

ДОХОДИ В ФІНАНСОВОМУ ОБЛІКУ: УМОВИ ВИЗНАННЯ, КЛАСИФІКАЦІЯ, ПРИНЦИПИ ВІДОБРАЖЕННЯ

Доходи – це грошові або інші надходження, за рахунок яких підприємство покриває свої витрати (матеріальні, трудові та інші) і формує прибуток. Величина доходів залежить від рівня цін на продукцію, товари, роботи, послуги, обсягу збуту, величини відсотків на вкладений та позиковий капітал, цільового фінансування та інших надходжень.

Основні операції, в результаті яких виникають доходи на підприємстві, наведені у таблиці 1.

Таблиця 1. Операції, в результаті яких виникають доходи

Види операцій	Величина доходу
1	2
Реалізація продукції	Вартість реалізованої продукції
Реалізація товарів	Вартість реалізованих товарів
Реалізація інших активів (виробничих запасів, необоротних матеріальних та нематеріальних активів, фінансових інвестицій, іноземної валюти)	Вартість реалізованих активів
Надання послуг	Вартість наданих послуг
Передача активів підприємства для використання іншими сторонами (здійснення фінансових інвестицій, передача активів у оренду, надання товарного кредиту)	Проценти, роялті, дивіденди
Зміна вартості активів	Дооцінка поточних активів, відновлення корисності активів, курсові різниці
Безоплатне одержання активів	Вартість безоплатно одержаних поточних активів, вартість безоплатно одержаних необоротних матеріальних і нематеріальних активів у сумі амортизаційних відрахувань
Отримання цільового фінансування	В сумі здійснених витрат протягом звітного періоду. Цільове фінансування капітальних інвестицій визнається доходом протягом періоду корисного використання відповідних активів інвестування в сумі нарахованої амортизації введених в дію об'єктів
Інші операції (визнання економічних санкцій на користь підприємства, відшкодування раніше списаних активів, списання кредиторської заборгованості, після завершення строку позовної давності)	Сума одержаних або заборгованих активів

Доходи у фінансовому обліку відображаються при відповідності їх таким умовам:

- збільшення активів або зменшення зобов'язань, що забезпечує збільшення економічних вигод у майбутньому;

- зростання власного капіталу;
- оцінка доходу може бути достовірно визначена.

Крім загальних умов, до окремих операцій застосовуються свої підходи до визнання доходу. Критерії визнання доходу від реалізації продукції (товарів), а також робіт (послуг) наведено у таблиці 2.

Таблиця 2. Умови визнання доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг

№ п/п	Умови визнання доходу	Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів)	Дохід від виконання робіт, надання послуг
1	Покупцеві передані ризики і вигоди, пов'язанні з правом власності на продукцію (товари, інші активи)	+	
2	Підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами)	+	
3	Сума доходу може бути достовірно визначена	+	+
4	Є впевненість, що відбудеться збільшення економічних вигод підприємства	+	+
5	Витрати, пов'язані з операцією, можуть бути достовірно визначені	+	+
6	Достовірна оцінка ступеня завершеності робіт (послуг) на дату балансу		+

Важливим питанням обліку доходів є їх оцінка. Загальні методологічні засади обліку доходів визначені у П(С)БО «Дохід». Крім цього, порядок відображення доходу від окремих операцій зазначено у відповідних положеннях (стандартах), методичних рекомендаціях, які визначають методологію їх обліку. Інколи існують невідповідності між окремими положеннями нормативних документів. Так, відповідно до П(С)БО 15 бартерні операції з обліку подібними активами доходу не приносять, а при обміні неподібними активами підприємство одержує дохід, що оцінюється за справедливою вартістю активів, робіт, послуг, отриманих або належних до отримання підприємством, зменшеною чи збільшеною відповідно на суму переданих або отриманих грошових коштів чи їх еквівалентів. Аналогічний підхід при відображенні бартерних операцій визначений у П(С)БО 9 «Запаси». Щодо П(С)БО 7 «Основні засоби», то тут існує різниця в оцінці отриманих активів. Зокрема, передбачено, що первісна вартість об'єкта основних засобів, придбаного в обмін на неподібний актив дорівнює справедливій вартості переданого немонетарного активу, збільшеній(зменшеній) на суму грошових коштів чи їх еквівалентів, що була передана (отримана) під час обміну. Зовсім інший підхід у оцінці бартерних операцій і визнанні доходу має місце у Методичних рекомендаціях з бухгалтерського обліку основних засобів, де зазначено, що при відображенні бартерних операцій

необхідно оцінити комерційність такого бартеру, порівнюючи період можливого використання та вартість отриманих об'єктів з переданими.

На нашу думку, у кожному випадку необхідно дотримуватись П(С)БО 15, відповідно до якого дохід в бухгалтерському обліку відображається в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Сума визначається шляхом угоди між продавцем і покупцем.

Основним завданням фінансового обліку доходів є забезпечення правильного визначення фінансового результату підприємства, в тому числі від окремих видів діяльності. Діюча методика обліку доходів не дає чіткої інформації про доходи за видами діяльності. Групи доходів, які визначені у П(С)БО 15 відображають їх за видами операцій, що не завжди відповідає видам діяльності. Так, фінансові доходи – це доходи від фінансових операцій, які пов'язані з використанням активів підприємства іншими сторонами. Це, зокрема, отримані відсотки, роялті, дивіденди, приріст вартості фінансових інвестицій. Окремі економісти названі доходи присвоюють фінансовій діяльності (Пушкар Н.С., Лишиленко О.В., та інші), тоді як вони, в основному, пов'язані з інвестиційною діяльністю. Щодо доходів фінансової діяльності, то вони можуть бути лише похідними. Це, зокрема, дохід від курсових різниць за активами та борговими зобов'язаннями у іноземній валюті, дохід від безоплатно отриманих активів у сумі нарахованої амортизації. Класифікація доходів за видами діяльності наведена в таблиці 3.

Таблиця 3. Класифікація доходів за видами діяльності

Види діяльності	Види доходів
1. Операційна діяльність, в т.ч.	Надходження грошових коштів та інших активів, зменшення зобов'язань від операцій, що не відносяться до фінансової і інвестиційної діяльності
1.1. Основна діяльність	Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)
1.2. Інша операційна діяльність	Доходи від інших операцій, які виникають в ході операційної діяльності, зокрема від операцій з оборотними активами
2. Фінансова діяльність	Позитивні курсові різниці за активами та від'ємні курсові різниці за зобов'язаннями фінансової діяльності у іноземній валюті; дохід від безоплатно одержаних активів у сумі нарахованої амортизації
3. Інвестиційна (інша звичайна) діяльність	Доходи від реалізації фінансових інвестицій; від відновлення корисності активів; від курсових різниць за монетарними статтями інвестиційної діяльності в іноземній валюті; від ліквідації основних засобів та від інших операцій звичайної діяльності
4. Надзвичайні події	Відшкодування збитків від надзвичайних подій та інші надходження

При обліку доходів необхідно дотримуватись таких принципів: обачності, повного висвітлення, нарахування та відповідності, послідовності, превалювання сутності над формою, періодичності. Кожен із цих принципів є правилом, яким необхідно керуватися при оцінці і відображенні доходу. Так, принцип обачності запобігає завищенню доходів. Тому надходження, які не належать підприємству виключаються з суми доходів. Дотримуючись цього принципу, з метою більш чіткого відображення доходів в обліку, пропонується за кредитом рахунків класу 7 відображати тільки ті доходи, які належать підприємству, а на суми податків та інших надходжень, які не належать підприємству робити окремий бухгалтерський запис у кореспонденції з дебіторською заборгованістю. Для контролю за формуванням доходів їх аналітичний облік необхідно здійснювати за видами діяльності, причинами і місцями виникнення, видами реалізованої продукції, робіт, послуг. Принцип нарахування передбачає відображення в обліку доходів у момент їх виникнення незалежно від часу надходження грошових коштів чи інших активів. Відповідність доходів і витрат забезпечує визначення фінансового результату від окремих операцій і видів діяльності. З цією метою пропонується на рахунку 79 «Фінансові результати» ввести окремі субрахунки «Результати фінансової діяльності» і «Результати інвестиційної діяльності». Відповідно до принципу превалювання сутності над формою момент відображення доходу визначається економічною сутністю господарської операції з врахуванням відповідних критеріїв його визнання. Узагальнення облікової інформації про доходи в кінці кожного кварталу необхідне не тільки для розрахунку фінансових результатів, але й для аналізу і контролю за їх формуванням.

Вдосконалення оцінки і класифікації доходів при дотриманні відповідних принципів їх відображення дасть можливість підвищити точність та аналітичність облікової інформації, посилити контроль за результатами діяльності підприємства.

Список використаної літератури:

1. П(С)БО 15 «Дохід»
2. П(С)БО 7 «Основні засоби»
3. П(С)БО 9 «Запаси»
4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженні наказом Мінфіну України від 30.09.03р.
5. Пушкар М.С. Фінансовий облік: Підручник, - Тернопіль: Картбланш, 2002 – 628с.
6. Лишиленко О.В. Бухгалтерський фінансовий облік. Навчальний посібник. – Київ: Вид-во «Центр учбової літератури», 2003 . – 524с.