



УДК 657

[https://doi.org/10.52058/2708-7530-2023-5\(35\)-428-443](https://doi.org/10.52058/2708-7530-2023-5(35)-428-443)

Михайловина Світлана Олексіївна кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування, Уманський національний університет садівництва, вул. Інтернаціональна, 1, м. Умань, 20305, тел.: (067) 141-54-23, <https://orcid.org/0000-0002-1682-5790>

Кучеренко Тамара Євгеніївна доктор економічних наук, професор кафедри обліку і оподаткування, Уманський національний університет садівництва, вул. Інтернаціональна, 1, м. Умань, 20305, тел.: (093) 910-86-98, <https://orcid.org/0000-0001-7056-4344>

Матрос Олена Миколаївна кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування, Уманський національний університет садівництва, вул. Інтернаціональна, 1, м. Умань, 20305, тел.: (098) 421-84-03, <https://orcid.org/0000-0001-7133-4700>

Андрусяк Василь Миколайович доцент кафедри обліку і оподаткування, Уманський національний університет садівництва, вул. Інтернаціональна, 1, м. Умань, 20305, тел.: (063)789-44-92, <https://orcid.org/0000-0003-3477-7515>

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ОБЛІКУ ВИРУЧКИ ЗА МСФЗ 15 «ДОХІД ВІД ДОГОВОРІВ З КЛІЄНТАМИ»

Анотація. Відповідність Міжнародним стандартам фінансової звітності є необхідним кроком для успішної інтеграції України до Європейського Союзу. Міжнародний стандарт фінансової звітності МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» був запроваджений у січні 2018 року для заміни попередніх стандартів МСБО 18 «Дохід» та МСБО 11 «Будівельні контракти» щодо визнання доходу у фінансовій звітності. Метою МСФЗ 15 є встановлення принципів надання підприємствами корисної інформації користувачам фінансової звітності про суму, характер, терміни та невизначеність доходу, що виникає за договорами з клієнтами. Стандарт дотримується п'ятиетапної моделі для визнання доходу, метою якої є відображення передачі товарів або послуг, обіцяних клієнтам, і очікуваної винагороди, яка буде отримана. Незважаючи на потребу в новому стандарті через зміни в бухгалтерському обліку та ринковому середовищі, дискусії та різні точки зору серед науковців і



бухгалтерів продовжують ускладнювати розуміння МСФЗ 15.

В статті розглянуто методичні аспекти обліку доходу згідно з МСФЗ 15, проаналізовано модель з п'яти кроків для визначення і визнання доходу, а саме порядок ідентифікації договору та зобов'язань щодо його виконання, визначення ціни операції з врахуванням будь-якої змінної компенсації, знижки чи інших домовленостей про ціноутворення та її розподіл на зобов'язання щодо виконання, умови визнання доходу в певний момент часу, або деякий час.

Авторами запропоновано алгоритм розподілу ціни операції на зобов'язання щодо виконання. Дотримуючись послідовності вказаної в алгоритмі, суб'єкти господарювання зможуть розподілити дохід на кожне окреме зобов'язання щодо виконання і точно відобразити суму винагороди, яку вони мають право отримати. За таких умов методи визнання доходу є прозорими, точними та відповідають міжнародним стандартам бухгалтерського обліку.

На основі проведеного дослідження в статті викладено практичні рекомендації для суб'єктів господарювання щодо досягнення відповідності та послідовності у визнанні доходу згідно з МСФЗ 15, включаючи розробку комплексної політики визнання доходу, проведення регулярного навчання бухгалтерського персоналу, встановлення жорсткого внутрішнього контролю, аналіз існуючих договорів, документування ключових суджень і оцінок, використовуючи передові технологічні рішення і моніторинг нормативних змін.

Ключові слова: міжнародні стандарти, бухгалтерський облік, договір, дохід, ціна.

Mykhailovyna Svitlana Oleksiivna Candidate of economic sciences, associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Uman National University of Horticulture, Institutaska St., 1, Uman, 20305, tel.: (067)141-54-23, <https://orcid.org/0000-0002-1682-5790>

Kucherenko Tamara Evgeniivna Doctor of economic sciences, Professor, Department of accounting and taxation, Uman National University of Horticulture, Institutaska St., 1, Uman, 20305, tel.: (093)910-86-98, <https://orcid.org/0000-0001-7056-4344>

Matros Olena Mykolaivna Candidate of economic sciences, associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Uman National University of Horticulture, Institutaska St., 1, Uman, 20305, tel.: (098)421-84-03, <https://orcid.org/orcid.org/0000-0001-7133-4700>



Andrusiak Vasyl Mykolaiovych Candidate of economic sciences, associate Professor of the Department of Accounting and Taxation, Uman National University of Horticulture, Institutska St., 1, Uman, 20305, tel.: (063)789-44-92, <https://orcid.org/orcid.org/0000-0003-3477-7515>

METHODOLOGICAL ASPECT OF REVENUE ACCOUNTING ACCORDING TO IFRS 15 "REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS"

Abstract. Compliance with International Financial Reporting Standards is a necessary step for the successful integration of Ukraine into the European Union. The International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 «Income from contracts with clients» was implemented in January 2018 to replace the previous IAS 18 «Income» and IAS 11 «Construction contracts» standards for revenue recognition in financial statements. The purpose of IFRS 15 is to establish principles for enterprises to communicate useful information to users of financial statements about the amount, nature, timing, and uncertainty of income arising from contracts with customers. The standard follows a five-step model for recognizing revenue, which aims to reflect the transfer of goods or services promised to customers and the expected consideration to be received. Despite the need for the new standard due to changes in the accounting and market environment, discussions and different perspectives among scientists and accountants continue to complicate the understanding of IFRS 15.

The article examines the methodological aspects of revenue accounting in accordance with IFRS 15, analyzes the five-step model for determining and recognizing revenue, namely the procedure for identifying the contract and obligations regarding its performance, determining the price of the transaction, taking into account any variable compensation, discounts or other agreements on pricing and its allocation to performance obligations, conditions for revenue recognition at a certain point in time, or for some time.

The authors proposed an algorithm for dividing the transaction price into performance obligations. By following the sequence specified in the algorithm, business entities will be able to allocate income to each individual performance obligation and accurately reflect the amount of remuneration they are entitled to receive. Under such conditions, income recognition methods are transparent, accurate and meet international accounting standards.

The article suggests practical recommendations for business entities to achieve compliance and consistency in the recognition of income according to IFRS 15, including developing a comprehensive revenue recognition policy,



conducting regular training of accounting personnel, establishing strict internal controls, analyzing existing contracts, documenting key judgments and estimates, using advanced technology solutions, and monitoring regulatory changes.

Keywords: international standards, accounting, contract, income, price.

Постановка проблеми. Подальша інтеграція України до Європейського союзу вимагає дотримання чітких правил щодо формування фінансової звітності у відповідності до затверджених міжнародних стандартів.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) — це всесвітньо визнані стандарти бухгалтерського обліку, які використовуються компаніями для підготовки та подання фінансової звітності. МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [1] (далі - МСФЗ 15) є нещодавнім доповненням до основи МСФЗ, що містить вказівки щодо того, як підприємствам слід визнавати, вимірювати та розкривати дохід від договорів зі своїми клієнтами. Впровадження МСФЗ 15 має значні методологічні наслідки для обліку доходів, у тому числі його застосування в Україні.

Безумовно, саме інтеграційні процеси є однією з найвагоміших причин створення Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) та Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), що відображаються насамперед у політичній та економічній інтеграції. Серед основних причин політичної інтеграції слід виділити: нерівномірність темпів розвитку країн Заходу та неможливість або складність розв'язання проблем безпеки окремої країни лише її внутрішніми зусиллями. Причини економічної інтеграції необхідні і очевидні для країн які мають на меті: розвиток процесів кооперації, спеціалізації, еміграційних процесів; посилений розвиток зовнішньої торгівлі та елімінацію торгових бар'єрів; формування національних (внутрішніх) ринків капіталів та вільний рух капіталів між країнами; створення міжнародних транснаціональних корпорацій, що діють одночасно в різних країнах.

Попередні стандарти які регулювали питання визнання виручки МСБО 11 «Будівельні контракти» [2] та МСБО 18 «Дохід» [3] не відповідали вимогам як розробників так і користувачів звітності. Виробничі ситуації які виникали в процесі обліку не можливо було вирішити за допомогою стандартів, зокрема не було однозначної відповіді на головне питання, коли і в якій сумі визнавати виручку. Крім того МСБО 18 «Дохід» відрізнявся від положень аналогічного стандарту US GAAP. Тому результатом спільної роботи Ради з Міжнародних стандартів фінансової звітності та Ради зі стандартів фінансового обліку США, стало видання та впровадження нових стандартів метою яких є: конвергенція МСФЗ і US GAAP; забезпечення більш детальних рекомендацій щодо практичних аспектів обліку виручки; покращення порівнянності визнання



виручки серед різних суб'єктів господарської діяльності.

Тому, момент визнання виручки є беззаперечно актуальним і найбільш обговорюваним серед науковців, бухгалтерів та податківців, а враховуючи недостатність методичних і практичних рекомендацій до застосування вимог нового МСФЗ 15, стандарт потребує додаткових роз'яснень.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Останніми роками Україна переходить на МСФЗ як національні стандарти бухгалтерського обліку, і багато компаній прийняли МСФЗ 15 для визнання доходу. Однак методологічний аспект обліку доходів згідно до МСФЗ 15 створює проблеми для українських компаній щодо тлумачення, застосування та послідовності. Унікальне економічне, нормативне та культурне середовище в Україні впливає на впровадження МСФЗ 15 і створює певні проблеми, які необхідно вирішити.

Однією з ключових проблем впровадження МСФЗ 15 в Україні є відсутність чітких і послідовних вказівок щодо певних аспектів стандарту. Інтерпретація та застосування п'ятиетапної моделі для визнання доходу, яка вимагає від підприємств оцінювати характер договорів, ідентифікувати зобов'язання щодо виконання, визначати ціни угод, розподіляти ціни угод і визнавати дохід після виконання зобов'язань щодо виконання, може бути складним і суб'єктивним. Це може призвести до відмінностей у практиках визнання доходу між підприємствами, що потенційно може вплинути на порівнянність і надійність фінансової звітності.

Крім того, підприємства можуть зіткнутися з труднощами під час оцінки змінної винагороди, визначення цін окремого продажу та оцінки виконання зобов'язань щодо виконання протягом певного часу або в певний момент часу, враховуючи унікальні характеристики місцевого ринку та бізнес-практики. Відсутність конкретних вказівок щодо цих аспектів МСФЗ 15 в українському контексті може вимагати від підприємств робити суб'єктивні судження та оцінки, що може викликати занепокоєння щодо послідовності та надійності визнання доходу.

Процес переходу на МСФЗ 15 може створити проблеми для невеликих компаній з обмеженими ресурсами та досвідом роботи зі складними стандартами бухгалтерського обліку. Необхідність переоцінити існуючу практику визнання доходу, узгодити облікову політику та внутрішній контроль, а також навчити персонал вимогам МСФЗ 15 може зайняти багато часу та ресурсів.

У світлі цих викликів надзвичайно важливо розглянути методологічні аспекти обліку доходів згідно з МСФЗ 15 та надати вказівки щодо ефективного тлумачення та застосування стандарту. Дослідження методологічних аспектів обліку доходів за МСФЗ 15 в Україні, допоможе покращити розуміння проблем



впровадження та наслідків стандарту для підприємств, аудиторів, регуляторів та інші зацікавлених сторін.

Теоретичні та практичні аспекти обліку доходу відповідно до МСФЗ 15 розглядали Охрамович О.З. та Токарева Т.О. Науковці відмітили, що затверджені, в новому стандарті, принципи визнання виручки вплинуть не тільки на величину доходу підприємства, а й на величину фінансових результатів його діяльності. Як позитивні зміни відмічено, що зовнішні і внутрішні користувачі фінансової звітності зможуть об'єктивно оцінити фінансовий стан підприємства, отримуючи можливість приймати вірні управлінські рішення та необхідні міри для підвищення фінансового стану та максимізації прибутку підприємства [4].

Дерев'янко С.І. та Тарасюк І.Ю. вивчаючи нововведення МСФЗ 15 оцінюють позитивність змін, які сприятимуть прозорості відображення фактів господарського життя в бухгалтерському обліку [5].

Особливості відображення в обліку і звітності доходів від реалізації товарів, робіт і послуг за міжнародними та національними стандартами бухгалтерського обліку розглядали у своїй статті Карпенко Є.А. та Шийка Г.Ш. Як висновки автори вказують, що перевагою обліку доходів за міжнародними стандартами є забезпечення чіткого впорядкування критеріїв визнання доходів у різноманітних ситуаціях що сприяє конвергенції МСФЗ і GAAP/USA, зближенню облікових систем різних країн, тому необхідне внесення аналогічних змін до П(С)БО 15 «Дохід» [6].

Відмінності МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» та МСФЗ 18 «Дохід» досліджувала Григоренко О.С. наголошуючи як на перевагах так і недоліках прийнятого стандарту. Автор звертає увагу, що для вітчизняних виробничо-торгівельних підприємств залишилося невирішеним завдання, яким чином узгодити МСФЗ 15 з порядком визначення доходів для цілей оподаткування [7].

Науковці Охрамович О.З. та Токарева Т.О. також вказують на необхідність подальшого дослідження питання щодо критеріїв визнання витрат на отримання та виконання договору, порядку відображення активів і зобов'язань за договором у балансі підприємства й операцій реалізації з правом повернення, порядку визнання виручки від наданого ліцензійного права, вимог до розкриття інформації у фінансовій звітності [4].

Формування цілей статті. Метою статті є дослідити методологічні аспекти обліку доходів за МСФЗ 15 в контексті України.

Зокрема, для досягнення поставленої мети вбачаємо за доцільне провести дослідження за наступними пунктами:

- виявити та проаналізувати виклики та проблеми, з якими можуть зіткнутися підприємства під час тлумачення та застосування МСФЗ 15;
- зробити внесок у розуміння методологічних проблем, пов'язаних з



обліком доходів за МСФЗ 15;

- надати практичні рекомендації для підприємств, аудиторів та інших зацікавлених сторін, залучених до фінансової звітності.

Виклад основного матеріалу. Підприємства що складають фінансову звітність за міжнародними стандартами для визнання виручки (доходу) від продажу товарів (робіт послуг) застосовують МСФЗ 15. Стандарт МСФЗ 15 набрав чинності з 1 січня 2018 року замінивши попередні положення МСБО 18 «Дохід» та МСБО 11 «Будівельні контракти», але дискусії і різні бачення вирішення проблем визнання виручки, які виникають серед науковців і бухгалтерів тільки ускладнюють розуміння досліджуваного стандарту. Потреба введення в дію нового стандарту викликана змінами в обліку і ринковому середовищі, так метою МСФЗ 15 є встановлення принципів, які підприємство повинно застосовувати, щоб повідомляти користувачам фінансової звітності корисну інформацію про природу, суму, час та невизначеність доходів від звичайної діяльності і грошових потоків, що виникають внаслідок договору з клієнтом [5].

Основний принцип МСФЗ 15 полягає в тому, що суб'єкт господарювання має визнавати дохід для відображення передачі обіцяних товарів або послуг клієнтам у сумі, яка відображає компенсацію, на яку суб'єкт господарювання очікує отримати право в обмін на ці товари чи послуги. В стандарті виділяється модель з п'яти кроків для визначення і визнання доходу (рис. 1).

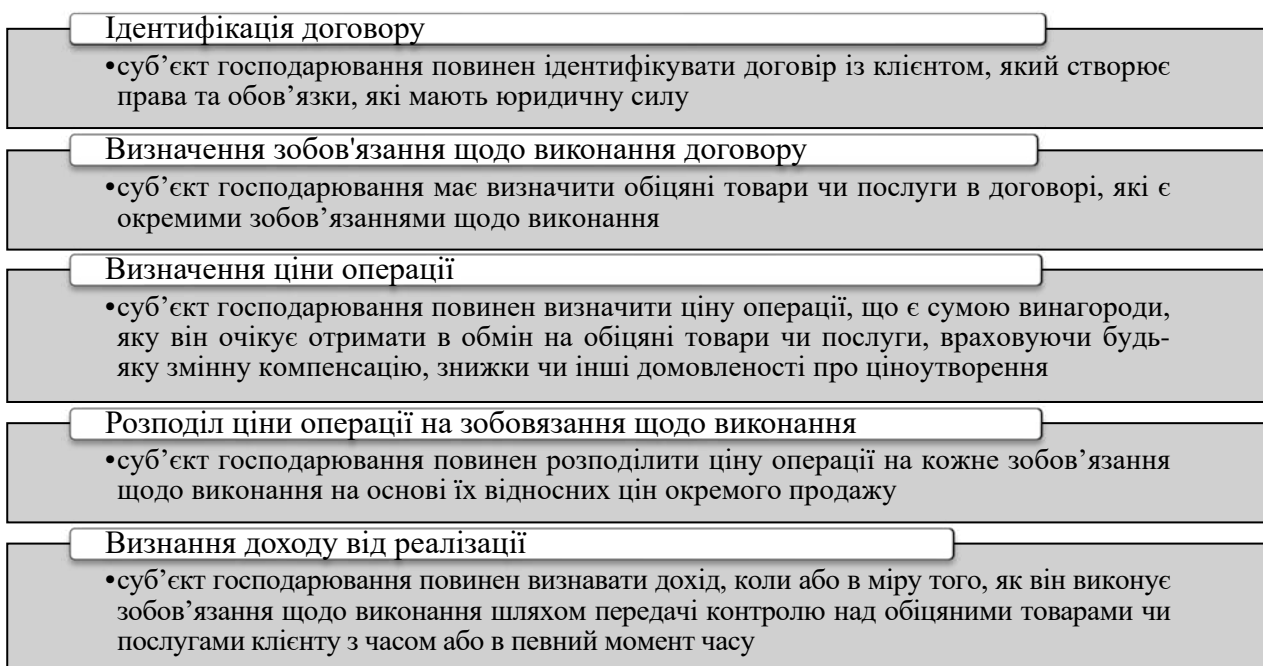


Рис.1. Принципи послідовності обліку доходів від реалізації за МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»[1].



Перший етап - «Ідентифікація договору» є важливим кроком у процесі визнання доходу відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». Для суб'єктів господарювання на початковому етапі співпраці необхідно укласти договір, що підтверджує факт купівлі або продажу активу.

Відповідно до МСФЗ 15, договір укладається, коли між сторонами існує угода, яка створює права та обов'язки, які мають юридичну силу, обидві сторони погодилися щодо прав щодо товарів або послуг, які підлягають передачі, суб'єкт господарювання може визначити права кожної сторони щодо товарів або послуги, і суб'єкт господарювання може визначити умови оплати за товари чи послуги, що підлягають передачі.

Щоб ідентифікувати договір, суб'єкт господарювання повинен враховувати наступні ключові критерії (рис 2):

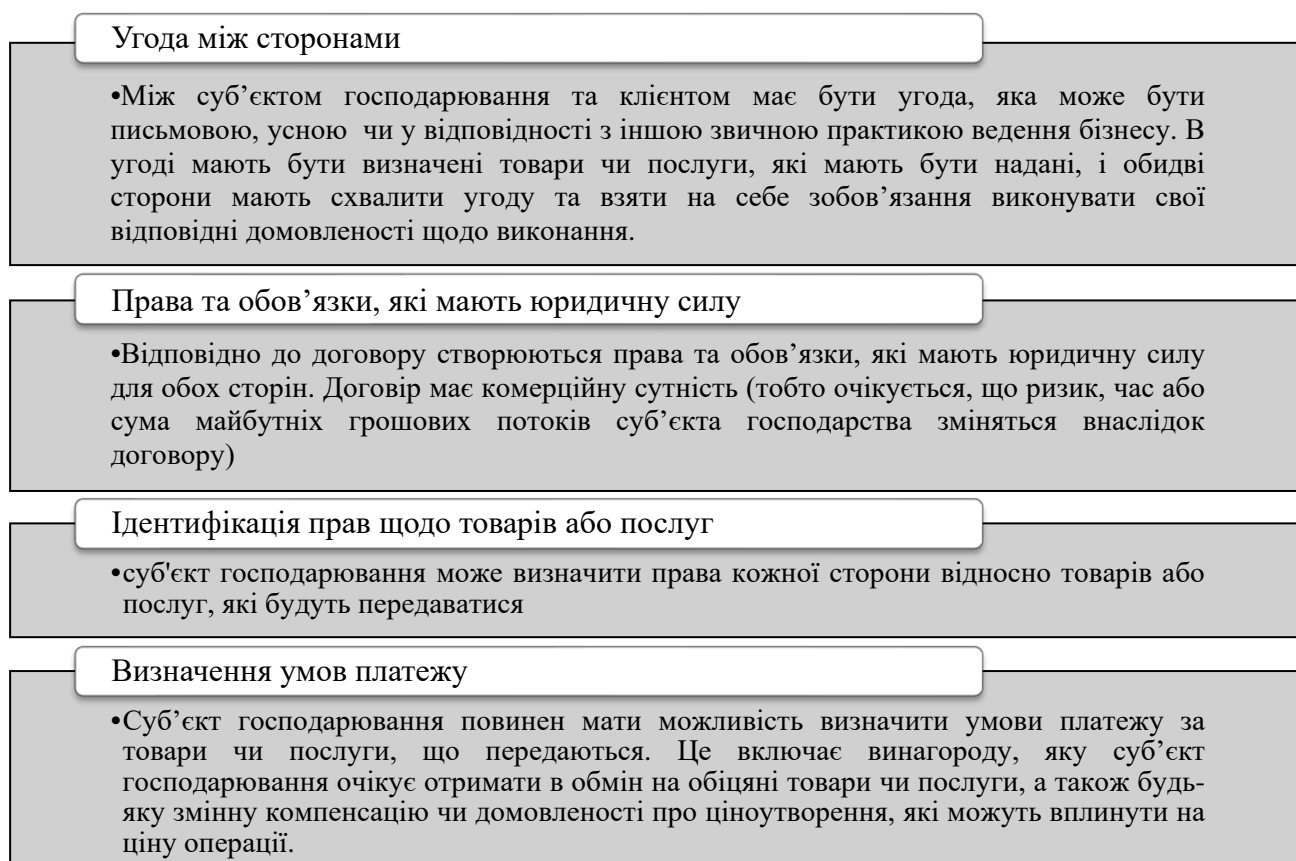


Рис. 2. Критерії умов обліку договору з клієнтом за МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [1]

Важливо, щоб суб'єкти господарювання ретельно оцінювали кожну угоду з клієнтом, щоб визначити, чи відповідає вона критеріям для того, щоб вважатися договором згідно з МСФЗ 15. Якщо договір ідентифіковано, суб'єкт



господарювання може продовжити застосування решти кроків моделі визнання доходу, наприклад визначення зобов'язань щодо виконання, визначення ціни операції, розподіл ціни операції та визнання доходу, коли зобов'язання щодо виконання виконано. Правильна ідентифікація має вирішальне значення для точного та відповідного визнання доходу відповідно до МСФЗ 15.

Другим етапом і однією з ключових концепцій у МСФЗ 15 є «Визначення зобов'язань щодо виконання договору», які є обіцянками передати різні товари чи послуги клієнтам.

Зобов'язання виконання - це зобов'язання передати товар або послугу клієнту. МСФЗ 15 визначає зобов'язання щодо виконання як обіцянку передати окремий товар чи послугу або набір товарів чи послуг, які відрізняються від інших обіцянок у договорі. Розрізнення є критичним фактором у визначенні того, чи є обіцянка зобов'язанням виконання.

Товар чи послуга є відмінними, якщо вони відповідають таким критеріям:

1. Клієнт може отримати вигоду від товару чи послуги самостійно або в поєднанні з іншими доступними ресурсами;
2. Товар чи послугу можна ідентифікувати окремо від інших товарів чи послуг у договорі;
3. Обіцянка передати товар або послугу є окремою від інших обіцянок у договорі.

Наприклад, якщо суб'єкт господарювання укладає договір про продаж комп'ютерної системи клієнту, і містить обіцянку надати послуги з обслуговування програмного забезпечення, послуги з обслуговування комп'ютерної системи та програмного забезпечення вважатимуться окремими зобов'язаннями щодо виконання, якщо вони є різними. Якщо клієнт міг отримати вигоду від комп'ютерної системи без послуг з обслуговування програмного забезпечення, а дві обіцянки окремо визначені в договорі, вони вважатимуться окремими зобов'язаннями щодо виконання.

На додаток до визначення окремих зобов'язань щодо виконання, суб'єкти господарювання також повинні визначити, чи слід розглядати серію різних товарів або послуг як єдине зобов'язання щодо виконання. Ряд товарів або послуг вважатиметься одним зобов'язанням щодо виконання, якщо вони істотно однакові та мають однакову схему передачі клієнту.

Після визначення зобов'язань щодо виконання суб'єкти господарювання можуть продовжити визначення ціни операції, розподіляючи ціну операції на кожне зобов'язання щодо виконання та визнаючи дохід, коли кожне зобов'язання щодо виконання виконано.



Третім етапом є «Визначення ціни операції». Ціна операції - це сума винагороди, яку суб'єкт господарювання очікує отримати в обмін на передачу обіцяних товарів або послуг клієнту.

Щоб визначити ціну операції, суб'єкт господарювання повинен враховувати наступні фактори: суму компенсації, яка обіцяна в договорі; змінні компенсації, такі як знижки, відшкодування або виплати на основі результатів, які можуть вплинути на суму компенсації, яку в кінцевому підсумку отримає суб'єкт господарювання; вартість грошей у часі, якщо договір включає компоненти фінансування; безготівкова компенсація, наприклад товари чи послуги, надані клієнтом в обмін на обіцяні товари чи послуги; інша компенсація, що підлягає сплаті клієнту, наприклад кредити або ваучери, яку суб'єктові господарювання може знадобитися визнати як зменшення доходу; винагорода, яка залежить від майбутніх подій (проміжні платежі або умовні платежі за виконання певних критеріїв ефективності).

Після визначення ціни операції, необхідно її розподілити на кожне окреме зобов'язання щодо виконання в договорі на основі відносних цін окремого продажу кожного товару чи послуги. Загалом, визначення ціни угоди є критичним кроком у процесі визнання доходу, оскільки воно використовується для розподілу доходу на кожне окреме зобов'язання щодо виконання.

Четвертий етап - «Розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання» є критичним кроком у процесі визнання доходу, оскільки він визначає суму доходу, яку суб'єкт господарювання може визнати для кожного зобов'язання щодо виконання (Рис. 3).



Визначення чітких зобов'язань щодо виконання

Зобов'язання щодо виконання — це обіцянка передати товар чи послугу клієнту, і воно є відмінним від того, чи клієнт може отримати вигоду від товару чи послуги самостійно чи за допомогою інших доступних ресурсів

Визначення ціни окремого продажу

Суб'єктам господарювання необхідно сформувати ціну, за якою вони продавали б товар чи послугу окремо

Розподіл ціни транзакції

Необхідно розподілити ціну транзакції на кожне окреме зобов'язання щодо виконання в договорі на основі відносної окремої ціни продажу кожного зобов'язання за допомогою методу відносної окремої ціни продажу або методу скоригованої оцінки ринку.

Врахування змінної компенсації

Якщо ціна операції включає змінну винагороду (виплати, знижки) необхідно оцінити суму змінної компенсації, яку очікується отримати, і розподілити її на відповідні зобов'язання щодо виконання.

Врахування впливу знижок

Якщо ціна операції включає знижку, її необхідно розподілити на відповідні зобов'язання щодо виконання пропорційно до своїх відносних цін окремого продажу.

Рис.3. Алгоритм розподілу ціни операції на зобов'язання щодо виконання

* Складено автором на основі [1]

Дотримуючись послідовності вказаної в алгоритмі суб'єкти господарювання зможуть розподілити дохід на кожне окреме зобов'язання щодо виконання і точно відобразити суму винагороди, яку вони мають право отримати. За таких умов методи визнання доходу є прозорими, точними та відповідають міжнародним стандартам бухгалтерського обліку.

П'ятий етап - «Визнання доходу від реалізації». МСФЗ 15 містить критерії для визначення того, коли контроль над товарами чи послугами передається клієнту. Передача контролю є критично важливим кроком у процесі визнання доходу (рис. 4), оскільки він вказує, коли суб'єкт господарювання може визнати дохід за своїми зобов'язаннями щодо виконання.

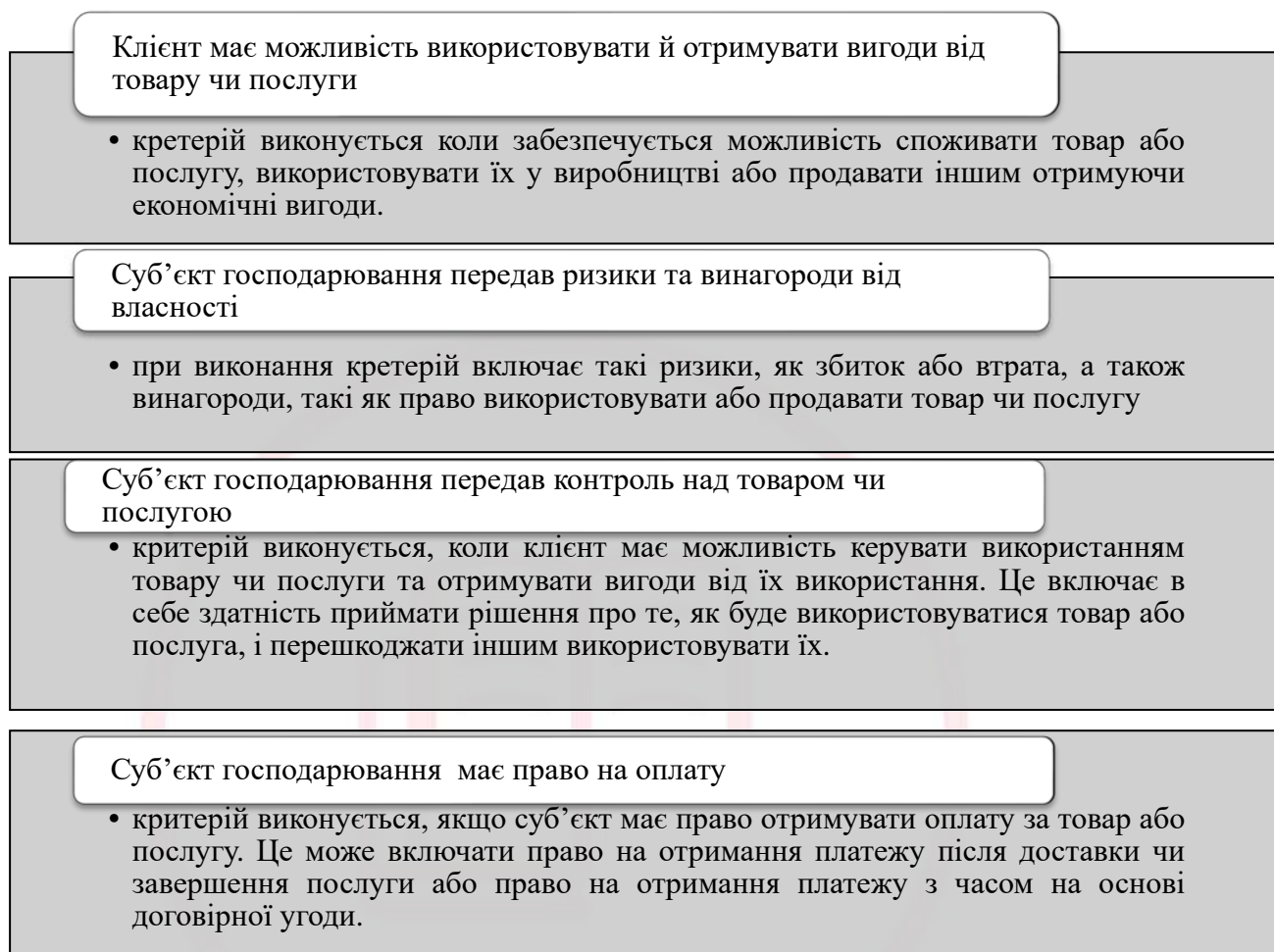


Рис. 4. Критерії передачі контролю відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [1].

Загалом, критерії передачі контролю відображають концепцію того, коли клієнт отримує вигоди від товару чи послуги та бере на себе відповідні ризики та винагороди. Дотримуючись цих пунктів, суб'єкти господарювання можуть визначити, коли вони передали контроль над товаром чи послугою, і можуть визнати дохід за своїми зобов'язаннями щодо виконання відповідно до МСФЗ 15.

В процесі дослідження виявлено проблеми які виникають у обліковців при використанні моделі з п'яти кроків для визначення і визнання доходу відповідно до МСФЗ 15.

У таблиці 1 наведено детальний опис проблем які виникають в практичній діяльності суб'єктів господарювання, також запропоновано шляхи їх вирішення.



Методологічні проблеми обліку виручки за МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» та практичні шляхи їх вирішення

№	Проблеми обліку виручки за МСФЗ 15	Практичні шляхи вирішення проблем обліку виручки за МСФЗ 15
1.	Ідентифікація договору	
	Відсутність письмових договорів, які можуть бути укладені усно або іншими неофіційними засобами	Встановити чітку політику та процедури для документування та реєстрації договорів; створити письмові записи усних угод; використовувати стандартні шаблони договорів.
	Модифікації договору можуть створити труднощі в ідентифікації та обліку	Оцінити, чи є модифікація новим договором чи зміною існуючого, і відповідно скоригувати свій облік.
2.	Визначення зобов'язання щодо виконання договору	
	Складність зобов'язань щодо виконання у випадку надання кількох товарів або послуг	Розбити пакети товарів або послуг на їх окремі компоненти; відокремити зобов'язання щодо виконання, які суттєво відрізняються за своєю природою або мають різні терміни чи методи виконання; використовувати оцінки та припущення для розподілу цін операцій на кожне зобов'язання.
	Змінна компенсація, яка залежить від невизначених майбутніх подій	Визначити оцінки на основі ймовірностей (історичних даних, ринкових тенденцій та інших відповідних факторів); коригувати невизначеності (включення премії за ризик або дисконту до розрахунку ціни угоди на основі рівня невизначеності).
3.	Визначення ціни операції	
	Складні структури ціноутворення	Використовувати методи розподілу (метод відносної окремої ціни продажу, щоб розподілити ціну операції на окремі зобов'язання щодо виконання; метод очікувана вартість або найбільш імовірна сума, щоб оцінити ціну транзакції).
	Зміни ціни або обсягу. Знижки та пільги.	Використовувати судження та методи оцінки для коригування ціни операції та розподілу її між окремими зобов'язаннями щодо виконання.
4.	Розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання	
	Комплексні зобов'язання щодо виконання	Використовувати програмні засоби, які автоматизують розподіл ціни транзакції на основі різних методів розподілу.
	Зміни умов договору після початкової угоди	Ціну транзакції необхідно перерозподілити між зобов'язаннями, що залишилися, на основі оновлених відносних цін окремого продажу одним із двох способів: 1. Розподіл ціни операції на основі відносної окремої ціни продажу; 2. Розподіл ціни операції з використанням залишкового підходу.
5.	Визнання доходу від реалізації	
	Терміни визнання доходу	Використовувати об'єктивні критерії для визначення моменту передачі контролю. Наприклад, якщо клієнт має право прийняти або відхилити товари чи послуги, контроль, швидше за все, ще не передано. Так само, якщо клієнт має право повернути товари чи послуги, контроль може ще не передаватися.
	Вимірювання доходу	Використовувати надійну оцінку ціни угоди на основі історичних даних або іншої доступної інформації.

*Розробка автора



Для досягнення відповідності та послідовності у визнанні доходу згідно МСФЗ 15, запропоновано ряд практичних рекомендацій для суб'єктів господарювання:

1. Розробка комплексної політики визнання доходу, яка відповідає принципам МСФЗ 15 і встановлює обліковий підхід підприємства для різних типів операцій з доходом, включаючи ідентифікацію договору, зобов'язання щодо виконання та розподіл доходу.

2. Організація та підтримка керівниками підприємств регулярного та постійного навчання облікового персоналу, для забезпечення розуміння принципів і вимог МСФЗ 15. Це може включати семінари та навчальні заняття, щодо нюансів визнання доходу згідно з МСФЗ 15 в конкретній галузі.

3. Встановлення жорсткого внутрішнього контролю послідовності і надійності процесів визнання доходу: контроль над процесами перегляду договорів, документації та затвердження; регулярні перевірки та звірки доходних операцій.

4. Проведення ретельного аналізу своїх існуючих договорів в частині визначення та оцінки зобов'язань щодо виконання, модифікацій договорів і змінних компенсацій, а також внесення необхідних коригувань для забезпечення відповідності стандарту.

5. Документування ключових суджень та оцінок, зроблених в процесі визнання доходу, зокрема: визначення зобов'язань щодо виконання, оцінки змінної компенсації та розподілу ціни транзакції.

6. Використання передових технологічних рішень, такі як програмне забезпечення для визначення прибутку, аналітика даних та інструменти автоматизації, щоб оптимізувати й автоматизувати процес визнання доходу. Це суттєво зменшить кількість помилок, підвищить точність і забезпечити послідовність у практиках визнання доходу.

7. Проведення регулярних аудиторських перевірок та перегляд процесів визнання доходу, з метою виявлення прогалин чи невідповідності та усунути проблеми.

8. Моніторинг нормативно-правових змін законодавства України, та регулярний перегляд оновлень від Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB).

Висновки. Запропоновані практичні підходи допоможуть суб'єктам господарювання досягти відповідності та узгодженості у визнанні доходу відповідно до МСФЗ 15. Однак важливо зазначити, що конкретні підходи можуть відрізнятися залежно від розміру компанії, галузі та унікальних обставин, і їх застосування має здійснюватися з професійним судженням.



Подальше дослідження може стосуватися практики розкриття інформації підприємствами щодо визнання доходу згідно з МСФЗ 15. Це може включати оцінку повноти, точності та корисності розкриття інформації, пов'язаної з доходом, у фінансовій звітності. Вивчення поточної практики розкриття інформації та визначення областей для вдосконалення може сприяти підвищенню прозорості та порівнянності фінансової звітності.

Література:

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [Електронний ресурс]. Режим доступу: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17027>.
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку МСБО (IAS) 11 «Договори на будівництво» [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_017.
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО) (IAS) 18 «Дохід» [Електронний ресурс]. Режим доступу: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025.
4. Охрамович О.Р. МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» / О.Р. Охрамович, Т.О. Токарева // Науково-практичне видання «Незалежний АУДИТОР». – 2018. – №23(1). – С.35-42.
5. Дерев'янюк С.І. Облік доходу згідно з МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» / С.І. Дерев'янюк, І.Ю. Тарасюк // Науковий журнал «ЛОГОС. Мистецтво наукової думки». – 2018. – №1. – С. 33-35.
6. Григоренко О.С. Обмеженість облікового забезпечення на основі фінансових показників. Науковий вісник ужгородського національного університету / О.С. Григоренко // Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство. – 2019. – № 19(1). – С. 83-88.
7. Карпенко Є.А., Шийка Г.Ш. Облік доходів від реалізації за міжнародними та національними стандартами / Є.А. Карпенко, Г.Ш. Шийка // Інфраструктура ринку. Бухгалтерський облік, аналіз та аудит. – 2018. – №17. – С. 441-446.

References:

1. Mizhnarodnyi standart finansovoi zvitnosti (MSFZ) 15 «Dokhid vid dohovoriv z kliientamy». (2017). [International Financial Reporting Standard (IFRS) 15 "Revenue from contracts with customers"]. *ligazakon.net*. Retrieved from <https://ips.ligazakon.net/document/MU17027>. [in Ukrainian].
2. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku MSBO (IAS) 11 «Dohovory na budivnytstvo». (2012). [IAS International Accounting Standard (IAS) 11 "Construction Contracts"]. *zakon3.rada.gov.ua*. Retrieved from http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_017. [in Ukrainian].
3. Mizhnarodnyi standart bukhgalterskoho obliku (MSBO) (IAS) 18 «Dokhid». (2012). [International Accounting Standard (IAS) (IAS) 18 "Income"]. *zakon3.rada.gov.ua*. Retrieved from http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_025. [in Ukrainian].
4. Okhramovych O.R. & Tokareva T.O. (2018). *MSFZ 15 «Dokhid vid dohovoriv z kliientamy»* [IFRS 15 "Revenue from contracts with customers"]. *Naukovo-praktychne vydannia «Nezaleznyi AUDYTOR» – Scientific and practical publication "Independent AUDITOR"*, 23(1), 35-42 [in Ukrainian].
5. Derevianko S.I. & Tarasiuk I.Iu. (2018). *Oblik dokhodu zghidno z MSFZ 15 «Dokhid vid dohovoriv z kliientamy»*[Accounting of income in accordance with IFRS 15 "Income from contracts with customers"]. *Naukovyi zhurnal «LOHOS. Mystetstvo naukovoï dumky» – Scientific journal "LOGO. The art of scientific thought"*, 1,33-35 [in Ukrainian].



6. Hryhorenko O.S. (2019). Obmezhenist oblikovoho zabezpechennia na osnovi finansovykh pokaznykiv. [Limitation of accounting support based on financial indicators]. *Naukovyi visnyk uzhorodskoho natsionalnogo universytetu. Serii: Mizhnarodni ekonomichni vidnosyny ta svitove hospodarstvo – Scientific Bulletin of the Uzhhorod National University. Series: International economic relations and the world economy, 19(1), 83-88, [in Ukrainian].*

7. Karpenko Ye.A. & Shyika H.Sh. (2018). Oblik dokhodiv vid realizatsii za mizhnarodnymy ta natsionalnymy standartamy [Accounting of income from sales according to international and national standards]. *Infrastruktura rynku. Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt. – Market infrastructure. Accounting, analysis and audit, 17, 441-446.*

