

## **ОБЛІК ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА: СУЧАСНА ПРАКТИКА, ПРОБЛЕМИ, ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ**

**Анотація.** У статті на основі аналізу сутності економічної категорії доходу від реалізації, дослідження методик їх обліку, оцінки діючої системи обліку надаються пропозиції щодо її вдосконалення.

**Ключові слова:** дохід, реалізація, облік, стандарти.

**Вступ.** Найважливіший показник роботи підприємства – розмір і характер прибутку (збитку) за кожен період його діяльності. Тому правильне визначення доходу та своєчасне відображення його в бухгалтерському обліку зумовлює актуальність обраного напрямку дослідження.

Згідно з П(с)БО 15 «Дохід» доходи підприємства класифікуються за певними ознаками. Так, із метою визнання доходу та визначення його суми розрізняють дохід від:

- реалізації продукції, товарів, інших активів, придбаних з метою продажу (крім інвестицій у цінні папери);
- надання послуг, виконання робіт;
- використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом якого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Категорія «дохід» в економічній теорії розглядається як збільшення ресурсної бази підприємства, що використовується ними для компенсації вже здійснених витрат, накопичення з метою подальшого розширення і розвитку [1, ст. 84]. Тому питання обліку та стандартизації одного з найголовніших показників роботи підприємства – доходи від реалізації продукції (товарів, послуг) – потребує широкого розгляду.

Дослідженню проблем визначення фінансових результатів та відображення їх у обліку приділили увагу у своїх працях провідні вітчизняні та зарубіжні вчені-економісти: В. В. Сопко, В. Г. Лінник, М. В. Кужельний, В. Я. Савченко, В. П. Завгородній, Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Чижевська, Н. В. Герасимчук, Л. В. Нападовська, С. Ф. Голов, В. Ф. Палій, Я. В. Соколов, А. Н. Кузьмінський, Ч. Хорнгерн, Дж. Фостер, К. Друрі.

У цій роботі було проведено аналіз останніх досліджень і публікацій із таких напрямів: загальні принципи визначення фінансових результатів (В. Я. Плаксієнко, О. І. Дачій, І. Павлюк, О. Малишків), види знижок та порядок відображення їх в обліку (О. Т. Бровко, І. І. Католю, В. В. Слич), облік операцій із торгівлі цінними паперами (О. Кононенко) та ін.

**Постановка завдання.** Мета дослідження – розробка рекомендацій щодо шляхів удосконалення обліку доходів від реалізації продукції (робіт, товарів, послуг). Результат цієї роботи – вирішення таких завдань: визначення сутності доходу від реалізації як економічної категорії; виклад основних шляхів удосконалення обліку і стандартизації доходів від реалізації; дослідження методики обліку доходів від реалізації; оцінка сучасної системи обліку та надання пропозиції щодо її вдосконалення.

Об'єкт дослідження – аналіз сучасної системи, визначення проблем та шляхів удосконалення обліку доходів підприємства.

Предмет дослідження – облік і стандартизація доходів від реалізації продукції (робіт, товарів, послуг).

У роботі використані такі методи дослідження: моделювання, аналіз, синтез, індукція, дедукція, порівняння.

**Результати.** Доходи – це наслідок продуктивної операційної, фінансової та інвестиційної діяльності. Структура доходів змінюється залежно від джерела їх утворення. Так, дохід від реалізації це результат суспільного визнання споживчої вартості реалізованих товарів (робіт, послуг). Його складовими є вартість праці та додана вартість, що розкладається на: заробітну плату робітників та валовий прибуток (який є джерелом покриття: непрямих витрат, пов'язаних зі здійсненням функції управління, створення резервів, накопичення джерел майбутнього розширення виробництва, здійснення соціальних програм).

У бухгалтерському обліку методологічною основою формування інформації про доходи нині є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» [2, ст. 27] та П(с)БО № 3 «Звіт про фінансові результати».

Згідно з П(с)БО № 15 (п.4) доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які приводять до зростання власного капіталу, за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників. Не визнаються доходами: суми податків на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента тощо; сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума завдатку під заставу або на погашення позики, якщо це передбачено відповідними угодами; надходження, що належать іншим особам [3, ст. 276].

Усі ці визначення не суперечать МСБО 18 «Дохід» і тому можуть бути використані при розробленні подальших схем формування відповідних показників звіту про фінансові результати.

Однак, як засвідчує попередній аналіз, у прийнятих нормативних документах (План рахунків та Інструкція про застосування плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом МФУ від 30.11.99 № 2 291), та в затвердженій формі № 2 «Звіт про фінансові результати» мають місце суттєві відхилення від зазначених норм. Рахунок 70 «Дохід від реалізації», призначений для відображення доходу від реалізації на валовій основі, тобто з урахуванням податку на додану вартість, акцизного збору інших обов'язкових платежів. За інструкцією до Плану рахунків бухгалтерського активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, дохід від реалізації відображається таким записом:

Дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

Кредит рахунка 70 «Дохід від реалізації».

Подальша операція – вилучення з доходу тієї його частки, що не належить підприємству (ПДВ, акциз тощо). За цією ж схемою дохід від реалізації відображається й у Звіті про фінансові результати.

Але існує можливість спростити цю схему, тобто в результаті відображення операції реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) необхідно відразу робити такий запис:

Дебет рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»  
(на загальну суму заборгованості)

Кредит рахунка 70 «Дохід від реалізації»  
(на суму чистого доходу від реалізації)

Кредит рахунка 643 «Податкове зобов'язання»  
(на суму ПДВ, акцизу тощо).

Аналогічні коригування були б доцільними й у формі № 2 «Звіту про фінансові результати».

Такі коригування дадуть можливість відображати в цьому звіті на єдиній методологічній основі всі види доходів: від реалізації, інші операційні доходи, фінансові та інші доходи.

Одержаний аванс від покупця, за чинним законодавством, є валовим доходом, хоча, відповідно до положень МСБО 18 «Дохід» та П(с)БО 15 «Дохід», дохід від реалізації визначається в момент переходу права власності й ризику за товар до покупця. Отже, аванс від покупця може бути визнаний у балансі продавця (постачальника) як кредиторська заборгованість, тобто як поточне зобов'язання, бо жодному критерію визнання доходу операція отримання авансу від покупця не відповідає.

Не визначається як дохід позитивна різниця між вартістю реалізації та балансовою вартістю основних засобів, включених до складу груп 2 і 3. Згідно зі стандартами бухгалтерського обліку ця різниця має визнаватись як фінансовий результат відмінної від основної діяльності, а саме – інвестиційної діяльності. У вітчизняній обліковій діяльності сьогодні ця величина коригуюча до балансової вартості відповідної групи основних засобів. Отже, склад показника «Валовий дохід» не дає можливості використовувати його для оцінки фінансового результату діяльності підприємства.

Валовий дохід платника податку збільшується на суму перевищення доходу, отриманого у зв'язку з продажем цінних паперів і деривативів над витратами, зробленими у зв'язку з придбанням цінних паперів і деривативів протягом такого звітного періоду, збільшеними на суму некомпенсованих балансових збитків від таких операцій, що мали місце в минулі періоди.

Виходячи з такої схеми формування прибутку від реалізації цінних паперів та деривативів, у фінансовому обліку прибуток необхідно показати в тому періоді, коли його було одержано (нараховано):

Дебет рахунка 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів»

Кредит рахунка 79 «Фінансові результати».

Збитки, одержані в результаті операцій із цінними паперами та деривативами, за чинним податковим законодавством, треба відображати такою проводкою:

Дебет рахунка 69 «Доходи майбутніх періодів»,

а потім рівномірно щорічно зменшувати суму доходу, яка відноситься на звітний період на відповідну частину нарахованого збитку.

У цьому разі має місце повне ігнорування облікових принципів відповідності доходів і витрат, а тому бухгалтери у фінансовому обліку дотримуються тієї самої схеми записів, що й у податковому обліку. Чинним законодавством не передбачено чітких рекомендацій щодо відображення в обліку й звітності фактів знецінення фінансових інвестицій, отримання нереалізованих прибутків і збитків, пов'язаних із володінням цими фінансовими активами, виникнення певних умовних фінансових зобов'язань.

Існують певні зауваження щодо нарахування суми доходу від реалізації за умови надання покупцеві знижок, особливо таких, у використанні яких покупцем на дату визнання доходу від реалізації продавець не може бути впевненим. Це, наприклад, знижки, які надаються покупцеві за умови погашення дебіторської заборгованості впродовж визначеного й узгодженого терміну.

Ураховуючи принцип обачності, продавець не повинен завищувати оцінки своїх доходів та активів, а тому в момент визнання доходу від реалізації він має відобразити тільки ту частину доходу, в одержанні якої впевнений, тобто за вирахуванням наданої знижки в розмірі 2 %. Якщо покупець знижки не використовує, на суму наданої знижки слід зробити додаткове проведення.

Так, якщо угодою на поставку товару, вартість якого становить 66 000 грн, передбачено надання покупцеві знижки в розмірі 2 % за умови погашення ним боргу протягом 10 днів, продавець (постачальник) повинен зробити у своїх облікових реєстрах такі записи:

Дебет рахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»:  
64 680 грн

Дебет рахунка 704 «Вирахування з доходу»:  
1320 грн

Кредит рахунка 702 «Дохід від реалізації товарів»:  
55 000 грн

Кредит рахунка 641 «Розрахунки за податками»:  
11 000 грн

Погашення покупцем заборгованості в період дії наданої знижки відображається проведенням:

Дебет рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті»:  
64 680 грн

Кредит рахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»:  
64 680 грн

Одночасно необхідно зменшити зобов'язання з податку на додану вартість:  
Дебет 644 «Податковий кредит»:

220 грн

Кредит рахунка рахунка 704 «Вирахування з доходу»:  
220 грн

Якщо покупець не використав наданої знижки, то в момент погашення заборгованості продавець повинен зробити такі записи:

Дебет рахунка 311 «Поточні рахунки в національній валюті»:  
66 000 грн

Кредит рахунка 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»:  
64 680 грн

Кредит рахунка 704 «Вирахування з доходу»:  
1320 грн

Така послідовність відображення активів, зобов'язань та доходу, пов'язаних із реалізацією готової продукції (товарів, робіт, послуг), повністю відповідає принциповій обачності, а тому саме її доцільно використовувати в подібних випадках. Але за цих обставин дещо ускладнюється аналітичний облік дебіторської заборгованості й надання знижок, оскільки виникає необхідність обліку цих об'єктів не лише на дату виникнення дебіторської заборгованості та її погашення, а й на дату, коли дебітор утрачає право на використання знижок, наданих продавцем. Однак

така схема розрахунків досить широко застосовується.

Для організації системи аналітичних рахунків, на яких упродовж облікового періоду відображаються доходи підприємства, необхідно виходити з потреб внутрішнього менеджменту і структури форм фінансової звітності та відповідних рахунків і субрахунків чинного Плану рахунків [5].

Так, дохід від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) необхідно відображати на аналітичних рахунках у розрізі видів реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг) із метою виявлення найприбутковіших серед них, а також установлення тенденцій рентабельності окремих видів продукції (товарів, робіт, послуг).

**Висновки.** Отже, перелік рахунків, що був проаналізований у дослідженні, дає можливість із достатнім ступенем повноти розкривати користувачам інформацію про джерела надходжень та види діяльності для отримання доходів, про залежність чи незалежність окремих категорій доходів від ефективності менеджменту на підприємстві, про дохідність інвестицій за видами діяльності тощо.

Аналіз сучасної практики обліку доходів засвідчив, що сьогодні підприємства не можуть із достатнім ступенем достовірності оцінити реальний отриманий дохід за звітний період, особливо в розрізі конкретних джерел його утворення. Таким чином, інформація, що надається з цього приводу користувачам фінансової звітності, може містити суттєві помилки, а відтак призводити до прийняття неправильних економічних рішень.

## Література

1. Бухгалтерський облік в Україні: нормативно-практичні матеріали ; за ред. Р. Л. Хом'яка. – Львів : Нац. ун-т «Львівська політехніка», «Інтелект-захід», 2001. – 728 с.
2. П(с)БО 15 «Дохід», затверджено наказом МФУ від 29.11.99 ; укл. В. Кузнецов. – Х. : Фактор, 2008. – 176 с.
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) МСФЗ 18 «Дохід». – М. : Перспектива, 1994. – 136 с.
4. Закон України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 22.05.97 № 283/97 / ВР (зі змінами і доповненнями) // <http://zakon.rada.gov.ua>
5. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.99 № 291 // <http://zakon.rada.gov.ua>

**Summary.** In the paper on the basis of analysis of economic category essence of profit from realization, of research methods of its accounting, of estimations of the operating system of accounting the proposition on its perfection are given.

**Keywords:** profit, realization, consideration, standards.