УДК 657.37:006.032(094.2)

Р. М. Циган,
старший викладач кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Кременчуцький національний університет ім. М. Остроградського, м. Кременчук
І. С. Воробйов,
магістрант кафедри обліку, аналізу і аудиту,
Кременчуцький національний університет ім. М. Остроградського, м. Кременчук

ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ТА ВИЗНАННЯ ВИРУЧКИ ЗА КОНТРАКТАМИ З КЛІЄНТАМИ ЗГІДНО З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

R. Tsyhan,
Senior Lecturer of the department of accounting, audit and analysis,
Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyi National University, Kremenchuk
I. Vorobiov,
Master of the department of accounting, audit and analysis,
Kremenchuk Mykhailo Ostrohradskyi National University, Kremenchuk

PECULIARITIES OF ACCOUNTING AND RECOGNITION OF RECEIPTS ON THE CONTRACTS WITH CLIENTS ACCORDING TO THE INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD

Метою статті є дослідження особливостей змісту Міжнародного стандарту фінансової звітності № 15 "Виручка за контрактами з клієнтами" та обгрунтування необхідності впровадження цього стандарту на зміну діючим МСБО № 11 "Будівельні контракти" та МСБО № 18 "Дохід". Розкрито зміст аналізу п'яти кроків, на якому саме побудовано МСФЗ 15. Описано відмінності визначень та значень певних показників у Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та в стандарті фінансової звітності № 15. І виявлено відмінні риси, які при впровадженні МСФЗ 15 дадуть можливість спростити визнання виручки використовуючи єдиний алгоритм дій, яким є п'ятикроковий аналіз. Зроблено висновки про важливість впровадження в роботу вітчизняної облікової системи МСФЗ 15, викладено інформацію про переваги цього стандарту над іншими та описано питання, які підлягають нагальному вирішенню для злагодженої роботи економіки як на місцевому рівні, так і на міжнародному.

The article aims at studying peculiarities of the content of the International Financial Reporting Standard № 15 "Receipts on the contracts with clients" and proving the necessity of introducing this standard to replace the current IFRS № 11 "Building contracts" and IFRS № 18 "Income". The author describes differences between the definitions and meanings of certain indices in the International Standards of Accounting and in the Financial Reporting Standard № 15. There are found such features that will enable simplifying the recognition of receipts when introducing IFRS 15 by using a single algorithm of actions that is a five-step analysis. The author comes to the conclusion about the importance of introducing IFRS 15 into the work of the domestic accounting system, provides information on the advantages of this standard over the other ones and describes the issues to be urgently solved aimed at the coordinated operation of economy both on the local and international levels.

Ключові слова: міжнародний стандарт, дохід, виручка, фінансова звітність, бухгалтерський облік, контракт.
Key words: international standard, income, receipt, financial accounting, accounting, contract.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Дохід є важливим об'єктом бухгалтерського обліку та має важливе значення у визначенні фінансового результату підприємства. Дослідники-вчені завжди приділяють велику увагу саме порядку визнання та відображення доходу у фінансовому звіті. Саме цей показник є одним з ключових необхідних для складання фінансової та податкової звітності. Однак у сучасній теорії і практиці залишаються дискусійні питання, що пов'язані із з'ясуванням моменту визначення доходів, які відповідають встановленим критеріям для подальшого визначення фінансових результатів.

У зв'язку з тим, що господарська діяльність постійно ускладнюється, також ускладнюються договірні відносини з контрагентами, що в свою чергу впливає на особливості визнання доходів. Тому комітет з Міжнародних стандартів фінансової звітності постійно удосконалює існуючі положення. Однак поява нового МСФЗ 15 потребує його адаптації у національну економіку України.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Праці вітчизняних і зарубіжних авторів свідчать про дискусії, які пов'язані з вирішенням методологічних, організаційних та методичних проблем обліку доходів, тривають майже постійно.

Суттєвий внесок у розв'язання цих проблем зробили такі вчені, як: А.О. Касич [3], С.Ф. Голов [1, 2], В.І. Єфіменко [8], В.Н. Костюченко [4] та багато інших.

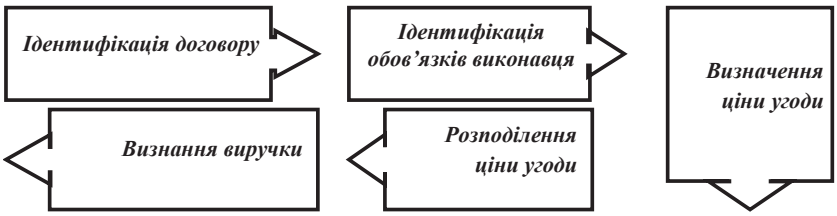

Рис. 1. Модель аналізу п'яти кроків

Джерело: розроблено автором за джерелом [6].

МЕТА СТАТТІ

Метою статті є дослідження особливостей змісту Міжнародного стандарту фінансової звітності № 15 "Виручка за контрактами з клієнтами" та обгрунтування необхідності впровадження цього стандарту на зміну діючим МСБО № 11 "Будівельні контракти" та МСБО № 18 "Дохід".

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

З ціллю удосконалення ефективного функціонування економіки європейських країн у кінці травня 2014 року було прийнято та оприлюднено міжнародний стандарт фінансової звітності № 15 "Виручка за контрактами з клієнтами", який набуває чинності з 2017 року, але застосування його уже зараз не забороняється. Цей стандарт замінив кілька діючих вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, а саме:

— МСБО № 11 "Будівельні контракти" [7];

— МСБО № 18 "Дохід" [5].

Стандарт фінансової звітності № 15 має на меті забезпечення різноманітних договірних умов поставки товарів, надання послуг, виконання робіт. У чинному стандарті визначення доходу трактується як валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу [6].

У той час як МСФЗ говорить нам про те, що дохід — це збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходження або приросту активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу, крім тих, які стосуються вкладу власників [6].

Нові вимоги викладені в міжнародному стандарті спрямовані на те, щоб користувачі фінансової звітності отримали можливість оцінити суми, строки виникнення виручки і грошових потоків за контрактами з покупцями. Для того, щоб вирішити, в який момент виникає виручка, підприємства повинні застосовувати модель аналізу п'яти кроків. Така модель визначає що виручка виникає момент передачі прав власності покупцю на певний товар чи послугу і в тій сумі, яку передбачає отримати підприємство від покупця (рис. 1).

У залежності від того чи виконуються ці умови, виручка визнається в двох випадках:

— протягом певного відрізку часу (в порядку, який відображає послідовну діяльність підприємства), або

— у певний момент часу (коли право власності на товар переходить до покупця).

Новий стандарт містить інструкцію з використання цієї моделі та охоплює різні аспекти, включаючи питання гарантій і ліцензій.

Першим кроком цієї моделі є ідентифікація договору. За МСФЗ 15 визначення договору звучить як "угода між двома або більше сторонами, яка створює закріплення прав і обов'язків" [6].

Ідентифікація договору передбачає необхідність визначення, чи включається конкретний договір у межі дії МСФЗ. Для того щоб правильно використовувати цей стандарт, договір повен відповідати певним вимогам: "контракт був схвалений сторонами договору; права кожного учасника щодо товарів або послуг, які будуть передані, можуть бути ідентифіковані; договір має комерційний зміст; існує ймовірність того, що винагорода, яку підприємство має право отримати в обмін на товари або послуги, буде отримана" [6].

Саме на цьому етапі аналізу поєднуються МСФЗ 15 та МСБО 11, тому що визнання доходу відбувається саме з ідентифікації договору, згідно якого виникає виручка.

Основним критерієм визнання виручки можна виділити вірогідність отримання винагороди за продані товари та послуги.

Другим кроком є ідентифікація обов'язків виконавця згідно з договором. У цьому випадку це означає, що з самого початку виконання договору підприємство має чітко прописати товари та послуги, які будуть надаватись покупцеві, і вияснити яким чином будуть виконуватись зобов'язання згідно з МСФЗ 15. Зобов'язання можуть бути виконані будь-яким зручним способом.

У деяких господарських відносинах контракт не є одиницею визначення виручки, цим фактом пояснюється необхідність другого кроку. Найчастіше це буває у випадках, коли угода охоплює змішані поставки, коли відвантаження товарів відбувається кількома партіями, або надаються послуги різного характеру. Це дає можливість розмежувати контракт на кілька окремих пунктів зобов'язань, саме про це говориться у другому кроці аналізу.

Третій крок — визначення ціни угоди. Ціна угоди — це сума, яку підприємство має намір отримати за передані товари та послуги. Під час прийняття рішення щодо ціни договору, підприємство має враховувати минулий досвід, та діловий оборот відповідно до вимог МСФЗ 15 [6].

Але не кожен договір має свою фіксовану ціну. В ньому може міститись й змінна складова. Ця складова може бути зв'язана с ситуацією, в якій передбачаються знижки, обмін, повернення, кредитування та ін. Договір також може залежати від якоїсь майбутньої події, це також є змінною складовою. Це також передбачає необхідність врахування зміни вартості грошей в часі.

Четвертий крок є продовженням попереднього і також стосується ціни угоди. Мова на цьому етапі йде про пов'язання ціни угоди із зобов'язаннями щодо виконання контракту.

Так, якщо виконання зобов'язань розподіляється на кілька частин, то й ціна також розподіляється на кілька частин, з посиланням на їх автономні відпускні ціни [6].

Якщо ж автономної ціни як такої немає, підприємство на свій розсуд має оцінити її. МСФЗ 15 включає в себе кілька методів, за допомогою яких можна визначити ціну: скоригованої ринковий підхід; підхід, що базується на застосуванні очікуваної вартості, плюс маржа; залишковий підхід (допустимий тільки в обмеженому числі випадків) [6].

Знижка будь-якого роду, якщо вона передбачена в договорі, також має бути розподіленою між частинами виконання зобов'язань пропорційно автономній ціні продажу.

На п'ятому кроці визнається виручка, після виконання зобов'язань за договором. Дохід визначається після переходу права власності на товари.

МСБО 18 питання визнання виручки вирішується за допомогою особливостей операцій з продажу товарів або послуг, а в МСБО 11 — за допомогою підходу оцінки ступеня (у відсотках) завершеності контракту. Замість цього у новому МСФЗ 15 вводиться п'ятий крок визнання виручки, який в повній мірі пов'язує момент визнання зобов'язань та момент передачі права власності на товар.

Згідно з вимогами МСФЗ 15 виручка визнається протягом довгого часу, за виконання таких умов: клієнт отримує і використовує всі вигоди від товару (послуги), що надаються підприємством-виконавцем контракту по мірі виконання контрактних зобов'язань, або компанія створює та доопрацьовує актив, контроль над яким передається замовнику по мірі створення або доопрацювання такого активу, або у процесі виконання контрактних зобов'язань компанія створює актив, у якого немає якогось альтернативного використання, і у компанії є право вимагати плату за виконані на певну дату контрактні зобов'язання.

Визнання виручки за кожним з п'яти крокової системи аналізу має грунтуватись на конкретній і точній інформації, що передбачена контрактом з клієнтом.

Підсумовуючи, можна виділити основні переваги цього стандарту над іншими, ними можуть бути такі:

— модель аналізу п'яти кроків є універсальною та може застосовуватись у будь якій сфері бізнесу, ця модель є свого роду алгоритмом визнання виручки, що спрощує послідовність його застосування на практиці;

— одним з основних критеріїв є ціна, як базовий показник для визначення виручки як одноразово, так і протягом певного періоду. Цей стандарт дає змогу покращити системи обліку в різних країнах, адже є найбільш універсальним для будь-кого.

Але, впровадження Міжнародного стандарту фінансової звітності № 15 "Виручка за контрактами з клієнтами", супроводжується також рядом дискусійних питань, що стосуються: контрактів пов'язаних з поставкою товарів і виконанням робіт, наданням послуг за єдиним контрактом, в яких визначення виручки є серйозним питанням, адже в цьому разі потрібно детальніше знайомитись з поняттям ціни стосовно кожного з компонентів контракту.

Також суттєвим є питання відображення доходів у фінансовій звітності адже з впровадженням МСФЗ 15 послідовність суттєво зміниться, також потрібно переглядати і вносити зміни до облікових політик майже всіх організацій, діяльність яких пов'язана з поставкою товарів, виконанням робі і наданням послуг.

Також лишається невирішеним питання, що стосується поєднання та правильного злагодженого функціонування системи обліку і звітності та системи оподаткування, адже підходи в МСФЗ та Податковому кодексі дещо відрізняються між собою.

ВИСНОВКИ ІЗ ЗАЗНАЧЕНИХ ПРОБЛЕМ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ У ПОДАНОМУ НАПРЯМІ

З прийняттям нового МСФЗ 15 " Виручка за контрактами з клієнтами" Радою з МСФЗ, суттєво змінився підхід до послідовності визнання виручки, який було описано в моделі аналізу п'яти кроків.

Впровадження МСФЗ 15 в перспективі дає можливість зближення облікових систем різних країн, надавши єдині правила формування та подання фінансової звітності з доходів. Тобто МСФЗ 15 дає важливим кроком до розвитку Міжнародної облікової системи загалом. Також МСФЗ дає більш чіткі критерії визначення доходів у залежності від ситуації в господарській діяльності.

З впровадженням МСФЗ 15, вітчизняні обліковці зіткнуться з рядом нових завдань, які потребуватимуть рішення.

У більшості це стосується більш конкретного тлумачення контрактних зобов'язань в договорах з покупцями; також, можливо, більшості підприємств потрібно буде переглянути свою облікову політику та врахувати нові критерії визначення виручки; шукати шляхи поєднання системи оподаткування, яка діє в нашій країні, та бухгалтерського обліку, адже нові правила ведення обліку все більш віддаляють їх одну від одної.

Подальше дослідження цієї теми може бути пов'язано саме з гармонізацією системи оподаткування, системи ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в нашій країні.

Література:

1. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: сучасний стан та застосування / С. Голов. — К.: Бухгалтерський облік і аудит. — 2005. — № 8—9. — С. 88—100.

2. Голов С.Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами: методичні рекомендації / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, О.М. Кулага. — Вінниця: ТОВ "Консоль", 2013. — 267 с.

3. Касич А.О. Проблеми впровадження МСФЗ в Україні та шляхи їх вирішення / А.О. Касич, Я.Ю. Яковенко // Облік і фінанси. — 2013. — № 1. — С.128—132.

4. Костюченко В.Н. Консолідована фінансова звітність: теорія і практика / В.Н. Костюченко. — Х.: Фактор, 2009. — 512 с.

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 "Дохід". Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України // Сайт "Законодавство України". — Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua

6. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 15 "Виручка по договорах з клієнтами" (2014) [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 "Будівельні контракти". Міжнародний документ від 01.01.2012 р. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_017

8. Напрямки гармонізації бухгалтерського обліку та звітності в Україні / В. І. Єфіменко. — К.: Фінанси, облік і аудит. — 2011. — Вип. 18. — С. 278—284.

References:

1. Holov, S. (2005), "International Financial Reporting Standards: current state and application", Bukhhalters'kyj oblik i audyt, vol. 8—9, pp. 88—100.

2. Holov, S. F. Kostiuchenko, V. M. and Kulaha, O. M. (2013), Transformatsiia finansovoi zvitnosti ukrains'kykh pidpryiemstv u finansovu zvitnist' za mizhnarodnymy standartamy: metodychni rekomendatsii [Transformation of financial statements of Ukrainian enterprises in financial statements according to international standards, guidelines], TOV "Konsol'", Vinnytsia, Ukraine.

3. Kasych, A.O. and Yakovenko, Ya.Yu. (2013), "Problems of implementation of IFRS in Ukraine and Solutions", Oblik i finansy, vol. 1, pp. 128—132.

4. Kostiuchenko, V. N. (2009), Konsolidovana finansova zvitnist': teoriia i praktyka [Consolidated financial statements: Theory and Practice], Faktor, Kharkiv, Ukraine.

5. IASB (2012), "International Accounting Standard 18 (IAS 18). Income", available at: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_025 (Accessed 15 Nov 2016).

6. IASB (2014), "International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 "Revenue under contracts with customers", available at: http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15 (Accessed 15 Nov 2016).

7. IASB (2012), "International Accounting Standard 11 "Construction Contracts", http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_017available at: (Accessed 15 Nov 2016).

8. Yefimenko, V. I. (2011), "Directions harmonization of accounting and reporting in Ukraine", Finansy, oblik i audyt, vol. 18, pp. 278—284.

Стаття надійшла до редакції 19.12.2016 р.