

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський управлінський облік : навч. посібник / Ф.Ф. Бутинець, Л.В. Чижевська, Н.В. Герасимчук. – Житомир : ЖІТІ, 2000. – 448 с.
2. Валуев Б.И. Проблемы развития учета в промышленности / Б.И. Валуев. – М. : Финансы и статистика, 1984. – 215 с.
3. Голов С.Ф. Управлінський облік : підручник / С.Ф. Голов. – 2-ге вид. – К. : Лібра, 2004. – 704 с.
4. Гуцайлюк З. Ще раз про місце і роль управлінського обліку в інформаційній системі господарських суб'єктів // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11. – С. 45-49.
5. Друри К. Управленческий и производственный учет : пер. с англ. : учебник / К. Друри. – М. : ЮНИТИ, 2002. – 1071 с.
6. Задорожний З.В. Внутрішньогосподарський облік у будівництві. – Тернопіль : Економічна думка, 2006 – 336 с.
7. Кузнецова С. Управлінська бухгалтерська звітність: проблеми створення / С. Кузнецова // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 11. – С. 15-24.
8. Кужельный Н.В. Бухгалтерский учет и его контрольные функции : Практическое руководство. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 143 с.
9. Миддлтон Д. Бухгалтерский учет и принятия финансовых решений : пер. с англ. / Д. Миддлтон. – М. : Аудит : ЮНИТИ, 1997. – 408 с.
10. Нападовська Л.В. Управлінський облік : монографія / Л.В. Нападовська. – Дніпропетровськ : Наука і світ, 2000. – 450 с.
11. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів) : монографія / М.С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2006. – 334 с.
12. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 10(16). – С. 2-8.
13. Чумаченко Н.Г. Развитие управленческого учета в Украине / Н.Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 11(17). – С. 2-9.
14. Чумаченко М.Г. Управлінський облік в Україні / М.Г. Чумаченко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 6. – С. 43-47.
15. Шляго Н.Н. Управленческий учет: рудименты прошлого в осознании настоящего / Н.Н. Шляго. – СПб. : Изд-во Политехн. ун-та, 2007. – 160 с.
16. Соколов А.Ю. Теория и методология управленческого учета целевых затрат : дис. на соискание науч. степени д-ра экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Соколов Андрей Юрьевич ; Казан. финансово-эконом. ин-т. – Казань, 2008. – 542 с.
17. Медведко К.А. Система управленческого учёта и анализа : западная и российская практика; перспективы трансформации зарубежного опыта [Электронный ресурс] / К.А. Медведко // Менеджмент в России и за рубежом. – 2003. – № 6. – Режим доступа : <http://www.mevriz.ru/articles/2003/6/3035.html>.

УДК 657.1:075.8

Кононова І.В.*кандидат економічних наук,**доцент кафедри обліку, економіки і управління персоналом підприємства
Придніпровської державної академії будівництва та архітектури***Шелест К.О.***студент**Придніпровської державної академії будівництва та архітектури***ОБЛІК ДОХОДІВ ЗГІДНО З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Адаптація до Міжнародних стандартів фінансової звітності проходить відповідно до «Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні», яка встановлена Кабінетом міністрів України [2]. Зараз публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які проводять господарську діяльність за видами, перелік яких визначає Кабінет Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами [1]. Окрім цього, в національних стандартах теж спостерігаються зміни. Тому зараз є актуальною проблема гармонізації стандартів. Зокрема існує багато суперечливих питань, які стосуються доходів підприємства.

Ключові слова: Міжнародні стандарти фінансової звітності, дохід, фінансові звіти, дивіденди, Положення (стандарти) бухгалтерського обліку.

Кононова І.В., Шелест К.О. УЧЕТ ДОХОДОВ В СООТВЕТСТВИИ С МЕЖДУНАРОДНЫМИ СТАНДАРТАМИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Адаптации к Международным стандартам финансовой отчетности проходит в соответствии со «Стратегией применения международных стандартов финансовой отчетности в Украине», которая установлена Кабинетом министров Украины [2]. Сейчас публичные акционерные общества, банки, страховые компании, а также предприятия, которые осуществляют хозяйственную деятельность по видам, перечень которых определяется Кабинетом Министров Украины, составляют финансовую отчетность и консолидированную финансовую отчетность по международным стандартам [1]. Кроме этого, в национальных стандартах тоже наблюдаются изменения. Поэтому сейчас актуальна проблема гармонизации стандартов. В том числе существует много спорных вопросов, касающихся доходов предприятия.

Ключевые слова: Международные стандарты финансовой отчетности, доход, финансовые отчеты, дивиденды, Положения (стандарты) бухгалтерского учета.

Kononov I.V., Shelest K.A. ACCOUNTING INCOME ACCORDING TO THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

Adaptation to the International Financial Reporting Standards is in accordance with the "Strategy for the application of international accounting standards in Ukraine", which is set by the Cabinet of Ministers of Ukraine [2]. Now public joint stock companies, banks, insurers and companies that carry out economic activities by type, a list of which is determined by the Cabinet of Ministers of Ukraine, prepare financial statements and consolidated financial statements according to international standards [1]. In addition, the national standards also observed changes. So now the urgent problem of harmonization of standards. In particular, there is a lot of controversial issues related to the company's revenue.

Keywords: International Financial Reporting Standards, income, financial statements, national accounting standards.

Постановка проблеми. Проблеми методології й організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах залишаються невирішеними повною мірою. Це стосується насамперед гармонізації ведення бухгалтерського обліку й фінансової звітності за національними та міжнародними стандартами.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми та перспективи удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі МСФЗ досліджували такі науковці, як: Ф. Бутинець, С. Голов, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Пархоменко, В. Сопко, В. Швець та інші. Також на цю тему опублікували статті М.Г. Проскурня «Гармонізація системи управління витратами підприємства відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності», К.А. Баглай «Порівняльна характеристика оцінки, визнання та відображення в обліку підприємства витрат за МСФЗ», О.В. Колокольцев та У.А. Суткова «Порівняння ПСБО та МСБО щодо розкриття інформації з обліку доходів за видами діяльності з метою прийняття управлінських рішень».

Постанова завдання. Завданнями є аналіз теоретичних передумов обліку доходів за Міжнародними стандартами фінансової звітності. Оцінка ефективності системи обліку доходів підприємства, а також виявлення шляхів її вдосконалення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Важливою умовою успішного функціонування зарубіжних підприємств є забезпечення прибутковості їх діяльності. У країнах з розвинутою ринковою економікою прибуток є інструментом суттєвого впливу на економічні інтереси суб'єктів господарювання у процесі прийняття управлінських рішень, метою здійснення фінансово-господарської діяльності, а також основою її подальшої диверсифікації. Він є одним із основних показників, які характеризують кінцеві фінансові результати діяльності підприємства, його економічні успіхи та ефективність використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у процесі досягнення поставлених цілей. Елементами, які безпосередньо пов'язані з формуванням прибутку і мають прямий вплив на цей показник, є доходи і витрати. В бухгалтерському обліку вони відображаються при дотриманні принципів нарахування та відповідності доходів і витрат. Згідно з цими принципами результати господарських операцій визначаються тоді, коли вони здійснюються, а не в момент отримання або сплати грошових коштів. Відображення їх в обліку і фінансовій звітності відбувається у ті періоди, до яких вони належать, за умови прямого зв'язку доходів звітного періоду з витратами, які були понесені при отриманні цих доходів, з дотриманням принципу обачності.

У Концептуальній основі складання та подання фінансових звітів дохід визначається як збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів або зменшення зобов'язань, що збільшує власний капітал, за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників.

Відповідно до чинного законодавства України, Національні стандарти бухгалтерського обліку не повинні суперечити міжнародним, а це означає, що майже кожному ПСБО відповідає МСФЗ. Так, ПСБО 15 «Дохід» відповідає МСФЗ 18 «Дохід» та включає елементи МСФЗ 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».

Порівнюючи основні положення ПСБО 15 «Дохід» та МСФЗ 18 «Дохід», можна помітити, що вони практично ідентичні. При цьому варто констатувати,

що ПСБО 15 не дає визначення поняттю «дохід», оскільки воно трактується в іншому національному стандарті – ПСБО 3 «Звіт про фінансові результати».

Згідно з п. 7 МСФЗ 18, дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу [3]. Не важко помітити, що визначення доходу, запропоноване ПСБО 3 досить подібне, хоча й подане у дещо іншій редакції. Крім того, за своєю суттю не відрізняються також позиції щодо визнання та оцінки доходу (як від реалізації продукції (товарів), так і від надання послуг), методів оцінки ступеня завершеності операції з надання послуг.

Разом з тим, існує ряд відмінностей у підході до класифікації доходів – у вітчизняній практиці вона є більш деталізованою, що відповідає потребам фінансового та управлінського обліку, а також національному Плану рахунків.

Варто також відзначити, що у МСФЗ 18 деталізовано певні поняття, що були перейняті у вітчизняну практику, проте сутність їх достатньо не розкрита у ПСБО. Так, згідно з п. 10 МСФЗ 18 «Дохід», сума доходу оцінюється за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана з урахуванням суми будь-якої торговельної знижки чи знижки з обсягу, що надають суб'єкти господарювання. У випадку відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів справедлива вартість компенсації може бути нижчою ніж номінальна сума грошових коштів, яка була чи буде отримана. Коли домовленість фактично є фінансовою операцією, справедливу вартість компенсації визначають шляхом дисконтування всіх майбутніх надходжень із використанням умовної ставки відсотка. Різницю між справедливою вартістю та номінальною сумою компенсації визначають як дохід від відсотка [3].

Натомість у ПСБО 15 «Дохід» поняття дисконтування майбутніх надходжень при визначенні справедливої вартості активів, що підлягають отриманню за умов відстрочення платежу, взагалі не застосовується, при цьому у п. 22 Положення зазначається, що у разі відстрочення платежу, внаслідок чого виникає різниця між справедливою вартістю та номінальною сумою грошових коштів або їх еквівалентів, які підлягають отриманню за продукцію (товари, роботи, послуги та інші активи), така різниця визнається доходом у вигляді процентів [4]. Тобто для вітчизняного обліку дисконтування як фактор врахування впливу часу не притаманне, що призводить до певного викривлення інформації, поданої у фінансових звітах.

Методологічні засади формування інформації про доходи в обліку та її розкриття у фінансовій звітності зарубіжних підприємств регламентується Міжнародними стандартами фінансової звітності 18 «Дохід». Метою цих стандартів є визначення облікового підходу до доходів, які виникають в результаті таких операцій:

- реалізація товарів (продукції);
- надання послуг;

– використання активів підприємства іншими юридичними та фізичними особами, результатом чого є отримання відсотків, дивідендів, роялті.

Не поширюються норми МСФЗ 18 «Дохід» на доходи, які виникають внаслідок інших операцій і визначення облікових підходів, які регламентуються іншими Міжнародними стандартами фінансової звітності. До доходів, на які не поширюються норми МСФЗ 18 «Дохід», належать:

- доходи від надання активів в оренду (МСФЗ 17 «Оренда»);
- доходи від виконання будівельних контрактів (МСФЗ 11 «Будівельні контракти»);
- доходи від дивідендів, пов'язаних з інвестиціями, які обліковують за методом участі в капіталі (МСФЗ 28 «Інвестиції в асоційовані компанії»);
- доходи від страхових контрактів страхових компаній (МСФЗ 4 «Страхові контракти»);
- доходи від змін у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань або їх ліквідації (МСФЗ 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання», МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»);
- доходи від природного приросту поголів'я худоби, продуктів, сільського господарства та лісництва (МСФЗ 41 «Сільське господарство»);
- доходи від змін вартості інших поточних активів;
- доходи від видобування корисних копалин (МСФЗ 6 «Розвідування для оцінки запасів корисних копалин»).

Згідно з МСФЗ 18 «Дохід» доходи визнаються, якщо існує ймовірність надходження на підприємство майбутніх економічних вигод, пов'язаних з операцією, і ці вигоди можна достовірно оцінити. При цьому вони повинні включати тільки надходження валових економічних вигод, які отримані та підлягають отриманню підприємством. Із суми надходження виключаються суми податків, які утримуються за дорученням держави (податок з продажу, податок на dodanu вартість та ін.); суми, отримані на користь третіх осіб (наприклад, суми, отримані від імені принципала).

Сума доходу визначають на основі угоди, яка укладається між підприємством та покупцем або користувачем активу. Її оцінюють за справедливою вартістю отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана. В окремих випадках сума доходу від реалізації товарів, продуктів, надання послуг може бути меншою, ніж їх справедлива вартість (наприклад, якщо покупцям надають знижки, якщо має місце повернення товарів, продукції від покупців тощо).

У процесі визнання доходу слід враховувати особливості застосування критеріїв визнання окремо до кожної операції. Так, згідно з МСФЗ 18 «Дохід», дохід від реалізації товарів (продукції) потрібно визнавати при дотриманні таких умов:

- в момент реалізації підприємство передало покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товари (продукцію);
- підприємство не бере участі в управлінні проданими запасами, втрачає право володіння ними та контролю за їх рухом;
- сума доходу може бути достовірно визначена;
- існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигод, пов'язаних з операцією;
- витрати, які були або будуть понесені внаслідок операції, можуть бути достовірно оцінені.

Визнання доходів від надання послуг регламентується:

- МСФЗ 11 «Будівельні контракти» – розглядає визнання доходу, який виникає в результаті будівельних контрактів;
- МСФЗ 18 «Дохід» – розглядає визнання доходу, який виникає в результаті надання всіх інших послуг.

Цими стандартами передбачається застосування одного і того ж підходу до визнання доходів від

надання послуг. Він базується на методі поетапно-го виконання робіт, згідно з яким дохід визначають в тих облікових періодах, в яких надають відповідні послуги. При цьому слід зазначити, що в МСФЗ 18 «Дохід» визначено як застосування цього методу тільки для визнання доходів, а в МСФЗ 11 «Будівельні контракти» визначено критерії визнання і доходів, і витрат.

Відповідно до МСФЗ 11 «Будівельні контракти» і МСФЗ 18 «Дохід» доходи від операцій з надання послуг можуть бути достовірно оцінені за умови дотримання певних вимог. Критеріями визнання доходу від надання послуг є те, що: суму доходу можна достовірно оцінити; існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигод, пов'язаних з операцією; етап завершеності операції на дату балансу можна достовірно оцінити; витрати, понесені у зв'язку з операцією, і витрати, які будуть понесені до завершення операції, можна достовірно оцінити.

За неможливості достовірної оцінки результату операцій з надання послуг дохід слід визнавати в обсязі витрат, що підлягають відшкодуванню.

Визнання доходу від використання активів підприємства іншими юридичними та фізичними особами, який надходить у вигляді відсотків, дивідендів, роялті, подано в МСФЗ 17 «Оренда», МСФЗ 18 «Дохід», МСФЗ 28 «Інвестиції в асоційовані компанії», МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Відповідно до цих стандартів дохід від використання активів підприємства іншими сторонами повинен визнаватися при дотриманні таких умов, що існує ймовірність надходження на підприємство економічних вигод, пов'язаних з операцією (відсотки, дивіденди, роялті); сума доходу може бути достовірно оцінена (відсотки, дивіденди, роялті); встановлено право акціонерів на отримання виплати (дивіденди).

Згідно з МСФЗ 18 «Дохід» у фінансовій звітності та примітках до неї підприємство повинно розкривати таку інформацію про доходи:

- облікову політику, яка прийнята для визнання доходу, в тому числі методи для визначення етапу завершення операції з надання послуг;
- суму кожної суттєвої категорії доходу, визначеного протягом певного періоду, включаючи дохід від реалізації продукції (товарів), надання послуг, відсотків, роялті, дивідендів тощо;
- суму доходу, отриманого в результаті обміну продукції (товарів) або послуг, який включено до кожної суттєвої категорії доходу.

Згідно з МСФЗ 18 «Дохід» у фінансовій звітності та примітках до неї підприємство повинно розкривати таку інформацію про доходи:

- облікову політику, яка прийнята для визнання доходу, в тому числі методи для визначення етапу завершення операції з надання послуг;
- суму кожної суттєвої категорії доходу, визначеного протягом певного періоду, включаючи дохід від реалізації продукції (товарів), надання послуг, відсотків, роялті, дивідендів тощо;
- суму доходу, отриманого в результаті обміну продукції (товарів) або послуг, який включено до кожної суттєвої категорії доходу.

З метою відображення в обліку і фінансовій звітності, зокрема у Звіті про прибутки та збитки, доходи поділяють за видами діяльності (операційна діяльність, фінансова діяльність та інвестиційна діяльність). В Україні доходи і витрати відображають в бухгалтерському обліку та включають у звіт про фінансові результати відповідно до принципу нарахування та відповідності доходів і витрат. Доходи і

витрати відображають в момент їх виникнення незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів. Отже, доходи відображають у бухгалтерському обліку і у фінансовій звітності за відвантаження продукції (товарів), виконання робіт, надання послуг незалежно від термінів одержання грошових коштів або їх еквівалентів від покупців (замовників). З цією метою на Україні для обліку витрат підприємства використовують рахунки 8 і 9 класів. Аналітичний та синтетичний облік витрат за елементами підпорядкований складанню фінансової звітності – Звіту про фінансовий стан (ф. № 2), в розділі II «Елементи операційних витрат» якого їх відображають за даними про накопичені суми на рахунках класу 8. Інформація про витрати підприємства в Звіті про фінансові результати наведено в розрізі:

1) груп за функціями витрат на підприємстві (I розділ Звіту про фінансовий стан).

2) груп за елементами витрат (II розділ Звіту). Для узагальнення інформації про доходи від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства, а також від надзвичайних подій використовують рахунки класу 7 «Доходи і результати діяльності».

Отже, існують відмінні та схожі риси в обліку доходів і витрат в Україні та зарубіжних країнах. Тому, як відомо, вже сьогодні Міністерство фінансів України поступово вносить зміни в Національні стандарти, наближаючи їх до міжнародних і скорочуючи розрив між вітчизняною системою обліку та загальноприйнятою європейською.

Таким чином, згідно з МСФЗ дохід – це збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або зменшення зобов'язань, яке веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу. У кожній країні визнання доходу відбувається згідно з її нормативним документам. Проте все ж існує два загальних критерії:

- суму доходу можна достовірно визначити;
- можна очікувати надходження майбутніх економічних вигод.

Висновки. Аналіз та порівняння П(С)БО та МСБО щодо доходів діяльності підприємства є теоретичним підґрунтям для розробки та удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку доходів. Також МСФЗ дають змогу компанії отримувати можливість виходу на міжнародні ринки, залучення додаткових інвестицій (ресурсів) у розвиток компанії, оскільки звітність, складена за МСФЗ, більш інформативна і зрозуміла іноземним інвесторам, це дасть змогу для розвитку компанії та збільшення їх прибутку; для ефективного управління власністю, збільшення обсягів інвестицій в реальний сектор економіки, забезпечення економічного зростання та інтеграції у світову економіку.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг : за рішенням АПУ від 27.09.2007 року № 182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/files/ris/796059159.doc>.
2. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні : схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 року № 911-р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
3. План рахунків бухгалтерського обліку та інструкція про його застосування : наказ міністра фінансів від 30.11.1999 року № 291 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
4. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг» : за рішенням АПУ від 27.09.2007 року № 182/4 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.apu.com.ua/files/ris/796059159.doc>.
5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 року № 40 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rada.gov.ua>.
6. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С.Ф.Голов, В.М. Костюченко. – 2004. – 775 с.
7. Нищенко Л.П. Гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності України з міжнародними стандартами в процесі гармонізації економічних взаємозв'язків / Л.П. Нищенко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2006. – № 9. – С. 6–9.