

УДК: 657.412.1

## **КОНЦЕПТУАЛЬНІ ПІДХОДИ В ОБЛІКУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВ**

**Леонова Л.О.**

**к.е.н, доцент**

**доцент кафедри “Бухгалтерський облік та аудит”**

**Донецький національний технічний університет**

Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про результати діяльності, сформована з урахуванням специфіки господарювання підприємств та їх організаційної структури.

Насамперед це стосується об'єктивної інформації щодо витрат та доходів, як визначальних складових фінансових результатів. Практичне значення показника доходу полягає в тому, що він характеризує загальну суму коштів, яка поступає підприємству за певний період і, за вирахуванням податків, може бути використана на споживання та інвестування.

У процесі реформування системи бухгалтерського обліку в Україні зазнали істотних змін методологічні засади формування, обліку й відображення у звітності доходів з орієнтацією на концептуальні основи і принципи визнання. Проте, це не забезпечило створення цілісної системи формування доходів, відображення їх у фінансовій та податковій звітності. Незважаючи на те, що принципи, організація й методика обліку, порядок формування облікової політики підприємств України відповідають міжнародним стандартам, все ж існує ряд невідповідностей в окремих концептуальних підходах щодо їх визнання. Саме тому є важливою необхідність дослідження й формування методологічних підходів щодо визначення доходів в системі бухгалтерського обліку.

Єдиного визначення поняття “дохід” у сучасній літературі не існує. Деякі економісти вважають, що розгляд зародження поняття “дохід” слід розпочати з класиків, оскільки попередні представники історії економічної науки (схоласти, меркантилісти, фізіократи та ін.) не створили щодо цього поняття цілісної системи поглядів. Одну з перших спроб обчислити національний дохід зробив Франсуа Кене в “Економічній таблиці”, опублікованій у 1758 р. У цій праці Ф. Кене зосередив аналіз на сфері виробництва, шукаючи в ній джерело добробуту нації. Ф. Кене стверджував: “могутність держави становлять люди: завдяки їх потребам зростають багатства; чим більше народи виробляють необхідної продукції і чим більше вони її споживають, тим багатшими вони стають”. На думку Кене, лише землеробська праця здатна створити “чистий продукт” - “багатство, яке формує дохід нації і є продуктом, який залишається

після сплати усіх видатків з доходу, що отримується із земельних володінь”. Отже, Кене вперше намагався збагнути економічну природу доходу [1].

Вперше класичне визначення цієї категорії ввів Дж. Р. Гікс, оскільки вчений детально спробував проаналізувати суть доходу на мікрорівні.

У 1939 р. світ побачила праця Джона Річарда Гікса “Вартість і капітал”, в якій автор дає декілька визначень доходу. Перше визначення: “Дохід - це максимальна кількість засобів, які можна витратити протягом деякого періоду часу за умови, що відповідно до наявних очікувань капітальна вартість (у грошовому виразі) майбутніх надходжень залишиться попередньою”. Друге визначення Дж. Р. Гікс формулює так: “Дохід - це максимальна кількість засобів, які індивід може витратити протягом даного тижня і які він очікує витратити протягом кожного наступного тижня” [2].

В умовах ринкової конкуренції основною метою діяльності будь-якої підприємницької структури є одержання найбільшого прибутку, що безпосередньо залежить від величини одержуваних доходів. Таким чином, доходи підприємств незалежно від галузі діяльності, форми власності та інших факторів набувають особливо важливого, ключового значення. Особливо це стосується теперішнього нестабільного часу.

Підприємства з метою оптимізації оподаткування не визнають доходи та прибутки і виводять кошти в офшорні зони. Так обсяг інвестицій з України в економіку країн ЄС у 2011 році складав 94,5% загального обсягу інвестицій із країни. Про це свідчать дані Державної служби статистики [3]. Найбільші обсяги інвестицій на кінець 2011 року спрямоване з України на Кіпр - \$6342,1 млн. (97,3% загального обсягу інвестицій у країни ЄС). Друге і третє місця по обсягах інвестицій займають Латвія і Польща, в економіку яких з України надійшло відповідно \$80,4 млн. і \$48,2 млн. Ці інвестиції є результатом використання транзакцій, які здійснюються тільки щоб уникнути оподаткування прибутку. З іншого боку, обсяг прямих інвестицій в економіку України з країн ЄС на 31 грудня 2011 рік складав \$39,4 млрд., що складає 79,8% загального обсягу інвестицій в Україну (на 1 січня 2011 року - \$35,4 млрд., 78,9%). Таким чином, потім кошти повертаються в Україну, що є позитивним. Однак негативним є те що страждають державні структури так як не наповнюється бюджет і країна має низкий рівень життя.

Відповідно до діючого законодавства дохід - це збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшенні обов'язків, котрі призводять до росту власного капіталу ( за винятком росту капіталу за рахунок внесків власників). У бухгалтерському обліку методологічною основою формування інформації про доходи нині є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” [4].

Бухгалтерський підхід до поняття “дохід підприємства” переважно базується на терміні “економічна вигода”. Такий зміст цієї категорії визначено в Міжнародному стандарті фінансової звітності 18 “Дохід” : “Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб’єкта господарювання, коли власний капітал зростає в

результаті цього надходження, а не в результаті внесків засновників капіталу”[5].

Проте визначення доходу в національному стандарті бухгалтерського обліку як збільшення економічних вигод у формі “надходження активів або зменшення зобов’язань ” піддається критиці науковців як не зовсім коректне. Очевидно слід погодитися із зауваженням, що не кожне збільшення активів та зменшення зобов’язань характеризує момент отримання доходу. Про отримання доходу свідчить оплата рахунку, пред’явленого підприємством покупцеві його продукції (товарів, робіт, послуг). Стосовно зобов’язань підприємства, то при їх безпосередньому погашенні ніякого зростання капіталу насправді не відбувається. До зростання капіталу призводить не погашення зобов’язань, а відмова кредитора від своїх прав, тобто тоді, коли активи отримані підприємством на безоплатній основі.

Критерії визнання доходу, застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії необхідно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій одночасно, якщо це впливає із суті такої господарської операції.

Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. У разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, що підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді відсотків.

Охарактеризувавши “дохід” як економічну категорію, МСФЗ визначає критерій включення доходу у фінансову звітність. Факт включення доходів у фінансову звітність називається “визнанням доходу”. Необхідність перевірки критерію визнання доходу обумовлена невизначеністю збільшення економічних вигод в конкретній ситуації. Критерій визнання доходу за МСФЗ полягає в тому, що дохід визнається у звіті про прибутки та збитки, якщо виникає збільшення майбутніх економічних вигод, пов’язаних із збільшенням активів або зменшенням зобов’язань, які можуть бути достовірно оцінити.

Питанням обліку доходів підприємства приділяли достатньо уваги як вітчизняні, так і зарубіжні вчені-обліковці, а також практики. Проте ці питання настільки широкі, що були й залишаються актуальними для багатьох наукових пошуків. Питання, пов’язані з проблемами обліку доходів підприємства та перспективами їх вирішення в Україні, знайшли певне відображення у роботах Гавришків І.Р., Перепелиця О.В., Дерій В.А., Лежненко Л.І. [6, 7, 8, 9]. У цих публікаціях висвітлено економічні категорії доходів, проблемні аспекти класифікації доходів підприємств та ін.

Метою дослідження є вирішення найбільш гострих проблемних питань, що стосуються трактування визначення доходу, використання принципу нарахування та визнання доходу в обліку поточних та довгострокових активів, створення цілісної системи формування доходів, відображення їх у фінансовій та податковій звітності.

В сучасних умовах у вітчизняній практиці існує чимало проблем та протиріч при визначенні доходів з впровадженням міжнародних стандартів фінансової звітності. Так, в бухгалтерському обліку для визнання доходів використовується метод нарахування, згідно якому дохід виникає при відвантаженні продукції незалежно від дати надходження коштів. Але не для всіх випадків обліку він підходить як найкраще. Характерним явищем в бухгалтерському обліку доходів є накопичення доходів не грошового характеру.

Проблемою обліку доходів підприємства в Україні, є також проблема повноти та своєчасності їх відображення у системі обліку. Ця проблема досить багатопланова, надзвичайно складна й стосується всього нашого суспільного ладу, особливо системи влади, системи оподаткування й тіньового сегмента економіки. Нині переважна більшість вітчизняних підприємств відображує власні доходи неповністю.

Використання оффшорів є сьогодні найбільш популярною схемою для приховання доходів підприємства. Дана схема входить у поняття податкового планування і основною її метою є зменшення доходу підприємств (для зниження податків) і утримання грошової маси в оффшорній компанії, що знаходиться в країні з низьким або взагалі нульовим оподаткуванням.

Сучасні теорія та практика обліку доходів потребують дослідження питання методів оцінювання й підходів до моменту виникнення доходів. Облік доходів регулюється нормативно-правовими актами бухгалтерського та податкового обліку, які по-різному тлумачать цю категорію, а тому в практичній діяльності бухгалтерських служб підприємств часто виникають проблеми стосовно їх визначення, класифікації та відображення на бухгалтерських рахунках. Крім того, різна їх класифікація створює додаткові труднощі при формуванні інформації в податковій звітності та унеможливорює їх порівняння з метою аналізу постійних і тимчасових різниць. Новий Податковий кодекс не зміг повністю приблизити бухгалтерський та податковий облік доходів [10].

На основі комплексного аналізу проблемних питань в обліку доходів можливо виробити рекомендації щодо удосконалення існуючої методологічної бази.

Так, при використанні методу нарахування дохід від реалізації продукції визнається в момент відвантаження продукції, тобто доходи в бухгалтерському обліку повинні відображатися одночасно з виникненням дебіторської заборгованості. Виходячи з цього в обліку часто виникають доходи негрошового характеру. Цю проблему певною мірою можна вирішити використавши такі методи визнання доходів: метод продаж у розстрочку, метод відшкодування витрат виробництва.

Метод продажу у розстрочку і метод відшкодування витрат виробництва роблять акцент на отриманні грошових коштів, а не на продаж. Цей метод визнає прибуток у тому періоді, коли надходять кошти, а не на тому періоді, коли має місце реалізація. Згідно методу відшкодування витрат виробництва,

прибуток не визнається до тих пір, поки сума платежів, які зробив покупець, не перевищить собівартість проданого товару.

Існує також проблемне питання пов'язане з обліком безоплатно отриманих активів. У податковій базі безкоштовно одержані основні засоби за повною їх вартістю відносяться до доходу і на цю ж суму нараховується податок на прибуток. При цьому виникає постійна різниця [10].

В даному випадку формується дохід, який не є бухгалтерським прибутком звітного періоду, але враховується при розрахунку оподаткованого прибутку в поточному звітному.

У бухгалтерському обліку у розмірі зносу основних засобів формуються витрати. На цю ж суму зносу відображаються доходи за дебетом рахунку 424 “Безоплатно отримані необоротні активи” та кредитом рахунку 745 “Дохід від безоплатно одержаних активів”. Але такий запис не є коректним, оскільки дохід пов'язаний із збільшенням активів або зменшенням зобов'язань, а в даному випадку рахунок доходів кореспондує з рахунком капіталу.

Бухгалтерські проводки показують, що витрати дорівнюють доходам, а отже фінансовий результат рівний нулю. Але справжній фінансовий результат виникає при реалізації продукції, яка виробляється за допомогою цих основних засобів. Саме на даному етапі операційного циклу показується економічна вигода від застосування одержаних основних засобів у вигляді доходу від реалізації продукції та відбиваються втілені в нарахуванні амортизації витрати від безоплатно одержаних активів. Одночасно ці доходи і витрати виявлятимуться в податковій базі удруге.

На підприємствах, що отримують державну допомогу, проблемним є розуміння випадків коли цільове фінансування потрібно визнавати доходом а коли капіталом. Для урегулювання цього питання впроваджено Міжнародний стандарт фінансової звітності 20 “Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу”[5].

Можна надати наступні аргументи що до визнання цільового фінансування доходом:

а)оскільки державні гранти є надходженнями з джерела, іншого, ніж акціонери, їх не слід кредитувати безпосередньо у власному капіталі, а слід визнавати як дохід у відповідних періодах;

б)державні гранти рідко є безкоштовними. Суб'єкт господарювання одержує їх через виконання умов їх надання та виконання передбачених зобов'язань. Тому їх слід визнавати як дохід та узгоджувати з відповідними витратами, для компенсування яких вони призначалися;

в)оскільки податки на прибутки та інші податки вираховуються з прибутку, логічним є відображення державних грантів, які є продовженням фіскальної політики, у звіті про прибутки та збитки.

Дохід від цільового фінансування визнається тільки в сумі витрат, пов'язаних із цим фінансуванням, при чому в тих періодах, коли такі витрати виникли. Цільове фінансування не визнається доходом доти, доки не буде підтвердження того, що воно буде отримане. Отримане цільове фінансування

визнається доходом протягом тих періодів, в яких було здійснено витрати, пов'язані з виконанням умов цільового фінансування. Цільове фінансування, отримане як компенсація витрат, які вже понесло підприємство, чи в цілях негайної фінансової підтримки підприємства без майбутніх, пов'язаних з цим витрат, визнається доходом того періоду, в якому виникла дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

Не дивлячись на те що в стандарті передбачені випадки віднесення цільового фінансування на дохід, ці операції є не правомірними. По суті цільове фінансування - це не дохід, оскільки підприємство отримує кошти на покриття збитків, а не заробляє.

Виходячи з цього доцільно цільове фінансування відносити на формування власного капіталу. Запропоновано ввести в облік рахунок 4251 "Використані кошти цільового фінансування на покриття збитків підприємства". Тоді в обліку слід робити запис:

Дебет рахунку 31 "Рахунки в банках"

Кредит рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження";

Дебет рахунку 48 "Цільове фінансування і цільові надходження"

Кредит рахунку 4251 "Використані кошти цільового фінансування на покриття збитків підприємства".

Відображення доходів в операціях з фінансовими інвестиціями теж потребують детального розгляду. При використанні методу участі в капіталі та дооцінці виникає дохід не грошового характеру. Відомо, що для обліку цих операцій в національній практиці використовують рахунки: 72 "Дохід від участі в капіталі", 73 "Інші фінансові доходи", 74 "Інші доходи", це пов'язано з різними видами фінансових інвестицій.

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються за методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю. Сума збільшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається у складі інших доходів, при цьому робиться запис дебет рахунків 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" або 35 "Поточні фінансові інвестиції" та кредит рахунку 746 "Інші доходи від звичайної діяльності" [11].

Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за методом участі в капіталі. Відповідно до цього методу – балансова вартість фінансових інвестицій відповідно то збільшується, зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування. Тобто балансова вартість збільшується на суму, яка є часткою інвестора в чистому прибутку об'єкта інвестування за звітний період, з включенням цієї суми в склад доходів звітного періоду. В обліку при цьому робиться запис за дебетом рахунку 14 "Довгострокові фінансові інвестиції" та кредитом рахунку 72 "Дохід від участі в капіталі" [11].

Що стосується міжнародної практики, в обліку виділяють відповідні фінансові інструменти: інструмент, який оцінюють за справедливою вартістю через прибуток або збиток; інструмент що утримуються до його погашення та інвестиції в асоційовані компанії. Виділяють також: фінансові інструменти для продажу та займи і дебіторську заборгованість.

Існує проблема накопичення не грошового доходу при дооцінці фінансових інвестицій та використанні методу участі в капіталі. При дооцінці фінансових інвестицій в обліку робиться запис:

Дебет рахунку 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом участі в капіталі”

Кредит рахунку 746 “Інші доходи від звичайної діяльності”.

При використанні методу участі в капіталі:

Дебет рахунку 143 “Інвестиції непов’язаним сторонам”

Кредит рахунку 72 “Дохід від участі в капіталі”.

Ці інвестиції можуть мати довгостроковий характер, тому доцільно віднести фінансові інвестиції до іншого додаткового капіталу. Наприклад ввести в облік рахунки 427 “Дооцінка довгострокових фінансових інвестицій за методом участі в капіталі”, 428 “Дооцінка довгострокових фінансових інвестицій за справедливою вартістю”. Тобто в обліку робити проведення за дебетом рахунку 141 “Інвестиції пов’язаним сторонам за методом участі в капіталі” та кредитом рахунку 427 “Дооцінка довгострокових фінансових інвестицій за методом участі в капіталі”; за дебетом рахунку 143 “Інвестиції непов’язаним сторонам” та кредитом рахунку 428 “Дооцінка довгострокових фінансових інвестицій за справедливою вартістю”

Відображення доходів від операцій з інвестиційною нерухомістю трактуються також не однозначно. Інвестиційна нерухомість – це власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будови, споруди, як розташовані на землі, і які існують з метою отримання орендних платежів і/або збільшення власного капіталу [12].

Первинна оцінка інвестиційної власності проводиться за собівартістю її придбання або будівництва, не виключаючи і будівництва господарським способом.

Підприємство на дату балансу відображає у фінансовій звітності інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення.

Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості, в подібному стані, за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу та не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості і відповідні майбутні вигоди у зв’язку з майбутніми витратами на поліпшення об’єктів інвестиційної нерухомості.

Сума переоцінки інвестиційної нерухомості, яку обліковують за справедливою вартістю на дату балансу відображається у складі іншого операційного доходу або інших витрат операційної діяльності відповідно [12]. Такий підхід не є досконалим, оскільки згідно Інструкції про застосування Плану рахунків дооцінку та уцінку необоротних активів слід відображувати у складі інших доходів і витрат. Результатом такої непослідовності є відображення сум переоцінки одних необоротних активів у складі інших доходів або інших витрат, а окремих необоротних активів – у складі інших операційних доходів або витрат.

Запропоновано ввести в облік додаткові субрахунки: 747 “Дохід від дооцінки інвестиційної нерухомості” та 977 “Збитки від уцінки інвестиційної нерухомості”. Використання даних рахунків в обліку дозволить уникнути протиріч.

Таким чином, комплексний аналіз проблемних питань та проведене дослідження бухгалтерського обліку доходів дозволили виробити нові концептуальні підходи щодо удосконалення існуючої методологічної бази на основі якої складається фінансова та податкова звітність підприємств.

## ПЕРЕЛІК ПОСИЛАНЬ

1. Агапова И.И. История экономической мысли. – М: Эксмо, 2002. – 206 с.
2. Хикс Д.Р. Стоимость и капитал. – М: Прогресс, 1987. – 487 с.
3. Из України на Кіпр виведені інвестиції - Держкомстат // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://biz.liga.net/ekonomika/all/novosti/2155704-iz-ukrainy-na-kipr-vyvedeno-6-34-mlrd-dollarov-gosstat.htm>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0860-99>
5. Международные стандарты финансовой отчетности. (перевод с англ.) – М.: «Аскери – АССА», 2006. – 1058 с.
6. Гавришків І.Р. Специфікація класифікації доходів.// Економіка і регіон. – 2009. – №1(20). – С.159-160
7. Перепелиця О.В. Класифікаційні аспекти доходів.// Управління розвитком. – 2010. – №12(88) – С.57-63



8. Дерій В.А. Проблеми обліку витрат і доходів підприємства та перспективи їх вирішення в Україні // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – №4. – С.7-11
9. Лежненко Л.І. Облік доходів від реалізації, як основної складової фінансового результату // Економіка: проблеми теорії та практики: Зб. наук. праць. - Вип. 251. – 2009. – С.91-94
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: [http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main .cgi?nreg=2755-17](http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17)
11. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 “Фінансові інвестиції” // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu12/>
12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 “Інвестиційна нерухомість” // [Електронний ресурс]. - Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/info/instrbuh/psbu32/>

## АННОТАЦИЯ

Леонова Лилия Александровна

### КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ ПОДХОДЫ В УЧЕТЕ ДОХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЙ

В статье рассмотрены проблемные вопросы учета доходов предприятий. Основное внимание уделено определению дохода, применению принципа начисления, особенностям классификации и учета дохода в операциях с необоротными активами и финансовыми инвестициями. Предложено урегулирование противоречий на основе концептуально новых подходов с применением новых счетов и бухгалтерских проводок.

Ключевые слова: доход, принцип начисления, необоротные активы, основные средства, финансовые инвестиции, целевое финансирование, инвестиционная недвижимость.

## ABSTRACTS

Leonova Liliya L.

### CONCEPTUAL WAYS IN ACCOUNTING OF REVENUE BY ENTERPRISES

Problem questions of accounting for revenue are observed in this paper. The main review was devoted to definition of revenue, using accrual concept, features of classification and accounting of revenue in operations with non-current assets and financial investments. As a result, actions of obviation of contradictions were

proposed, which contain new conceptual ways with using of new accounts and transactions.

Key words: revenue, accrual concept, non-current assets, tangible assets, financial investments, grants, investment property.