

УДК 657

# ПЛАН РАХУНКІВ

## БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ І НЕОБХІДНІСТЬ ЙОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

**СВІТЛАНА МИХАЛЕВИЧ,**  
канд. екон. наук, доцент,  
Луцький національний  
технічний університет

У статті розглянуто порядок відображення витрат і доходів операційної діяльності підприємств. Надано пропозиції щодо вдосконалення Плану рахунків в частині обліку доходів від реалізації інших оборотних активів та собівартості реалізованих виробничих запасів для відповідності назв субрахунків і змісту господарських операцій.

**Ключові слова:** операційні витрати, операційні доходи, собівартість, субрахунки, рахунки.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Ефективність управлінських рішень значною мірою залежить від своєчасного отримання інформації про здійснювані господарські операції. Основним джерелом такої інформації є бухгалтерський облік, важливим елементом методу якого є рахунки. Вони призначені для відображення, реєстрації та групування фактів фінансово-господарської діяльності підприємства. Тому вагомого значення набуває чітка та раціональна побудова Плану рахунків за відповідними субрахунками.

Наголошуючи на важливості інформації в управлінні підприємством, своєчасність отримання якої забезпечує чітка і раціональна побудова Плану рахунків бухгалтерського обліку, Н. Грабова зазначає: «систематизація і групування господарських операцій на рахунках забезпечує безперервну інформацію про їх здійснення і результати діяльності, необхідну для оперативного керівництва, контролю й аналізу» [1, с. 48].

Аналіз літературних джерел свідчить про те, що питання раціональної побудови Плану рахунків є дискусійним та не до кінця вивченим.

Так, певні підходи до вдосконалення чинного Плану рахунків щодо обліку та аудиту фінансових результатів, а також узгодження назв субрахунків обліку інших витрат операційної діяльності визначає О. Лишиленко [2, с. 17]. Т. Кучеренко вносить пропозиції щодо вдосконалення методики обліку і відображення у фінансовій звітності чистого прибутку підприємства [3, с. 36], а М. Чумаченко та І. Белоусова досліджують проблематику обліку витрат відповідно до П(С)БО 16 «Витрати» [4, с. 15].

**Мета дослідження** полягає у розробці пропозицій щодо вдосконалення чинного Плану рахунків для належної організації бухгалтерського обліку доходів і витрат господарської діяльності підприємств.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

#### 1. Облік інших операційних доходів

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996 передбачено обов'язковість і безперервність ведення обліку з дня реєстрації підприємства до його ліквідації з організацією контролю за відображенням усіх господарських операцій на бухгалтерських рахунках [5].

За побудовою **рахунки** поділяють на **синтетичні**, які призначені для узагальнення показників фінансово-господарської діяльності підприємства, та **аналітичні**, використання яких забезпечує наявність інформації про окремі види засобів, їх джерел і господарських процесів.

Синтетичні рахунки складаються з **рахунків першого порядку (головних рахунків)** та **рахунків другого порядку (субрахунків)**. Такий поділ необхідний для планування, аналізу господарської діяльності, своєчасного прийняття управлінських рішень, а також складання фінансової звітності.

З метою узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, які не пов'язані з доходом від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), призначено рахунок 71 «Інший операційний дохід» [6].

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку в складі інших операційних доходів виділяють доходи від реалізації інших оборотних активів (крім фінансових інвестицій), для обліку яких призначено субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» рахунок 71 «Інший операційний дохід».

На цьому субрахунку (відповідно до його назви) необхідно відображувати доходи від реалізації оборотних активів, характерною особливістю яких є:

- термін використання (до одного року чи в одному операційному циклі);
- повне перенесення своєї вартості на собівартість новоствореної продукції.

Проте за Інструкцією [6] на цьому субрахунку потрібно узагальнювати інформацію про доходи від реалізації:

- 1) оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів тощо);
- 2) необоротних активів;
- 3) груп вибуття, утримуваних для продажу.

Як бачимо, зміст господарських операцій передбачає відображення на субрахунку 712 доходів від реалізації активів (необоротних та утримуваних для продажу), які за своєю суттю і характером використання не відповідають оборотним (відповідно до назви субрахунку).

Зазначимо, що у першій редакції Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій для обліку доходів від реалізації необоротних активів та майнових комплексів були призначені не тільки окремі субрахунки, а й різні рахунки бухгалтерського обліку.

Зокрема, облік доходів від реалізації оборотних активів здійснювався у складі іншого операційного доходу на субрахунку 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» рахунку 71 «Інший операційний дохід».

Інформація про доходи від реалізації необоротних активів та майнових комплексів узагальнювалась у складі інших доходів відповідно на субрахунках 742 «Дохід від реалізації необоротних активів» та 743 «Дохід від реалізації майнових комплексів» рахунку 74 «Інші доходи».

Отже, змінився підхід до відображення доходів від реалізації оборотних та необоротних активів, інформація про які відтепер узагальнюється не тільки на одному рахунку 71 «Інший операційний дохід», а й на субрахунку, назва якого, щоправда, не відповідає суті відображуваних операцій. Це свідчить про необхідність удосконалення Плану рахунків бухгалтерського обліку в частині обліку інших операційних доходів підприємств та організацій.

Тому для узгодження назви субрахунку відповідно до суті відображеної на ньому інформації пропонуємо субрахунок 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» перейменувати на «Дохід від реалізації оборотних і необоротних активів».

Крім того, для підвищення аналітичності обліку та своєчасного отримання інформації про доходи за джерелами їх надходження доцільно на підприємствах використовувати аналітичні рахунки, а саме:

**712.1** «Дохід від реалізації оборотних активів», на кредиті якого узагальнюватиметься інформація про доходи від реалізації виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо;

**712.2** «Дохід від реалізації необоротних активів», на кредиті якого відображуватимуться одержані доходи від реалізації необоротних активів та груп, утримуваних для продажу.

## 2. Облік інших витрат операційної діяльності

Розглянувши порядок відображення в обліку доходів від реалізації інших оборотних і необоротних активів, розкриємо основні підходи щодо обліку їх собівартості.

Так, собівартість реалізованих оборотних та необоротних активів відображується у складі іншої операційної діяльності на рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності». Зокрема, на субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій необхідно вести облік собівартості реалізованих:

- 1) виробничих запасів (сировини, матеріалів, відходів тощо);
- 2) необоротних активів;
- 3) груп вибуття, утримуваних для продажу.

Зазначимо, що назва субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» значно обмежує коло реалізованих активів, собівартість яких підлягає відображенню у його складі.

Так, за цим субрахунком (відповідно до назви) необхідно відображувати виключно собівартість реалізованих виробничих запасів, облік яких здійснюється на рахунку 20 «Виробничі запаси» і відповідно не може застосовуватися для відображення собівартості, наприклад реалізованих малоцінних та швидкозношуваних предметів.

Те саме стосується й відображення на субрахунку 943 собівартості реалізованих необоротних активів та груп, утримуваних для продажу, які за своєю суттю не відповідають критеріям не тільки виробничих запасів, а й оборотних активів.

Якщо розглянути першу редакцію Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, то можна побачити, що для обліку собівартості реалізованих оборотних та необоротних активів були призначені не тільки окремі субрахунки, а й різні рахунки бухгалтерського обліку.

Наприклад, для обліку собівартості реалізованих оборотних активів використовувався субрахунок 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» ра-

хунку 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Для узагальнення інформації про собівартість реалізованих необоротних активів і майнових комплексів були призначені субрахунки 972 «Собівартість реалізованих необоротних активів» та 973 «Собівартість реалізованих майнових комплексів» рахунку 97 «Інші витрати».

Отже, назва чинного субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» не відповідає суті та змісту господарських операцій, для обліку яких він призначений. У зв'язку з цим пропонуємо змінити назву субрахунку 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» на «Собівартість реалізованих оборотних і необоротних активів».

Відповідно до запропонованого нами підходу щодо обліку доходів від реалізації оборотних і не-

оборотних активів за відповідними субрахунками вважаємо за необхідне організувати облік собівартості реалізованих оборотних і необоротних активів за аналітичними рахунками:

**943.1** «Собівартість реалізованих оборотних активів»;

**943.2** «Собівартість реалізованих необоротних активів».

На кредиті субрахунку 943.1 «Собівартість реалізованих оборотних активів» відображатиметься інформація про собівартість реалізованих виробничих запасів, малоцінних та швидкозношуваних предметів тощо, а на кредиті субрахунку 943.2 «Собівартість реалізованих необоротних активів» – собівартість реалізованих необоротних активів і майнових комплексів.

### ВИСНОВКИ

Для належної організації облікового процесу важливого значення набуває раціональна побудова Плану рахунків та чіткі рекомендації щодо його застосування. Запропоновані нами зміни можуть узгодити чинний План рахунків у частині назв субрахунків та суті відображених господарських операцій для ефективної організації обліку.

Внесені пропозиції щодо обліку доходів і собівартості реалізованих оборотних та необоротних активів за аналітичними рахунками сприятимуть чіткій організації облікового процесу на підприємстві, значно підвищать аналітичність обліку та своєчасність отримання інформації для контролю за формуванням фінансового результату.

### ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Грабова Н.М.** Теорія бухгалтерського обліку: [навч. посіб.] / Н.М. Грабова. – К.: А.С.К., 2001. – 272 с.

2. **Лишиленко О.** Напрями вдосконалення обліку та аудиту фінансових результатів / О. Лишиленко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – № 6. – С. 16–23.

3. **Кучеренко Т.** Формування показника чистого прибутку у Звіті про фінансові результати / Т. Кучеренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 2. – С. 36–38.

4. **Чумаченко М.** Економічна робота на підприємстві

та П(С)БО 16 «Витрати» / М. Чумаченко, І. Белоусова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 3. – С. 13–16.

5. **Закон** України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 17.07.99 р. № 996-14.

6. **Інструкція** про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, із змінами і доповненнями.

В статье рассмотрен порядок отражения расходов и доходов операционной деятельности предприятий. Даны предложения по усовершенствованию Плана счетов в части учета доходов от реализации прочих оборотных активов и себестоимости реализованных производственных запасов для соответствия наименований субсчетов и содержания хозяйственных операций.

**Ключевые слова:** операционные расходы, операционные доходы, себестоимость, субсчета, счета.

The article deals with the order of the costs and benefits of operating businesses. Provided suggestions for improving the Plan accounts of the accounting income from the sale of other current assets and the cost of inventory sold pursuant to sub-titles and content of business transactions.