

Отримано: 13 грудня 2017 р.

Прорецензовано: 21 грудня 2017 р.

Прийнято до друку: 26 грудня 2017 р.

e-mail: t.efimenko@mail.ru

DOI: 10.25264/2311-5149-2017-7(35)-91-95

Єфіменко Т. І., Орлова В. М., Самилкін Є. О. Визнання доходів за ідентифікацією обов'язків до виконання. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Серія «Економіка»: науковий журнал. Острог: Вид-во НаУОА, грудень 2017. № 7(35). С. 91–95.

УДК 657.6

JEL-класифікація: M 49

Єфіменко Тетяна Іванівна,
кандидат економічних наук, професор УкрДУЗТ, м. Харків
Орлова Вікторія Миколаївна,
кандидат економічних наук, доцент УкрДУЗТ, м. Харків
Самилкін Євген Олегович,
магістр УкрДУЗТ, м. Харків

ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ ЗА ІДЕНТИФІКАЦІЄЮ ОБОВ'ЯЗКІВ ДО ВИКОНАННЯ

Стаття продовжує ряд публікацій авторів, присвячених проблемам ідентифікації елементів фінансової звітності. Розглянуто сучасні підходи до визнання доходів і виручки від договорів. Розглянуто підхід до ідентифікації обов'язків виконавця за договором, через зв'язок між принципом контролю і принципом окремої ідентифікації товарів і послуг, коли сума відшкодування, обіцяного покупцем, за характером і розподілом у часі впливає на оцінку ціни угоди. Зауважено на ризиках, що криються у виборі методів визначення рівня виконання контракту на дату звітності. Автори зауважують, що критерії визнання договору впливають на ідентифікацію фінансового результату від договору, тому привносять у практику іншу класифікацію фінансових результатів, що може суттєво вдосконалити змістовність «Звіту про сукупний дохід».

Ключові слова: облік виручки по договорах з замовниками, ідентифікація договору, індикатори передачі контролю, фінансова звітність.

Єфіменко Татьяна Ивановна,
кандидат экономических наук, профессор УкрДУЗТ, г. Харьков
Орловская Виктория Николаевна,
кандидат экономических наук, доцент УкрДУЗТ, г. Харьков
Самилкин Евгений Олегович,
магистр УкрДУЗТ, г. Харьков

ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ ПО ИДЕНТИФИКАЦИИ ОБЯЗАННОСТЕЙ К ВЫПОЛНЕНИЮ

Статья продолжает ряд публикаций авторов посвященных, проблемам идентификации элементов финансовой отчетности. Рассмотрены современные подходы к признанию доходов и выручки от договоров. Рассмотрен подход к идентификации обязанностей к исполнению по договору, через связь между принципом контроля и принципом идентификации отдельных товаров и услуг, когда сумма возмещения, обещанного покупателем, по характером и распределению во времени влияет на оценку цены договора. Обращено внимание на риски, которые кроются в выборе методов определения уровня выполнения договора, на дату отчетности. Авторы заявляют, что критерии признания договора влияют на идентификацию финансового результата от договора, поэтому привносят в практику учета иную классификацию финансовых результатов, что может существенно усовершенствовать содержание «Отчета о совокупном доходе».

Ключевые слова: учет выручки по договорам с заказчиками, идентификация договора, индикаторы передачи контроля, финансовая отчетность.

Tatyana Iefimenko,
PhD in economics, professor, the Ukrainian state university of railway transport
Victoria Orlova,
PhD in economics, associate professor, the Ukrainian state university of railway transport
Yevhenii Samylkin,
MA in Accounting and taxation Ukrainian state university of railway transport

ADMISSION OF INCOMES IN CORRESPONDANCE WITH DUTIES PERFORMANCE

The article continues a series of authors' publications dedicated to the problem of identifying specific elements within financial statement. Modern approaches to defining the contractual revenue and receipts have been considered. The approach identifying the relevance of contract duties to performance has been considered. The connection between separate goods and services control principle and identification principle, when the amount of compensation promised by the customer (concerning the nature and timing) influences the estimation of the contract price has been stated. We paid attention

to the risks hidden in the specificity of the methods aiming to determine the level of contract performance only as of the date of accounting. The authors claim that the criteria of a contract recognition influence the contractual financial result identification. Thus they introduce new, different from the conventional, classification of financial results in accounting practice. Such classification substantially improves the contents of the «Statement of the total income».

Key words: customers contractual accounting receipts, contract identification, indicators of control transfer, financial statement.

Постановка проблеми. Науковці, автори підручників з економіки, даючи визначення змісту результатів діяльності підприємства, використовують такі дефініції, як «підприємницький дохід», «нормальний прибуток», «економічний прибуток» [1], що є власним «надбанням» авторів.

Проте практики: економісти, бухгалтери і співробітники органів статистики, публікуючи свої показники, мають використовувати строго детерміновані значення. Такі значення подано в державних законодавчих актах і саме їх використання є обов'язковим. Однак з усією повагою до науковців, оскільки сфера доходності і прибутковості цікавить багатьох непрофесіоналів, то не зайвим буде визначитися із колом застосованих понять.

Здається, що легше за все сприймається поняття сучасної економіки – виручка. Справді, виручка – це кошти, що отримуються підприємством або приватним підприємцем на сплату за товар або послугу. Прибуток – це величина, на яку зростає капітал у результаті діяльності підприємства. Класифікація доходів і витрат задля визначення прибутку – справа настільки важлива, що регламентується безліччю документів. Найзначнішими з них є Податковий кодекс і НПСБУ [2].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Автори досліджень понятійного апарату в економіці, у визначенні категорій дохід, виручка, прибуток, зосереджуються на походженні цих результатів. Звідти і виникають такі дефініції, як «підприємницький дохід» [1], «загальний дохід» [3] та «економічний прибуток» [1], які не мають чіткого визначення і прив'язки до офіційних показників фінансової звітності. Особи, що приймають управлінські рішення, користувачі фінансової звітності потребують однозначності і у трактуванні, і у формулі розрахунку таких показників. В Україні така визначеність забезпечується законодавчо. Тому виникає питання щодо місця наукового пізнання в сфері детермінованих законодавчо закріплених економічних категорій.

Не заглиблюючись у тонкості наукових формулювань, можна відзначити, що категорії «дохід» і «виручка» науковці використовують у багатьох контекстах [1; 3; 4; 5]. У відповідному рядку форми 2 «Звіт про фінансові результати» ці категорії взагалі подано як синоніми [2].

Мета і завдання дослідження. Розуміння суті категорій «дохід» і «виручка», як визначальних об'єктів впливу на прийняття управлінських рішень, заслуговує на предметний розгляд. Метою статті стало уточнення природи виникнення і сучасного визнання доходів і виручки підприємств у бухгалтерському обліку [6], а також теоретичне обґрунтування впливу правил визнання на фінансову звітність.

Виклад основного матеріалу дослідження. У буденному житті під виручкою розуміють реальні гроші у момент отримання їх продавцем – виручку визначають після оплати [7]. Для такого випадку є своя назва: касовий метод обліку виручки. Зворотний бік касового методу – необхідність уважати виручкою всі отримані аванси. Інший, поширеніший спосіб обліку виручки, використовується зазвичай у визначенні фінансового результату компаній. Це облік виручки за принципом нарахування і відповідності доходів витратам.

Щодо доходу, то в НПСБУ 1 [2] надано визначення доходів підприємств відповідно до послідовності складання форми 2, за видами фінансового результату. Нова редакція Закону «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», за певних причин додала в документ визначення доходів і витрат [8]. Але головною умовою визнання доходу вважають передачу всіх ризиків щодо реалізованих товарів, робіт і послуг покупцю [9].

Облікова політика підприємства встановлює принципи, які слід застосовувати під час оцінки та визнання виручки і відповідних грошових потоків. Основний принцип вимагає визнання виручки в сумі, що відображає відшкодування, право на яке підприємство очікує отримати в обмін на передачу товарів або послуг покупцеві.

Відповідно до МСФЗ (IFRS) 15 [10] застосовують згадані принципи з використанням моделі, що складається з п'яти етапів:

- ідентифікація договору з покупцем;
- ідентифікація обов'язків до виконання в договорі;
- визначення ціни угоди;
- розподіл ціни угоди на обов'язку до виконання в договорі;
- визнання виручки, коли (чи у міру того як) підприємство виконує обов'язок до виконання.

Бухгалтер має застосовувати професійні судження під час аналізу умов договору, всіх фактів і обставин. Ідентифікація договору з покупцем відповідає на запитання: що поставляється за договором?

Питання може здатися зайвим. Зазвичай у договорі чітко описують товари і послуги, які продавець зобов'язаний надати. Але для визнання виручки важливо розуміти, поставляються за договором товари і послуги в комплекті або окремо.

Компанія має обліковувати договір із покупцем винятково в разі дотримання таких критеріїв:

- сторони за договором затвердили договір і зобов'язалися виконувати передбачені договором зобов'язання;
- компанія може ідентифікувати права кожної сторони щодо товарів або послуг, які будуть передані;
- компанія може ідентифікувати умови оплати товарів або послуг, які будуть передані;
- договір має комерційну суть;
- отримання компанією відшкодування, право на яке вона отримує в обмін на товари або послуги, які будуть передані покупцеві, є вірогідним.

Як виходить із пункту 27 МСФО (IFRS) 15, товар або послуга, які були обіцяні покупцеві, відмінні при одночасному дотриманні критеріїв:

- покупець може отримати вигоду від товару або послуги або окремо, або разом з іншими ресурсами, до яких у покупця є вільний доступ (тобто товар або послуга можуть бути відмітними);
- обов'язок організації передати товар або послугу покупцеві є таким, що окремо ідентифікується від інших обов'язків за договором (тобто товар або послуга, відмітні в контексті угоди).

Якщо подовжити проекцію критерії визнання договору на ідентифікацію фінансового результату від договору, отримаємо іншу, ніж наявна, класифікацію фінансових результатів. Така класифікація може суттєво вдосконалити змістовність форми 2 «Звіт про фінансові результати».

Але як зрозуміти, що обіцянка підприємства передати товар або зробити послугу окремо ідентифікується? У пункті 29 МСФО (IFRS) 15 надані чинники, за якими можна визначити, що обіцянка підприємства передати товар (послугу) покупцеві є такою, що окремо ідентифікується:

- підприємство не надає значну послугу з інтеграції товару або послуги з іншими товарами або послугами, обіцяними за договором, у пакет товарів або послуг, який є сукупним результатом, для отримання якого покупець уклав договір. Інакше кажучи, підприємство не використовує товар або послугу як споживаний чинник для створення або забезпечення сукупного результату, вказаного покупцем;
- товар або послуга не модифікують або не адаптують інший товар (чи послугу), обіцяний за договором;

– товар або послуга не залежать суттєво від інших товарів або послуг, обіцяних за договором, або не взаємозв'язані тісно з ними. Наприклад, покупець вирішив не купувати певний товар або послугу, і це не зробить значного впливу на інші товари або послуги, обіцяні в договорі. В цьому випадку є підстави вважати, що товар або послуга, від яких відмовляється покупець, не знаходяться в сильній залежності від інших товарів або послуг, обіцяних за договором, або в тісному взаємозв'язку з ними. У випадку ідентифікації зобов'язань за договором слід звертати увагу на характеристики товарів і послуг, а не на спосіб їх використання покупцем.

Коли договором передбачено постачання декількох певних товарів або послуг, підприємство може бути принципалом по одному або декількох товарах і послугах, або агентом по інших товарах або послугах. Щоб правильно врахувати виручку, важливо встановити, чи є підприємство принципалом або агентом за договором. У зв'язку з цим виникає потреба встановити індикатори контролю.

Контроль над активом – це здатність визначити спосіб його використання й отримувати практично всі вигоди, що залишилися, від активу. Контроль містить здатність перешкоджати визначенню способу використання й отриманню вигод від активу іншими підприємствами [11].

Індикатори того, що підприємство є агентом, а значить не контролює товар або послугу до того, як їх надають покупцеві, містять такі складові: інша сторона несе основну відповідальність за виконання договору; підприємство не схильне до ризику знецінення запасів до або після того, як товари були замовлені покупцем, під час їх перевезення або після їх повернення; підприємство не має прав самостійно встановлювати ціни на товари або послуги іншої сторони, а значить вигода, яку підприємство може отримати від таких товарів або послуг, обмежена; відшкодування організації має форму комісії; підприємство не схильне до кредитного ризику щодо суми, що належить від покупця в обмін на товари або послуги іншої сторони.

Звернемо увагу на категорію «зобов'язання до виконання» (performance obligations). Українські бухгалтери звикли, що сам факт укладання контракту, коли в підприємства виникають контрактні права і зобов'язання, облік ніяк не зачіпає. У параграфі 4.16 Концептуальної основи МСФО [11] вказано таке: потрібно розрізняти наявні і майбутні зобов'язання.

Рішення управлінського персоналу суб'єкту господарювання придбати активи в майбутньому, само собою не призводить до виникнення зобов'язання. Як правило, зобов'язання виникає тільки тоді, коли актив отриманий або коли суб'єкт господарювання укладає безвідмовну угоду придбати актив. Цей факт можна пояснити так: на практиці зобов'язання згідно з контрактами, які пропорційно не виконуються

обома сторонами (наприклад, зобов'язання по замовлених, але ще не отриманих запасах), як правило, не визнають у фінансових звітах як зобов'язання. Актив передають, коли покупець отримує контроль над таким активом.

Напрошується висновок, що під час укладання договору в бухгалтерському обліку не відображаються договірні активи і зобов'язання, оскільки вони згортаються з нульовим сальдо. Надалі відвантаження товару призведе до визнання доходу не стільки через сам факт передачі товару покупцеві, скільки внаслідок того, що зобов'язання, прийняте підприємством у разі укладання договору купівлі-продажу, стає виконаним.

Крім того, підприємство повинно відстежувати наявність індикаторів передачі контролю:

- у компанії є право на оплату активу;
- у покупця є право власності на актив. Таким чином, передача права власності на актив може свідчити про те, що покупець отримав контроль над активом. Якщо компанія зберігає право власності винятково для захисту від несплати з боку покупця, такі права організації не перешкоджатимуть отриманню покупцем контролю над активом;
- компанія передала право фізичного володіння активом. Проте можливе право фізичного володіння навіть у разі нездійснення контролю над активом. Наприклад, у деяких договорах зворотної купівлі в деяких консигнаційних угодах покупець або консигнатор може фізично володіти активом, який контролює компанія. І, навпаки, в деяких угодах про продаж із виставлянням рахунку і відкладеним постачанням компанія може фізично володіти активом, який контролює покупець;
- покупець схильний до значних ризиків і вигод, пов'язаних із правом власності на актив;
- покупець прийняв актив.

Щоб визначити рівень виконання контракту на дату балансу, стандарти обліку пропонують використання ряду методик, однієї з двох груп: із групи методів, заснованих на витратах (input methods), або з групи методів, що ґрунтуються на результатах (output methods). В Україні визначення доходу від підрядних робіт відбувається «по актах». Цей метод за класифікацією ПСБО належить до «методів виміру і оцінки виконаної роботи» і є прикладом методу, що ґрунтуються на результатах. Недоліком, а відповідно ризиками викривлення інформації, таких методів є неможливість об'єктивно визначити і достовірно оцінити обсяги виконання робіт по незавершених об'єктах.

Ризиками «витратної» методики можна вважати відсутність прямого зв'язку між здійсненими витратами і передачею контролю замовнику.

Підприємство має аналізувати умови договору і свою звичайну ділову практику під час визначення ціни угоди, як суми відшкодування, право на яке підприємство чекає отримати в обмін на передачу обіцяних товарів або послуг покупцеві, виключаючи суми, отримані від імені третіх сторін (наприклад, деякі податки з продажів). Характер, розподіл у часі і сума відшкодування, обіцяного покупцем, впливає на оцінку ціни угоди. Визначаючи ціну угоди, підприємство повинна брати до уваги вплив усіх перерахованих нижче чинників: (а) змінне відшкодування; (б) обмеження оцінок змінного відшкодування; (в) наявність значного компонента фінансування в договорі; (г) негрошове відшкодування; і (д) відшкодування, предмет сплати покупцеві.

Організації можуть зіткнутися із труднощами під час визначення того, чи пропонують вони знижку в ціні (тобто зменшення виручки) або приймають кредитний ризик покупця (тобто витрати на безнадійний борг покупця), при аналізі питань вірогідності отримання відшкодування у момент укладення договору. Підприємствам необхідно ретельно проаналізувати усі факти і обставини, доступні у момент укладення договору, а також усі наступні події, які могли б вплинути на платоспроможність покупця. При такому аналізі необхідно використовувати значне професійне судження. Підприємство стикається із необхідністю розробити чітку облікову політику щодо оцінки виручки і її послідовного застосування в усіх операціях.

Крім того, слід враховувати: якщо покупець платить із затримкою, вважається, що підприємство надає покупцеві фінансування. І навпаки, якщо покупець платить заздалегідь, то підприємство, по суті, отримує фінансування від покупця.

У МСФО (IFRS) 15 знаходяться такі положення щодо значного компонента фінансування в договорі: визначаючи ціну угоди, підприємство повинна коригувати обіцяну торбу відшкодування з урахуванням впливу тимчасової вартості грошів, якщо терміни виплат, узгоджені сторонами договору (явно або неявно), надають покупцеві або організації значну вигоду від фінансування передачі товарів або послуг покупцеві. Значний компонент фінансування може існувати незалежно від того, чи вказана обіцянка фінансування в договорі в явній формі або мається на увазі умовами сплати, узгодженими сторонами договору. Метою коригування обіцяної суми відшкодування з урахуванням значного компонента фінансування є визнання організацією виручки в сумі, що відбиває ціну, яку покупець заплатив би за обіцяні товари або послуги, якби сплачував негайно (тобто теперішню вартість продажу). Підприємство повинне брати до уваги всі доречні факти й обставини під час визначення того, чи містить договір компонент

фінансування, і чи є компонент фінансування значним для договору. Ризики викривлення справжньої ціни продажу криються в існуванні різниці між сумою обіцяного відшкодування і «грошевою», теперішньою ціною продажу обіцяних товарів або послуг, через сукупний вплив низки факторів, що проявляються в проміжку часу між передачею організацією обіцяних товарів і послуг покупцеві і моментом сплати покупцем за ці товари або послуги та переважаючих відсоткових ставок на відповідному ринку.

Висновки. Отже, основний принцип визнання виручки (доходу) по договору – це відповідність доходу, сумі відшкодування, право на яке підприємство очікує отримати в обмін на передачу товарів або послуг покупцеві. Під час визначення цієї суми підприємству слід дотримуватися низки правил (принципів). Це правила ідентифікація обов'язків до виконання в договорі; правила визначення ціни угоди та її розподілу на обов'язки до виконання в договорі; правила визнання виручки або в момент, або протягом виконання обов'язку за договором.

У порядку визнання виручки (доходу) підприємство повинно відстежувати наявність індикаторів передачі контролю.

Приймаючи рішення про те, чи контролює підприємство певний товар або послугу та чи є компонент фінансування значним для договору, необхідно, насамперед, ідентифікувати сам товар або послугу, яку вона повинна контролювати. Відповідна ідентифікація дозволить запобігти ризикам викривлення фінансового результату, а саме:

- надати якіснішу структуру звітності для визначення результату діяльності організації;
- акцентувати увагу на важливості належної ідентифікації певних товарів і послуг (зважаючи, що як товар може виступати і право на товари або послуги, які надає інша організація) для визнання надходження економічних вигод внаслідок виконання договору;
- роз'яснити, що певним товаром або певною послугою (тобто одиницею обліку для визначення результату діяльності організації) може бути кожен окремий товар (окрема послуга) або комплект товарів і послуг;
- акцентувати увагу на тому, чи містить договір компонент фінансування, і чи є компонент фінансування значним для договору;
- акцентувати увагу на тому, що контроль є визначальним чинником під час оцінювання того, чи є підприємство принципалом або агентом, а значить від чого саме отримує результат діяльності.

Література.

1. Задоя А. О. Мікроекономіка : Курс лекцій та вправи : [навч. посіб.] / А. О. Задоя. – 2-ге вид., стер. – Київ : Т-во «Знання», КОО, 2002. – 211 с.
2. Національне положення стандарт бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [Текст] : наказ міністерства фінансів України від 07.02.2013, № 73: офіційний текст: станом на 08.02.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
3. Біла О. Г. Фінанси підприємств / О. Г. Біла : [навч. посібн.]. – Львів : Вид-во «Магнолія 2006», 2008. – 383 с.
4. Андросенко О. О. Економічна сутність витрат виробництва та їх роль у системі управління діяльністю промислових підприємств // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету / Економічні науки. – 2016. – № 19. – С. 56–61.
5. Лежненко Л. І. Особливості визнання та оцінки доходу від операційної діяльності за П(С)БО та МСФЗ [Електронний ресурс] / Л. І. Лежненко, М. А. Шамборська // Вісник ОНУ. Серія: Економіка. – 2016. – Т. 21, Вип. 5. – С. 196–201. – Режим доступу : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2016_21_5_44.
6. Чалий І. МСФО 15: буде ли революція в учете доходів? [Електронний ресурс] / І. Чалий. – Режим доступу : <http://www.buhgalteria.com.ua/Hit.html?id=3729>.
7. Камінська Т. Г. Взаємозв'язок доходів і витрат як категорій оціночних характеристик руху капіталу в обліку / Т. Г. Камінська // Науковий вісник НУБіП України : зб. наук. праць. – Київ : Вид-во НУБіП України, 2010. – Вип. 154.
8. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Текст] : закон України: офіційний текст, із змінами станом на станом на 02.06.2016 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon5.rada.gov.ua/rada/show/996-14>.
9. Ефименко Т. І. Роль бухгалтерського учета в создании информационной модели предприятия / Т. И. Ефименко // Науковий вісник: фінанси, банки, інвестиції: науково-практичний журнал, 2014. – № 1 (22). – С. 123–129.
10. Міжнародний стандарт фінансової звітності (IFRS) 15 [Текст] – IASB; Стандарт, Міжнародний документ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-ifsrs-revenue-ifsrs-15-rus/\\$FILE/ey-applying-ifsrs-revenue-ifsrs-15-rus.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-applying-ifsrs-revenue-ifsrs-15-rus/$FILE/ey-applying-ifsrs-revenue-ifsrs-15-rus.pdf).
11. Концептуальна основа фінансової звітності [Текст] – IASB; Стандарт, Міжнародний документ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009.