

3. *Мальшиев И. В.* Теория бухгалтерского учета: Учеб. пособ. для с.-х. вузов. — М.: Финансы и статистика, 1981. — 263 с.

4. Общая теория бухгалтерского учета / Нимчинов П.П. — К.: Издательское объединение «Вища школа», 1977. — 240 с.

5. *Бутинець Ф. Ф.* Теорія бухгалтерського обліку: Підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / 3-є вид., доп. і перероб. — Житомир: ПП «Рута», 2003. — 444 с.

6. *Лишиленко О. В.* Теорія бухгалтерського обліку: Навчальний посібник. — К.: Вид-во «Центр навчальної літератури», 2003. — 215 с.

7. *Маркс К.* Капитал. Критика политической экономии / Т. 3. Кн. 3. Процесс капиталистического производства, взятый в целом. Ч. 1 / Издан. под ред. Ф. Энгельса. — М.: Политиздат, 1989. — XVIII. — 508 с.

8. *Жук В. М.* Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: Монографія / Жук В.М. — К.: ННЦ ІАЕ, 2009. — 648 с.

Статтю подано до редакції 21.03.11 р.

УДК 657.471

О. В. Романенко, аспірантка
кафедри міжнародного обліку та аудиту,
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»

ДОХОДИ І ВИТРАТИ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ, СКЛАД ТА ІНСТРУМЕНТАРІЙ ОБЛІКУ

АНОТАЦІЯ: Стаття розкриває економічну сутність та склад доходів і витрат операційної діяльності, теоретичні основи їх обліку. Автор зосереджує свою увагу на інструментарію обліку цих доходів і витрат, пропонує його оптимізувати шляхом включення до Плану рахунків додаткових субрахунків та коригування існуючих.

КЛЮЧОВІ СЛОВА: операційна діяльність, дохід, доходи операційної діяльності, доходи від реалізації, витрати, витрати операційної діяльності, собівартість реалізації, адміністративні витрати, витрати на збут.

АННОТАЦИЯ: Статья раскрывает экономическую сущность и состав доходов и расходов операционной деятельности, теоретические основы их учёта. Автор концентрирует своё внимание на инструментарии учёта этих доходов и расходов, предлагает его оптимизировать путём включения в План счетов дополнительных субсчетов и корректировки существующих.

КЛЮЧЕВЫЕ СЛОВА: операционная деятельность, доход, доходы операционной деятельности, доходы от реализации, расходы, расходы операционной деятельности, себестоимость реализации, административные расходы, расходы на сбыт.

ANNOTATION: The article reveals the economic substance and composition of revenues and expenses of operations, the theoretical basis of accounting. The author focuses on the tools of accounting for these revenues and expenditures, it provides optimized by inclusion in the Plan with additional sub-accounts and adjusting existing ones.

KEYWORDS: operating activity, income, operating income, sales proceeds, expenses, operating expenses, cost of goods sold, administrative expenses, selling expenses.

Постановка проблеми. Після реформування у 2000 році національної облікової системи ключовим моментом стало відображення господарських операцій та їх результату в обліку і звітності в розрізі видів діяльності. Основним видом діяльності підприємства, з метою здійснення якої воно створено, є операційна діяльність. Результативність цього виду діяльності, як і будь-якого іншого, можна визначити тільки шляхом співставлення доходів і витрат. Тому з метою ефективного управління операційною діяльністю керівництву підприємства необхідно мати повну та правдиву інформацію щодо доходів і витрат операційної діяльності, яку можна отримати тільки за допомогою своєчасного обліку.

Аналіз останніх джерел. Майже всі автори, які досліджують аспекти бухгалтерського (фінансового) обліку, так чи інакше торкаються питання обліку доходів і витрат підприємства, але дослідженню даних показників у розрізі видів діяльності (в тому числі операційної) приділяють увагу небагато авторів, серед них Я. Г. Берсуцький [1], Ю. Д. Маляревський [2], Г. В. Нашкерська [3], І. І. Никифорак [4], В. В. Сопко [5].

Актуальність дослідження. Беззаперечним є той факт, що для оцінки підприємницької діяльності керівництву недостатньо мати інформацію щодо кінцевого фінансового результату, а ще й важливо знати ефективність операційної діяльності та чинники, які на неї впливають. Тому дослідження доходів і витрат від здійснення операційної діяльності є актуальною темою як для науковців, так і для підприємців.

Постановка завдання. Метою даної статті є дослідження інструментарію (рахунків) обліку доходів і витрат операційної діяль-

ності та його оптимізація в цілях надання керівництву найповнішої інформації по цих показниках. Для досягнення поставленої мети автором розкрито економічну сутність, склад та основні аспекти обліку доходів і витрат операційної діяльності відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку, запропоновано введення нових субрахунків для обліку адміністративних витрат та витрат на збут та коригування діючих субрахунків для обліку інших операційних доходів і витрат. Запропоновані нововведення мають важливе методологічне значення, тому що автор пропонує ввести нові субрахунки до національного Плану рахунків бухгалтерського обліку.

Виклад основного матеріалу дослідження. Перш ніж розкрити поняття доходів і витрат операційної діяльності, з'ясуємо сутність цієї діяльності. Згідно з П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [6], операційна діяльність — основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційними чи фінансовими; основна діяльність підприємства — операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку доходів.

Дохід відповідно до ПС(Б)О 15 «Дохід» — це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, внаслідок чого збільшується власний капітал підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) [7].

Витрати відповідно до ПС(Б)О 16 «Витрати» — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу в результаті його вилучення або розподілу власниками) [8].

Проаналізувавши вищезазначені поняття, розкриємо сутність доходів і витрат операційної діяльності. Доходи операційної діяльності — збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань від здійснення операцій з реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інших операцій (крім фінансових та інвестиційних), що призводить до збільшення власного капіталу. Витрати операційної діяльності — зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань від здійснення операцій з виробництва і реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інших операцій (крім фінансо-

вих та інвестиційних), що призводить до зменшення власного капіталу.

У бухгалтерському обліку доходи та витрати повинні відображатися згідно з принципом нарахування і відповідності доходів і витрат [9]. Виходячи з принципу нарахування, доходи та витрати відображаються в обліку в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Згідно з принципом відповідності доходів і витрат для визначення фінансового результату необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, здійсненими для одержання цих доходів.

Відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку доходи операційної діяльності включають:

- доходи від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи.

У свою чергу витрати операційної діяльності поділяються на:

- собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- адміністративні витрати;
- витрати на збут;
- інші витрати операційної діяльності.

Облік доходів і витрат операційної діяльності ведеться на відповідних рахунках, передбачених Планом рахунків [10, 11].

Детальніше склад доходів і витрат у розрізі рахунків бухгалтерського обліку представлено в табл. 1.

Таблиця 1

**СКЛАД ДОХОДІВ І ВИТРАТ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ
ТА РАХУНКИ ДЛЯ ЇХ ОБЛІКУ**

Доходи	Витрати
Основна операційна діяльність	
70 «Доходи від реалізації»	90 «Собівартість реалізації»
701 «Дохід від реалізації готової продукції»	901 «Собівартість реалізованої готової продукції»
702 «Дохід від реалізації товарів»	902 «Собівартість реалізованих товарів»
703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»	903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг»
704 «Вирахування з доходу»	92 «Адміністративні витрати»
	93 «Витрати на збут»

Закінчення табл. 1

Доходи	Витрати
Інша операційна діяльність	
71 «Інший операційний дохід»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»
711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»	941 «Витрати на дослідження і розробки»
712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»	942 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»
713 «Дохід від операційної оренди активів»	943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів»
714 «Дохід від операційної курсової різниці»	944 «Сумнівні та безнадійні борги»
715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»	945 «Втрати від операційної курсової різниці»
716 «Відшкодування раніше списаних активів»	946 «Втрати від знецінення запасів»
717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»	947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»
718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів»	948 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
719 Інші доходи операційної діяльності	949 «Інші витрати операційної діяльності»

Відповідно до П(С)БО 16 [8], собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг) складається з:

- виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- нерозподілених постійних загальновиробничих витрат;
- понаднормативних виробничих витрат.

У свою чергу, до виробничої собівартості включаються:

- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- загальновиробничі витрати.

Досить докладний перелік витрат, що підлягають включенню до складу загальновиробничих витрат (далі — ЗВВ), наведено в пункті 15 П(С)БО 16 [8]. До таких витрат віднесено витрати на управління виробництвом, амортизацію основних засобів загальновиробничого призначення, витрати на утримання та експлуата-

цію необоротних активів загальновиробничого призначення, витрати на вдосконалення технології і організації виробництва, витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень, витрати на охорону праці та ін.

На відміну від раніше діючого порядку обчислення собівартості в нинішній час виробнича собівартість продукції (робіт, послуг) включає лише витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом продукції, зумовлені технологією і організацією виробництва, а в частині витрат на управління — тільки загальновиробничі витрати. Тепер адміністративні (загальногосподарські) витрати і витрати на збут підлягають віднесенню до витрат підприємства в періоді їх виникнення.

Протягом місяця адміністративні витрати акумулюються на рахунку 92 «Адміністративні витрати», а в кінці періоду відносяться на зменшення фінансового результату операційної діяльності. Згідно з п. 18 П(С)БО 16 [8] адміністративні витрати включають загальногосподарські витрати, пов'язані з управлінням і обслуговуванням підприємства, а саме: загальні корпоративні та представницькі витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу, витрати на утримання необоротних активів загальногосподарського призначення; винагорода за професійні послуги (юридичні, аудиторські, оцінка майна), витрати на підготовку і перепідготовку кадрів, витрати на охорону та оплату послуг зв'язку, інші витрати загальногосподарського призначення.

Витрати підприємства, пов'язані зі збутом продукції (робіт, послуг), обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут» (облік ведеться аналогічно обліку адміністративних витрат) і включають: витрати на оплату праці, відрядження працівників підрозділів, що забезпечують збут; витрати на операційну оренду, страхування, амортизацію, ремонт і утримання необоротних активів, пов'язаних зі збутом; витрати на пакувальні матеріали і тару; витрати на рекламу і дослідження ринку (маркетинг); витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; інші витрати щодо збуту.

Як видно з табл. 1, субрахунки до рахунків 92 та 93 Планом рахунків не передбачені, тобто підприємство за бажанням встановлює їх самостійно. Зважаючи на те, що не завжди в бухгалтерії відкриваються субрахунки до рахунків 92 і 93 або відкриваються в незручному для аналізу розрізі, в економістів виникають

певні труднощі з постатейним аналізом адміністративних витрат та витрат на збут. Враховуючи той факт, що статті витрат, які підприємства обліковують на рахунках 92 та 93, мають уніфікований характер для більшості підприємств, автор пропонує впровадити та додати до Плану рахунків єдині для всіх підприємств субрахунки до вищезгаданих рахунків (табл. 2).

Таблиця 2

ДЕТАЛІЗАЦІЯ РАХУНКІВ 92 ТА 93 ЗА УМОВ ОПТИМІЗАЦІЇ

92 «Адміністративні витрати»	921 «Утримання адміністративно-управлінського персоналу»
	922 «Утримання необоротних активів загальногосподарського призначення»
	923 «Загальні корпоративні та представницькі витрати»
	924 «Охорона та зв'язок»
	925 «Професійні послуги»
	926 «Інші витрати загальногосподарського призначення»
93 «Витрати на збут»	931 «Утримання персоналу підрозділів збуту»
	932 «Утримання необоротних активів, пов'язаних зі збутом»
	933 «Реклама та маркетинг»
	934 «Гарантійний ремонт та обслуговування»
	935 «Пакувальні матеріали і тара»
	936 «Інші витрати, пов'язані зі збутом»

До інших витрат від операційної діяльності належать такі витрати:

- витрати на дослідження та розробки;
- собівартість реалізованих валюти та виробничих запасів;
- нестачі, втрати, борги, штрафи, неустойки;
- утримання об'єктів соціальної інфраструктури;
- благодійна допомога;
- безоплатна передача виробничих запасів;
- витрати на проведення свят;

— інші витрати, які виникають під час господарської діяльності підприємства та не відносяться до фінансової чи інвестиційної діяльності.

Облік вищезазначених витрат ведеться на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» в розрізі субрахунків, передбачених Планом рахунків (табл. 1).

Серед інших доходів та витрат операційної діяльності хотілося б звернути увагу на доходи та витрати об'єктів соціальної інфраструктури.

Відповідно до п. 20 П(С)БО 16 [8] витрати на утримання об'єктів соціально-культурного призначення відносяться до інших операційних витрат. Для їх відображення в бухгалтерському обліку призначено субрахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності». Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків [6] на субрахунку 949 узагальнюється інформація, зокрема про витрати житлово-комунальних та обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних установ, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого і культурного призначення тощо. Але крім витрат соціально-культурного призначення на даному субрахунку підприємство обліковує й інші витрати, які не знайшли відображення на субрахунках 940—948 рахунка 94.

Окремо слід сказати про порядок відображення в бухгалтерському обліку доходів від діяльності житлово-комунальних та обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, санаторіїв та інших закладів оздоровчого і культурного призначення підприємства. Інакше кажучи, доходів у вигляді плати, що вноситься працівниками підприємства, на балансі якого значаться об'єкти соціальної інфраструктури, за утримання дітей у дитячих садках або яслах, оплати за путівки до дитячих таборів відпочинку, проживання працівників у гуртожитку, харчування працівників у їдальні. Ці суми обліковуються у складі інших операційних доходів та відображаються на субрахунку 719 «Інші доходи від операційної діяльності». Але крім вищезазначених доходів на субрахунку 719 можуть обліковуватися й інші доходи, які не знайшли відображення на субрахунках 710—718, зокрема доходи від операцій з тарою, доходи від інвентаризації тощо [11].

Враховуючи постійний характер обліку доходів і витрат об'єктів соціально-культурного призначення підприємств та необхідність співставлення цих показників з метою контролю та управління ними автором пропонується ввести окремі субрахунки для

їх обліку за рахунок об'єднання подібних за змістом статей інших операційних доходів і витрат, а саме:

- субрахунок 718 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів» та субрахунок 716 «Відшкодування раніше списаних активів» об'єднати у субрахунок 716 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів та відшкодування раніше списаних активів»;

- субрахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей» та субрахунок 946 «Втрати від знецінення запасів» об'єднати у субрахунок 946 «Нестачі, втрати від псування цінностей та знецінення запасів».

Крім вищезазначених перетворень автор пропонує закодувати всі субрахунки рахунків 71 та 94 за принципом відповідності доходів та витрат.

Таким чином, з урахуванням запропонованих автором перетворень рахунки 71 «Інший операційний дохід» та 94 «Інші витрати операційної діяльності» будуть мати таку деталізацію (табл. 3).

Таблиця 3

**ДЕТАЛІЗАЦІЯ РАХУНКІВ 71 ТА 94 З УРАХУВАННЯМ
ОПТИМІЗАЦІЙНИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ**

71 «Інший операційний дохід»	94 «Інші витрати операційної діяльності»
710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»	940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»
711 «Дохід від реалізації іноземної валюти»	941 «Собівартість реалізованої іноземної валюти»
712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів та послуг»	942 «Собівартість реалізованих інших оборотних активів та послуг»
713 «Дохід від операційної оренди активів»	943 «Витрати на дослідження і розробки»
714 «Дохід від операційної курсової різниці»	944 «Втрати від операційної курсової різниці»
715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»	945 «Визнані штрафи, пені, неустойки»
716 «Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів та відшкодування раніше списаних активів»	946 «Нестачі, втрати від псування цінностей та знецінення запасів»
717 «Дохід від списання кредиторської заборгованості»	947 «Сумнівні та безнадійні борги»
718 «Доходи об'єктів соціальної сфери»	948 «Витрати об'єктів соціальної сфери»
719 «Інші доходи операційної діяльності»	949 «Інші витрати операційної діяльності»

Висновки. Таким чином, дослідивши економічну сутність та теоретичні аспекти обліку доходів і витрат операційної діяльності, автор виявив деякі недоліки щодо облікового інструментарію, а саме відсутність загальноприйнятих субрахунків для обліку статей адміністративних витрат, витрат на збут, доходів і витрат об'єктів соціальної сфери. З метою надання керівництву підприємств найбільш повної інформації щодо здійснення операційної діяльності автор запропонував створити субрахунки до рахунків 92, 93 та скоригувати діючі субрахунки до рахунків 71 та 94. Зазначені нововведення автор рекомендує затвердити на національному рівні шляхом внесення змін до діючого Плану рахунків.

Література

1. *Берсуцький Я. Г., Марчак Н. В.* Фінансовий облік: Навч. посіб. у 2 ч. Ч. 2. — Донецьк: ДонУЕП, 2008. — 270 с.
2. *Маляревський Ю. Д., Лабунська С. В., Безкоровайна Л. В.* Перспективи управлінського обліку: організаційно-економічний механізм як основа ефективної операційної діяльності підприємства: Монографія. — Х.: ХНЕУ, 2008. — 164 с.
3. *Нашкерська Г. В.* Фінансовий облік: Навчальний посібник. — К.: Кондор, 2009. — 503 с.
4. *Никифорак І. І.* Облік та аналіз операційної діяльності підприємств міського електротранспорту. Автореферат к. е. н. — Тернопіль, 2008. — 12 с.
5. *Сопко В. В.* Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навчальний посібник. — К.: КНЕУ, 2006. — 526 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати»: Затверджено наказом МФУ від 31.03.1999 № 87.
7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Доход»: Затверджено наказом МФУ від 09.11.1999 № 290.
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Затверджено наказом МФУ від 31.12.1999 № 318.
9. Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-IV (зі змінами та доповненнями) // Відомості Верховної ради України. — 1999. — № 996. — С. 53.
10. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджено наказом МФУ від 30.11.1999 № 291.
11. Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затверджено наказом МФУ від 30.11.1999 № 291.

Статтю подано до редакції 18.02.11 р.