

УДК 657(075.8)

О. О. Кувалдіна,
студентка Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ІНФОРМАЦІЙНА БАЗА АНАЛІЗУ ДОХОДІВ ПІДПРИЄМСТВА В УМОВАХ ВПРОВАДЖЕННЯ МСФЗ

О. О. Kuvaldina,
Student of Taras Shevchenko National University of Kyiv

INFORMATION ANALYSIS FRAMEWORK ENTERPRISE INCOME UNDER IFRS IMPLEMENTATION

Розглянуто особливості інформаційної бази аналізу доходів в нових умовах, пов'язаних із застосуванням МСФЗ. Розробка організаційно-інформаційної моделі економічного аналізу доходів є необхідною умовою аналітичного процесу на конкретному підприємстві. Оскільки інформаційну базу економічного аналізу складає облікова інформація, то на даний час актуальним є питання впливу впровадження МСФЗ на систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що вимагає подальшої адаптації законодавства України та методик бухгалтерського обліку і економічного аналізу. В процесі дослідження використано модель факторного аналізу доходів підприємства. В статті надано результати факторного аналізу, за якими величина доходів від реалізації продукції залежить від, собівартісності 1 тонни продукції, обсягу реалізованої продукції, рентабельності продажів.

The features of information base of income analyses according to the new conditions related to the application of IFRS are described. Development of organizational information model of economic analysis of income is a necessary condition for the analytical process of specific enterprise. As the information base of economic analysis is accounting information, the currently topical question is the impact of IFRS on the accounting and financial reporting system that requires further adaptation of Ukraine legislation and methods of accounting and economic analysis. The study used factor analysis model of business income. The articles provides the results of factor analyses for which the income from sales depends on such factors as cost of 1 ton of production, sales volume, profitability of sales.

Ключові слова: доходи підприємства, інформаційна база, економічний аналіз, Міжнародні стандарти фінансової звітності, факторний аналіз.

Keywords: incomes, information base, economic analyses, International Financial Reporting Standards, factor analyses.

Постановка проблеми. В сучасних умовах зростає роль обліку і аналізу доходів підприємств як джерела необхідної обліково-аналітичної інформації для забезпечення належного протікання процесів формування результатів діяльності суб'єктів господарювання. Особливо актуальність посилюється в контексті переходу на Міжнародні стандарти фінансової звітності та проведення нового етапу реформування національної системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Приділення уваги цим проблемам дозволить вчасно виявляти перспективні шляхи розвитку підприємства. Отримання доходів створює основу для самофінансування підприємства за умови, що їх розмір достатній для покриття витрат підприємства, виконання зобов'язань перед бюджетом та утворення чистого прибутку. Розмір отриманих доходів впливає на економічну стратегію підприємства з питань управління матеріальними ресурсами та витратам, персоналом підприємства і оплатою його праці, податковою, інвестиційною, дивідендною політикою підприємства.

Аналіз досліджень і публікацій. В економічній літературі питання економічного аналізу та обліку доходів згідно МСФЗ висвітлювали у працях такі науковці, як Голубничка Г.П., Гура Н.О., Жолнер І.В., Коблянська О.І., Купалова Г.І., Савицька Г.В., Сук Л.К., Швець В.Г. та інші.

Метою дослідження є узагальнення теоретико-методичних положень та розробка практичних рекомендацій, спрямованих на вдосконалення обліку та економічного аналізу доходів підприємства.

Об'єктом є доходи підприємства та господарські операції, пов'язані з їх формуванням і розподілом.

Предметом дослідження є комплекс теоретико-методичних, організаційних і практичних положень обліку, фінансової звітності та економічного аналізу.

Виклад основного матеріалу дослідження. З метою визначення змісту поняття інформаційного забезпечення економічного аналізу, слід враховувати місце економічного аналізу в процесі управління підприємством. Весь процес управління діяльністю підприємства поділяється на три етапи. Перший етап – це збір та обробка інформації, другий – безпосередній аналіз, третій і завершальний етап – прийняття управлінських рішень. Серед цих етапів економічний аналіз посідає проміжне місце.

Важливе місце в інформаційній базі економічного аналізу займає бухгалтерський облік та фінансова звітність. Економічний аналіз на основі даних первинних документів та форм звітності забезпечує прийняття ефективних управлінських рішень. В економічній літературі існують різні підходи до визначення інформаційного забезпечення. Так, Савицька Г.В. визначає інформаційне забезпечення економічного аналізу господарської діяльності як систему даних і способи їх обробки, які дозволяють виявити реальну діяльність керівного об'єкта, дію факторів, що його визначають, а також можливості здійснення необхідних керівних дій [9].

Інформаційне забезпечення економічного аналізу містить у своєму складі інформаційну базу та процеси перетворення даних. Під інформаційною базою розуміється сукупність впорядкованих даних, які використовуються в процесі проведення аналізу. Якість інформаційної бази визначає об'єктивність та достовірність економічного аналізу. Основна вимога до інформації – корисність для користувачів, правдивість, неупередженість, достовірність, об'єктивність, неупередженість, достовірність, зрозумілість та дочерність.

Формування системи аналітичної інформації про розподіл та використання доходів полягає у зборі та обробці інформації, що поділяється на внутрішню і зовнішню. Зовнішня інформація використовується для оцінки та контролю дотримання чинного законодавства, стандартів бухгалтерського обліку та інших нормативних документів. Зовнішня інформація повинна бути зібрана у вигляді баз даних, які періодично оновлюються і переглядаються [10, с.164].

Складові моделі проведення аналізу доходів підприємства доречно представити наступною схемою (рисунок 1):

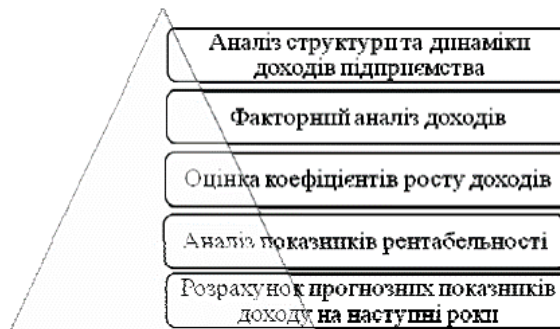


Рис. 1. Складові моделі проведення аналізу доходів підприємства
Джерело: складено автором на основі [5, с.164].

Система економічних показників аналізу доходів підприємства включає абсолютні вартісні показники: доходи підприємства; собівартість реалізації; рентабельність продажів; активи, капітал і зобов'язання, а також відносні: динаміки доходів та показники інтенсивності процесів (коефіцієнти доходності, рентабельності).

Основна вимога до інформації – це те, щоб вона була корисна для користувачів. Також ведення бухгалтерського обліку та економічного аналізу повинно відповідати наступним принципам (рис.2):

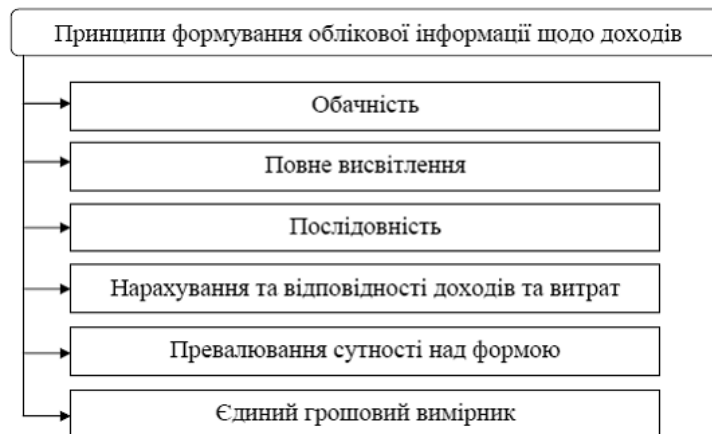


Рис. 2. Принципи обліку доходів підприємства
Джерело: Складено автором на основі [1]

Методологічні основи обліку доходів і відображення їх у звітності визначаються МСФЗ 18 «Дохід» і П(С)БО 15 «Дохід». Центральним моментом облікової інтерпретації доходів є визначення моменту визнання, тобто можливості констатації, що об'єкт обліку може бути ідентифікований і відображений в звітності компанії. Визнання доходів і витрат – це заява користувачам бухгалтерської інформації про те, що витрати були понесені, а доходи отримані. Економічна сутність доходу в контексті міжнародних стандартів полягає в надходженні економічних вигод протягом облікового періоду, яке виражається в збільшенні активів чи зменшенні зобов'язань, що призводить до зростання власного капіталу підприємства, за винятком внесків учасників власного капіталу[2].

Відповідно до цього стандарту для того, щоб правильно визнати дохід, необхідна наявність наступних п'яти ознак:

1) перехід від продавця до покупця значних ризиків і переваг володіння товарами, що зазвичай відбувається у зв'язку з передачею права власності або володіння;

2) продавець більше не бере участі в управлінні і не контролює проданий товар;

3) сума доходу може бути надійно оцінена;

4) існує досить висока ймовірність того, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надійдуть у компанію;

5) понесені або очікувані витрати, пов'язані з угодою, можуть бути надійно оцінені.

Критерії визнання доходу підприємства третіми сторонами як в П(С)БО, так і в МСФЗ. Однак варто зазначити, що в міжнародний стандарт більший наголос робить на моменті передачі ризиків і вигод. Це має значення, коли момент переходу права власності та момент переходу ризиків і вигод не збігаються. Також МСФЗ 18 як критерій визнання доходу передбачає передачу покупцеві не всіх, а лише суттєвих ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності на продукцію. У разі якщо ризики і вигоди значні, визнання доходу не відбувається до того часу, доки не відбудеться перехід цих ризиків і вигод. Наприклад, якщо контрактом передбачається монтаж обладнання після його поставки або підприємство зберігає відповідальність, що не покривається стандартними гарантійними зобов'язаннями. Критерії визнання доходу, представлені в МСФЗ 18, зазвичай слід застосовувати до кожної операції підприємства окремо. Однак за певних обставин необхідно їх застосовувати до окремих елементів однієї угоди для того, щоб правильно відобразити джерела отримання доходу. Наприклад, якщо ціна продажу товару передбачає подальше обслуговування проданого товару, ціна якого може бути визначена, плата за обслуговування не визнається в момент визнання доходу, а враховується протягом строку, протягом якого виконується обслуговування проданого товару.

У той же час, навпаки, критерії визнання можуть застосовуватися одночасно до двох або більше операцій, коли вони пов'язані так, що їх комерційний ефект не може бути визначений без розгляду серії операцій як єдиного цілого. Стандарт наводить приклад, коли підприємство може продати товари й одночасно укласти додатковий договір на викуп цих товарів у майбутньому, тим самим, нівелюючи операцію, а значить і отримання доходу. У таких випадках обидві операції розглядаються разом і можуть трактуватися як угода фінансування.

Слід особливо відзначити, що МСФЗ 18 не повинен застосовуватися для обліку та відображення доходів за багатьма договорами і операціями, виконання яких приносить виручку або інший дохід, і які регулюються іншими стандартами а саме:

- за договорами оренди (МСФЗ 17 «Оренда»);

- від приросту вартості інвестицій і дивідендів, які обліковуються за методом пайової участі (МСФЗ 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»);

- за договорами страхування (МСФЗ 4 «Договори страхування»);

- від змін справедливої вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань або їх вибуття (МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»);

- від зміни вартості інших оборотних активів;

- при первісному визнанні та зміні справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (МСФЗ 41 «Сільське господарство»);

- при первісному визнанні сільськогосподарської продукції (МСФЗ 41); і в результаті видобутку мінеральних ресурсів.

Згідно МСФЗ 18, доходи повинні вимірюватися в бухгалтерському обліку за справедливою вартістю, яка отримана або підлягає отриманню. Величина доходу визначається договором між організацією та покупцем або користувачем активу. Вона вимірюється за справедливою вартістю відшкодування, яка отримана або підлягає отриманню, при цьому необхідно врахувати суми всіх наданих торгових або оптових знижок, що надаються організацією. Відшкодування зазвичай виражається у формі грошових коштів або їх еквівалентів, а сумою доходу є отримана або яка підлягає отриманню сума коштів або їх еквівалентів. При цьому Стандарт підкреслює, якщо передбачено відстрочення надходження грошових коштів (чи їх еквівалентів), справедлива вартість відшкодування повинна бути меншою за номінальну суму грошових коштів, яка підлягає фактичному отриманню [2].

Відповідно до МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» різниця між справедливою вартістю (дисконтованою вартістю) і номінальною сумою компенсації визнається як фінансовий (процентний) дохід. У тих випадках, коли в якості відшкодування виплачуються не грошові кошти, а відбувається обмін на товари або послуги, подібні за характером і вартістю, дохід не виникає.

Чимало зарубіжних досліджень присвячено вибору способу відображення доходів і витрат. Бембер Л.С. та інші автори в статті «Comprehensive income: who's afraid of performance reporting?» Дослідили зв'язок між системою винагороди менеджерів, заснованою на частці в капіталі (equity-based compensation), наприклад, надання опціонів на покупку акцій, і формою подання звітності. В ході дослідження авторами було виявлено, що менеджери з даною системою винагороди, швидше за все, не стануть розкривати інформацію про сукупні прибутки в окремому звіті, так як в цьому випадку збільшується значимість найчастіше мільйового іншого сукупного доходу, в результаті чого інвестори будуть розглядати дохід фірми як більш нестабільний, і ціни на акції компанії знизяться [10].

Гончаров І. та Ходжсон А., проводячи дослідження «Measuring and reporting income in Europe», виявили, що значення величини чистого прибутку для європейських компаній є більш значущим, ніж величина сукупного прибутку.

Також цікавим є дослідження Терктас Б. та інших авторів «Reporting Comprehensive Income: Reasons for Reporting Choices and Investor Reactions», мета якого - встановити чи є важливим для інвесторів спосіб відображення сукупного прибутку в звітності або інвестори здійснюють свій вибір тільки на основі прибутковості акцій. У своєму дослідженні автори ґрунтувалися на тому положенні, що інший сукупний дохід більш нестійкий, ніж чистий прибуток. А оскільки інвестори звертають увагу в першу чергу на підсумкові рядки в звітності, дохід, представлений в звіті про сукупний дохід, буде здаватися більш нестійким, ніж дохід, відображений у двох окремих звітах. Оскільки інвестори розглядають більш нестабільні фірми як більш ризиковані, очікується, що фірми, що розкривають інформацію про сукупний прибуток в одному звіті, зіткнуться з негативною реакцією інвесторів [12].

Головна відмінність між МСФЗ і П(С)БО полягає у тому, що національний стандарт є набагато меншим за обсягом, ніж міжнародний. Тобто у ньому не розкрито ряд важливих аспектів щодо обліку доходів, відсутні приклади. Основними причинами наявності таких розбіжностей у методологічних засадах регламентування підходів до визнання доходу П(С)БО та МСФЗ, погоджуючись з думкою Р.С. Федіва, вважаємо: надмірне державне регламентування цього процесу, невідповідність рівня розвитку економічних зв'язків між суб'єктами господарювання, відсутність механізму здійснення гарантій щодо виконання зобов'язань сторін взаємодії.

Порівнявши основні аспекти міжнародних і національних положень з обліку доходів і відображення їх у звітності можна зробити висновок, що міжнародний стандарт більш деталізує ряд положень, проте національний стандарт передбачає моменти, які зумовлені особливостями бухгалтерського обліку в Україні.

В процесі переходу до МСФЗ підприємства зіштовхнуться з певними проблемами, а саме [3].

- Необхідність вивчення працівниками (бухгалтерами, управлінцями та аудиторами) підприємства МСФЗ
- Необхідність підтвердження кваліфікації бухгалтера та аудитора шляхом здачі іспитів та отримання відповідного сертифікату
- Необхідність додаткових консультацій з професійними організаціями, іншими підприємствами
- Необхідність залучення фахівців для складання фінансової звітності
- Необхідність заміни автоматизованих програм обміну або їх вдосконалення.

Крім обліково-фінансової інформації, яка міститься у фінансовій звітності, велике значення має використання нефінансової інформації і нефінансових показників. Так, проведено дослідження підприємства цементної промисловості України. За результатами факторного аналізу виявлено, що величина доходів від реалізації продукції залежить від таких факторів, як:

- собівартості 1 тонни продукції (на 23,5%)
- обсягу реалізованої продукції (на 84,5%)
- рентабельності продажів (на -7,5%)

Оскільки найвища залежність доходу від реалізації від зміни собівартості 1 тонни продукції, керівництву підприємства необхідно приділити максимум уваги питанням витрат на виробництво та збутовій політиці, оскільки це дає найбільший економічний ефект.

Зважаючи на екологічно орієнтований напрям функціонування підприємства, пропонується замінити використання кам'яного вугілля на екологічно чистіший торф'яний брикет.

Основними факторами, які обумовлюють реалізацію проекту є:

- зниження собівартості цементу за рахунок низької ціни на торф'яні брикети;
- торф – місцевий вид палива, який видобувається в області, а тому менші транспортні витрати;
- екологічно чистий вид палива;
- повне горіння торф'яних брикетів (малий залишок золи);
- проект дозволить зменшити витрати на екологічний податок та природокористування завдяки екологічно чистому паливу (торф) та природоохоронній технології печі або отримати податкові пільги.

Середня ціна 1 тонни торф'яного брикету у Рівненській обл. становить 560 грн/тонну, а вугілля 950 грн/тонну. Але теплотворна здатність вугілля 23,1 МДж/кг проти 18 МДж/кг у торфу; на виробництво 1 тонни цементу потрібно 130 кг кам'яного вугілля, або 152 кг торфу.

Висновки. Таким чином, розглянувши особливості інформаційної бази економічного аналізу доходів підприємства, було визначено, що для аналізу доходів підприємства використовується горизонтальний, вертикальний і трендовий аналіз, які дають змогу виявити роль складових елементів на об'єкт аналізу в досягненні кінцевого результату, зміну їх частки, оцінку розвитку доходів підприємства, спрогнозувати його можливий рівень в найближчому майбутньому. Отже, система показників аналізу доходів від реалізації продукції відображає рівень розвитку суб'єкта господарювання, його місце на ринку, дозволяє порівняти досягнуті результати з результатами конкурентів, прослідкувати тенденцію зміни основних параметрів діяльності. Все це сприяє підвищенню ефективності виробництва та прийняття правильних управлінських рішень.

Список використаних джерел:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua>
2. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» від 29.11.1999р. [Електрон. ресурс]. – Режим доступу: <http://minfin.com.ua/>
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід» від 1 січня 2012 року»: за даними Міністерства фінансів України. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/document/92429/МСБО_18.pdf
4. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський фінансовий облік. Підручник / За ред. проф. Ф.Ф.Бутинця. – 3-є вид., перероб. і доп. – Житомир: ЖПІ, 2011. – 672 с.
5. Голубничка, Г. П., Панасенко І.Л. Економічний аналіз: навчальний посібник. – К.: Видавничо-поліграфічний центр "Київський університет", 2008. – 309 с.
6. Коблянська О. І. Фінансовий облік. Навч. пос. 2-ге вид., випр. і доповн. – К.: Знання, 2007 р. – 471 с.
7. Савицька Г.В. Економічний аналіз діяльності підприємства: Навч. посіб. - 3-ге вид., випр. і доп. - К.: Знання, 2007. - 668 с.
8. Сопко В.Г. Бухгалтерський облік – Навч. посіб. – 3-ге вид., перероб. і доп. - К.: КНЕУ, 2010. - 578 с.
9. Сук Л.К. Фінансовий облік: навч. посіб. - 2-ге вид., перероб. і доп. / Сук Л.К., Сук П.Л. - К., 2012. - 647 с.
10. Vamber, L. S., Jiang, J., Petroni, K. R., & Wang, I. Y. (2010). Comprehensive income: who's afraid of performance reporting? The Accounting Review, 85(1), 97–126. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.930699>
11. Bora Turktaş, Georgios Georgakopoulos, Ioannis Sotiropoulos, Konstantinos Z. Vasileiou. (2013). Reporting Comprehensive Income: Reasons for Reporting Choices and Investor Reactions. Journal of International Accounting Research, 4.

12. Goncharov, I., & Hodgson, A. (2011). Measuring and reporting income in Europe. Journal of International Accounting Research, 10(1), 27–59.
<http://dx.doi.org/10.2308/jiar.2011.10.1.27>

References:

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine " About Accounting and Financial Reporting in Ukraine ", available at: <http://zakon4.rada.gov.ua>
2. Cabinet of Ministers of Ukraine (1999) National Financial Reporting Standard Income, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua>
3. International Financial Reporting Standard (2012) Revenue, available at: <http://zakon4.rada.gov.ua>
4. Butynets F.F. (2011) Finanovy accounting records, Zhitomir: ZHITI, p. 672.
5. Holubnycha G.P., Panasenko I.L. Ekonomichnyy analysis: learning posibnyk (2008), Vydavnycho-polihpafichnyy tsentp "University of Kyiv", Kyiv, Ukraine, p.309
6. Koblyanska O.I. Financial Accounting (2007), Knowledge, Kyiv, Ukraine, p.471
7. Savitskaya G.V. Economic analysis of business: Teach. guidances. (2007), Knowledge, Kyiv, Ukraine, p.668
8. Sopko V. H. Accounting - Training. Guidances (2010), KNEU, Kyiv, Ukraine, p. 578
9. Suk L. K. Financial Accounting: teach. guidances. (2012) Kyiv, Ukraine, p. 647.
13. Bamber, L. S., Jiang, J., Petroni, K. R., & Wang, I. Y. (2010). Comprehensive income: who's afraid of performance reporting? The Accounting Review, 85(1), p. 97–126.
14. Bora Turktaş, Georgios Georgakopoulos, Ioannis Sotiropoulos, Konstantinos Z. Vasileiou. (2013). Reporting Comprehensive Income: Reasons for Reporting Choices and Investor Reactions. Journal of International Accounting Research, p.4.
15. Goncharov, I., & Hodgson, A. (2011). Measuring and reporting income in Europe. Journal of International Accounting Research, 10(1), p. 27–59.

Стаття надійшла до редакції 15.06.2015 р.



ТОВ "ДКС Центр"