

УДК 657.1:631.1

Костишин Н.С.

кандидат економічних наук,

доцент кафедри фундаментальних і спеціальних дисциплін  
Чортківського навчально-наукового інституту підприємництва і бізнесу  
Тернопільського національного економічного університету

## ОРГАНІЗАЦІЙНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВІДОБРАЖЕННЯ ДОХОДІВ ДІЯЛЬНОСТІ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ В ОБЛІКУ

У статті досліджено трактування категорії «дохід» з економічної, бухгалтерської та правової точок зору. Розглянуто позиції забезпечення фінансування підприємств сільського господарства за рахунок доходу. Визначено зміст облікової політики щодо відображення доходів. Наведено спрощену схему обліку доходів на рахунках з урахуванням особливостей побудови «Звіту про сукупний дохід».

**Ключові слова:** дохід, прибуток, виручка, економічна вигода, облік доходів від реалізації.

### Костышин Н.С. ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ОТРАЖЕНИЯ ДОХОДОВ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ В УЧЕТЕ

В статье исследованы толкования категории «доход» с экономической, бухгалтерской и правовой точек зрения. Рассмотрены позиции обеспечения финансирования предприятий сельского хозяйства за счет дохода. Определено содержание учетной политики отражения доходов. Приведена упрощенная схема учета доходов на счетах с учетом особенностей построения «Отчета о совокупном доходе».

**Ключевые слова:** доход, прибыль, выручка, экономическая выгода, учет доходов от реализации.

### Kostyshyn N.S. ORGANIZATIONAL AND LEGAL SUPPORT OF INCOME REPRESENTATION OF AGRICULTURAL ENTERPRISES IN ACCOUNTING

It is researched interpretation of the category «income» of the economic, financial and legal points of view. It is considered positions of providing financing of agricultural enterprises by revenue. It is determined the content of accounting policies to reflect income. A simplified scheme of income in the accounts is shown, taking into account the peculiarities of building «Statement of comprehensive income».

**Keywords:** income, profit, earnings, economic benefit, accounting of sales.

**Постановка проблеми.** Сьогодні розвиток аграрної галузі економіки характеризується загостренням проблем виживання та забезпечення безперервної діяльності суб'єктів господарювання в умовах мінливого, невизначеного конкурентного середовища та складної політичної ситуації в країні. З метою одержання якнайбільшого доходу це зумовлює необхідність ефективного управління на таких підприємствах, адже дохід є одним із ключових у системі вартісного виміру капіталу (майна) суб'єкта господарювання, тому основною метою діяльності будь-якої підприємницької структури є одержання найбільшого прибутку, що безпосередньо залежить від величини отримуваних доходів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Категорія доходу є однією з найскладніших в економічній науці. Вона була предметом широких дискусій серед представників різних економічних шкіл та напрямів і сьогодні знаходить своє відображення в наукових працях багатьох сучасних дослідників, зокрема О.Г. Грищенка, О.А. Подолянчука, Ю.В. Пономарьова, Ю.І. Продіус, В.А. Сідун, В.С. Сухарського, О.І. Ястремського.

Ці економісти поняття «дохід» трактують по-різному. Одні ототожнюють його з виручкою від реалізації продукції, послуг та виконаних робіт (В.С. Сухарський [1, с. 347], О.І. Ястремський та О.Г. Грищенко [2, с. 655]), інші від цього вираховують податок на додану вартість та акцизний збір (В.А. Сідун, Ю.В. Пономарьова [3, с. 382]), суму матеріальних витрат (Ю.І. Продіус [4, с. 254]), а Г. Вознюк та А. Загороднюк окрім матеріальних витрат вираховують ще й витрати на збут [5, с. 363]. Цікавими є визначення категорії «дохід» О.А. Подолянчук, це «...надходження економічних вигод у результаті ефективного управління біологічними перетвореннями» [6, с. 8].

**Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми.** У сучасних умовах термін «дохід» починає набувати ширшого значення і тлумачення: по-перше, як основне джерело прибутку (чистого доходу); по-друге, як складна за структурою категорія, що вимагає теоретичного й методологічного уточнення.

**Мета статті** полягає в окресленні організаційного та правового забезпечення такого об'єкта обліку, як дохід, за рахунок якого формують фінансовий результат діяльності підприємств сільського господарства.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Попри складну суспільно-політичну ситуацію в Україні сільськогосподарські підприємства Чортківського району (Тернопільська область) продовжують розвивати свою діяльність, яка спрямована для забезпечення потреб населення в продуктах харчування та промислових підприємств сировиною. Вони намагаються відслідковувати зміни ринкового середовища, напрацьовувати методи протидії негативним моментам для збереження своєї конкурентоспроможності. Одним з інструментів збереження конкурентоспроможності є забезпечення менеджерів правдивою неупередженою інформацією про доходи підприємства, а відтак, сприяння ефективному управлінню цими доходами, правильному визначенню прибутку, що в результаті впливає на здійснення вчасних і вірних податкових зобов'язань підприємства перед бюджетом.

Виробництво сільськогосподарської продукції в Чортківському районі за 2015 р. зросло на 95,8% порівняно з минулим роком, що в грошовому еквіваленті становило 355,9 тис. грн. [7]. Цього року аграрії району зібрали на 23% більше зернових культур та на 68,8% – цукрових буряків (рис. 1).

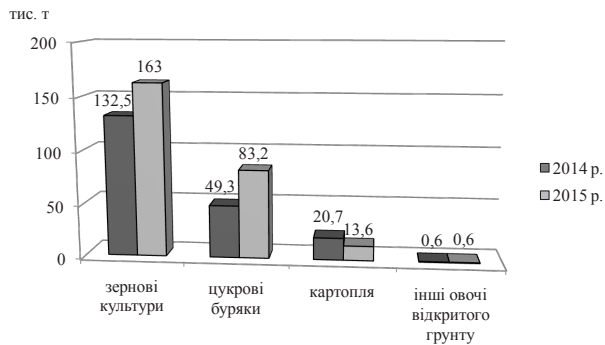


Рис. 1. Виробництво сільськогосподарської продукції за 2014–2015 рр.

Позитивну динаміку отримали за рахунок збільшення врожайності. Зокрема, у 2015 р. агроформування з 1 га зібраної площі отримали 554,0 ц солодких коренів, 355,0 ц картоплі, 62,0 ц зернових культур, 35,0 ц ріпаку, 25,6 ц сої тощо. Таким чином, сільськогосподарські підприємства посприяли збільшенню наповнення місцевого і державного бюджетів за рахунок збільшення власного доходу.

Поняття «дохід» широковживане та багатозначне. У широкому розумінні воно означає будь-яке надходження фінансових або матеріальних ресурсів (цінностей), які мають грошову оцінку, та об'єднує економічний та бухгалтерський підходи до його визначення.

Підґрунтям економічного підходу є вживання терміну «виручка», тобто обсягу продажу виробленої сільськогосподарської підприємством продукції (робіт, послуг). Іноді цей термін ототожнюється

з поняттям «дохід підприємства», що включає такі притаманні йому елементи, як отримана орендна плата, роялті, дивіденди та відсотки зі сформованого підприємством портфеля фінансових інвестицій у цінні папери сторонніх організацій тощо. Тому ми підтримуємо думку тих економістів, які, враховуючи особливості сільськогосподарських підприємств, вважають «виручку» вужчим поняттям, а термін «дохід підприємства» розглядають у ширшому аспекті й трактують його як суму виручки від реалізації продукції та майна, а також від здійснення позареалізаційних операцій.

Бухгалтерське трактування поняття доходу підприємства переважно базується на терміні «економічна вигода». Саме такий зміст цієї категорії використовується у теорії та методології європейського й українського обліку. При цьому сутність доходу в європейському обліку трактується з використанням трьох концепцій: концепції продукту, концепції вибуття і концепції приросту. Відповідно до МСБО 18 «Дохід», доходом визнається валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає внаслідок цього надходження, а не внаслідок внесків учасників капіталу [8]. Цікавим є трактування цього визначення у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку. Дохід, згідно із П(С)БО 15 «Дохід», визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (крім внеску учасників), якщо оцінка доходу може бути достовірно визначена [9]. Останні зміни ПКУ «дохід» розглядають із двох позицій: із джерелом походження з України та отриманого із джерел за межами України (рис. 2).

На відміну від широкого трактування категорії «дохід» як за економічним, так і за бухгалтерським підходами, вузьке трактування цього поняття істотно обмежує його зміст за кількісними параметрами. Економісти, що притримуються цього підходу (зокрема М.С. Абрютіна, Ю.І. Продіус), зводять поняття «дохід» до тієї частини валової виручки і результатів позареалізаційних операцій, що охоплює лише витрати на оплату праці та прибуток [11; 4].

Із метою посилення інформаційно-аналітичних функцій бухгалтерського обліку, на нашу думку, поняття доходу аграрних підприємств необхідно досліджувати у взаємозв'язку трьох складників: форми прояву, змісту та сутності. Розглянемо позиції забезпечення фінансування підприємств сільського господарства за рахунок доходу:

1. Дохід є джерелом покриття всіх поточних витрат, пов'язаних із виробничо-фінансовою діяльністю аграрних підприємств, і забезпечує всю поточну діяльність цих підприємств.

2. Законодавчо визначена частина доходу підприємств є джерелом податкових платежів і забезпечує виконання зобов'язань аграріїв перед державою.

3. Дохід є джерелом формування прибутку, що забезпечує самофінансування діяльності сільськогосподарських підприємств у майбутньому.

Використання такого підходу забезпечить прийнятність його для потреб

| Дохід із джерелом його походження з України                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | Дохід, отриманий із джерел за межами України                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>Будь-який дохід, отриманий резидентами або нерезидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності на території України (включаючи виплату (нарахування) винагороди іноземними роботодавцями), її континентальному шельфі, у винятковій (морській) економічній зоні в тому числі, але не винятково, доходи у вигляді:</p> <p>а) процентів, дивідендів, роялті та будь-яких інших пасивних (інвестиційних) доходів, сплачених резидентами України;</p> <p>б) доходів від надання резидентам або нерезидентам в оренду (користування) майна, розташованого в Україні, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих в Україні портів;</p> <p>в) доходів від продажу рухомого та нерухомого майна, доходів від відчуження корпоративних прав, цінних паперів, у тому числі акцій українських емітентів;</p> <p>г) доходів, отриманих у вигляді внесків та премій на страхування і перестрахування ризиків на території України;</p> <p>г) доходів страховиків-резидентів від страхування ризиків страховальників-резидентів за межами України;</p> <p>д) інших доходів від діяльності, у тому числі пов'язаних із повною або частковою переуступкою прав та обов'язків за угодами про розподіл продукції на митній території України або на територіях, що перебувають під контролем контролюючих органів (у зонах митного контролю, на спеціалізованих ліцензійних митних складах тощо);</p> <p>е) спадщини, подарунків, виграшів, призів;</p> <p>є) заробітної плати, інших виплат та винагород, виплачених відповідно до умов трудового та цивільно-правового договору;</p> <p>ж) доходів від зайняття підприємницькою та незалежною професійною діяльністю (ст. 14.1.54).</p> | <p>Будь-який дохід, отриманий резидентами, у тому числі від будь-яких видів їх діяльності за межами митної території України, включаючи проценти, дивіденди, роялті та будь-які інші види пасивних доходів, спадщини, подарунки, виграші, призи, доходи від виконання робіт (надання послуг) за цивільно-правовими та трудовими договорами, від надання резидентам в оренду (користування) майна, розташованого за межами України, включаючи рухомий склад транспорту, приписаного до розташованих за межами України портів, доходи від продажу майна, розташованого за межами України, дохід від відчуження інвестиційних активів, у тому числі корпоративних прав, цінних паперів тощо; інші доходи від будь-яких видів діяльності за межами митної території України або територій, невідконтрольних контролюючим органам (ст. 14.1.55).</p> |

Рис. 2. Визначення категорії «дохід» у Податковому кодексі України (зі змінами та доповненнями) [10]

управління та дасть змогу врахувати функціональні можливості доходу з позиції формування джерел фінансування підприємств сільськогосподарства.

Із прийняттям чергових змін до Податкового кодексу України змінено структуру доходів. І головне те, що тепер визнання та класифікація доходів для цілей оподаткування обумовлюється, головним чином, Національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку. Зокрема, у п. 134.1.1.1 абз. 2 ПКУ сказано: «До річного доходу від будь-якої діяльності, визначеного за правилами бухгалтерського обліку, включається дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи» [10]. Саме з метою наближення до бухгалтерського обліку були по-новому викладені правила оподаткування прибутку через зміну доходів та витрат.

Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається в разі наявності більш широкого переліку умов:

- покупцю передано ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив);
- підприємство не здійснює надалі управління та контроль реалізованої продукції (товарів, інших активів);
- сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;
- є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені [9].

Відповідно до ст. 334 Цивільного кодексу України, право власності у набувача майна за договором виникає з моменту передання майна, якщо інше не встановлено договором або законом [12]. Передання майна вважається вручення його набувачу або перевізнику, організації зв'язку тощо для відправлення, пересилання набувачу майна, відчуженого без зобов'язання доставки. До передання майна прирівнюється вручення коносаменту або іншого товарно-розпорядчого документа на майно. Право власності на майно за договором, який підлягає нотаріальному посвідченню, виникає у набувача з моменту такого посвідчення або з моменту набрання законної сили рішенням суду про визнання договору, не посвідченого нотаріально, дійсним. Якщо договір про відчуження майна підлягає державній реєстрації, право власності у набувача виникає з моменту такої реєстрації.

Також Цивільним кодексом України обов'язок продавця передати реалізовану продукцію (товар) покупцю вважається виконаним у момент:

- вручення продукції покупцю, якщо договором встановлений обов'язок продавця доставити таку продукцію;
- надання реалізованої продукції в розпорядження покупця, якщо вона має бути передана покупцю за місцезнаходженням цієї продукції.

Договором купівлі-продажу може бути встановлений інший момент виконання продавцем обов'язку передачі продукції, що реалізується.

Продукція вважається наданою в розпорядження покупця, якщо у строк, встановлений договором, вона готова до передання покупцю в належному місці і покупець поінформований про це. Якщо з договору купівлі-продажу не випливає обов'язок продавця доставити продук-

цію або її передати до місцезнаходження, обов'язок продавця передати реалізовану продукцію покупцю вважається виконаним у момент її здачі перевізнику або організації зв'язку для доставки покупцю.

Отже, під час визначення моменту переходу права власності на продукцію (товар, інші активи) необхідно керуватись положеннями статей Цивільного кодексу України, вказаними вище. Факт переходу права власності повинен бути документально підтверджений первинним документом – накладною, товарною накладною, товарно-транспортною накладною або іншим первинним документом, який, відповідно до договору, фактично застосовується в обліку продавця продукції (товарів).

Стандарти бухгалтерського обліку України, так само як і Міжнародні стандарти, передбачають використання єдиної методики обліку доходів від операцій-подій і від операцій-дій. При цьому в Міжнародних стандартах на відміну від Національних акцентується увага на несистематичному характері прибутку від інших операцій: «Прибуток від інших операцій відображає інші статті, які відповідають визначенню доходу і можуть виникати або не виникати в ході звичайної діяльності підприємства» [8]. Аналіз П(С)БО 15 «Дохід» дає змогу зробити висновок про відсутність інформації про не прогнозований, незалежний від підприємства характер доходів, що виникають у результаті зовнішніх подій, але, як було показано раніше, подібні доходи включені до складу доходів іншої операційної діяльності.

Раціональна та ефективна організація обліку доходів сільськогосподарських підприємств залежить від належного чиним сформованої облікової політики, яка становить сукупність принципів, методів і процедур, що сприяють об'єктивному відображенню облікової інформації у фінансовій звітності. Доведено, що в основу розробки облікової політики аграрних підприємств повинен бути покладений принцип інноваційного підходу до її побудови. Зміст облікової політики щодо обліку доходів наведено на рис. 3.

Виходячи з економічної суті операцій щодо обліку доходу підприємств та використання методу нарахування, згідно з яким доходи визнаються незалежно від факту оплати, але в прямій залежності від факту здійснення робіт, послуг або відвантаження товарів чи готової продукції з урахуванням принципу

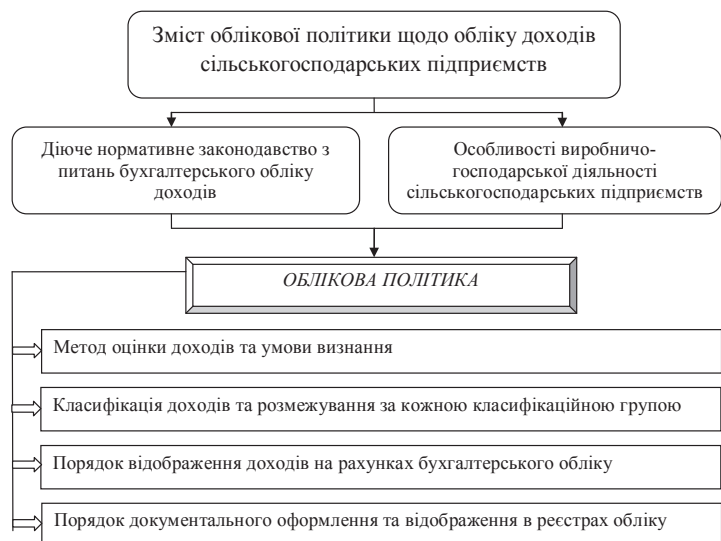


Рис. 3. Зміст облікової політики щодо обліку доходів сільськогосподарського підприємства

переважання змісту над формою, слід складати бухгалтерські записи (проводки), застосовуючи затверджений єдиний План рахунків. Однак новий підхід полягає в тому, що під час складання бухгалтерських записів у кожному конкретному випадку, за кожною операцією і на кожному підприємстві бухгалтеру необхідно думати і повністю відмовитися від звичного штампа, від так званих типових проводок.

Для відображення доходів аграрних підприємств в обліку Планом рахунків призначено рахунки класу 7 «Доходи та результати діяльності», відповідно до якого застосовуються балансові рахунки та субрахунки першого рівня. Так, рахунок 70 «Дохід від реалізації» призначений для відображення загального доходу від реалізації (так званого валового), тобто доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), що включені до ціни продажу.

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

Д-т рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»;

К-т рахунка 70 «Дохід від реалізації».

Подальша операція – вилучення з доходу тієї його частки, що не належить підприємству (ПДВ, акциз тощо). До лютого 2013 р. за цією ж схемою дохід від реалізації відображався й у Звіті про фінансові результати. Сьогодні цей фінансовий документ не тільки має уточнену назву – «Звіт про сукупний дохід», але й уже не показує механізму зменшення «валового» доходу підприємства на суми податкових зобов'язань, а починається ст. 2000 «Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, послуг)».

Зважаючи на такі обставини, на нашу думку, слід спростити наведену вище схему обліку доходів на рахунках, тобто в результаті відображення операції реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) необхідно відразу робити такий запис:

Д-т рахунка 36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»

(на загальну суму заборгованості);

К-т рахунка 70 «Дохід від реалізації»

(на суму чистого доходу від реалізації);

К-т рахунка 643 «Податкове зобов'язання»

(на суму ПДВ, акцизу тощо).

Такі коригування дадуть можливість відображати в цьому звіті на єдиній методологічній основі всі

види доходів аграрних підприємств, а саме: доходи від реалізації, інші операційні доходи, фінансові та інші доходи.

**Висновки.** Аналіз сучасної практики обліку доходів засвідчив, що сьогодні сільськогосподарські підприємства не можуть із достатнім ступенем достовірності оцінити реальний отриманий дохід за звітний період, особливо в розрізі конкретних джерел його утворення. Це перешкоджає пошуку резервів покращання їх діяльності, раціональному використанню матеріальних, трудових та фінансових ресурсів. Таким чином, інформація, що надається з цього приводу користувачам фінансової звітності, може містити суттєві помилки, а відтак, призводить до прийняття неправильних економічних рішень.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Сухарський В.С. Менеджмент: теорія, методологія, практика : [монографія] / В.С. Сухарський. – Тернопіль : Астон, 2002. – 416 с.
2. Ястремський О.І. Основи мікроекономіки : [підручник] / О.І. Ястремський, О.Г. Грищенко. – К. : Знання, КОО, 2007. – 714 с.
3. Сідун В.А. Економіка підприємства : [навч. посіб.] / В.А. Сідун, Ю.В. Пономарьова. – К. : Центр навчальної літератури, 2003. – 436 с.
4. Продиус Ю.І. Економіка підприємства : [учеб. посіб.] / Ю.І. Продиус. – Харьков : Одиссей, 2004. – 416 с.
5. Економічна енциклопедія : у 3-х т. Т. 1 / За ред. С.В. Мочерного [та ін.]. – К. : Академія, 2002. – 863 с.
6. Подоляничук О.А. Доходи: проблемні аспекти сутності та класифікації / О.А. Подоляничук // Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету (Економічні науки) / За ред. В.А. Рульєва. – Мелітополь : Люкс, 2010. – № 3(11). – 530 с.
7. Основні показники програми соціально-економічного розвитку Чортківського району [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.oda.te.gov.ua/tchortkivska/ua](http://www.oda.te.gov.ua/tchortkivska/ua).
8. МСБО 18 «Дохід» : за даними Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.minfin.gov.ua/document/92429/МСБО\\_18.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92429/МСБО_18.pdf).
9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затвержене Наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 і зареєстроване в Міністерстві України від 18.05.2000 р. № 288/4509 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – № 5. – С. 52–53.
10. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
11. Абрютина М.С. Економіка підприємства : [учебник] / М.С. Абрютина. – М. : Дело и Сервис, 2004. – 528 с.
12. Цивільний кодекс України // Відомості Верховної Ради України (ВВР). – 2003. – №№ 40–44 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/435-15>.