

УДК 330.143.1:025.11:631.11

Л. С. Кравчук,
кандидат економічних наук, доцент,
В. М. Музичук,
В. Г. Фірман,
магістри обліково-фінансового факультету,
Миколаївський державний аграрний університет

ОБЛІК ДОХОДІВ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ У СУЧАСНИХ УМОВАХ

У статті досліджено формування доходів від реалізації в сільськогосподарських підприємствах та проаналізовано специфіку їх обліку. Розглянуто бухгалтерський облік та запропоновано шляхи адаптації в умовах глобалізації економіки.

Formation of proceeds from sales in agricultural enterprises is researched in this article and the specifics of their accounting is analyzed. Accounting is reviewed and the ways of adaptation in the conditions of globalization of economy are suggested.

Ключові слова: доходи від реалізації, прибуток, стандартизація.

ВСТУП

З доходами будь-якого підприємства пов'язане вирішення важливих соціальних, економічних, політичних, етичних проблем суспільства як на мікро- так і на макрорівні. Зокрема, доходи від реалізації продукції (робіт, послуг) виступають основним джерелом прибутку, який повинен забезпечити розвиток підприємства, перебороти наслідки економічних ризиків.

Для сільськогосподарських підприємств, окрім життєво важливої виробничої сфери, не меншого значення в сучасних умовах набула і сфера збуту, зокрема реалізація продукції. Закономірно, що підприємства можуть нормально функціонувати лише за умов, якщо їхня продукція знаходить на ринку своїх споживачів, а від покупців надходять кошти у вигляді грошового еквівалента вартості продукції. В умовах економічної і соціальної нестабільності, політичної невизначеності отримання запланованої величини прибутку значно ускладнюється. Це спонукає підприємства до пошуку нових моделей управління доходами, в основі яких лежить удосконалення їх обліку від реалізації продукції (робіт, послуг). Таким чином, у сучасних умовах господарювання бухгалтерський облік, без знання якого неможливо ефективно управляти діяльністю підприємства незалежно від його форм власності, відіграє досить важливу роль. Тому правильне визначення доходу та своєчасне відображення його в бухгалтерському обліку зумовлює актуальність обраного напрямку дослідження.

ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ

Метою дослідження, що викладене в статті, є визначення сутності доходу як економічної категорії, вивчення особливостей обліку доходів, впливу на них бухгалтерських нововведень, а також виклад основних шляхів удосконалення обліку і стандартизації доходів.

Методологічні засади формування, використання та обліку доходів регулюються П(С)БО 15 "Дохід", Податковим кодексом України, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та інструкцією про його застосування, а також іншими нормативно-правовими документами.

Дослідженню проблем визначення фінансових результатів та відображення їх у обліку приділили увагу у своїх працях провідні вітчизняні та зарубіжні вчені та економісти: Ф.Ф. Бутинець, Н.В. Герасимчук, С.Ф. Голов, В.П. Завгородній, М.В. Кужельний, А.Н. Кузьмінський, В.Г. Лінник, Л.В. Нападовська, В.Ф. Палій, В.Я. Савченко, Я.В. Соколов, В.В. Сопко, Дж. Фостер, Ч. Хорнгерн, Л.В. Чижевська та багато інших.

РЕЗУЛЬТАТИ

Категорія доходу є однією з найскладніших в економічній науці. Вона була предметом широких дискусій серед представників різних економічних шкіл та напрямів. Однією з найбільш суперечливих вона залишається і на сьогодні, що зумовлює необхідність її поглиблення і уточнення.

У бухгалтерському обліку методологічною основою формування інформації про доходи нині є Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" та П(С)БО № 3 "Звіт про фінансові результати".

Згідно з П(С)БО № 15 (п.4), доходи — це 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.

Для обліку доходів сільськогосподарські підприємства використовують рахунки класу 7 "Доходи і результати діяльності". Обороти по рахунках даного класу призначені для відображення господарських процесів та заповнення показників Звіту про фінансові результати (ф. № 2).

Облік доходів від реалізації ведеться безпосередньо на рахунок 70 "Дохід від реалізації", на якому узагальнюється інформація про доходи від реалізації за всіма напрямками.

У подальшому доходи відображаються в обліку та звітності згідно з принципом нарахування й відповідності доходів та витрат. Суть його полягає у тому, що доходи і витрати відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів.

Таким чином, однією з основних проблем обліку доходів є проблема повноти та своєчасності їх відображення у бухгалтерському обліку. В сучасних економічних умовах вітчизняні підприємства відображають витрати більш повно та об'єктивно, ніж доходи, що пов'язано з особливостями їх контролю.

З доходів підприємства можливе заниження суми виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) і, як результат, зниження бази оподаткування підприємств податком на додану вартість. З метою унеможливлення такої ситуації ряд фахівців пропонують посилити контроль за рухом податків за допомогою ведення обліку ПДВ на окремому синтетичному рахунку (класу 6 плану рахунків "Поточні зобов'язання"). Як приклад можна розглядати і практику Російської Федерації, де облік ПДВ здійснюють на окремому синтетичному рахунку. Також доцільно було б у Балансі (ф. № 1), передбачити окремі рядки в активі та пасиві для відображення ПДВ. Зокрема, це можуть бути рядки Балансу 171 та 551 "За податком на додану вартість". А рядки 170 і 550 тоді відповідно будуть називатися "З бюджетом (без ПДВ)".

Не менш важливою проблемою є створення єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів щодо обліку та контролю за доходами підприємства. Дана інфор-

маційна база особливо необхідна підприємствам України, оскільки статистичні дані свідчать про те, що матеріаломісткість вітчизняної продукції, а особливо сільськогосподарської, у два — три рази вища, ніж у країнах Заходу. А це, в свою чергу, сприяє формуванню тіньових доходів, які, за припущенням багатьох вчених-економістів, оцінюються в суму понад 150 млрд грн. Розробка та запровадження таких норм та нормативів законодавчою та виконавчою владою сприятимуть встановленню певного порядку і дисципліни на підприємстві, забезпечить зменшення сум невідображених в обліку доходів підприємства.

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

Дебет рахунка 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками".

Кредит рахунка 70 "Дохід від реалізації".

Подальша операція — вилучення з доходу тієї його частки, що не належить підприємству (ПДВ, акциз тощо). За цією ж схемою дохід від реалізації відображається й у Звіті про фінансові результати. Але існує можливість спростити цю схему, тобто в результаті відображення операції реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) необхідно відразу робити такий запис:

Дебет рахунка 36 "Розрахунки з покупцями та замовниками" (на загальну суму заборгованості).

Кредит рахунка 70 "Дохід від реалізації" (на суму чистого доходу від реалізації).

Кредит рахунка 643 "Податкове зобов'язання" (на суму ПДВ, акцизу тощо).

Аналогічні коригування були б доцільними й у формі № 2 "Звіту про фінансові результати". Такі коригування дадуть можливість відображати в цьому звіті на єдиній методологічній основі всі види доходів: від реалізації, інші операційні доходи, фінансові та інші доходи.

Одержаний аванс від покупця, за чинним законодавством, є валовим доходом, хоча, відповідно до положень МСБО 18 "Дохід" та П(С)БО 15 "Дохід", дохід від реалізації визначається в момент переходу права власності й ризику за товар до покупця. Отже, аванс від покупця може бути визнаний у балансі продавця (постачальника) як кредиторська заборгованість, тобто як поточне зобов'язання, бо жодному критерію визнання доходу операція отримання авансу від покупця не відповідає.

Не визначається як дохід позитивна різниця між вартістю реалізації та балансовою вартістю основних засобів, уключених до складу груп 2 і 3. Згідно зі стандартами бухгалтерського обліку ця різниця має визнаватися як фінансовий результат відмінної від

основної діяльності, а саме — інвестиційної діяльності. У вітчизняній обліковій діяльності сьогодні ця величина — коригуюча до балансової вартості відповідної групи основних засобів. Отже, склад показника "Валовий дохід" не дає можливості використовувати його для оцінки фінансового результату діяльності підприємства.

Валовий дохід платника податку збільшується на суму перевищення доходу, отриманого у зв'язку з продажем цінних паперів і деривативів над витратами, зробленими у зв'язку з придбанням цінних паперів і деривативів протягом такого звітного періоду, збільшеними на суму некомпенсованих балансових збитків від таких операцій, що мали місце в минулі періоди.

Виходячи з такої схеми формування прибутку від реалізації цінних паперів та деривативів, у фінансовому обліку прибуток необхідно показати в тому періоді, коли його було одержано (нараховано):

Дебет рахунка 712 "Дохід від реалізації інших оборотних активів".

Кредит рахунка 79 "Фінансові результати".

Збитки, одержані в результаті операцій із цінними паперами та деривативами, за чинним податковим законодавством, треба відображати такою проводкою:

Дебет рахунка 69 "Доходи майбутніх періодів".

Потім потрібно рівномірно щорічно зменшувати суму доходу, яка відноситься на звітний період на відповідну частину нарахованого збитку. У цьому разі має місце повне ігнорування облікових принципів відповідності доходів і витрат, а тому бухгалтері у фінансовому обліку дотримуються тієї самої схеми записів, що й у податковому обліку. Чинним законодавством не передбачено чітких рекомендацій щодо відображення в обліку й звітності фактів знецінення фінансових інвестицій, отримання нереалізованих прибутків і збитків, пов'язаних із володінням цими фінансовими активами, виникнення певних умовних фінансових зобов'язань.

Існують певні зауваження щодо нарахування суми доходу від реалізації за умови надання покупцеві знижок, особливо таких, у використанні яких покупцем на дату визнання доходу від реалізації продавець не може бути впевненим. Це, наприклад, знижки, які надаються покупцеві за умови погашення дебіторської заборгованості впродовж визначеного й узгодженого терміну. Ураховуючи принцип обачності, продавець не повинен завищувати оцінки своїх доходів та активів, а тому в момент визнання доходу від реалізації він має відобразити тільки ту частину доходу, в одержанні якої впевнений, тобто за вирахуванням наданої знижки в розмірі 2 %. Якщо покупець знижки не

використає, на суму наданої знижки слід зробити додаткове проведення.

Так, якщо угодою на поставку товару, вартість якого становить 66 000 грн., передбачено надання покупцеві знижки в розмірі 2 % за умови погашення ним боргу протягом 10 днів, продавець (постачальник) повинен зробити у своїх облікових реєстрах такі записи:

Дебет рахунка 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями": 64 680 грн.

Дебет рахунка 704 "Вирахування з доходу": 1320 грн.

Кредит рахунка 702 "Дохід від реалізації товарів": 55 000 грн.

Кредит рахунка 641 "Розрахунки за податками": 11 000 грн.

Погашення покупцем заборгованості в період дії наданої знижки відображається проведенням:

Дебет рахунка 311 "Поточні рахунки в національній валюті": 64 680 грн.

Кредит рахунка 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями": 64 680 грн.

Одночасно необхідно зменшити зобов'язання з податку на додану вартість:

Дебет 644 "Податковий кредит": 220 грн.

Кредит рахунка рахунка 704 "Вирахування з доходу": 220 грн.

Якщо покупець не використав наданої знижки, то в момент погашення заборгованості продавець повинен зробити такі записи:

Дебет рахунка 311 "Поточні рахунки в національній валюті": 66 000 грн.

Кредит рахунка 361 "Розрахунки з вітчизняними покупцями": 64 680 грн.

Кредит рахунка 704 "Вирахування з доходу": 1320 грн.

Така послідовність відображення активів, зобов'язань та доходу, пов'язаних із реалізацією готової продукції (товарів, робіт, послуг), повністю відповідає принципів обачності, а тому саме її доцільно використовувати в подібних випадках. Але за цих обставин дещо ускладнюється аналітичний облік дебіторської заборгованості й надання знижок, оскільки виникає необхідність обліку цих об'єктів не лише на дату виникнення дебіторської заборгованості та її погашення, а й на дату, коли дебітор утрачає право на використання знижок, наданих продавцем. Однак така схема розрахунків досить широко застосовується.

Для організації системи аналітичних рахунків, на яких упродовж облікового періоду відображаються доходи підприємства, необхідно виходити з потреб внутрішнього менеджменту і структури форм фінансової звітності та відповідних рахунків і субрахунків чинного Плану рахунків.

Так, дохід від реалізації готової продукції (то-

варів, робіт, послуг) необхідно відображати на аналітичних рахунках у розрізі видів реалізованої готової продукції (товарів, робіт, послуг) із метою виявлення найприбутковіших серед них, а також установлення тенденцій рентабельності окремих видів продукції (товарів, робіт, послуг).

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

У сучасних умовах господарювання сільськогосподарських підприємств бухгалтерський облік є важливою ланкою успішної їх роботи. Принципи відносин між господарствами, а також між ними і контролюючими органами потребують системних змін і доповнень в обліку доходів, відображення їх у відповідних операціях.

Перелік рахунків, що був проаналізований у дослідженні, дає можливість із достатнім ступенем повноти розкривати користувачам інформацію про джерела надходжень та види діяльності для отримання доходів, про залежність чи незалежність окремих категорій доходів від ефективності менеджменту на підприємстві, про дохідність інвестицій за видами діяльності тощо.

Аналіз сучасної практики обліку доходів засвідчив, що сьогодні підприємства не можуть із достатнім ступенем достовірності оцінити реальний

отриманий дохід за звітний період, особливо в розрізі конкретних джерел його утворення. Таким чином, інформація, що надається з цього приводу користувачам фінансової звітності, може містити суттєві помилки, а відтак, призводити до прийняття неправильних економічних рішень. З метою зменшення недоліків у обліку доходів та усунення існуючих проблем залишається постійною необхідність їх подальших досліджень.

Література:

1. Бухгалтерський облік в Україні: нормативно-практичні матеріали / За ред. Р.Л. Хом'яка. — Львів: Нац. ун-т "Львівська політехніка", "Інтеллект-захід", 2001. — 728 с.

2. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом МФУ від 30.11.99 № 291: <http://zakon.rada.gov.ua>

3. П(С)БО 15 "Дохід", затверджено наказом МФУ від 29.11.99; укл. В. Кузнєцов. — Х.: Фактор, 2008. — 176 с.

4. Сук П.Л. Облік виробництва і реалізації сільськогосподарської продукції в умовах ринку: методологія і практика / П.Л. Сук. — К.: НАУ, 2007. — 330 с.

Стаття надійшла до редакції 17.11.2011 р.

ДО УВАГИ АВТОРІВ!

ВИМОГИ ДО СТРУКТУРИ ТА ОФОРМЛЕННЯ МАТЕРІАЛУ:

— відомості про автора (авторів): ім'я, по батькові, прізвище, вчене звання, вчений ступінь, посада і місце роботи, служба і домашня адреси (з поштовим індексом), контактний телефон;

— УДК;

— назва статті мовою оригіналу та англійською мовою;

— коротка анотація (2—4 речення) мовою оригіналу та англійською мовою;

— ключові слова;

— текст статті повинен мати такі необхідні елементи: вступ (формулюється наукова проблема, ступінь її вивченості, актуальність тієї частини проблеми, якій присвячена стаття), постановка задачі (формулюються мета і методи дослідження), результати (викладається система доведень запропонованої гіпотези, обґрунтовуються наукові результати), висновки (включається наукова новизна, теоретична і практична значущість результатів дослідження, перспективи подальших розробок з цієї теми). Розділи повинні бути виділені;

— обов'язковий список використаних джерел у кінці статті;

— обсяг статті — 12—25 тис. знаків (як виняток, не більше 40 тис. знаків);

— шрифти найпоширенішого типу, текстовий шрифт та шрифт формул повинні бути різними;

— ілюстративний матеріал повинен бути поданий чітко і якісно у **чорно-білому** вигляді. Посилання на ілюстрації в тексті статті обов'язкові. До графіків та діаграм мають бути подані таблиці, на основі яких вони збудовані;

— разом із друкованою статтею треба подати її електронний варіант на CD носії або електронною поштою. Файл статті повинен бути збережений у форматі DOC для MS Word. Схеми, рисунки та фотографії слід записувати окремими графічними файлами форматів TIF, BMP, JPG, в імені яких зазначається номер ілюстрації у статті, наприклад pict 4.tif.

Редакція залишає за собою право на незначне редагування і скорочення, а також літературне виправлення статті (зі збереженням головних висновків та стилю автора). Надані матеріали не повертаються.

Адреса редакції: 04112, м. Київ, вул. Дорогожицька, 18, к. 29

для листування: 04112, м. Київ, а/с 61; esopomy_2008@ukr.net

Тел.: (044) 458-10-73, 223-26-28, 537-14-33