

## РОЗДІЛ 8. БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

## ПІДХОДИ ДО ОБЛІКУ ДОХОДІВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ ТА НАЦІОНАЛЬНИМИ СТАНДАРТАМИ

## APPROACHES TO ACCOUNTING INCOME ACCORDING TO INTERNATIONAL AND NATIONAL STANDARDS

УДК 657:334

<https://doi.org/10.32843/bses.53-30>**Зюкова М.М.**

к.е.н., доцент, доцент кафедри фінансів, банківського бізнесу та оподаткування  
Національний університет «Полтавська політехніка імені Юрія Кондратюка»

**Вороніна В.Л.**

к.е.н., доцент,  
доцент кафедри менеджменту  
Полтавська державна аграрна академія

**Ziukova Mariia**

National University  
"Yuri Kondratyuk Poltava Polytechnic"

**Voronina Victoriia**

Poltava State Agrarian Academy

У статті визначено перелік підприємств в Україні, які, відповідно до чинного законодавства, зобов'язані складати фінансову звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності. Визначено перелік міжнародних та національних стандартів, що застосовуються для визнання та обліку доходів. Узагальнено термінологічний апарат обліку доходів за національними та міжнародними стандартами, здійснено його критичне осмислення. Проведено порівняння підходів до визначення моменту та процесу визнання доходу за національними та міжнародними стандартами. Узагальнено показники, що свідчать про передачу контролю над активом задля визнання доходу. З'ясовано, що в міжнародних стандартах визнання доходу розглядається як процес, що складається з певних етапів, які мають передувати один одному з урахуванням усіх умов договору, а також різних фактів та обставин, які мають на це вплив. Визначено основні переваги, що свідчать на користь застосування міжнародних стандартів для обліку доходів підприємства.

**Ключові слова:** дохід, міжнародні стандарти, національні стандарти, регулювання, підприємство.

*В статье определен перечень предприятий в Украине, которые, в соответствии*

*с действующим законодательством, обязаны составлять финансовую отчетность по Международным стандартам финансовой отчетности. Определен перечень международных и национальных стандартов, применяемых для признания и учета доходов. Обобщен терминологический аппарат учета доходов по национальным и международным стандартам, осуществлено его критическое осмысление. Проведено сравнение подходов к определению момента и процесса признания дохода по национальным и международным стандартам. Обобщены показатели, свидетельствующие о передаче контроля над активом с целью признания дохода. Выяснено, что в международных стандартах признания дохода рассматривается как процесс, состоящий из определенных этапов, которые должны предшествовать друг другу с учетом всех условий договора, а также различных фактов и обстоятельств, которые имеют на это влияние. Определены основные преимущества, которые свидетельствуют в пользу применения международных стандартов для учета доходов предприятия.*

**Ключевые слова:** доход, международные стандарты, национальные стандарты, регулирование, предприятие.

*Each company operates for profit. To do this, the company seeks to increase revenues and reduce costs. A significant role in this process belongs to the accounting system, which is the information base for making effective management decisions. The method of accounting for income of the enterprise and the disclosure of information on income in the financial statements are determined by national and international standards of accounting and financial reporting. The purpose of the standards is to establish the principles that an enterprise should apply to provide users of financial statements with useful information about the amounts of revenue, their recognition in accounting and financial reporting. The article defines the list of enterprises in Ukraine, which are according to current legislation are required to prepare financial statements in accordance with International Financial Reporting Standards. The list of international and national standards used for revenue recognition and accounting is defined. The terminological apparatus of income accounting according to national and international standards is generalized; its critical comprehension is carried out. A comparison of approaches to determining the time and process of income recognition according to national and international standards. The indicators that indicate the transfer of control over an asset for the purpose of revenue recognition are summarized. It has been found that in international standards the recognition of income is seen as a process consisting of certain stages that must precede each other, taking into account all the terms of the contract, as well as various facts and circumstances that affect it. The main advantages in favor of the application of international standards for accounting for enterprise income are identified. As a result of the research, it was determined that the application of international standards sufficiently satisfies the requirements of users to obtain useful information. All this contributes to the transparency and clarity of information, as well as increases the analytical capabilities of accounting information. One of the areas of harmonization of the accounting and reporting system with international standards is their further approximation.*

**Key words:** income, international standards, national standards, regulation, enterprise.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі, коли світ увійшов у нову економічну кризу, економіка країни відчуває надзвичайний негативний вплив. Тимчасові карантинні обмеження значно зменшили ділову активність підприємств. У світі відбувається зниження глобального попиту, що негативно впливає на економіки всіх держав, зокрема України. Через це діяльність суб'єктів господарювання всіх форм власності та видів діяльності перебуває у стані «фінансової турбулентності».

Нині складно сказати, наскільки значним буде негативний вплив на економіку у перспективі. Для багатьох підприємств може гостро стати питання можливості їх подальшого існування.

Незважаючи на складні економічні умови, будь-яке підприємство прагне до нарощення обсягів доходів та зменшення витрат, що забезпечує максимізацію прибутку. Значну роль у цьому процесі відіграє система бухгалтерського обліку, яка є інформаційною базою для прийняття ефективних управлінських рішень.

На сучасному етапі мінімізувати негативний вплив наслідків світової пандемії можна шляхом прискорення процесів інтеграції країни у світовий економічний простір, розширення зовнішніх бізнес-зв'язків, підвищення інвестиційної привабливості підприємств.

Значно сприятиме цьому приведення вітчизняної системи обліку у відповідність до міжнародних стандартів обліку та звітності. Особливо це стосується обліку доходів та відображення інформації про них у фінансовій звітності підприємства, адже застосування міжнародних стандартів сприяє підвищенню довіри користувачів інформації фінансової звітності, забезпечуючи її зрозумілість, прозорість, об'єктивність, порівнянність показників та аналітичність.

Крім того, фінансова звітність на основі міжнародних стандартів викликає більшу довіру з боку потенційних іноземних бізнес-партнерів та інвесторів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Дослідженню теоретичних та організаційно-методологічних питань обліку доходів за національними та міжнародними стандартами значну увагу приділили у своїх працях вітчизняні вчені, зокрема С.Ф. Голов, Л.В. Гуцаленко, В.П. Завгородній, Г.Г. Кірейцев, І.Д. Лазаришина, В.Б. Моссаковський, М.С. Пушкар, В.С. Рудницький, В.В. Сопко, М.Г. Чумаченко.

Протягом останніх років наукова дискусія відбувалась навколо окремих проблем обліку доходів підприємства, зокрема їх сутності, визнання, класифікації, відображення у фінансовій звітності. Серед них можна виділити публікації В.Г. Васильєвої [1], Є.А. Карпенко [2], Л.Ф. Маценко [3], С.В. Рогозного [4], Д.Ю. Семенюк [1] та інших науковців.

Процес гармонізації та зближення національної системи обліку та звітності щодо міжнародних стандартів триває. Нині недостатньо узгодженими є деякі аспекти, зокрема щодо понятійного апарату, порядку визнання та окремих методологічних аспектів обліку доходів, які потребують подальшого наукового й практичного осмислення та уточнення.

**Постановка завдання.** Метою статті є визначення особливостей підходів міжнародних та національних стандартів з обліку доходів до визначення напрямів їх подальшого зближення та узгодження для забезпечення підвищення якості інформації звітності.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Основні засади формування в обліку та звітності інформації про доходи підприємства визначено низкою національних та міжнародних стандартів.

Перелік підприємств, що зобов'язані складати фінансову звітність за МСФЗ, визначено ст. 12 Закону

Підприємства, що складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами	Підприємства, що мають суспільний інтерес (підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств))
	підприємства, які належать до великих підприємств, показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв: балансова вартість активів становить понад 20 мільйонів євро; чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро; середня кількість працівників – понад 250 осіб
	публічні акціонерні товариства
	суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях підприємства, які здійснюють діяльність з геологічного вивчення, зокрема дослідно-промислової розробки, родовищ корисних копалин загальнодержавного значення та/або видобування корисних копалин загальнодержавного значення, та/або виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, та/або транспортування трубопроводами (зокрема, задля транзиту) вуглеводнів та хімічних продуктів. Перелік корисних копалин наведено у Листі Мініфіну та Держстату «Щодо підприємств, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення» від 14 березня 2018 р. № 35230-06-5/6959, № 04.3-07/22-18 [6]
	підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України: надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010); недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010); допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010), за винятком допоміжної діяльності у сфері страхування та пенсійного забезпечення (група 66.2 КВЕД ДК 009:2010) [7]

Рис. 1. Підприємства, що складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»

України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та узагальнено на рис. 1.

Усі інші підприємства, що не входять до переліку, наведеного на рис. 1, можуть самостійно приймати рішення про застосування МСФЗ під час складання фінансової звітності.

Підприємства, що складають фінансову звітність за національними стандартами під час відображення в обліку та звітності інформації щодо доходів, керуються П(С)БО 15 «Дохід» [8], П(С)БО 18 «Будівельні контракти» [9] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10].

Підприємства, що складають звітність за МСФЗ, з 1 січня 2018 р. для визнання доходів почали застосовувати МСФЗ 15 (IFRS 15) «Дохід від договорів з клієнтами» [11], введення в дію якого скасувало МСБО 18 «Дохід» та МСБО 11 «Будівельні контракти», якими керувалися до цього часу.

Необхідно зазначити, що МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» не застосовується для доходів, які отримані за договорами оренди (регламентується МСФЗ 16 «Оренда»); договорами страхування

(регламентується МСФЗ 17 «Страхові контракти»); договорами за фінансовими інструментами (регламентується МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», МСФЗ 11 «Спільна діяльність», МСБО 27 «Окрема фінансова звітність», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»); а також за негрошовими обмінами між суб'єктами господарювання тієї ж сфери бізнесу, які здійснюються задля спрощення продажів наявним або потенційним клієнтам.

Метою МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» є визначення принципів, які підприємство має застосовувати, щоби повідомити користувачам звітності корисну інформацію про сутність, розмір, час виникнення та невизначеність доходів від звичайної діяльності й грошових потоків, що виникають внаслідок реалізації договору з клієнтом [11].

Дослідження особливостей обліку доходів, на нашу думку, варто розпочати з тлумачення категорії «дохід» та пов'язаних з ним понять за національними та міжнародними стандартами, що наведено в табл. 1.

Таблиця 1

**Термінологічний апарат обліку доходів за національними та міжнародними стандартами**

Назва стандарту	Зміст поняття
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [10]	Доходи – це збільшення економічних вигід у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке приводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).
ПСБО 15 «Дохід» [8]	Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – це загальний дохід (виручка) від реалізації продукції, товарів, робіт або послуг без вирахування наданих знижок, повернення раніше проданих товарів та непрямих податків і зборів (податку на додану вартість, акцизного збору тощо). Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.
ПСБО 18 «Будівельні контракти» [9]	Дохід за будівельним контрактом включає передбачену будівельним контрактом ціну, а також суму відхилень, претензій та заохочувальних виплат за будівельним контрактом.
Концептуальна основа фінансової звітності [12]	Дохід – це збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу. Визначення доходу включає дохід від звичайної діяльності й прибуток від інших операцій. Власне доходи виникають під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання і мають різну назву, зокрема продаж, гонорари, відсотки, дивіденди, роялті та орендна плата.
Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств [13]	Дохід – це збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками власників.
Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [11]	Дохід (“income”) – це збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або покращення активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, окрім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу.
	Дохід від звичайної діяльності (“revenue”) – це дохід, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання.
	Ціна операції – це сума компенсації, право на отримання якої суб'єкт господарювання очікує отримати в обмін на передачу клієнтові обіцяних товарів або послуг, за винятком сум, зібраних від імені третіх осіб (наприклад, деяких податків на продаж).
	Окремо взята ціна продажу (товару або послуги) (“stand-alone selling price (of a good or service)”) – це ціна, за якою суб'єкт господарювання продав би обіцяний товар або послуги клієнтові окремо.
	Ціна операції (для договору з клієнтом) (“transaction price (for a contract with a customer)”) – це сума компенсації, право на яку суб'єкт господарювання очікує мати в обмін на передачу клієнтові товарів або послуг, за винятком сум, зібраних від імені третіх сторін.

Тлумачення поняття «дохід» у міжнародних та національних стандартах за своєю економічною сутністю є досить схожим. МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» визначає дві категорії доходу, а саме дохід (“income”) та дохід від звичайної діяльності (“revenue”) як один з різновидів “income”, який відповідає дефініції цієї категорії у Концептуальній основі фінансової звітності.

Питання визнання доходів є одним з ключових в обліку. Загалом визнання трактується Міжнародним стандартом фінансової звітності для малих та середніх підприємств як процес включення до фінансової звітності статті, яка відповідає визначенню активу, зобов'язання, доходів чи витрат. Також він має відповідати певним критеріям. Першим критерієм є ймовірність надходження або вибуття будь-якої майбутньої економічної вигоди з підприємства, що пов'язана з цією статтею. Другий критерій полягає в тому, що стаття має собівартість або вартість, яку можна достовірно оцінити [13].

Визнання доходу, відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності, відбувається одночасно з одним з таких двох моментів: первісне визнання активу чи збільшення балансової вартості активу або припинення визнання зобов'язання чи зменшення балансової вартості зобов'язання.

З огляду на п. 5 П(С)БО 15 «Дохід», дохід має визнаватися 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. В обліку дохід відображається в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню (п. 21 П(С)БО 15 «Дохід») [8].

Визначення моменту визнання доходу МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» базується на принципі визнання доходу на підставі обліку активів або зобов'язань, що виникають з контракту з клієнтом, а також, стандартом вводиться поняття дати переходу контролю над активом.

Дата передачі контролю над активом є дуже важливою для визнання доходів від реалізації в обліку та звітності.

Керуючись п. 31 МСФЗ 15, суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності тоді, коли заступенем того, як суб'єкт господарювання задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи товар або послугу (актив), що передбачені за договором, клієнтові. Актив передається, коли (або за ступенем того, як) клієнт отримує контроль над таким активом [11].

Задля правильного визначення дати, коли клієнт отримує контроль над активом, а суб'єкт гос-

Таблиця 2

**Показники передачі контролю над активом МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» задля визнання доходу**

Показники передачі контролю над активом	Зміст показника
Суб'єкт господарювання має поточне право на оплату за актив	Якщо клієнт нині зобов'язаний заплатити за актив, це може означати, що клієнт отримав можливість спрямовувати використання й отримав практично всі інші вигоди від активу, отриманого в обмін на оплату.
Клієнт має право власності на актив	Право власності може вказувати на те, яка сторона договору спроможна спрямовувати використання активу та отримати практично всі інші вигоди від нього або обмежити доступ інших суб'єктів господарювання до цих вигід, тому передача права власності на актив може вказувати на те, що клієнт отримав контроль над активом. Якщо суб'єкт господарювання залишає за собою право власності виключно як засіб захисту від відмови клієнта платити, то такі права власності суб'єкта господарювання не перешкоджають клієнтові отримати контроль над активом.
Суб'єкт господарювання передав фізичне володіння активом	Те, що клієнт фізично володіє активом, може вказувати на те, що клієнт має можливість спрямовувати використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від активу або обмежувати доступ інших суб'єктів господарювання до цих вигід. Проте фізичне володіння може не збігатися з контролем активу. Так, у деяких угодах про продаж з подальшим викупом, а також у деяких угодах про поставку товару клієнт чи покупець може фізично володіти активом, контроль над яким здійснює суб'єкт господарювання. З іншого боку, за деякими угодами про зберігання та продаж суб'єкт господарювання може фізично володіти активом, контроль над яким здійснює клієнт.
Клієнт має істотні ризики та винагороди, пов'язані з володінням активом	Передача значних ризиків і винагород, пов'язаних з володінням активом, клієнтові може означати, що клієнт отримав спроможність спрямовувати використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від активу. Однак, оцінюючи ризики та винагороди від володіння обіцяним активом, суб'єкт господарювання має виключити всі ризики, які спричиняють появу окремого зобов'язання щодо виконання додатково до зобов'язання стосовно виконання про передачу активу. Наприклад, суб'єкт господарювання передав клієнтові контроль над активом, але ще не задовольнив додаткового зобов'язання щодо виконання про надання послуг технічного обслуговування, пов'язаних з переданим активом.
Клієнт прийняв актив	Прийняття активу клієнтом може вказувати на те, що він отримав спроможність спрямовувати використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від активу.

подарювання задовольняє зобов'язання щодо виконання, мають бути враховані вимоги щодо контролю, які визначені п. п. 31–34 МСФЗ 15 [11], а також суб'єкт господарювання має розглянути показники передачі контролю (табл. 2).

Аналіз основних показників, що характеризують процес передачі контролю над активом за МСФЗ та дають право підприємству на визнання доходу, свідчить про те, що контроль над активом означає здатність керувати його використанням та отримувати решту вигід від нього. Водночас контроль включає здатність не давати іншим суб'єктам господарювання керувати використанням активу та отримувати вигоди від нього.

В тлумаченні міжнародних стандартів вигоди від активу розглядаються як надходження чи

випуття грошових потоків, отримання яких може відбуватися різними способами, такими як використання для виробництва продукції або надання послуг; для підвищення вартості інших активів; для погашення зобов'язання або зменшення витрат; реалізації або обміну активами; надання активу як застави; утримання активу [11].

МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» розглядає визнання доходу як процес або процедуру, що складається з послідовності певних етапів, таких як ідентифікація договору, виявлення зобов'язань щодо виконання, визначення ціни операції, розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання, визнання доходу (виручки) (рис. 2).

На нашу думку, зазначені етапи визнання доходу можна розглядати як алгоритм дій бухгал-

<b>Етап 1. Ідентифікація договору</b>
Суб'єкт господарювання обліковує договір з клієнтом тільки тоді, коли виконуються всі такі критерії:
– сторони договору схвалили договір (письмово, усно чи згідно з іншою звичною практикою ведення бізнесу) і готові виконувати свої зобов'язання;
– суб'єкт господарювання може визначити права кожної сторони відносно товарів або послуг, які будуть передаватися;
– суб'єкт господарювання може визначити умови оплати за товари або послуги, які будуть передаватися;
– договір має комерційну сутність (тобто очікується, що ризик, час або сума майбутніх грошових потоків суб'єкта господарства зміниться внаслідок договору);
– цілком імовірно, що суб'єкт господарювання отримає компенсацію, на яку він матиме право в обмін на товари або послуги, які будуть передані клієнту.
Договір є повністю невиконаним, якщо виконуються обидва такі критерії:
– суб'єкт господарювання ще не передав клієнтові жодних обіцяних товарів або послуг;
– суб'єкт господарювання ще не отримав ніякої компенсації в обмін на обіцяні товари або послуги [11].
<b>Етап 2. Виявлення зобов'язань щодо виконання</b>
На момент укладення договору суб'єкт господарювання оцінює товари або послуги, обіцяні в договорі з клієнтом, та визначає як зобов'язання щодо виконання кожну обіцянку передати клієнтові:
– товар чи послугу (або сукупність товарів чи послуг), які є відокремленими;
– серію відокремлених товарів або послуг, які фактично є однаковими та передаються клієнтові за однією і тією самою схемою.
Суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності, коли (або за ступенем того, як) суб'єкт господарювання задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу (тобто актив) клієнтові. Актив передається, коли (або за ступенем того, як) клієнт отримує контроль над таким активом. Коли (або як тільки) зобов'язання щодо виконання задоволене, суб'єкт господарювання визнає як дохід від звичайної діяльності суму ціни операції, яка віднесена на це зобов'язання щодо виконання [11].
<b>Етап 3. Визначення ціни операції</b>
Щоб визначити ціну операції, суб'єкт господарювання має розглянути умови договору та свою звичну практику бізнесу. Ціна операції – це сума компенсації, право на яку суб'єкт господарювання очікує отримати в обмін на передачу клієнтові обіцяних товарів або послуг за винятком сум, зібраних від імені третіх осіб (наприклад, деяких податків на продаж). Компенсація, обіцяна в договорі з клієнтом, може включати фіксовані суми, змінні суми або і ті, й ті суми [11].
<b>Етап 4. Розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання</b>
Розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання здійснюється для того, щоби суб'єкт господарювання розподілив ціну операції на кожне зобов'язання щодо виконання (або відокремлений товар або послугу) у сумі, яка відображає суму компенсації, право на яку суб'єкт господарювання сподівається отримати в обмін на передачу обіцяних товарів або послуг клієнтові [11].
<b>Етап 5. Визнання доходу (виручки)</b>
Виручка може бути визнана в конкретний період часу або протягом проміжку часу. Виручка визнається в момент, коли кожне зобов'язання за договором виконано [11].

Рис. 2. Етапи визнання доходу відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»

тера в процесі визнання доходу. Використання подібного алгоритму забезпечує уніфікацію процедури, що сприяє підвищенню довіри користувачів до інформації про доходи підприємства, яка відображається у звітності.

Кожен з етапів вимагає від керівництва підприємства винесення судження про визнання доходу, особливо це стосується визначення моменту передачі контролю.

**Висновки з проведеного дослідження.** Визнання доходу від реалізації за міжнародними стандартами фінансової звітності передбачає значне збільшення обсягу вимог до розкриття інформації із застосуванням професійного судження. Концепція визнання доходу містить докладні інструкції з окремих питань, які стосуються моменту визнання доходу, виділення окремих зобов'язань до виконання, розподілу ціни операції між окремими зобов'язаннями до виконання, поняття змінної суми відшкодування для визначення суми визнаного доходу тоді, коли сума доходу може змінюватися тощо.

Одним з напрямів гармонізації національної системи обліку та звітності з міжнародними стандартами є їх подальше зближення. Це дасть змогу підвищити прозорість, порівнянність, стандартизованість звітності, забезпечивши доступність її розуміння для партнерів, інвесторів, кредиторів та інших користувачів, а також підвищує аналітичні можливості звітності, даючи змогу здійснювати аналіз різних фінансових показників підприємств, що розташовані в різних країнах, даючи змогу приймати ефективні стратегічні й тактичні управлінські рішення користувачами інформації.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Васильєва В.Г., Семенюк Д.Ю. Облік доходів і витрат: напрями гармонізації міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. *Економічний простір*. 2019. № 147. С. 128–139. URL: <http://www.prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/141> (дата звернення: 4.06.2020).
2. Карпенко Є.А., Шийка Г.І. Облік доходів від реалізації за міжнародними та національними стандартами. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2018. Вип. 17. С. 441–446. URL: [http://market-infr.od.ua/journals/2018/17\\_2018\\_ukr/73.pdf](http://market-infr.od.ua/journals/2018/17_2018_ukr/73.pdf) (дата звернення: 04.06.2020).
3. Маценко Л.Ф. Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками». *Економіка і суспільство*. 2017. № 12. С. 701–705. URL: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/12\\_ukr/117.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/12_ukr/117.pdf) (дата звернення: 04.06.2020).
4. Рогозний С.В. 5 кроків обліку виручки або як визначати дохід за новим МСФЗ 15 *ТОВ HLB Ukraine*. URL: [\[визначати-дохід-за-новим-МСФЗ-15.pdf\]\(#\) \(дата звернення: 04.06.2020\).](https://www.hlb.com.ua/wp-content/uploads/2019/09/5-кроків-обліку-виручки-або-як-</a></li>
</ol>
</div>
<div data-bbox=)

5. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV / Верховна Рада України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення: 04.06.2020).

6. Щодо підприємств, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини : Лист Міністерства фінансів України від 14 березня 2018 р. № 35230-06-5/6959 / Міністерство фінансів України. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/mf18024?an=1> (дата звернення: 04.06.2020).

7. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності : *Постанова Кабінету Міністрів України* від 28 лютого 2000 р. № 419 / *Кабінет Міністрів України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (дата звернення: 04.06.2020).

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» : Наказ Міністерства фінансів України від 27 червня 2013 р. № 627 / Міністерство фінансів України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (дата звернення: 04.06.2020).

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти» : Наказ Міністерства фінансів України від 28 квітня 2012 р. № 205 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01> (дата звернення: 04.06.2020).

10. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 7 лютого 2013 р. № 73 / Міністерство фінансів України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 04.06.2020).

11. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів із клієнтами». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15\\_ukr-compressed.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf) (дата звернення: 04.06.2020).

12. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17081.pdf> (дата звернення: 04.06.2020).

13. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП). URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU13010> (дата звернення: 04.06.2020).

#### REFERENCES:

1. Vasylyjeva V.Gh. Semenjuk D.Ju. (2019). Oblik dokhodiv i vytrat: naprjamy gharmonizaciji mizhnarodnykh ta nacionaljnykh standartiv bukhghaltersjkgoho obliku ta finansovoji zvitnosti [Accounting for income and expenses: areas of harmonization of international and national standards of accounting and financial reporting]. *Ekonomichnyj prostir* (electronic journal), no. 147, pp. 128–139. Available at: <http://www.prostir.pdaba.dp.ua/index.php/journal/article/view/141> (accessed: 04 June 2020).
2. Karpenko Je.A., Shyjka Gh.I. (2018). Oblik dokhodiv vid realizaciji za mizhnarodnymy ta nacionaljnymy standartamy [Accounting for sales revenue according to international and national standards]. *Bukhghaltersjkyj oblik, analiz*

ta audit (electronic journal), vol. 17, pp. 441–446. Available at: [http://market-infr.od.ua/journals/2018/17\\_2018\\_ukr/73.pdf](http://market-infr.od.ua/journals/2018/17_2018_ukr/73.pdf) (accessed: 04 June 2020).

3. Macenko L.F. (2017). Konceptualjni vidminnosti obliku dokhodiv pislja vvedennja MSFZ 15 “Vyruchka za kontraktamy iz zamovnykamy” [Conceptual differences in revenue accounting after the introduction of IFRS 15 “Revenue from contracts with customers”]. *Ekonomika i suspiljstvo* (electronic journal), no. 12. pp. 701–705. Available at: [http://www.economyandsociety.in.ua/journal/12\\_ukr/117.pdf](http://www.economyandsociety.in.ua/journal/12_ukr/117.pdf) (accessed: 04 June 2020).

4. Roghoznyj S.V. (2019). 5 krokiv obliku vyruchky abo jak vyznachaty dokhid za novym MSFZ 15 [5 steps of accounting for revenue or how to determine income under the new IFRS 15]. TOV HLB Ukraine : veb-sajt. Available at: <https://www.hlb.com.ua/wp-content/uploads/2019/09/5-кроків-обліку-виручки-або-як-визначати-дохід-за-новим-МСФЗ-15.pdf> (accessed: 04 June 2020).

5. Pro bukhhalterskyj oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini [Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine”] : Zakon Ukrainy vid 16.07.1999 r. № 996-XIV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (accessed: 04 June 2020).

6. Shhodo pidprijemstv, jaki zdijsnjutj dijalnistj z vydobutku korysnykh kopalyn zaghajnodержavnogho znachennja abo zaghotivlju derevyny [Concerning the enterprises which are engaged in activity on extraction of minerals of national value or timber harvesting] : Lyst Ministerstva finansiv Ukrainy vid 14.03.2018 r. № 35230-06-5/6959. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/view/mf18024?an=1> (accessed: 04 June 2020).

7. Pro zatverdzhennja Porjadku podannja finansovoi zvitnosti [On approval of the Procedure for submission of financial statements] : Postanova Kabinetu Ministriv

Ukrainy vid 28.02.2000 r. № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (accessed: 04 June 2020).

8. Polozhennja (standart) bukhhalterskoho obliku 15 “Dokhid” [Standard of Accounting 15 “Revenue”] : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 29.11.1999 r. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> (accessed: 04 June 2020).

9. Polozhennja (standart) bukhhalterskogo obliku 18 “Budivelnj kontrakty” [Standard of Accounting 18 “Construction contracts”] : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 28.04.20012 r. № 205. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01> (accessed: 04 June 2020).

10. Nacionaljne polozhennja (standart) bukhhalterskogo obliku 1 “Zaghajni vymogy do finansovoi zvitnosti” [Standard of Accounting 1 “General requirements for financial reporting”] : Nakaz Ministerstva finansiv Ukrainy vid 07.02.2013 r. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (accessed: 04 June 2020).

11. Mizhnarodnyj standart finansovoi zvitnosti 15 “Dokhid vid dohovoriv z kliyentamy” [International Financial Reporting Standard 15 “Revenue from Contracts with Customers”]. Available at: <https://www.mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> (accessed: 04 June 2020).

12. Konceptualjna osnova finansovoi zvitnosti [Conceptual basis of financial reporting]. Available at: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17081.pdf> (accessed: 04 June 2020).

13. Mizhnarodnyj standart finansovoi zvitnosti dlja malykh ta serednikh pidprijemstv (MSFZ dlja MSP) [International Financial Reporting Standard for Small and Medium Enterprises (IFRS for SME)]. Available at: <https://ips.ligazakon.net/document/MU13010> (accessed: 04 June 2020).