

## ОБЛІКОВЕ ВІДОБРАЖЕННЯ ДОХОДУ ВІД РЕАЛІЗАЦІЇ: ВІДМІННОСТІ МСФЗ (IAS) 18 “ВИРУЧКА” ТА П(С)БО 15 “ДОХІД”

*Вдосконалено облікове відображення та визнання доходів від реалізації продукції (товарів) відповідно до вимог міжнародних стандартів з метою достовірного визначення фінансового результату у відповідний звітний період та дотримання принципів бухгалтерського обліку*

**Ключові слова:** *доходи, дохід від реалізації, фінансові результати*

**Постановка проблеми.** Одним із завдань бухгалтерського обліку, окрім забезпечення відображення майна власника та надання інформації для управління підприємством, є визначення фінансових результатів за певний період. Фінансовий результат підприємства за весь період здійснення господарської діяльності є кількісно вираженим в грошовому еквіваленті показником, що відображає отримані доходи, понесені витрати, а також прибуток чи збиток суб'єкта господарювання. Однак у зв'язку із законодавчо встановленими вимогами, зокрема відповідно до принципів бухгалтерського обліку – періодичності, послідовності, нарахування та відповідності доходів і витрат, необхідно розглядати діяльність підприємства в розрізі звітних періодів.

Враховуючи вище зазначене, цього для визначення прибутку (збитку) звітного періоду потрібно достовірно оцінити та правильно визнати доходи та витрати. В такому випадку на бухгалтерський облік як інформаційну базу управління підприємством покладається ряд функцій із забезпечення точності та правильності віднесення доходів та витрат до відповідного звітного періоду із врахуванням особливостей розвитку бухгалтерського обліку на сучасному етапі.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми бухгалтерського обліку доходів, в тому числі методів їх достовірної оцінки та правомірного визнання відповідно до національного та міжнародного законодавства, розглядали вітчизняні дослідники: В.М. Бровко [18], О.С. Гавриленко [3], Т.А. Гоголь [4], Н.М. Голуб [5], Я.М. Гринчишин [6], С.Л. Ложкина [7], А.В. Рабшук [16], А.В. Рябенко [19], Л.В. Сахарцева, І.І. Сахарцева [17], А.І. Швиденко [18], Є.В. Шматова [19], Н.В. Шульга [20] тощо. Проте, важливі питання в сучасних умовах розвитку міжнародних ринкових відносин, що стосується визнання доходів відповідно до вимог міжнародних стандартів, оцінки доходів за окремими господарськими операціями, потребує більш поглибленого дослідження з метою удосконалення методичного підходу до облікового відображення доходу діяльності підприємства.

**Метою дослідження** є вдосконалення облікового відображення та визнання доходів діяльності відповідно до вимог міжнародних стандартів з метою достовірного визначення фінансового результату за відповідний звітний період.

**Викладення основного матеріалу.** Методологічні основи формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові результати і їх розкриття у фінансовій звітності визначаються відповідними Положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – П(с)БО). Глобальні зміни у світовій економіці стали визначальним фактором розробки та впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), які використовуються як основа при розробці та впровадженні національних в Україні. Зауважимо, що МСФЗ – це набір документів, що регламентують правила ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, необхідної зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття економічних рішень відносно діяльності підприємства.

МСФЗ мають рекомендаційний характер і передбачають існування альтернативних варіантів ведення бухгалтерського обліку господарської діяльності підприємства. Позитивними сторонами застосування МСФЗ

як для суб'єктів господарювання, які складають фінансову звітність, так і для зовнішніх користувачів є:

- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності фінансової звітності з іншими суб'єктами господарювання, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки капіталу;
- престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів;
- значна надійність інформації;
- прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності.

Як видно з перелічених переваг, використання МСФЗ розширює аналітичність, достовірність та зрозумілість інформації, що формується в бухгалтерському обліку та відображається у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Тому, вважаємо, що доцільно при розробці як національних положень бухгалтерського обліку, так і при формуванні положень облікової політики підприємства використовувати прийоми та способи облікового відображення господарських операцій, прописані в міжнародних стандартах.

Дослідження визнання та облікового відображення доходів діяльності підприємства здійснимо в напрямі аналізу основних положень діючих на державному рівні П(с)БО та рекомендованих для застосування МСФЗ.

В Україні доходи діяльності регулюються нормами П(с)БО 15 “Дохід” та на основі рекомендованого для застосування підприємствами МСФЗ (IAS) 18 “Виручка”.

Варто зауважити, що правління КМСФЗ і Рада зі стандартів фінансового обліку США випустили новий проект стандарту щодо виручки (доходу) за договорами з клієнтами. Ключова модель визнання виручки і сфера її застосування не змінилися в порівнянні з пропозиціями, наведеними в проекті стандарту, що був опублікований в червні 2010 р. Однак Правління і Рада ще раз проаналізували різні пропозиції, пов'язані з тим, яким чином необхідно застосовувати розроблену ключову модель. В результаті було прийнято рішення про повторне обговорення проекту, що дозволить підвищити прозорість та скоротити до мінімуму ймовірність непередбачуваних наслідків [2].

Зважаючи на те, що стандарт проекту стандарту ED-2011-06 “Виручка (дохід) від договорів з клієнтами” не прийнятий, в дослідженні використовуємо діючий МСФЗ (IAS) 18 “Виручка”. Проте, вважаємо, що доцільно проаналізувати як вплинуть зміни щодо визнання та оцінки доходу, що передбачені в проекті нового стандарту, на облікове відображення господарських операцій, зокрема на формування та визначення фінансового результату як за МСФЗ, так і відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку.

Перш за все охарактеризуємо теоретичні основи організації та ведення бухгалтерського обліку фінансових результатів за національними стандартами у порівнянні з МСФЗ.

Аналіз вітчизняної та міжнародної облікової практики неоднозначно трактує такі поняття як “фінансові результати”, “прибуток (збиток)”, “доходи” та “витрати” суб'єктів господарювання (табл. 1).

Таблиця 1. Тракткування основних термінів відповідно до П(с)БО і МСФЗ (IAS)

Основні дефініції	Положення (стандарту) бухгалтерського обліку	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку
Дохід	збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників) [12]	це збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводить до зростання власного капіталу підприємства (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників) [11]
Витрати	зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу між власниками) [13]	це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками) [11]
Прибуток	сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати [14]	обліковий прибуток – прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат [9]
Збиток	перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати [14]	це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку [8]
Фінансовий результат	–	різниця між доходами та витратами підприємства за певний час [11]

На нашу думку, наведені вище визначення за П(с)БО і за МСФЗ в цілому не відрізняються. Відмінністю є те, що поняття "прибуток (збиток)" у МСФЗ не застосовуються, а використовуються такі дефініції як "обліковий прибуток" та "обліковий збиток", тобто прибуток (збиток) до оподаткування, відображений у Звіті про сукупний дохід. Розглянемо детальніше розбіжності між П(с)БО та МСФЗ стосовно доходу діяльності підприємства (табл. 2).

Таблиця 2. Порівняння П(с)БО та МСФЗ: вплив на бухгалтерський облік неврахування положень МСФЗ (IAS) в П(с)БО

МСФЗ (IAS) 18 "Виручка"	П(с)БО 15 "Дохід"	Вплив на бухгалтерський облік неврахування положень МСФЗ (IAS) в П(с)БО
1	2	3
<b>Сфера дії стандарту</b>		
Використовується для обліку доходу, який виникає в результаті таких операцій і подій: – продаж товарів; – надання послуг; – використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди	Застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ)	Перелік операцій, передбачений МСФЗ, обмежує сферу дії нормативного документу. Це впливає на регулювання облікового відображення господарських операцій підприємства
<b>Визначення поняття "дохід"</b>		
Дохід – це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу	Визначення поняття "дохід" не наводиться, проте відповідно до П(с)БО 1, доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)	Визначення поняття "дохід" за МСФЗ не враховує збільшення активу та зменшення зобов'язань, а лише розрізняє зростання власного капіталу. Це впливає на методику облікового відображення господарських операцій
<b>Не визнаються доходами:</b>		
– сума податку на додану вартість, акцизів, інших податків і обов'язкових платежів, що підлягають перерахуванню до бюджету й позабюджетних фондів; – сума надходжень за договором комісії, агентським та іншим аналогічним договором на користь комітента, принципала тощо; – надходження, що належать іншим особам	– сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); – сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); – сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; – надходження від первинного розміщення цінних паперів	–
–	– сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); – сума авансу в рахунок оплати продукції (товарів, робіт, послуг); – сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; – надходження від первинного розміщення цінних паперів	Суми, що не визнаються доходами за П(с)БО, зменшують фінансовий результат діяльності суб'єктів господарювання. Відповідно сума фінансового результату, визначена за МСФЗ, відрізняється від суми, визначеної за П(с)БО
<b>Класифікація доходів</b>		
– доходи від продажу товарів; – доходи від надання послуг; – відсотки, роялті та дивіденди	– дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); – інші операційні доходи; – фінансові доходи; – інші доходи; – надзвичайні доходи	Відмінність класифікації доходів впливає на організацію синтетичного та аналітичного обліку доходів діяльності, а також зумовлюють розбіжності в складанні Звіту про фінансові результати і відображенні в ньому інформації про доходи
<b>Дохід не виникає у випадку:</b>		
Якщо у суб'єкта господарювання залишаються суттєві ризики щодо володіння, в наступних випадках: – у суб'єкта господарювання залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями; – одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів; – відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання; – покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на продаж, і суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення	–	Передбачені за МСФЗ випадки невиникнення доходу враховують не лише перехід права власності, але і суттєві ризики та переваги володіння активом. Тому в окремих випадках фінансовий результат, визначений за П(с)БО, буде враховувати ті доходи, які не включають у загальний фінансовий результат за МСФЗ

Продовження табл. 2

1	2	3
– якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно оцінений і не існує імовірності відшкодування зазначених витрат, то дохід не визнається, а зазначені витрати визнаються витратами звітного періоду. Якщо надалі сума доходу буде достовірно оцінена, то дохід визнається за такою оцінкою; – якщо здійснюється обмін продукцією (товарами, роботами, послугами та іншими активами), які є подібними за призначенням та мають однакову справедливу вартість		–

Порівняння основних положень зазначених стандартів свідчить про наявність багатьох спільних моментів. Це, насамперед, стосується критеріїв визнання доходу, оцінки доходів, порядку відображення звітності тощо. Разом із тим, між цими стандартами існують відмінності:

– визначення поняття “дохід” за МСФЗ не враховує збільшення активу та зменшення зобов'язань, а лише розглядає зростання власного капіталу. Отже, поняття доходу є більш ширшим в закордонній практиці, ніж в українській;

– П(с)БО 15 “Дохід” на відміну від МСФЗ (IAS) 18 “Виручка” не визнає доходом суми попередньої оплати, авансів у рахунок оплати продукції; сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження від первинного розміщення цінних паперів;

– класифікація доходів за П(с)БО враховує види діяльності на відміну від доходів за МСФЗ, які класифікуються залежно від того, що є предметом отримання доходу (товари, послуги). Різні підходи до класифікації зумовлюють розбіжності в складанні Звіту про фінансові результати та відображенні в ньому інформації про доходи, тобто статті даного Звіту будуть значно відрізнятися і за назвами, і за економічним змістом;

– на відміну від національних положень за МСФЗ при визнанні доходу враховується не лише юридична сутність господарських операцій (тобто не тільки перехід права власності), але й економічний зміст (ризиків та переваги володіння). Зокрема, якщо за МСФЗ підприємство залишає за собою суттєвий ризик володіння, операція не розглядається як реалізація і дохід не визнається.

– національні стандарти не регламентують критерії визнання доходу після доставки товарів покупцю. МСФЗ розглядає ситуації, коли визнання доходу в момент поставки товару необхідно відкласти;

– невідповідність положень П(с)БО до МСФЗ виникає, коли товари продані з гарантією. Визнання доходу відбувається в день продажу за П(с)БО, хоча існує ймовірність майбутніх витрат по гарантіям;

– окремі операції за МСФЗ розглядаються як фінансування діяльності підприємства, тоді як за П(с)БО – це звичайна реалізація, що передбачає отримання доходу.

Дані порівняння міжнародних і національних положень з обліку доходів і відображення їх у звітності дають змогу зробити висновок, що в МСФЗ більш конкретизовано ряд положень, але й національний стандарт містить моменти неповної визначеності та розмежованості доходів з наступним формальним перевертанням інформації при складанні фінансової звітності. Така ситуація обумовлена наслідком дії національних особливостей обліку.

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

процесі роботи користувачів фінансових звітів у світовій практиці актуальним є вирішення проблеми уніфікації української системи з міжнародною системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Аналіз та порівняння національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо доходів діяльності підприємства є теоретичним підґрунтям розробки та удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку доходів діяльності суб'єкта господарювання.

Подальшого ґрунтовного дослідження з метою удосконалення бухгалтерського обліку та контролю господарських операцій потребують питання визнання та оцінка доходу за окремими операціями з урахуванням їх економічного змісту та з дотриманням принципів бухгалтерського обліку – періодичності, послідовності, нарахування та відповідності доходів та витрат. Наукові розробки та пропозиції в сфері удосконалення виділених проблемних питань дозволять підвищити достовірність та аналітичність даних для прийняття ефективних рішень в частині управління фінансовими результатами підприємства.

Вважаємо, варто звернути увагу на те, що окремі операції за МСФЗ розглядаються як фінансування діяльності підприємства, тоді як за П(с)БО – це звичайна реалізація, яка передбачає отримання доходу.

Відповідно до п. 16 МСФЗ (IAS) 18 “Виручка” якщо в суб'єкта господарювання залишаються суттєві ризики щодо володіння, операція не розглядається як продаж і дохід не визнається. Суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєвий ризик щодо володіння порізному. Прикладами ситуацій, у яких суб'єкт господарювання може зберігати за собою суттєві ризики та винагороди від володіння, є випадки, коли:

а) у суб'єкта господарювання залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями;

б) одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів;

в) відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання;

г) покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на продаж, і суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення [10].

З метою більш ґрунтовного дослідження розглянемо відмінності між обліковим відображенням окремих господарських операцій відповідно до П(с)БО та МСФЗ (табл. 3).

Таблиця 3. Відмінності між обліковим відображенням окремих господарських операцій відповідно до П(с)БО та МСФЗ\*

№ п/п	Зміст господарської операції	Облікове відображення відповідно до:	
		П(с)БО	МСФЗ
1	2	3	4
<b>Приклад 1. Реалізація продукції та подальше її придбання</b>			
1.	Надходження грошових коштів від реалізації продукції	Д Грошові кошти (розрахунки з покупцями) К Дохід від реалізації	Д Грошові кошти К Фінансові зобов'язання
2.	Придбання тієї ж продукції	Д Запаси К Грошові кошти (розрахунки з постачальниками)	Д Фінансові зобов'язання К Грошові кошти
<b>Приклад 2. У суб'єкта господарювання залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями</b>			
3.	Реалізація обладнання та надходження грошових коштів (перехід права власності на товар)	Д Розрахунки з покупцями (грошові кошти) К Дохід від реалізації	Д Грошові кошти К Розрахунки за авансами виданими
4.	Монтаж обладнання та проведення тестових випробувань (підписання акта приймання-передачі)	Д Витрати К Розрахунки з іншими кредиторами (грошові кошти)	Д Розрахунки з покупцями К Дохід від реалізації

1	2	3	4
<b>Приклад 3.</b> Одержання доходу від певного продажу залежить від отримання доходу покупцем від власного продажу цих товарів			
5.	Реалізація товарів та надходження грошових коштів (перехід права власності на товар)	Д Розрахунки з покупцями (грошові кошти) К <u>Дохід від реалізації</u>	Д Грошові кошти К Розрахунки за авансами виданими
6.	Наступна реалізація придбаних покупцем товарів та надходження грошових коштів	–	Д Розрахунки з покупцями (грошові кошти) К <u>Дохід від реалізації</u>
<b>Приклад 4.</b> Відвантажені товари підлягають подальшому монтажу і цей монтаж є суттєвою частиною контракту, який ще не був завершений суб'єктом господарювання			
7.	Реалізація обладнання та надходження грошових коштів (перехід права власності на товар)	Д Розрахунки з покупцями (грошові кошти) К <u>Дохід від реалізації</u>	Д Грошові кошти К Розрахунки за авансами виданими
8.	Монтаж обладнання, який є суттєвою частиною контракту	Д Витрати К Розрахунки з іншими кредиторами (грошові кошти)	Д Розрахунки з покупцями К <u>Дохід від реалізації</u>
<b>Приклад 5.</b> Покупець має право анулювати придбання з причин, визначених у контракті на продаж, і суб'єкт господарювання не має впевненості щодо ймовірності повернення			
9.	Реалізація обладнання та надходження грошових коштів (перехід права власності на товар)	Д Розрахунки з покупцями (грошові кошти) К <u>Дохід від реалізації</u>	Д Грошові кошти К Розрахунки за авансами виданими
10.	Закінчення строку дії договору купівлі-продажу	–	Д Розрахунки з покупцями (грошові кошти) К <u>Дохід від реалізації</u>

\* **Примітка:** розроблено на основі [1].

Як видно з наведених прикладів, положення МСФЗ надають перевагу економічному змісту операції, а не її юридичній формі. Відповідно до національних стандартів бухгалтерського обліку в поданих вище прикладах пріоритетом є економічний зміст господарської операції. Вважаємо, що в такому випадку спостерігається недотримання принципу бухгалтерського обліку – превалювання сутності над формою.

Дохід, визначений відповідно до вимог та правил МСФЗ, відрізнятиметься від доходу, визнаного за П(с)БО. Це призводить до: по-перше, неможливості порівняння фінансової звітності, складеної за МСФЗ та П(с)БО; по-друге: зменшення якості та підвищення складності процесу трансформації звітності.

Зауважимо, що проект стандарту ED-2011-06 “Виручка (дохід) від договорів з клієнтами” передбачає підхід, заснований на аналізі договорів, у рамках якого розглядаються активи та зобов'язання, що виникають, коли підприємство укладає договори та діє у відповідності з їх умовами [15].

Головний принцип, який пропонують американські розробники, наступний: компанія повинна визнавати виручку (як відображення акта передачі товару або надання послуг клієнту) в розмірі, який визначає, якою мірою ця компанія, згідно з очікуваннями, буде претендувати на неї в обмін на переданий товар або надані послуги. Для використання даного принципу потрібно дотримуватись наступних етапів:

- крок 1: Ідентифікувати договір з клієнтом;
- крок 2: Ідентифікувати конкретну дію, яку необхідно зробити відповідно до договору;
- крок 3: Визначити ціну операції;
- крок 4: Співвіднести ціну операції з окремою конкретною дією, що здійснюється відповідно до договору;
- крок 5: Визнати виручку тоді, коли підприємство в повній мірі відповідає своїм обов'язкам [21].

Отже, відповідно до запропонованого нового методу виручка визнається в період, коли підприємство виконало свої зобов'язання перед клієнтом. Такі зобов'язання в новому стандарті називаються зобов'язання виконання [15].

Зобов'язання виконання вважаються виконаними, коли відбувається передача контролю над товаром або послугою клієнту, тобто в момент, починаючи з якого клієнт може використовувати товар чи послугу і отримувати від них вигоду. Визначення зобов'язань по виконанню договору буде ключовим моментом при

використанні запропонованого методу і вимагатиме застосування істотних професійних суджень [15].

Відповідно до нового стандарту з'являється новий термін – “зобов'язання виконання”. Визнання доходу відбуватиметься тоді, коли покупець матиме контроль над товаром або послугою, тобто починаючи з того моменту, коли він зможе отримувати вигоду від використання товару чи послуги. Оцінка доходу здійснюватиметься в розмірі, який визначатиме, яку суму очікує підприємство від здійсненої операції.

Тому, враховуючи проведений вище аналіз та з метою дотримання принципу превалювання сутності над формою, вважаємо, що доцільно використовувати субрахунки до рахунку 69 “Доходи майбутніх періодів” для облікового відображення тих операцій, які передбачають отримання доходу та за якими ризики, переваги, вигоди та контроль за користуванням предметом договору не переходять покупцю в момент передачі права власності.

Структуру та зміст запропонованих змін до синтетичного рахунку 69 “Доходи майбутніх періодів” наведено на рис. 1.

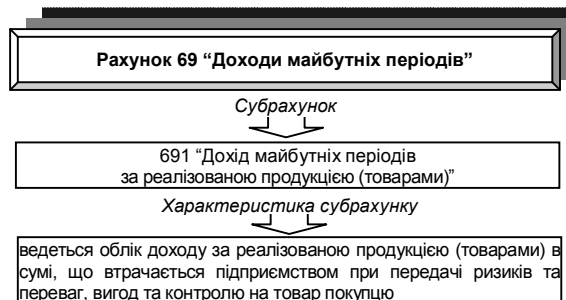


Рис. 1. Структура та зміст запропонованих змін до синтетичного рахунку 69 “Доходи майбутніх періодів”

На окремому субрахунку до синтетичного рахунку 69 “Доходи майбутніх періодів” обліковуватиметься сума доходу, за якою, як очікує підприємство-продавець, є певний ризик неотримання. Зокрема, в кореспонденції з кредитом рахунку 70 “Дохід від реалізації” відобразатиметься зміст господарських операцій, що передбачатимуть:

- надання знижок покупцю під час реалізації продукції, товарів;
- гарантійне обслуговування за договором купівлі-продажу або у випадку, коли у підприємства-продавця

залишається зобов'язання щодо незадовільного виконання робіт, яке не охоплюється звичайними гарантійними забезпеченнями;

- сервісне обслуговування, монтаж після реалізації продукції, товарів, надання послуг чи виконання робіт;
- одержання доходу від реалізації після отримання доходу покупцем від власного продажу товарів;
- інші випадки, коли ризики та переваги, вигоди і контроль не переходять покупцю, а залишаються у

Таблиця 4. Облікове відображення господарських операцій реалізації товарів відповідно до запропонованих змін в структурі синтетичного рахунку 69 "Доходи майбутніх періодів"

№	Дата операції	Зміст господарської операції (первинний документ)	Кореспонденція рахунків	
			Дебет	Кредит
1.	01.03.12	Укладено договір купівлі-продажу (право власності переходить в момент складання акту приймання-передачі)	на позабалансових рахунках відображається момент укладання договору та переходу права власності на предмет договору	
2.	10.04.12	Передано товари покупцю та списано собівартість реалізованої продукції (Накладна, товарно-транспортна накладна)	90 "Собівартість реалізації"	28 "Товари"
3.	10.04.12	Визнано дохід за реалізованими товарами в сумі: – яку очікує підприємство отримати від здійсненої операції (Платіжне доручення, Рахунок); – що втрачається підприємством при передачі ризиків та переваг, вигод та контролю на товар покупцю (Довідка бухгалтерії)	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	70 "Дохід від реалізації"
			36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"	69 "Доходи майбутніх періодів"
4.	15.05.12	Отримання товару покупцем та складання акту приймання-передачі товару	на позабалансовому рахунку відображається момент переходу права власності на предмет договору	
5.	25.06.12	Отримано грошові кошти в рахунок погашення дебіторської заборгованості (Виписка банку, Рахунок)	31 "Рахунки в банку"	36 "Розрахунки з покупцями та замовниками"
6.	07.07.12	Виконання зобов'язань покупцем перед продавцем та передача контролю, ризиків та переваг на товар покупцю	69 "Доходи майбутніх періодів"	70 "Дохід від реалізації"

Запропонований перелік господарських операцій визнання доходу від реалізації товарів передбачає визнання доходу на дату реалізації товарів не в повному обсязі, а лише в тому розмірі, яку очікує підприємство отримати від здійсненої операції, не враховуючи вищеперерахованих випадків виникнення ризиків та переваг, неотримання вигод від здійсненої операції, а також контролю над цими товарами.

Таким чином, на субрахунку 691 "Дохід майбутніх періодів за реалізованою продукцією (товарами)" накопичуватиметься сума, яка характеризує невизнаний дохід за господарськими операціями підприємствами, навіть у випадку, коли право власності на товари вже перейшло від продавця до покупця.

Запропоновані зміни враховують як вимоги діючого національного законодавства (зокрема, дотримання принципів бухгалтерського обліку), так і положення МСФЗ, що є не менш важливим у сучасних умовах розвитку світового господарства. Такий порядок облікового відображення забезпечить достовірність, повноту, зрозумілість та порівнюваність інформації бухгалтерського обліку для цілей прийняття управлінських рішень.

#### Висновки та перспективи подальших досліджень.

У зв'язку з наявністю проблемних моментів у застосуванні існуючого методичного підходу до облікового відображення доходів від реалізації продукції (товарів) проведено порівняння основних положень МСФЗ (IAS) 18 "Виручка" та П(С)БО 15 "Дохід".

Аналіз та порівняння національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо доходів діяльності підприємства є теоретичним підґрунтям розробки та удосконалення методичного забезпечення бухгалтерського обліку доходів діяльності суб'єкта господарювання. Зокрема, в ході дослідження запропоновано використовувати субрахунок 691 "Дохід майбутніх періодів за реалізованою продукцією (товарами)" до рахунку 69 "Доходи майбутніх періодів". За дебетом даного субрахунку здійснюватимуться записи в сумі, що втрачається підприємством при передачі ризиків та переваг, вигод та контролю на товар покупцю, а за кредитом відображатиметься зміст

продавця на певний період часу, та з причин, визначених у договорі купівлі-продажу.

Приклад застосування запропонованого субрахунку до рахунку 69 "Доходи майбутніх періодів" під час реалізації товарів, право власності на які переходить в момент складання акту приймання-передачі наведено в табл. 4.

господарської операції, яка підтверджуватиме визнання суми доходу від реалізації. Наукові розробки та пропозиції в сфері удосконалення виділених проблемних питань дозволять підвищити достовірність та аналітичність даних для прийняття ефективних рішень в частині управління фінансовими результатами підприємства. Запропоновані зміни до методичного підходу облікового відображення доходу від реалізації забезпечують дотримання принципів бухгалтерського обліку – превалювання сутності над формою, періодичності, послідовності, нарахування та відповідності доходів та витрат.

Подальшого ґрунтовного дослідження з метою забезпечення достовірності та зрозумілості даних бухгалтерського обліку та контролю господарських операцій потребують питання удосконалення аналітичного обліку по субрахунку 691 "Дохід майбутніх періодів за реалізованою продукцією (товарами)", розробки первинної документації, яка підтверджувала б здійснення облікових записів на запропонованому субрахунку.

#### Список використаної літератури:

1. Аверчев І.В. МСФО. 1000 примеров применения / И.В. Аверчев. – М.: Рид Групп, 2011. – 992 с. 2. Выпуск нового проекта стандарта по признанию выручки IASB/FASB [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.pwc.ru/ru/ifrs/express/november-2011-1.jhtml>
3. Гавриленко О.Є. Умови визнання доходу: основні проблеми та шляхи їхнього вирішення [Електронний ресурс] / О.Є. Гавриленко. – Режим доступу: [www.nbu.gov.ua/portal/.../3/Gavrilen.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/.../3/Gavrilen.pdf)
4. Гоголь Т.А. Деякі особливості визначення та обліку доходів згідно національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку / Т.А. Гоголь // Науковий потенціал світу 2004: матеріали I Міжнародної науково-практичної конференції (1-15 листопада 2004 р.). – Дніпропетровськ, 2004. – Том 16. – С. 13-15.
5. Голуб Н.М. Вдосконалення обліку доходів відповідно до вимог міжнародних стандартів / Н.М. Голуб // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Серія: Економічні науки. – 2009. – № 4(50). – С. 31-32.
6. Гринчишин Я.М. Відмінності національних і міжнародних стандартів у

формуванні та відображенні інформації про доходи підприємств / Я.М.Гринчишин // Стан, проблеми та перспективи розвитку обліку, аналізу і контролю у контексті сучасних концепцій управління: матеріали VI науково-практичної конференції (28-29 квітня 2011 р.). – Львів: Львівська комерційна академія, 2011. – С. 126-128

7. *Ложкина С.Л.* Применение стандарта МСФО (IAS) 18 “Выручка” в управленческом учете при переходе на международные стандарты финансовой отчетности / С.Л. Ложкина // Вестник Брянского государственного университета. – 2010. – № 3. – С. 204-209.

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 “Подання фінансової звітності” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_013)

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 “Податки на прибуток” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_012](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_012)

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 “Дохід” [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929\\_025](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_025).

11. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/document/237457/19\\_IAS8\\_IFRS\\_2009\\_GVT.pdf](http://www.minfin.gov.ua/document/237457/19_IAS8_IFRS_2009_GVT.pdf)

12. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Доходи”, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 р. № 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO15.aspx>

13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджено Наказом Міністерства фінансів України 31.12.99 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO16.aspx>

14. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 3 “Звіт про фінансові результати”, затверджено Наказом Міністерства фінансів України від 31.03.99 р. № 87 (з0391-99) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0397-99>.

15. Признание выручки “кардинально изменится” [Електронний ресурс] // Вестник МСФО – Июль / Август 2010. – С. 1-3. – Режим доступу:

[http://www.pwc.ru/ru\\_RU/RU/ifrs/bulletin/IFRS-Newletter-Jul-Aug10.pdf](http://www.pwc.ru/ru_RU/RU/ifrs/bulletin/IFRS-Newletter-Jul-Aug10.pdf)

16. *Рабошук А.В.* Деякі аспекти бухгалтерського обліку доходів на міжнародному рівні / А.В. Рабошук, О.О. Токарчук // Тези XXXV науково-практичної іжвузівської конференції присвяченої Дню університету (25-28 травня 2010 р.). – Том 2. – 2010. – С. 158

17. *Сахарцева Л.В.* Моделювання признання та оцінки доходу від операційної діяльності по вимогам міжнародних та національних стандартів України / Л.В. Сахарцева, І.І. Сахарцева // Розвиток науки про бухгалтерський облік: збірник тез та текстів виступів на міжнародній науковій конференції (23-24.11.2000). – Житомир: Житомирський інженерно-технологічний інститут, 2000. – Частина IV. – С. 139-144.

18. *Швиденько А.І.* Облік доходів підприємства: сучасна практика, проблеми, шляхи вдосконалення [Електронний ресурс] / А.І. Швиденько, В.М. Бровко. – Режим доступу: [khibs.edu.ua/1\(6\)2009/R2/4.pdf](http://khibs.edu.ua/1(6)2009/R2/4.pdf)

19. *Шматова Е.В.* МСФО/ПБУ: признание доходов и расходов [Електронний ресурс] / Е.В. Шматова, А.В. Рябченко. – Режим доступу: [www.vestnik.adygnet.ru/files/2012.1/1624/shmatova2012\\_1.pdf](http://www.vestnik.adygnet.ru/files/2012.1/1624/shmatova2012_1.pdf)

20. *Шульга Н.В.* Облік фінансових результатів: національний та міжнародний підходи [Електронний ресурс] / Н.В. Шульга. – Режим доступу: [www.nbu.v.gov.ua/portal/.../70\\_31.pdf](http://www.nbu.v.gov.ua/portal/.../70_31.pdf)

21. FASB изменил порядок учета выручки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://gaap.ru/news/125134/>

ШИПІНА Світлана Борисівна – здобувач Державного інституту підготовки і перепідготовки кадрів промисловості.

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік і контроль фінансових результатів.

Надійшла до редакції: 12.04.12. р.