатів, як принцип нарахування та відповідності доходів і витрат, принцип періодичності. Згідно з принципами нарахування та відповідності, визначається фінансовий результат звітного періоду. Для цього порівнюються доходи звітного періоду з витратами, понесеними для отримання цих доходів. Згідно з принципом періодичності, передбачається можливість розподілу діяльності підприємства впродовж певних періодів часу з метою складання фінансової звітності. Фінансовий результат у вигляді прибутку чи збитку отримують саме за результатом порівняння витрат і доходів.

Проблемним питанням в організації фінансових результатів залишається класифікація доходів та витрат за Національними стандартами та згідно з формою 2 «Звіт про фінансові результати».

Відповідно до П(С)БО 16 «Витрати», витрати класифікуються у складі собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг). Інші витрати, що не включаються до собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг), визначаються відповідно до ст. 38.10.2 і ст. 138.10.3 ПКУ. Згідно з означеними статтями, доцільно виокремити адміністративні витрати, спрямовані на обслуговування та управління підприємством, та витрати на збут, які включають витрати, пов'язані з реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг.

Пропонуємо розглянути аналітичний облік загальновиробничих витрат:

- витрати на управління виробництвом;
- відрахування на соціальні заходи та медичне страхування апарату управління структурними підрозділами;
- витрати на оплату службових відряджень персоналу;

- амортизація основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів загальнопромислового призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію, ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальнопромислового призначення;

- витрати на вдосконалення технології та організації виробництва;

- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;

- витрати на обслуговування виробничого процесу;

- витрати на охорону праці, техніку безпеки та охорону навколишнього природного середовища тощо.

Для цілей організації бухгалтерського обліку доходи класифікуються за такими групами, як дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи.

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.

Розглянемо найпоширеніші підходи до розрахунку фінансових результатів підприємства:

1) метод порівняння доходів і витрат (метод «витрати – випуск») – передбачає визначення прибутку (збитку) згідно з принципом нарахування та відповідності доходів і витрат, тобто як різниця між доходами і витратами звітної періоду. Цим методом передбачено порівняння доходів із витратами, які були понесені для отримання цих доходів. Визначення фінансового результату за методом «витрати – випуск» передбачає існування двох способів: перший спосіб називають «лінійним», оскільки він передбачає порівняння випуску з минулими витратами з відображенням знову створеної вартості загальною сумою з подальшою деталізацією; другий спосіб використовується у бухгалтерському обліку з відображенням по дебету споживання підприємством минулої праці і сторонніх витрат та знову створеної вартості за її елементами;

2) метод порівняння капіталу (або метод зміни чистих активів) – передбачає визначення приросту власного капіталу у звітному періоді як різниці між сумою власного капіталу на кінець і на початок звітної періоду, тобто розраховується різниця, і якщо власний капітал на кінець звітної періоду збільшується, то підприємство отримує прибуток, а якщо навпаки – збиток. Ці два підходи закріплені в основних вітчизняних нормативних документах, зокрема у НП(С)БО 1, П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 16 «Витрати», П(С)БО 17 «Податок на прибуток», а також у Плані рахунків та Інструкції з його застосування, де передбачено порядок визначення та обліку фінансового результату аналогічно зарубіжній практиці.

У процесі господарської діяльності виникає безліч ситуацій, коли визначення фінансових результатів діяльності не може дати повної характеристики всього їх розмаїття. Існує певна невідповідність між видами діяльності, доходами, витратами та формуванням фінансових результатів. Досі залишається проблемним питання неузгодженості класифікації видів діяльності та субрахунків бухгалтерського обліку, на яких формуються і визначаються фінансові результати. Також проблемним питанням організації обліку фінансових результатів є відсутність у методичних документах із бухгалтерського обліку порядку віднесення податку на прибуток на фінансові результати, тобто в нормативних матеріалах не висвітлюється розподіл суми витрат за податком на прибуток (981 «Податок на прибуток від усіх видів діяльності») на конкретні субрахунки рахунку 79 «Фінансові результати».

Тому, згідно з чинним законодавством, порядок ведення обліку на рахунку 79 «Фінансові результати» не дає можливості оперативного, повного, об'єктивного висвітлення результатів господарської діяльності, оскільки не існує поділу. Недоліком формування фінансового результату в чинному Плані рахунків бухгалтерського обліку є те, що в ньому на субрахунках 791 «Результат операційної діяльності» та 792 «Результат фінансових операцій» фактично об'єднані по два види діяльності підприємства, а саме: на субрахунку 791 – основна та інша операційна діяльність, а на субрахунку 792 – фінансова та інвестиційна діяльність. Уважаємо за необхідне в робочому Плані рахунків використовувати рахунки третього порядку, на яких відображатимуться окремо результати від операційної діяльності і результати від іншої операційної діяльності, а також окремо результат від інвестиційної діяльності і результат від фінансової діяльності. Також рекомендуємо підприємствам обов'язково створювати резерв сумнівних боргів, що дасть можливість цілеспрямовано впливати на величину отриманого прибутку за звітний період і загалом на фінансовий стан підприємства.

**Висновки з проведеного дослідження.**

Система організації обліку фінансових результатів є важливим складником функціонування сучасних підприємств, адже відображає успіх. Методика обліку на підприємстві в багатьох питаннях визначається обліковою політикою, яка вибирається кожним підприємством самостійно відповідно до чинної нормативно-правової бази. Головною метою організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів діяльності підприємства є надання користувачам своєчасної, обґрунтованої, достовірної інформації про витрати, доходи та результати діяльності у визначені строки. Згідно з нормативно-правовою базою, питання організації фінансового обліку доходів, витрат і фінансових результатів свідчить про його недостатню спрямованість на запити користувачів бухгалтерської інформації, оскільки бракує: деталізованої інформації про фінансові результати за видами діяльності та її співвідношення з доходами та витратами підприємства; деталізованого розмежування доходів, витрат і фінансових результатів за видами операційної, фінансової й інвестиційної діяльності; запровадження класифікації доходів та фінансових результатів залежно від джерел їх формування (від реалізації, зміни цін та від інших операцій). Отже, фінансовий результат є складною та багатовимірною категорією і потребує чіткого й ефективного алгоритму визначення у розрізі його складників та у розрізі видів діяльності підприємства.

Уважаємо, що для оптимізації процесу організації обліку слід продовжувати і поглиблювати подальші дослідження, тим самим впливаючи на величину фінансового результату суб'єктів господарювання.

**БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:**

1. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета : монография. Москва : Финансы и статистика, 2000. 496 с.
2. Прохар Н.В., Ночовна П.Ю. Облік доходів, витрат і фінансових результатів: проблеми теорії та практики : монографія. Полтава : РВВ ПУЕТ, 2011. 257 с.
3. Ратушна М. Вплив елементів облікової політики на фінансові результати. *Економічний аналіз*. 2010. № 5. С. 323–324

**REFERENCES:**

1. Sokolov Ya.V. (2000) *Osnovy teorii bukhgalterskogo ucheta* [Fundamentals of Accounting Theory]. Moscow: Finance and Statistics. (in Russian).
2. Prokhar N.V., Nochovna P.Ju. (2011) *Oblik dokhodiv, vytrat i finansovykh rezul'tativ: problemy teorii ta praktyky* [Accounting for income, expenses and financial results: problems of theory and practice]. Poltava: RVV PUET. (in Ukrainian).
3. Ratushna M. (2010) *Vplyv elementiv oblikovoji polityky na finansovi rezul'taty* [The impact of accounting policies on financial results]. *Economic analysis*, vol.5, pp. 323-324.