

## ОБЛІК ФОРМУВАННЯ ДОХОДІВ ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ГЛОБАЛІЗАЦІЇ ЕКОНОМІКИ УКРАЇНИ

*Досліджено фінансові результати, їх природа та порядок обліку як складової господарської діяльності підприємства*

**Постановка проблеми.** Реалізація фінансової стратегії підприємства значною мірою залежить від рівня управління його доходами та витратами, метою якого є отримання прибутку. Доходи і витрати можуть розглядатися як відносно самостійні об'єкти управління, аналіз складу та динаміки яких дозволяє оцінити відповідність змін, що відбулися у звітному періоді, стратегічним намірам підприємства. Загальний аналіз прибутку передбачає попередній розподіл доходів за джерелами їх утворення, а витрат – за напрямками витрачання коштів відповідно до змісту операційної, інвестиційної або фінансової діяльності, наслідком якої є утворення тієї чи іншої складової прибутку.

**Актуальність теми** зумовлена тим, що основною метою підприємства в умовах ринку стає одержання максимального прибутку при мінімальних витратах з паралельним підвищенням якості обслуговування споживачів. Засобом досягнення цієї мети є максимізація товарообігу, валового доходу та оптимізація витрат обігу.

**Стан вивчення проблеми.** Проведені наукові дослідження у вітчизняній теорії і практиці не в повній мірі враховують особливості сучасного стану реформування бухгалтерського фінансового обліку стосовно засад національних Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО)), зокрема П(С)БО, якими регламентуються правила ведення обліку доходів і витрат та визначення фінансового результату діяльності підприємства. Це обумовлено одночасним функціонуванням двох методик визначення фінансового результату діяльності підприємства (окремо для складання фінансової і податкової звітності), рівнем застосування інформаційних технологій в обліку. Крім того, з огляду на інтеграцію України у світове господарство та перехід на нові умови господарювання особливо актуальним є питання вдосконалення методики обліку фінансових результатів за принципами, що не суперечать міжнародним стандартам і базуються на національних стандартах бухгалтерського обліку.

**Мета дослідження** полягає у розгляді фінансових результатів як складової господарської діяльності підприємства

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Вивчення наукових праць вітчизняних і зарубіжних авторів показало, що дискусії, пов'язані з дослідженням проблем організації та методології обліку фінансових результатів діяльності підприємств, посідають значне місце в теорії та практиці. Вагомий внесок у розв'язання цієї проблеми зробили як вітчизняні вчені-економісти: М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, С.Ф. Голов, З.В. Гуйцалюк, В.М. Добровський, В.Г. Жила, В.П. Завгородній, В.І. Єфіменко, Є.В. Калюга, М.М. Коцупатрий, М.В. Кужельний, В.Г. Линник, М.І. Малік, Є.В. Мних, В.М. Пархоменко, О.А. Петрик, М. Пушкар, Є.І. Свідерський, В.В. Сопко, Н.М. Ткаченко, Б.Ф. Усач, М.Г. Чумаченко, так і зарубіжні вчені-економісти: А. Бабо, Ф. Вуд, К. Друрі, Роберт Н. Ентоні, С. Котлярів, В.В. Леонтьєв, Я. Соколов, Г. Соколова та інші вчені [1.3.4].

**Викладення основного матеріалу дослідження.** Доходи, витрати та фінансові результати підприємства поділяють за видами діяльності, внаслідок яких вони виникають, а також на прибутки (збитки) від звичайної та надзвичайної діяльності.

Під звичайною діяльністю розуміють будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають внаслідок здійснення такої діяльності. До надзвичайної діяльності відносять такі операції або події, які відрізняються від звичайної діяльності і не відбуваються часто або регулярно (стихійне лихо, пожежа тощо).

Звичайна діяльність, у свою чергу, поділяється на операційну та іншу (фінансову й інвестиційну). Операційна діяльність – це основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, що не є інвестиційною або фінансовою діяльністю. До основної діяльності відносять операції, пов'язані з наданням послуг, які є визначальною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу. Інша операційна діяльність включає реалізацію іноземної валюти, інших оборотних активів, операційну оренду активів, отримання доходів або понесених втрат від операційної курсової різниці, створення резервів сумнівних боргів тощо [1, с. 315].

Інша діяльність підприємства поділяється на інвестиційну та фінансову. Інвестиційною діяльністю вважається придбання і реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів. Під фінансовою діяльністю розуміють діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства.

Доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку та включають до Звіту про фінансові результати згідно з принципом нарахування і відповідності доходів і витрат.

Загальні правила формування оцінки і визнання в бухгалтерському обліку інформації про доходи та фінансові результати діяльності, а також порядок і розкриття у фінансовій звітності визначаються положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" та положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 "Звіт про фінансові результати", які застосовується малими підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних та банківських установ). Розглянемо структуру П(С)БО 15 "Дохід" в табл. 1. [2]

П(С)БО 15 "Дохід" регулює порядок обліку доходів, що виник у результаті таких операцій: реалізації товарів, продукції, інших активів, придбаних з метою перепродажу – надання послуг; використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом яких є отримання процентів, дивідендів, роялті.

Таблиця 1. Структура доходу

Структура П(С)БО 15 "Дохід"		
Загальні положення	Пп. 1-4	Описано сферу дії положення та терміни, що в ньому використовуються
Визнання та класифікація доходу	Пп. 5-20	Наведені критерії визнання доходів від звичайної діяльності, класифікація доходів в обліку за відповідними групами
Оцінка доходу	Пп. 21-24	Описано методику оцінки доходу в бухгалтерському обліку
Розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності	Пп. 25-25.4	Наведено перелік обов'язкових питань, які необхідно розкрити у Примітках до фінансової звітності.

Надання послуг, передбачає виконання підприємством завдання, застереженого контрактом, протягом узгодженого часу. Послуги можуть надаватися протягом одного або кількох періодів.

Доходи включаються до складу об'єктів облікового процесу на підставі принципу нарахування та відповідності.

Принцип нарахування передбачає відображення в обліку доходів і витрат на момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати коштів.

Принцип відповідності передбачає визначення фінансового результату шляхом порівняння доходів звітного періоду з витратами цього періоду, понесеними для отримання доходів.

У бухгалтерському обліку та фінансовій звітності доходи і витрати відображаються в момент їхнього виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Отже, бухгалтерський облік ведуть, а звітність складають на основі облікового принципу нарахування: доходи відображають у бухгалтерському обліку і відповідно у фінансовій звітності за відвантаженням продукції (товарів), виконанням робіт, наданням послуг незалежно від термінів одержання грошових коштів або їхніх еквівалентів від покупців (замовників).

Одержані передплати (аванси) не визнаються доходами, а видані витратами, оскільки не призводять до зміни власного капіталу підприємства.

Таким чином, фінансова звітність, складена згідно з принципом нарахування, інформує користувачів не лише про операції, що відбулися та супроводжувалися виплатою чи одержанням грошових коштів, а й про зобов'язання виплатити грошові кошти в майбутньому та про ресурси у грошовому вираженні, які будуть одержані в майбутньому.

Критерії визнання доходу застосовуються окремо в кожній операції. Однак за певних обставин для відображення суті операції застосовують критерії визнання до окремих елементів однієї операції, що підлягають оцінці, якщо це впливає з суті такої господарської операції. Наприклад, якщо вартість реалізованої операції включає суму за майбутні послуги, яку необхідно визначити, ця сума підлягає відстроченню і визнається доходом у періоді надання такої послуги. І навпаки, критерії визнання застосовуються до двох або більше операцій одночасно, якщо вони пов'язані таким чином, що суть господарської операції неможливо зрозуміти без з'ясування серії операцій у цілому. Наприклад, підприємство може реалізовувати товари та одночасно укладати окремі договори на пізніше придбання цих товарів, спростовуючи, таким чином, істотний результат операції [3].

Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) та інших активів визнається у разі наявності всіх наведених умов П(С)БО 15:

Покупцеві передані суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар (продукцію, актив)

Підприємство не здійснює подальше управління та контроль за реалізованими товарами (активами)

Сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена; Є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства;

Витрати, пов'язані із цією операцією, можуть бути достовірно визначені. Якщо підприємство отримало грошові кошти чи відбулося збільшення інших активів, але не виконана хоча б одна з наведених вище умов, то в бухгалтерському обліку дохід не визнається.

Рахунок 70 "дохід від реалізації" призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації, товарів, робіт, послуг а також про суми знижок, наданих покупцем, та інші вирахування з доходу.

Відображення в обліку доходів від реалізації відбувається на підставі первинних документів: рахунків-фактур, договорів купівлі-продажу, товарно-транспортних накладних, розрахунків (довідок) бухгалтерії.

По кредиту цього рахунку відображається збільшення (отримання) доходів від реалізації продукції, товарів, послуг без вирахування наданих знижок. А по дебету цього рахунку відображається належна сума непрямих податків (акцизного збору, ПДВ) суми, які одержуються на користь комітента, та суми, що списуються у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати"

Бухгалтерський облік доходів від реалізації товарів ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок, що передбачений Планом рахунків бухгалтерського обліку.

Рахунок 70 "Доходи від реалізації" має такі субрахунки:

701 "Дохід від реалізації готової продукції";

702 "Дохід від реалізації товарів";

703 "Дохід від реалізації робіт послуг";

704 "Вирахування з доходу".

На субрахунках 702 "Дохід від реалізації товарів" підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів. Розглянемо кореспонденцію рахунку в табл. 2. [4, с. 234].

Таблиця 2. Кореспонденція рахунку 70 "Доходи від реалізації"

Рахунок 70 "Доходи від реалізації" кореспондує	
За дебетом з кредитом рахунків:	За кредитом з дебетом рахунків:
36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	14 "Довгострокові фінансові інвестиції"
49 "Страхові резерви"	16 "Довгострокова дебіторська заборгованість"
64 "Розрахунки за податками й платежами"	30 "Каса"
68 "Розрахунки за іншими операціями"	31 "Рахунки в банках"
76 "Страхові платежі"	34 "Короткострокові векселя одержані"
79 "Фінансові результати"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
97 "інші витрати"	37 "Розрахунки з різними дебіторами"
	49 "Страхові резерви"
	63 "Розрахунки з постачальниками"
	66 "Розрахунки з оплати праці"
	68 "Розрахунки за іншими операціями"
	69 "Доходи майбутніх періодів"
	76 "Страхові платежі"
	79 "Фінансові результати"
	97 "Інші витрати"

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів.

Підприємство може самостійно розробляти додаткові аналітичні рахунки, виходячи із специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю.

Деякі із надходжень мають особливий порядок відображення в обліку. Це стосується ПДВ, акцизу та інших податків, які входять до ціни продажу, а також надходження за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором. Відповідно до вимог П(С)БО 3 "Звіт про фінансові результати" до складу доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)

включається вся сума надходжень, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків (ПДВ, акцизу тощо).

Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від незвичайних подій призначено рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності".

Рахунки даного класу використовують для обліку господарських процесів. Господарські процеси – це сукупність подібних за економічним змістом господарських операцій. Основні види господарських процесів – придбання виробничих торгових запасів,

виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), продаж товарів і реалізація готової продукції. Рахунки даного класу є тимчасовими, такими, що використовують для накопичення інформації про доходи за звітний період, по закінченні якого сальдо цих рахунків переноситься на рахунок 79 "Фінансові результати". Тимчасові рахунки розпочинають звітний період із нульового сальдо. Інформація про доходи і витрати в них дає можливість скласти проміжну звітність.

На рахунках класу 7, крім рахунку 76 "Страхові платежі", протягом звітного періоду по кредиту відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), по дебету – щорічне або місячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 "Фінансові результати".

Рахунок 74 "Інші доходи" призначений для обліку доходів, пов'язаних перед усім з інвестиційною діяльністю та доходів, що виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною або фінансовою діяльністю.

Облік доходів від реалізації продукції. Узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суми знижок наданих покупцям, та про інше впрохування з доходу ведеться на рахунок 70 "Доходи від реалізації".

Рахунок 70 "Доходи від реалізації" - тимчасовий, має ознаки пасивного рахунку, призначений для обліку господарських процесів.

По кредиту рахунку 70 "Доходи від реалізації" на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету - належна сума непрямих і податків (акцизного збору, ПДВ та інших, передбачених законодавством); суми, які одержуються підприємством на користь комітента, принципала; повернуті перестраховиками частки страхових платежів; результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати". Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий рахунок.

Розрахункові документи вважаються пред'явленими покупцеві за умови, що це відбулося способом, передбаченим договором (якщо розрахунки здійснюються без участі установи банків) або після подання їх до установи банку (якщо розрахунки здійснюються через установи банків).

Якщо за умовами договору готову продукцію

приймає покупець безпосередньо на підприємстві, то вона вважається реалізованою після передачі її покупцеві, оформленою документами, передбаченими умовами договору і пред'явленням розрахункових документів покупцеві.

**Висновки та перспективи подальших досліджень.** Таким чином, зазначені надходження мають бути відображені за кредитом рахунку з обліку доходів, а потім вираховуються проведенням через дебет того самого рахунку або дебет 704 "Вирахування з доходу". Інші надходження які не визнаються доходом, відображаються в обліку проводками без застосування рахунків класу 7.

Не визнаються доходами суми, що отримані від інших осіб і не зумовлюють збільшення власного капіталу. Такі суми включаються не лише до суми чистого доходу підприємства, а й до загальної суми валового доходу і відображаються у бухгалтерському обліку на кредиті рахунків класу 7 "Доходи і результати діяльності", і вилучаються з неї записом по дебету рахунків цього класу. Таким чином на фінансові результати списуються лише суми чистого доходу від здійснення відповідних операцій і подій.

Таким чином рахунки 70 (Доходи від реалізації) та 71 (Інший операційний дохід) призначені для відображення доходів від операційної діяльності, а рахунки 72 "Дохід від участі в капіталі", 73 "Інші фінансові доходи" - доходів від фінансової діяльності.

#### Список використаної літератури:

1. *Бутинець Ф.Ф., Бондар В.П.* Звітність підприємства. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 427 с.
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку №15 "Дохід" МФУ № 290 від 29.11.1999 р. 3. *Партин Г.О., Загородній А.Г.* Облікова політика та її вплив на фінансові результати діяльності підприємства // *Фінанси України.* – 2008. – № 1. – С. 54-61.
4. *Шумляев Б.О., Татаренко І.В., Рябий Є.І.* Бухгалтерський облік. – Д., 2008. – 342 с.

КОРИШКО Наталія Євгенівна – викладач кафедри обліку і аудиту Луцького біотехнічного інституту МНТУ

#### Наукові інтереси:

- облік фінансових результатів, обліку прибутку;
- облік доходів