

Костюченко В. М.,
д.е.н., професор, професор кафедри обліку та
оподаткування,
Державний торговельно-економічний університет

КОНЦЕПЦІЇ ДОХОДУ В ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Понад століття тривають дискусії щодо сутності доходу в обліку та звітності. Різні тлумачення доходу в стандартах бухгалтерського обліку висвітлено у працях Е. Гендріксена і М. Ван Бреди [1], М. Метьюза і М. Перери [2].

Існуючі розбіжності щодо тлумачення доходу частково обумовлені термінологічним різноманіттям в обліковій теорії та практиці. Так, в англomовних джерелах поширеними є терміни «Income», «Revenue», «Sales», «Turnover». «Income» зазвичай означає прибуток (Income Statement, Income Tax), але в Концептуальній основі МСФЗ цей термін використовують для визначення доходу. «Дохід (Income) - це збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу» [3]. У складі доходу розрізняють «дохід (revenue), що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання» [4]. Дохід від звичайної діяльності може бути у вигляді доходу від продажу (Sales Revenue), доходу від оренди (Rent Revenue), доходу від процентів (Interest Revenue), доходу від роялті (Royalty Revenue) тощо.

У Європі, замість доходу від продажу зазвичай вживають термін «оборот» (turnover), зокрема: «чистий оборот» означає суми, отримані від реалізації продукції та надання послуг, за вирахуванням торговельних знижок, податку на додану вартість та інших податків, безпосередньо пов'язаних з оборотом [5].

Так само існують різні погляди щодо складу доходу.

Аналізуючи існуючі визначення доходу, Манукріті Най [6] розрізняє розширену та вузьку концепції доходу. Розширена концепція доходу (Broader

Concept of Revenue) включає до складу доходу всі зміни в чистих активах, що відбуваються у результаті звичайної діяльності (або діяльності, що приносить дохід), а також інші прибутки або збитки, що виникають у результаті продажу основних засобів та інвестицій. Такого погляду дотримується Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA) [7].

Вужча концепція доходу (Narrower Concept of Revenue) розмежовує доходи від здійснення діяльності (revenue) та прибутки (gains) від операцій та інших подій, що впливають на суб'єкт господарювання, за винятком тих, які є результатом надходжень або інвестицій власників. Зокрема, Рада з стандартів фінансового обліку США (FASB) розглядає дохід, як надходження або інше збільшення активів суб'єкта господарювання або погашення його зобов'язань (або поєднання того й іншого) від постачання або виробництва товарів, надання послуг або здійснення інших видів діяльності (отримання відсотків, орендної плати, роялті та комісійних платежів) [8]. Таке розмежування доходів і прибутків забезпечує інформацію про джерела сукупного прибутку суб'єкта господарювання.

Концепція сукупного прибутку була запроваджена в США в 1997 році у стандарті SFAS 130 «Звітування про сукупний прибуток» (Reporting Comprehensive Income). Згодом, у результаті конвергенції, ця концепція була втілена в МСБО 1 «Подання фінансової звітності».

Концептуальна основа МСФЗ первісно визнавала прибутки (gains) від нерегулярних операцій (вибуття основних засобів, курсові різниці тощо) складовою загального доходу. Проте, остання редакція (2018 року) цього документа вже не містить згадку про склад доходу. Вочевидь, це пов'язано з тим, що в різних країнах застосовують різні формати подання інформації про нерегулярні операції та події. Зокрема, в англо – саксонській системі обліку поширений метод «нетто», за яким доходи і витрати щодо таких операцій відображають згорнуто. Відповідно різницю між надходженням (або справедливою вартістю) від операції та балансовою вартістю активу, що вибув визнають як прибуток (gain) або збиток (loss). Натомість, у країнах

континентальної Європи, (зокрема в Україні), доходи і витрати відображають розгорнуто (тобто за методом «брутто»). Тому, наприклад, надходження від продажу основних засобів є складовою доходу, а їх балансову вартість списують на витрати.

Оновлена Концептуальна основа МСФЗ (п.7.15) передбачає, що «доходи і витрати можуть бути відображені у звіті про прибуток або поза звітом про прибуток у складі іншого сукупного прибутку» [8]. Водночас, МСФЗ 18 «Подання і розкриття інформації в фінансовій звітності», що замінить МСБО 1 з 1.01.2027 року, вимагає чіткого розподілу статей доходів і витрат за категоріями (зокрема, видами діяльності).

Література

1. Hendriksen E.S., Van Breda M.F. Accounting Theory. Fifth Ed. Irwin.1992
2. Mathews M.R., Perera M.H.B. Accounting Theory & Development. Third ed. Nelson.1996
3. Conceptual Framework for Financial Reporting. URL: <https://www.ifrs.org/>
4. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. URL: <https://www.ifrs.org/>
5. Directive 2013/34/EU on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings. <http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=>
6. Manukriti Nai. Revenue: Meaning, Concept and Activities. URL: <https://www.accountingnotes.net/financial-statement/revenue/revenue-meaning-concept-and-activities/5331>
7. American Institute of Certified Public Accountants. Committee on Terminology, "Proceeds, revenue, income, profit, and earnings; Accounting Terminology Bulletins, no. 2" (1955). American Institute of Accountants. 357.URL: https://egrove.olemiss.edu/dl_aia/357
8. Statement of Financial Accounting Concepts #8. December 2021. Conceptual Framework for Financial Reporting. Chapter 4. Elements of Financial Statements.URL: <https://www.fasb.org/page/document?pd>