

ОБЛІК ДОХОДІВ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ

ACCOUNT OF INCOME FROM SALES UNDER INTERNATIONAL AND NATIONAL STANDARDS

УДК 657:334

Карпенко Є.А.

к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку і аудиту

Полтавський університет економіки і торгівлі

Шийка Г.І.

студентка

Полтавський університет економіки і торгівлі

У статті розглянуто особливості відображення в обліку і звітності доходів від реалізації товарів, робіт, послуг за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку. Надано порівняльну характеристику визначення, визнання, оцінки, класифікації, обліку та групування доходів від реалізації.

Ключові слова: доходи, виручка, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, регулювання.

В статье рассмотрены особенности отражения в учете и отчетности предпринятой выручки от реализации товаров, работ и услуг по международным и национальным стандартам бухгалтерского учета. Представлена сравнительная

характеристика определения, признания, оценки, классификации, учета и группировки доходов от реализации.

Ключевые слова: доходы, выручка, международные стандарты бухгалтерского учета, международные стандарты финансовой отчетности, положения (стандарты) бухгалтерского учета, регулирование.

The article discusses the features of accounting of revenue according to the international and national accounting standards of Ukraine. Provided comparative characteristics of the definition, recognition, valuation, classification, accounting, and grouping of income from sales.

Key words: income, revenue, International Accounting Standards, International Financial Reporting Standards, Provisions (Standards) of Accounting, regulation.

Постановка проблеми. В умовах самокупності та самофінансування для кожного підприємства важливим завданням є забезпечення максимального рівня прибутковості діяльності, розширення напрямів отримання доходу, тому категорія доходів у ринковій системі господарювання займає визначальне місце. Разом із тим управління доходами підприємств неможливе без якісного облікового забезпечення. Саме в системі бухгалтерського обліку формується інформація про доходи, яка необхідна апарату управління для виявлення резервів розширення обсягів діяльності, підвищення конкурентоспроможності та ефективності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Дослідженню проблем обліку доходів за національними та міжнародними стандартами значну увагу приділили у своїх працях такі вчені, як Ю.А. Верига, С.Ф. Голов, Д.В. Карпенко, О.В. Карпенко, Н.О. Лоханова, Ю.О. Ночовна, Н.В. Прохар, С.Б. Шипіна та ін. Проте деякі аспекти економічного змісту, методики обліку, класифікації доходів сьогодні потребують подальшого дослідження в контексті глобалізації та прийняття нового Міжнародного стандарту фінансової звітності (IFRS) 15 «Дохід від договорів із клієнтами».

Постановка завдання. Мета дослідження полягає у порівнянні вимог національних та міжнародних стандартів з обліку доходів для виділення їх спільних та відмінних ознак і мінімізації ризиків суб'єктів господарювання під час переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Концептуальною основою для формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи під-

приємства і їх відображення у фінансовій звітності є відповідні стандарти бухгалтерського обліку, які сьогодні набувають ознак глобальних стандартів, будучи частиною глобальної фінансової реформи, забезпечуючи прозорість як основу побудови більш еластичної глобальної інфраструктури.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) вимагаються або дозволені для використання в 138 країнах, а більшість країн – учасниць Великої двадцятки вимагають їх використання в обов'язковому порядку.

В Україні, яка прагне інтегруватися в європейську спільноту, всі підприємства мають право для складання фінансової звітності застосовувати міжнародні стандарти, які викладено державною мовою та офіційно оприлюднено на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку. Для окремих суб'єктів господарювання застосування цих стандартів є обов'язковим, тому більшість керівників підприємств розглядає доцільність переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності.

В Україні облік доходів регулюють такі національні та міжнародні стандарти: П(С)БО 15 «Дохід», П(С)БО 18 «Будівельні контракти», МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клієнтами».

Порівняння цих стандартів свідчить про наявність у них суттєвих розбіжностей, які стосуються термінів, критеріїв визнання доходу, їх оцінки, порядку відображення звітності. Це зумовлено насамперед тим, що змінилися підходи до обліку доходів від реалізації за міжнародними стандартами і замість МСБО 18 «Дохід» було прийнято новий МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клі-

ентами». Прийняття МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клієнтами» стало результатом спільної праці інститутів МСФЗ та GAAP протягом 10 років.

Метою цього Стандарту є встановлення 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 [2].

Принциповою відмінністю в обліку доходів за національними та міжнародними стандартами є те, що під час визнання доходу від реалізації за національним законодавством використовується так звана концепція доходу (performance reporting), а за МСФЗ – концепція зміни активів/зобов'язань (positional reporting), за якою суб'єкт господарювання визнає дохід, коли (або у міру того як) він задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу (тобто актив) клієнтові (рис. 1 і 2).

Перевагою МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клієнтами» [2] є те, що у стандарті міститься визначення як доходу (income), так і виручки (revenue), тоді як за національними стан-

дартами України це визначення наведено не у П(С)БО 15 «Дохід» [3], а у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (табл. 1).

Основною відмінністю у трактуванні сутності доходу за національними та міжнародними стандартами є те, що у МСБО 18 акцентується увага на тому, що дохід повинен бути отриманий у звітному періоді.

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 [5], 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.

Орієнтація міжнародних стандартів на МСФЗ на концепцію зміни активів/зобов'язань під час



Рис. 1. Порядок обліку доходів від реалізації за П(С)БО 15 «Дохід» та П(С)БО 18 «Будівельні контракти»

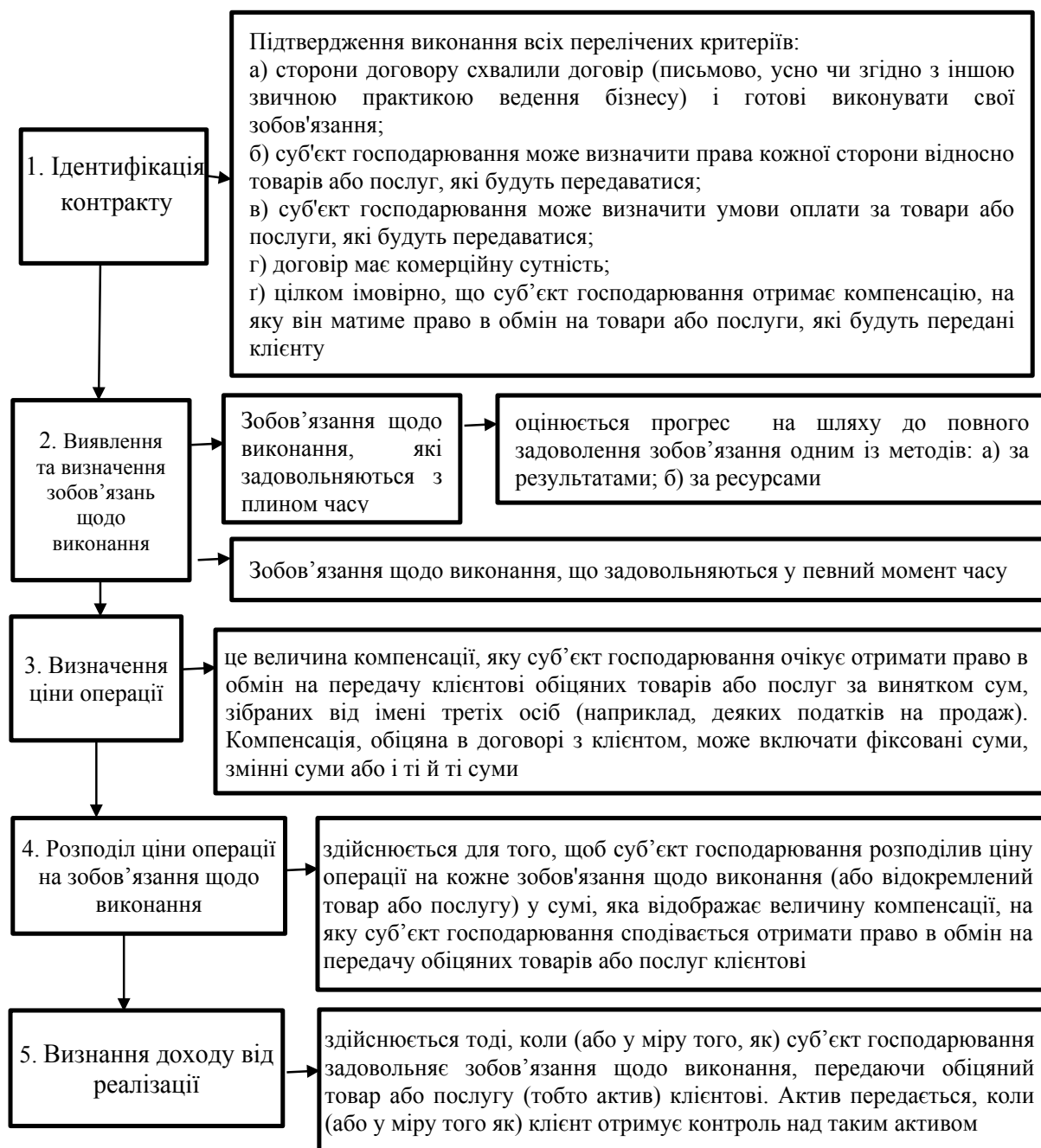


Рис. 2. Порядок обліку доходів від реалізації за МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів із клієнтами»

визнання доходу від реалізації зумовила появу нових термінів, таких як «контрактний актив» та «контрактне зобов'язання», які в національних стандартах відсутні, що суттєво впливає на організацію синтетичного та аналітичного обліку доходів і спричиняє розбіжності в складанні Балансу (Звіту про фінансовий стан) і Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) за міжнародними та національними стандартами. Це наочно підтверджує такий приклад.

ТОВ «Світанок» (не платник ПДВ), яке займається торгівлею комп'ютерної техніки, уклало

договір на поставку товарів (принтер за ціною 4 тис. грн. і сканер за ціною 5 тис. грн.). За умовами договору право на отримання винагороди у ТОВ «Світанок» виникне тільки після передачі контролю над принтером і сканером в сукупності. 25 березня ТОВ «Світанок» відвантажило принтер, а 5 квітня – сканер і отримало оплату на поточний рахунок. В обліку за національними та міжнародними стандартами ці операції відобразяться так (табл. 2).

Також більш деталізованою є й класифікація доходів від реалізації за МСФЗ 15, які для

Таблиця 1

Термінологічний апарат щодо обліку доходів за національними та міжнародними стандартами

МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів з клієнтами» [2]	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [4]
Дохід (income) – збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або поліпшення активів, або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу	Доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)
Дохід (revenue, виручка) – виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання	-
Контрактний актив (contract asset) – право суб'єкта господарювання на компенсацію в обмін на товари або послуги, які суб'єкт господарювання передав клієнтові, якщо таке право зумовлене не плином часу, а іншими чинниками (наприклад, майбутніми результатами діяльності суб'єкта господарювання)	-
Контрактне зобов'язання (contract liability) – зобов'язання суб'єкта господарювання передати товари або послуги клієнтові, за які суб'єкт господарювання отримав компенсацію (або настав строк сплати такої суми) від клієнта.	-

Таблиця 2

Кореспонденція рахунків щодо відображення в обліку реалізації товарів за національними та міжнародними стандартами

Зміст господарської операції	Облік за МСФЗ			Облік за НП(С)БО		
	Д	К	Сума, грн	Д	К	Сума, грн
25.03 відображено реалізацію принтера	Контрактний актив	Виручка	4000	361	702	4000
05.04 відображено реалізацію сканера	Дебіторська заборгованість	Контрактний актив Виручка	4000 5000	361	702	5000
05.04 отримано оплату на поточний рахунок	Поточний рахунок	Дебіторська заборгованість	9000	311	361	9000

цілей обліку та визнання поділяються на доходи, зобов'язання по яких задовольняються з плином часу, та доходи, зобов'язання по яких задовольняються у певний момент часу [2].

За національними стандартами окремо виділені лише доходи від реалізації за будівельними контрактами, які визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу, за одним з методів:

- вимірювання та оцінка виконаної роботи;
- співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі;
- співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом [6].

Різними є й підходи до визначення суми доходу від реалізації на національними і міжнародними стандартами. За П(С)БО 15 «Дохід», дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню [3].

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) [2].

Порівнюючи вимоги національних та міжнародних стандартів з обліку доходів, відзначимо, що найбільше розбіжностей в обліку буде у суб'єктів господарювання, які займаються такими видами діяльності:

- під час ідентифікації контакту – авіакосмічна і оборонна промисловість; ліцензіари, нерухомість;
- під час виявлення та визначення зобов'язань щодо виконання – ліцензіари, нерухомість; розроблення програмного обладнання, телекомунікації;
- під час визначення ціни операції – авіакосмічна і оборонна промисловість, управління активами, будівництво;
- під час розподілу ціни операції на зобов'язання щодо виконання – розроблення програмного обладнання, телекомунікації;
- під час визнання доходів – авіакосмічна і оборонна промисловість, будівництво, виробництво під замовлення, ліцензіари, нерухомість; розроблення програмного обладнання, телекомунікації.

На основі вивчення наукової літератури було встановлено, що вимогам сучасності щодо обліку доходів від реалізації більшою мірою відповіда-

ють міжнародні стандарти фінансової звітності. До переваг МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами» можуть бути віднесені такі:

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

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

3) МСФЗ 15 чітко 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 П(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 [5].

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. Вважаємо, що доцільно внести зміни до П(С)БО 15 «Дохід» для наближення його вимог до міжнародних стандартів обліку.

Висновки з проведеного дослідження. Прийнятий МСФЗ 15 «Виручка по договорах із клієнтами» суттєво змінив підхід до порядку визнання доходу і запропонував п'ятикрокову модель його відображення, яка ґрунтується на концепції зміни активів/зобов'язань під час визнання доходу від реалізації. Цим зумовлено появу нових термінів в обліку доходів, зокрема контрактного активу і контрактного зобов'язання, тому сьогодні наявні суттєві розбіжності в обліку доходів від реалізації за національними та міжнародними стандартами.

Перевагою обліку доходів за міжнародними стандартами насамперед є те, що ці стандарти забезпечують чітке впорядкування критеріїв

визнання доходів у різноманітних ситуаціях і сприяють конвергенції МСФЗ і GAAP/USA, зближенню облікових систем різних країн, тому необхідне внесення аналогічних змін до П(С)БО 15 «Дохід».

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками». Економіка і суспільство. 2017. № 12. С. 701–705.

2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів із клієнтами». URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU17027.html.

3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 627. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

5. 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.

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти»: Наказ Міністерства фінансів України від 28.04.2012 № 205. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>.

REFERENCES:

1. Matsenko L.F. (2017) Kontseptualni vidminnosti obliku dokhodiv pislia vvedennia MSFZ 15 "Vyručka za kontraktamy iz zamovnykamy" [Conceptual differences in income accounting after the introduction of "Revenue from Contracts with Customers"]. Ekonomika i suspilstvo, no. 12, pp. 701–705.

2. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti 15 "Dokhid vid dohovoriv z kliientamy" // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MU17027.html.

3. Polozhennia (standarty) bukhhalterskoho obliku 15 "Dokhid" // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>

4. Natsionalne polozhennia (standarty) bukhhalterskoho obliku 1 "Zahalni vymohy do finansovoi zvitnosti" // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

5. Lokhanova N.O. (2014) Oblik vyručky po dohovorakh z kliientamy – novi pidkhody do vyznannia vidpovidno do MSFZ 15 [Accounting for revenues from contracts with customers – new approaches to recognition in accordance with IFRS 15]. Investytsii: praktyka ta dosvid, no. 21, pp. 38-41

6. Polozhennia (standarty) bukhhalterskoho obliku 18 "Budivelni kontrakty" // [Elektronnyi resurs]. – Rezhym dostupu: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01>

Karpenko E.A.Candidate of Economic Sciences,
Senior Lecturer at Department of Accounting and Audit,
Poltava University of Economics and Trade**Shyika H.I.**Student
Poltava University of Economics and Trade**ACCOUNT OF INCOME FROM SALES UNDER INTERNATIONAL AND NATIONAL STANDARDS**

It is important for the enterprise to make a profit and expand directions of income generation. Therefore, the income category in the market economy system occupies an important place. But the management of enterprise revenues is not possible without qualitative accounting information.

The purpose of the article is to compare the requirements of national and international accounting standards for income in order to highlight their common and distinctive features.

Ukraine seeks to integrate into the European community. Therefore, all enterprises have the right to use international standards. For certain companies, the application of these standards is mandatory.

In Ukraine, income accounting is regulated by P(S)BO 15 "Revenue", P(S)BO 18 "Construction Contracts", IFRS 15 "Revenue from Contracts with Customers".

A comparison of these standards indicates that there are significant differences in terms of terms, criteria for recognizing income, assessing them, and reporting procedures.

The difference in accounting for incomes according to national and international standards is that, when recognizing revenue from the implementation of the national law, the concept of performance reporting is used, and IFRS is the concept of positional reporting.

The advantage of IFRS 15 is that the standard contains the definition of income, revenue, contract asset and contractual liability). The national standards have a definition of only income. Revenue classification is more detailed in IFRS. There are also different approaches to determining the amount of revenue from sales on national and international standards.

IFRS 15 has changed the approach to the income recognition procedure and proposed five steps to reflect it. Therefore, today there are significant differences in accounting for revenue from the implementation of national and international standards.

The provisions of the IFRS are more detailed; they contribute to the expansion of analytical, credible, and understandable information about incomes generated in accounting. Therefore, we consider that it is expedient to make changes to P(S)BO 15 "Revenue" in order to approximate its requirements to international accounting standards.