

УДК 657

Концептуальні відмінності обліку доходів після введення МСФЗ 15 «Виручка за контрактами із замовниками»

Маценко Л.Ф.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і оподаткування
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича

У статті досліджуються загальні особливості обліку доходів згідно з новим МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками», що введено для використання з 1 січня 2018 р., вплив та прояв у системі бухгалтерського обліку. У дослідженні розкрито алгоритм визнання виручки від реалізації продукції згідно з МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками»; підхід до визначення того, чи повинна виручка визнаватися протягом певного періоду або одночасно; визнання доходу підприємствами різних галузей народного господарства згідно з МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками», а також новий договірний підхід до визнання виручки від реалізації, який засновано на зміні активів та зобов'язань, які виникають, коли підприємство стає однією зі сторін договору та починає виконувати по ньому зобов'язання.

Ключові слова: бухгалтерський облік, дохід, виручка за контрактами, договірні активи, договірні зобов'язання.

Маценко Л.Ф. КОНЦЕПТУАЛЬНЫЕ РАЗЛИЧИЯ УЧЕТА ДОХОДОВ ПОСЛЕ ВВЕДЕНИЯ МСФО 15 «ВЫРУЧКА ПО КОНТРАКТАМ С ЗАКАЗЧИКАМИ»

В статье исследуются общие особенности учета доходов согласно новому МСФО 15 (IFRS 15) «Выручка по контрактам с заказчиками», который введен для использования с 1 января 2018 г., влияние и проявление в системе бухгалтерского учета. В исследовании раскрыты алгоритм признания выручки от реализации продукции по МСФО 15 (IFRS 15) «Выручка по контрактам с заказчиками»; подход к определению того, должна ли выручка признаваться в течение определенного периода или одночасно; признание дохода предприятиями различных отраслей народного хозяйства согласно МСФО 15 (IFRS 15) «Выручка по контрактам с заказчиками», а также новый договорный подход признания выручки от реализации, который основан на изменении активов и обязательств, которые возникают, когда предприятие становится одной из сторон договора и начинает выполнять по нему обязательства.

Ключевые слова: бухгалтерский учет, доход, выручка по контрактам, договорные активы, договорные обязательства.

Matsenko L.F. CONCEPTUAL DIFFERENCES IN ACCOUNTING OF INCOME AFTER THE INTRODUCTION OF IFRS 15 "REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS"

The article reveals characteristics of IFRS 15 "Revenue from Contracts with Customers", an International Financial Reporting Standard (IFRS) promulgated by the International Accounting Standards Board (IASB) providing guidance on accounting for revenue from contracts with customers. It was adopted in 2014 and will become effective in 2018. In research it is exposed: five steps of the IFRS 15 revenue model: identify the contract with a customer; identify all the individual performance obligations within the contract; determine the transaction price; allocate the price to the performance obligations; recognize revenue as the performance obligations are fulfilled. The publication highlight potential changes in timing of recognition, measurement (including allocation of revenue between goods and services provided) and disclosure.

Keywords: accounting, profit, revenue from contracts, contractual assets, contractual obligations.

Постановка проблеми у загальному вигляді. Підприємства та установи, яких Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»» від 12 травня 2011 р. № 3332-VI [1] та Постановою КМУ № 1223 [2] зобов'язали з 1 січня 2012 р. застосовувати фінансову звітність відповідно до МСФЗ, стикнулися з багатьма змінами в процесі ведення бухгалтерського обліку, не при-

таманними вітчизняним П(С)БО. Це стосувалось насамперед ключових об'єктів активів (перш за все, основних засобів, дебіторської заборгованості), витрат (довелось враховувати відмінності щодо капіталізації витрат на позики, якщо актив є кваліфікованим згідно з МСБО 23 «Витрати на позики»), доходів. Лише відображення обліку доходів вимагало врахування МСБО 18 (IAS 18) «Виручка», МСБО 11 (IAS 11) «Договори на будівництво», а також

пов'язаних з ними Інтерпретацій, таких як КТМФЗ 13 (IFRIC 13) «Програми лояльності клієнтів»; КТМФЗ 15 (IFRIC 15) «Договори на будівництво нерухомості»; КТМФЗ 18 (IFRIC 18) «Отримання активів від клієнтів»; ПКТ 31 (SIC 318 «Виручка: бартерні операції, які включають рекламні послуги»). В Україні більшість відповідей на основні питання щодо обліку доходів можна знайти у П(С)БО 15 «Дохід» [3].

Проте 28 травня 2014 р. Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності (International Accounting Standards Board, IASB) прийнято МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками», що набуде чинності для періодів, які починаються з/після 1 січня 2018 р. Це актуалізує проблеми врахування концептуальних змін нового стандарту вітчизняними ПАТ та іншими суб'єктами господарювання під час ведення обліку та складання фінансової звітності за МСФЗ.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Розгляд питань зміни в обліку доходів згідно з МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками», що введено для використання з 1 січня 2018 р., не поширено у вітчизняній науковій літературі, можна знайти окремі моменти консультативної інформації експертів, аудиторів. Винятком можна вважати статті А.В. Амаляна [4], І.В. Чалого [5; 6], Т.Ю. Чунихиної [7].

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Метою статті є окреслення основних концептуальних відмінностей обліку доходів згідно з новим МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками» з метою врахування їх з 1 січня 2018 р. вітчизняними ПАТ.

Виклад основного матеріалу дослідження. Введення в дію нового МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками» стало результатом спільної праці інститутів МСФЗ та GAAP протягом 10 років, а у лютому 2015 р. була ще раз проведена зустріч з метою обговорення можливих змін до першого спільного стандарту 15 «Виручка за контрактами із замовниками». Проте одержаний результат дав змогу врахувати під час ведення бухгалтерського обліку всі тонкощі договірних зобов'язань між партнерами під час реалізації продукції.

ПАТ може застосовувати стандарт стосовно всіх договорів з покупцями, крім договорів оренди, що потрапляють до сфери застосування МСФЗ (IAS) 17 «Оренда»; договорів страхування, що потрапляють до сфери застосування МСФЗ (IFRS) 4 «Договори страхування»; фінансових інструментів та інших

договірних прав або зобов'язань, що потрапляють до сфери застосування МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти», МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність», МСФЗ (IFRS) 11 «Спільна діяльність», МСФЗ (IAS) 27 «Окрема фінансова звітність» і МСФЗ (IAS) 28 «Інвестиції в залежні організації та спільні підприємства»; немонетарних обмінів між організаціями одного напрямку діяльності з метою сприяння здійсненню продажів покупцям або потенційним покупцям [8]. Наприклад, цей стандарт не застосовуватиметься стосовно договору між двома нафтовими компаніями, які домовляються вчасно обмінюватися нафтою з метою задоволення попиту з боку своїх покупців у різних обумовлених регіонах.

Крім питання визнання і відображення виручки від реалізації продукції (виконання робіт, надання послуг), МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками» також трактує відображення витрат за договорами; продажу з правом повернення; надання гарантій; визначає роль принципала та агента; визначає нереалізовані права покупців; первинний платіж, що не відшкодується, а також деякі пов'язані витрати; ліцензування договорів зворотної купівлі; консигнаційні угоди; угоди про продаж з виставленням рахунка й відкладеним постачанням; прийняття товару покупцем.

Насамперед слід звернути увагу на зміну визнання виручки від реалізації, що рекомендується здійснювати за таким алгоритмом (рис. 1).

Підприємство повинно враховувати договір з покупцем, який потрапляє до сфери застосування цього стандарту, виключно за дотримання всіх критеріїв:

- сторони за договором затвердили договір (у письмовій формі, усно або відповідно до іншої звичайної ділової практики) і зобов'язуються виконувати передбачені договором зобов'язання;
- підприємство може ідентифікувати права кожної сторони стосовно товарів або послуг, які будуть передані;
- підприємство може ідентифікувати умови оплати товарів або послуг, які будуть передані;
- договір має комерційний зміст (тобто ризику, розподіл у часі або величина майбутніх грошових потоків організації, як очікується, зміняться внаслідок договору);
- отримання підприємством відшкодування, право на яке вона отримує в обмін на товари або послуги, які буде передано покупцю, є вірогідним [8].

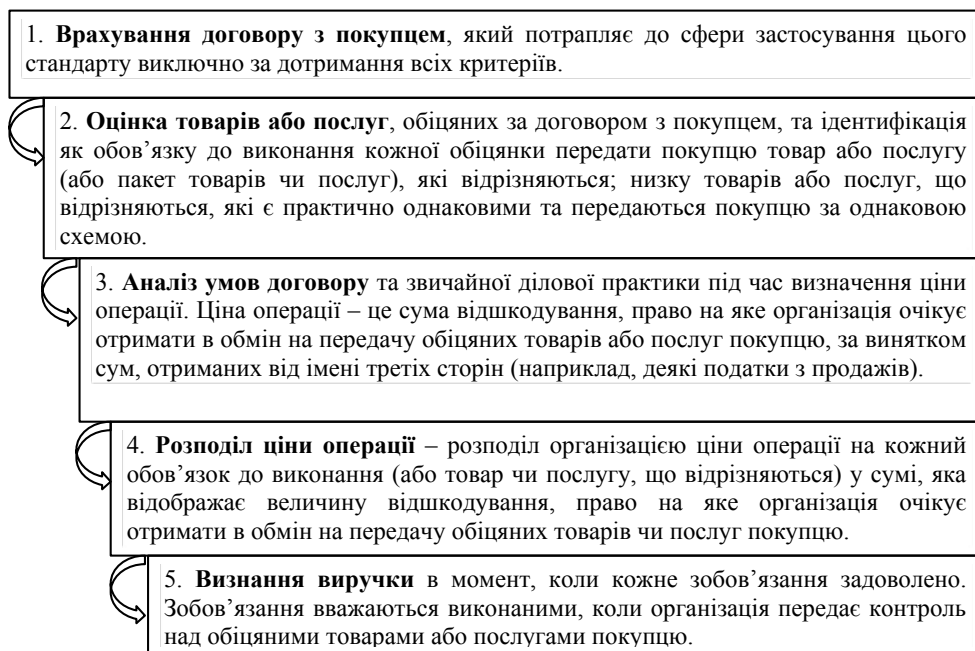


Рис. 1. Алгоритм визнання виручки від реалізації продукції згідно з МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками» [8]

Підприємство має об'єднати два або більше договори, укладені одночасно або майже одночасно з одним покупцем (або пов'язаними сторонами покупця), а також обліковувати такі договори як один договір у разі дотримання одного чи декількох критеріїв: договори погоджувалися як пакет з однією комерційною метою; сума відшкодування до сплати за одним договором залежить від ціни або виконання іншого договору; товари або послуги, обіцяні за договорами (або деякі товари чи послуги, обіцяні за кожним договором), становлять один обов'язок до виконання.

Згідно з МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками» спостерігається новий підхід до визначення того, чи повинна виручка визнаватися протягом певного періоду або одномоментно [8]. Виручка визнається протягом певного періоду тоді, коли клієнт отримує та споживає вигоди від результатів роботи виконавця за ступенем виконання ним робіт; результати роботи виконавця створюють або поліпшують актив під час роботи (наприклад, будівництва), контрольований клієнтом; актив, що створюється за ступенем виконання робіт, не може бути використаний виконавцем з іншою метою, до того ж виконавець має право на оплату робіт, виконаних на поточну дату. Якщо угода не відповідає жодному з вищеописаних сценаріїв, виручка визнаватиметься одномоментно під час переходу контролю над товаром клієнту.

Специфіка визнання доходу підприємствами різних галузей народного господарства згідно з МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками» наведена на рис. 2 (узагальнено на основі [8]).

Концептуальною відмінністю в обліку доходів згідно з новому МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками» порівняно з попереднім МСБО 18 «Виручка» є перехід з концепції доходу на концепцію зміни активів (зобов'язань). У продавця продукції після підписання договору з покупцем виникає договірний актив, тобто право на винагороду в обмін на товари чи послуги, передані покупцю.

Наприклад, підприємство уклало договір на реалізацію макаронів та гречки на суми 4 000 000 грн. та 6 000 000 грн. відповідно. Безумовне право на винагороду у продавця буде виникати після передачі контролю над товарами 1 та 2 в сукупності. Нехай 1 квітня покупцю передається партія макаронів на суму 4 000 000 грн., а 29 квітня – партія гречки на суму 6 000 000 грн. Бухгалтерські проведення будуть такими:

За 1 квітня:

Дт «Договірний актив» – 4 000 000;

Кт «Виручка» – 4 000 000.

За 29 квітня:

Дт «Дебіторська заборгованість» – 10 000 000;

Кт «Договірний актив» – 4 000 000;

Кт «Виручка» – 6 000 000.



Рис. 2. Визнання доходу підприємствами різних галузей народного господарства згідно з МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками»

Якщо продавець одержує авансовий платіж, то у нього виникне договірне зобов'язання щодо реалізації товарів, яке припиняється в момент його реалізації одночасно з признанням виручки від реалізації.

Наприклад, 1 березня укладено угоду щодо реалізації товару 30 квітня на суму 50 000 грн., що передбачає авансовий платіж 15 березня. Такий договір може бути розірваним за згодою сторін. 15 березня надійде авансовий платіж, бухгалтер складе проведення:

Дт «Розрахунковий рахунок» (підприємства-продавця) – 50 000;

Кт «Договірне зобов'язання (по реалізації товару)» – 50 000.

30 квітня зобов'язання щодо реалізації товару продавцем буде виконано, тому доцільним є проведення:

Дт «Договірне зобов'язання» – 50 000;

Кт «Виручка» – 50 000.

Отже, новий договірний підхід визнання виручки від реалізації засновано на зміні активів та зобов'язань, які виникають, коли підприємство стає однією зі сторін договору та починає виконувати по ньому зобов'язання. Виручка від реалізації визнається, коли підприємство-покупець виконує зобов'язання по договору.

МСФЗ 15 запроваджує також і нові вказівки щодо угод про фінансування та вплив тимчасової вартості грошей. Договори девелоперів або будівельних компаній з клієнтами можуть включати угоди про фінансування в тому сенсі, що момент надходження грошей від покупця може не збігатися з моментом визнання виручки від продажу. У таких випадках від організації потребуватиметься коригування очікуваної суми винагороди, щоб відобразити грошовий еквівалент винагороди, яка була б отримана, якби покупець заплатив за обі-

цяні товари чи послуги під час передачі йому контролю над ними.

Прикладом угоди про фінансування може виступити будівельна компанія, яка відкриває продажі квартир на ранній стадії будівництва, отримуючи аванси від покупців, які йдуть безпосередньо на фінансування будівництва. У такому разі компанії доведеться окремо обліковувати компонент фінансування.

На значну увагу заслуговує визначення ціни транзакції, тобто визначення суми, яку сторона очікує отримати в обмін на передачу товарів чи послуг. Ціна транзакції може бути фіксованою сумою або включати до себе негрошову частину, а також змінну частину винагороди. Якщо в угоді вказуються елементи виплат, що можуть бути змінні (зокрема, завдяки наданню знижок, ретро-знижок, відшкодувань, кредитів, цінних поступок, пільг, бонусів за результатами роботи, штрафів тощо [8]), сторона має оцінювати їхню величину відповідно до угоди. Якщо ціна включає змінну частину винагороди, організація повинна оцінити величину винагороди з урахуванням змінної частини, спираючись на метод очікуваної вартості (expected value – суми зважених з урахуванням ймовірності можливих значень очікуваних відшкодувань з діапазону їх можливих значень) або метод найбільш ймовірної величини (most likely amount – єдиного найбільш ймовірного значення очікуваного відшкодування з діапазону його можливих значень). Ціна транзакції

може також коригуватись на ефект вартості грошей у часі, якщо очікуваний проміжок часу між продажами перевищує один рік.

Висновки з цього дослідження. Отже, розуміння практичного впровадження на підприємствах обліку доходів за МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками» є досить неоднозначним, тому основою сучасних перетворень мають стати не стільки останні висновки вчених, консультантів-практиків, скільки загальнодоступна публікація єдиних Методичних рекомендацій щодо застосування на практиці вітчизняними підприємствами МСФЗ загалом та й недавно прийнятого МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками» зокрема. Саме таким чином можна уникнути формалізму та одержати можливість адаптувати вітчизняну фінансову звітність до реальності світової практики. Усі інші питання стануть уже другорядними через свою залежність від професійних компетенцій бухгалтерів. Прийняття МСФЗ 15 (IFRS 15) «Виручка за контрактами із замовниками», на думку автора дослідження, є черговим кроком, зробленим світовими бухгалтерськими організаціями IFRS – GAAP в напрямі забезпечення можливостей абсолютної прозорості бухгалтерського обліку відображати факти господарського життя, пов'язані з отриманням договірних вигод на підприємстві. Ця тема є малодослідженою сьогодні та потребує подальших розвідок і практичних коментарів новоприйнятих змін.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»: Закон України від 12 травня 2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://document.ua/pro-vnesennja-zmin-do-zakonu-ukrayini-pro-buhgalterskii-obli-doc58409.html>.
2. Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності: Постанова КМУ від 30 листопада 2011 р. № 1223, яка набирає чинності одночасно з набранням чинності пп. 3 п. 1 Закону «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»» від 12 травня 2011 р. № 3332-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://proforg.mk.ua/postanova-vid-30.11.2011-%E2%84%96-1223-pro-vnesennja-zmin-do-porjadku-podannja-finansovoyi-zvitnosti.html>.
3. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» // Офіційний веб-портал Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99>.
4. Амалян А.В. Облік операцій з продажу в рамках партнерських бонусних програм у світлі нової глобальної концепції обліку (МСФЗ 15) / А.В. Амалян // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. – 2015. – № 5–6. – С. 149–156 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/uazt_2015_5-6_18.
5. Чалий І.В. МСФЗ 15: не лише про доходи / І.В. Чалий // Вісник МСФЗ. – 2014. – № 13. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000623.
6. Чалий І.В. Визнання доходу: новий МСФЗ 15 / І.В. Чалий // Все про бухгалтерський облік. – 2014. – № 101 (2218). – С. 20–22.
7. Чунихина Т.Ю. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в вопросах и ответах. Часть 1. / Т.Ю. Чунихина [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.finotchet.ru/article.html?id=620>.
8. IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>.