

Оксана АДАМИК

ВИЗНАННЯ, ВИМІРЮВАННЯ І ВІДОБРАЖЕННЯ В ОБЛІКУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА ВІДПОВІДНО ДО НАЦІОНАЛЬНИХ СТАНДАРТИВ

Визначення терміну “дохід” є однією з фундаментальних проблем теорії обліку. Сутність доходу визначається як загальноекономічним тлумаченням доходу, так і підлеглістю її більш загальним бухгалтерським поняттям - активи, зобов’язання, капітал. Поняття доходу слід виводити з понять, які становлять основу будь-якого бухгалтерського балансу.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” термін дохід визначається як “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)” [2, с. 13-17].

Термін “дохід” важко уявити з точки зору конкретного призначення, адже кожна галузь має свою специфіку формування доходу. На практиці часто виникають питання віднесення певного виду надходження грошових коштів до доходу. Однак передбачити вичерпний перелік можливих доходів підприємства неможливо. Не вирішує проблему створення переліку операцій, що не слід відносити до доходів. У цьому випадку необхідно створити критерії віднесення чи не-віднесення надходження до доходу, які можна подати у наступному вигляді.

* *Відповідно до вимог законодавства та юридичних норм - не визнаються доходом операції, які не мають належного документального підтвердження, не відповідають нормативному трактуванню доходу, а у випадку державного регулювання діяльністю не мають ліцензії на проведення даних операцій.*

* *Відмежування доходів, що належать третім особам, у тому числі державі - з доходу вилучаються суми непрямих податків (податок на додану вартість, акцизний збір, мито), виплати за договором комісії тощо.*

* *Віднесення доходів відповідно до бухгалтерського трактування доходу - не відносять до доходу суми отриманих авансів і передоплат в оплату продукції.*

Таким чином, усі надходження підприємства можна поділити на дві групи: доходуотворюючі (визнані доходи) і недоходуотворюючі (невизнані доходи). Згідно з П(С)БО 15 до числа останніх відносимо:

а) суми непрямих податків, що входять до ціни придбаного товару (податок на додану вартість, акцизний збір тощо);

б) суми надходжень за договором комісії на користь комітента;

в) суми авансів і попередніх оплат за придбану продукцію (товари, роботи, послуги);

г) суму завдатку:

- під заставу, якщо договором передбачено передачу заборгованого майна заставоутримувачеві,

- отриманого позикодавцем від позичальника для погашення позики.

При розгляді питання про облік доходів і подання такої інформації у фінансовій звітності необхідно виходити також з вимог прозорості, системності та аналітичності інформації про доходи. Найкраще цього досягти шляхом структуризації доходів за видами діяльності та співвідношення їх з витратами підприємства. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 “Звіт про рух грошових коштів” [3, с. 33 - 41] виокремлює такі види діяльності.

1. Операційна діяльність-основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є фінансовою або інвестиційною діяльністю.

2. Інвестиційна діяльність - придбання і реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

3. Фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Відповідно до вказаних видів діяльності П(С)БО 15 класифікує доходи підприємства за такими групами:

- дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- інші операційні доходи;
- фінансові доходи;
- інші доходи.

Таким же чином доходи згруповані у “Звіті про фінансові результати”. Але крім цього, всі доходи підприємства у вказаній звітності поділяються на дві групи:

- доходи, отримані від звичайної діяльності.
- доходи, отримані від надзвичайної діяльності.

Звичайною діяльністю вважається будь-яка основна діяльність, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. До цієї групи операцій слід віднести діяльність, що є головною метою створення підприємства і забезпечує основну частку його доходу. Доходи від такої діяльності є запланованими та прогнозованими. П(С)БО 15 розповсюджується лише на доходи підприємства від звичайної діяльності.

До другої групи відносимо доходи, які отримуються спонтанно, заздалегідь не прогножуються. Наприклад, надзвичайною вважають діяльність, пов'язану з ліквідацією наслідків від стихійного лиха, пожежі, аварій, отриманням страхових виплат для відшкодування втрат пов'язаних з такими надзвичайними подіями тощо.

Загальні критерії віднесення надходження підприємства до його доходу та відображення його у звітності підприємства проілюстровано на рис. 1. Важливе значення має достовірна оцінка величини доходу. Після аналізу операції і виявлення відповідності усім критеріям віднесення надходження до доходу підприємства необхідно правильно і повною мірою виміряти та відобразити в обліку той чи Інший вид доходу.

П(С)БО 15 “Дохід” регламентує визначення доходу у сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню. Інший стандарт бухгалтерського обліку 19 “Об'єднання підприємств” [4, с. 77 - 82] тлумачить справедливу вартість як суму, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Для обліку доходів підприємства використовуються рахунки класу 7 “Доходи і результати діяльності”. Кожному виду діяльності відводиться окремий рахунок на відміну від минулого рахунку 46 “Реалізація”, на якому фіксувалася уся виручка підприємства. Дохід (виручка) від реалізації продукції товарів (робіт, послуг) відображається на рахунку 70 “Доходи від реалізації”, де узагальнюється Інформація про доходи від реалізації готової продукції, товарів (робіт, послуг). Інші операційні доходи фіксуються на однойменному рахунку 71, дивіденди, проценти, роялті відносяться до групи “Фінансові доходи”, і для їх обліку новим Планом рахунків передбачений рахунок 72 “Дохід від участі в капіталі” та 73 “Інші фінансові доходи”. Доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною і фінансовою діяльністю підприємства, відносяться до групи “Інші доходи” і відображаються на однойменному рахунку 74. Найменування рахунків доходів точно відповідає рядкам Звіту про фінансові результати, що значно полегшує складання останнього (див. табл. 1).

Рахунки доходів є тимчасовими, тобто такими, що відображають стан доходів за певний звітний період. По кредиту цих рахунків відображаються надходження грошових коштів в оплату за продукцію (роботи, послуги) включно з сумами непрямих податків (ПДВ, акцизний збір, мито), сумами на користь третіх осіб. По дебету цих рахунків відображається зменшення виручки на суму непрямих податків та тих сум, що належать третім особам. Таким чином, сальдо по кредиту рахунку утворює суму чистого доходу, який потім списується на фінансові результати.

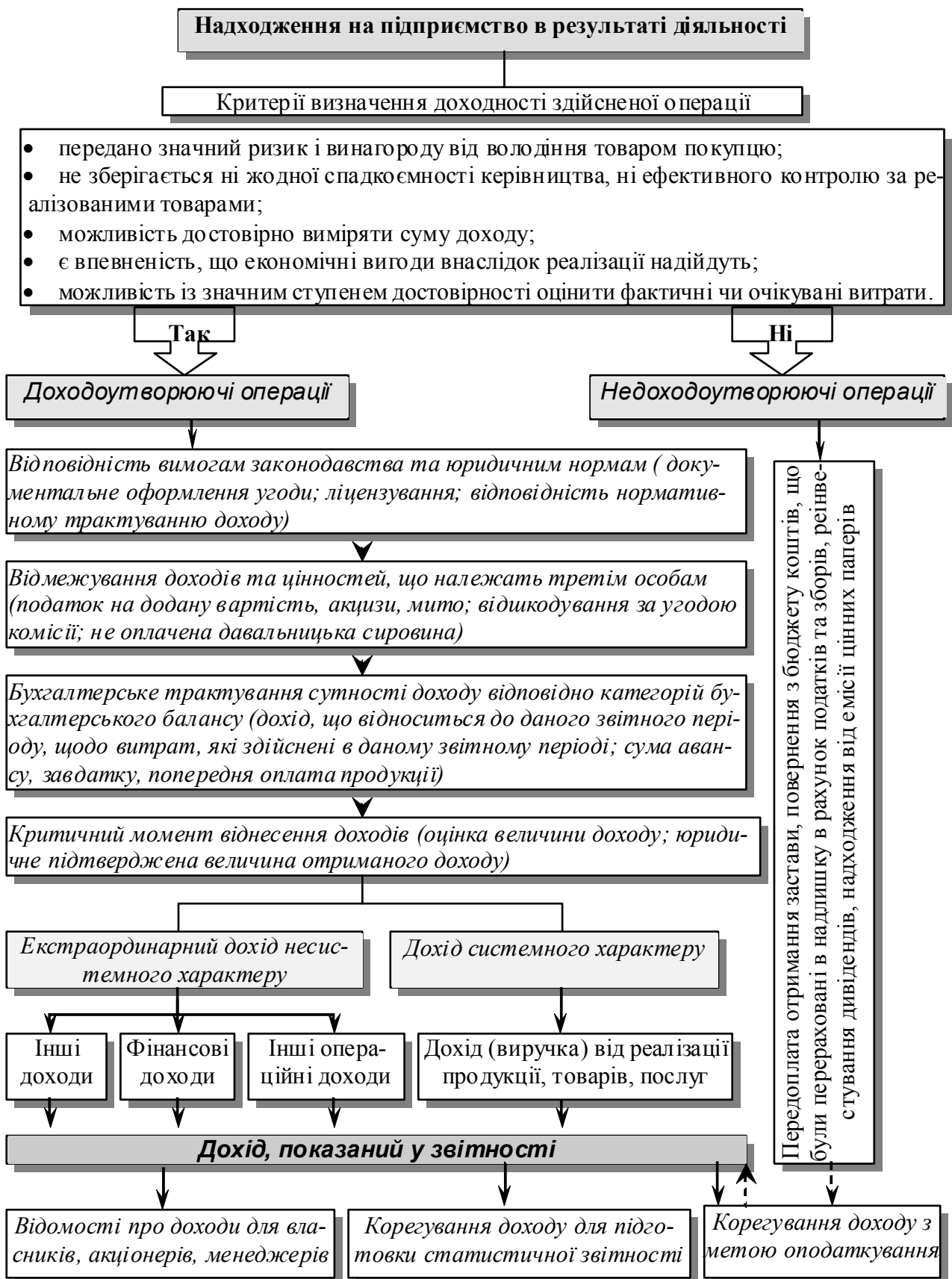


Рис. 1. Критерії визначення доходу підприємства

Як мовилось раніше, суми непрямих податків (ПДВ, акциз), а також суми, що отримуються на користь третіх осіб, не є доходуутворюючими надходженнями, тому не визнаються доходами підприємства. Такі невизнані надходження відображаються на рахунках бухгалтерського обліку по-різному. Суми ПДВ, акцизу та суми, отримані на користь третіх осіб, спочатку відображаються на кредиті рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності, а потім відраховуються з них шляхом відображення по дебету цих же рахунків. Надходження у вигляді авансів і передоплат, сум завдатку під заставу відображають як зобов'язання, а це значить, що на рахунках доходів ці суми не відображаються.

Таблиця 1

Бухгалтерські рахунки і рядки звітності щодо обліку доходів

Відображення у формі №2 "Звіт про фінансові результати"	№ та назва балансового рахунка	Номер та назва субрахунка першого рівня
Рядок 010 "Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)"	70 "Доходи від реалізації"	701 "Доходи від реалізації готової продукції" 702 "Доходи від реалізації товарів" 703 "Доходи від реалізації послуг"
Рядок 060 "Інші операційні доходи"	71 "Інший операційний дохід"	711 "Дохід від реалізації іноземної валюти" 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів" 713 "Дохід від операційної оренди активів" 714 "Дохід від операційної курсової різниці" 715 "Отримані штрафи, пені, неустойки" 716 "Відшкодування раніше списаних активів" 717 "Дохід від списання кредиторської заборгованості" 718 "Отримані гранти та субсидії" 719 "Інші доходи від операційної діяльності"
Рядок 110 "Дохід від участі у капіталі"	72 "Дохід від участі у капіталі"	721 "Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства" 722 "Дохід від спільної діяльності" 723 "Дохід від інвестицій у дочірні підприємства"
Рядок 120 "Інші фінансові доходи"	73 "Інші фінансові доходи"	731 "Дивіденди отримані" 732 "Відсотки отримані" 733 "Інші доходи від фінансових операцій"
Рядок 130 "Інші доходи"	74 "Інші доходи"	741 "Дохід від реалізації фінансових інвестицій" 742 "Дохід від реалізації необоротних активів" 743 "Дохід від реалізації майнових комплексів" 744 "Дохід від неопераційних курсових різниць" 745 "Дохід від безплатно отриманих активів" 746 "Інші доходи від звичайної діяльності"
Рядок 200 "Надзвичайні доходи"	75 "Надзвичайні доходи"	751 "Відшкодування збитків від надзвичайних подій" 752 "Інші надзвичайні доходи"
Рядки 170 (175) за всіма видами, крім надзвичайних подій, до оподаткування; 190 (195) після оподаткування; 220 (225) загальні фінансові результати після оподаткування, включаючи надзвичайні події	79 "Фінансові результати"	791 "Основної діяльності" 792 "Фінансових операцій" 793 "Іншої звичайної діяльності" 794 "Надзвичайних подій"

З рахунків класу 7 вирізняється рахунок 79 "Фінансові результати", всередині якого бачимо аналогічний розподіл щодо видів діяльності. Він аналогічний рахунку 80 "Прибутки та збитки" старого плану рахунків. По кредиту відображаються чисті доходи підприємства за звітний період, по дебету - відповідні їм витрати.

Кожен вид доходу з вказаної класифікації має свої особливості визнання, які подано у таблиці 2.

Таблиця 2

Класифікатор доходів та особливості їх визнання

№	Групи класифікації доходів	Визнаються доходами	
		Суть доходів	Особливості визнання
1.	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів)	а) передача покупцю ризиків та вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію (товар, інший актив); б) втрата підприємством подальшого контролю та управління реалізованою продукцією (товарами, іншими активами); в) можливість вірогідного визначення витрат, пов'язаних з даною операцією
		Дохід, пов'язаний з наданням послуг	а) можливість вірогідної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу; б) можливість вірогідного визначення витрат, пов'язаних з наданням послуг та необхідних для їх завершення
2.	Інші операційні доходи	Дохід від операційної оренди активів, від операційних курсових різниць, відшкодування раніше списаних активів, реалізації обігових активів (крім фінансових інвестицій)	Окремі особливості не передбачено
3.	Фінансові доходи	Дивіденди, проценти та інші доходи, отримані від реалізації фінансових інвестицій (крім доходів, що враховуються за методом участі у капіталі)	а) відсотки визнаються у тому звітному періоді, до якого вони відносяться виходячи з бази нарахування та терміну користування відповідними активами; б) роялті визнаються за принципом нарахування відповідно до економічного змісту відповідного договору; в) дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату
4.	Інші доходи	Доходи від реалізації фінансових інвестицій, необоротних активів, майнових комплексів, від неопераційних курсових різниць, інші доходи, не пов'язані з операційною діяльністю	Окремі особливості не передбачено

Дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) включає у себе дохід від реалізації продукції, товарів та інших активів, а також дохід від надання послуг. Таке розмежування раніше об'єднаних доходів пов'язане з різними критеріями визнання доходу та визначенням дати зарахування доходу.

Загальним правилом визнання доходу від реалізації продукції, товарів та інших активів є дата, шли підприємство:

- передало значний ризик і винагороду від володіння товаром покупцеві;
- не зберігає жодної спадкоємності керівництва, яка, звичайно, пов'язана з володінням, ні ефективного контролю за реалізованими товарами;
- може достовірно виміряти суму доходу;
- має впевненість, що економічні вигоди внаслідок реалізації надійдуть;
- може зі значним ступенем достовірності оцінити фактичні чи очікувані витрати.

Визначення моменту, в який відбувається передача, пов'язане з правом власності на продукцію.

У більшості випадків передача ризику і винагороди збігається з передачею юридичних прав власності (володіння), що відбувається під час відвантаження товару.

Зовсім інший підхід спостерігається стосовно операцій з надання послуг. Це зумовлено, по-перше, врахуванням стадії завершення робіт на дату балансового звіту, по-друге, можливістю оцінки результатів господарської операції зі значним ступенем достовірності. Тут критеріями віднесення зростання активів підприємства до доходу є:

- можливість вимірювання доходу зі значним ступенем достовірності;
- ймовірність отримання економічних вигод від надання послуг;
- можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.

Як вже зазначалось, одним з критеріїв визнання доходу від послуг є його достовірна оцінка.

П(С)БО 15 описує кілька способів оцінювання доходу залежно від ситуації, що склалась.

Якщо виконані всі критерії визнання доходу від надання послуг, то дохід визнається з врахуванням стадії завершення робіт (методом процентного завершення) лише протягом періоду надання послуг. Оцінка ступеня завершення робіт з надання послуг проводиться на підставі:

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, у загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, яких зазнало підприємство у зв'язку із вже наданими послугами, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Якщо послуги полягають у виконанні визначеної кількості дій за визначений період часу, то дохід визнається шляхом рівномірного його нарахування за цей період. Цей метод застосовується тоді, коли надання послуг полягає у виконанні необмеженої кількості дій (операцій) за певний період часу.

Якщо дохід від надання послуг не може бути достовірно визначений, то він відображається у бухгалтерському обліку в розмірі понесених витрат, які підлягають відшкодуванню. За інших умов дохід не визнається.

Якщо у звітному періоді виникла впевненість у достовірній оцінці послуг, що були надані у минулих звітних періодах, то такі доходи визнаються у сумі понесених витрат на надання даних послуг.

Особливе місце серед операцій підприємства посідають бартерні операції. В результаті здійснення таких операцій підприємство отримує активи не у грошовій формі, а у вигляді товарів, робіт, послуг. Особливість вказаних операцій у тому, що обмін може здійснюватись товарами подібними або не подібними за призначенням. Залежно від ситуації, що склалась, підприємство оцінює дохід за одним з наведених нижче варіантів (табл. 3).

Таким чином П(С)БО 15 регламентує наступне:

1. Дохід від здійснення бартерної операції визначається у сумі справедливої вартості отриманих (підлягають отриманню) активів (робіт, послуг).
2. Якщо неможливо достовірно виміряти справедливую вартість товарів (робіт, послуг), отриманих за бартерним контрактом, то дохід визначається за справедливою вартістю переданих активів.
3. Якщо здійснено обмін товарами подібними за призначенням, то дохід не визнається.

Таблиця 1

Спосіб визнання доходу від бартерних операцій

Вид обміну	Можливо достовірно виміряти справедливу вартість товарів (робіт, послуг), отриманих за бартерним контрактом		Неможливо достовірно виміряти справедливу вартість товарів (робіт, послуг), отриманих за бартерним контрактом
	Однакова справедлива вартість	Різна справедлива вартість	
Обмін товарами, які є <i>неподібними</i> за призначенням	?	визначається у сумі справедливої вартості отриманих (підлягають отриманню) активів (робіт, послуг)	визначається у сумі справедливої вартості переданих активів
Обмін товарами, які є <i>подібними</i> за призначенням	не визначається	?	

Внаслідок здійснення основної діяльності підприємство може отримати *інші операційні доходи*. До цієї групи доходів відносяться дохід від реалізації оборотних активів (крім фінансових інвестицій), у тому числі від дохід від реалізації іноземної валюти, дохід від операційної оренди активів, дохід від операційних курсових різниць, отримані економічні санкції (штрафи, пені, неустойки), відшкодування раніше списаних активів, дохід від списання кредиторської заборгованості, субсидії, фінансова допомога (гранти), отримані організаціями, діяльність яких пов'язана із систематичним одержанням цільового фінансування, інші операційні доходи.

Внаслідок *інвестиційної та фінансової діяльності* підприємства виникають доходи у вигляді процентів, роялті та дивідендів. Ці види доходу визначені у П(С)БО 15 “Дохід” наступним чином:

- процент – плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству;
- роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (патентів, торгових марок, авторського права, програмних продуктів тощо);
- дивіденд – частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Специфіка визнання та обліку вказаних доходів полягає, перш за все, у наявності достатньої впевненості у отриманні підприємством економічних вигод від здійснення таких операцій та можливості достовірної оцінки таких доходів. Моментом визнання цих видів доходів є :

- для відсотків — той звітний період, до якого вони належать, виходячи з бази їх нарахування та строку користування відповідними активами,
- для роялті — нарахування згідно змісту укладеної угоди,
- для дивідендів — момент встановлення права акціонерів на їх отримання.

Для обліку доходів підприємства, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю призначений рахунок 74 “Інші доходи”. До таких операцій, зокрема, відносяться реалізація фінансових інвестицій, реалізація необоротних активів, переоцінка необоротних активів і фінансових інвестицій (крім випадків, коли результати переоцінки відображаються на субрахунку 423 “Дооцінка активів”), списання ліквідованих і безоплатно переданих необоротних активів, доходи та втрати від неопераційних курсових різниць.

Формування доходів підприємства тісно пов'язане з його витратами. Структура доходів і витрат відповідно до їх класифікації знаходиться своє відображення у першому розділі Звіту

про фінансові результати, де прибуток підприємства формується відповідно до видів доходів і пов'язаних з ними витрат.

Література:

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 14 грудня 1999 р. за № 860/4153. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: "Лілея". – 2000. – С.65-68.

2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності". Затверджено наказом Мінфіну України від 31.03.99 р. №87. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: "Лілея". – 2000. – С. 13-17.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 4 "Звіт про рух грошових коштів". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87, зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. За № 398/3691. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: "Лілея". – 2000. – С. 33-41.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 "Об'єднання підприємств". Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. За № 398/3691. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: "Лілея". – 2000. – С. 77-82.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. № 87. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 Р. № 397/3690. – Пушкар М.С. Національні стандарти України. – Тернопіль: "Лілея". – 2000. – С. 26-33.