



## БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

**Л. Л. Тягнирядно,**  
кандидат економічних наук,  
доцент кафедри бухгалтерського обліку та аудиту  
Полтавської філії Національної академії статистики, обліку та аудиту

УДК 657.1

### ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ПІДПРИЄМСТВА ЩОДО ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ФІНАНСОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

*Досліджено особливості поняття “облікова політика”, визначеного чинним законодавством, а також елементи облікової політики підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів. Аналіз визначення поняття “облікова політика”, передбаченого законодавством, свідчить про необхідність його уточнення. Розглянуті елементи облікової політики підприємства щодо доходів, витрат та фінансових результатів дозволяють визначити їх вичерпний перелік, що повинен бути висвітлений у розпорядчому документі про облікову політику підприємства. На підставі проведеного дослідження встановлено, що перелік елементів облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів, який визначається Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, є неповним. Зокрема окремими нормативно-правовими актами передбачено необхідність відображення у розпорядчому документі про облікову політику підприємства інших елементів облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів, що не знайшли свого відображення у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства.*

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

Найважливішим показником роботи підприємства є розмір і характер прибутку (збитку) за кожен період його діяльності, що визначається як різниця між доходами та витратами підприємства. Використання підприємством елементів облікової політики щодо доходів та витрат суттєво впливають на фінансовий результат підприємства [1; 2]. Необхідність правильного визначення доходу, витрат, фінансових результатів, достовірне та своєчасне відображення їх у бухгалтерському обліку із використанням елементів облікової політики визначили актуальність обраного напрямку дослідження.



Проблемним питанням облікової політики та розкриттю її окремих елементів присвячені наукові праці таких учених, як Т. В. Барановська, Ф. Ф. Бутинець, П. Є. Житній, М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. Дослідження вчених розкривають сутність облікової політики, її складові та нормативно-правове забезпечення, рівні регламентації, особливості формування розпорядчого документа про облікову політику, проте проблеми формування облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів залишаються не повною мірою дослідженими.

*Мета дослідження* полягає у визначенні напрямів удосконалення розпорядчого документа про облікову політику шляхом розкриття всіх елементів облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів.

Формування облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів здійснюється на підставі Податкового кодексу України, Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”, Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти”, Інструкції до Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, листа Міністерства фінансів України “Про облікову політику”.

Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” визначено зміст поняття “облікова політика”. Відповідно до зазначеного нормативно-правового акта, це поняття включає принципи, методи і процедури, що використовуються у процесі складання та подання фінансової звітності. Варто відзначити, що визначення понять “метод” та “процедура”, що використовуються підприємством під час складання та подання фінансової звітності, у чинному законодавстві не наводиться. Щодо принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що наводяться у ст. 4 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, законодавець не передбачає їх вибіркового застосування, оскільки всі зазначені принципи є обов’язковими до застосування. У той же час у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства (п. 1.3) зазначається, що до розпорядчого документа про облікову політику варто включати лише ті елементи облікової політики, щодо яких чинним законодавством передбачено альтернативні варіанти їх обліку.

Аналізуючи “методи та процедури”, що повинні бути відображені як елементи облікової політики у розпорядчому документі про облікову політику підприємства, у чинному законодавстві часто називають методами, способами, підходами, порядком та визначенням переліку окремих об’єктів обліку. Крім того, перелік елементів облікової політики, що наводяться у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства (п. 2.1), більшою мірою стосується ведення бухгалтерського обліку, а не складання та подання фінансової звітності, що свідчить про певну неузгодженість понять у визначенні облікової політики, що пропонується чинним законодавством. Виходячи із зазначеного, можна зробити висновок про те, що визначення поняття “облікова політика”, зазначене у Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, є недосконалим та потребує удосконалення.

Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначаються особливості розкриття облікової політики у фінансовій звітності підприємства. Зокрема у розділі IV “Розкриття інформації у фінансовій звітності” зазначено, що підприємство у фінансовій звітності повинно розкривати принципи оцінки статей фінансової звітності, що були використані під час її складання, та методи обліку окремих об’єктів обліку, що відображаються у статтях фінансової звітності.



Також Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” визначено форми фінансової звітності, що використовуються підприємством при її складанні та поданні.

Зокрема у формі № 1 “Баланс (Звіт про фінансовий стан)” передбачено такі статті для відображення доходів, витрат та фінансових результатів підприємства: стаття “Запаси” — код рядка 1100; стаття “Витрати майбутніх періодів” — код рядка 1170; стаття “Капітал у дооцінках” — код рядка 1405; стаття “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)” — код рядка 1420; стаття “Доходи майбутніх періодів” — код рядка 1665.

У формі № 2 “Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)” доходи, витрати та фінансові результати відображаються у розділі I “Фінансові результати” та розділі III “Елементи операційних витрат”.

Для відображення інформації про доходи використовуються такі статті: “Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)” — код рядка 2000; “Інші операційні доходи” — код рядка 2120; “Дохід від участі в капіталі” — код рядка 2200; “Інші фінансові доходи” — код рядка 2220; “Інші доходи” — код рядка 2240; “Витрати (дохід) з податку на прибуток” — код рядка 2300. Витрати відображаються за такими статтями: “Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)” — код рядка 2050; “Адміністративні витрати” — код рядка 2130; “Витрати на збут” — код рядка 2150; “Інші операційні витрати” — код рядка 2180; “Фінансові витрати” — код рядка 2250; “Втрати від участі в капіталі” — код рядка 2255; “Інші витрати” — код рядка 2270, “Витрати (дохід) з податку на прибуток” — код рядка 2300. Фінансові результати відображаються за такими статтями: “Валовий прибуток (збиток)” — код рядка 2090 (2095); “Фінансовий результат від операційної діяльності (прибуток, збиток)” — код рядка 2190 (2195); “Фінансовий результат до оподаткування (прибуток, збиток)” — код рядка 2290 (2295); “Витрати (дохід) з податку на прибуток” — код рядка 2300; “Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування” — код рядка 2305, “Чистий фінансовий результат (прибуток, збиток)” — код рядка 2350 (2355).

Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства (розділ II “Формування облікової політики”) передбачено такі елементи облікової політики підприємства:

*1) щодо доходів:*

- порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг;
- порядок визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом;

*2) щодо витрат:*

- порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, ведення окремого субрахунку 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 їх розподілу;
- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);
- база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу;

*3) щодо 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 включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу;



Залежно від виду діяльності підприємства у розпорядчому документі про облікову політику необхідно передбачити один із видів визначення ступеня завершеності операцій та (або) робіт за будівельними контрактами.

Доходи підприємства визначаються на підставі оцінки ступеня завершеності операцій. Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” (п. 11) передбачено застосування таких способів оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг:

- 1) вивчення виконаної роботи;
- 2) визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- 3) визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Для підприємств, що у процесі своєї діяльності здійснюють будівництво, Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 18 “Будівельні контракти” передбачено такі способи визначення ступеня завершеності робіт за будівельними контрактами:

- 1) вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- 2) співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- 3) співвідношення фактичних витрат з початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом.

Ще одним елементом облікової політики щодо доходів, який може бути передбачений у розпорядчому документі про облікову політику, є перелік доходів майбутніх періодів.

Перелік елементів облікової політики щодо витрат, що має бути відображеним у розпорядчому документі про облікову політику, є більш розширеним.

Зокрема важливим елементом облікової політики підприємства є визначення способів обліку транспортно-заготівельних витрат. На підприємстві може використовуватися один із способів, що передбачені чинним законодавством:

- 1) включення транспортно-заготівельних витрат до первісної вартості запасів у момент їх оприбуткування;
- 2) облік транспортно-заготівельних витрат на окремому субрахунку із їх подальшим розподілом.

Згідно з Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку витрат на підприємстві можуть бути використані такі способи їх обліку:

- 1) із використанням рахунків 9 класу;
- 2) із використанням рахунків 8 класу;
- 3) із використанням рахунків 8 і 9 класів одночасно.

Ведення рахунків класу 9 є обов'язковим для всіх підприємств, крім суб'єктів малого підприємництва, а також організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. Рішення щодо застосування рахунків класу 8 приймається підприємством самостійно та визначається у розпорядчому документі про облікову політику.

Згідно з вимогами п. 16 П(С)БО 16 “Витрати”, загальновиробничі витрати поділяються на змінні загальновиробничі витрати та постійні загальновиробничі витрати. Постійні загальновиробничі витрати поділяються на розподілені та нерозподілені.

Змінні загальновиробничі витрати розподіляються між конкретними об'єктами витрат відповідно до зазначеної у розпорядчому документі про облікову політику бази розподілу, виходячи з фактичної потужності підприємства, що мала місце у звітному періоді. Базою розподілу можуть бути встановлені години праці, заробітна плата, обсяг діяльності, величина прямих витрат.



Постійні розподілені загальновиробничі витрати розподіляються на кожний об'єкт витрат, використовуючи аналогічну базу розподілу, за умови, що підприємство працює при нормальній потужності. Постійні нерозподілені загальновиробничі витрати включаються до собівартості реалізованої продукції, робіт, послуг у період їх виникнення.

Отже, для розподілу загальновиробничих витрат підприємству в розпорядчому документі про облікову політику доцільно визначити перелік постійних та змінних загальновиробничих витрат, базу розподілу загальновиробничих витрат, величину нормальної потужності підприємства та обґрунтувати її розмір у додатках, а також визначити планову величину змінних та постійних загальновиробничих витрат.

П(С)БО 18 “Будівельні контракти” (п. 14) передбачено, що загальновиробничими витратами, які можуть бути відображені у розпорядчому документі про облікову політику підприємства, можуть визначатися:

- 1) витрати, пов'язані із здійсненням управління підприємством;
- 2) витрати на організацію та обслуговування будівельного виробництва.

Зазначимо, що загальновиробничі витрати необхідно розподіляти між об'єктами будівництва із використанням бази розподілу.

Крім переліку загальновиробничих витрат, що є обов'язковим елементом облікової політики підприємств, що займаються будівництвом, одним із елементів облікової політики є база розподілу загальновиробничих витрат. Базою розподілу загальновиробничих витрат може бути встановлено прямі витрати, розмір доходів, витрати на оплату праці, час, відпрацьований машинами і механізмами та ін.

Згідно з п. 138.8 Податкового кодексу України на підставі даних бухгалтерського обліку необхідно визначити виробничу собівартість підприємства, що є підставою для визначення розміру бази оподаткування. За вимогами податкового законодавства загальновиробничі витрати до виробничої собівартості не належать, їх розподіл не здійснюється. Згідно з пп. 138.10.1 Податкового кодексу України, змінні та постійні загальновиробничі витрати входять до складу інших витрат та відображаються у складі витрат того звітного періоду, у якому вони були здійснені, про що свідчать дані первинних документів.

Згідно з вимогами податкового законодавства та Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, у розпорядчому документі про облікову політику підприємства визначається перелік та склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 16 “Витрати” передбачено перелік статей, що мають бути включені до виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). До виробничої собівартості повинні бути включені прямі витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати. У розпорядчому документі про облікову політику кожне підприємство повинно конкретизувати перелік витрат, що включаються до виробничої собівартості, і додати у додатки до розпорядчого документа про облікову політику.

Відповідно до п. 138.7 Податкового кодексу України, підприємствами самостійно визначається розмір допустимих норм технічно неминучого браку. Обов'язковою умовою є технічне обґрунтування його норм. Такий підхід може бути використаний підприємством до того часу, коли чинним законодавством не будуть визначені такі норми до відповідних об'єктів обліку.

Також у розпорядчому документі про облікову політику варто визначити метод калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг). Аналіз наукових досліджень [3; 4; 5] із цього напрямку дозволяє стверджувати, що найбільш поширеними методами є такі: позамовний метод, попередільний метод, нормативний метод, фактичний метод, змішаний метод, метод “директ–костинг”, метод “стандарт–костинг”, метод “поглинутих” затрат. Обираючи один із методів, підприємство повинно враховувати галузь діяльності, особливості технологічного процесу, організаційну структуру підприємства, запити управлінців.



Визначення бази розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу відображається підприємством у розпорядчому документі про облікову політику та застосовується на підставі принципу послідовності. Базою розподілу можуть бути кількість акцій, сума операції тощо. Визначаючи склад витрат на придбання або випуск інструментів власного капіталу, варто пам'ятати, що до них включаються лише витрати на оплату послуг сторонніх організацій з операцій, результатом яких є збільшення або зменшення розміру власного капіталу підприємства. Застосовуючи обрану базу розподілу, підприємство розподіляє витрати, пов'язані з кількома операціями з інструментами власного капіталу.

Іще одним елементом облікової політики щодо витрат, що може бути передбачений у розпорядчому документі про облікову політику, є перелік витрат майбутніх періодів.

Збільшення фінансового результату підприємства може відбуватися за рахунок зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) об'єктів основних засобів та нематеріальних активів. Елементом облікової політики у цьому випадку є періодичність сум зарахування (щомісяця, щокварталу, раз на рік).

Облік розподілу прибутку (доходу) підприємствами державного, комунального секторів економіки, відповідно до фінансового плану, відображається у порядку, наведеному у розділі IV Положення про порядок бухгалтерського обліку окремих активів та операцій підприємств державного, комунального секторів економіки і господарських організацій, які володіють та/або користуються об'єктами державної, комунальної власності. При цьому розпорядчим документом підприємства має бути визначено застосування порядку виплат, які здійснюються за рахунок прибутку (у тому числі визначається їх вичерпний склад). Усі інші виплати працівникам, які не визначені установчими і розпорядчими документами підприємства як такі, що виплачуються за рахунок прибутку, обліковуються відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 26 "Виплати працівникам".

Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій передбачено можливість самостійного вибору підприємством періодичності визначення фінансового результату:

- 1) щомісячно;
- 2) щоквартально;
- 3) щорічно.

Підприємство самостійно може обрати один із запропонованих варіантів, проте варто відмітити, що перший та другий способи є найбільш доцільними, оскільки складання проміжної звітності є обов'язковим, тому визначення фінансового результату хоча б раз у квартал є необхідним.

Таким чином, перелік елементів облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів, які визначаються Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, є неповним. Зокрема окремими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку передбачено необхідність відображення у розпорядчому документі про облікову політику підприємства інших елементів облікової політики щодо доходів, витрат та фінансових результатів, що не знайшли свого відображення у Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства.

#### Список використаних джерел

1. *Лебедзевич, Я. В.* Вплив облікової політики підприємства на доходи та результати діяльності [Текст] / Я. В. Лебедзевич // Вісник Житомирського інженерно-технологічного інституту. — 2001. — № 15. — С. 155–162.
2. *Харькова, А. К.* Учетная политика и ее роль в формировании финансового результата предприятия [Текст] / А. К. Харьков // Дні науки–2006 : матеріали II Міжнародної науково-практичної конференції. — Дніпропетровськ : Наука і освіта, 2006. — С. 29–32.



3. Радченко, К. М. Витрати виробництва в обліковій політиці підприємств / К. М. Радченко // Вісник Житомирського державного технологічного університету. Серія: економічні науки. — 2011. — № 2 (56). — Ч. 1 [Електронний ресурс] Національна бібліотека України ім. В. І. Вернадського. — URL : [http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_gum/Vzhdtu\\_econ/2011\\_2\\_1/42.pdf](http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2011_2_1/42.pdf).
4. Скрипник, М. І. Методи обліку витрат і методи калькулювання: сутність і співвідношення понять / М. І. Скрипник // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю й аналізу. 2009. № 2 (14) [Електронний ресурс] Житомирський державний технологічний університет. — URL : [http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/2\\_14/22.pdf](http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/wzbirnik/econom/2_14/22.pdf).
5. Методи калькулювання затрат [Текст] // Баланс. — 2009. — № 1 (830). — С. 21.

*Рекомендовано до друку кафедрою бухгалтерського обліку та аудиту  
Полтавської філії Національної академії статистики, обліку та аудиту  
(протокол № 7 від 25 лютого 2013 року)*

Надійшла до редакції 13.03.2013

#### **Тягнирядно Л. Л. Учетная политика предприятия, касающаяся доходов, расходов и финансовых результатов**

*Исследованы особенности определения “учетная политика”, определенного действующим законодательством, а также элементы учетной политики предприятия, касающиеся доходов, расходов и финансовых результатов. Анализ определения “учетная политика”, предусмотренного законодательством, свидетельствует о необходимости его уточнения. Рассмотренные элементы учетной политики предприятия, касающиеся доходов, расходов и финансовых результатов, позволяют определить их перечень, который должен быть отражен в распорядительном документе об учетной политике предприятия. На основании проведенного исследования установлено, что перечень элементов учетной политики, касающийся доходов, расходов и финансовых результатов, который определяется Методическими рекомендациями по учетной политике предприятия, является неполным. В частности, отдельными нормативно-правовыми актами предусмотрена необходимость отражения в распорядительном документе об учетной политике предприятия других элементов учетной политики, касающихся доходов, расходов и финансовых результатов, которые не нашли своего отражения в Методических рекомендациях по учетной политике предприятия.*

**Ключевые слова:** затраты, доходы, учетная политика, финансовые результаты.

#### **Tiahnyriadno, L. L. The Accounting Policies of the Company in Respect of Revenues, Expenditures and Financial Results**

*The features of the definition of “accounting policies” as defined by applicable law, as well as elements of the accounting policy relating to income, expenditures and financial results have been researched. The analysis of the definition of “accounting policies”, provided for by law, testifies about the need of its clarification. The above elements of the accounting policy relating to income, expenditures and financial results allow us to determine their list, which must be displayed in an administrative document on accounting policies. Based on conducted study, it has been found that the list of accounting policies relating to revenue, expenses and financial results, which is defined by Methodical recommendations on accounting policy is incomplete. In particular, according to certain regulations, the need of reflection in an administrative document on the accounting policies of other accounting policies relating to revenue, expenses and financial results, which were not reflected in Methodical recommendations on accounting policies has been foreseen.*

**Keywords:** costs, revenues, accounting policies, financial results.

