

implementation of long-term policy of state regulation of the economy and the social sphere of society; an appropriate legal framework has been created and a system of training personnel is functioning; the system of informational support of activity of state institutions dealing with economic planning and projection is established. However, there is a discrepancy between the needs of resource support for created perspective plans and programs with the annual budget capability of the relative territories.

We believe that the legislative consolidation of the procedure for developing a budget strategy as an integral part of the budget process in Ukraine will eliminate the multidirectional priorities of the state development, balance the revenues and expenditures of the budget, create an effective mechanism for the concentration of resources to address medium and long-term tasks.

References:

1. Projection of the development of territories. Budget projection: Tutorial / V.V. Mamonova, S. Yu. Lukin, Yu. B. Molodozhen [and others]; by general edition of M. M. Bilinskaya. – K.: KI.S., 2014. – 200 p.
2. Moldovan O. O. «Optimization of budget projection and planning processes in Ukraine». Analytical note [Electronic resource]. – Access mode: <http://www.niss.gov.ua/articles/1089/>.

Ямборко Г. А., к.е.н, доцент,
Київський національний економічний університет
імені Вадима Гетьмана
м. Київ, Україна

ВИЗНАННЯ ТА АНАЛІЗ ДОХОДІВ: СУЧАСНЕ ОНОВЛЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Розвиток фінансової звітності суб'єктів господарювання України відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності є важливим кроком до міжнародних ринків капіталу. Сучасний розвиток підприємницької діяльності, залучення іноземних інвестицій підвищує вимоги щодо зрозумілості і прозорості порядку визнання доходу та формування суми прибутку, як основної умови інвестування капіталів і важливого джерела фінансування бізнесу. Важливість показника доходу обумовлює необхідність своєчасного реагування на хронологію розвитку і оновлення міжнародних стандартів фінансової звітності, зокрема запровадження МСФЗ 15 «Виручка по договорах з клієнтами» [1], який має замінити МСБО 18 «Дохід» [2] та вступити в дію з 01.01.2018 року (раніше планувалося з 01.01.2017р).

Насамперед зазначимо, що визначення облікової категорії доходу розкрито у 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 [3, с. 6]. Діючі методологічні засади розкриття у фінансовій звітності інформації про доходи підприємства встановлено міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 18 «Дохід» [2]. Відповідно до вказаного МСБО- дохід визнається під час

збільшення активів або зменшення зобов'язань, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена [2, с. 4]. Слід зазначити, що об'єктом стандарту є тільки процедура обліку доходу, сутність якого визначено в стандарті, як результат певних операцій та подій звичайної діяльності, за винятком доходу, який описаний іншими стандартами, зокрема: МСБО 17 «Оренда», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» або доходу спеціалізованих галузей, діяльність яка відображена в інших стандартах: МСФЗ 4 «Страхові контракти», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСБО 41 «Сільське господарство». За вимогами інших стандартів бухгалтерського обліку підприємства повинні визнавати доходи внаслідок дооцінки активів, безкоштовного отримання активів, відшкодування іншими сторонами визнаних підприємством втрат. Тобто, якщо основні правила і моменти визнання доходу регламентовано МСБО 18 «Дохід», то уточнення цих правил встановлюють інші стандарти.

Сума доходу, яка виникає внаслідок господарської операції вимірюється за справедливою вартістю компенсації в грошовій або іншій формі, яка була отримана або підлягає отриманню. Справедлива вартість визначається як сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операціях між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, тобто дохід вимірюється за сумою отриманої компенсації або компенсації, яка має бути отримана, якщо вона суттєво не відрізняється від її справедливої вартості. При визначенні доходу необхідно дослідити операції і події за яких сума доходу не співпадає зі справедливою вартістю. Це відбувається в тому випадку, коли товари реалізуються з торгівельною знижкою або зі знижкою з обсягу продажу, а це означає, що дохід визнається за меншою сумою, ніж справедлива вартість. Знижки, надані за терміновість платежу, вираховуються з доходу від реалізації товарів, робіт, послуг згідно вимог міжнародного стандарту бухгалтерського обліку. У МСБО 18 «Дохід» вказано, що «суми, отримані від імені третіх сторін (такі, як податок з продажу, податки на товари та послуги і податок на додану вартість), не є економічними вигодами, що надходять до суб'єкта господарювання, і не ведуть до збільшення власного капіталу, отже, виключаються з доходу. Подібним чином у будь-яких агентських відносинах валове надходження економічних вигід включає суми, які отримані від імені принципала, але не спричиняють збільшення власного капіталу підприємства і не визнаються доходом». Дохід, який виникає в процесі надання послуг визнається в тих облікових періодах, в яких надаються відповідні послуги. Результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути достовірно оцінений у разі задоволення таких умов: а).суму доходу можна достовірно виміряти; б). існує ймовірність надходження до підприємства економічних вигод, пов'язаних з операцією; в).етап завершеності операції на дату балансу може бути достовірно встановлений; г) витрати, понесені в зв'язку з операцією і витрати, які будуть понесені до завершення операції, можна достовірно виміряти. Однією з умов визнання доходу від надання послуг є можливість достовірно оцінити етап завершеності операції. Залежно від сутності операції, методи для визначення етапу завершеності можуть включати: 1). огляд виконаних робіт; 2). оцінку вартості послуг, наданих на певну дату, що обліковується за визначеним відсотком до загального обсягу послуг, які мають бути надані; 3). визначення питомої ваги витрат, понесених на певну дату у загальній сумі витрат. Різні методи визначення етапу завершення робіт можуть

бути використані за різних обставин. Дохід, який виникає внаслідок використання активів підприємства іншими підприємствами, що приносять відсотки, роялті та дивіденди, має визнаватися якщо: а) існує ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надходять до підприємства; б) можна достовірно оцінити суму доходу. Дохід від використання активів має визнаватися на такій основі: а). відсотки – на основі пропорційності часу з урахуванням доходу від активу; б). роялті – на основі нарахування згідно із суттю відповідної угоди; в). дивіденди, за умови встановлення права акціонерів на отримання виплати [2, с. 4]. Таким чином, доходи визнаються згідно правил, встановлених стандартами бухгалтерського обліку з врахуванням економічної сутності операції. 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 започаткувала новий 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» [1]. Тобто, у новому визначенні доходу вилучено поняття «валове» стосовно надходження вигід та «в ході звичайної діяльності». Крім того, конкретизовано, що надходження вигід відбувається у вигляді «надходження або приросту активів або зменшення зобов'язань», тобто запроваджено концепцію зміни активів/зобов'язань (positional reporting).

Вимоги нового стандарту щодо відображення в обліку результатів операції продажу товарів ґрунтуються на юридичному трактуванні угоди між двома (або більше) сторонами, в результаті якої виникають права та зобов'язання, що підлягають виконанню. 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. Іншими словами, продавець визнає суму виручки еквівалентно сумі переданих товарів і послуг з врахуванням суми винагороди, на яку він має право і яку очікує отримати в обмін на ці товари і послуги. Порядок визнання і формування суми доходу умовно поділяється на етапи, зокрема: 1). Ідентифікація суті і умов угоди з клієнтом; 2). ідентифікація умов виконання зобов'язань угоди; 3). визначення ціни і суми реалізації товару; 4). Розподіл суми операції реалізації товарів на етапи виконання зобов'язань за договором; 5). визнання доходу пропорційно сумах виконання зобов'язань. У стандарті конкретизовано критерії і момент визнання доходу від операцій продажу при умові надання знижок, пільг, бонусів, відшкодування витрат, тощо.

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. В умовах міжнародної стандартизації фінансової звітності важливим є уніфікація методичних положень щодо аналізу показників звіту про фінансові результати, який об'єднує логічно взаємопов'язану інформацію про доходи і результати діяльності підприємства.

Література:

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Виручка по договорах з покупцями» – [Електронний ресурс]: режим доступу [www. interbuh. com. ua/ua / documents/ onebuhbook /37616](http://www.interbuh.com.ua/ua/documents/onebuhbook/37616)
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» (МСБО 18) – [Електронний ресурс]: Міністерства фінансів України-режим доступу [http://www. zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025](http://www.zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025)
3. 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).
4. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.