

6. Малюга Н. М. Шляхи удосконалення оцінки в бухгалтерському обліку : теорія, практика, перспективи / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖІТІ, 1998. – 384 с.
7. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку : [монографія] / І. Й. Яремко. – Львів : Каменяр, 2002. – С. 192.
8. Вакун О. В. Нова сутність нематеріальних активів в бухгалтерському обліку / О. В. Вакун // Сталый розвиток економіки : всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2011. – № 3 (6). – С. 211–215.

References

1. Karzayeva, N.N., and M.I. Koltakova. *Intangible assets: accounting and tax accounting*. Moscow: Accounting, 2002. Print.
2. Sokolov, Y.V., and V.Y. Sokolov. *History of accounting: the textbook*. Moscow: Finance and Statistics, 2004. Print.
3. Paliy, V.F., and Y.V. Sokolov. *Introduction to accounting theory*. Moscow: Finances, 1979. Print.
4. Bondar, Mykola Iv. “Assessment and Evaluation in Accounting”. *Finance, accounting and auditing: coll. sciences. etc.* 13 (2009): 169–177. Print.
5. Lovinska, L. G. *Assessment of accounting [monograph]*. Kyiv: MBK, 2006. Print.
6. Maluyuga, Natalia M. *Ways of improving assessment in accounting: theory, practice and prospects*. Zhitomir: ZHITI, 1998. Print.
7. Yaremko, I.Y. *Economic categories in accounting methods [monograph]*. Lviv: Mason, 2002. Print.
8. Vakun, Oksana V. “Discover the essence of intangible assets in accounting” *Sustainable economic development: a nationwide research and production magazine* 3 (6) (2011): 211–215. Print.

Рецензенти:

Пилипів Н.І. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри теоретичної та прикладної економіки ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”;

Криховецька З.М. – кандидат економічних наук, доцент кафедри фінансів ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”.

УДК 657
ББК 65.052

Галушак І.Є., Савчук В.П.

ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД ОПЕРАЦІЙНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: СУЧАСНИЙ СТАН І НАПРЯМИ ВДОСКОНАЛЕННЯ

ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”,
Міністерство освіти і науки України,
кафедра обліку і аудиту,
76025, м. Івано-Франківськ, вул. Шевченка, 57,
тел.: 596003

Анотація. У статті розглянуто теоретичні та практичні аспекти обліку доходів від операційної діяльності. Визначено головні критерії визнання доходів від реалізації готової продукції. Розкрито сучасний стан системи обліку доходів від операційної діяльності. Зазначено головні проблеми при здійсненні обліку доходів від операційної діяльності, а саме: проблему повноти та своєчасності відображення доходів в обліку, проблему рівня відповідальності обліково-контрольної системи підприємства, проблему матеріально-технічного й організаційного забезпечення підприємства, проблему встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та відсутність єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за доходами підприємства. Окреслено основні напрями вдосконалення обліку доходів від операційної діяльності в системі бухгалтерського обліку.

Ключові слова: ведення обліку, доходи, операційна діяльність, реалізація продукції (товарів, робіт, послуг).

Annotation. This paper deals with the theoretical and practical aspects of accounting that income from operations. The basic criteria for recognizing revenue from the sale of finished products is defined. The current state of accounting of income from operations is revealed. Outlines the problems in the implementation of accounting income from operations, namely the problem of completeness and timeliness of accounting income in the display, the problem of responsibility accounting and control of the company, the issue of logistical and organizational support for the company, the problem the optimal ratio of automatic and a manual accounting-tests and the lack of a unified information national (inter-branch) framework of norms and standards for accounting and control of income of the company. The basic directions of perfection of recording income from operations in the accounting system are outlined.

Keywords: accounting, revenues, operating activities, realization of goods (works, services).

Вступ. Перехід України до ринкової економіки привів до зміни мети функціонування суб'єктів господарювання. Якщо за командної економіки головною метою функціонування господарюючих суб'єктів було виготовлення продукції, то нині головною метою існування кожного підприємства чи організації (фірми), незважаючи на форму власності, тип чи розміри, є максимізація прибутків. Основою зростання прибутковості підприємства є збільшення його доходів.

За таких умов вивчення організації обліку доходів підприємства є надзвичайно важливим та актуальним завданням.

Оскільки доходи від операційної діяльності становлять основну частку у валових доходах підприємств будь-якої галузі сфер виробництва та надання послуг, то чимало видатних фахівців і науковців займалися вивченням питань, пов'язаних з обліком цих доходів. Так, вагомих внесок у розвиток тематики доходів у бухгалтерському обліку зробили О.В.Лишиленко, К.Маркс, А.Маршалл, В.М.Пархоменко, Н.М.Ткаченко, Р.Фішер, Н.М.Чебанова. Питання, пов'язані з обліком доходів, досліджувало чимало й українських учених, зокрема: Ф.Ф.Бутинець, В.Г.Лінник, А.М.Поддєрьогін, В.К.Скляренко, В.В.Сопко, М.Г.Чумаченко.

Велику увагу питанням, пов'язаним з обліком доходів, приділяє й держава. Це відображено в Законах України, Постановах Кабінету Міністрів України, положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових актах.

Проте, незважаючи на таку увагу до питань обліку доходів з боку держави та науковців, облік доходів продовжує залишатися тією галуззю обліку, де найчастіше зустрічаються різного роду порушення та зловживання.

Постановка завдання. Метою нашої статті є висвітлення теоретичних і практичних засад обліку доходів від операційної діяльності та пошук напрямів їх покращення.

Виходячи з поставленої мети, необхідно розглянути такі завдання:

- розкрити сутність та економічний зміст доходу від операційної діяльності;
- визначити методик формування й обліку цього доходу;
- визначити основні проблеми обліку доходу від операційної діяльності та запропонувати шляхи їх вирішення.

Результати. Під доходами розуміють збільшення економічних вигод у вигляді надходжень активів або зменшення зобов'язань, що приводять до зростання величини власного капіталу підприємства (за винятком його змін, що здійснюються внаслідок додаткових внесків власників) [1].

Будь-яке підприємство може отримувати доходи від здійснення ним звичайної та надзвичайної діяльності. Під звичайною діяльністю мають на увазі будь-яку діяльність підприємства, а також операції, які її забезпечують або виникають унаслідок здійснення такої діяльності. До надзвичайної діяльності відносять такі операції чи події, які відрізняються від звичайної діяльності, не відбуваються часто або регулярно та не передбачаються самим підприємством. Це – стихійні лиха, пожежі, техногенні аварії, експропріація приватної власності державою тощо.

У свою чергу, звичайна діяльність 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 [3, с.19].

Виходячи з визначення операційної діяльності, можна стверджувати, що доходи від операційної діяльності становлять основну питому вагу в складі валових доходів більшості підприємств будь-якої галузі сфер виробництва та надання послуг.

Доходи від операційної діяльності – це доходи (виручка) від реалізації продукції та інші операційні доходи. Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це загальний дохід, виручка від реалізації продукції без урахування наданих знижок, повернення проданих товарів і непрямих податків. Інші операційні доходи включають усі доходи від операційної діяльності, крім доходу від реалізації продукції. До них, зокрема, відносять: доходи від реалізації іноземної валюти; доходи від продажу оборотних активів (крім фінансових інвестицій); доходи, одержані від операційної оренди активів; доходи від операційної курсової різниці за операціями в іноземній валюті; суми одержаних штрафів, пені, неустойок та інших санкцій за порушення господарських договорів; доходи від списання кредиторської заборгованості; відшкодування раніше списаних активів (надходження боргів, списаних як безнадійні); суми одержаних грантів і субсидій, інші доходи [1].

Доходи від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг) визначаються в разі наявності всіх наведених нижче умов:

- покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління й контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами);
- сума доходу (виручки) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані із цією операцією, можуть бути достовірно визначені [5].

Схему формування доходів підприємства відображено на рис. 1.

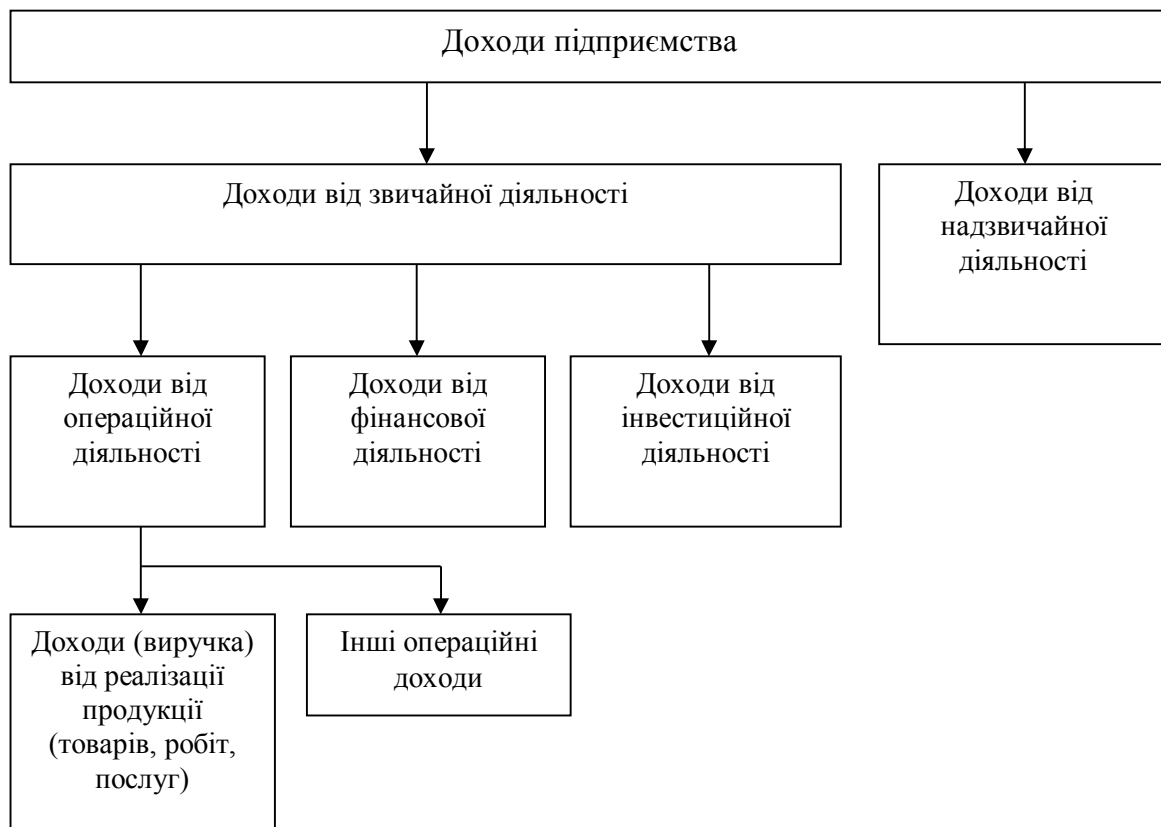


Рис. 1. Формування доходів підприємства

Для узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції (товарів, робіт, послуг), від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості, від страхової діяльності, від грального бізнесу, від проведення лотерей, а також про суму знижок, наданих покупцям, і про інші вирахування з доходу Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств й організацій передбачено рахунок 70 "Доходи від реалізації".

Рахунок 70 "Доходи від реалізації" має такі субрахунки:

- 701 "Дохід від реалізації готової продукції";
- 702 "Дохід від реалізації товарів";
- 703 "Дохід від реалізації робіт та послуг";
- 704 "Вирахування з доходу";
- 705 "Перестраховання".

За кредитом субрахунків 701–703 відображаються збільшення (одержання) доходу, за дебетом – належна сума непрямих податків (акцизного збору, податку на додану вартість та інших, передбачених законодавством); результат операцій перестраховання (у кореспонденції з субрахунком 705 "Перестраховання"); результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях) і списання в порядку закриття на рахунок 79 "Фінансові результати".

На субрахунку 701 "Дохід від реалізації готової продукції" узагальнюється інформація про доходи від реалізації готової продукції.

На субрахунку 702 "Дохід від реалізації товарів" підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів.

На субрахунку 703 "Дохід від реалізації робіт і послуг" підприємства й організації, що виконують роботи та надають послуги, узагальнюють інформацію про доходи від реалізації робіт і послуг, зокрема, дохід від орендних платежів за оренду об'єктів інвестиційної нерухомості, про результати зміни резервів незароблених премій.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів, робіт, послуг, регіонами збуту та/або іншими напрямками, визначеними підприємством.

За дебетом субрахунку 704 “Вирахування з доходу” відображаються суми надходжень за договорами комісії, агентськими та іншими аналогічними договорами на користь комітентів, принципалів; сума наданих після дати реалізації знижок покупцям, вартість повернутих покупцем продукції та товарів й інші суми, що підлягають вирахуванню з доходу. За кредитом субрахунку 704 відображається списання дебетових оборотів на рахунок 79 “Фінансові результати”.

На субрахунку 705 “Перестраховування” підприємства, які є страховиками відповідно до Закону України “Про страхування”, узагальнюють інформацію про частки страхових платежів (страхових внесків, страхових премій) за договорами перестраховування.

Типові бухгалтерські проводки за рахунком 70 “Доходи від реалізації” наведені в табл. 1.

Таблиця 1

Бухгалтерські проводки за рахунком 70 “Доходи від реалізації”

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Відображено вартість поверненої покупцем продукції	70 “Дохід від реалізації”	36 “Розрахунки з покупцями та замовниками”
2	Нараховано ПДВ на виручку від реалізації продукції	70 “Дохід від реалізації”	641 “Розрахунки за податками й платежами”

Продовж. табл. 1

3	Відображено надходження страхових платежів від страхувальника	70 “Дохід від реалізації”	76 “Страхові платежі”
4	Визначено фінансовий результат від реалізації продукції	70 “Дохід від реалізації”	79 “Фінансові результати”
5	Отримано готівку за продану продукцію	30 “Каса”	70 “Дохід від реалізації”
6	Отримано основні засоби в обмін на неподібний об’єкт	15 “Капітальні інвестиції”	70 “Дохід від реалізації”
7	Отримано кошти на поточний рахунок у банку	31 “Рахунки в банках”	70 “Дохід від реалізації”
8	Відображено дохід від одержаних короткострокових векселів	34 “Коротко-строкові векселі одержані”	70 “Дохід від реалізації”
9	Відображено дохід за одержані товарно-матеріальні цінності або надані послуги	63 “Розрахунки з постачальниками та підрядчиками”	70 “Дохід від реалізації”
10	Видано заробітну плату готовою продукцією	66 “Розрахунки з оплати праці”	70 “Дохід від реалізації”
11	Зараховано та відображено дохід з отриманих відсотків	68 “Розрахунки за іншими операціями”	70 “Дохід від реалізації”
12	Списано доходи майбутніх періодів і включено до складу доходів звітного періоду	69 “Доходи майбутніх періодів”	70 “Дохід від реалізації”

На рахунку 71 “Інший операційний дохід” ведеться узагальнення інформації про інші доходи від операційної діяльності підприємства у звітному періоді, крім доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг).

За кредитом рахунку 71 “Інший операційний дохід” відображається збільшення (одержання) доходу, за дебетом – суми непрямих податків (податку на додану вартість, акцизного збору та інших зборів (обов’язкових платежів)) і списання в порядку закриття на рахунок 79 “Фінансові результати”.

Рахунок 71 “Інший операційний дохід” має такі субрахунки:

710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”;

711 “Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти”;

712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів”;

713 “Дохід від операційної оренди активів”;

714 “Дохід від операційної курсової різниці”;

715 “Одержані штрафи, пені, неустойки”;

716 “Відшкодування раніше списаних активів”;

717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості”;

718 “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів”;

719 “Інші доходи від операційної діяльності”.

На субрахунку 710 “Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю”, узагальнюється інформація про доходи від первісного визнання та зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю, зокрема, дохід від первісного визнання сільськогосподарської продукції і біологічних активів і від зміни справедливої вартості біологічних активів, який визначено відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 30 “Біологічні активи”.

На субрахунку 711 “Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти” узагальнюється інформація про доходи від купівлі-продажу іноземної валюти, зокрема, додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

На субрахунку 712 “Дохід від реалізації інших оборотних активів” узагальнюється інформація про доходи від реалізації оборотних активів (виробничих запасів, малоцінних і швидкозношуваних предметів тощо), а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу.

На субрахунку 713 “Дохід від операційної оренди активів” узагальнюється інформація про доходи від оренди (крім фінансової) майна, якщо ця діяльність не є предметом (метою) створення підприємства.

На субрахунку 714 “Дохід від операційної курсової різниці” узагальнюється інформація про доходи від курсових різниць за активами й зобов’язаннями підприємства, пов’язаними з операційною діяльністю підприємства.

На субрахунку 715 “Одержані штрафи, пені, неустойки” узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків.

На субрахунку 716 “Відшкодування раніше списаних активів” узагальнюється інформація про суми відшкодування підприємству вартості раніше списаних оборотних активів.

На субрахунку 717 “Дохід від списання кредиторської заборгованості” узагальнюється інформація про доходи від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, після закінчення строку позовної давності.

На субрахунку 718 “Дохід від безоплатно одержаних оборотних активів” узагальнюється інформація про доходи від безоплатно одержаних оборотних активів (окрім фінансових інвестицій) і доходи від цільового фінансування, пов’язаного з операційною діяльністю.

На субрахунку 719 “Інші доходи від операційної діяльності” узагальнюється інформація про інші доходи від операційної діяльності, які не знайшли свого відобра-

ження на інших субрахунках рахунку 71 “Інший операційний дохід”, зокрема, про доходи від операцій з тарою, від інвентаризації, від діяльності житлово-комунальних й обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого й культурного призначення підприємства, від роялті, відсотки, отримані на залишки коштів на поточних рахунках у банках, тощо.

Типові бухгалтерські проводки за рахунком 71 “Інший операційний дохід” наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Бухгалтерські проводки за рахунком 71 “Інший операційний дохід”

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспондуючі рахунки	
		Дебет	Кредит
1	Нараховано суму ПДВ	71 “Інший операційний дохід”	64 “Розрахунки за податками й платежами”
2	Відбито фінансовий результат	71 “Інший операційний дохід”	79 “Фінансові результати”
3	Безоплатно отримані запаси	20 “Виробничі запаси”; 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	71 “Інший операційний дохід”
4	Реалізовано виробничі запаси та малоцінні й швидкозношувані предмети	31 “Розрахунки в банках”; 37 “Розрахунки з різними дебіторами”	71 “Інший операційний дохід”

Продовж. табл. 2

5	Оприбутковано раніше не враховані на балансі засоби	20 “Виробничі запаси”; 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”	71 “Інший операційний дохід”
6	Отримано готівку від реалізації інших оборотних активів	30 “Каса”	71 “Інший операційний дохід”
7	Відбита сума, яка підлягає відшкодуванню винними особами	37 “Розрахунки з різними дебіторами”	71 “Інший операційний дохід”
8	У кінці звітнього періоду відображена сума отриманого доходу цільового фінансування	48 “Цільове фінансування та цільові надходження”	71 “Інший операційний дохід”
9	Відображено суму доходу звітнього періоду	69 “Доходи майбутніх періодів”	71 “Інший операційний дохід”

Недосконалість чинного законодавства України, а також бажання підприємств максимізувати власні прибутки створюють умови для здійснення порушень і зловживань у веденні обліку доходів. У сучасних економічних умовах вітчизняні підприємства відображають витрати більш повно й об’єктивно, ніж доходи, що пов’язано з особливостями їх контролю. З доходів підприємства можливе заниження суми виручки від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) і, як результат, зниження бази оподаткування підприємств податком на додану вартість. Це, у свою чергу, призводить до такого негативного явища, як тінізація економіки. Саме тому проблема повноти та своєчасності відображення доходів є основною проблемою обліку доходів підприємств.

Фахівцями й науковцями значна увага приділяється проблемі рівня відповідальності обліково-контрольної системи підприємства щодо його доходів чинному законодавству з обліку та контролю й меті та завданням самого підприємства. У сьогоднішніх умовах господарювання вся повнота відповідальності за діяльність підприємства лежить на його власниках, тому на кожному підприємстві повинен бути належний рівень відповідальності за правильністю складу та відображення у фінансовій звітності доходу. Крім цього, має існувати певний рівень контролю за здійсненням вищезазначених операцій, що дозволить уникнути будь-яких порушень і зловживань у веденні обліку доходів на підприємстві [2].

Також існує проблема матеріально-технічного й організаційного забезпечення, яка стосується більшості підприємств. Ця проблема полягає в тому, наскільки достатньо підприємство забезпечене сучасними матеріально-технічними засобами та який рівень організації й ефективності ведення первинного та зведеного обліку, внутрішньо-фірмового контролю, формування звітної інформації на даному підприємстві.

Ще однією проблемою обліку доходів підприємства є відсутність єдиної інформаційної загальнодержавної (міжгалузевої) бази норм і нормативів для обліку та контролю за доходами підприємства. Така інформаційна база вкрай необхідна Україні, адже, як свідчать статистичні дані, матеріаломісткість вітчизняної продукції у два-три рази вища, ніж у країнах Заходу. Це може означати, що в нашій державі вагома частка списаних на витрати виробництва матеріальних цінностей розкрадається чи насправді використовується на виробництво тіншової продукції, яку підприємство не обліковує, але реалізує на тіншовому ринку й отримує тіншові доходи й за яку не платить ніяких податків, зборів. Якщо вдасться створити в Україні єдину інформаційну загальнодержавну (міжгалузеву) базу норм і нормативів, то на її основі можна буде розвивати галузеві й відомчі норми та нормативи [4].

До проблем обліку доходів також належить проблема встановлення оптимального співвідношення обсягів автоматизованих і неавтоматизованих обліково-контрольних робіт та визначення їх ролі в зростанні поточних доходів підприємства.

Висновки. Отже, незважаючи на значну увагу, яка приділяється з боку держави та науковців питанням, пов'язаним з обліком доходів підприємства, можна стверджувати, що чинна в Україні система обліку доходів є недосконалою і потребує реформування. Пріоритетними напрямками для цього є: внесення змін і поправок до нормативно-правової бази; ефективне впровадження в облік новітніх технологій електронної обробки даних; міжнародне співробітництво в галузі бухгалтерського обліку.

1. Кудряшов В. П. Курс фінансів : навчальний посібник / В. П. Кудряшов. – К. : Знання, 2008. – 431 с.
2. Маренич Т. Г. Методи обліку витрат і калькулювання собівартості продукції на підприємствах України / Т. Г. Маренич // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 3. – С. 12–13.
3. Небава М. І. Економіка та організація виробничої діяльності підприємства. – Ч. 1. Економіка підприємства : навчальний посібник / Небава М. І., Адлер О. О., Лесько О. Й. – Вінниця : ВНТУ, 2011. – 117 с.
4. Сльозко Т. М. Методи обліку витрат (“стандарт-кост” і нормативний) / Т. М. Сльозко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 7. – С. 3–8.
5. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність : підручник / Н. М. Ткаченко. – 3-тє вид., допов. і переробл. – К. : Алерта, 2008. – 926 с.

References

1. Kudryashov, V.P. *Finance Course*. Kyiv: Knowledge, 2008. Print.
2. Marenych, T. “The methods of cost accounting and calculation of cost of production in the Ukraine”. *Accounting and Auditing*. (2009): 12–13. Print
3. Nebava, M.I., O.O. Adler, and O.Y. Les'ko. *Economics and organization of production activity. P.1. Business Economics*. Vinnytsya: VNTU, 2011. Print.
4. Sl'ozko, T. “The methods of cost accounting (“standard-fare” and normative: past and present)”. *Accounting and Auditing*. (2007): 3–8. Print

5. Tkachenko, N.M. *Financial Accounting: taxation and reporting*.3. Kyiv: Alerta, 2008. Print.

Рецензенти:

Якубів В.М. – доктор економічних наук, професор кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”;

Гнатюк Т.М. – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту ДВНЗ “Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника”.