

кандидат економічних наук,  
доцент кафедри фундаментальних  
і спеціальних дисциплін  
Чортківський навчально-науковий  
інститут підприємництва і бізнесу  
ТНЕУ

## **ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В ОБЛІКУ**

Досліджено трактування категорії „дохід” з економічної, бухгалтерської та правової точок зору. Розглянуто позиції забезпечення фінансування підприємств сільського господарства за рахунок доходу. Визначено зміст облікової політики щодо відображення доходів. Наведено спрощену схему обліку доходів на рахунках, з врахуванням особливостей побудови „Звіту про сукупний дохід”.

**Ключові слова:** дохід, прибуток, виручка, економічна вигода, облік доходів від реалізації.

## **Костишин Н. С. ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОТРАЖЕНИЯ ДОХОДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ В УЧЕТЕ**

Исследованы толкования категории „доход” с экономического, бухгалтерского и правового значения. Рассмотрены позиции обеспечения финансирования предприятий сельского хозяйства за счет дохода. Определено содержание учетной политики отражения доходов. Приведена упрощенная схема учета доходов на счетах, с учетом особенностей построения „Отчета о совокупном доходе”.

**Ключевые слова:** доход, прибыль, выручка, экономическая выгода, учет доходов от реализации.

## **Kostyshyn N.S. ORGANIZATIONAL AND LEGAL SUPPORT OF INCOME REPRESENTATION OF AGRICULTURAL ENTERPRISES IN ACCOUNTING**

It is researched interpretation of the category „income” of the economic, financial and legal points of view. It is considered positions of providing financing of agricultural enterprises by revenue. It is determined the content of accounting policies to reflect income. A simplified scheme of income in the accounts is shown, taking into account the peculiarities of building „Statement of comprehensive income”.

**Keywords:** income, profit, earnings, economic benefit, accounting of sales.

**Постановка проблеми.** Сьогодні розвиток аграрної галузі економіки характеризується загостренням проблем виживання й забезпечення безперервної діяльності суб'єктів господарювання в умовах мінливого, невизначеного конкурентного середовища та складної політичної ситуації в країні. З метою одержання якнайбільшого доходу, це зумовлює необхідність ефективного управління на таких підприємствах. Адже „дохід” є одним із ключових у системі вартісного виміру капіталу (майна) суб'єкта господарювання. Тому основною метою діяльності будь-якої підприємницької структури є одержання найбільшого прибутку, що безпосередньо залежить від величини отримуваних доходів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Категорія доходу є однією з найскладніших в економічній науці. Вона була предметом широких дискусій серед представників різних економічних шкіл та напрямків й сьогодні знаходить своє відображення в наукових працях багатьох сучасних дослідників, зокрема О. Г. Грищенка, О. А. Подолянчука, Ю. В. Пономарьова, Ю. І. Продіус, В. А. Сідун, В. С. Сухарського, О. І. Ястремського.

Ці економісти поняття „дохід” трактують по-різному. Одні ототожнюють його з виручкою від реалізації продукції, послуг та виконаних робіт: В. С. Сухарський [1, с. 347], О. І. Ястремський та О. Г. Грищенко [2, с.655], другі від цього вираховують податок на додану вартість та акцизний збір – В. А. Сідун, Ю. В. Пономарьова [3, с.382], суму матеріальних витрат – Ю. І. Продіус [4, с. 254], а Г. Вознюк та А. Загороднюк окрім матеріальних витрат вираховують ще й витрати на збут [5, с. 363]. Цікавими є визначення цієї категорії О. А. Подолянчук як „...надходження економічних вигод у результаті ефективного управління біологічними перетвореннями” [6, с. 8].

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** У сучасних умовах термін „дохід” починає набувати ширшого значення і тлумачення: по-перше – як основне джерело прибутку (чистого доходу); по друге – як складна за структурою категорія, що вимагає теоретичного й методологічного уточнення.

**Формулювання цілей статті.** Метою цього дослідження є окреслення організаційного та правового забезпечення такого об’єкта обліку як дохід, за рахунок якого формують фінансовий результат діяльності підприємств сільського господарства.

**Виклад основного матеріалу.** Попри складну суспільно-політичну ситуацію в Україні, сільськогосподарські підприємства Чортківського району (Тернопільська область) продовжують розвивати свою діяльність, яка спрямована для забезпечення потреб населення в продуктах харчування та промислових підприємств сировиною. Вони намагаються відслідковувати зміни ринкового середовища, напрацьовувати методи протидії негативним моментам для збереження своєї конкурентоспроможності. Одним з інструментів збереження конкурентоспроможності є забезпечення менеджерів правдивою неупередженою інформацією про доходи підприємства, а відтак сприяти ефективному управлінню цими доходами, правильному визначенню прибутку, що в кінцевому результаті впливає на здійснення вчасних і вірних податкових зобов’язань підприємства перед бюджетом.

Виробництво сільськогосподарської продукції у Чортківському районі за 2015 рік зросло на 95,8% у порівнянні з минулим роком, що у грошовому еквіваленті становило 355,9 тис. грн [7]. Цього року аграрії району зібрали на 23% більше зернових культур та на 68,8% – цукрових буряків (рис.1).

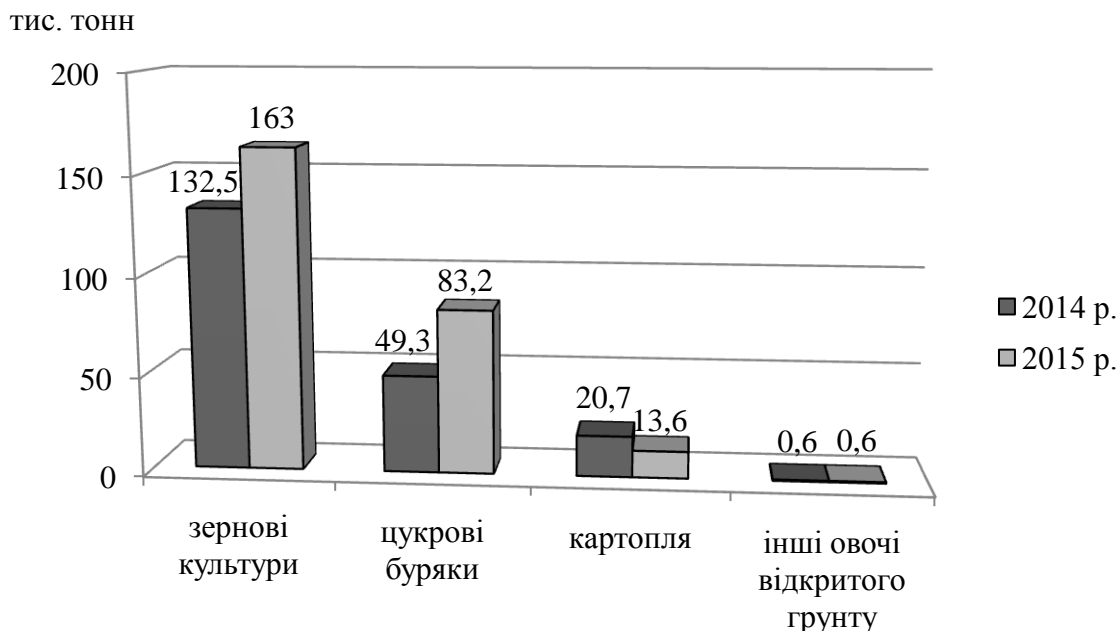


Рис. 1. Виробництво сільськогосподарської продукції за 2014-2015рр.

Позитивну динаміку отримали за рахунок збільшення врожайності. Зокрема, в 2015 році агроформування з 1 га зібраної площі отримали 554,0 ц солодких коренів, 355,0 ц картоплі, 62,0 ц зернових культур, 35,0 ц ріпаку, 25,6 ц сої, тощо. Таким чином, сільськогосподарські підприємства посприяли збільшенню наповнення місцевого і державного бюджетів, за рахунок збільшення власного доходу.

Поняття „дохід” широковживане та багатозначне. У широкому розумінні „дохід” означає будь-яке надходження фінансових або матеріальних ресурсів (цінностей), які мають грошову оцінку й об’єднує економічний та бухгалтерський підхід до його визначення.

Підґрунтям економічного підходу є вживання терміну „виручка”, тобто обсягу продажу виробленої сільськогосподарським підприємством продукції (робіт, послуг). Іноді цей термін ототожнюється з поняттям „дохід підприємства”, що включає такі притаманні йому елементи, як отримана

орендна плата, роялті, дивіденди та відсотки зі сформованого підприємством портфеля фінансових інвестицій у цінні папери сторонніх організацій тощо. Тому, ми підтримуємо думку тих економістів, які, враховуючи особливості сільськогосподарських підприємств, вважають „виручку” вужчим поняттям, а термін „дохід підприємства” розглядають в ширшому аспекті й трактують його як суму виручки від реалізації продукції та майна, а також від здійснення позареалізаційних операцій.

Бухгалтерське трактування поняття доходу підприємства переважно базується на терміні „економічна вигода”. Саме такий зміст цієї категорії використовується у теорії та методології європейського й українського обліку. При цьому сутність доходу в європейському обліку трактується із використанням трьох концепцій: концепції продукту, концепції вибуття і концепції приросту. Відповідно до МСБО 18 „Дохід”, доходом визнається валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб’єкта господарювання, коли власний капітал зростає внаслідок цього надходження, а не внаслідок внесків учасників капіталу [8]. Цікавим є трактування цього визначення у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Дохід, згідно із П(С)БО 15 „Дохід”, визнається під час збільшення активу або зменшення зобов’язання, що зумовлює зростання власного капіталу (крім внеску учасників) за умови, якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена [9]. Останні зміни ПКУ „дохід” розглядають з двох позицій: з джерелом походження з України та отриманого з джерел за межами України (рис. 2).

На відміну від широкого трактування категорії „дохід” як за економічним, так і за бухгалтерським підходом, вузьке трактування цього поняття істотно обмежує його зміст за кількісними параметрами. Економісти, що притримуються цього підходу (зокрема М. С. Абротіна, Ю. І. Продіус) зводять поняття „дохід” до тієї частини валової виручки і результатів позареалізаційних операцій, що охоплює лише витрати на оплату праці та прибуток [11; 4].

| Дохід з джерелом його походження з України  | Дохід, отриманий з джерел за межами України  |
|---|--|
| <p>будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у виключній (морській) економічній зоні, у тому числі, але не виключно, доходи у вигляді:</p> <p>а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України;</p> <p>б) доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів;</p> <p>в) доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів;</p> <p>г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестраховання ризиків на території України;</p> <p>г) доходів страховиків - резидентів від страхування ризиків страхувальників - резидентів за межами України;</p> <p>д) інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних з повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем контролюючих органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо);</p> <p>е) спадщини, подарунків, виграшів, призів;</p> <p>е) заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору;</p> <p>ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю (ст. 14.1.54).</p> | <p>будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщину, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо; інші доходи діяльності за межами митної території України або територій, не підконтрольних контролюючим органам (ст. 14.1.55).</p> |

*Рис. 2. Визначення категорії дохід у Податковому кодексі України (зі змінами та доповненнями) [10].*

З метою посилення інформаційно-аналітичних функцій бухгалтерського обліку, на наш погляд, поняття доходу аграрних підприємства слід досліджувати у взаємозв'язку трьох складових: форми прояву, змісту та сутності. Розглянемо позиції забезпечення фінансування підприємств сільського господарства за

рахунок доходу:

1. Дохід є джерелом покриття усіх поточних витрат, пов'язаних із виробничо-фінансовою діяльністю аграрних підприємств, і забезпечує усю поточну діяльність цих підприємств.

2. Законодавчо визначена частина доходу підприємств є джерелом податкових платежів і забезпечує виконання зобов'язань аграріїв перед державою.

3. Дохід є джерелом формування прибутку, що забезпечує самофінансування діяльності сільськогосподарських підприємств у майбутньому.

Використання такого підходу забезпечить прийнятність його для потреб управління та дозволить врахувати функціональні можливості доходу з позиції формування джерел фінансування підприємств сільського господарства.

Із прийняттям чергових змін до Податкового кодексу України змінено структуру доходів. І головне те, що тепер визнання та класифікація доходів для цілей оподаткування обумовлюється, головним чином, національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Зокрема у п. 134.1.1.1 абз. 2 ПКУ сказано „до річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи” [10]. Саме із метою наближення до бухгалтерського обліку, були по новому викладені правила оподаткування прибутку, через зміну доходів та витрат.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 „Дохід”, дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності більш широкого переліку умов:

- покупцеві передано ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);

- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [9].

Відповідно до статті 334 Цивільного кодексу України право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом [12]. Переданням майна вважається вручення його набувачеві або перевізникові, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачеві майна, відчуженого без зобов'язання доставки. До передання майна прирівнюється вручення коносаменту або іншого товарно-роздавчого документа на майно. Право власності на майно за договором, який підлягає нотаріальному посвідченню, виникає у набувача з моменту такого посвідчення або з моменту набрання законної сили рішенням суду про визнання договору, не посвідченого нотаріально, дійсним. Якщо договір про відчуження майна підлягає державній реєстрації, право власності у набувача виникає з моменту такої реєстрації.

Також Цивільним кодексом України обов'язок продавця передати реалізовану продукцію (товар) покупцеві вважається виконаним у момент:

- вручення продукції покупцеві, якщо договором встановлений обов'язок продавця доставити таку продукцію;
- надання реалізовану продукцію в розпорядження покупця, якщо вона має бути переданий покупцеві за місцезнаходженням цієї продукції.

Договором купівлі-продажу може бути встановлений інший момент виконання продавцем обов'язку передачі продукції, що реалізується.

Продукція вважається наданим у розпорядження покупця, якщо у строк, встановлений договором, він готовий до передання покупцеві у належному місці і покупець поінформований про це. Якщо з договору купівлі-продажу не випливає обов'язок продавця доставити продукцію або її передати до місцезнаходження, обов'язок продавця передати реалізовану продукцію



покупцеві вважається виконаним у момент її здачі перевізникові або організації зв'язку для доставки покупцеві.

Отже, при визначенні моменту переходу права власності на продукцію (товар, інших активів), необхідно керуватись положеннями статей Цивільного кодексу України вказаними вище. Факт переходу права власності повинен бути документально підтверджений первинним документом – накладною, товарною накладною, товарно-транспортною накладною або іншим первинним документом, який є відповідно до договору фактично застосовується в обліку продавця продукції (товарів).

Стандарти бухгалтерського обліку України, так само як і міжнародні стандарти передбачають використання єдиної методики обліку доходів від операцій – подій і від операцій – дій. При цьому, в міжнародних стандартах, на відміну від національних, акцентується увага на несистематичному характері прибутку від інших операцій: „Прибуток від інших операцій відображає інші статті, які відповідають визначенню доходу, і можуть виникати або не виникати в ході звичайної діяльності підприємства” [8]. Аналіз П(С)БО 15 „Дохід” дозволяє зробити висновок про відсутність інформації про не прогнозований, незалежний від підприємства характер доходів, що виникають в результаті зовнішніх подій, але, як було показано раніше, подібні доходи включені до складу доходів іншої операційної діяльності.

Раціональна та ефективна організація обліку доходів сільськогосподарських підприємств залежить від належним чином сформованої його облікової політики, яка становить сукупність принципів, методів і процедур, що сприяють об'єктивному відображенню облікової інформації у фінансовій звітності. Доведено, що в основу розробки облікової політики аграрних підприємств повинен бути покладений принцип інноваційного підходу до її побудови. Зміст облікової політики щодо обліку доходів наведено на рис. 3.



*Рис. 3. Зміст облікової політики щодо обліку доходів сільськогосподарського підприємства*

Виходячи з економічної суті операцій щодо обліку доходу підприємств та використання методу нарахування, згідно з яким доходи визнаються незалежно від факту оплати, але у прямій залежності від факту здійснення робіт, послуг або відвантаження товарів чи готової продукції, з урахуванням принципу переважання змісту над формою слід складати бухгалтерські записи (проводки), застосовуючи затверджений єдиний План рахунків. Однак новий підхід полягає у тому, що при складанні бухгалтерських записів у кожному конкретному випадку, за кожною операцією і на кожному підприємстві бухгалтеру необхідно думати і повністю відмовитися від звичного штампа, від так званих типових проводок.

Для відображення доходів аграрних підприємств в обліку Планом рахунків призначено рахунки класу 7 „Доходи та результати діяльності”, відповідно до якого застосовуються балансові рахунки та субрахунки першого

рівня []. Так рахунок 70 „Дохід від реалізації”, призначений для відображення загального доходу від реалізації (так званого валового), тобто доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов’язкових платежів), що включені до ціни продажу.

За інструкцією до Плану рахунків бухгалтерського активів, капіталу, зобов’язань і господарських операцій підприємств і організацій, визнання доходу від реалізації відображається таким записом:

Д-т рахунка 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”

К-т рахунка 70 „Дохід від реалізації”.

Подальша операція – вилучення з доходу тієї його частки, що не належить підприємству (ПДВ, акциз тощо). До лютого 2013 року за цією ж схемою дохід від реалізації відображався й у Звіті про фінансові результати. Сьогодні цей фінансовий документ не тільки має уточнену назву – „Звіт про сукупний дохід”, але й уже не показує механізму зменшення „валового” доходу підприємства на суми податкових зобов’язань. А починається статтею 2000 „Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, послуг)”.

Зважаючи на такі обставини, на нашу думку, слід спростити наведену вище схему обліку доходів на рахунках, тобто в результаті відображення операції реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) необхідно відразу робити такий запис:

Д-т рахунка 36 „Розрахунки з покупцями та замовниками”

(на загальну суму заборгованості)

К-т рахунка 70 „Дохід від реалізації”

(на суму чистого доходу від реалізації)

К-т рахунка 643 „Податкове зобов’язання”

(на суму ПДВ, акцизу тощо).

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

**Висновки з проведеного дослідження.** Аналіз сучасної практики обліку доходів засвідчив, що сьогодні сільськогосподарські підприємства не можуть із достатнім ступенем достовірності оцінити реальний отриманий дохід за звітний період, особливо в розрізі конкретних джерел його утворення. Це перешкоджає пошуку резервів покращення їх діяльності, раціональному використанню матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Таким чином, інформація, що надається з цього приводу користувачам фінансової звітності, може містити суттєві помилки, а відтак призводити до прийняття неправильних економічних рішень.

### **Бібліографічний список:**

1. Сухарський В. С. Менеджмент: теорія, методологія, практика : [монографія] / В.С. Сухарський. – Тернопіль: Астон, 2002. – 416 с.
2. Ястремський О. І. Основи мікроекономіки : [підручник] / О. І. Ястремський, О. Г. Грищенко. – К. : Т-во „Знання”, КОО, 2007. – 714 с.
3. Сідун В. А. Економіка підприємства : [навч. посіб.] / В. А. Сідун, Ю. В. Пономарьова. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 436 с.
4. Продиус Ю.И. Экономика предприятия : [учеб. пособ.] / Ю. И. Продиус. – Харьков : Одиссей, 2004. – 416 с.
5. Економічна енциклопедія. У трьох томах. – Т. 1 / за ред. С. В. Мочерного та ін. – К. : Вид. центр „Академія”, 2002. – 863 с.
6. Подолянчук О.А. Доходи: проблемні аспекти сутності та класифікації / О. А. Подолянчук // Збірник наукових праць таврійського державного агротехнологічного університету (Економічні науки) / За ред. В. А. Рульєва. – Мелітополь : Вид-во Мелітопольська типографія „Люкс”, 2010. – №3 (11). – 530 с.
7. Основні показники програми соціально-економічного розвитку Чортківського району : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.oda.te.gov.ua/tchortkivska/ua](http://www.oda.te.gov.ua/tchortkivska/ua).

8. МСБО 18 „Дохід” : за даними Міністерства фінансів України : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/document/92429/МСБО\\_18.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92429/МСБО_18.pdf).
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 „Дохід”, затверджене наказом Мінфіну України від 27.04.2000 № 92 і зареєстроване в Мін’юсті України від 18.05.2000 за № 288/4509 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 5. – С. 52–53.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
11. Абрютина М. С. Экономика предприятия : [учебник] / М. С. Абрютина. – М. : Изд-во „Дело и Сервис”, 2004. – 528 с.
12. Цивільний Кодекс України : [Електронний ресурс]. // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003. – №№ 40-44. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.