

УДК 637.3(075)

О. Г. Лищенко

кандидат економічних наук, доцент

І. М. Самарська

Запорізький національний технічний університет

ГАРМОНІЗАЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ЗА НАЦІОНАЛЬНИМИ ТА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

У статті проведено аналіз та порівняння національного та міжнародного стандарту бухгалтерського обліку доходів підприємства, розроблено схему обліку доходів за центрами відповідальності для вирішення питань, що виникають у керівництва, яка створює умови для формування необхідної звітності, а також збільшує обґрунтованість управлінських рішень, що стосується саме отримання доходів.

Ключові слова: дохід, фінансово-економічний стан, облік відповідальності, центр відповідальності, управлінське рішення.

I. Вступ

В умовах сучасної ринкової економіки питання щодо обліку доходів є досить актуальним і вимагає детального дослідження. Підприємства, здійснюючи господарську діяльність, переважно керуються національними стандартами, що зумовлено різними факторами, одними з яких є необізнаність і небажання використовувати нове. Проблеми методології й організації бухгалтерського обліку в сучасних умовах залишаються невирішеними. Це стосується гармонізації ведення бухгалтерського обліку доходів за національними та міжнародними стандартами.

У ринкових умовах господарювання система бухгалтерського обліку та звітності повинна трансформуватися так, щоб реально відповідати потребам зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації. Глобалізація та структурні перетворення в економіці України змінили погляди на фінансову звітність, надаючи їй зовсім інші орієнтири. Так, на відміну від методів і принципів формування бухгалтерської звітності, що застосовувалися до впровадження міжнародних стандартів, в основу яких було покладено окреме підприємство, сучасний підхід до фінансової звітності лежить у площині інформаційного поля, пов'язаного із вкладанням капіталу для отримання економічних вигод у майбутньому [6].

Отже, основна мета МСБО полягає в отриманні максимально достовірної інформації про фінансово-економічний стан підприємства для прийняття відповідних рішень інвесторами. Міжнародні стандарти мають рекомендаційний характер і є орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку доходів у всьому світі.

Проблеми та перспективи удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі МСБО досліджували такі науковці, як:

Ф. Бутинець, С. Голов, О. Губачова, В. Костюченко, Ю. Кузьмінський, В. Пархоменко, В. Сопко, В. Швець та ін.

II. Постановка завдання

Метою статті є визначення сутності поняття “доходи” в розрізі аналізу й порівняння українського та міжнародного стандартів обліку.

III. Результати

Дохід є важливою складовою діяльності всіх підприємств, які прагнуть отримати прибуток, визначення якого потребує досконалого ведення обліку. Від повноти та достовірності інформації, зазначеної у фінансовій звітності стосовно доходів і витрат, залежить правильне визначення фінансового результату та прийняття ефективних управлінських рішень. Саме тому облік доходів для підприємства набуває стратегічного значення.

Актуальність цієї теми посилюється впровадженням і застосуванням МСБО в Україні, коли вимагають здійснення “...вивчення методик аналізу процесів застосування МСБО в інших країнах” [4, с. 79]; а також інтелектуалізації – “виробництва” інформації та її стандартизації [1, с. 77; 2, с. 21] і критичний огляд методологічних, організаційних, кадрових, етичних проблем цих процесів. [5, с. 99].

У зв'язку з прийняттям бухгалтерської Директиви ЄС відбулися значні зміни в критеріях, за якими підприємства відносять до тієї або іншої групи, а одним із трьох головних критеріїв стали доходи від будь-якої діяльності за рік [3, с. 76].

Сучасне підприємство в процесі провадження власної діяльності має право обирати систему відображення та подання фінансової звітності: національну або міжнародну. Від цього вибору залежать деталі відображення доходів і витрат у бухгалтерському обліку, що впливають на формування фінансового результату діяльності.

В Україні основними нормативними документами, що регламентують розкриття бухгалтерської інформації, є національні положення (стандарт) бухгалтерського обліку.

У міжнародній практиці так само існує система стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що за своєю сутністю є набором рекомендацій щодо ведення обліку та складання звітності.

Міжнародні стандарти допускають можливість вибору різного способу ведення бухгалтерського обліку та подання звітності, що дають можливість керівнику самостійно обрати найбільш оптимальний варіант [12].

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” та Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” визначає доходи як збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов’язань, які приводять до зростання власного капіталу, за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників [9; 10].

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 “Дохід” трактує дохід дещо інакше, а саме як валове надходження економічних вигод протягом періоду, що виникає під час господарської діяльності суб’єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження [7].

Отже, бачимо, що визначення поняття “дохід” за МСБО не враховує збільшення активу та зменшення зобов’язань, а лише розглядає зростання власного капіталу, а це впливає на методіку облікового відображення господарських операцій.

Порівняння основних положень П(С)БО та МСБО свідчить про наявність спільних моментів. Насамперед, це стосується критеріїв визнання доходів, класифікації доходів за видами діяльності, оцінки доходів, порядку відображення у звітності тощо. Разом з тим, між цими стандартами існують і деякі відмінності.

Згідно з П(С)БО 15, доходи класифікуються за такими групами:

- 1) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг);
- 2) інші операційні доходи;
- 3) фінансові доходи;
- 4) інші доходи [10].

У МСБО 18 “Дохід” класифікація доходів не наводиться, однак визначені такі її види:

- 1) дохід від реалізації;
- 2) дохід від надання послуг;
- 3) відсотки, роялті, дивіденди [7].

Відмінність у класифікації доходів впливає на організацію синтетичного й аналітичного обліку доходів діяльності, а також зумовлює розбіжності в складанні Звіту про фінансові результати та відображенні в ньому інформації про доходи.

Не визнаються доходами: суми податків та обов’язкових платежів, які підлягають пе-

рерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; суми надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітету, принципала тощо (зазначено у МСБО 18 “Дохід” і П(С)БО 15 “Дохід”). У П(С)БО 15 “Дохід” не визначаються також суми попередньої оплати праці, авансів у рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума завдатку або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження від первинного розміщення цінних паперів [7; 10].

У П(С)БО 15 якщо дохід може бути достовірно визначений, то він відображається в бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, які підлягають відшкодуванню. Визнаний дохід не коригується на величину пов’язаної з ним сумнівної та безнадійної дебіторської заборгованості. А в МСБО 18 доходи та витрати, які пов’язані з тією самою операцією або іншою подією, визнаються одночасно; цей процес, як правило, називають відповідністю доходів і витрат. Дохід не може бути визнаний, якщо витрати неможливо достовірно оцінити: за таких обставин будь-яка вже отримана за товарів компенсація визнається як зобов’язання.

Передача ризику в П(С)БО 15 “Дохід” не розглядається, а в МСБО 18 зазначається, що оцінка моменту, на який підприємство передає покупцеві суттєві ризики й винагороди від володіння, вимагає вивчення обставин операції. Якщо підприємство залишає за собою суттєвий ризик володіння, операція не розглядається як реалізація і дохід не визнається [11].

Як і в П(С)БО 15, так і в МСБО 18 у фінансовій звітності наводиться (розкривається) така інформація:

- облікова політика щодо визнання доходу, включаючи спосіб визначення ступеня завершеності робіт, послуг, дохід від виконання й надання яких визнається за ступенем завершеності;
- розподіл доходу за кожною групою доходів.

Також у П(С)БО 15 за необхідності вказується розкриття суми доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів і частки доходу за бартерними контрактами з пов’язаними сторонами.

Порівняння міжнародних і національних положень з обліку доходів і відображення їх у звітності дають змогу зробити висновок, що в МСБО більш конкретизовано певні положення, але П(С)БО містить моменти, які, зокрема, зумовлені національними особливостями обліку.

Методологічні засади формування та відображення інформації про фінансові результати у звітності визначає в Україні НП(С)БО 1. У міжнародній практиці окремого стандарту немає. Склад фінансової звітності визначає МСБО 1 “Подання фінансових звітів”.

Отже, в сучасних умовах варто з обережністю підходити до порядку визнання доходу, тому що невиконання однієї з умов не дає права підприємству збільшувати свої доходи. В разі виникнення проблем з тлумачення того чи іншого питання необхідно звертатися до міжнародних стандартів обліку. Тобто П(С)БО 15 "Дохід" потребує доопрацювання в частині уточнення критеріїв визнання доходу шляхом надання практичних рекомендацій щодо їх застосування.

Тому можна зробити висновок, що незважаючи на те, що національні П(С)БО ґрунтуються на міжнародних стандартах фінансової звітності, вони не тотожні.

Сьогодні на підприємствах часто постає питання щодо обліку доходів для правильності прийняття управлінських рішень. Керуючись лише принципами обліку доходів за національними та міжнародними стандартами, це питання не вирішується, тому пропонуємо вести систему обліку доходів за центрами відповідальності відповідно до організаційної структури підприємства.

Облік відповідальності – система обліку, що забезпечує контроль та оцінку діяльності кожного центру відповідальності (СОЦВ).

Ведення обліку за центрами відповідальності на прикладі комунального підприємства

ста "Міжнародний аеропорт Запоріжжя" дає можливість забезпечити:

- підвищення продуктивності роботи керівництва;
- організацію самоконтролю центрів;
- впровадження гнучкої системи стимулювання працівників;
- удосконалення управління як загалом, так і центрами зокрема.

Для правильного прийняття управлінського рішення щодо обліку доходів аналітична служба підприємства повинна бути забезпечена відповідно підготовленою інформацією, яку надає система обліку витрат і доходів за центрами відповідальності.

Проблему розподілу витрат і доходів між окремими підрозділами (центрами відповідальності) вирішують шляхом встановлення взаємозв'язку витрат і доходів з роботою конкретних відповідальних осіб. Інструментом для цього буде система управлінського обліку, яка спрямована на забезпечення інформацією та об'єднує всю послідовність операцій щодо прийняття управлінських рішень – планування і прогнозування [8, с. 573].

Згідно з організаційною структурою управління комунальним підприємством "Міжнародний аеропорт Запоріжжя", складаємо схему центрів відповідальності доходів і витрат (рис. 1).



Рис. 1. Центри відповідальності доходів і витрат КП "Міжнародний аеропорт Запоріжжя"
Джерело: розроблено автором.

Проаналізувавши склад доходів і витрат, можемо скласти схему класифікації доходів

комунального підприємства, виходячи з його структури та основних видів діяльності (рис. 2).

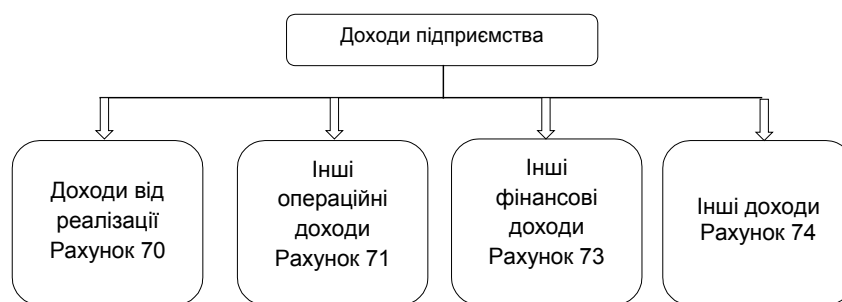


Рис. 2. Класифікація доходів комунального підприємства "Міжнародний аеропорт Запоріжжя"
Джерело: розроблено автором.

Підхід до групування доходів є єдиним для всіх підприємств, але при переході на систему обліку доходів за центрами відповідальності буде потрібна інформація саме про власні доходи конкретного підприємства.

IV. Висновки

Порівняння підходів до бухгалтерського обліку доходів дає можливість зробити висновки, що ширшою є структура МСБО 18, ніж П(С)БО 15. Але стандарти мають також і значну кількість спільних рис, які подібно трактуються. В сучасній ринковій економіці, яка має тенденцію змінюватися, необхідний постійний аналіз та вдосконалення національних стандартів з обліку доходів відповідно до цих змін, а також міжнародних стандартів.

Впровадження системи обліку доходів за центрами відповідальності дає змогу вирішити значну кількість питань, що виникають у керівництва підприємства, а саме створює умови для формування необхідної звітності менеджерами всіх рівнів управління, а також збільшує обґрунтованість управлінських рішень, що стосуються саме отримання доходів.

Список використаної літератури

1. Буняк В. Л. Обліково-аналітичне забезпечення підготовки економістів для сфери бізнесу. *Научные труды SWorld*. 2016. Т. 7. № 45. С. 76–80.
2. Голубнича Г. П. Науково-дослідна компонента у підготовці фахівців з обліку та аудиту в класичних університетах. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка*. 2008. № 101. С. 21–26.
3. Голубнича Г. П., Пить А. Ю. Особливості організації обліку та облікової політики на малих підприємствах. *Крымский эконо-*

номический вестник. 2015. № 1 (14). С. 75–78.

4. Голубнича Г. П. Категории "знание бизнеса" и "бизнес-модель" предприятия: содержание и практическое значение. *Научный взгляд в будущее*. Одесса, 2016. Т. 6. Вип. 4. С. 78–82.
5. Голубнича Г. П. Опыт внедрения МСФО в Украине. *Научные труды SWorld*. Одесса, 2011. Вип. 3. Т. 10. С. 99–102.
6. Картузова Т. В. Необходимость перехода Украины на международные стандарты финансовой отчетности. *Научный вестник НЛТУ Украины*. 2010. № 20.9. С. 176–179.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 "Дохід". URL: http://vobu.ua/rus/documents/item/mizhnarodnij-standart-bukhgalterskogo-obliku-18-dokhid?app_id=23.
8. Навпадовська Л. В. Управлінський облік: підручник. Київ, 2010. 623 с.
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE22868.html.
10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 "Дохід" від 29.11.1999 р. № 290. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
11. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: навч. посіб. 3-тє вид., перероб. і доп. Київ, 2000. 578 с.
12. Шипіна С. Б. Облікове відображення доходу від реалізації: відмінності МСФЗ (IAS) 18 "Виручка" та П(С)БО 15 "Дохід". *Вісник ЖДТУ*. 2012. Вип. 2 (60). С. 165–170.

Стаття надійшла до редакції 06.10.2017.

Лыщенко Е. Г., Самарская И. Н. Гармонизация учета доходов по национальным и международным стандартам

В статье проведен анализ и сравнение национального и международного стандарта бухгалтерского учета доходов предприятия, разработана схема учета доходов по центрам ответственности для решения вопросов, возникающих у руководства, а именно создает

условия для формирования необходимой отчетности, а также увеличивает обоснованность управленческих решений, что касается именно получения доходов.

Ключевые слова: *доход, финансово-экономическое состояние, учет ответственности, центр ответственности, управленческое решение.*

Lischenko O., Samarska I. Harmonization of Income Accounting According to National and International Standards

The aim of the article is to define the "income" concept essence in the context of analysis and national and international accounting standards comparison.

The method of theoretical generalization and national and international income accounting standards comparison became the basis for the development of a scheme for income accounting from responsibility centers.

The study results consist in the analysis and comparison of national and international enterprise income accounting standards, the development and improvement of organizational and methodological support for the business entity management, as well as in the income accounting schemes construction at the responsibility centers.

The scientific novelty of investigation results consist in provisions justification of the national and international accounting income standards, the accounting system review for the income enterprise responsibility centers.

The practical study significance lies in the fact that the main provisions of this research in the comparisons and suggestions form can be used in enterprises to problem solution arising from the management, namely it creates conditions for the formation of the necessary reporting according to the managers at all management levels needs and also increases the management decisions validity that require income generation.

Accounting by responsibility centers provides opportunity to increase the manager productivity, improving the organization of enterprises structural subdivisions control, the flexible incentives system introduction and improving the management as a whole and for individual structural units.

Key words: *income, financial and economic status, responsibility accounting, responsibility center, managerial decision.*