

УДК 657

Левицька С.О., д.е.н, професор
Національний університет водного господарства
та природокористування

ЕКОНОМІЧНА ВИГОДА ЯК ОЦІНКА ДОХОДІВ ПІДПРИЄМНИЦЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Стаття присвячена методичним підходам оцінки економічної вигоди як критерію визнання доходів підприємницької діяльності. Розкрито відповідність зазначених питань міжнародній практиці бухгалтерського обліку.

Ключові слова: оцінка, економічна вигода, доходи, підприємницька діяльність, потенційна вигода.

Levitska S.

ECONOMIC EVALUATION OF PROCEEDS BENEFIT AS A BUSINESS

The article is devoted to methodological approaches of assessing the economic benefits as a criterion of recognition of revenue of business activities. The compliance of these issues with international practice of accounting is solved.

Key words: assessment, economic benefit, income, entrepreneurial activity, potential benefit.

Левицкая С.А.

ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ВЫГОДА КАК ОЦЕНКА ДОХОДОВ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Статью посвящено методическим подходам оценки экономической выгоды, как критерия доходов предпринимательской деятельности. Раскрыто соответствие данных вопросов международной практике бухгалтерского учета.

Ключевые слова: оценка, экономическая выгода, доходы, предпринимательская деятельность, потенциальная выгода.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок з важливим науковим та практичним завданням. Сучасне нормативно-правове поле організації обліку суб'єктів підприємницької діяльності (не залежно від їх організаційно-правової форми) пов'язує оцінку доходів і витрат через призму категорії «економічна вигода» (таблиця 1):

Таблиця 1

Оцінка доходу підприємницької діяльності

№ з/п	Суб'єкт господарської діяльності	Визначення доходу за нормативною обліковою базою
1	2	3
1	Підприємства всіх форм власності (в т.ч. державні підприємства)	Збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) [4; 5]
2	Небанківські фінансові установи	
3	Не бюджетні неприбуткові організації	
4	Банки	Збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводить до збільшення власного капіталу (за винятком збільшення капіталу за рахунок внесків акціонерів) [6]

Аналіз останніх досліджень у яких започатковано вирішення проблеми. Поняттям «економічна вигода» присвячено наукові праці вітчизняних та зарубіжних науковців, зокрема: М. Абрютіної, І. Бланка, М. Бондаря, С. Свірко, Л. Кіндрацької, Ю. Кузмінського, Л. Ловінської, О. Олійник, М. Пушкаря, Л. Чижевської та ін. Подальших досліджень потребують питання впливу фактично отриманої та потенційної економічної вигоди на результативність діяльності суб'єкта, формування показників прибутку (збитку).

Цілі статті. Метою даної роботи є вивчення: методичних підходів оцінки економічної вигоди як критерію визнання доходів підприємницької діяльності; впливу отриманої (визнаної) економічної вигоди на збільшення активів суб'єкта підприємницької діяльності з урахуванням потреб широкого кола користувачів та вимог соціально-економічного національного розвитку.

Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в цілому узгоджені між собою в критеріях оцінки доходу (витрат) через визнання економічної

вигоди (ЕВ). Проте, визначення доходу (витрат) в національному стандарті бухгалтерського обліку як збільшення (зменшення) економічних вигод у формі «надходження (вибуття) активів або зменшення (збільшення) зобов'язань» піддається критиці науковців.

За економічним змістом вигода – це задоволення, отримане від споживання (користування) матеріальними благами й послугами. Вигода також означає користь, зиск, прибуток. Згідно економічної енциклопедії вигода – це отримання певних переваг, додаткового доходу, прибутку [1; 2].

Оцінка надходження економічної вигоди на підприємство залежить від характеру операції:

- придбані за гроші для господарської діяльності активи забезпечать у результаті продажу товарів (робіт, послуг) надходження коштів на підприємство;

- фінансові інвестиції в акції, облігації, депозити тощо забезпечать надходження грошових коштів на підприємство у вигляді відсотків, дивідендів тощо;

- дебіторська заборгованість — це пряме надходження грошових коштів (товарно-матеріальних цінностей) в результаті її погашення дебіторами, або одержання грошей на банківський рахунок від здійснення факторингової операції.

При цьому в кожній із зазначених операцій може мати місце непряме надходження грошових коштів шляхом: здійснення не грошових (наприклад, бартерних) операцій, сплати дивідендів акціями, погашення зобов'язань матеріальними активами тощо.

Уніфікація підходів в трактуванні економічної вигоди (як і параметрів її оцінки) в діяльності вітчизняних суб'єктів практично відсутня (таблиця 2).

Далеко не кожне збільшення активів та\або зменшення зобов'язань характеризує момент отримання доходу. Це стосується, зокрема, авансових платежів від покупця: збільшення активів буде визнано як доходи в результаті виконання умов угоди щодо поставки. Аналогічно стосовно зобов'язань підприємства: при їх безпосередньому погашенні зростання капіталу насправді не відбувається. До зростання капіталу призводить відмова кредитора від своїх прав (у випадку, коли активи отримані підприємством на безоплатній основі).

Таблиця 2

Параметри економічної вигоди через визначення доходу

№ з/п	Визначення доходу	Критерії оцінки економічної вигоди			
		вартість матеріальних та нематеріальних активів	сума грошових коштів	бізнес-імідж	соціальний ефект
1	2	3	4	5	6
<i>нормативне визначення</i>					
1	Збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [4].	√	√		
2	Загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (нарахованого) протягом звітної періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах як на території України, її континентальному шельфі у виключній (морській) економічній зоні, так і за їх межами [5].	√	√		
3	Валове надходження економічних вигод або потенціалу корисності протягом звітної періоду, коли чисті активи / власний капітал зростають у результаті цього надходження, а не в результаті внесків власників [7].	√	√		√
<i>економічний зміст</i>					
4	Гроші або матеріальні цінності, одержані від виробничої, комерційної, посередницької чи іншої діяльності [1].	√	√	√	

Продовження табл. 2

5	Різниця між виручкою від реалізованої продукції, робіт чи послуг і вартістю матеріальних витрат на виробництво та збут цієї продукції [2].	√	√		
<i>науково-публіцистичні підходи</i>					
6	Очікувана властивість об'єкта, яка є мотивом створення, виробництва, володіння, використання цього об'єкта [3]	√	√	√	√
7	Фінансовий показник, який визначається як різниця між виторгом, отриманим від підприємницької діяльності, та матеріальними витратами (включаючи витрати, що прирівнюються до них) [8]	√	√		

Економічна вигода підприємницької діяльності може бути як в матеріальній формі, так і у нематеріальній – популяризація діяльності суб'єкта, створення його позитивного іміджу тощо.

Специфіка організаційно-правових форм господарювання передбачає визнання доходів через оцінку економічної вигоди у формі:

- матеріальної вигоди, одержаної в результаті підприємницької діяльності;
- соціальної вигоди (СВ), одержаної суб'єктами, діяльність яких не є підприємницькою, пов'язана із виконанням урядових програм (проектів, завдань). В більшості випадків це – суб'єкти державного сектора економіки .

На нашу думку, критеріями визнання соціальної вигоди як оцінки доходу можуть бути показники результативності реалізації робіт, товарів, послуг в процесі виконання державних програм збалансованого соціально-економічного та екологічного розвитку.

При цьому, як об'єкт обліку дохід вимірюється кількісними та якісними показникам соціальної вигоди: показниками своєчасного та раціонального освоєння цільових коштів, підтвердженням соціальної необхідності послуг (робіт), дотриманням принципів соціальної справедливості тощо.

Соціальна вигода може мати більш детальну класифікацію (що передбачає для її обліку введення аналітичних субрахунків): соціально-економічна, соціально-демографічна, соціально-адміністративна, соціально-оздоровча, соціально-культурна,

соціально-екологічна, соціально-політична та ін.

Щодо періоду визнання економічної вигоди, то практично для всіх суб'єктів існує ймовірність розбіжності періодів її оцінки та фактичного зарахування в складі доходів.

Для суб'єктів підприємницької діяльності прикладом цього є облік доходів майбутніх періодів (рах. 69 «Доходи майбутніх періодів»): ЕВ оцінюється в періоді надходження активів, а визнається доходом в періодах фактичного здійснення відповідних операцій як в поточному, так і наступному періодах.

Отож, доцільно впровадити в практику бухгалтерського обліку діяльності аналітичні субрахунки:

- одержана економічна (соціальна) вигода;
- потенційна економічна (соціальна) вигода.

Потенційну економічну вигоду буде визнано, якщо актив може в наступних після звітних періодах:

- використаний відокремлено або у поєднанні з іншим активом у процесі виробництва продукції, робіт, послуг, призначених для продажу;

- обмінений на інший актив (для прикладу – погашення дебіторської заборгованості);

- використаний для погашення зобов'язання;
- розподілений між власниками суб'єкта тощо.

Податковий Кодекс України також визнає оцінку доходу через економічну вигоду, однак, щодо періоду реєстрації доходу не має цілковитого погодження з принципами П(С)БО 15 «Доходи» (таблиця 3). Зазначене підтверджує відсутність впевненості в тому, що збільшення активів відбувається одночасно із отриманням економічної вигоди.

Враховуючи, що економічним критерієм доходу є одержання економічної вигоди, облік операцій, що формують дохід, з метою забезпечення достовірності та об'єктивності облікової інформації доцільно здійснювати за допомогою субрахунків аналітичного обліку:

- рах. «Доходи»\субрах. п «потенційна економічна вигода»;
- рах. «Доходи»\субрах. м «одержана економічна вигода».

За операціями табл. 3 пропонуємо як альтернативу наступні кореспонденції :

1. (п.1) Дохід від реалізації ТМЦ на умовах оплати в звітному або попередніх періодах: Д_т 30, 31, 681 – К_т 701\ м,702\ м,703\ м, 712\ м.

Таблиця 3

Доходи, що враховуються при визначенні об'єкта оподаткування
податком на прибуток

№ з/п	Вид доходу	Умови визнання [7]	Кореспонденція рахунків
1	Дохід від реалізації товарно-матеріальних цінностей	Дата передачі власності	Д _т 36, 30, 31, 681 – К _т 701,702,703, 712
2	Дохід від надання послуг та виконання робіт	Дата складання акта, що підтверджує завершеність операції (якщо операція довгострокова, передбачається поетапне виконання – дохід визнається відповідно до ступеня завершеності робіт)	Д _т 36, 30, 31, 681 – К _т 703
3	Безповоротна фінансова допомога, безоплатне отримання ТМЦ	<i>Дата фактичного отримання коштів/ТМЦ*</i>	1) безоплатно отримані оборотні активи: Д _т 30,31,20... - К _т 718; 2) безоплатно отримані необоротні активи: Д _т 10,11,12 - К _т 424
4	Отримання орендних (лізингових) платежів	Дата нарахування платежів оренди відповідно до укладених угод оренди	Д _т 373 – К _т 713
5	Суми штрафів за рішенням сторін договору	<i>Дата фактичного надходження*</i>	Д _т 311, 301 – К _т 715
6	Дохід за цінними паперами, придбаними з метою продажу	<i>Сума відсотків включається до складу доходів у податковому періоді, протягом якого були визнані такі відсотки до виплати*</i>	Д _т 373 – К _т 732

* курсивом виділено умови визнання доходів за ПКУ, що не відповідають принципам ПСБО 15

2. (п.1) Дохід від реалізації ТМЦ на умовах оплати в наступних періодах: $D_r 36 - K_r 701 \setminus n, 702 \setminus n, 703 \setminus n, 712 \setminus n$. При погашенні заборгованості покупців заключні кореспонденції: $D_r 70 \setminus n - K_r 70 \setminus n$.

Висновки. В більшості випадків умови визнання доходів в бухгалтерському обліку підприємницької діяльності відповідають принципам МСБО. На етапах становлення збалансованого соціально-економічного та екологічного розвитку чільне місце посідає варіативна соціальна складова економічної вигоди, її відображення в обліку та звітності. Сучасне трактування ЕВ за економічним змістом через одержання активів обумовлює доцільність введення субрахунків аналітичного обліку в розрізі *очікуваної* (потенційної) та *одержаної* ЕВ.

Подальших досліджень потребують операції дисконтування потенційної ЕВ на дату балансу (коригування визнаних на момент здійснення операції сум в зв'язку з очікуваними змінами на макро-та/або мікро-рівнях). На сьогодні ці питання реалізуються обмежено, в контексті операцій в іноземній валюті.

1. Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський) [Текст] / Л.М. Алексеєнко, В.М. Олексієнко. – Тернопіль: Астон, 2003. – 672 с.
2. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.1[Текст]/ Редкол.: С.В. Мочерний (відп.ред.) та ін. К.: Видавничий центр «Академія», 2000. - 864 с.
3. Нашкерська Г.В. Бухгалтерський облік. [Текст]: навч. посібник. / Г.В. Нашкерська. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 464 с.
4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. за N 73 - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0397-99>
5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід": наказ Міністерства фінансів України від 29 листопада 1999 року № 290 (з чинними змінами і доповненнями). - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/instrbuh/psbu15/>
6. Правила бухгалтерського обліку доходів та витрат банків України: постанова Правління НБУ від 18 червня 2003 р. № 255.
7. Податковий кодекс України: № 2755-VI від 02.12.2010 р. (з чинними змінами і доповненнями)// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17> /zakon.rada.gov.ua
8. Примак Т.О. Економіка підприємства: Навч. посіб. — 5-тевид., стер. [Текст] — К.: Вікар, 2008. — 219 с. — (Вища освіта XXI століття).