

## РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ З ОБЛІКУ ДОХОДІВ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЗВІТНОСТІ ЗГІДНО З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Гонтаренко Т. О.

Обґрунтована необхідність трансформації фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів. Запропоновано загальну послідовність процесу складання фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ, визначені етапи процесу трансформації звітності. Проведена порівняльна характеристика визначення, класифікації та оцінки доходів відповідно до вимог П(С)БО і МСФЗ. Надані рекомендації щодо подання та розкриття інформації про доходи в процесі трансформації фінансових звітів. З метою трансформації звітності для відповідності вимогам і принципам МСФЗ рекомендовано проведення коригувальних проводок.

Обоснована необходимость трансформации финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами. Предложена общая последовательность процесса составления финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО, определены этапы процесса трансформации отчетности. Проведена сравнительная характеристика определения, классификации и оценки доходов в соответствии с требованиями П(С)БУ и МСФО. Даны рекомендации по представлению и раскрытию информации о доходах в процессе трансформации финансовых отчетов. С целью трансформации отчетности для соответствия требованиям и принципам МСФО рекомендовано проведение корректирующих проводок.

The necessity of transformation of financial statements in accordance with international standards is grounded. The general sequence of the process of financial statements preparation in accordance with IFRS, determined steps reporting transformation process. The comparative characteristics of the definition, classification and evaluation of income in accordance with the requirements of paragraph (C), BU and IFRS. There are recommendations for the presentation and disclosure of income in the process of transformation of the financial statements. In order to transform accountability for compliance with the requirements and principles of IAS recommended corrective postings.

Гонтаренко Т. О.

ст. викл. каф. ОА ДДМА  
poshkurlat24@mail.ru

ДДМА – Донбаська державна машинобудівна академія, м. Краматорськ.

УДК 657.1

Гонтаренко Т. О.

## РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ З ОБЛІКУ ДОХОДІВ В УМОВАХ ТРАНСФОРМАЦІЇ ЗВІТНОСТІ ЗГІДНО З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Розвиток України на сучасному етапі характеризується подальшим розвитком ринкової економіки, її інтеграцією в систему міжнародних економічних відносин. До розвитку економіки залучаються зовнішні й внутрішні інвестиції, кредити, проводяться емісії цінних паперів. Вже з 2012 року публічні акціонерні товариства, банки, страхові організації, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається КМУ, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ.

Така інтеграція України у світове співтовариство обумовлює актуальність практичних та методичних аспектів складання вітчизняними підприємствами фінансової звітності за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Для успішного впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності у вітчизняну практику обліку, перш за все, необхідно з'ясувати відмінності, що закладені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, зокрема відмінностей в бухгалтерському обліку доходів підприємства. Виходячи з цього, особливого значення набуває питання виділення особливостей бухгалтерського обліку доходів за П(С)БО та МСФЗ у порівняльному аспекті.

Питання гармонізації бухгалтерського обліку та впровадження МСФЗ в Україні висвітлювались у працях таких науковців, як С.Ф.Голов, В.Е.Казмирчук, Л.П.Нищенко, В.Г.Швець та ін. Вчені розглядали питання гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності, а також визначення основних напрямків удосконалення бухгалтерського обліку в Україні на основі міжнародного досвіду [1–3].

Значна кількість публікацій у наукових виданнях присвячена практичним аспектам першого застосування МСФЗ та процесам трансформації бухгалтерського обліку на підприємствах у нових умовах господарювання [4–6]. Останнім часом у вітчизняному законодавстві відбулось багато змін стосовно впровадження МСФЗ в Україні. Проте в науковій літературі проблеми, з якими стикаються українські підприємства в контексті цих змін, поки залишаються недостатньо висвітленими та потребують подальшого розвитку як в науковому, так і в практичному аспектах.

Метою дослідження є обґрунтування методичних засад трансформації звітності та розкриття особливостей обліку доходів згідно з МСФЗ. В процесі трансформації фінансової звітності згідно з МСФЗ актуальним є питання подібності та відмінності МСФЗ з національними стандартами обліку.

Імплементувати міжнародні стандарти звітності для України – це досить важке і комплексне завдання. При цьому існує два способи організації обліку і подання звітності за МСФЗ:

1. Ведення паралельного обліку (конверсія) та складання звітності на основі його даних.
2. Коригування (трансформація) звітності, складеної за П(С)БО.

Процес конверсії (метод паралельного обліку) вимагає або формування бухгалтерських даних у двох системах фінансової звітності, або конфігурації програмного забезпечення таким чином, щоб воно дозволяло формувати два види звітності: у форматі МСФЗ і П(С)БО. Для трансформації звітності згідно з МСФЗ застосовують вже готову звітність за П(С)БО та аналітичні розшифровки до неї за статтями балансу і звіту про фінансові результати. Вона проводиться шляхом внесення відповідних коригувань та додаткових проводок з метою доведення активів, зобов'язань і капіталу до величини, за якою вони повинні відобразитися відповідно до МСФЗ.

Єдина методика проведення трансформації фінансової звітності у звітність згідно з МСФЗ відсутня. У кожному конкретному випадку на неї впливає специфіка фінансово-господарської діяльності, особливості організації бухгалтерського обліку та облікова політика, наявність фінансових ресурсів і кваліфікованого персоналу у даній сфері.

Метод конверсії у порівнянні з трансформацією є більш достовірним і оперативним, але вимагає значних ресурсів на його здійснення, пов'язаних із витратами часу та високими вимогами до професійного рівня персоналу.

Вибір способу підготовки звітності за МСФЗ залежить від цілей її подальшого використання, необхідної періодичності складання, кваліфікації фахівців, тимчасових і фінансових витрат. Оскільки ведення паралельного обліку передбачає значні витрати, більшість компаній все ж таки віддають перевагу на користь методу трансформації.[6]

Здійснення процесу трансформації фінансової звітності відповідно до МСФЗ можна умовно розділити на три блоки:

1. Аналіз застосування облікової політики та стану бухгалтерського обліку на підприємстві.

2. Складання коригуючих проводок і декласифікація рахунків трансформованого оборотно-сальдового балансу відповідно до МСФЗ.

3. Підготовка фінансових звітів компанії відповідно до вимог МСФЗ [7].

Етапами процесу трансформації фінансової звітності згідно з МСФЗ можна визначити наступні:

1. Проведення аналізу застосовуваної облікової політики та стану бухгалтерського обліку на підприємстві.

2. Розробка облікової політики та Плану рахунків відповідно до МСФЗ, затвердження їх наказом по підприємству.

3. Аналіз відповідності положень облікової політики вимогам національних П(С)БО та МСФЗ.

4. Підготовка вступної фінансової звітності за МСФЗ на дату переходу.

5. Аналіз рахунків оборотно-сальдового балансу та підготовка робочих документів.

6. Складання і узгодження коригуючих та рекласифікаційних проводок.

7. Внесення коригуючих проводок і приведення рахунків у відповідність з вимогами МСФЗ.

8. Підготовка робочих таблиць для складання фінансової звітності відповідно до МСФЗ.

9. Підготовка форм фінансової звітності та розкриття до них.

Одним з найбільш актуальних питань при переході на МСФЗ є облік доходів, які мають важливе значення не тільки для цілей бухгалтерського обліку, а й для податкового обліку.

В Україні доходи діяльності регулюються нормами П(С)БО 15 «Дохід», а в міжнародній практиці – нормами МСФЗ (IAS) 18 «Виручка». Розглянемо лише деякі найбільш значущі, загальні риси і відмінності в П(С)БО і МСФЗ.

Аналіз основних положень зазначених стандартів свідчить про наявність спільних моментів. Насамперед, це стосується критеріїв визнання доходів, оцінки доходів та порядку відображення їх у звітності тощо. Порівнюючи основні положення цих стандартів можна сказати, що структура МСБО 18 є значно ширшою, ніж П(С)БО 15 та існують також відмінності у змісті даних положень.

У П(С)БО 15 поняття доходу не розглядається, проте воно наведене у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з яким доходи – 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).[8] Тобто дохід включає як виручку підприємства, так і інші доходи.

Згідно з МСФЗ (IAS) 18: 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 [9]. Визначення поняття «дохід» за МСФЗ не враховує збільшення активу та зменшення зобов'язань, а лише розглядає зростання власного капіталу. Це впливає на методіку облікового відображення господарських операцій.

Таким чином, МСФЗ(IAS)18 регулює порядок обліку доходів, що виникають тільки в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, в той час, як до сфери регулювання українського П(С)БО 15 відносяться також інші та надзвичайні доходи. Отже, класифікація видів діяльності, за якими визнається дохід, у П(С)БО 15 ширше. Відмінність у класифікації доходів впливає на організацію синтетичного та аналітичного обліку доходів діяльності, а також зумовлює розбіжності в складанні Звіту про фінансові результати і відображенні в ньому інформації про доходи.

Не визнаються доходами за обома стандартами: 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; надходження, що належать іншим особам [9, 10].

У П(С)БО 15 «Дохід» не визначаються також: сума попередньої оплати продукції (товарів, робіт, послуг); сума завдатку під заставу або в погашення позики, якщо це передбачено відповідним договором; надходження від первинного розміщення цінних паперів [2]. Суми, що не визнаються доходами за П(С)БО, зменшують фінансовий результат діяльності суб'єктів господарювання. Таким чином, суми фінансового результату, визначені за МСФЗ та за П(С)БО відрізнятимуться.

Аналогічно вітчизняній практиці, під доходом в МСФЗ (IAS) 18 маються на увазі тільки валові надходження економічних вигід, отриманих і підлягають отриманню підприємством на його рахунок. Суми, отримані від імені третьої сторони, не є одержуваними підприємством економічними вигодами і не ведуть до збільшення капіталу. Тому вони виключаються з доходу.

Критерії визнання доходу від реалізації товарів, надання послуг і використання активів підприємства третіми сторонами також тотожні.

Передбачені за МСФЗ випадки визнання доходу враховують не лише перехід права власності, але і суттєві ризики та переваги володіння активом. Особлива увага при цьому приділяється моменту переходу ризиків і вигід. Це має значення, коли момент переходу права власності і момент переходу ризиків і вигід не збігаються. У разі якщо ризики і вигоди значні, визнання доходу не відбувається до тих пір, поки не відбудеться перехід цих ризиків і вигід. Виходячи з цього, в окремих випадках фінансовий результат, визначений за П(С)БО, буде враховувати ті доходи, які не включають у загальний фінансовий результат за МСФЗ.

Слід зазначити, ще важливу відмінність в розкритті інформації щодо доходів. Так, згідно з МСФЗ (IAS) 18, суб'єкт господарювання повинен розкривати кожну істотну категорію доходу, в той час як П(С)БО 15 вимагає розкривати всі категорії доходів незалежно від ступеня їх суттєвості.

Порівнюючи основні положення цих стандартів можна сказати, що структура МСБО 18 є значно ширшою, ніж П(С)БО 15 та існують також відмінності у змісті даних положень бухгалтерського обліку.

Слід зазначити, що П(С)БО 15 та МСБО 18 мають досить значну кількість спільних рис, а саме: визнання доходів, оцінка та їх відображення, які трактуються подібно в обох стандартах. Однак, виявлений і ряд відмінностей, які є досить несуттєвими, а саме: класифікація та об'єм висвітлення деяких із питань є різними [9, 10].

В МСФЗ більш конкретизовано певні положення, національний стандарт містить моменти, які, зокрема, зумовлені національними особливостями обліку.

Основні відмінності в обліку доходів за П(С)БО 15 і МСБО 18 наведені в табл. 1.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика П(С)БО 15 та МСБО 18 відносно розкриття інформації з обліку доходів

№	Положення з обліку доходів	П(С)БО15	МСФЗ 18
1	Визначення доходу	Дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства), за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена	Дохід – це валове надходження економічних вигод за певний період в ході звичайної діяльності підприємства, що приводить до збільшення капіталу, не пов'язаного з внесками учасників капіталу
2	Класифікація видів діяльності, за якими визнається дохід	а) дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг); б) інші операційні доходи; в) фінансові доходи; г) інші доходи; д) надзвичайні доходи	а) продаж товарів; б) надання послуг; в) використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди
3	Надання послуг	Якщо дохід (виручка) від надання послуг не може бути достовірно визначений, то його відображають у бухгалтерському обліку в розмірі визначених витрат, що підлягають відшкодуванню	Якщо неможливо достовірно оцінити результат операції, яка передбачає надання послуг, то дохід має визнаватися тільки в обсязі, що не перевищує визнані витрати, що підлягають відшкодуванню
4	Розкриття інформації	Розподіл доходу за кожною групою доходів. Сума доходу за бартерними контрактами в розподілі за групами доходів	Суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, отриманий від: – продажу товарів; – надання послуг; – відсотків; – роялті; – дивідендів. Суму доходу, що виникає від обміну товарів або послуг, включених в кожен суттєву статтю доходу

## ВИСНОВКИ

Вибір способу підготовки звітності за МСФЗ залежить від цілей її подальшого використання, необхідної періодичності складання, кваліфікації фахівців, тимчасових і фінансових витрат. Оскільки ведення паралельного обліку передбачає значні витрати, більшість компаній віддають перевагу на користь методу трансформації звітності.

При трансформації звітності та розкриття інформації з обліку доходів за принципами МСФЗ необхідне детальне вивчення кожної конкретної операції щодо її обліку за МСФЗ. Важливо зазначити, що відповідно до МСФЗ вирішальним у багатьох ситуаціях виявляється професійне судження.

Аналіз та порівняння національних та міжнародних стандартів бухгалтерського обліку щодо обліку доходів є теоретичним підґрунтям розробки та удосконалення організаційно-методичного забезпечення системи управління суб'єкта господарювання.

Національні П(С)БО ґрунтуються на міжнародних стандартах фінансової звітності, але вони містять ряд суттєвих відмінностей, які слід враховувати при трансформації національної звітності в звітність за міжнародними стандартами.

Існуючі відмінності в підходах до визнання та розкриття інформації з обліку доходів обумовлюють необхідність проведення коригувальних проводок при трансформації звітності для відповідності вимогам і принципам МСФЗ.

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Бенджамін Хілл. Порівняння національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку України з міжнародними стандартами бухгалтерського обліку: програма фінансового навчання / Б. Хілл. – К: Проект USAID “Розвиток ринків капіталу”, 2010. – 37с.
2. Бондарчук Н.В. Гармонізація бухгалтерського обліку України за міжнародними стандартами / Н.В. Бондарчук // Економічні науки. – Сер. «Облік і фінанси». – Вип. 9 (33). – Ч. 1. – 2012. – С. 116–121.
3. Голов С.Ф. Міжнародні стандарти фінансової звітності: зміни та поширення // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – №8–9. – С. 54.
4. Васильєва В.Г. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: проблеми та перспективи / В.Г. Васильєва, К.С. Костюченко // Економічний простір. – 2012. – №60. – С. 29–37.
5. Веріга Г.В. Проблемні аспекти трансформації фінансової звітності підприємств України відповідно до принципів МСФЗ / Г.Веріга, А.Савро // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №9. – С. 23–24.
6. Каткова Н.В. Колізії складання фінансової звітності в Україні / Н.В. Каткова // Економічні науки. – Сер. «Облік і фінанси». – Вип. 9 (33). – Ч. 2. – 2012. – С. 70–77.
7. Колінько Н.І. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам / Н.І. Колінько, Т.Є. Єзерська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – Вип. 22.4. – С. 215–220.
8. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
9. Міжнародні стандарти фінансової звітності / Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art\\_id=92410&cat\\_id=92408](http://www.minfin.gov.ua/control/publish/article/main?art_id=92410&cat_id=92408)
10. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 15 «Доход» [Текст] : наказ Міністерства фінансів України від 29.10.1999 р. №290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.zakon.nau.ua](http://www.zakon.nau.ua)
11. Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні// від 12.05.2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: ІАЦ „Ліга//
12. Изменения МСФО-2016// Вестник МСФО. — № 03 от 15.03.2016 г. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://ifrs.ligazakon.ua/magazine/900088>.
13. Ланішко М.Л. Нові вимоги МСФЗ до формування фінансової звітності / М.Л. Ланішко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 1 (44). – С. 326–330.
14. МСФЗ у законі / С. Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – №9. – с. 36.
15. МСФЗ: українська версія // Бухгалтерія. – 2012. – №6. – с. 30
16. Омелянович М. Перехід на МСФЗ: дюжина відповідей на найбільш актуальні запитання / М. Омелянович // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – №30. – с. 22.