

УДК 657.1:33

Макарук Ф. Ф., ст. викладач кафедри бухгалтерського обліку  
Львівська комерційна академія

## ОБЛІК ДОХОДІВ ОСНОВНОЇ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ РИНКІВ: ОРГАНІЗАЦІЙНИЙ АСПЕКТ

© *Макарук Ф. Ф.*

У статті висвітлено основні передумови раціональної організації і методики обліку доходів основної операційної діяльності підприємств. Сформульовано авторське визначення поняття доходу, що ґрунтується на останніх дослідженнях у сфері економічної теорії. Запропонована класифікація доходів орієнтована на внутрішньогосподарські потреби обліку.

**Ключові слова:** доходи, основна операційна діяльність, економічна теорія, класифікація.

The article covers basic preconditions for rational organization and methodology of income accounting. Authors' definition of income is formulated that considers recent research in economic theory. The offered classification is focused on internal business accounting needs.

**Key words:** income, the main operating activity, economic theory, classification.

В статье изложены основные предпосылки рациональной организации и методики учета доходов основной операционной деятельности предприятий. Сформулированы авторское определение понятия дохода, основанное на последних исследованиях в сфере экономической теории. Предложенная классификация доходов ориентирована на внутрихозяйственные нужды учета.

**Ключевые слова:** доходы, основная операционная деятельность, экономическая теория, классификация.

**Вступ.** Здійснення в Україні економічних реформ на ринку протягом останніх років супроводжується змінами в господарському механізмі, що вимагає вдосконалення методів і форм управління ринком. У зв'язку з цим великого значення набуває уточнення ролі всіх функцій управління в нових умовах господарювання.

Особливого дослідження потребує функція обліку як основний засіб накопичення, оцінювання та передачі інформації, необхідної для координування виробничого процесу та прийняття відповідних управлінських рішень. Тому перед вітчизняними вченими постає ряд важливих завдань, а саме: спрямувати облік не тільки на потреби зовнішніх користувачів інформації, а й на задоволення потреб

керівництва підприємства, максимально врахувати вплив організаційно-технологічних особливостей діяльності ринку на побудову системи обліку, контролю й управління.

Вивчення та застосування передового світового й вітчизняного досвіду є запорукою успіху таких реформ та одним з найважливіших завдань сучасної теорії й практики. Створення якісно нової концепції бухгалтерського обліку й контролю тісно пов'язане з впровадженням у практику міжнародних стандартів фінансової звітності та системи внутрішньогосподарського обліку, інтегрованого з діючою методологією фінансового обліку.

Проте питання раціональної організації та класифікації обліку операційних доходів на ринку вимагають додаткового дослідження та з'ясування ряду теоретичних і практичних проблем, оскільки зарубіжний досвід не може бути прямо перенесений у діяльність вітчизняних підприємств, а власний – вимагає адаптації до міжнародного рівня.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Удосконалення формування та обліку доходів основної діяльності - є найбільш дискусійною проблемою в останні роки. Окремі аспекти формування, використання та обліку доходів основної діяльності є також предметом досліджень провідних вітчизняних та зарубіжних вчених-економістів: Ф. Бутинця, В. Сопко, В. Лінника, М. Кужельного, С. Голова, Б. Валуєва, Я. Соколова, П. Куцика, В. Озерана, В. Муляр, В. Масалітіна, А. Поддєрьогін, М. Білик, Л. Буряк, В. Блонська та інших [1-5].

Водночас, потребує більш глибокого підходу розкриття організації обліку доходів основної діяльності відповідно до галузевого напрямку діяльності ринку. Деякі положення обліку потребують трансформації з урахуванням сучасних досягнень у міжнародній обліковій політиці. У зв'язку з цим постає завдання по-новому осмислити підходи до проблем оцінки доходу та відображення на рахунках обліку, критично оцінити діючий облік доходів основної діяльності ринку, привести облікову інформацію у відповідність до вимог ринкової економіки та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

Разом з тим важливі сторони практики обліку та контролю доходів потребують проведення подальших досліджень та розробок в напрямку їх удосконалення з врахуванням сучасних економічних умов.

Важливість досліджень з обґрунтування цих питань зумовили вибір теми, а також підтверджують її актуальність.

**Мета дослідження** – розробка рекомендацій щодо шляхів удосконалення обліку доходів основної діяльності. Результат цієї роботи – вирішення таких завдань: визначення сутності доходу; проведення класифікації доходів із врахуванням галузевої особливості ринку; виклад основних шляхів удосконалення обліку і стандартизації доходів основної діяльності ринку; оцінка сучасної системи обліку та надання пропозиції щодо її вдосконалення.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В економічній літературі існує декілька визначень суті доходу. У широкому значенні дохід – гроші або матеріальні цінності, отримані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності.

При здійсненні сучасними економістами трактування поняття "дохід" немає єдиного підходу, що зумовлює необхідність розглянути сучасну економічну парадигму сутності категорії доходу підприємства.

Сучасна економічна парадигма спирається на два базових підходи до визначення сутності категорії доходу підприємства – витратний та ринковий.

Серед найбільш визнаних сучасних теорій, що ґрунтуються на цих підходах і певною мірою інтегрують їх, необхідно відзначити такі:

1) факторна теорія доходу – розглядає дохід підприємства як результат корисного використання певних видів економічних ресурсів або факторів виробництва;

2) компенсаторна теорія доходу (або теорія підприємницького доходу) – розглядає дохід як плату (компенсацію) підприємцю за здійснення підприємницької діяльності і ризик;

3) інноваційна теорія доходу – розглядає певний вид додаткового доходу, сформованого підприємством (понад нормальний його рівень), коли воно впроваджує більш ефективні технологічні, організаційні та інші інновації, що істотно підвищують продуктивність праці;

4) теорія монопольного доходу – пояснює ті випадки, коли більш високий (додатковий) дохід є наслідком недостатньої конкуренції і навіть монопольного становища підприємства на певних сегментах ринку.

Зазначені теорії доходу не тільки не заперечують одна одну, а навіть частково збігаються. Кожна з них розкриває якийсь один бік

складного процесу визначення сутності доходу підприємства і несе інформацію про об'єктивні механізми його формування.

Розгляд сучасних напрямків економічної теорії та її практичної реалізації у господарській діяльності ринку дає змогу визначити найважливіші характеристики категорії доходу, що притаманні їй у реальних економічних відносинах господарювання:

✓ дохід підприємства становить економічний результат його господарської діяльності за певний період часу, що ідентифікується з метою визначення чистого прибутку (збитку) за цей же період;

✓ формування доходу характеризує процес отримання підприємством конкретних економічних вигод, спрямованих на збільшення власного капіталу;

✓ дохід підприємства є результатом використання ним економічних ресурсів (факторів виробництва);

✓ дохід характеризує конкретний рівень підприємницької активності суб'єкта господарювання в умовах невизначеності (ризик);

✓ рівень доходу підприємства формується з урахуванням конкретного рівня конкурентних переваг, що базуються на його інноваційній активності;

✓ формування доходу підприємства відбувається у тісному зв'язку з його конкурентним (монопольним) становищем на певному сегменті ринку товарів та послуг.

Керуючись цими найістотнішими характеристиками, економічну сутність категорії доходу підприємства пропонується визначати таким чином:

Дохід підприємства – це надходження, одержані внаслідок його господарської діяльності за певний період часу у вигляді конкретних економічних вигод, отриманих внаслідок використання в господарському процесі залучених для цього економічних ресурсів в умовах прийняттого рівня підприємницького ризику. Отже, дохідність підприємства є одним із найголовніших показників, які відображають його фінансовий стан. Такий показник відображає мету підприємницької діяльності.

Особливості формування доходу ринків безпосередньо визначаються характером їх господарської діяльності. Розглядаючи механізм формування доходу основної діяльності ринків, необхідно відзначити, що він містить в собі декілька видів доходів, різних за своєю сутністю та порядком утворення.

В економічній літературі приділяється недостатньо уваги проблемі класифікації доходів, яка є необхідним елементом прийняття економічно обґрунтованих управлінських рішень. На формування класифікації доходів ринку першочергове значення відіграє організаційна структура виникнення, формування та групування доходів основної діяльності.

За результатами проведеного дослідження розроблено та запропоновано організацію класифікації доходів основної діяльності для потреб внутрішньогосподарського обліку ринку.

Подана класифікація та побудований на її основі первинний та аналітичний облік дають можливість менеджерам оперативніше реагувати на зміни у структурі доходів за центром формування, місцем виникнення та видом доходу.

Специфіка організаційної роботи ринку дозволяє визначити основні структурні одиниці як центри формування доходу.

Можливу класифікацію доходу основної діяльності ринку наведено на рис. 1.

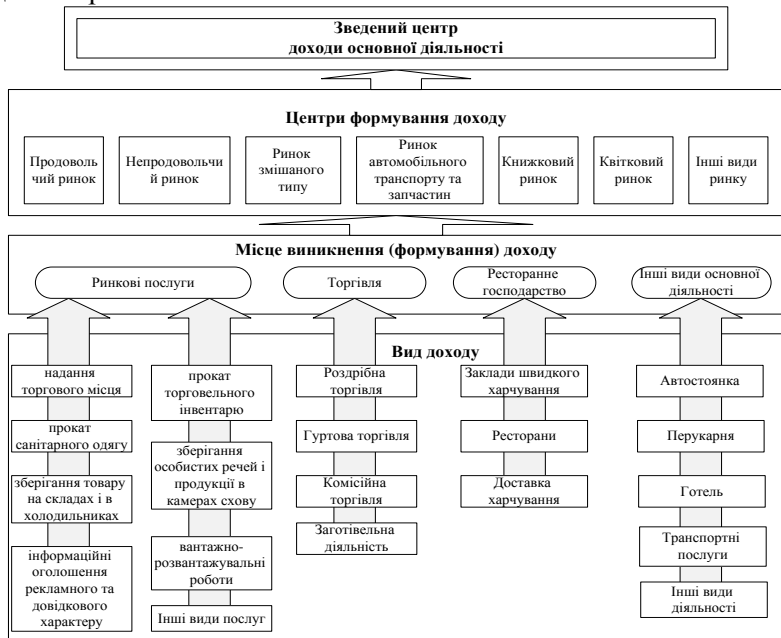


Рис. 1. Організація доходів основної діяльності ринку

Практика показує, що такий підхід повною мірою відповідає принципам оптимізації накопичення інформації про доходи за центрами їх формування.

Викладена організаційна доходів та побудований на її основі первинний та аналітичний облік дають можливість менеджерам оперативніше реагувати на зміни у структурі доходів за сегментами ринку та видами доходу.

Результати досліджень і аналізу літературних джерел свідчать про те, що незалежно від того, які функції виконує менеджмент, необхідну інформацію в цілях управління на різних стадіях повинен надавати облік, який створює систему та ядро інформаційного забезпечення.

Інформаційні потоки доволі різноманітні, проте значна їх частина формується саме в системі бухгалтерського обліку. Науковці розглядають носії облікової інформації через елементи методу бухгалтерського обліку. До елементів системи бухгалтерського обліку як єдиного систематизованого інформаційного ресурсу належать: первинні і зведені бухгалтерські документи, облікові реєстри, внутрішня звітність, бухгалтерська (фінансова) звітність.

Облікова інформація містить носії, що послідовно відображають і формують докази про достовірність здійснених підприємством господарських операцій (рис.2).



Рис. 2. Носії облікової інформації

Визначальним носієм облікової інформації є первинні документи, оскільки вони є основою перших бухгалтерських записів, що фіксують та відображають у відповідній оцінці факти здійснених господарських операцій, підлягають обробці та узагальненню.

Результати досліджень свідчать, що основними первинними документами у ринків, в яких присутня інформація про доходи підприємства, є – фіскальні чеки, товарні чеки, накладні, рахунки-фактури, товарно-транспортні накладні, акти приймання-передачі виконаних робіт та наданих послуг, розрахунки (довідки) бухгалтерії, прибуткові касові ордери, виписки банку, договори купівлі-продажу.

Сукупність наведених бухгалтерських документів не обмежується тільки тими, які використовують для обґрунтування облікових записів. Вони забезпечують управлінський апарат інформацією для прийняття управлінських рішень, попереднього та подальшого контролю за доцільністю і законністю господарських операцій. Практика свідчить, що типові первинні документи за якими формуються доходи основної діяльності ринку не накопичують достатньої інформації для внутрішньогосподарського обліку ринку, а тому потребують удосконалення з метою відображення в них достатньої інформації про доходи для потреб ринку.

Після обробки первинних документів інформація відображається на рахунках та у облікових реєстрах. Після первинного відображення та узагальнення в облікових реєстрах інформація передається у звітність.

Раціональна організація первинного та аналітичного обліку доходів ринку повинна забезпечити одержання об'єктивної інформації для контролю, аналізу та складання фінансової звітності.

Дослідження свідчать, що ринки у своїй більшості при обліку доходів основної діяльності користуються П(С)БО 15, які мають загальний характер і не враховують організаційно-технологічні особливості ринку.

Тому нагальним є питання розробки рекомендацій, спрямованих на висвітлення методики обліку формування доходів

при надані ринкових послуг відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності та потреб управління.

Згідно із національними положеннями бухгалтерського обліку та планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкцією про його застосування для обліку доходів ринку використовують рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності».

Облік доходів від реалізації (основної діяльності) ведеться безпосередньо на рахунку 70 «Дохід від реалізації», на якому узагальнюється інформація про доходи від реалізації за всіма напрямками.

В подальшому доходи відображаються в обліку та звітності згідно з принципом нарахування й відповідності доходів та витрат. Таким чином, однією з основних проблем обліку доходів операційної діяльності ринку є проблема повноти та своєчасності їх відображення у бухгалтерському обліку.

Для повного відображення доходів основної діяльності та розмежування відповідно до запропонованої нами організації доходів ми пропонуємо застосовувати наступні рахунки табл. 1.

Таблиця 1

Облікове забезпечення доходів основної діяльності ринків

Субрахунок	Субрахунок (зведений центр)	Субрахунок (центр формування доходу)	Субрахунок (вид доходу)
703 "Доход від реалізації послуг"	7033 "Доход від реалізації послуг ринку"	70330 "Доход від реалізації послуг ринку за центрами формування"	7033x1 "Доход від реалізації послуг по наданню торгового місця на ринку"
		70331 "Доход від реалізації послуг продовольчого ринку"	7033x2 "Доход від реалізації послуг за прокатом торговельного інвентарю на ринку"
		70332 "Доход від реалізації послуг непродовольчого ринку"	7033x3 "Доход від реалізації послуг за прокатом санітарного одягу на ринку"
		70333 "Доход від реалізації послуг змішаного ринку"	



	70334 "Доход від реалізації послуг ринку автомобільного транспорту та запчастин"	7033x4 "Доход від реалізації послуг по зберіганню особистих речей в камерах схову на ринку"
	70335 "Доход від реалізації послуг книжкового ринку"	7033x5 "Доход від реалізації послуг по зберіганню товару на складах і в холодильниках ринку"
	70336 "Доход від реалізації послуг квіткового ринку"	7033x6 "Доход від реалізації послуг за інформаційні оголошення рекламного та довідкового характеру на ринку"
	70337 "Доход від реалізації послуг квіткового ринку"	7033x7 "Доход від реалізації послуг за вантажно-розвантажувальні роботи на ринку"
	70337 "Доход від реалізації послуг інших видів ринку"	7033x8 "Доход від реалізації інших видів послуг на ринку"

Отже, перелік рахунків, що був проаналізований у дослідженні, дає можливість із достатнім ступенем повноти розкривати користувачам інформацію про центри формування та місця виникнення доходів основної діяльності ринків, про залежність чи незалежність окремих категорій доходів від ефективності менеджменту на підприємстві.

**Висновки.** Облікова інформація є основним джерелом порівняльного оцінювання та аналізу формування і розподілу доходів підприємства. Облік є інструментом збирання та обробки даних про факти господарської діяльності підприємства і здатен надати таку кількість інформації, яка потрібна для задоволення потреб менеджменту. Раціональна організація обліку доходів основної діяльності ринку забезпечить можливість співставлення доходів із понесеними витратами за певними центрами відповідальності та місцями виникнення, що дасть можливість формування фінансового результату на кожному етапі формування доходу.

#### Список використаних джерел

1. Блонська В.І. Стратегія управління доходами торговельного підприємства в умовах розвитку ринкових відносин / В.І. Блонська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2008. – № 18.6. – с. 117- 123.

2. Гаращенко О.В. Облік і аналіз формування фінансових результатів та розподілу прибутку: Автореф. дис. канд. екон. наук : 08.06.04 [Електронний ресурс] / Київ. нац. екон. ун-т. - К., 2004. - 19с.

3. Масалітіна В.В. Особливості обліку доходів від пасажирських автобусних перевезень / В.В. Масалітіна //Актуальні проблеми економіки, № 1 : 2009. – 251 с.

4. Муляр В.П. Облік доходів у суб'єктів господарювання в сучасних умовах / В.П. Муляр // Аграрний вісник Причорномор'я. Економічні науки, випуск № 49 : 2009. – 342 с.

5. Фінанси підприємств: [підручник] / А. М. Поддєрьогін, М. Д. Білик, Л. Д. Буряк та ін.; Кер. кол. авт. і наук. ред. проф. А. М. Поддєрьогін. — К.: КНЕУ, 2008. — 552 с.