

професійних норм та компетенцій, глибоких професійних знань теорії та методології бухгалтерського обліку, що виступає основою для формування обґрунтованого професійного судження. Застосування професійного судження вимагає нової парадигми професійного мислення у бухгалтера, суть якої зводиться до виявлення ініціативи для прийняття професійних обґрунтованих рішень та здатності нести відповідальність за результати таких рішень.

#### **Список використаних джерел**

1. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009) (дата звернення: 21.11.2020).
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». Верховна Рада України : веб-сайт. URL: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/-show/929\\_021](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/-show/929_021) (дата звернення: 27.11.2020).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Верховна Рада України : веб-сайт. URL: [http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020](http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_020) (дата звернення: 22.11.2020).

УДК 657

**Коршикова Рената Сергіївна,**  
к.е.н., доцент кафедри обліку і оподаткування,  
ДВНЗ «Київський національний економічний університет  
імені Вадима Гетьмана»,  
м. Київ, Україна

### **ОСОБЛИВОСТІ ОБЛІКУ ЗМІН ДО КОНТРАКТІВ З ПОКУПЦЯМИ ЗГІДНО З МСФЗ 15**

Введення в дію такого документу як міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» [1] призвело до суттєвих змін в побудові облікового процесу на ділянці обліку виручки та інших операційних доходів, пов'язаних з продажем готової продукції (товарів, послуг, інших нефінансових активів) контрагентам суб'єкта господарювання. Серед нових положень цього стандарту окремої уваги потребують підходи, які стосуються обліку деяких змін умов контракту після його підписання або навіть після початку роботи над його виконанням.

Для визнання виручки (доходу) від продажу активів покупцям, насамперед, слід ідентифікувати договір. Останній являє собою угоду між двома або більше сторонами, що створює юридично захищені права та обов'язки сторін-учасниць. Залежно від вимог законодавства, особливостей виду діяльності підприємства, існуючої практики, традицій роботи з ключовими клієнтами тощо така угода може бути укладена в усній формі або письмово. Але з часом може виникати потреба у зміні початкових домовленостей через об'єктивні або суб'єктивні обставини. Звідси необхідно визначитися з методичним підходом, щоб правильно відобразити наслідки таких змін в системі бухгалтерського обліку.

Зміни до умов контрактів ініціюються як продавцем активів, так і їхнім покупцем. Вони можуть охоплювати перегляд строків виконання договору, його предмету, величину та форми компенсації, підрядників, які залучають до виконання певних робіт тощо. Проте тільки деякі з таких змін впливатимуть на визнання та оцінювання виручки з боку продавця (виконавця). Саме тому в світлі положень МСФЗ 15 мова йде виключно про одну групу коригувань умов договору, а саме його модифікацію. Безумовно, внесення змін до первісних домовленостей сторін-учасниць торкатиметься також і покупця продукції (товарів, послуг). Але формування собівартості придбаних активів (послуг) знаходиться поза сферою дії МСФЗ 15 і регулюється іншими відповідними стандартами.

Згідно з МСФЗ 15 модифікація договору – це зміна виключно його предмета або ціни (або і того, і іншого), узгоджена його сторонами. Вона має місце, якщо сторони за договором затверджують нові або змінюють свої існуючі, забезпечені правовим захистом права і обов'язки. Модифікація контракту аналогічно до первісної угоди може бути затверджена в письмовій формі, узгоджена в усній формі або матися на увазі в силу звичайної господарської практики компанії.

Зміст модифікації контракту визначатиме порядок її обліку за одним з трьох варіантів:

- як складову первісного контракту;
- як новий контракт;
- як припинення обліку існуючого (первісного) контракту і визнання нового «комплексного» контракту.

За першим варіантом модифікація передбачає розширення обсягів контракту за рахунок поставки додаткового об'єму невідокремлюваних (неідентифікованих) товарів/послуг. Прикладом таких змін до умов контракту може слугувати узгодження змін до планування приміщення (перепланування). Облік цього варіанту змін передбачає відображення модифікації як частини первісного контракту.

Якщо ж модифікація охоплює такі дії сторін угоди як розширення предмету контракту за рахунок поставки додаткового об'єму відокремлюваних товарів/послуг та збільшення ціни контракту на суму відшкодування, що дорівнює цінам відокремленого продажу додаткових (ідентифікованих) товарів/послуг, то її наслідки будуть відображатися в обліку за другим варіантом. Прикладом такої зміни умов контракту може слугувати будівництво додаткової полоси автомагістралі, відшкодування за яке формується методом ціноутворення «витрати плюс». Такий варіант модифікації вимагає її відображення як нового окремих контракт, тобто відбувається формування нового об'єкта обліку.

Зазначений обліковий підхід щодо відображення змін в умовах контракту не є новим для системи МСФЗ. Так, в п. 10 МСБО 11 «Будівельні контракти», який було скасовано через прийняття МСФЗ 15, зазначалося, що за договором може бути передбачено спорудження додаткового активу за вибором замовника або договір може бути доповнений так, що включатиме будівництво додаткового активу. Створення такого додаткового активу рекомендувалося розглядати як окремих будівельний контракт, якщо:

а) актив значно відрізняється за проектом, технологією або функцією від того активу чи активів, які були охоплені початковим контрактом, або

б) ціна активу обговорюється незалежно від початкової ціни контракту [2].

Якщо ж модифікація передбачає розширення предмету договору за рахунок поставки додаткового об'єму відокремлюваних товарів/послуг, але не за цінам відокремленого продажу, то тоді слід скористатися третім варіантом. Наприклад, додаткова домовленість в рамках існуючого договору щодо поставки ще однієї партії товарів за ціною, яка значно менше від справедливої ціни. За таких умов модифікація відображається як розірвання існуючого контракту і визнання нового контракту, в якому буде поєднуватися невиконана частина попередньої первісної угоди та предмет модифікації. Це призведе до визнання нового комбінованого обов'язку до виконання, який буде містити два компонента за відповідними (відокремлюваними) цінами. Але практичне застосування цього варіанту обліку викликає багато питань, серед яких яким чином буде визначатися ціна продажу для одиниць з такого комбінованого договору.

Як видно, для правильного вибору між вказаними варіантами важливо розуміти сутність поняття ідентифіковані (відокремлені) активи, під які підпадають як готова продукція (товар), так і послуги (роботи).

В національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку України вказані вище методики обліку змін до умов договорів між суб'єктами господарювання відсутні. Тому розглянуті аспекти вимагатимуть відповідного впровадження у національні нормативні документи. Це можна зробити у один із таких способів:

1) через внесення коригувань до вимог НП(С)БО 15 «Дохід» та НП(С)БО 18 «Будівельні контракти», які свого часу створювалися на основі МСБО 18 «Дохід» та МСБУ 11 «Будівельні контракти» відповідно, і які нині втратили чинність, або

2) через розробку та затвердження нового НП(С)БО, який би не суперечив вимогам МСФЗ 15 і який би замінив положенням вище зазначених національних нормативних документів, що на сьогодні за своїм змістом вже застаріли.

Другий варіант видається нам найбільш доцільним.

#### **Список використаних джерел**

1. МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL: [https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15\\_ukr-compressed.pdf](https://mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf) (дата звернення: 25.10.2020)

2. МСБО 11 «Будівельні контракти». URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_017#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_017#Text) (дата звернення: 25.10.2020)