

ОБЛІК ДОХОДІВ: ПИТАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВА

Авторами статті проаналізовані статті та систематизовані основні елементи облікової політики підприємства стосовно відображення доходів з урахуванням міжнародної та національної практики та чинного законодавства України щодо регулювання ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Розглянуто необхідність і важливість всіх елементів облікової політики щодо визначення і відображення доходів.

Авторами статьи проанализированы статьи и систематизированы основные элементы учетной политики предприятия относительно отражения доходов с учетом международной и национальной практики и действующего законодательства Украины относительно регулирования ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. Рассмотрена необходимость и важность всех элементов учетной политики по определению и отражения доходов.

The authors reviewed the article and systematized the basic elements of accounting policy regarding display of incomes based on international and national practice and legislation of Ukraine on the regulation of accounting and financial reporting. The necessity and importance of all elements of accounting policies for determining and displaying incomes.

Ключові слова: елементи облікової політики, доходи, дохід від реалізації готової продукції, дохід від реалізації товарів, дохід від надання послуг, інші операційні доходи, фінансові доходи, інші доходи, надзвичайні доходи, фінансові результати.

Ключевые слова: элементы учетной политики, доходы, доход от реализации готовой продукции, доход от реализации товаров, доход от выполнения работ, другие операционные доходы, финансовые доходы, другие доходы, чрезвычайные доходы, финансовые результаты.

Keywords: elements of accounting policy, incomes, income from the sale of finished goods, income from the sale of commodities, revenue from services, other operating incomes, financial incomes, other incomes, extraordinary incomes, financial results.

Постановка проблеми. Сучасний стан розвитку економіки в Україні потребує альтернативних та багатоваріантних підходів для вирішення конкретних питань методики і організації ведення бухгалтерського обліку. З подальшим розвитком

ринкових реформ значно зростає необхідність у розробці облікової політики підприємства, оскільки законодавство, що регулює організацію бухгалтерського обліку, передбачає можливість різних варіантів відображення в обліку та звітності господарських операцій.

Таким чином, у підприємства з'явилась необхідність і можливість використання декількох підходів до визначення фінансових результатів різних операцій, а відповідно і варіантів їх відображення в обліку. Оскільки основною метою діяльності будь-якого підприємства є отримання прибутку, який визначається як різниця між доходами і витратами, то склад основних елементів облікової політики підприємства щодо доходів має дуже велике практичне значення, що й визначає актуальність теми дослідження.

Враховуючи міжнародну та національну практику, зміни в національному законодавстві України з питань методології і організації бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, принципи та правила ведення обліку, кожне підприємство обирає та визначає свою облікову політику. Одним з основних першочергових завдань є визначення елементів облікової політики підприємства за кожною ділянкою обліку.

Аналіз досліджень та публікацій з проблеми. Більшість авторів розглядали проблеми облікової політики або як організаційну складову (В.П. Астахов, Т.В. Барановська, І.А. Белоусова, І.П. Василевич, П.Є. Житній, Г.Г. Кірейцев, С.Л. Коротаєва, В.Г. Швець, Л.З. Шнейдман), або за окремими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (С.Л. Береза, С.М. Лайчук, Я.В. Лебедзевич, О.В. Олійник, В.М. Пархоменко та інші). Це призвело до непорозумінь у обліковців-практиків з цих питань, і, як наслідок, керівники підприємства не усвідомлюють значення облікової політики.

Метою статті є визначення та аналіз основних питань облікової політики підприємства щодо доходів.

Виклад основного матеріалу. Офіційною датою початку використання терміна «облікова політика» вважається 1999 р. – рік введення в дію Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» № 996 – XIV від 16.06.1999 р. [2], яким визначено економічну суть цього поняття. В результаті опрацювання літературних джерел з цього питання та пропозицій різних авторів ми вважаємо, що трактування облікової політики як комплексу методичних прийомів, способів, правил, схем і процедур організації та ведення бухгалтерського обліку поточної господарсько-фінансової діяльності підприємства і складання звітності, що

обирається підприємством з-поміж загальноприйнятих або розробляються самостійно, виходячи з особливостей його діяльності [9] є найбільш всеохоплюючим.

Погоджуємось з Я.В. Лебедзевич [8] і А.К. Харьковою [10], що облікова політика має значний вплив на формування фінансового результату підприємства. Тому визначення елементів облікової політики щодо доходів і витрат є запорукою своєчасного та правильного визначення фінансового результату, що обумовило мету поданої статті.

Дохід є збільшенням економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, що приводить до зростання власного капіталу. Доходи включаються до складу об'єктів облікового процесу за принципами 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 ж періоду, зазнаними для отримання цих доходів.

Окремі види доходу мають певні особливості визнання. Тому велике значення для організації обліку доходів має розмежування доходів за кожною класифікаційною групою. Досліджуване нами підприємство ВКФ «Урбекс ЛТД», що займається виробництвом текстильних виробів, класифікує їх за такими групами: дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); інші операційні доходи; фінансові доходи; інші доходи; надзвичайні доходи.

Склад доходів, що відносяться до кожної відповідної групи, визначено П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [3]. Велике значення в бухгалтерському обліку має класифікація доходів за видами діяльності. Доходи за кожною класифікаційною групою встановлюються ВКФ, виходячи з:

- напрямку його діяльності;
- галузі, до якої відноситься підприємство;
- видів діяльності підприємства;
- визначеної основної діяльності тощо.

На нашу думку ВКФ «Урбекс ЛТД» перелік і склад доходів від реалізації, зважаючи на їх особливість, доцільно поділити на: доходи від реалізації готової продукції; доходи від реалізації товарів; доходи від надання послуг.

Склад доходів від реалізації регулюється п.13 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [3]. Особливість визнання доходів від реалізації продукції (товарів, інших активів) відповідно до п.8 П(С)БО 15 «Дохід» [5] має відповідати умовам:

- покупцеві передані ризики та вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство надалі не здійснює управління за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- підприємство надалі не здійснює контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигід підприємства;
- витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.

Результати операцій з надання послуг можуть бути достовірно оцінені за наявності всіх наведених нижче умов. Критеріями оцінки доходу від надання послуг і виконання робіт на дату складання балансу відповідно до П(С)БО 15 п.10 [5] є:

- можливість достовірної оцінки доходу;
- імовірність надходження економічних вигід від надання послуг;
- можливість достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу;
- можливість достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг і необхідних для їх завершення.

Для оцінки доходів від надання послуг і виконання робіт на дату складання балансу підприємство може скористатись одним із альтернативних варіантів: метод оцінки ступеня завершеності операцій або метод рівномірного нарахування.

Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг може здійснюватися різними методами. П(С)БО 15 «Дохід» [5] п.11 передбачає використання таких методів оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг:

- вивчення виконаної роботи;
- визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані;
- визначення питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку з наданням послуг, у загальній очікуваній сумі таких витрат.

Метод рівномірного нарахування доходу використовується у разі надання послуг у вигляді невизначеної кількості дій (операцій) за певний період часу. Однак якщо дохід (виручку) від надання послуг достовірно визначити не можна, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі витрат, що підлягають відшкодуванню. Якщо дохід (виручку) від надання послуг достовірно оцінити не можна і не існує імовірності

відшкодування зазнаних витрат, то дохід не визнається, а зазані витрати визнаються витратами звітного періоду. Коли надалі суму доходу можна буде достовірно оцінити, то такий дохід визнається за такою оцінкою. При цьому визнаний дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) не коригується на розмір пов'язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості.

Досліджуване нами підприємство ВКФ «Урбекс ЛТД» у своїй практиці використовує метод рівномірного нарахування, оскільки кількість надання послуг невизначена за певний період часу.

До питань облікової політики щодо доходів також варто віднести встановлення складу та структури інших операційних доходів відповідно до п.21 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [3]. Перелік і склад фінансових доходів регулюється п.27 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [3] і ВКФ необхідно визначати склад доходів, які виникають у результаті використання активів підприємства іншими сторонами. Фінансові доходи можуть виникати в результаті інвестицій (участі в капіталі інших підприємств) в асоційовані, спільні та дочірні підприємства. ВКФ регулярно одержує фінансові доходи у вигляді процентів, відсотків, роялті, які відповідно до п.20 П(С)БО 15 «Дохід» [5] мають особливий порядок визнання: проценти визнаються у тому звітному періоді, до якого вони належать, виходячи з бази нарахування та строку користування відповідними активами; роялті визнаються за принципом нарахування згідно з економічним змістом відповідної угоди; дивіденди визнаються у періоді прийняття рішення про їх виплату.

Доходи, які виникають у процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною та фінансовою діяльністю відносяться до інших доходів, перелік і склад яких ВКФ встановлює відповідно до п.28 П(С)БО 3 [3].

У рамках формування облікової політики відповідно до п.35 П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» [3] ВКФ необхідно також визначитись з переліком і складом надзвичайних доходів. Оскільки екстраординарні події в діяльності підприємства мають надзвичайний характер, не можуть відбуватися постійно, систематично чи періодично і не є очікуваними, то здається, що в межах облікової політики підприємства немає чого визначати. Так, вони не можуть плануватись, прогнозуватись, інакше втрачається і сама надзвичайність. Надзвичайні події не є очікуваними, але вони є передбачуваними. Так, враховуючи характер виробничого процесу та ризики діяльності підприємства, ВКФ «Урбекс ЛТД» в межах облікової політики розробило програму страхового відшкодування та покриття втрат від надзвичайних ситуацій. Укладені договори зі страховими організаціями щодо

страхування майнових інтересів, пов'язаних з володінням, користуванням, розпорядженням майном (майнове страхування), і відшкодування страхувальником шкоди, заподіяної юридичній особі (страхування відповідальності), є формуванням облікової політики щодо складу надзвичайних доходів.

Податковий кодекс України, який набув чинності з 1.01.2011 р., ст.17.1.3 визначає, що підприємство має право обирати самостійно (якщо інше не встановлено Кодексом) метод ведення обліку доходів і витрат [1].

До питань облікової політики підприємства щодо доходів доречно віднести також періодичність віднесення доходів на фінансові результати. Л.В. Ковальчук [7] та інші автори до питань облікової політики відносять порядок віднесення доходів і витрат на фінансові результати. На нашу думку, порядок єдиний, а от періодичність віднесення доходів на фінансові результати може бути різною. Згідно із принципом відповідності доходи на фінансові результати підприємство може відносити щомісячно, а може робити це щоквартально. ВКФ «Урбекс ЛТД» робить це щоквартально.

Відповідно до п.10.2 П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» [6] статті доходів в іноземній валюті на дату балансу підлягають перерахунку за валютним курсом. Перерахунок доходів в іноземній валюті в національну за відповідний місяць на дату балансу може здійснюватись:

- за курсом Національного банку України на дату здійснення операцій, за винятком випадків, коли фінансова звітність господарської одиниці складена у валюті країни з гіперінфляційною економікою;
- за середньозваженим валютним курсом за відповідний місяць.

Який спосіб (курс) використовувати, підприємство вирішує самостійно в межах облікової політики підприємства.

ВКФ «Урбекс ЛТД» регулярно не здійснює операцій з іноземною валютою, тому в межах облікової політики ВКФ обрало 1-й спосіб, а саме: перерахунок іноземної валюти здійснює за курсом Національного банку України на дату здійснення валютної операції.

Оскільки доходи майбутніх періодів є особливим видом доходів, то ще одним елементом облікової політики підприємства є організація їх обліку та порядок зарахування до складу доходів звітних періодів. Доходи майбутніх періодів – це надходження у вигляді попередніх платежів, зарахування яких до складу доходів підприємства має відбуватися у подальших періодах, у міру їх настання. В результаті одержання таких платежів у підприємства на балансі виникають зобов'язання, які

втрачають силу в міру їх виконання. Тому, відповідно до п.6 П(С)БО 11 «Зобов'язання» [4], доходи майбутніх періодів є одним із видів зобов'язань підприємства. Разом з тим доходи майбутніх періодів можна визнати доходами відповідно до п.5 П(С)БО 15 «Дохід» [5], оскільки є збільшення активів у вигляді надходження виручки і оцінка доходу не тільки може бути достовірно визначена, а вже є визначеною.

Крім того, доходи майбутніх періодів слід відрізнити від авансів отриманих. У плані рахунків для них передбачені різні рахунки: 69 «Доходи майбутніх періодів» і 681 «Розрахунки за авансами одержаними». Облікова особливість, яка їх відрізняє полягає у відсутності на рахунку 69 «Доходи майбутніх періодів» сум, що відносяться до ПДВ, тим часом як ці податкові суми неодмінно є у складі звичайних попередніх оплат, що обліковуються на рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними». Ця відмінність пояснюється тим, що аванси, у звичному їх розумінні, у будь-який момент можуть бути повернені тому, хто їх видав. Ймовірність того дуже висока. Тому суми звичайних авансів ВКФ «Урбекс ЛТД» обліковує на рахунку 681 «Розрахунки за авансами одержаними» у повному обсязі отриманої оплати. Всі види надходжень у вигляді попередньо отриманих орендних платежів, платежів за невиконані роботи (послуги), але вже оформлені, які повинні відбуватися не в поточному місяці, а в наступному, цілком можна визнати доходами вже зараз. Єдине, що не дозволяє це зробити – це дія принципу нарахування та відповідності доходів витратам. Тому аналітичний облік доходів майбутніх періодів необхідно організовувати в розрізі їх видів і за кожним платником.

Висновки

Враховуючи міжнародну і національну практику, чинне законодавство України і принципи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності до основних елементів облікової політики щодо доходів віднесено: розмежування доходів за кожною класифікаційною групою; встановлення переліку та складу доходів від реалізації; визначення критеріїв оцінки доходу від надання послуг і виконання робіт на дату складання балансу; вибір методу оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг; визначення переліку та складу інших операційних доходів, інших фінансових доходів, доходів від участі в капіталі, інших та надзвичайних доходів; встановлення періодичності віднесення доходів на рахунок фінансових результатів; визначення способу перерахунку доходів в іноземній валюті в національну;

організацію обліку доходів майбутніх періодів та порядок їх зарахування до складу доходів звітних періодів.

В результаті проведених досліджень доведено необхідність у сучасних умовах господарювання формування облікової політики підприємства взагалі та щодо доходів зокрема. Якщо приділити належну увагу складанню облікової політики щодо доходів, це дозволить швидко та правильно визначати фінансові результати діяльності підприємства.

Література

1. Податковий кодекс України від 22.12.2010 р. № 2755 – VI.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та складання фінансової звітності в Україні» № 996 – XIV від 16.06.1999 р. зі змінами і доповненнями.
3. Звіт про фінансові результати: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3, затвердж. наказом Міністерства фінансів від 31 березня 1999 р. № 87.
4. Зобов'язання: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11, затвердж. наказом Міністерства фінансів України від 31 січ. 2000 р. № 20.
5. Дохід : Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 р. № 290.
6. Вплив змін валютних курсів: Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21, затвердж. наказом Міністерства фінансів України від 10 серпня 2000 р. № 193.
7. Ковальчук Л.В. Фінансовий результат творчості при формуванні «облікової конституції» / Л.В. Ковальчук // Дні науки-2006: Матер. II Міжнар. наук.-практ. конф. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2006. – С. 40-43.
8. Лебедзевич Я.В. Вплив облікової політики підприємства на доходи та результати діяльності / Я.В. Лебедзевич // Вісник. ЖІТІ. – 2001. – № 15. – С. 155-162.
9. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства: сутність та призначення / Т.М. Сторожук // Науковий вісник. – 2009. – № 3.
10. Харькова А.К. Учетная политика и ее роль в формировании финансового результата предприятия / А.К. Харькова // Дні науки-2006: Матер. II Міжнар. наук.-практ. конф. –Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2006. – С. 29-32.