



Список використаних джерел

1. Соколов, Я. В. Бухгалтерський учёт: от истоков до наших дней / Я. В. Соколов. – М.: Аудит ЮНИТИ, 1996. – 638 с.
2. Шаров, О. Політична економія як дзеркало сучасної [р]еволюції /Олександр Шаров // Економічна теорія, 2015. – № 4. – С. 71-81.
3. Буркинський, Б. В. Відтворювальні механізми регулювання зернового ринку в контексті забезпечення продовольчої безпеки України / Б. В. Буркинський, В. М. Лисюк, О. В. Нікішина // Економіка України, 2015. – № 10. – С. 66-78.

Ямборко Г.А.

к.е.н, доцент,
професор кафедри обліку в кредитних і бюджетних
установах та економічного аналізу,
ВДНЗ Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана»
м. Київ, Україна

ЕВОЛЮЦІЯ ВИЗНАННЯ ДОХОДУ СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ: ТЕОРИТИЧНІ КОНЦЕПЦІЇ І ПРАКТИЧНІ АСПЕКТИ

Сучасний розвиток фінансової звітності суб'єктів господарювання відкриває нові можливості управління ресурсами та підвищує надійність інформації для користувачів. Для прийняття ефективних управлінських рішень необхідна достовірна інформація про суми доходу підприємства. З метою узгодження економічного змісту, принципів і правил визнання та аналізу показника доходу, створено цілісну комплексну систему, яка включає: оновлену концептуальну основу фінансової звітності, міжнародні і національні стандарти фінансової звітності, директиви ЄС.

Співробітництво України з ЄС ґрунтується на положеннях Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, якою передбачено, що Україна здійснюватиме впровадження міжнародних стандартів шляхом поступового наближення законодавства України до права ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Завдяки загальній процедурі визнання доходу, відповідно формується прибуток підприємства – важливий показник фінансування бізнесу і водночас – головне джерело ринкової вартості підприємства.

Для прийняття ефективних управлінських і інвестиційних рішень необхідно не тільки розкрити інформацію про суму доходу, а й встановити природу його походження, джерела формування, що важливо для оцінки перспектив розвитку підприємницької діяльності і формування облікової політики. Для повної уяви про достовірність показника прибутку необхідно виокремити і низку часткових цілей, зокрема: використання прибутку як показника ефективності діяльності підприємства; використання даних про прибуток минулих періодів для прогнозування діяльності підприємства і розподілу дивідендів у майбутньому; використання даних про фінансові результати як джерела для аналізу і обґрунтування управлінських рішень.

У науковій літературі виокремлено такі підходи до концепції прибутку: структурний (синтаксичний), інтерпретаційний (семантичний), поведінковий (прагматичний).

Синтаксичний підхід до визначення прибутку відноситься до найбільш важливих в бухгалтерському обліку. Його суть полягає в тому, що доходи і витрати визнаються в міру здійснення господарських операцій і класифікуються за видами діяльності. Це дає



можливість розкрити джерела формування прибутку і розподілити отриманий прибуток на складові, тобто отриманий від господарської діяльності і інших операцій чи подій. Така, як і будь-яка інша класифікація прибутку, спрямовується на задоволення інформаційних потреб різних користувачів інформації. Це означає, що важливою умовою визначення показника прибутку в бухгалтерському обліку є вивчення економічної сутності господарських операцій і процесів, а також знання принципів і правил обліку доходу.

Зміст семантичного підходу до концепції прибутку полягає в дослідженні можливості використання показника прибутку з метою оцінки ефективності діяльності підприємства і максимізації прибутку в умовах ринкової структури.

Під ефективністю діяльності підприємства тут слід розуміти можливість одержання максимального доходу за наявних ресурсів або запланованого результату при мінімальному використанні прибутку, а також оптимальне використання ресурсів, що призводить до необхідного результату і окупності капіталу власників.

Певна річ, ефективність – це відносний показник і в процесі його аналізу необхідно орієнтуватися на мету і можливості бізнесу. Прагматична концепція прибутку пов'язана з процесами прийняття рішень інвесторами і кредиторами. Як правило, інвестори і кредитори зацікавлені в оцінці перспектив розвитку підприємницької діяльності. З огляду на це показник прибутку – необхідний елемент процесу прогнозування грошових потоків, окупності капіталу і оцінки ризику інвестицій. Прагматична концепція прибутку передбачає обґрунтування конкретного показника для оцінки інвесторами перспектив діяльності підприємства, зокрема, таким показником є прибуток на акцію та очікувана сума дивідендів – як основа поточної оцінки вартості акцій.

Таким чином, важливість показника прибутку зумовлює потребу у дослідженні ключових елементів визнання, оцінки та розкриття інформації про доходи суб'єкта господарювання.

Загальний обліковий підхід до оцінки доходу, який виникає внаслідок певних операцій та подій, визначено концептуальній основі подання фінансових звітів (оновлена у 2010 році), де дохід визначено як збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу [1, с.6].

Крім того, у оновлених концептуальних основах актуалізовано принцип нарахування. Бухгалтерський облік за принципом нарахування описує наслідки операцій та обставин на економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до цього у періоди, у які такі наслідки сталися, навіть якщо отримання відповідних грошових коштів та їх сплату відбуваються в іншому періоді. Це важливо тому, що інформація про економічні ресурси, а також про їх зміни забезпечує кращу основу для оцінювання минулих та майбутніх фінансових показників суб'єкта господарювання, ніж інформація виключно про отримання грошових коштів та їх сплату протягом такого періоду. З огляду на такий підхід, встановлюються правила, за якими доходи забезпечуються не грошима, а правом вимоги на них, а витрати виникають не у момент сплати, а при виникненні зобов'язання сплатити їх вартість.

З врахуванням концептуальних основ подання фінансової звітності, міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 18 «Дохід» і положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» встановлено умови і правила визнання доходу внаслідок окремих операцій [2, 3]. У МСБО 18 «Дохід» наведено визначення доходу, як «валове надходження економічних вигід протягом певного періоду, яке виникає в ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає внаслідок цього надходження, а не внаслідок внесків учасників капіталу» [2, с.6].



У відповідності вимог МСБО 18 суб'єкт господарювання оцінює дохід його за справедливою вартістю компенсації, яка отримана або підлягає отриманню, беручи до уваги будь-які торговельні знижки та знижки з обсягу, які надаються суб'єктом господарювання. Суб'єкт господарювання під час звичайної діяльності здійснює інші операції, що не створюють доходу але є супутніми стосовно основної діяльності, яка приносить дохід [2,с.7].

За правилами МСБО 1 «Подання фінансової звітності» суб'єкт господарювання подає прибутки та збитки, які виникають при вибутті необоротних активів (включаючи інвестиції та операційні активи), шляхом вирахування балансової вартості активу та пов'язаних з ним витрат на продаж із надходжень від вибуття;б) суб'єкт господарювання може подавати на нетто основі витрати, пов'язані із забезпеченням, які визнаються відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» і відшкодовуються за контрактною угодою з третьою стороною (наприклад, угода про гарантійні зобов'язання постачальника), із сумою відповідної компенсації. Суб'єкт господарювання, за вимогою МСБО 1 подає на нетто-основі прибутки та збитки, які виникають від групи подібних операцій, наприклад прибутки та збитки від курсових різниць або прибутки та збитки від фінансових інструментів, утримуваних для продажу [2,с.4].

Крім того у фінансовій звітності виокремлено відображається інформація про суму сукупного доходу. Сукупний дохід – зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками) [2,с.8]. Інший сукупний дохід це – доходи, які не включені до фінансових результатів підприємства, а саме: дооцінка (уцінка) необоротних активів; дооцінка (уцінка) фінансових інструментів; накопичені курсові різниці (за фінансовими інвестиціями у господарські одиниці за межами України); частка іншого сукупного доходу асоційованих підприємств. Інформація про суму сукупного доходу розкривається у другому розділі Звіту про фінансові результати (сукупні доходи підприємства).

Рада з МСФЗ визнала існуючі вимоги щодо розкриття інформації неякісними, вважаючи, що розкритої інформації недостатньо для користувачів фінансової звітності, щоб розуміти джерела виручки та основні судження й оцінки, вчинені при їх визнанні і започаткуваланою МСФЗ 15 «Виручка за договорами з покупцями». Цей стандарт визначає єдину комплексну модель обліку доходів від реалізації, які виникають за договорами з клієнтами, і замінює поточні рекомендації щодо визнання доходів. У відповідності МСФЗ 15 категорія «доходу» трактується, як «збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходження або приросту активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу, крім тих, які стосуються вкладу власників» [3]. Тобто, у новому визначенні доходу вилучено поняття «валове» стосовно надходження вигід та «в ході звичайної діяльності». У відповідності оновленим методичним засадам, при визнанні доходу необхідно розгорнуто відобразити суми змін активів і зобов'язань, які виникають у продавця, як сторони договору і, який повинен виконувати ці зобов'язання.

Варто зазначити, що оновлені правила визнання доходу поєднують вимоги принципу нарахування та реалізації. Критерієм продажу, як правило, є передача права власності на товар, а важливою умовою відображення доходу у фінансовій звітності є також одержання достатніх гарантій того, що підприємство отримає оплату за відвантажені ним товари. Визнання концепції реалізації – це результат впливу на систему бухгалтерського обліку принципу консерватизму як важливого принципу оцінки (вимірювання) в бухгалтерському обліку. Втім, фінансова звітність, складена на основі консерватизму, більшою мірою зміщена в бік потенційних інвесторів, що передбачено оновленими концептуальними основами.

З метою розширення інформації для користувачів фінансової звітності Рада Європейського Союзу 29.09.2014 р. ухвалила Директиву 2014/95 / ЄС «Щодо розкриття нефінансової і диверсифікованої інформації деякими великими компаніями і групами» з метою підвищення прозорості фінансової звітності великих європейських компаній з



соціальних та екологічних питань та розкриття нефінансової інформації. Відтепер компанії звітуватимуть про вплив на навколишнє середовище, соціальні аспекти (захист прав людини, ставлення до співробітників), а також питання корпоративного управління. Сфера дії Директиви – звітність великих компаній, що мають значення для всього суспільства (large public-interest entities), у яких працює понад 500 працівників, компанії з біржовим лістингом, а також банківські та страхові організації [5, с.3].

Таким чином, суттєві зміни в міжнародній практиці обліку, новий підхід до визнання доходів, зміни в концепції обліку доходів вимагають детального їх вивчення вітчизняними науковцями та практиками з метою якнайшвидшого впровадження їх у практику вітчизняних підприємств.

Список використаних джерел

1. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]: Міністерства фінансів України - Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua /file/link/332198 /file/buh.pdf](http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf).
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. Міністерства фінансів України. Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/ document/92429/МСБО_18.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/92429/МСБО_18.pdf).
3. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 15 «Виручка по договорах з клієнтами» (2014) - огляд [Електронний ресурс] / Компанія «Deloitte». – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>
4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 // Офіційний вісник України. – 1999- № 50.
5. Директива 2014/95 / ЄС Європейського парламенту та Ради від 22 жовтня 2014 року, що вносить поправки до Директиви 2013/34/ЄС «Щодо розкриття нефінансової та різноманітної інформації деякими великими підприємствами і групами» Режим доступу: ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00125.