

## ВИТРАТИ, ДОХОДИ І ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЯК ОБ'ЄКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Г. Брик, к. е. н., Н. Ціцька, к. е. н., Т. Поверляк, к. е. н.  
*Львівський національний аграрний університет*

<https://doi.org/10.31734/economics2018.25.070>

**Постановка проблеми.** Реформування системи бухгалтерського обліку посилює актуальність проблем удосконалення його організації в підприємствах. Можливість використання декількох підходів до ведення бухгалтерського обліку, з одного боку, надає певну свободу підприємствам, а з іншого – спричинює необхідність розробки кожним суб'єктом господарювання власних облікових правил, підходів, процедур.

Основна мета облікової політики – забезпечити одержання достовірної інформації про фінансово-майновий стан підприємства та результати його діяльності для прийняття управлінських рішень [5]. Облік доходів, витрат та фінансових результатів відіграє важливу роль в інформаційному забезпеченні управління підприємством. Обсяг отриманих доходів та здійснених витрат впливає на розмір загального фінансового результату підприємства, а отже, й на суму податку, що підлягає сплаті до бюджету, рентабельність і самоокупність суб'єкта господарювання та на зміцнення його конкурентоспроможності. Отож, облік витрат, доходів і фінансових результатів та управління ними займає чільне місце в системі бухгалтерського обліку підприємства [7].

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Теоретичні, організаційні та методичні аспекти формування облікової політики підприємства досліджували багато вітчизняних учених, серед яких Т. В. Барановська, Л. В. Городянська, А. Г. Загородній, В. А. Кулик, П. Є. Житний, Г. О. Партин, Т. М. Сльозко, Т. М. Сторожук, та ін. Однак, не применшуючи значення напрацювань перелічених науковців, слід вказати, що питання формування облікової політики в частині витрат, доходів і фінансових результатів діяльності потребують подальшого дослідження та вивчення.

**Постановка завдання.** Мета нашого дослідження – визначення та розгляд основних

питань облікової політики підприємства щодо доходів, витрат і фінансових результатів діяльності.

**Виклад основного матеріалу.** В умовах динамічних змін зовнішнього і внутрішнього середовища господарювання підприємство повинно постійно адаптуватися, здійснюючи свою господарську діяльність. Полегшення цього процесу – у вирішенні питань щодо облікової політики, яка повинна відображати всі аспекти організації обліку на підприємстві. Основна мета діяльності будь-якого суб'єкта господарювання – досягнення високих фінансово-економічних показників, і саме облікова політика сприяє цьому.

Достовірність формування фінансового результату є основою принципів і правил бухгалтерського обліку, обов'язкового дотримання яких вимагає законодавча база. Чинна нормативно-правова база передбачає, що методика обліку в багатьох питаннях визначається обліковою політикою, яку кожне підприємство обирає самостійно [1]. Отож, від правильно сформованої облікової політики залежать кінцеві результати діяльності суб'єкта господарювання й стратегія його розвитку в майбутньому (табл. 1).

Як свідчать дані табл. 1, у методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства передбачено такі її елементи:

1) стосовно доходів: порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг; порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

2) стосовно витрат: порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунка обліку транспортно-заготівельних витрат; застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій; перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їхнього розподілу; перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг); база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

## Елементи облікової політики доходів, витрат та фінансових результатів\*

Елемент облікової політики	Альтернативний варіант	Стратегія підприємства
Методи оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг	– вивчення виконаних робіт; – визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані; – визначення питомої ваги витрат, понесених підприємством у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній вартості таких витрат	Обираючи стратегію «максимізації прибутку», у розпорядчому документі про облікову політику варто передбачити елементи облікової політики, що забезпечують «зменшення» витрат підприємства та «максимізацію» доходів підприємства. Зокрема, калькулювання витрат за методом, що забезпечує їхній «найменший» розмір, універсальний спосіб у цьому разі визначити неможливо, оскільки невідомо, чи буде підприємство понесені витрати відобразити у складі собівартості готової продукції чи накопичена сума витрат «акумуляовуватиметься» у вигляді вартості готової продукції на складі. Використання інших елементів облікової політики щодо витрат також залежить від обраної підприємством стратегії та інших чинників. «Збільшення» доходів на конкретну дату можна досягти за рахунок «завищення» розміру виконаних робіт. Вартісно орієнтоване управління, спрямоване на «зростання» витрат підприємства та «зменшення» доходів. У кожному конкретному разі ці способи у розпорядчому документі про облікову політику підприємства визначають самостійно.
Методи калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Підприємство обирає самостійно	
Перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг)	Підприємство обирає самостійно	
Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат	Підприємство обирає самостійно	
База розподілу загально-виробничих змінних та розподілених постійних загальновиробничих витрат за фактичної потужності	– години роботи; – заробітна плата; – обсяг діяльності; – прями витрати тощо	
Методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом	– вимірювання та оцінка виконаної роботи; – співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їхнього загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; – співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом	
База розподілу загальновиробничих витрат за нормальної потужності	– прями витрати; – обсяги доходів; – прями витрати на оплату праці; – відпрацьований будівельними машинами і механізмами час тощо	
Схема обліку витрат	Із використанням для обліку витрат рахунків: 8 класу; 9 класу; 8 і 9 класів одночасно	
Періодичність визначення фінансових результатів	– щомісячно; – щорічно	

\*[4, с. 193].

3) стосовно фінансових результатів: підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку; порядок виплат, які здійснюються за рахунок

прибутку (для державних і комунальних підприємств); дата залучення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу [2, с. 772–773].

На багатьох підприємствах досі немає чітко розробленого документа про облікову політику, що негативно впливає на ведення обліку та формування інформації для прийняття ефективних управлінських рішень [3]. У результаті проведеного аналізу наказів про облікову політику сільськогосподарських підприємств Львівської області встановлено, що на сьогодні процесі формування облікової політики приділено недостатньо уваги як з боку бухгалтерської служби, так і з боку управлінського персоналу. Так, наприклад, зміст наказу на календарний рік здебільшого є дублюванням вже чинного, хоча економічні обставини підприємства вимагають суттєвих змін в організації облікової практики. Це можна пояснити тим, що в Україні в цей момент немає стійких товарних та фінансових ринків і сільськогосподарські підприємства провадять свою діяльність в умовах дефіциту матеріальних ресурсів.

Формування елементів облікової політики суб'єкта господарювання має відбуватися з урахуванням специфіки його діяльності. Для забезпечення належної організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів на рівні суб'єкта господарювання суттєву роль відіграє облік за технологічними фазами [6]. Це дає змогу, розглядаючи виробничий процес як сукупність організаційних частин із метою необхідного та належного управління формуванням доходів, витрат і фінансових результатів, а тому призведе до делегування повноважень між центрами відповідальності.

У свою чергу цілеспрямоване освоєння бюджетування вимагає вдосконалення внутрігосподарського управління: централізацію і децентралізацію його функцій, відокремленого або сумісного їх виконання на рівні підприємства та підрозділів. Оскільки в бюджетуванні необхідною умовою є визначення організаційної структури господарюючого суб'єкта, було виділено в рамках окремого сільськогосподарського підприємства відповідні структурні одиниці, які можна розглядати як сукупність різних центрів відповідальності. Взаємоузгодження діяльності виробничих підрозділів сільськогосподарського підприємства на основі центрів відповідальності із системою бюджетування показано на рисунку.

Як бачимо, успішне управління фінансовим результатом залежить насамперед від контролю витрат та доходів за центрами відповідальності, що мають знайти відображення в моделі обліку фінансових результатів (табл. 2). Отже, обчислення прибутку (збитку) в розрізі галузей сільськогосподарського виробництва є необхідним для прийняття як оперативних, так і стратегічних управлінських рішень. Визначення фінансового результату за видами продукції, робіт чи послуг забезпечить керівництво підприємства інформацією про найвигідніші для вирощування культури (надані послуги) та внесок кожного виду продукції (послуг) у покриття витрат підприємства.

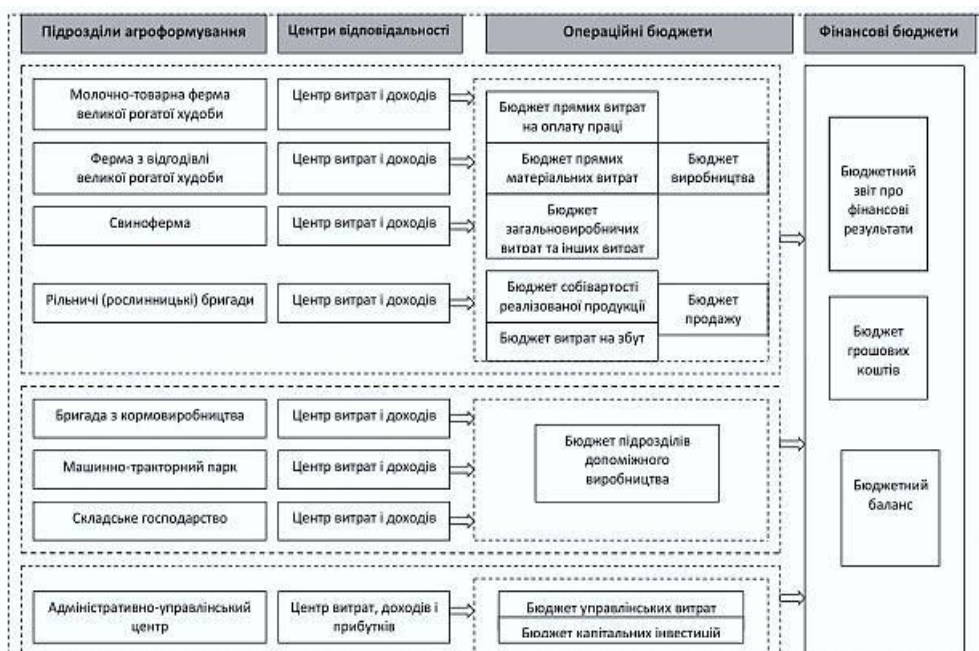


Рис. Взаємоузгодження діяльності виробничих підрозділів сільськогосподарських підприємств із системою бюджетування та центрів фінансової відповідальності.

Таблиця 2

**Модель обліку фінансових результатів сільськогосподарських підприємств за умови виділення на рівні суб'єкта господарювання центрів фінансової відповідальності**

Субрахунок	Аналітичний рахунок				
	першого порядку	другого порядку	третього порядку	четвертого порядку	п'ятого порядку
791 «Фінансовий результат операційної діяльності»	791.1 «Фінансовий результат основної діяльності»	791.1.1 «Фінансовий результат галузі рослинництва»; 791.1.2 «Фінансовий результат галузі тваринництва»; 791.1.3 «Фінансовий результат діяльності допоміжних виробництв»; 791.1.4 «Фінансовий результат діяльності обслуговуючих господарств»	791.1.1.1 «Фінансовий результат від реалізації зернових і зернобобових культур» і т.д. за видами продукції, робіт чи послуг	791.1.1.1.1 «Фінансовий результат від реалізації зернових та зернобобових культур центром відповідальності № 1» і т.д. в розрізі центрів відповідальності	791.1.1.1.1.1 «Фінансовий результат від реалізації зернових та зернобобових культур центром відповідальності № 1 і т.д. в розрізі каналів реалізації (державна, переробні чи заготівельні підприємства, кінцеві споживачі)

Запропоновані методичні підходи до обліку в сільськогосподарському виробництві забезпечать необхідну деталізацію інформації про доходи, витрати і фінансові результати й розширяють можливості її використання центрами відповідальності для прийняття управлінських рішень. Визначений у такий спосіб фінансовий результат за певний звітний період враховуватиме внесок центру відповідальності в його формування, що в подальшому вплине на порядок розподілу прибутку (покриття збитків) у розрізі центрів відповідальності і забезпечить контроль та оцінку діяльності структурних підрозділів підприємства, їхній внесок в отриманий фінансовий результат та покриття (економію) витрат.

**Висновки.** Застосування облікової політики є ефективним засобом підвищення рентабельності господарської діяльності підприємств та забезпечення стійкого фінансового стану. Запропоновані підходи до формування складових облікової політики в розрізі наведених елементів сприяють створенню належного механізму управління процесами бухгалтерського обліку

витрат, доходів та фінансових результатів на рівні суб'єкта господарювання.

#### Бібліографічний список

1. Барановська Т. В. Облікова політика: рівні, суб'єкти, складові. *Вісник ЖДТУ. Економічні науки*. 2013. № 3(25). С. 18–26.
2. Домбровська Н. Р. Облікова політика витрат, доходів і фінансових результатів підприємства. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 9. С. 771–775.
3. Житний П. Є. Організаційно-методологічні засади формування облікової політики підприємства. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2006. № 3. С. 3–10.
4. Кулик В. А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: монографія. Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. 373 с.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV (зі змінами та доповненнями). URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 15.06.2018).
6. Сльозко Т. М. Організація обліку. Київ: Центр учбової літератури, 2008. 224 с.
7. Сторожук Т. М. Теоретико-методологічні аспекти формування облікової політики підприємств: монографія. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2011. 460 с.

**Брик Г., Ціцька Н., Поверляк Т.**

### **ВИТРАТИ, ДОХОДИ І ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ ЯК ОБ'ЄКТИ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА**

Досліджено питання суті облікової політики, виходячи з національних стандартів бухгалтерського обліку та практичного досвіду підприємств. Визначено необхідність облікової політики для раціональної організації бухгалтерського обліку на рівні суб'єкта господарювання з метою складання фінансової звітності та прийняття управлінських рішень. Розмежовано елементи облікової політики, що регулюють ключові ділянки обліку, а саме стосовно доходів: порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг, порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом; стосовно витрат: порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунка обліку транспортно-заготівельних витрат, застосування класу 8 та/або 9 Плану рахунків бухгалтерського обліку, перелік і склад змінних і постійних загально-виробничих витрат, бази їхнього розподілу, перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг), база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу; стосовно фінансових результатів: підходи до періодичності зарахування сум дооцінки необоротних активів до нерозподіленого прибутку, порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку та ін.

Запропоновані підходи до формування складових облікової політики з врахуванням специфіки виробничо-господарської діяльності підприємства. Обґрунтовано, що для належної організації обліку витрат, доходів і фінансових результатів на рівні суб'єкта господарювання суттєву роль відіграє облік за технологічними фазами. Запропоновано модель обліку фінансових результатів діяльності підприємства, яка базується на використанні центрів фінансової відповідальності. Висвітлено методичні підходи до обліку в сільськогосподарському виробництві, що забезпечать необхідну деталізацію інформації про доходи, витрати і фінансові результати та розширяють можливості її використання центрами відповідальності підприємства для прийняття управлінських рішень.

**Ключові слова:** доходи, витрати, фінансові результати, облікова політика, організація бухгалтерського обліку.

**Bryk G., Tsits'ka N., Poverlyak T.**

### **COSTS, INCOMES AND FINANCIAL RESULTS AS OBJECTS OF ACCOUNTING POLICY OF THE ENTERPRISE**

The article deals with the question of the essence of accounting policies, based on national accounting standards and practical experience of enterprises. The necessity of the accounting policy for rational organization of accounting at the level of the entity is determined for the purpose of compiling financial statements and making managerial decisions. The elements of the accounting policy governing the key accounting areas are distinguished, namely, in relation to incomes: the procedure for assessing the degree of completeness of the provision of services, the procedure for determining the degree of completion of works under a construction contract; in relation to costs: the procedure for accounting and distribution of transportation and harvesting costs, the maintenance of a separate subaccount for the accounting of transportation and procurement costs, the application of class 8 and / or 9 of the plan of accounting, the list and composition of the variables and permanent general production costs, their distribution base, the list and composition of the articles calculation of production cost of products (works, services), base of distribution of expenses on transactions with equity instruments; in relation to financial results: approaches to the recurrence of the accumulation of the amount of revaluation of non-current assets to retained earnings, the procedure for payments made at the expense of profits, and others.

Proposed approaches to the forming of accounting policy components taking into account the specifics of production and economic activity of the enterprise. It is substantiated that registration of the technological phases plays an essential role for the proper organization of accounting of expenses, income and financial results at the level of the entity. The model of accounting of financial results of activity of the enterprise, which is based on the use of centers of financial responsibility, is offered. The methodical approaches to accounting in agricultural production are presented, which will provide necessary detail of information about incomes, costs and financial results and will expand the possibilities of its use by the centers of responsibility of the enterprise for making managerial decisions.

**Key words:** income, costs financial results, accounting policy, organization of accounting.

*Стаття надійшла 20.06.2018.*