

ВДОСКОНАЛЕННЯ ОБЛІКУ ДОХОДІВ ВІДПОВІДНО ДО ВИМОГ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ

Здійснено критичний аналіз національного та міжнародного стандартів щодо визнання доходів в бухгалтерському обліку та доведено, що деякі методологічні положення національного положення вимагають більш повного розкриття, уточнення та удосконалення, не повною мірою відповідають вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Також визначено відмінності відображення доходів в бухгалтерському та податковому обліку та наведено варіанти поєднання бухгалтерського та податкового обліку в світовій практиці

Постановка проблеми. Реформування системи бухгалтерського обліку в Україні є складовою частиною заходів, орієнтованих на впровадження економічних відносин ринкового спрямування. Трансформація обліку здійснюється в рамках реалізації стратегічного курсу нашої держави на інтеграцію до світового економічного простору, що передбачає адаптацію законодавства України до європейського рівня. Об'єктивними передумови, що зумовили необхідність єдиних підходів до управління економічними процесами стали:

- взаємне проникнення капіталів різних країн у вигляді виробничих, капітальних і фінансових інвестицій, що набули повсюдного характеру, а створення систем міжнародного кредитування і економічного регулювання зумовило інтенсивний розвиток спільного ринку;
- необхідність реалізації міжнаціональних програм в соціальній і економічній сферах;
- виникнення інтегрованих спільних підприємств, корпорацій, транснаціональних компаній, що сприяли подальшій взаємообумовленості і взаємозалежності економік різних країн;

- вільна конвертація валют провідних країн, а також введення єдиної європейської валюти, що стимулювало подальше зміцнення міжнародних економічних зв'язків.

У цих умовах бухгалтерський облік, як інформаційна база, не міг залишатися в рамках національних принципів і правил.

Стан вивчення проблеми. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про доходи визначає П(С)БО 15 "Дохід". Цей стандарт значною мірою враховує основні вимоги до інформації, яку повинні розкривати суб'єкти господарювання стосовно відображення доходу протягом звітного періоду. Однак, його критичний аналіз свідчить про те, що деякі методологічні положення цього документу вимагають більш повного розкриття, уточнення та удосконалення, не повною мірою відповідають вимогам міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

П(С)БО 15 "Дохід" за змістом і логікою побудови загалом відповідає концепції міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Разом з тим є відмінності насамперед у плані узгодженості термінології.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми обліку доходів досліджували вітчизняні та зарубіжні вчені-економисти М.Т. Білуха, Ф.Ф. Бутинець, М.Ф. Ван Бреда, С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, М. Кужельний, В.Ф. Палій, М.С. Пушкар, Я.В. Соколов, Є.С. Хендріксен, М.Р. Метьюс. Проте, важливе питання, що стосується визнання доходів відповідно до вимог міжнародних стандартів потребує поглибленого розгляду.

Метою дослідження є вдосконалення обліку доходів відповідно до вимог міжнародних стандартів.

Викладення основного матеріалу дослідження. Проведений нами аналіз умов визнання доходу від реалізації товарів за міжнародним та національним стандартами бухгалтерського обліку дозволяє зробити висновок, що вони у значній мірі збігаються. Але необхідно звернути увагу на те, що на відміну від П(С)БО 15 міжнародним стандартом, як критерій визнання доходу, встановлено передачу покупцеві не всіх, а лише суттєвих ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності.

Так, наприклад, звичайні гарантійні зобов'язання продавця, будучи ризиком, пов'язаним із правом власності, який несе після продажу продавця, водночас не розглядаються як суттєвий ризик. Такі незначні ризики не заважають продавцю визнавати дохід [4].

Водночас, в П(С)БО 15 не розкрито зміст поняття "ризиків і вигоди, пов'язаних з правом власності" та ознаки

суттєвості, що дає можливість українським підприємствам трактувати ці поняття довільно.

П(С)БО 15 як умова відображення доходу вимагає, щоб продавець був упевнений у збільшенні економічних вигод у результаті продажу. А згідно із визначенням, сформульованим у ст.1 Закону "Про бухгалтерський облік", економічна вигода – це якраз і є можливість отримати кошти [2].

Отже, у разі невпевненості в оплаті відвантажених товарів продавець не має права визнавати дохід під час відвантаження. І якщо невпевненість в оплаті зафіксовано у відповідному первинному документі (наприклад, у доповідній записці відділу збуту або у звіті департаменту маркетингу), то перед бухгалтером постає питання як відобразити операцію. З одного боку, на складі товарів уже немає, і списувати активи з балансу потрібно. З другого – відвантажувальні документи разом із договорами купівлі-продажу дають достатні підстави для визнання дебіторської заборгованості. Водночас п.6 П(С)БО 10 вимагає відображення дебіторської заборгованості одночасно з відображенням доходу. А дохід у разі невпевненості в оплаті відобразити не можна.

Світовий бухгалтерський практиці відомо кілька моделей відображення викладеної господарської операції. Коли складно визначити величину або гарантувати оплату за продукцію, американські бухгалтерські положення застосовують метод продажів у розстрочку і метод відшкодування витрат [1, с. 59].

За методом продажу у розстрочку дохід визнається у той період, коли надходять грошові кошти, а не тоді, коли має місце реалізація. Метод продажу у розстрочку полягає у тому, що при відвантаженні товарів з балансу списується вся вартість товарів і на цю суму визнається дебіторська заборгованість. Одночасно на суму нарахованої націнки в облік відображається відстрочений дохід. Під час надходження платежів від покупця визнається дохід у сумі платежу, який надійшов, і одночасно пропорційно списується націнка. Це не що інше, як касовий метод визнання доходу.

Такий метод визнання доходу в національній економіці пропонується деякими авторами тим компаніям, що працюють переважно з покупцями, які є бюджетними організаціями. Адже такий механізм дозволяє їм звести до одного періоду появу бухгалтерського доходу та податкових зобов'язань з податку на прибуток і податку на додану вартість.

Є.С. Хендріксен і М.Ф. Ван Бред описують метод відстрочки, за яким суми відстроченого валового прибутку слід розглядати як непогашену дебіторську заборгованість, а не прибуток майбутніх звітних періодів. Сутність цього методу полягає у тому, що на момент продажу відвантажені цінності відображаються як запас готової продукції (за вартістю придбання), а не за вартістю вибуття (не за поточною дисконтованою вартістю дебіторської заборгованості). Відображення відстроченого валового прибутку як кредиторської заборгованості, на думку авторів, ніяк не впливає на величину чистого прибутку, але викривлює в балансі співвідношення активу і кредиторської заборгованості [5, с. 354].

Основними причинами невідповідності методологічних засад регламентування аспекту визнання доходу національними П(С)БО по відношенню до вимог МСБО є: жорстке регламентування державою даного процесу, невідповідність розвитку економічних зв'язків між суб'єктами господарювання, відсутність механізму здійснення гарантій по виконанню зобов'язань сторін взаємодії, тощо.

МСБО мають більш конкретизований характер положень щодо обліку доходів та відображення їх у фінансовій звітності. Тоді, як у національних П(С)БО

містяться моменти неповної визначеності та розмежованості доходів з наступним формальним перекрученням інформації при складанні фінансової звітності.

Для України дуже важливим моментом є також запровадження єдиної методології формування доходів як в податковому, так і в бухгалтерському обліку.

З метою оподаткування доходи визначаються згідно з нормами Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" [3]. З прийняттям вищезазначеного Закону з'явилися нові визначення, які раніше не застосовувалися в практиці бухгалтерського обліку.

Наприклад, замість поняття доходів, з метою оподаткування цим Законом введені нові поняття: "валовий дохід" та "скоригований валовий дохід". Таким чином, вплив нормативно-законодавчої бази зумовлює розбіжності при визначенні доходів у бухгалтерському обліку і при здійсненні податкових розрахунків.

Якщо у бухгалтерському обліку дохід визначається у разі збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу, то у податковому обліку валовим доходом вважається загальна сума доходу платника податку від усіх видів діяльності, отриманого (або нарахованого) протягом звітного періоду в грошовій, матеріальній або нематеріальній формах [3]. Тобто у податковому обліку зростання доходу для цілей оподаткування може і не збігатися із збільшенням економічних вигід підприємства.

Відмінності між бухгалтерським та податковим обліком доходів полягають також і в строках (даті) визначення доходу. В бухгалтерському обліку необхідно порівняти доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів згідно з принципом відповідності доходів і витрат визначення фінансового результату звітного періоду. При цьому доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів [2].

Можна зробити висновок, що сума доходів, отриманих від різних видів діяльності в бухгалтерському обліку, не співпадає з валовими доходами у податковому обліку, а отже, обліковий та податковий прибуток не співпадають. На нашу думку, визначення оподаткованого прибутку повинно здійснюватися за даними бухгалтерського обліку, що потребує удосконалення бухгалтерського обліку та розробки єдиної методології визнання, формування доходів для цілей обох видів звітності, з метою зниження затрат бухгалтерів на визначення бази оподаткування податком на прибуток.

Вирішення цієї проблеми є необхідним, оскільки це дасть змогу досягти уніфікації і достовірності при веденні бухгалтерського обліку доходів і здійснення податкових розрахунків. Найкращим варіантом вирішення проблеми узгодження податкового та бухгалтерського обліку доходів є такий, коли на законодавчих засадах немає розбіжностей між даними бухгалтерського та податкового обліку. У світовій практиці використовують декілька варіантів поєднання бухгалтерського та податкового обліків, але всі вони беруть за основу дані бухгалтерського обліку.

До найпоширеніших методів використання даних бухгалтерської звітності у податковому обліку належать:

– метод, за яким за основу для визначення податкової бази приймається оподатковуваний прибуток, визначений за даними бухгалтерського обліку, який потім коригується (метод реконсолідації). Така система застосовується в США, Казахстані, Молдові;

– метод, коли фінансовий прибуток коригується згідно із податковим законодавством і визначається оподатковуваний прибуток. Застосовується в Німеччині, Бельгії, Франції, Нідерландах.

Зокрема, запропонований проект Податкового кодексу доопрацьовано в напрямку максимального наближення методології оцінки фінансових результатів в бухгалтерському та податковому обліку. Вважаємо, що даний проект є перспективним та дозволяє спростити систему податкового обліку, і, найголовніше, наближує бухгалтерський та податковий облік. Це дозволить підвищити ефективність планування доходів бюджетів, оскільки при цьому забезпечується інтегрованість макропоказників, які є основою планування та прийняття державних рішень. На мікрорівні це зближення дозволить

спростити ведення бухгалтерського обліку доходів та підвищити роль саме бухгалтерського фінансового обліку.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання з урахуванням вимог міжнародних стандартів сприятиме гармонізації фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання із звітністю підприємств держав – членів Європейського Союзу, а також інших країн, які застосовують міжнародні стандарти; підвищенню прозорості та забезпеченню достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання і належного рівня довіри до неї вітчизняних та іноземних інвесторів; посиленню захисту прав та інтересів акціонерів, інвесторів, кредиторів.

Загалом робота щодо реформування бухгалтерського обліку в рамках адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу підвищить рівень професійного співтовариства бухгалтерів, прискорить процес інтеграції економіки нашої держави в світову спільноту та сприятиме формуванню сприятливого інвестиційного клімату.

Список використаної літератури:

1. *Вільямс Ян*. Справочник СААР с комментариями / Вильямс Ян. – М.: Инфра-М, 2000. 2. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. 3. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" Постанова ВРУ № 283/97-ВР від 22.05.97 р. (із змінами та доповненнями). 4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО 18 "Дохід". 5. *Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.* Теория бухгалтерского учета / Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф.: [пер. с англ.] / Под. ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

ГОЛУБ Наталія Миколаївна – аспірант кафедри фінансового аналізу і контролю Київського національного торговельно-економічного університету

Наукові інтереси:

– бухгалтерський облік, аналіз, аудит