

*Пархоменко Валерій Миколайович,
доктор економічних наук,
професор кафедри обліку та оподаткування,
заслужений економіст України;
Національна академія статистики, обліку та аудиту*

ОБЛІК ГАРАНТІЙ І ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ЗА ДОГОВОРАМИ З КЛІЄНТАМИ

Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності у 2014 році видала МСФЗ 15 «Доходи від договорів з клієнтами» [1], який має застосуватися з 2018 року. Цей МСФЗ 15 змінює МСБО 11 «Будівельні контракти» і МСБО 18 «Дохід». В українському регламенті бухгалтерського обліку зазначені питання визнання та оцінки доходу і відповідних витрат врегульовані положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку 15 «Дохід» і 18 «Будівельні контракти», які очевидно потребують перегляду [2, с. 149, 171].

Певна категорія суб'єктів господарювання України вже кілька років поспіль зобов'язана безпосередньо застосовувати міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності [3, с. 44], інші підприємства та організації зобов'язані використовувати українські положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Тому вдосконалені та нові компоненти МСФЗ 15 потребують їх вивчення, порівняння (аналізу) і впровадження в регламентній і практичній площині.

Метою дослідження є аналіз змісту і підходів до визнання доходів від договорів з покупцями і замовниками і пошук методики безпосереднього відображення в бухгалтерському обліку окремих компонентів заходів від таких договорів.

Слід відмітити наявність у МСФЗ 15 як раніше відомих, так і нових дефініцій, підходів і методик визнання та оцінки доходу і пов'язаних з його отриманням витрат, а також більш широке представлення галузевих характеристик операцій з виникнення доходів від використання договорів з клієнтами (покупцями і замовниками).

МСФЗ 15 визначає дохід «як збільшення економічних витрат протягом звітного періоду у формі надходжень на покращення активів або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, окрім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу».

Дохід (виручка) від продажу (передачі) клієнтам товарів і послуг може визначатися (відображатися в бухгалтерському обліку і фінансової звітності) у певний конкретний момент або протягом періоду, коли з передачею товару або послуги клієнтові переходить контроль над ними. Контроль означає здатність керувати отриманим активом разом з отриманими вигодами від нього.

Ціна, за якою визначається дохід за операціями за договорами з клієнтами, – це сума компенсації, на яку підприємство очікує отримати право в обмін на передачу зазначених договором товарів (послуг) за вирахуванням

непрямих податків та інших сум, що отримані в інтересах третіх осіб. Внаслідок умов договорів із клієнтами, що можуть передбачати дисконти, цінові зменшення, повернення, ціна може стати змінною компенсацією. Оцінку суми змінної компенсації в залежності від факторів підприємство визначає у розмірі очікуваної вартості або в розмірі найбільш вірогідної величини.

Для визначення ціни продажу товару (послуги) як основи доходу пропонуються, зокрема, метод скоригованої оцінки ризику, метод «очікувані витрати плюс маржа» та метод оцінки, що базується на залишковому принципі.

Витратами, що пов'язані з виконанням договорів з клієнтами і визнанням доходу (якщо вони не підлягають регулюванню стандартами з бухгалтерського обліку запасів, основних засобів і нематеріальних активів), вважаються прямі нематеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, амортизація об'єктів необоротних активів, які безпосередньо використані для виконання договору з клієнтом, інші прямі витрати, пов'язані з виконанням договору з покупцем.

Звичайною господарською практикою є передбачення в договорах різного типу гарантій, які визначаються законодавством або самим підприємством – виконавцем послуги (продавцем товару). Наприклад, проданий товар має відповідно до законодавства (чи відповідно до оголошення продавця) гарантію на певний проміжок часу з дати продажу. Такі гарантійні зобов'язання підприємство-продавець відображає відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». Тобто після передачі товару (послуги) підприємство за досвідом минулого року (років) створює забезпечення для виконання гарантійних зобов'язань з визнанням відповідної суми поточними витратами. В подальшому витрати, пов'язані, зокрема, з гарантійним обслуговуванням, ремонтом тощо, відображаються зменшенням на рахунках обліку активів і зменшенням на рахунку обліку забезпечення гарантійних зобов'язань.

Якщо право на гарантійне обслуговування, ремонт тощо продавець продає клієнту окремо, така гарантія вважається окремою послугою. Продаж такого типу гарантії підприємство-продавець відображає збільшенням на рахунках обліку активів (грошових коштів) і збільшенням на рахунку бухгалтерського обліку зобов'язань у періодах виконання гарантійних послуг. Підприємство-продавець оцінену суму визнає доходом, зменшуючи сальдо на рахунку обліку такого гарантійного зобов'язання.

МСФЗ 15 серед різноманітних форм заохочення взаємовідносин продавця з клієнтом (продавцем) розглядає порядок визнання доходу, зокрема, в такому випадку. Клієнту може надаватися право придбати додаткові товари (послуги) безоплатно у формі накопичених балів, що передбачено в діяльності продавця чи в договорі. Договори з клієнтами можуть бути письмовими, усними чи оголошеними звичною практикою введення комерційної діяльності продавця. В МСФЗ 15 зазначається, що «якщо за договором продавець продає клієнту можливість придбати додаткові товари (послуги), то внаслідок цього у нього виникає зобов'язання щодо виконання таких умов договору, лише якщо ця можливість надає матеріальне право клієнтові, яке він не отримав би без укладення даного договору (наприклад, знижка, яка є додатковою до тих

знижок, які зазвичай надаються для таких товарів або послуг даному класу клієнтів). Якщо така можливість забезпечує матеріальне право клієнтові, то клієнт насправді платить суб'єктові господарювання авансом за майбутні товари або послуги, а суб'єкт господарювання визнає дохід, коли ці майбутні товари або послуги передаються або коли спливає період, протягом якого можна скористатися цією можливістю» [1, с. 28].

Такі відносини з клієнтами пропонується відображати наступним чином. При звичайній передачі за плату товарів (послуг) дохід визначається за вирахуванням частини виручки (визначеної кількості балів), яка відображається на рахунку бухгалтерського обліку зобов'язань (можливо доходів майбутніх періодів). Після використання покупцем права і отримання від продавця безоплатно товарів або після закінчення періоду, протягом якого покупець не скористувався правом безоплатно отримати товар (послугу), продавець суму раніше визначеного зобов'язання (чи доходу майбутніх періодів) зменшує з одночасним визначенням доходу від договорів з клієнтами.

Суб'єкти господарювання у фінансовій звітності мають розкривати детальну текстову і кількісно-сумову інформацію про доходи і дебіторську заборгованість, умови оплати, види і суму гарантій і зобов'язань, методи оцінки доходів, розподіл знижок тощо.

Застосування нового МСФЗ 15 для забезпечення обліково-аналітичної інформаційності виконання договорів із клієнтами потребуватиме модернізації субрахунків бухгалтерського обліку, статей фінансової звітності і приміток до неї, що обумовлює актуальність подальших наукових досліджень і дискусій.

Список використаних джерел

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2015_ukr_2016.pdf
2. Пархоменко В. М. Бухгалтерський облік в Україні. Нормативи, коментарі / В. М. Пархоменко. – К. : НОМУРО, 2012. – 731 с.
3. Пархоменко В. М. Фінансова звітність за міжнародними стандартами / В. М. Пархоменко // Вісник податкової служби України. – 2012. – № 11. – С. 44–47.