

Р. С. Коршикова

кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування
ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана",
Київ, Україна, renata.kor.phd@gmail.com

О. В. Небильцова

кандидат економічних наук, професор, професор кафедри міжнародного обліку та аудиту
ДВНЗ "Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана",
Київ, Україна, onebyltsova@hotmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8931-2021>

МСФЗ 15: НОВИЙ ПІДХІД ДО ВИЗНАННЯ ДОХОДУ ПІДПРИЄМСТВ

Анотація. У статті розглянуто основні вимоги Міжнародного стандарту фінансової звітності 15 "Дохід від договорів з клієнтами", котрий замінив собою Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 "Дохід". Останній документ, хоч і неодноразово переглядався, у сучасних умовах уже не відповідав потребам як тих, хто складав фінансову звітність, так і тих, хто її використовував. Підкреслено, що попередній стандарт стосовно досить великої кількості операцій, виконуваних підприємствами різних організаційно-правових форм і видів діяльності, не міг надати чітких рекомендацій щодо того, в якому звітному періоді та в якій сумі визнавати дохід. Доведено, що нова концепція дасть можливість користувачам фінансової звітності коректніше визнавати та проводити оцінку величини доходу звітного періоду. На підставі виконаного дослідження виокремлено основні аспекти, котрі слід врахувати при вдосконаленні вітчизняної законодавчо-нормативної бази у сфері регулювання бухгалтерського обліку.

Ключові слова: дохід, МСФЗ 15, контрактне зобов'язання, контрактний актив, договір із клієнтами, модифікація контракту, обов'язок до виконання.

Табл. 1. Лист. 12.

Renata Korshykova

Ph. D. (Economics), Associate Professor, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine, renata.kor.phd@gmail.com

Oksana Nebyltsova

Ph. D. (Economics), Professor, SHEE "Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman", Kyiv, Ukraine, onebyltsova@hotmail.com
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-8931-2021>

IFRS 15: A NEW APPROACH TO ENTITY INCOME RECOGNITION

Abstract. The article is devoted to the study of the requirements of the new international financial reporting standard IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, which came into force on 01.01.2019. The analysis of IFRS 15 is particularly relevant in order to identify and eliminate discrepancies between its content and the requirements of the national accounting standards of Ukraine. This will be the foundation for maintaining the conceptual unity between these two bases for the formation of economic entities' financial statements. The old IAS 18 and IAS 11, which were superseded, did not meet current business conditions and, accordingly, the needs of users of financial statements, in particular, on the one hand, contained duplicate provisions and, on the other hand, did not contain methodological principles for income recognition in many practical situations. The article emphasized that the standard also addressed a significant methodological gap that was inherent in IAS 18 and IAS 11, namely, the allocation of

© Коршикова Р. С., Небильцова О. В., 2020

certain obligations that the buyer must perform under the terms of the contract. This is due to the fact that the carrier of revenue is not the contract as a whole, but individual obligations under the contract - performance obligations. Therefore, the division of the contract into separate components becomes especially practical in conditions where one contract covers the supply of several goods, or services, or goods together with services. The article points out that the recommendation for solving numerous problems of revenue recognition, for example when under the contract the customer can receive a discount on future purchases, bonuses, service contracts, guarantees if the customer has the opportunity to purchase them separately, etc., is certainly of great practical value. In general, the article states that all affected companies face a lot of challenges and work related to the proper implementation of this new standard. The article proves that the new concept will allow users of financial statements to more correctly recognize and measure the amount of revenue for the reporting period. Based on the study, the main aspects that should be taken into account when improving the domestic legal framework in the field of accounting regulation are outlined.

Keywords: revenue, IFRS 15, contract liability, contract asset, contracts with customers, modification, performance obligation.

JEL classification: M41, M48.

Р. С. Коршикова

кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры учета и налогообложения
ГБУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана",
Киев, Украина

О. В. Небыльцова

кандидат экономических наук, профессор, профессор кафедры международного учета и аудита
ГБУЗ "Киевский национальный экономический университет имени Вадима Гетьмана", Киев, Украина

МСФО 15: НОВЫЙ ПОДХОД К ПРИЗНАНИЮ ДОХОДА ПРЕДПРИЯТИЙ

Аннотация. В статье рассмотрены основные требования Международного стандарта финансовой отчетности 15 "Доход от договоров с клиентами", заменившего собой Международный стандарт бухгалтерского учета 18 "Доход". Последний документ, хотя и неоднократно пересматривался, в современных условиях уже не отвечал потребностям как тех, кто составлял финансовую отчетность, так и тех, кто ее использовал. Подчеркнуто, что предыдущий стандарт в отношении достаточно большого количества операций, выполняемых предприятиями разных организационно-правовых форм и видов деятельности, не мог предоставить четких рекомендаций касательно того, в каком отчетном периоде и в какой сумме признавать доход. Доказано, что новая концепция позволит пользователям финансовой отчетности корректнее признавать и проводить оценку величины дохода отчетного периода. На основании выполненного исследования выделены основные аспекты, которые следует учесть при усовершенствовании отечественной законодательно-нормативной базы в сфере регулирования бухгалтерского учета.

Ключевые слова: доход, МСФО 15, контрактное обязательство, контрактный актив, договор с клиентами, модификация контракта, обязательство к выполнению.

Одним із важливих показників, на основі котрого розраховуються аналітичні коефіцієнти, є дохід від основної діяльності компанії. Його величина й динаміка безпосередньо впливають на її фінансову стійкість, базу оподаткування, виконання бюджету доходів та, як наслідок, на досягнення

стратегічних цілей її розвитку. Враховуючи вплив доходу на прийняття рішень щодо суб'єкта господарювання, в Україні було затверджено П(С)БО 15 "Дохід" [1], в основу котрого покладено вимоги МСБО 18 "Дохід" [2]. Проте в травні 2014 р. Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності оприлюднила новий документ – МСФЗ 15 "Дохід від договорів з клієнтами" [3], що містить керівництво з обліку виручки та замінює собою вимоги, викладені в кількох стандартах і тлумаченнях. Відповідно до цього стандарту, на момент укладання угоди продавець визнаватиме своє зобов'язання з її виконання, яке буде погашатися в міру передання покупцеві контролю над готовим продуктом (послугою). Зобов'язання ж складається з кількох компонентів, кожен із котрих може погашатись окремо. Наприклад, якщо частина зобов'язання з виконання угоди належить до гарантії післяпродажного обслуговування, то виручка на суму цієї гарантії буде визнаватись у міру закінчення терміну гарантії, а не відразу, як нині. Таким чином, головною новацією МСФЗ 15 є визнання доходу, виходячи з пріоритету звіту про фінансовий стан, а не звіту про сукупні доходи. Це істотно змінило вимоги облікової політики підприємства щодо доходу від основної діяльності, що має знайти відображення в положеннях вітчизняних П(С)БО з метою їх удосконалення та наближення до міжнародних документів.

МСФЗ 15 "Дохід від договорів з клієнтами" містить нові підходи до визнання, оцінювання та розкриття інформації про доходи від основної діяльності суб'єкта господарювання, втілення яких потребуватиме перегляду діючих у компаніях систем організації обліку. Отже, впровадження положень нового стандарту в практичну діяльність вимагатиме ретельного вивчення його змісту з метою виявлення впливу на організаційно-методичні засади обліку доходів компаній. Таким чином, ця стаття присвячена дослідженню вимог МСФЗ 15 і аналізу їх впливу на фінансову звітність компаній.

У вітчизняній економічній літературі питанням обліку та відображення у фінансовій звітності доходів від діяльності суб'єктів господарювання присвячено численні публікації, зокрема Т. Єфіменко, В. Орлової та Є. Самилкіна, С. Rogozного й О. Карпачової, О. Храпової [4–6], в яких автори розглядають зміст П(С)БО 15, порівнюють його з положеннями МСБО 18 та вивчають розбіжності між ними. Однак праць, де проводився б ґрунтовний аналіз змісту нового міжнародного документа, поки що немає, хоча зарубіжні автори тримають це питання в полі зору фактично з дати публікації МСФЗ 15 [7; 8].

Удосконалення вітчизняної облікової системи вимагає постійного, ретельного вивчення будь-яких змін у міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ) для їх подальшого врахування у змісті положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) та впровадження в практику вітчизняних підприємств. Тому необхідно з'ясувати, які аспекти МСФЗ 15 потребуватимуть внесення змін до законодавчо-нормативної бази України, зважаючи на те, що компоненти об'єкта оподаткування податком на прибуток визначаються на основі бухгалтерського результату діяльності.

МСФЗ 15 “Дохід від договорів з клієнтами” набрав чинності із 1 січня 2018 р., замінивши низку документів як серед стандартів (МСБО 11 “Будівельні контракти” [9] і МСБО 18 “Дохід”), так і серед тлумачень (КІМФЗ 13 “Програми лояльності клієнтів”, КІМФЗ 15 “Угоди на будівництво об’єктів нерухомості”, КІМФЗ 18 “Передача активів від клієнтів” та ПКТ 31 “Виручка – бартерні операції, що включають рекламні послуги”). Потреба в розробленні МСФЗ 15, на думку дослідників, спричинена тим, що, по-перше, МСБО 18 не завжди надавав докладні рекомендації для втілення його положень на практиці, наприклад у випадку багатокomпонентних угод або під час внесення змін до умов контрактів; по-друге, усунення розбіжності в підходах до обліку доходу від основної діяльності, передбачене у МСФЗ та обліковій теорії і практиці США, є основним завданням процесу конвергенції, започаткованого ще у 2002 р.

Метою МСФЗ 15 є встановлення принципів, котрі повинна застосовувати компанія при відображенні корисної для користувачів фінансової звітності інформації про характер, величину, розподіл у часі й невизначеність виручки та грошових потоків, обумовлених договором із клієнтом. Як наголошують аналітики компанії КПМГ [8], найбільші результати від упровадження цього стандарту очікувалися в компаніях, чия діяльність пов’язана зі сферою програмного забезпечення, нерухомості, будівництва, виконанням субпідрядних робіт, телекомунікацій, оборонної промисловості. Проте й інші компанії так само відчують вплив нових вимог у питаннях визнання доходу (наприклад, якщо угода передбачає право покупця повернути товар продавцю) або його оцінювання (приміром, за наявності істотного компонента фінансування). Аналіз змісту стандарту висвітлює цілу низку аспектів, що помітно відрізняються від передбачених у МСФЗ, а отже, й у П(С)БО вимог. Це:

- сфера дії;
- термінологічна база;
- порядок визнання та оцінювання доходу (виручки).

Насамперед варто звернути увагу на те, що порівняно з МСБО 18 дохід у вигляді процентів від фінансових активів компанії виключено зі сфери повноважень нового міжнародного стандарту. У свою чергу, бартерні операції з подібними активами більше однозначно не приводять до визнання доходу, а це може викликати розбіжності між результатами таких операцій у фінансовому обліку та при формуванні об’єкта оподаткування податком на прибуток.

МСФЗ 15 увів декілька нових термінів, розуміння змісту котрих є критичним для правильного застосування положень стандарту. Так, було уточнено, що виручка – це дохід, який виникає в ході звичайної діяльності компанії. Виручка виникає тільки в разі існування контракту, тобто угоди між двома або кількома сторонами, котра створює забезпечені правовим захистом права й зобов’язання. При цьому з позицій стандарту не важливо, в якому вигляді така угода укладається – письмово чи усно, тобто тут вирішаль-

ну роль відграють особливості національного законодавства, практика конкретної галузі тощо. Проте для врахування угоди, котра потрапляє до сфери дії МСФЗ 15, в обліку і звітності компанії-продавця необхідне одночасне виконання таких умов:

- сторони затвердили контракт та беруть на себе відповідальність виконувати передбачені ним зобов'язання;
- компанія може ідентифікувати права кожного з учасників контракту щодо товарів (послуг, робіт), які будуть передані (надані);
- компанія може ідентифікувати умови оплати за передані товари (роботи, послуги);
- контракт має комерційну сутність, тобто очікувані ризики, розподіл у часі або величина майбутніх грошових потоків компанії зміняться в результаті його виконання;

– імовірно отримання компанією відшкодування, право на котре вона здобуде в обмін на товари (роботи, послуги), передані (надані) покупцеві.

Аналіз наведених критеріїв показує, що їх частину МСФЗ 15 “успадкував” від попередніх стандартів, зокрема про ймовірність отримання компанією винагороди за поставлені товари й послуги. Однак відповідно до МСФЗ 15 ціна договору може не дорівнювати сумі відшкодування, наприклад через надання покупцеві знижки. Тому новий стандарт, безперечно, розширює межі застосування професійного судження, оскільки потрібно буде оцінювати потенційні можливості та намір покупця сплатити обумовлене контрактом відшкодування. Водночас використання виразу “наявність в угоді комерційної сутності” замість звичного нам обороту “операції з неподібними активами” дає можливість узгодити термінологічну базу нового стандарту з визначеннями, передбаченими іншими документами [10; 11].

Ще одним цікавим термінологічним нововведенням є те, що, крім традиційної дебіторської заборгованості, стандарт виокремлює актив за контрактом (контрактний актив), тобто право компанії на відшкодування в обмін на передані покупцю товари (роботи, послуги), коли таке право залежить від чогось, відмінного від закінчення певного періоду часу. Наприклад, компанія відвантажила покупцю 1000 од. товару, собівартість одиниці якого становить 200 грн. Контракт на поставку цього товару дає можливість покупцю повернути його протягом місяця. Виходячи з попереднього досвіду співпраці з цим покупцем постачальник очікує, що 5 % товару може бути повернено. Таким чином, у момент визнання доходу від реалізації постачальник повинен списати товари на суму 200 тис. грн за кредитом відповідного рахунку, а за дебетом – відобразити собівартість продажу в межах тих запасів, котрі найімовірніше не будуть повернені, тобто на суму 190 тис. грн (950×200). Різниця в сумі, 10 тис. грн, має визнаватись як контрактний актив. Із метою обліку його наявності та руху компанії слід передбачити відповідний активний рахунок, що вимагатиме внесення змін до робочого плану рахунків.

Разом із тим, окрім звичних для компаній зобов'язань передати товари чи послуги покупцеві, відшкодування за які вже надійшло (тобто аванси отримані), у МСФЗ 15 передбачено ще один новий ключовий термін – “обов'язок до виконання” (або контрактні зобов'язання). Він означає обіцянку компанії згідно з контрактом із покупцем передати останньому товар чи послугу (або пакет товарів/послуг), котрі є відокремлюваними (відмітними, ідентифікованими), або ряд відокремлюваних товарів/послуг, що є практично однаковими й передаються покупцеві за тією самою схемою.

Нарешті, для оцінювання величини доходу у МСФЗ 15 передбачено такі поняття, як “ціна операції” та “ціна відокремленого продажу”. Ціна операції являє собою суму відшкодування, право на яке очікує отримати компанія в обмін на передання обіцяних товарів чи послуг покупцеві, виключаючи суми, отримані від імені третіх сторін. У свою чергу, ціна відокремленого продажу – це ціна, за котрою компанія продала би покупцеві обіцяний товар або послугу окремо. Отже, перше визначення стосується контракту в цілому, незалежно від конкретних обов'язків до виконання, а друге актуальне для конкретного відокремлюваного товару чи послуги, тобто для контрактного зобов'язання.

Основна ідея нової моделі обліку виручки: виручка визнається так, аби відобразити передання товарів і послуг замовнику на суму, котра, як очікується, належатиме компанії в обмін на ці товари й послуги. Отже, новий методологічний підхід може бути застосований і до послуг, і до товарів, і до будівництва, тобто його цілком справедливо можна вважати гнучкішим та універсальнішим, ніж підходи попередніх МСФЗ. Водночас упровадження положень МСФЗ 15 призведе до того, що в контрактах із кількома обов'язками до виконання, або змінною сумою відшкодування, або в ситуаціях, коли за контрактом робота виконується тривалий час, визнання виручки порівняно з чинними нині вимогами може відбуватися раніше чи пізніше.

У загальному вигляді модель визнання доходу (виручки) компанії за МСФЗ 15 передбачає такі кроки:

1. Ідентифікація контракту з покупцем.
2. Ідентифікація обов'язків до виконання.
3. Визначення ціни операції.
4. Розподіл ціни операції між обов'язками до виконання.
5. Визнання виручки при виконанні обов'язків до виконання.

Розглянемо кожний із них докладніше.

Реалізуючи перший крок моделі, компанія повинна застосовувати вимоги МСФЗ тільки щодо терміну дії контракту, протягом якого сторони мають забезпечені правовим захистом права й обов'язки. Тому проблеми ідентифікації контрактів із покупцями можуть виникати у випадках, коли угода не має фіксованого терміну дії та може бути розірвана, модифікована будь-якою стороною будь-коли або автоматично подовжуватися.

Для цілей застосування МСФЗ 15 контракт не існує, якщо кожна з його сторін має забезпечене правовим захистом право в односторонньому по-

рядку розірвати контракт, не виконаний у жодній частині, без виплати компенсації іншій стороні (сторонам). Контракт вважається не виконаним у жодній частині в таких випадках:

- компанія ще не передала обіцяні товари (послуги) покупцеві;
- компанія ще не отримала або ще не має права на отримання відшкодування в обмін на обіцяні товари чи послуги.

У МСФЗ 15 набули подальшого розвитку два важливі питання обліку контрактів, котрі раніше вже певною мірою висвітлювались у МСБО 11:

- 1) встановлення одиниці обліку щодо укладених контрактів із покупцями;
- 2) зміна умов контракту в міру його виконання, тобто модифікація.

Подібно до вимог МСБО 11, згідно з МСФЗ 15 компанія повинна об'єднати два або більше контрактів, укладених одночасно або майже одночасно з одним покупцем та враховувати такі контракти як один контракт (одиницю обліку) при виконанні однієї чи декількох із таких умов:

- контракти узгоджувались як пакет з однією комерційною метою;
- сума відшкодування до сплати за одним контрактом залежить від ціни або виконання іншого контракту;
- товари чи послуги, обіцяні за контрактом (або деякі товари чи послуги, обіцяні за кожним із контрактів), являють собою один обов'язок до виконання.

Такий підхід дасть можливість забезпечити однаковий порядок обліку контрактів, незалежно від їх юридичної форми. Отже, потрібно ретельно вивчати сутність контрактів з одним і тим самим покупцем, а також передбачених за ними товару/послуги (товарів/послуг). Наприклад, компанія уклала з покупцем контракт на поставку останньому прикладного програмного забезпечення стандартної конфігурації. Але через кілька днів сторони підписали нову угоду, за якою компанія має надати додаткові послуги покупцеві з налаштування реалізованого програмного продукту з урахуванням потреб покупця. Отже, оскільки без отримання таких послуг покупець не може почати користуватися програмним забезпеченням, зазначені контракти з метою їх обліку мають об'єднуватися.

Модифікація контракту – це зміна його предмета та/або ціни, затверджена сторонами контракту. Вона має місце тільки в разі, коли сторони за договором затверджують нові чи змінюють існуючі забезпечені правовим захистом права та обов'язки сторін. Згідно з МСФЗ 15 зміст модифікації контракту визначатиме порядок її обліку за одним із трьох варіантів: як частину первісного контракту, як новий, окремий контракт або як розірвання існуючого контракту та визнання нового контракту з іншою ціною. Ці альтернативні варіанти ні в МСБО 18, ні в П(С)БО 15 узагалі не згадуються.

Відповідно до ідеології МСФЗ 15, у будь-якому контракті потрібно чітко ідентифікувати обов'язок до виконання. Такий поділ контракту на окремі компоненти, котрі є контрактними зобов'язаннями, набуває особливого значення, коли один контракт охоплює поставку кількох товарів, послуг чи товарів разом із послугами. Отже, носієм виручки є не контракт у цілому, а саме окремі обов'язки до виконання. У МСБО 18 і МСБО 11 аналогічних

рекомендацій не було, тому компанії були змушені знаходити власні шляхи розв'язання проблем обліку багатокомпонентних контрактів. МСФЗ 15 містить докладні вказівки щодо "поділу" контрактів на компоненти. Зокрема, до статей, котрі можуть потребувати специфічного обліку, належать знижки, надані покупцям, на майбутні покупки, контракти на надання сервісних послуг, гарантії, якщо покупець має можливість придбати їх окремо, тощо. Це, безперечно, відчутно впливає на порядок визнання виручки. Таким чином, можна стверджувати: МСФЗ 15 має більшу практичну спрямованість, а запропонований у ньому підхід є методологічно досконалішим.

У момент укладання контракту компанія повинна оцінити товари або послуги, що було обіцяно покупцеві, та ідентифікувати як обов'язки до виконання кожен обіцянку передати покупцеві:

- товар чи послугу (або пакет товарів чи послуг), які є відокремлюваними;
- ряд відокремлюваних товарів або послуг, котрі є практично однаковими й передаються покупцеві за тією самою схемою.

Для відокремлення (ідентифікації) товарів чи послуг МСФЗ 15 містить опис умов, оскільки цей аспект є надзвичайно важливим моментом визнання доходу.

Як ілюстрацію застосування цього кроку в практичній діяльності суб'єктів господарювання компанія "Делойт" у своїх коментарях наводить такий приклад. Компанії сектору засобів масової інформації часто пропонують своїм клієнтам пакети товарів і послуг, зокрема мультимедійна рекламна компанія може охоплювати кілька видів розміщення реклами, а саме через друковані видання, мережу Інтернет і телебачення. Тому вони повинні визначити, чи рекламні послуги є окремими зобов'язаннями з виконання умов договору, на котрі потрібно встановити належну ціну, чи їх слід обліковувати як одне зобов'язання [7].

МСФЗ 15 надає докладні рекомендації стосовно чинників, що їх компанія має брати до уваги, визначаючи ціну операції, оскільки на неї впливає характер, розподіл у часі та сума відшкодування, обіцяного покупцем. Розглянемо деякі найбільш "революційні" новації МСФЗ 15 у цьому питанні.

Сума відшкодування, право на яке компанія очікує отримати в обмін на передання обіцяних товарів чи послуг покупцеві, за винятком сум, одержаних від імені третіх сторін, може містити як фіксовану, так і змінну складові. Ціна операції може змінюватися через надані покупцям знижки, повернення коштів, стимули, бонуси за результати, штрафи та ін., що зазвичай обумовлено в угоді з покупцем. Наприклад, сума відшкодування буде змінною, коли продукція продавалася з правом на повернення або коли фіксована сума була обіцяна як бонус за результати в разі завершення певного етапу. МСФЗ 15, намагаючись зберегти принцип консерватизму в оцінюванні, наголошує: змінне відшкодування повинне включатися в ціну операції у тій сумі, щоб із дуже високою ймовірністю не відбулося істотного сторнування виручки внаслідок зміни оцінки в майбутньому.

Сума змінної складової ціни операції має оцінюватись із використанням одного з наведених нижче методів, залежно від того, який із них, на погляд компанії, краще прогнозує суму відшкодування, право на котре вона здобуде:

- 1) очікувана вартість – це сума зважених із урахуванням імовірності можливих значень очікуваного відшкодування з діапазону;
- 2) найбільш імовірна величина – це єдине найімовірніше значення очікуваного відшкодування з діапазону його можливих значень.

Згідно з МСФЗ 15 при визначенні ціни операції компанія повинна скоригувати суму обіцяного відшкодування так, щоб відобразити зміну вартості грошей у часі, якщо строки платежів за контрактом призводять або в покупця, або в компанії до істотного компонента фінансування. При цьому ефект фінансування – процентний дохід чи процентні витрати – окремо від виручки. Наведені положення нічого не змінюють у обліку компанії постачальника порівняно з вимогами МСБО 18, якщо відвантаження товарів (надання послуг) відбувається з відстроченням платежу: постачальник на суму справедливої вартості, очікуваної до отримання компенсації від покупця, зробить традиційний запис за дебетом рахунку дебіторської заборгованості покупців та за кредитом рахунку доходу від реалізації товарів (робіт, послуг). При цьому первісна оцінка доходу визначатиметься як дисконтована на вартість майбутніх грошових надходжень. Далі дебіторська заборгованість обліковуватиметься за амортизованою собівартістю, тобто компанія визнаватиме процентний дохід на основі ефективної процентної ставки. Безперечна перевага МСФЗ 15 перед МСБО 18 полягає в тому, що новий стандарт дає можливість не дисконтувати ті грошові потоки, котрі виникатимуть протягом одного року з дати визнання доходу. Тим самим усунуто неоднозначність підходу МСБО 18, котрий формально вимагав застосування процедури дисконтування для будь-якої, навіть неістотної відстрочки платежу. Таким чином, фактично вперше в історії міжнародних стандартів фінансової звітності було введено поняття “спрощення практичного характеру”, що, безумовно, полегшить процес оцінювання величини виручки.

Якщо ж постачальник отримує аванс від покупця, то МСФЗ 15 вимагає його дзеркального відображення в обліку через визначення процентних витрат, тобто буде спрацьовувати принцип “ціна тут і зараз”. Наприклад, 1 січня 2018 р. компанія уклала з покупцем договір про постачання йому партії товару 31 грудня 2019 р. За умовами договору покупець може сплатити всю партію товару або 1 січня 2018 р., або на дату поставки, тобто 31 грудня 2019 р. Вартість партії товару при оплаті 1 січня 2018 р. становить 10 млн грн, а на дату поставки – 12,321 млн грн. Покупець обрав оплату 1 січня 2018 р., а умови визнання доходу будуть виконані 31 грудня 2019 р. Станом на 1 січня 2018 р. компанія-продавець може запозичувати кошти на два роки під 11 %. Названі операції компанія-постачальник відобразила у своєму обліку (таблиця).

Таблиця. Відображення в обліку постачальника отриманих від покупця довгострокових авансів

Сутність операції	Кореспонденція рахунків		Сума, млн грн
	Дебет	Кредит	
Надходження авансу від покупця 01.01.2018	Грошові кошти	Аванси одержані	10,0
Нарахування процентних витрат за 2018 р. $(10 \times 0,11)$	Фінансові витрати	Аванси одержані	1,1
Нарахування процентних витрат за 2019 р. $((10 + 1,1) \times 0,11)$	Фінансові витрати	Аванси одержані	1,221
Визнання доходу від реалізації товару 31.12.2019	Аванси одержані	Виручка від реалізації товарів	12,321

Складено авторами.

Таким чином, діючи в інтересах головних користувачів фінансової звітності, МСФЗ 15 наголошує: виручка компанії повинна містити тільки ті суми, котрі вона має отримати саме від товарів (робіт, послуг), реалізація (надання) яких становить її основну діяльність. Відповідно, величина виручки відображає ціну, за котру компанія продавала б товари (роботи, послуги) в момент визнання виручки у звітності. У свою чергу, торговий кредит призводить до того, що фактична ціна продажу в контракті може відрізнятись від діючої на теперішній час тільки через закладення прихованого або явного процентного доходу від торгового кредитування в ціну продажу. Отже, фактичну ціну продажу не можна розглядати як виручку компанії, тому її слід коригувати й на доходи, й на витрати від такого кредитування.

Ще одна важлива новація МСФЗ 15 полягає в тому, що компанія повинна визнавати виручкою частину ціни операції, котра розподіляється на кожний обов'язок до виконання, коли (або в міру того як) відповідне контрактне зобов'язання виконується. Розподіл суми, котра відображає величину відшкодування, котру компанія очікує отримати від покупця в обмін на передавання йому товарів (робіт, послуг), між усіма ідентифікованими обов'язками до виконання здійснюється компанією пропорційно ціні відокремленого продажу в момент укладання контракту для відокремлюваного товару чи послуги, що покладено в основу кожного обов'язку до виконання за угодою.

Найкращим підтвердженням ціни відокремленого продажу є ціна товару (послуги), що спостерігається, коли компанія продає його (iii) окремо за подібних обставин і аналогічним покупцям. Ціна, обумовлена в контракті, чи прейскурантна ціна може виступати ціною відокремленого продажу для відповідних товарів або послуг. Її також можна визначити за допомогою інших методів, які окреслено МСФЗ 15.

Для унаочнення вказаного положення МСФЗ 15 розглянемо ситуацію на основі прикладу, котрий є в ілюстративному матеріалі до цього стандарту.

Компанія, що є оператором кабельного телебачення, 1 червня 2017 р. передає клієнтам у власність безкоштовний тюнер для стимулювання підписки на річний пакет послуг. З урахуванням цього стимулу вартість пакета послуг для клієнта становитиме 900 грн на місяць із оплатою наприкінці кожного місяця. Крім того, компанія дозволяє підключитися й зі своїм тюнером, при цьому щомісячна підписка на такий само за обсягом пакет послуг становитиме 820 грн. Також вона окремо продає тюнери за ціною 2460 грн за одиницю.

Визначимось, як цю операцію слід показати у фінансовій звітності компанії-оператора за рік, котрий завершується 31 грудня 2017 р.

Якщо покупець послуг обере варіант підключення з власним тюнером, то облік операції надання послуг за МСБО 18 і МСФЗ 15 не матиме жодних відмінностей. В обох випадках компанія щомісячно фіксуватиме визнання виручки на суму 820 грн. Таким чином, у її звіті про сукупні доходи за вказаний період буде визнано виручку на суму 5740 грн.

У разі вибору комплексного варіанта облік цієї операції в компанії-оператора за різними стандартами істотно відрізнятиметься. За МСБО 18 вона щомісяця у звіті про сукупні доходи відображатиме виручку від надання послуг на суму 900 грн. Відповідно до МСФЗ 15, компанія повинна ідентифікувати обов'язки до виконання за контрактом і розподілити на них ціну операції.

Виходячи з умов ситуації, поставка клієнтові тюнера та подальші послуги з його обслуговування мають вважатись окремими контрактними зобов'язаннями, оскільки вони відповідають розглянутим вище критеріям ідентифікації відокремлюваних товарів чи послуг. Ціна операції становитиме $900 \times 12 = 10\,800$ грн, а її розподіл між обов'язками до виконання здійснюватиметься на основі цін відокремленого продажу тюнера й надання послуг, які дорівнюватимуть: для тюнера – 2460 грн, а для послуг – 9840 грн (820×12). Звідси, загальна сума дорівнюватиме 12 300 грн. Отже, пропорція розподілу ціни операції буде такою: на тюнер припадатиме 20 % величини ціни операції ($2\,460 : 12\,300$), а на послуги – 80 %.

В обліку компанії-оператора операція відображатиметься так:

1) поставка тюнера 1 червня 2016 р.:

Дебет рах. "Актив за контрактом"	2 160	($0,2 \times 10\,800$)
Кредит рах. "Виручка від реалізації товару"	2 160	

2) щомісячне надання послуг (червень–грудень):

Дебет рах. "Дебіторська заборгованість покупців"	900	
Кредит рах. "Актив за контрактом"	180	($2160 : 12$)
Кредит рах. "Виручка від надання послуг"	720	

Таким чином, у звіті про сукупні доходи за вказаний період компанія визнає виручку від продажу товару в сумі 2160 грн та виручку від надання послуг – 5040 грн, тобто загалом 7200 грн.

У розглянутому прикладі виручка для різних обов'язків до виконання визнавалася неоднаково: для тюнера – одномоментно, для послуг – протягом часу виконання контракту. Тому зупинимось докладніше на аналізі вказівок МСФЗ 15 щодо вибору методу визнання виручки.

Компанія повинна визнавати виручку, коли (або в міру того як) вона виконує обов'язок до виконання шляхом передання обіцяного товару/послуги, котрі трактуються як актив, покупцеві. Це відбувається, коли (або в міру того як) покупець отримує контроль над таким активом. Отже, контроль може передаватись або протягом певного часу, або одномоментно. І хоча у МСБО 18 та МСБО 11 були схожі за сутністю підходи, ці стандарти не містили чітких критеріїв щодо вибору конкретного варіанта в певних випадках.

Важливим аспектом МСФЗ 15 є пояснення змісту поняття “контроль”. Так, контроль над активом – це здатність визначати спосіб його використання та отримувати практично всі вигоди, котрі залишилися від активу, а також здатність перешкоджати визначенню способу використання й отримання вигід від активу іншими компаніями. Крім того, стандарт містить низку індикаторів передання контролю, які повинна враховувати компанія, зокрема: компанія наразі має право на оплату активу, вона передала право фізичного володіння активом, актив поставлений покупцю тощо.

Згідно з МСФЗ 15 контроль передається протягом певного періоду часу, якщо виконується хоча б один із трьох критеріїв:

- 1) замовник отримує і споживає вигоду від “активу” в міру виконання компанією контрактних зобов'язань;
- 2) компанія створює або доопрацьовує актив, контроль над яким переходить до замовника в міру створення чи доопрацювання активу;
- 3) в процесі виконання контрактних зобов'язань компанія створює актив, котрий не має будь-якого альтернативного використання, й у компанії є право вимагати оплату за виконані на конкретну дату контрактні зобов'язання.

Наприклад, якщо програмне забезпечення розробляється і створюється на клієнтському обладнанні, то виконується другий із зазначених критеріїв і виручка в компанії-розробника визнаватиметься поступово протягом періоду виконання її обов'язків. Отже, такий метод визнання виручки найчастіше, але необов'язково, буде застосовуватися до контрактів, за якими передбачено надання послуг або виконання робіт.

Якщо аналіз угоди показує, що виручка повинна визнаватися протягом певного часу, то слід визначити спосіб вимірювання ступеня виконання контрактних зобов'язань, аби найкращим чином відобразити модель передання покупцеві відповідного активу. Оцінка ступеня виконання контрактних зобов'язань згідно з МСФЗ 15 може здійснюватися за допомогою методів, що відштовхуються від обсягу витрачених ресурсів або досягнутих результатів. Методи, котрі базуються на досягнутих результатах (*output methods*), передбачають визнання виручки на основі безпосередніх оцінок вартості для покупця товарів чи послуг, переданих до поточної дати, відносно решти

товарів або послуг, обіцяних за контрактом. І навпаки, методи ресурсів (*input methods*) передбачають визнання виручки на основі зусиль, котрі докладаються компанією для виконання контрактних зобов'язань, або спожитих для цього ресурсів (наприклад, витрачені машино-години чи робочий час персоналу) щодо сукупних очікуваних ресурсів, які будуть спожиті для їх виконання. Якщо зусилля, затрачені компанією, або спожиті ресурси розподіляються рівномірно протягом періоду виконання обов'язків до виконання, то компанія може визнавати виручку за лінійним методом. Проте за певних обставин результати оцінки ступеня виконання контрактних зобов'язань можуть потребувати деяких коригувань, незалежно від обраного компанією методу.

Загалом неважко помітити, що підходи до визначення ступеня завершення обов'язків до виконання, запропоновані у МСФЗ 15, близькі за сутністю до передбачених свого часу в МСБО 18 і МСБО 11. Тому варто погодитися з думкою фахівців, ніби старі методи реалізуються із застосуванням дещо іншої термінології, а їх зміст здебільшого залишається тим самим.

Якщо жоден із трьох критеріїв, вказаних вище, не виконується, то виручка визнається одномоментно, тобто тоді, коли замовник отримує контроль над відповідним активом.

Таким чином, для визначення порядку визнання виручки необхідно ретельно аналізувати умови конкретного контракту, що впливатиме на прийняття остаточного рішення.

Вивчаючи зміст МСФЗ 15, варто також звернути увагу на облік додаткових витрат на укладення контракту з покупцем, а також витрат у зв'язку з його виконанням. Якщо такі витрати не потрапляють до сфери застосування інших МСФЗ, безпосередньо торкаються ідентифікованого контракту та будуть компенсовані покупцем, їх слід визнавати активом і надалі амортизувати. Інакше вони відображаються у звіті про сукупні доходи в момент виникнення.

МСФЗ 15 змінює облікову політику компанії, що має належним чином бути відображене в її обліку та фінансовій звітності. Тому доцільно звернути увагу на порядок переходу на новий стандарт. Так, згідно з МСФЗ 15, компанія повинна його застосовувати з використанням одного із двох методів: 1) ретроспективно щодо кожного контракту, попереднього звітного періоду, представленого відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки" [12], із урахуванням певних спрощень; 2) ретроспективно з визнанням сумарного впливу першого застосування цього стандарту на дату першого застосування, тобто так званий модернізований підхід. Вибір варіанта переходу залежатиме як від строків контрактів, так і від технічних можливостей використання ретроспекції.

На підставі викладеного доходимо таких висновків. МСФЗ 15 фактично створив нову, універсальну модель обліку виручки. Його положення є докладнішими, досконалішими та мають більшу практичну спрямованість порівняно з чинними вимогами. Крім того, цей стандарт містить вказівки щодо тих питань, котрі в попередніх документах узагалі не розглядалися,

зокрема стосовно обліку змінного компонента відшкодування або витрат, пов'язаних із укладанням контрактів. Як наслідок, дотримання вимог МСФЗ 15 спричинить зміни у строках і методах визнання виручки, а також у обсягах інформації, що підлягає розкриттю про неї у фінансовій звітності. Це, у свою чергу, вплине на фінансові показники діяльності компанії, а для публічних компаній – на ціну їхніх акцій.

Збереження концептуальної єдності між П(С)БО України та МСФЗ вимагає впровадження положень МСФЗ 15 в облікову теорію та практичну діяльність вітчизняних підприємств, що потребуватиме внесення змін: по-перше, на макрорівні, тобто до нормативно-законодавчої бази, яка регулює облік і відображення в ньому та фінансовій звітності доходів від основної діяльності; по-друге, на мікрорівні, тобто до внутрішньої розпорядчої документації. Основні новації МСФЗ 15, які при цьому обов'язково слід узяти до уваги, пов'язані з уточненням сфери застосування документа, оцінюванням виручки та вибором методу визнання різних видів доходів.

Список використаних джерел

1. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 “Дохід” : затв. наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 № 290. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 “Дохід” від 01.01.2012 / IASB. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_025.
3. IFRS 15 “Revenue from contracts with customers” / IASB. 2018. May 28. URL: <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15> (дата звернення: 01.10.2020).
4. Єфіменко Т. І., Орлова В. М., Самилкін Є. О. Визнання доходів за ідентифікацією обов'язків до виконання. *Наукові записки Національного університету “Острозька академія”*. Сер.: Економіка. 2017. № 7 (35). С. 91–95. URL: [https://doi.org/10.25264/2311-5149-2017-7\(35\)-91-95](https://doi.org/10.25264/2311-5149-2017-7(35)-91-95).
5. Rogoznyy S., Karpachova O. Зміни в доходах у МСФЗ: особливості визнання виручки за контрактами. 2015. URL: <https://www.researchgate.net/publication/311109113>.
6. Храпова О. МСФО 15 “Выручка по договорам с покупателями”: единая модель признания и новое руководство по применению. *Вестник МСФО. Мировой опыт. Украинская практика*. 2014. № 11. URL: http://ifrs.ligazakon.ua/magazine_article/FZ000636.
7. Зрозуміло про МСФЗ (практичні рекомендації щодо впровадження нових МСФЗ). *Deloitte*. URL: <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/audit/articles/clearly-ifrs-guides.html>.
8. МСФО (IFRS) 15 “Выручка по договорам с покупателями: первый опыт применения” / KPMG. 2014. Июль. URL: https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/08/First_Impressions_Revenue_from_contracts_2014_rus.pdf.
9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 “Будівельні контракти” від 01.01.2012 / IASB. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_017#Text.
10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 “Основні засоби” від 01.01.2012 / IASB. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text (дата звернення: 11.09.2020).
11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 “Нематеріальні активи” від 01.01.2012 / IASB. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 “Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки” від 01.01.2012 / IASB. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_020.

References

1. Ministry of Finance of Ukraine. (1999). *Regulation (standard) of accounting 15 "Income"* (Order No. 290, November 29). Retrieved from <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99> [in Ukrainian].
2. IASB. (2012, January 1). *IAS 18. Revenue*. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_025 [in Ukrainian].
3. IASB. (2018, May 28). *IFRS 15. Revenue from contracts with customers*. Retrieved from <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>.
4. Iefimenko, T., Orlova, V., & Samylkin, Ye. (2017). Admission of incomes in correspondence with duties performance. *Scientific Notes of Ostroh Academy National University, "Economics" series*, 7 (35), 91–95. DOI: 10.25264/2311-5149-2017-7(35)-91-95 [in Ukrainian].
5. Rogozny, S., & Karpachova, O. (2015). *Changes in income in IFRS: features of recognition of revenue under contracts*. Retrieved from <https://www.researchgate.net/publication/311109113> [in Ukrainian].
6. Khrapova, O. (2014). IFRS 15 "Revenue from Contracts with Customers": Uniform recognition model and new application guidance. *IFRS Bulletin. World experience. Ukrainian practice*, 11. Retrieved from http://ifrs.ligazakon.ua/magazine_article/FZ000636 [in Ukrainian].
7. Deloitte. (n. d.). *It is clear about IFRS (practical recommendations for the implementation of new IFRS)*. Retrieved from <https://www2.deloitte.com/ua/uk/pages/audit/articles/clearly-ifrs-guides.html> [in Ukrainian].
8. KPMG. (2014, July). *IFRS 15 "Revenue from Contracts with Customers: First-time Adoption"*. Retrieved from https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2014/08/First_Impressions_Revenue_from_contracts_2014_rus.pdf [in Ukrainian].
9. IASB. (2012, January 1). *IAS 11. Construction Contracts*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_017#Text [in Ukrainian].
10. IASB. (2012, January 1). *IAS 16. Property, Plant and Equipment*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text [in Ukrainian].
11. IASB. (2012, January 1). *IAS 38. Intangible Assets*. Retrieved from https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050 [in Ukrainian].
12. IASB. (2012, January 1). *IAS 8. Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*. Retrieved from http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_020 [in Ukrainian].