

ДОХІД ЯК ОСНОВНА ОБЛІКОВА КАТЕГОРІЯ

У процесі змін та реформ бухгалтерського обліку вітчизняна теорія обліку збагачується новими економічними поняттями та переосмислює старі й відомі трактування. На сучасному етапі найбільша увага звертається науковцями на такі поняття як дохід, капітал, видатки. Адже від того, наскільки правильно визначені ці поняття, залежить і економічна модель бухгалтерського обліку.

Визначення терміну “дохід” є однією з фундаментальних проблем теорії обліку. На практиці визначення доходу часто пов’язують з (1) *конкретними формами його отримання*, (2) *правилами встановлення часу його отримання*, а також з (3) *окремими методами обліку*. Визначення вказаного терміну ускладнюється тим, що у вітчизняному обліку він часто підмінявся такими поняттями як виручка, реалізована продукція і до недавнього часу не застосовувався.

У зв’язку з переходом українських підприємств до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), проаналізуємо розуміння такої категорії як дохід у МСБО №18 “Дохід” та у вітчизняному Положенні (стандарті) бухгалтерського обліку ПБО № 15, які є між собою дуже схожі.

Правильність та повнота відображення в обліку доходу підприємства прямо впливає на визначення його прибутку, а отже і суми податків, ефективності діяльності господарської одиниці. Визначення доходу залежить від облікової політики і концентрується на таких принципових питаннях:

- належність надходження до суми доходу;
- терміни зарахування доходуутворюючих надходжень;
- документальні (що мають юридичну силу) ознаки оформлення доходу;
- мета формування інформації про доходи та її користувачі.

Облік доходів викликає деякі труднощі на практиці через те, що поняття доходу, яке суворо регламентоване у податковому законодавстві, в деяких серйозних аспектах суперечить економічній суті цієї категорії, а також суттєво відрізняється від тієї суми доходу, що фіксується у фінансовому обліку.

Зокрема, Законом України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” термін валовий дохід визначений як “загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах, як на території України, її континентальному шельфі, виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами”¹.

Як правило, терміну “дохід” надають значення економічного зиску протягом звітного періоду внаслідок здійснення звичайної та невизнаної діяльності підприємства, що приводить до збільшення власного капіталу (крім внесків акціонерів), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена.

¹ Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств”, п.4.1.

В цьому сенсі зафіксовані такі досить суттєві аспекти як:

- ✓ вплив надходжень грошових засобів на власний капітал;
- ✓ вилучення з доходу сум, що лише технічно отримуються від імені третіх осіб (наприклад, податок на додану вартість, експортне мито, акцизи тощо);
- ✓ взаємозв'язок з видатками, які зробили можливим отримання даного доходу.

Загальним правилом визнання доходу від реалізації є дата, коли підприємство:

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

Усі надходження підприємства можна поділити на дві групи: доходуутворюючі (визнані доходи) і недоходуутворюючі (невизнані доходи). До числа останніх ми відносимо:

- надходження, що в принципі не можуть збільшити власний капітал підприємства;
- доходи, які не є результатом здійснюваної підприємством діяльності господарського, фінансового чи інвестиційного характеру;
- доходи, отримані з порушенням законодавства;
- доходи третіх осіб, що надходять на підприємство внаслідок розрахунків між учасниками угоди.

З метою оподаткування деякі з недоходуутворюючих надходжень можуть бути віднесені до оподаткованої бази (наприклад, аванси отримані).

Згідно Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”² до визнаних доходів слід відносити:

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

Вказані види доходу звітного періоду можуть мати ординарний (системний) та екстраординарний (несистемний) характер. До першої групи слід віднести доходи, отримані суб'єктом господарювання від здійснення запланованого виду діяльності, доходи від використання ресурсів підприємства третіми особами. До другої груп відносимо доходи, які отримуються спонтанно, заздалегідь не прогножуються через економічну кон'юнктуру. Якщо для окремих користувачів (наприклад, податкових органів) така класифікація не є важливою, то для більшої частини інших користувачів ця інформація вкрай необхідна (оцінка якості менеджменту, економічного росту, можливість фінансового прогнозування тощо).

² Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 “Дохід”. Затверджено Мінфіном України від 29 листопада 1999 р. № 290

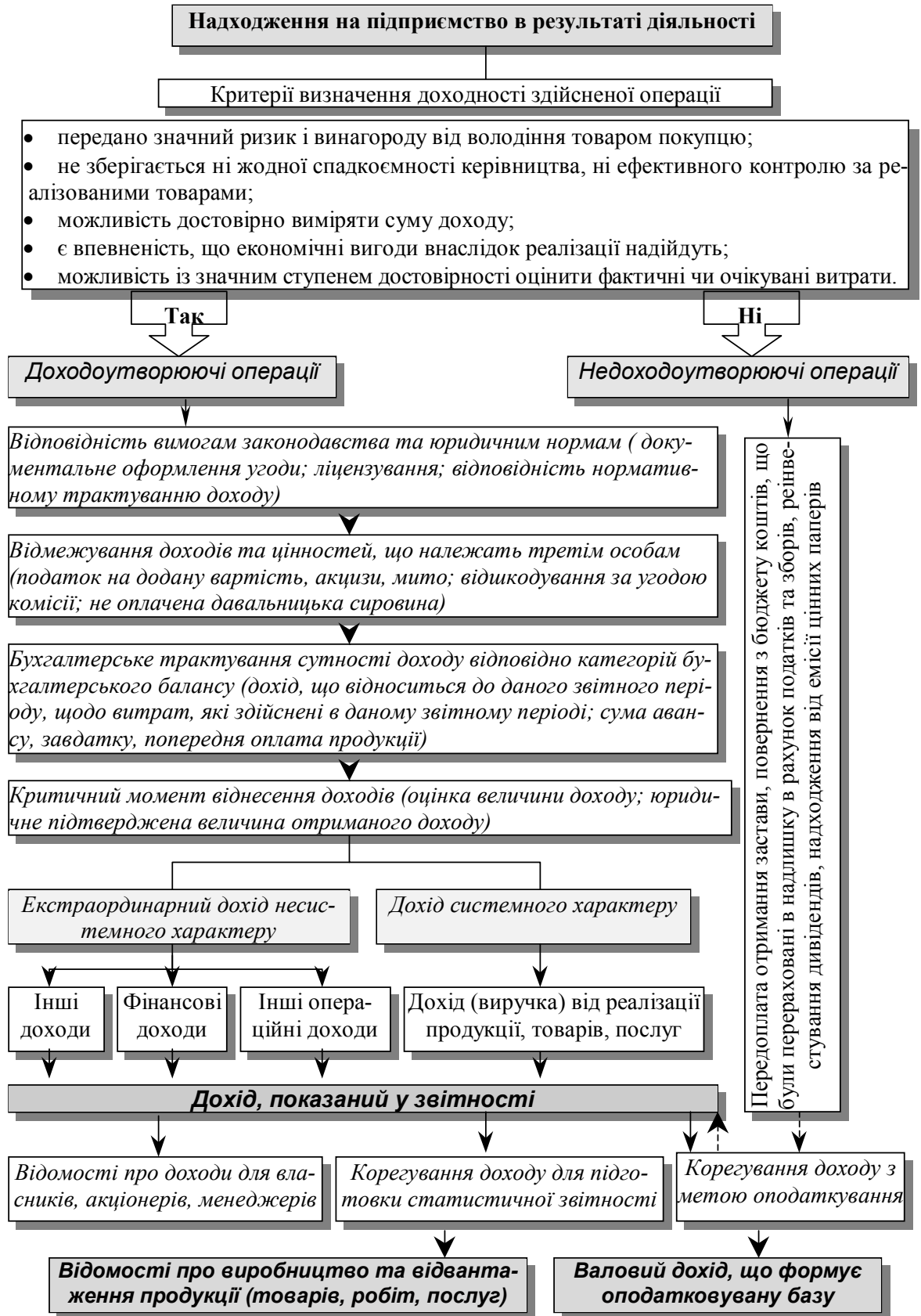


Рис 1. Критерії визначення доходу підприємства

На практиці деякі труднощі виникають із датою визначення доходу. У більшості випадків передача ризику і винагороди співпадає з передачею юридичних прав власності (володіння), що відбувається під час відвантаження

товару. Тоді дохід визначається на дату відвантаження.

Проте не завжди вказані обставини існують разом, що обумовило кілька можливих дат визнання доходу під час реалізації товарів (рис. 2). Розглянемо приблизний порядок обліку для кожного випадку визнання доходу та представлення відповідної інформації в фінансовій звітності.

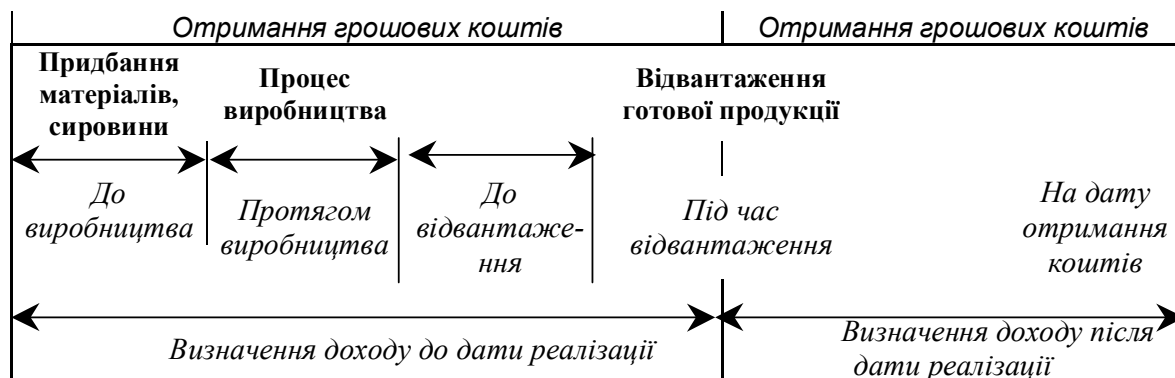


Рис. 2. Можливі дати визначення доходу

Припустимо, що дохід має бути визначений **протягом процесу виробництва**. Наприклад, видавництво, періодичні видання якого розповсюджуються підпискою, при цьому продукція має однакову вартість протягом усього звітного періоду. За таких обставин юридичне право на володіння товаром виникає до відвантаження продукції, більш того, протягом її виробництва, але ризик і винагороди від володіння товаром підприємство зберігає аж до передачі товару покупцю.

Найбільш поширеним методом визначення доходу до дати реалізації є дата **до відвантаження товару**. При цьому покупець отримує юридичне право на володіння товаром, але фактично не отримує винагороди та ризику від володіння таким товаром.

Найпопулярнішим методом визначення дати реалізації, особливо в колишньому Радянському Союзі, є дата **після отримання коштів**. При цьому підприємство при відвантаженні передає ризик і винагороду від володіння товаром, але юридично не визнає отримання доходу. Це надавало можливість страхуватися від неплатоспроможних клієнтів.

Найбільш повно і адекватно відображає дійсну дату реалізації товару принцип нарахування. Він полягає у відображенні доходу в момент реалізації і включенні його до фінансової звітності за період, коли ця реалізація відбулася.

У вітчизняному бухгалтерському обліку цей метод отримав назву методу визначення доходів та видатків за принципом першої з подій, що сталася раніше: одержання грошей або відвантаження товару (при реалізації), сплати грошей або оприбуткування активу (при покупках).

Проте, це не останні реформування бухгалтерського обліку щодо інтеграції з міжнародними стандартами. Вдосконалення звітності, плану рахунків та податкового законодавства повинні продовжувати обрану лінію реформ. Робота щодо трансформації вітчизняного бухгалтерського обліку в світову практику є важливою ланкою в розвитку міжнародних економічних зв'язків та покращення інвестиційного процесу.