

УДК 657.44 : 339.37 [615]

Сасенко О. М.

ОСОБЛИВОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДОХОДІВ РОЗДРІБНОГО ФАРМАЦЕВТИЧНОГО ПІДПРИЄМСТВА

В умовах товарно-грошових відносин одним з основних показників, що характеризує результат виробничо-господарської діяльності підприємства, є дохід. З доходами підприємства зв'язане рішення важливих соціальних, економічних, політичних, етичних проблем суспільства як на мікро- так і на макрорівні. Усе це додає цим господарським поняттям підвищену актуальність і значимість.

А також, у зв'язку зі зміною порядку формування доходів і витрат, виникає необхідність уточнення економічної сутності та практичного значення категорії доходів, вирішення дискусійних питань щодо порядку обчислення оцінки достатності доходів у процесі їх формування; подальшого дослідження проблеми політики формування та планування доходів підприємств.

Чимало видатних вчених присвятили свої наукові дослідження саме вивченням особливостей бухгалтерського обліку доходів роздрібного фармацевтичного підприємства, серед слід відзначити Вовк В. М., Філімоненкова О. С., Шило В. П., Верхоглядову Н. І., Ільїну С. Б. та ін. [1; 3; 4].

Метою роботи є обґрунтування теоретичних засад формування доходів, вдосконалення підходів до забезпечення розвитку і обліку доходів роздрібних підприємств з торгівлі фармацевтичними товарами.

Доходи роздрібного фармацевтичного підприємства поділяють за видами діяльності, внаслідок яких вони виникають, а також на прибутки (збитки) від звичайної та надзвичайної діяльності (рис. 1).



Рис. 1. Класифікація видів діяльності роздрібних фармацевтичних підприємств [1]

Доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку та включають до Звіту про фінансові результати згідно з принципом нарахування і відповідності доходів і витрат.

Загальні правила формування оцінки і визнання в бухгалтерському обліку інформації про доходи та фінансові результати діяльності, а також порядок і розкриття у фінансовій звітності визначаються положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» та положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 3 «Звіт про фінансові результати» [2], які застосовується малими підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних та банківських установ). Розглянемо структуру П(С)БО 15 «Дохід» в табл. 1.

П(С)БО 15 «Дохід» регулює порядок обліку доходів, що виник у результаті таких операцій: реалізації товарів, продукції, інших активів, придбаних з метою перепродажу – надання послуг; використання активів підприємства іншими фізичними та юридичними особами, результатом яких є отримання процентів, дивідендів, роялті.

Таблиця 1

Структура доходу

Структура П(С)БО 15 «Дохід»		
Загальні положення	Пп. 1–4	Описано сферу дії положення та терміни, що в ньому використовуються
Визнання та класифікація доходу	Пп. 5–20	Наведені критерії визнання доходів від звичайної діяльності, класифікація доходів в обліку за відповідними групами
Оцінка доходу	Пп. 21–24	Описано методику оцінки доходу в бухгалтерському обліку
Розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності	Пп. 25–25.4	Наведено перелік обов'язкових питань, які необхідно розкрити у Примітках до фінансової звітності.

На підприємствах, які аналізуються, для обліку доходів діяльності підприємства використовують рахунки сьомого класу [3].

Рахунок 70 «дохід від реалізації» призначено для узагальнення інформації про доходи від реалізації, товарів, робіт, послуг а також про суми знижок, наданих покупцем, та інші вирахування з доходу.

Відображення в обліку доходів від реалізації відбувається на підставі первинних документів: рахунків-фактур, договорів купівлі-продажу, товарно-транспортних накладних, розрахунків (довідок) бухгалтерії.

По кредиту цього рахунку відображається збільшення (отримання) доходів від реалізації продукції, товарів, послуг без вирахування наданих знижок. А по дебету цього рахунку відображається належна сума непрямих податків (акцизного збору, ПДВ) суми, які одержуються на користь комітента, та суми, що списуються у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати».

Бухгалтерський облік доходів від реалізації товарів ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий субрахунок, що передбачений Планом рахунків бухгалтерського обліку.

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» має такі субрахунки:

701 «Дохід від реалізації готової продукції»;

702 «Дохід від реалізації товарів»;

703 «Дохід від реалізації робіт послуг»;

704 «Вирахування з доходу».

На субрахунках 702 «Дохід від реалізації товарів» підприємства торгівлі та інші організації узагальнюють інформацію про доходи від реалізації товарів. Розглянемо кореспонденцію рахунку в табл. 2.

Аналітичний облік доходів від реалізації ведеться за видами (групами) продукції, товарів. Підприємство може самостійно розробляти додаткові аналітичні рахунки, виходячи із специфіки діяльності, конкретних потреб, завдань управління та контролю [4].

Деякі із надходжень мають особливий порядок відображення в обліку. Це стосується ПДВ, акцизу та інших податків, які входять до ціни продажу, а також надходження за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором. Відповідно до вимог П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати» до складу доходу від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) включається вся сума надходжень, тобто без вирахування наданих знижок, повернення проданих товарів та непрямих податків (ПДВ, акцизу тощо).

Таким чином, зазначені надходження мають бути відображені за кредитом рахунку з обліку доходів, а потім вираховуються проведенням через дебет того самого рахунку або дебет 704 «Вирахування з доходу». Інші надходження які не визнаються доходом, відображаються в обліку проводками без застосування рахунків класу 7.

Таблиця 2

Кореспонденція рахунку 70 «Доходи від реалізації»

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» кореспондує	
За дебетом з кредитом рахунків:	За кредитом з дебетом рахунків:
36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»	18 «Довгострокова дебіторська заборгованість»
49 «Страхові резерви»	30 «Каса»
63 «Розрахунки з постачальниками»	31 «Рахунки в банках»
64 «Розрахунки за податками й платежами»	33 «Інші грошові засоби»
68 «Розрахунки за іншими операціями»	34 «Короткострокові векселя одержані»
70 «Доходи з реалізації»	36 «Розрахунки з покупцями та замовниками»
76 «Страхові платежі»	37 «Розрахунки з різними дебіторами»
79 «Фінансові результати»	49 «Страхові резерви»
	63 «Розрахунки з постачальниками»
	66 «Розрахунки з оплати праці»
	68 «Розрахунки за іншими операціями»
	69 «Доходи майбутніх періодів»
	70 «Доходи з реалізації»
	76 «Страхові платежі»
	79 «Фінансові результати»

Не визнаються доходами суми, що отримані від інших осіб і не зумовлюють збільшення власного капіталу. Такі суми включаються не лише до суми чистого доходу підприємства, а й до загальної суми валового доходу і відображаються у бухгалтерському обліку на кредиті рахунків класу 7 «Доходи і результати діяльності», і вилучаються з неї записом по дебету рахунків цього класу. Таким чином на фінансові результати списуються лише суми чистого доходу від здійснення відповідних операцій і подій.

Облік доходів від звичайної діяльності. Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від незвичайних подій призначено рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності».

Рахунки даного класу використовують для обліку господарських процесів. Господарські процеси – це сукупність подібних за економічним змістом господарських операцій. Основні види господарських процесів – придбання виробничих торгових запасів, виготовлення продукції (виконання робіт, надання послуг), продаж товарів і реалізація готової продукції. Рахунки даного класу є тимчасовими, такими, що використовують для накопичення інформації про доходи за звітний період, по закінченні якого сальдо цих рахунків переноситься на рахунок 79 «Фінансові результати». Тимчасові рахунки розпочинають звітний період із нульового сальдо. Інформація про доходи і витрати в них дає можливість скласти проміжну звітність.

На рахунках класу 7, крім рахунку 76 «Страхові платежі», протягом звітного періоду по кредиту відображається сума загального доходу разом із сумою непрямих податків, зборів (обов'язкових платежів), по дебету – щорічне або місячне віднесення суми чистого доходу на рахунок 79 «Фінансові результати».

Таким чином рахунки 70 (Доходи від реалізації) та 71 (Інший операційний дохід) призначені для відображення доходів від операційної діяльності, а рахунки 72 «Дохід від участі в капіталі», 73 «Інші фінансові доходи» – доходів від фінансової діяльності.

Рахунок 74 «Інші доходи» призначений для обліку доходів, пов'язаних перед усім з інвестиційною діяльністю та доходів, що виникають в процесі звичайної діяльності, але не пов'язані з операційною або фінансовою діяльністю.

Облік доходів від реалізації продукції. Узагальнення інформації про доходи від реалізації готової продукції товарів, робіт і послуг, доходів від страхової діяльності, а також про суми знижок наданих покупцям, та про інше впрохування з доходу ведеться на рахунок 70 «Доходи від реалізації».

Рахунок 70 «Доходи від реалізації» – тимчасовий, має ознаки пасивного рахунку, призначений для обліку господарських процесів.

По кредиту рахунку 70 «Доходи від реалізації» на підставі довідок та розрахунків бухгалтерії відображається збільшення (одержання) доходу, по дебету – належна сума непрямих і податків (акцизного збору, ПДВ та інших, передбачених законодавством); суми, які одержуються підприємством на користь комітента, принципала; повернуті перестраховиками частки страхових платежів; результат зміни резервів незароблених премій (у страхових організаціях); та списання у порядку закриття на рахунок 79 «Фінансові результати». Бухгалтерський облік доходів від реалізації ведеться щодо кожного об'єкта за відповідними групами, для яких відкривається окремий рахунок.

Розрахункові документи вважаються пред'явленими покупцеві за умови, що це відбулося способом, передбаченим договором (якщо розрахунки здійснюються без участі установи банків) або після подання їх до установи банку (якщо розрахунки здійснюються через установи банків).

Якщо за умовами договору готову продукцію приймає покупець безпосередньо на підприємстві, то вона вважається реалізованою після передачі її покупцеві, оформленою документами, передбаченими умовами договору і пред'явленням розрахункових документів покупцеві. Типові господарські операції та кореспонденція рахунків по рах. 70 «Доходи від реалізації» на підприємстві за перший квартал 2014 року представлені в табл. 3.

Таблиця 3

Типові господарські операції та кореспонденція рахунків по рах. 70 «Доходи від реалізації» підприємства за перший квартал 2014 року

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерський облік				Сума грн.
		За Планом рахунків		На підприємстві		
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	
1	Відображення доходу від реалізації товарів	36	70	301	702	20 000
2	Списання собівартості реалізованих товарів	90	28	902	28	15 000
3	Відображено суми що не є доходом	70	36	70	36	200
4	Відображено непрямі податки у складі доходу	70	64	70	643	100
5	Віднесено на фінансові результати дохід від реалізації продукції	70	79	702	79	20 000

ВИСНОВКИ

Визначено, що механізм формування обліку доходів роздрібних підприємств з торгівлі фармацевтичними товарами – сукупність методів та способів прийняття вірних управлінських рішень з метою залучення більшої кількості кінцевих споживачів для збільшення суми виручки від реалізації для покриття витрат та подальшого формування цільової суми прибутку. Розкрито особливості бухгалтерського обліку доходів роздрібногo фармацевтичного підприємства, які розраховуються за класом 7 бухгалтерського обліку.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Вовк В. М. Моделювання економічних процесів підприємства : монографія / В. М. Вовк, Н. І. Камінська, С. С. Прийма. – Дрогобич : Коло, 2011. – 448 с.
2. Всеукраїнська мережа ЛІГА : ЗАКОН [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/SH000099.html.
3. Аналіз фінансового стану виробничої та комерційної діяльності підприємства: навчальний посібник / В. П. Шило, Н. І. Верховглядова, С. Б. Ільїна [та ін.]. – К. : Кондор, 2005. – 238 с.
4. Філімоненков О. С. Фінанси підприємств : навчальний посібник. – К. : Кондор, 2005. – 397 с.

Стаття надійшла до редакції 13.02.2015 р.