

УДК 657.44:674

DOI: 10.31891/2307-5740-2021-300-6/2-6

КОЗАЧЕНКО А. Ю.

ORCID ID: 0000-0002-8469-7081

e-mail: sergeykozachenko@ukr.net

Вінницький національний аграрний університет

ДОХОДИ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ: ЕКОНОМІЧНА СУТНІСТЬ ТА КЛАСИФІКАЦІЯ

У статті висвітлено погляди науковців щодо економічного змісту поняття «доходи». Досліджено підходи до виокремлення їх класифікаційних ознак. Здійснено аналіз наукової літератури щодо ототожнення дефініцій «прибуток», «доходи» та «виручка», який дав підстави переконатись, що погляди сучасних вчених-економістів поділяються на дві категорії: одні науковці, які ототожнюють дохід із виручкою від реалізації продукції, інші визнають дохід ширшою категорією та зазначають про його вплив на визначення результату діяльності суб'єкта господарювання і величину власного капіталу.

Ключові слова: доходи, виручка, прибуток, класифікаційні ознаки, складові.

ANNA KOZACHENKO

Vinnytsia National Agrarian University

INCOME OF BUSINESS ENTITIES: ECONOMIC ESSENCE AND CLASSIFICATION

The article highlights the views of scholars on the economic meaning of the concept of "income". It is determined that the term "income" should be considered an economic category, which means the direct receipt of certain assets (material resources or money) or a decrease in liabilities that lead to an increase in equity (minus the increase in equity contributions from owners or participants). The study of the concept of "income" in a broad interpretation from an economic and accounting point of view made it possible to establish the following properties: 1) income – is a type of financial results of economic activity for a certain period; 2) characterizes the economic benefits; 3) the main forms of economic benefits – is the proceeds from the sale of other property, from non-operating transactions; 4) economic benefits that generate income are estimated by their amount in cash. An analysis of the scientific literature on the identification of the definitions of "profit", "income" and "revenue", which gave reason to believe that the views of modern economists are divided into two categories, some scientists who equate income with sales revenue, others - recognize income in a broader category and note its impact on determining the performance of the entity and the amount of equity. The incomes of the enterprise which can be both in money, and not in monetary forms are considered. For effective revenue management, it is advisable to have a scientifically sound and detailed classification according to certain characteristics for the purposes of accounting, analysis, planning and auditing. It is determined that both foreign and domestic scientific sources reflect certain elements of income classifications that have more theoretical than practical significance. Thus, the classification features of enterprise income can be those characteristics that clearly identify the sources of their formation, factors of influence, time and method of recognition, place of formation.

Keywords: income, revenue, profit, classification features, components.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливими науковими чи практичними завданнями

Головною метою діяльності кожного господарюючого суб'єкта є максимізація прибутку. Виходячи з цього, одним із найважливіших понять в діяльності підприємства є його доходи, які потребують детального аналізу. Дохід підприємства – це один з найважливіших критеріїв у його діяльності. Доходи підприємства є джерелом його функціонування в теперішньому та майбутньому. Під час основної діяльності, спрямованої на зростання прибутковості, підприємству слід вжити всіх заходів для максимізації доходу. Важливо правильно аналізувати доходи підприємства, працювати над їх ефективністю та використовувати всі наявні можливості. Отримання доходу на достатньому рівні сприяє розвитку підприємства та покращення його фінансового стану. Для власників (акціонерів) підприємств, достатні доходи є гарантією того, що вони отримають прибуток від діяльності підприємства, що є однією з їх цілей. Тому розгляд питань пов'язаних з економічною сутністю доходів та їх класифікаційними ознаками для ефективного управління ними є актуальним у даній статті.

Аналіз останніх досліджень і публікацій

Питання пов'язані із економічною сутністю «доходи», їх класифікацією, організацією та методикою їх обліку та аудиту досліджували в своїх працях провідні вітчизняні науковці: М.Т. Білуха, О.С. Бородкін, Б.І. Валуєв, С.Ф. Голов, Н.М. Гудзенко, Г.Г. Кірейцев, М.В. Кужельний, В.О. Ластовецький, Ю.Я. Литвин, В.Г. Лінник, Т.О. Мулик, О.А. Подолячук, М.С. Пушкар, В.В. Сопко, Л.К. Сук, О.Ф. Томчук, В.О. Усач, Б.Ф. Шевчук, І.Й. Яремко та ін.

Формулювання цілей статті

Метою написання статті є узагальнення сутності економічної категорії «доходи». Розробка практичних рекомендацій щодо вдосконалення класифікації доходів підприємств як передумови їх ефективного розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження

Доходи мають особливо важливе значення для всіх підприємств незалежно від форми їх власності, сфери діяльності або інших факторів. В загальному можна сказати, що дохід залежить від обсягів продажів підприємства, від рівня його розвитку, наполегливості робітників та їх керівників й від низки зовнішніх факторів. Дохід підприємства є одним із найголовніших показників, які відображають його фінансовий стан та основну мету діяльності.

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

Наведені визначення доходу згідно НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та НП(С)БО 15 «Дохід», щодо збільшення економічних вигод у формі «надходження активів або зменшення зобов'язань» підлягає критиці вчених-економістів, як не зовсім коректне. Вважаємо, що доцільним є погодження із таким зауваженням, оскільки не кожне збільшення активів та зменшення зобов'язань може стати моментом отримання доходу. Щодо отримання доходу, то свідченням є оплата рахунку за продукцію, який пред'явлений підприємством покупцеві. Щодо зобов'язань суб'єкта господарювання, то при їхньому безпосередньому погашенні ніякого зростання капіталу насправді не відбувається. До зростання ж капіталу призводить відмова кредитора від своїх прав, тобто тоді, коли активи отримані підприємством на безоплатній основі.

Так, проведений аналіз розмаїття наукових поглядів вчених-економістів щодо трактування терміну «дохід», дав можливість узагальнити і виокремити основні підходи до його розуміння (рис. 1).

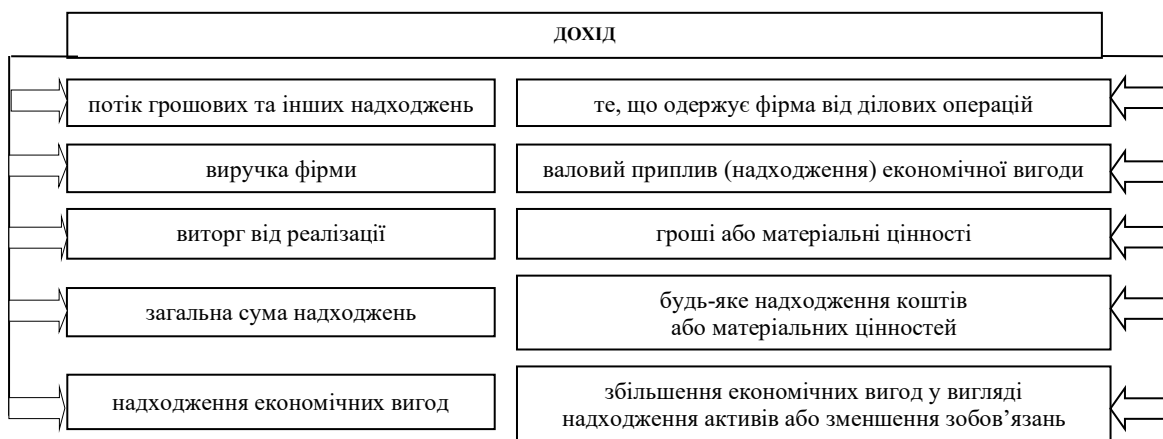


Рис. 1. Економічне наповнення сутності «доходи» згідно з теоретичними поглядами учених

Джерело: сформовано на основі [1]

Основною відмінністю у трактуванні сутності доходу за національними та міжнародними стандартами є те, що у МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів з клієнтами» акцентується увага на тому, що дохід повинен бути отриманий у звітному періоді [2]. Також у міжнародному стандарті наведено визначення доходу (revenue – виручка), яке у національних стандартах відсутнє, як і згадка про звичайну діяльність.

На думку Н.О. Лоханової, така інтерпретація відповідної категорії не є коректною, оскільки в ході звичайної діяльності підприємства можуть виникнути самі різноманітні доходи, які зазвичай не є власне виручкою. Наприклад, доходи у вигляді дивідендів і відсотків також є доходами звичайної діяльності, але навряд чи їх можна вважати виручкою в її традиційному розумінні. Виручка ближче за змістом до доходів операційної діяльності, а не звичайної діяльності в широкому її значенні [3].

Отже, під терміном «дохід» доцільно вважати економічну категорію, яка означає безпосереднє одержання підприємством певних активів (матеріальних ресурсів чи грошей) або зменшення сум зобов'язань, що призводять до збільшення суми власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників).

З економічних наукових джерел відомо, що більшість творців теорії економіки були як англійцями, так і американцями, тому багато термінів і їх позначень прийнято записувати саме англійською. Дохід позначається словом «revenue», а в формулах позначається TR – total revenue або ж загальна виручка. Як результат: дохід і виручка в економічному сенсі виступають синонімами. Тобто прирівнювати дохід до виручки коректно тільки тоді, коли не було інших надходжень, окрім оплат за основною діяльністю. Тобто виручка – це всі гроші, які отримано від ведення господарської діяльності (від продажу товарів, надання послуг, виконання робіт).

Аналіз наукової літератури щодо ототожнення дефініцій «доходи» та «виручка» дав підстави переконатись, що погляди сучасних вчених-економістів поділяються на дві категорії:

1) науковці, які отожднюють дохід із виручкою від реалізації продукції (Ф.Ф. Бутинець, О.Г. Біла, І.М. Бойчик, В.П. Грузінов, В.А. Сідун, Ю.В. Пономарьова, Ю.І. Продіус, В.С. Сухарський) [4];

2) науковці, які визнають дохід ширшою категорією та зазначають про його вплив на визначення результату діяльності суб'єкта господарювання і величину власного капіталу (В.І. Блонська, А.Г. Загородній; С.Я. Зубілевич; Т.Г. Камінська; В.В. Сопко; Н.М. Шмиголь; О.А. Подолянчук; О.Л. Савенко) [4].

Доцільно зазначити, що при визначенні виручки не враховуються понесені витрати, адже, коли акцентується увага на одержані виручки, то маємо на увазі гроші, виручені (отримані) за товари (послуги, роботи). Після того, як відняти із виручки всі понесені витрати й додати інші доходи, то вийде або чистий прибуток, або збиток. Тому виручка може бути додатною або нульовою, проте не від'ємною.

«Виручку» і «оборот (товарообіг)» іноді можна вважати тотожними поняттями. Це стосується тих випадків, коли відбувається розрахунок виручки за відвантаженими товарами за період і додаткові доходи при цьому відсутні. Отримання виручки в господарській діяльності можна спланувати наперед на: місяць, квартал, рік тощо. Розраховуються ці суми коли відомі такі параметри, як сезонність продажів, місяці підвищеного попиту й застою, швидкість та обсяги поставок товарів, продуктивність.

В бухгалтерському обліку виручка діяльності суб'єкта господарювання ділиться на 2 види:

– валова виручка — оплата, що надійшла за реалізований товар або послугу;

– чиста виручка — це валова виручка за мінусом акцизів, податків, зборів і мит, безпосередньо включених у вартість товару.

Виручка – базовий показник у звіті про прибутки та збитки, з якого і починається розрахунок фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання. Виручку використовують при розрахунку таких показників, як середній чек, точка беззбитковості, маржинальність, рентабельність продажів.

Виручка – це основна, але не єдина частина доходу, а дохід завжди або більше, або дорівнює виручці, проте ніколи не буває менше. Згідно проведених досліджень, то поняття «дохід» ширше, ніж «виручка». Оскільки, крім оплат, що пов'язані із основною діяльністю, дохід складають наступні надходження такі, як відсотки за депозитами, позики, компенсації від клієнтів згідно договорів щодо порушення умов, інвестиції, фінансова допомога й різні незаплановані надходження.

На відміну від економічної теорії й економіки підприємства, у сфері бухгалтерського обліку разом із поняттям «дохід» застосовуються й такі поняття як: «прибуток» і «результат діяльності».

Цікавою є позиція Л.А. Буркової щодо трактування поняття «прибуток». «Це інтервальний показник, визначений станом на певну дату, що відображає кінцевий результат діяльності підприємства та є частиною отриманого доходу, зменшеного на собівартість, сукупні витрати, понесені у процесі здійснення цієї діяльності та розмір податків» [5]. Науковець у своїй роботі провівши аналіз поглядів вчених щодо розуміння поняття «прибуток» та виокремлення його складових, зазначає, що найпоширенішими видами прибутку є:

1) чистий прибуток;

2) валовий прибуток;

3) нерозподілений прибуток;

4) прибуток від звичайної діяльності, прибуток від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), операційний прибуток (прибуток до виплати відсотків і податків), оподатковуваний прибуток, маржинальний прибуток;

5) економічний прибуток, балансовий прибуток;

6) прибуток на акцію, прибуток від фінансових операцій, надзвичайний прибуток, бухгалтерський прибуток, прибуток до виплати податків [5].

Так, П.А. Костюк характеризує прибуток як частину чистого доходу, що залишається в розпорядженні госпрозрахункових підприємств та організацій [6, с. 146]. А.М. Кузьмінський зазначає, що прибуток – це різниця між доходом та витратами, тобто, «внаслідок господарської діяльності підприємства отримують прибуток (різницю між продажною вартістю реалізованої продукції та її фактичною собівартістю)...» [6, с. 146].

Прибуток – сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати, кінцевий фінансовий результат діяльності суб'єкта господарювання – чистий прибуток або збиток. Причому, прибуток може бути істотно меншим від кількості доходу. В загальній економічній теорії роль прибутку визначена наступним чином: «У реальній дійсності прибуток – кінцева мета і рушійний мотив товарного виробництва і ринкової економіки. Це головний стимул та основний показник ефективності будь-якого підприємства і фірми» [6, с. 146].

Л.О. Мармуль зазначає: «...прибуток є основним показником оцінки господарської діяльності підприємства, тому що в ній акумулюються всі доходи, витрати, збитки, узагальнюються результати господарювання» [6]. На практиці ж з урахуванням особливостей формування і специфіки виконуваних функцій доходів та витрат на підприємствах прибуток визначається, як різниця між доходом підприємства і його поточними витратами.

Економічну роль прибутку можна сформулювати таким чином:

1) прибуток слугує основним критерієм оцінки ефективності діяльності підприємства;

2) прибуток виступає захисним механізмом у разі загрози банкрутства;

3) прибуток виступає головною метою підприємницької діяльності і є основним елементом, який спонукає до ведення господарської діяльності;

- 4) прибуток є основним внутрішнім джерелом формування фінансових ресурсів;
 5) прибуток є джерелом формування фондів стимулювання;
 6) прибуток підприємств створює передумови для економічного розвитку суспільства загалом.
 Поняття «прибуток» за своєю сутністю є ширшим порівняно з категорією «результат діяльності».

Така позиція обґрунтовується наступними доказами:

- а) фінансові результати є «не ідентичними» показнику чистого прибутку;
 б) «фінансові результати асоціюються з показниками прибутку»;
 в) категорія прибутку «кількісно визначається неоднозначно», що не дозволяє ототожнити прибуток та фінансові результати підприємства;
 г) визначені на основі бухгалтерських даних фінансові результати не можуть надати «адекватну поточному положенню інформацію»;
 д) прибуток може бути об'єктом тактичного та стратегічного управління, тоді як «фінансові результати є інструментом тактичного та оперативного управління й контролю» [7, с. 25].

У таблиці 1 наведено критерії за якими можливо визначити кожен із категорій:

Таблиця 1

Критерії відмінностей розуміння термінів «виручка», «дохід», «прибуток»

№	Критерії порівняння	Виручка	Дохід	Прибуток
1	Поняття	Фінансові надходження за надання послуг і реалізацію продукції підприємством	Надходження від різних видів діяльності, таких як продаж товарів, наданих послуг протягом періоду	Всі отримані підприємством доходи за мінусом витрат, включаючи податки
2	Взаємозалежність	Виручка основна, але не єдина частина доходу	Дохід не залежить від прибутку. Дохід більший або дорівнює виручці, проте не буває менший	Прибуток залежить від доходу
3	Підрахунки	Виручка за визначенням не може бути менше або дорівнює нулю. Від'ємний результат неприпустимий. Витрати при розрахунку не враховуються	Дохід може мати як позитивне так і негативне значення.	Прибуток може мати як позитивні, так і негативні значення. При підрахунку прибутку треба враховувати не тільки доходи, а й витрати підприємства
4	Важливість	Головна для розрахунку фінансових результатів діяльності підприємства	Для остаточного зростання бізнесу дохід є обов'язковим, тому що без нього компанія не зможе заробити будь-який прибуток.	Прибуток – це винагорода за ризик, який приймає підприємець у бізнесі, і використовується для зростання бізнесу, а також для задоволення майбутніх непередбачених обставин

Отже, до основних відмінностей між доходом та прибутком доцільно віднести:

- дохід – це сума, отримана в результаті діяльності суб'єкта господарювання через різні господарські операції, тоді як прибуток – це надлишок, що залишився після зменшення всіх видів витрат і витрат;
- дохід необхідний для ефективного ведення господарської діяльності, а прибуток необхідний для виживання та зростання бізнесу в довгостроковій перспективі.
- дохід не залежить від прибутку, але прибуток залежить від доходу. Тобто чим більше дохід, тим більше прибуток.

Об'єктивна необхідність одержання доходів підприємства полягає в тому, що їх воно отримує в результаті відповідної господарсько-фінансової діяльності, яка неможлива без здійснення різних цілеспрямованих витрат. «Доходи підприємства, – як зазначає у своїй монографії В.А. Дерій, – це своєрідна подяка суспільства підприємству за те, що воно створює певні матеріальні та нематеріальні блага, які потрібні суспільству чи окремим його групам або членам» [3].

Доцільно зауважити, що доходи підприємства можуть бути як в грошовій, так і не в грошовій формах.

Грошовим доходам, у нинішніх умовах глобалізації економіки, надають більшу перевагу, оскільки саме за їх сприянням забезпечується розширене відтворення виробництва та стабільне функціонування суб'єкта господарювання. Негрошові доходи – це доходи, які підприємство можливо отримає. Але невідомо, по-перше, коли це відбудеться і, по-друге, яка частка негрошових доходів все ж таки ніколи не перетвориться у грошові внаслідок виникнення безнадійної дебіторської заборгованості покупців та замовників перед суб'єктом господарювання. Якщо в структурі негрошових (умовно-грошових) постійно зростає частка доходів, які не перетворюються у грошові, це може означати, що підприємство легковажно або свідомо легковажно (за умови певного хабара чи іншої корисливої ситуації) здійснює підбір і встановлює договірні відносини з покупцями та замовниками, застосовує стосовно них (у разі потреби) жорсткі умови (у тому числі повну передоплату, узгодження дій або попередження про форс-мажорні обставини, шкідливі (ворожі) наміри конкурентів і т. д.).

Грошові або прирівняні до них доходи – це реальні доходи підприємства, які воно отримало у вигляді:

1) грошових коштів короткотермінових векселів одержаних (такі доходи є дещо умовними, оскільки підприємство не отримало реальних доходів, а лише гарантію на їхнє отримання за вказаний у векселях термін);

2) основних засобів, інших необоротних активів, запасів, коли здійснюються бартерні (товарообмінні) операції чи дебіторська заборгованість погашається наявними у боржника активами в судовому або несудовому порядку;

3) виконаних робіт, наданих послуг, що передбачають у складі витрат за елементами або витрат діяльності тощо [1].

Для підприємства вигідно, коли грошові доходи надходять на його поточний рахунок у банк або в касу. У більшості випадків підприємство отримує від покупців і замовників, різних дебіторів готівкові або безготівкові кошти. На рахунках фінансового обліку відбувається збільшення активів підприємства в частині грошових коштів та їхніх еквівалентів і зменшення активів в частині розрахунків із покупцями, замовниками та різними дебіторами (перший тип змін у балансі) [1]. Перший тип змін в активах підприємства характерний для двох інших, наведених вище, випадків, де йдеться про основні засоби, інші необоротні активи, запаси, роботи і послуги. Доходи підприємства можуть зменшуватись у зв'язку із нарахуванням податку на додану вартість і акцизного збору; зменшенням сум цих доходів, що пов'язано з розрахунками з покупцями та замовниками, розрахунками з постачальниками та підрядниками, формуванням страхових резервів, розрахунками за іншими операціями, а також із віднесенням решти доходів підприємства на фінансові результати. На рахунках фінансового обліку відбуватиметься зменшення пасивів підприємства в частині його операційних, інвестиційних і фінансових доходів, з одного боку, та зменшення зобов'язань підприємства, фінансових результатів (другий тип змін у балансі), – з іншого [1].

Доцільно зазначити, що у результаті діяльності, підприємство відшкодовує витрачені ресурси у процесі виготовлення продукції, виконанні робіт, наданні послуг у вигляді отриманого доходу [8].

Дохід не визнається, якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливую вартість.

Основним джерелом інформації для користувачів є одна із форм фінансової звітності:

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) – Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (НП(С)БО 1);

Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід – Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» (МСБО 1).

Елементами даних звітів є доходи та витрати, які мають відповідати критеріям, що встановлюються відповідними стандартами, а це, в свою чергу, залежить від того, якими керується підприємство – національними чи міжнародними (рис. 2).

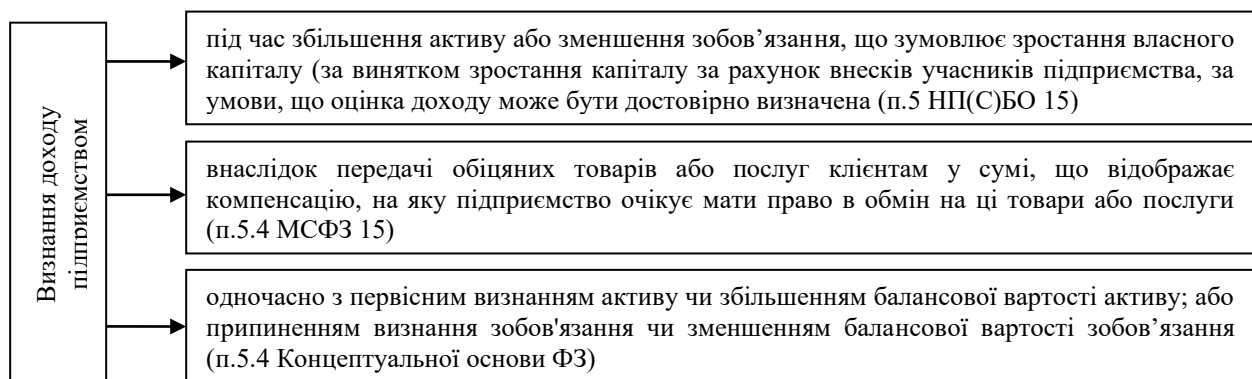


Рис. 2. Критерії визнання доходу підприємством

Джерело: узагальнено на основі [9; 10]

Критерії визнання доходу, наведені в Національному положенні (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» (НП(С)БО 15), застосовуються окремо до кожної операції. Проте ці критерії потрібно застосовувати до окремих елементів однієї операції або до двох чи більше операцій разом, якщо це впливає із суті такої господарської операції (операцій).

Не визнаються доходами такі надходження від інших осіб:

1) сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів;

2) сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента;

- 3) сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- 4) сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг);
- 5) сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором;
- 6) надходження, що належать іншим особам;
- 7) надходження від первинного розміщення цінних паперів;
- 8) сума балансової вартості валюти.

За умов неправильного застосування та трактування стандартів, а часом не врахування й їх вимог, підприємства відповідно припускаються помилок при визнанні доходу.

Для ефективного управління доходами доцільним є їх науково обґрунтована й детальна класифікація за певними ознаками для цілей обліку, аналізу, планування й аудиту.

Як у зарубіжних, так і у вітчизняних наукових джерелах знаходять відображення окремі елементи класифікацій доходів, які мають більш теоретичне, а ніж практичне значення. Так, класифікаційними ознаками доходів підприємств можуть бути ті характеристики, які чітко виділяють джерела їх утворення, фактори впливу, час і спосіб визнання, місця формування.

Відповідно до НП(С)БО 15, доходи підприємства класифікуються за такими видами:

- 1) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- 2) чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- 3) інші операційні доходи;
- 4) фінансові доходи;
- 5) інші доходи.

Згідно зі статтею 135 ПКУ усі доходи, отримані підприємством, класифікують за двома групами: операційні – доходи, отримані від реалізації товарів (робіт, послуг); позареалізаційні.

Різноманіття процесів та складність структури формування доходів передбачає їхній розподіл за певними класифікаційними ознаками.

У багатьох наукових роботах вчених-економістів розглянуті питання класифікації доходів підприємства. Для прийняття найбільш оптимальних та ефективних управлінських рішень, вважаємо за доцільне застосовувати наступну класифікацію доходів (рис. 3):

Класифікаційні ознаки		Складові	Д О Х І Д	
Прогнозування і планування	За впливом інфляційного процесу	Номінальний		→
		Реальний		→
	За ступенем охоплення планом	Плановий		→
		Неплановий		→
	За ступенем узагальнення	Загальний		→
		Середній		→
Контроль і регулювання	За центрами відповідальності	Центри доходів		→
		Центри прибутків		→
		Центри інвестицій		→
Прийняття управлінських рішень	За важливістю для прийняття рішення	Інкрементний		→
		Маржинальний		→
	За ступенем керованості	Релевантний		→
		Нерелевантний		→
	За можливістю вибору	Дійсний		→
		Можливий	→	
	За регулярністю отримання	Регулярний	→	
		Нерегулярний	→	

Рис. 3. Класифікаційні ознаки та складові доходів

Кожна класифікаційна група доходів має своє економічне обґрунтування та практичний зміст. При цьому, класифікація доходів підприємства для організації фінансового й управлінського обліку за одними ознаками застосовується на практиці частіше, а за іншими – рідше. Проте кожна з них має своє самостійне значення і не може бути замінена будь-якою іншою.

Методологічні основи обліку доходів і відображення їх у звітності визначаються НП(С)БО 15 «Дохід» та Міжнародним стандартом фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (МФСЗ 15),

який замінив МСФЗ (IAS)18 «Дохід» та МСФЗ (IAS) 11 «Договори на будівництво» [9–11]. Саме в діючому Стандарті змінився підхід та послідовність визнання доходів підприємства, що безпосередньо призвело до певних непорозумінь в обліку.

Мета Міжнародного стандарту фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» полягає у встановленні принципів, які підприємство повинно застосовувати, щоб повідомляти користувачам фінансової звітності корисну інформацію про природу, величину, час та невизначеність доходів і грошових потоків, що виникають унаслідок договору з клієнтом [12, с. 445].

На нашу думку, положення міжнародних стандартів більш деталізовані щодо обліку доходів від реалізації, вони сприяють розширенню аналітичності, достовірності та зрозумілості інформації, що формується в бухгалтерському обліку та відображається у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Відмінними ознаками НП(С)БО 15 «Дохід» та МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клієнтами» є підходи до визначення суми доходу від реалізації за національними і міжнародними стандартами. За НП(С)БО 15 «Дохід», дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню [10]. Відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами», дохід визнається за ціною операції, тобто величиною компенсації, право на яке суб'єкт господарювання очікує отримати в обмін на передачу клієнтові обіцяних товарів або послуг за винятком сум, зібраних від імені третіх осіб (наприклад, деяких податків на продаж) [11].

До переваг МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами» можуть бути віднесені такі:

1) дає універсальну модель визнання виручки, яка може бути застосована для будь-якого бізнесу, для різних видів діяльності і галузей, для товарів, продукції, робіт, послуг;

2) містить не лише викладення загального підходу визнання виручки, а й деталізований алгоритм, що значно спрощує порядок його практичного використання;

3) визначає критерії визнання виручки для різних умов виконання контрактних зобов'язань (одномоментних та протягом періоду);

4) особливу увагу приділено визначенню ціни як бази для подальшого визнання виручки у цілому за контрактом, так і виручки стосовно окремих компонентів контракту. У НП(С)БО 15 цінам приділено недостатньо уваги;

5) дає змогу вирішити проблеми узгодження вимог стандартів з обліку виручки, які передбачені в МСФЗ і в системі стандартів США – GAAP/USA. Передбачена єдина, покрокова модель визнання виручки, яка дає змогу поліпшити систему обліку і порядок подання інформації про виручку у фінансовій звітності. Високий рівень конвергенції МСФЗ і GAAP/USA в частині обліку виручки і відображення її у фінансових звітах дає змогу підвищити зіставність показників звітності, що, безумовно, є суттєвим і перспективним етапом у розвитку облікових систем світу.

В загальному основною проблемою МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» є те, що міжнародні стандарти спрямовуються на поступове зближення правил ведення обліку та складання фінансової звітності для всіх країн з метою стандартизації вимог та систем обліку в загальному. При цьому не враховуються національні особливості кожної конкретної країни, в тому числі й України. Проте, така ситуація пов'язана з процесами глобалізації в усьому світі та євроінтеграції нашої країни.

Однією з найбільш поширених помилок при відображенні доходів підприємства в бухгалтерському обліку та звітності можна вважати визнання їх в некоректному періоді. Оскільки процес отримання необхідних документів для відображення доходів в обліку може затягуватися в залежності від різноманітних обставин, іноді виникають ситуації, коли звітний період закритий і певна частина доходів відображається в наступному періоді. Так само можлива ситуація неправильного визначення дати визнання доходів згідно з документами і відображення доходів в попередньому чи наступному періоді, коли потрібно було відобразити в іншому. Надалі таке відображення впливає на розкриття доходів в Звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, що може вводити в оману користувачів фінансової звітності.

Згідно з п. 8 НП(С)БО 15: «дохід від реалізації продукції визнається при умові, що покупець були передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію, підприємство не має контролю та здатності управляти реалізованою продукцією, сума виручки може бути достовірно визначена, є впевненість, що за результатом операції відбудеться зростання економічних вигід підприємства» [10]. Відповідно до п. 31 МСФЗ 15: «суб'єкт господарювання визнає дохід, коли (або в міру того, як) суб'єкт господарювання задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу (тобто актив) клієнтові. Актив передається, коли (або в міру того, як) клієнт отримує контроль над таким активом» [11]. Важливим моментом є те, що передача ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на реалізовану продукцію, відбувається згідно з вимогами Incoterms, які зазначаються в договорах або власне в конкретних специфікаціях до договорів. Умови Incoterms конкретно визначають місця передачі ризиків і вигід на реалізовану продукцію.

Висновки з дослідження і перспективи подальших розвідок у даному напрямі

Дослідження поняття «дохід» в широкому трактуванні з економічної та бухгалтерської точки зору дає можливість встановити такі властивості:

- 1) дохід – це вид фінансових результатів господарської діяльності за певний період;
- 2) характеризує економічні вигоди;
- 3) основні форми економічних вигод – це виручка від продажу іншого майна, від позареалізаційних операцій;

4) економічні вигоди, що формують дохід, оцінюються їх обсягом у грошовій формі.

Згідно з проведеним аналізом наукових поглядів вчених-економістів в статті узагальнено і подано визначення «дохід» як такої економічної категорії, яка означає безпосереднє одержання підприємством певних активів (матеріальних ресурсів чи грошей) або зменшення сум зобов'язань, що призводять до збільшення суми власного капіталу (за мінусом збільшення сум капіталу з внесків власників або учасників).

Визначено критерії відмінностей між такими поняттями, як «дохід», «виручка», «прибуток». Розглянуто класифікаційні ознаки доходів за видами діяльності підприємства та запропонована класифікація доходів, яка надасть можливість приймати управлінські рішення з метою підвищення ефективності діяльності підприємства.

Література

1. Дерій В. А. Витрати і доходи підприємств у системі обліку та контролю : монографія. Тернопіль : ТНЕУ, «Економічна думка», 2009. 272 с.
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» : виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL : <https://mof.gov.ua/>
3. Лоханова Н. О. Облік виручки по договорах з клієнтами – нові підходи до визнання відповідно до МСФЗ 15. Інвестиції: практика та досвід. 2014. № 21. С. 38–41.
4. Гуріна Н. В. Економічна сутність доходів та їх класифікація: проблеми і шляхи вирішення. Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки. 2015. Вип. 12 (1). С. 203–205.
5. Буркова Л. А. Дослідження економічної сутності понять «прибуток» та «фінансовий результат» та їх вплив на оцінку економічних результатів діяльності. Агросвіт. 2014. № 19. С. 50–58.
6. Мармуль Л. О. Фінансові результати діяльності підприємств та їх використання в управлінні. Екон. вісн. ун-ту Переяслав-Хмельницьк. держ. пед. ун-т ім. Г. Сковороди. 2018. Вип. 39. С. 144–151.
7. Власова Н. О. Ефективність формування фінансових результатів підприємств роздрібною торгівлю : монографія. Харків : Харківський держ. ун-т харчування та торгівлі, 2008. 259 с.
8. Волощина О. А., Кордзаія І. А., Даценко С. М., Ульченко А. М. Методичні підходи до аналізу доходів підприємства та факторів їх формування. Ефективна економіка : електрон. наук. фах. вид. 2019. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6_2019/49.pdf
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/>
10. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/>
11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» : виданий Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. URL : <https://mof.gov.ua/>
12. Карпенко Є. А., Шийка Г. І. Облік доходів від реалізації за міжнародними та національними стандартами. Інфраструктура ринку. 2018. № 17. С. 441–446.

References

1. Derii V. A. Vytraty i dokhody pidpriemstv u systemi obliku ta kontroliu : monohrafiia. Ternopil : TNEU, «Ekonomichna dumka», 2009. 272 s.
2. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 15 «Dokhid vid dohovoriv z kliientamy» : vydanyi Radoiu z Mizhnarodnykh standartiv bukhgalterskoho obiliku. URL : <https://mof.gov.ua/>
3. Lokhanova N. O. Oblik vyruchky po dohovorakh z kliientamy – novi pidkhody do vyznannia vidpovidno do MSFZ 15. Investytsii: praktyka ta dosvid. 2014. № 21. S. 38–41.
4. Hurina N. V. Ekonomichna sutnist dokhodiv ta yikh klasyfikatsiia: problemy i shliakhy vyrishennia. Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnogo universytetu. Ser.: Ekonomichni nauky. 2015. Vyp. 12(1). S. 203–205.
5. Burkova L. A. Doslidzhennia ekonomichnoi sutnosti poniat «prybutok» ta «finansovyi rezultat» ta yikh vplyv na otsinku ekonomichnykh rezultativ diialnosti. Ahrosvit. 2014. № 19. S. 50–58.
6. Marmul L. O. Finansovi rezultaty diialnosti pidpriemstv ta yikh vykorystannia v upravlinni. Ekon. visn. un-tu Pereiaslav-Khmelnyts. derzh. ped. un-t im. H. Skovorody. 2018. Vyp. 39. S. 144–151.
7. Vlasova N. O. Efektyvnist formuvannia finansovykh rezultativ pidpriemstv rozdribnoi torhivli : monohrafiia. Kharkiv : Kharkivskiy derzh. un-t kharchuvannia ta torhivli, 2008. 259 s.
8. Voloshchyna O. A., Kordzaia I. A., Datsenko S. M., Ulchenko A. M. Metodychni pidkhody do analizu dokhodiv pidpriemstva ta faktoriv yikh formuvannia. Efektyvna ekonomika : elektron. nauk. fakh. vyd. 2019. URL : http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/6_2019/49.pdf
9. Natsionalne polozhennia (standart) bukhgalterskoho obliku 1 «Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti» : zatv. nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 r. № 73. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/>

10. Natsionalne Polozhennia (standart) bukhhalterskoho obliku 15 «Dokhid» : zatverdzhene nakazom Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.11.1999 № 290. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/>

11. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 15 «Dokhid vid dohovoriv z kliientamy» : vydanyi Radoiu z Mizhnarodnykh standartiv bukhhalterskoho obiliku. URL : <https://mof.gov.ua/>

12. Karpenko Ye. A., Shyika H. I. Oblik dokhodiv vid realizatsii za mizhnarodnymy ta natsionalnymy standartamy. Infrastruktura rynku. 2018. № 17. S. 441–446.

Надійшла / Paper received: 04.11.2021

Надрукована/Printed: 30.12.2021