

Електронний журнал «Ефективна економіка» включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Наказ Міністерства освіти і науки України від 29.12.2014 № 1528)

Ефективна ЕКОНОМІКА



Дніпровський державний аграрно-економічний університет



Видавництво ТОВ «ДКС-центр»

Ефективна економіка № 12, 2017

УДК 657

В. О. Гузєєва,

*магістрант кафедри статистики, обліку та економічної інформатики,
ДНУ імені Олеса Гончара, м. Дніпро*

НОВА КОНЦЕПЦІЯ ОБЛІКУ ДОХОДУ ВІДПОВІДНО ДО МСФЗ 15 «ВИРУЧКА ЗА ДОГОВОРАМИ З КЛІЄНТАМИ»

V. O. Guzeeva,

*Student of the Department of Statistics, Accounting and Economic Informatics,
Oles Honchar Dnipropetrovsk National University, Dnipro*

A NEW CONCEPT OF ACCOUNTING OF REVENUE TO IFRS 15 "REVENUE FROM CONTRACTS WITH CUSTOMERS"

Стаття присвячена дослідженню положень МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами», який набуває чинності з початку наступного року та вводить принципово нову концепцію визнання доходу від основної діяльності за договорами з клієнтами. У дослідження розкрита причина спільної розробки Радою з МСФЗ та Американською радою зі стандартів фінансової звітності стандарту щодо виручки. Визначено, які нові поняття та керівництва вводяться МСФЗ 15. Розглянута сфера застосування даного стандарту. Детально досліджена п'ятикрокова модель аналізу договорів з клієнтами, яку слід використовувати для цілей визнання виручки. Розкриті основні відмінності МСФЗ 15 від нині діючих міжнародних стандартів. Наведений алгоритм прийняття рішення щодо визнання виручки за одним із способів: в певний момент часу або протягом періоду. Розглянуто потенційний вплив застосування нового МСФЗ на бізнес-процеси компаній. Представлені розширені вимоги МСФЗ 15 щодо розкриття інформації про виручку за договорами з клієнтами у фінансовій звітності компаній.

The article is devoted to the study of the provisions of IFRS 15 "Revenue from contracts with customers", which takes effect from the beginning of next year and introduces a fundamentally new concept of recognition of income from core activities under contracts with customers. The study reveals the reason for joint development by the Council with IFRS and the American Council on standards of financial reporting of the revenue standard. It is determined which new concepts and guidelines are introduced in IFRS 15. The scope of this standard is considered. A five-step model for analyzing contracts with clients, which should be used for revenue recognition purposes, is investigated in detail. The main differences between IFRS 15 and current international standards are disclosed. The given algorithm of decision making on recognition of a proceeds in one of the ways: at a certain moment of time or during the period.

The potential impact of applying new IFRS on business processes of companies is considered. Extended requirements of IFRS 15 for disclosure of revenues from client contracts are presented in the financial statements of companies.

Ключові слова: договір, визнання, виручка, дохід, облік, угода, фінансові звіти.

Keywords: contract, recognition, revenue, income, accounting, agreement, financial statements.

Постановка проблеми. Фінансова звітність суб'єктів господарювання складається і подається різним категоріям користувачів, в тому числі і зарубіжним. Звіти суб'єктів підприємницької діяльності різних країн можуть виглядати подібними, але вони різняться, що обумовлено політичними, економічними, соціальними, законодавчими і навіть релігійними особливостями. Гармонізація облікових систем та стандартів різних країн з 70-х років минулого століття здійснюється Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) [2]. Саме шляхом ретельної розробки та впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) досягається певне зменшення відмінностей положень та процедур щодо складання та подання фінансових звітів.

Одним з ключових показників, що цікавить користувачів облікової інформації є фінансовий результат, на який суттєвий вплив має виручка від реалізації. Обліку доходу присвячено декілька міжнародних стандартів та інтерпретацій, а саме: МСБО (IAS) 18 «Дохід», МСБО (IAS) 11 «Договори на будівництво», КТМФЗ (IFRIC) 13 «Програми лояльності клієнтів», КТМФЗ (IFRIC) 15 «Договори на будівництво нерухомості», (IFRIC) 18 «Отримання активів від клієнтів» [5].

З 1 січня 2018 року вступає в силу новий стандарт МСФЗ (IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами», який замінює вищезгадані стандарти та інтерпретації та вводить нову концепцію обліку доходу, передбачає підвищення вимог до розкриття інформації. Тому актуальним питанням є розгляд методологічних питань визнання для цілей обліку та відображення у звітності доходу від договорів з клієнтами у відповідності до МСФЗ 15.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Дослідженню методологічних аспектів обліку відповідно до МСФЗ присвячено багато наукових робіт та публікацій у спеціалізованих виданнях як вітчизняних авторів, серед яких Голов С.Ф., Костюченко В. М., Чалий І.Г. та ін., так і зарубіжних дослідників, як от: Грюнінг Х., Коен М., Паркер Х., Фокт Е. та ін. [2, 3, 7]

Проте враховуючи останні зміни у Законі «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що передбачають розширення сфери застосування МСФЗ та набранням чинності МСФЗ 15 з початку 2018р., важливим є більш повне дослідження нових підходів до визнання виручки, адже від її достовірної та своєчасної оцінки залежить правильність визначення сукупного прибутку чи збитку, зобов'язань з податку на прибуток, показників фінансового аналізу тощо.

Постановка завдання. Метою статті є устороннє дослідження нових принципів та підходів щодо визнання виручки та розкриття інформації про неї у звітах згідно з МСФЗ 15 «Виручка за договорами з клієнтами» та їх потенційного впливу на компанії.

Виклад основного матеріалу дослідження. Прийняття МСФЗ 15 – це крок до зближення МСФЗ та стандартів бухгалтерського обліку США, адже протягом декількох років Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board, IASB) разом з Американською Радою зі стандартів фінансової звітності (US Financial Accounting Standards Board, FASB) працювали над ним [3].

Причиною розробки нових підходів до визнання виручки було те, що чинні міжнародні стандарти містили досить обмежені тлумачення щодо даного питання, а за Загальними положеннями бухгалтерського обліку США (GAAP) визнання виручки регулювалося цілою низкою керівництв для різних сфер економіки, в результаті чого економічно однорідні господарські операції могли обліковуватися по-різному. В результаті спільної роботи IASB та FASB дійшли висновку, що існуючі на даний час вимоги до розкриття інформації про виручку є недостатніми та не досить якісними, внаслідок чого користувачам не вистачає повної інформації щодо джерел виручки, застосованих під час її визнання професійних суджень та облікових оцінок [6].

Новий стандарт передбачає принципово нову концепцію, що замінює існуючі положення МСФЗ та облікові положення США в частині визнання виручки. Вводяться декілька нових понять і нове керівництво з деяких питань визнання виручки, наприклад:

- окремі зобов'язання з виконання договору;
- нове керівництво щодо моменту визнання виручки;

- поняття змінного відшкодування, яке використовується для визначення суми визнаної виручки в разі, коли сума виручки може змінюватися;
- нове керівництво щодо розподілу ціни операції між окремими зобов'язаннями;
- врахування вартості грошей у часі [1].

Визначення моменту визнання виручки відповідно до керівництва старого МСБО (IAS) 18 «Дохід» було орієнтоване на критерії переходу ризиків та вигід. А новий МСФЗ(IFRS) 15 «Виручка за договорами з клієнтами» вводить поняття переходу контролю. Для визначення моменту переходу контролю необхідне професійне судження і лише одним з критеріїв переходу контролю є перехід ризиків та вигід. Поруч з ним є й інші індикатори (критерії), які слід враховувати для вирішення питання про момент переходу контролю, а саме:

- право на оплату;
- права фізичного використання;
- факт прийняття товару/послуги зі сторони клієнта.

Тобто поняття переходу контролю є ширшим, ніж перехід ризиків та вигід.

Важливо відмітити, що у МСФЗ 15 поняття договору відповідає його визначенню у законодавстві США: «договором є угода між двома або більше сторонами, в результаті чого виникають права та обов'язки, що підлягають виконанню» [8].

При цьому слід зазначити, що до сфери застосування МСФЗ 15 не потрапляють:

- договори з оренди, що регулюються МСФЗ (IAS) 17 «Оренда»;
- договори страхування, врегульовані МСФЗ (IFRS) 4 «Договори страхування»;
- фінансові інструменти, фінансові гарантії, що визнані такими відповідно до МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти», МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність», МСФЗ (IAS) 27 «Окрема фінансова звітність» та МСФЗ (IAS) 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства »;
- договори, що підпадають під дію МСФЗ (IFRS) 11 «Спільна діяльність» [5].

Згідно з МСФЗ 15 для вирішення питання коли і в яких сумах визнавати дохід від договорів з клієнтами, підприємства повинні будуть застосовувати послідовну модель аналізу договорів (рис.1.)

Розглянемо більш детально кожен з 5 етапів.

Крок 1. Договір підпадає під дію МСФЗ 15 в разі, якщо він задовольняє таким умовам:

- сторони договору письмово чи усно схвалили його, як наслідок, вони зобов'язані виконувати певні зобов'язання за ним;
- підприємство може ідентифікувати права кожної зі сторін договору, умови платежу;
- договір за своєю суттю є комерційним, існує ймовірність, що підприємство отримає винагороду за товари або послуги, що будуть передані покупцю.



Рис. 1. Модель аналізу договорів для визнання виручки за МСФЗ (IFRS) 15

Джерело: складено автором за МСФЗ (IFRS) 15 [4]

Крок 2. Визначення окремих зобов'язань за договором. Часто один договір може включати декілька компонентів (наприклад, продаж товарів з наданням послуги з встановлення чи сервісного обслуговування). Тому за МСФЗ 15 необхідно визначити, чи є різні елементи договори окремими зобов'язаннями по виконанню. Важливість цього полягає в тому, що для різних зобов'язань можуть бути визначені різні моменти визнання виручки. Як правило, керуються таким підходом: якщо різні компоненти можна придбати окремо, то це є окремим зобов'язанням за договором.

Крок 3. Ціна операції. Одним з ключових аспектів по відношенню до визначення ціни операції є визначення суми змінного відшкодування. Серед випадків, коли сума відшкодування може варіюватися, слід вказати: знижки, штрафи, бонуси чи заохочення, премії за результат тощо. Для визначення суми змінного відшкодування використовується найбільш ймовірна або розрахункова вартість з використанням очікувань в залежності від того, що є найбільш прийнятним в конкретному випадку.

Крім того, ціна угоди також може корегуватися на ефект вартості грошей у часі, якщо договір включає в себе істотний фінансовий компонент. Індикаторами наявності такої компоненти є різниця між величиною обіцяної винагороди та ціни у на продаж і очікуваним проміжком часу між поставкою та оплатою, що перевищує один рік.

Для того, щоб скорегувати суму винагород, компанії слід використовувати ставку дисконтування, яка повинна відображати кредитний ризик, специфічний для одержувача фінансування, а також як можливе забезпечення за фінансовим зобов'язанням. Дана ставка дисконтування є фіксованою і не змінюється в разі зміни процентних ставок, ні в разі зміни інших обставин.

Крок 4. Розподіл ціни операції. Розподіл ціни операції між окремими зобов'язаннями по виконанню договору необхідно виконувати за наступним алгоритмом:

1. Визначити окрему ціну продажу:

– фактична або розрахункова;

– «залишковий» метод, якщо ціна продажу носить дуже невизначений або змінний характер (зміна в порівнянні з поточною практикою).

Залишковий метод передбачає не пропорційний розподіл ціни операції між окремими компонентами, а визначення справедливої вартості одного компонента (наприклад, справедливої вартості бонусних балів за програмою лояльності) і віднесення різниці між ціною операції та справедливою вартістю вищевказаного компонента на вартість залишився компонента.

2. Розподілити ціну операції виходячи з відносних окремих цін продажу, як якби продукти продавалися окремо. При цьому, якщо існують переконливі підстави, сума знижки за договором (різниця між ціною операції та сумою окремих цін продажу за окремими компонентами) може бути віднесена на конкретне зобов'язання по виконанню договору [1].

Крок 5. Визнання виручки. Виручка може бути визнана в конкретний період часу або протягом проміжку часу.

Компанія визнає виручку в певний момент часу, коли відбувається передача обіцяних за договором товарів або надання послуг покупцеві. По суті, товари (послуги) передаються (надаються), коли покупець отримує контроль над ними. Отже, виручка визнається в момент отримання покупцем контролю над відповідними активами.

Слід зазначити, що контроль – це можливість управляти використанням і отримувати в значній мірі всі існуючі переваги від активу. У тому числі контроль включає в себе можливість запобігання використанню активу або отримання вигод від його використання іншою особою або організацією (компанією).

Переваги використання активу покупцем включають в себе потенційні грошові потоки (приплив грошових коштів та зменшення відтоку грошових коштів), джерелом яких може бути, наприклад:

- а) використання активу для виробництва товарів або надання послуг;
- б) збільшення вартості інших активів;
- в) врегулювання зобов'язань;
- г) скорочення витрат;
- д) продаж або обмін активу;
- є) використання активу в якості забезпечення по отриманому кредиту;
- ж) утримання активу [3].

До факторів, які можуть означати, що контроль над активом переданий в певний момент часу, відносяться, зокрема, такі:

- організація має право на отримання платежу за переданий актив;
- покупець має право власності на актив;• організація передала фізичне володіння товаром;
- покупець прийняв актив;
- покупець несе істотні ризики і отримує переваги, пов'язані з володінням активом [6].

Компанія визнає виручку протягом періоду часу, якщо виконується один з наступних критеріїв:

- покупець одночасно отримує і споживає вигоди, у міру того як організація-продавець їх поставляє (забезпечує);
- виконання зобов'язань організацією-продавцем призводить до створення або поліпшення активу, який покупець має можливість контролювати в міру створення такого активу;

- виконання зобов'язань організацією-продавцем не приводить до створення активу з альтернативним використанням, і організація має право на отримання платежу за виконані на конкретну дату зобов'язання.

Алгоритм визначення моменту визнання виручки відповідно до МСФЗ 15 представлений на рис.2.

Цілком погоджуємося з думкою Т.Ю. Чуніхіної, що кожен з п'яти етапів потребуватиме істотних суджень від менеджменту організації, узгоджених з її аудиторами, в застосуванні ключового принципу визнання виручки, особливо в частині передачі контролю при оцінці доцільності її визнання. Адже існуюча до нового стандарту оцінка факту передачі

«ризиків і переваг», пов'язаних з товаром або послугою, вже не є ключовим показником для визнання виручки [8].

Слід також зазначити, що в МСФЗ 15 є окремі керівництва щодо визнання виручки від ліцензій (франшизи, прав на програмне забезпечення, патенти, фільми і т. ін.)

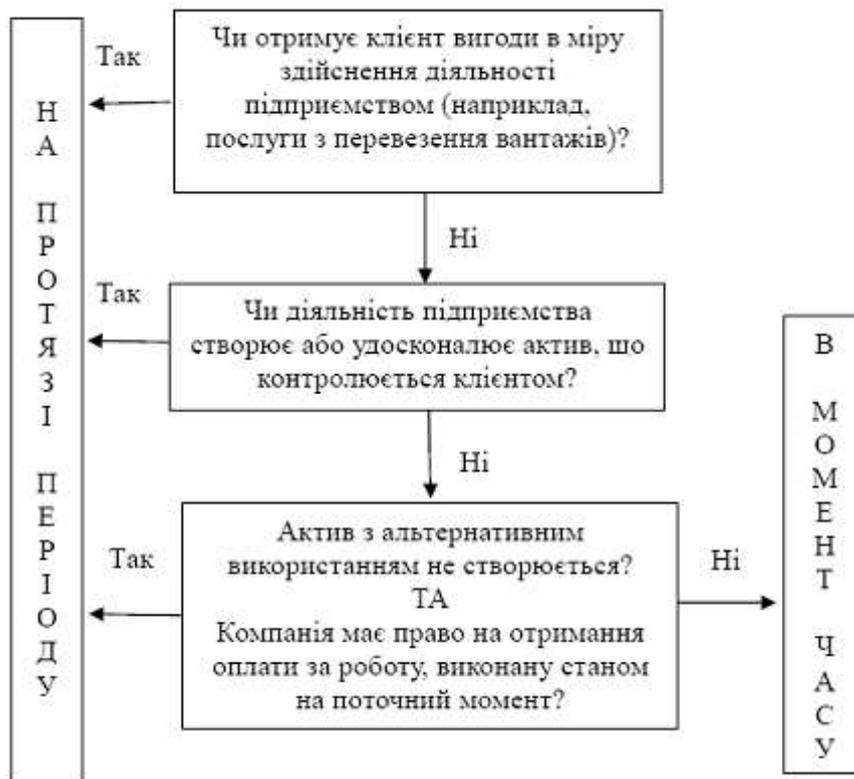


Рис. 2. Алгоритм визначення моменту визнання виручки за МСФЗ 15

Джерело: складено автором.

Як вже зазначалося вище, нова концепція визнання виручки зорієнтована не на переході ризиків і вигід, а на ідентифікації контрактних зобов'язань, умовах їх виконання [7]. Це, безумовно, вплине на бізнес-процеси в компаніях (рис. 3).

МСФЗ 15 передбачає таке розкриття інформації у звітності, що дозволить користувачам зрозуміти природу, суму і момент (або період часу) визнання виручки, а також невизначеність, пов'язану з виручкою і грошовими потоками, які виникають в результаті виконання зобов'язань за договорами з покупцями.

До такого розкриття інформації виручка, визнана за договорами з покупцями, включаючи поділ виручки на компоненти; баланси за договорами, в тому числі:

- вхідні та вихідні залишки за дебіторською заборгованістю, договірними активами і зобов'язаннями;

Облік та звітність	Процеси і системи
1. Зміна моделі визнання виручки: – моніторинг показників; – розподіл виручки; – контроль строків визнання. 2. Зміни, що торкаються не тільки виручки: – вартість грошей у часі; – комісійні за продаж. 3. Судження та оцінки. 4. Розкриття додаткової інформації. 5. Перехідний період.	1. Вплив на весь цикл – від пропозиції ціни до отримання коштів. 2. Необхідність подальшого прискорення автоматизації обліку. 3. Потенційні плани ІТ на 3-5 років. 4. Певне підвищення витрат.
Вплив на весь функціонал	Зміни моделі бізнесу
1. Вище керівництво. 2. Відділ аудиту. 3. Відносини з інвесторами. 4. Фінансове планування та аналіз. 5. Юридичні питання продаж. 6. Оподаткування. 7. Функція обліку та ІТ.	1. Органічні зміни. 2. Злиття та поглинання. 3. Можливості іншого структурування та виходу на ринок. 4. Стратегія ціноутворення. 5. Інформування з боку керівництва та загальна обізнаність.

Рис. 3. Вплив МСФЗ 15 на бізнес-процеси компаній

Джерело: складено автором на основі [1]

– виручка, визнана в звітному періоді, яка була включена у вхідні залишки по договірним зобов'язанням;
 – виручка, визнана в звітному періоді за договірними зобов'язаннями, виконаним в попередніх періодах;
 – зобов'язання за договорами, що підлягають виконанню, включаючи опис того, яким чином організація, як правило, виконує зобов'язання, в тому числі:

- а) істотні умови оплати;
- б) вид товарів і послуг, обіцяних до передачі за договорами;
- в) зобов'язання щодо повернень і відшкодувань і т.п.;
- г) типи гарантій та інших подібних зобов'язань;

– ціна угоди, яка розподілена на зобов'язання за договором;
 – суттєві судження та їх зміни щодо вимог договорів з покупцями, а саме:

- а) часовий період виконання зобов'язань за цими договорами;
- б) ціну угоди і суми, розподілені на зобов'язання, що підлягають виконанню в рамках договорів;

в) визнані активи за витратами, пов'язаними з укладенням та виконанням договорів з покупцями, включаючи: опис суджень щодо визначення сум витрат і метод амортизації, використаний в кожному звітному періоді; вихідні залишки визнаних активів за витратами; суми амортизації та будь-яких збитків від знецінення, визнаних у звітному періоді.

Організація представляє в звіті про фінансовий стан інформацію про виконання договорів з покупцями як договірний актив або договірне зобов'язання, в залежності від ступеня виконання зобов'язань організацією і здійснення платежу покупцем в рамках договору.

Будь-яке безумовне право на винагороду подається окремо як дебіторська заборгованість.

Якщо покупець здійснив передоплату до того, як організація передала йому контроль над відповідним товаром або послугою, в звіті про фінансовий стан представляється договірне зобов'язання.

Якщо покупець ще не оплатив відповідну винагороду за передачу товару або послуги, в звіті про фінансовий стан подаються: договірний актив (право організації на винагороду в обмін на товари або послуги, передані покупцеві або дебіторська заборгованість (безумовне право на винагороду, яке не залежить від перебігу часу).

Договірний актив і дебіторська заборгованість і будь-яке знецінення, що відноситься до них, повинні бути враховані відповідно до МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти».

Різниця між первісно визнаною сумою дебіторської заборгованості і сумою отриманої виручки повинна бути визнана як витрати від знецінення [3].

Отже, вимоги до розкриття у звітності інформації щодо виручки суттєво зросли. Компаніям необхідно буде розкривати досить детальні дані умов контрактів, що, на нашу думку, потребуватиме розробки і удосконалення внутрішньої звітності в даному аспекті, що забезпечить збір та систематизацію необхідної інформації.

За очікуванням спеціалістів, новий стандарт забезпечить більш детальне керівництво з практичних аспектів обліку виручки, поліпшить сумісність визнання виручки серед різних організацій, галузей економіки, юрисдикцій і ринків капіталу в глобальному масштабі, створить передумови для забезпечення користувачів більш корисною інформацією шляхом удосконалення розкриттів з питань виручки [9].

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Підсумовуючи вищесказане, основними відмінностями МСФЗ 15 від МСБО 18 є введення єдиної моделі для зобов'язань з виконання умов договорів, акцент не на ризиках і вигодах, а на контролі, розширене керівництво з розподілу зобов'язань за договорами, розподілу ціни, змінному відшкодуванню та іншим питанням.

Наслідки впровадження нового стандарту МСФЗ 15 будуть різними для різних компаній. Так, в компаніях, які здійснюють продаж власної продукції та послуг, об'єднавши їх в один договір або в тих, які займаються розробкою, крупних проектів, наприклад в сфері комунікацій, програмного забезпечення, будівництва, можуть значно змінитися строки визнання виручки. В інших компаніях зміни будуть відчуватися не так сильно. Однак усім компаніям слід оцінити масштаб впливу нових вимог, які зокрема, можуть вимагати внесення змін в процеси збирання та інтерпретації облікової інформації щодо доходів від договорів з клієнтами.

Нова концепція визнання виручки потребуватиме від бухгалтерів здійснення ґрунтовного аналізу умов контрактів, в тому числі з юридичної точки зору. Тому перспективними напрямками подальших досліджень в даному питанні є розгляд практичних аспектів впливу застосування МСФЗ 15 на систему обліку, звітність і бізнес-процеси компаній різних сфер економіки.

Література.

1. Асадова Е.В. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с клиентами»: краткий обзор положений нового стандарта [Электронный ресурс] / Е.В. Асадова // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2014. – №9. – Режим доступа: <https://finacademy.net/materials/article/msfo-15-vyruchka-po-dogovoram>.
2. Голов С.Ф. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами [Текст]/С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, О.М. Кулага. – К., ФПБАУ, 2010. – 308с.
3. Доуад Ф., О'Донован Б., Лухкович Э., К. ван дер Куих-Гренберг, Паркер Х., Соуз Г.Д., Фокт Э. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»: первый опыт применения [Электронный ресурс] / Ф. Доуад, Б. О'Донован и др. – Режим доступа: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/08/First_Impressions_Revenue_from_contracts_2014_rus.pdf.
4. 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.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим до доступу: <http://www.ssmc.gov.ua/ShowPage.aspx?PageID=748>.
6. Храпова О. МСФО 15 «Выручка по договорам с покупателями»: єдина модель визнання й новий із застосування [Електронний ресурс] / О. Храпова // Вісник МСФЗ. Світовий досвід. Українська практика. – 2015. – № 11. – Режим доступу: <http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine/900073>.
7. Чалий І. Г. МСФЗ 15: не лише про доходи [Електронний ресурс] / І. Чалий // Вісник МСФЗ. Світовий досвід. Українська практика. – 2015. – № 11. – Режим доступу: http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000623.
8. Чунихина Т.Ю. МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» в вопросах и ответах [Электронный ресурс]/ Т.Ю. Чунихина // Корпоративная финансовая отчетность. международные стандарты. – 2015. – №№ 1,2. – Режим доступа: <http://finotchet.ru/articles/188/>.
9. Шпортьєн Н. Нові МСФЗ: чого очікувати і як це вплине на бізнес? [Електронний ресурс] / Н. Шпортьєн // Аудитор України. – 2015. – № 1-2 (230-231) – с.72-75. – Режим доступу: <https://www.pwc.com/ua/uk/publications/2015/assets/new-ifrs-shporten.pdf>.

References.

1. Asadova, E.V. (2014), “IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: a brief overview of the provisions of the new standard”, *Korporativnaia finansovaia otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty [Online]*, vol. 9, available at: : <https://finacademy.net/materials/article/msfo-15-vyruchka-po-dogovoram> (Accessed 25 November 2017).
2. Holov, S.F. and Kostiuhenko, O.M. (2010), *Transformatsiia finansovoi zvitnosti ukrains'kykh pidpriemstv u finansovu zvitnist' za mizhnarodnyimi standartamy* [Transformation of financial statements of Ukrainian enterprises into financial statements according to international standards], FPBAU, Kyiv, Ukraine.

3. Douad, F. and O'Donovan B. (2014), "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: first experience", *Mezhdunarodnye standarty* [Online], available at: https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/08/First_Impressions_Revenue_from_contracts_2014_rus.pdf (Accessed 25 November 2017).
4. Ministry of Finance of Ukraine (2016), "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers", available at: https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/IFRS%2015_ukr_2016.pdf (Accessed 25 November 2017).
5. Ministry of Finance of Ukraine (2016), "International Financial Reporting Standards", available at: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&time=1423500775962 (Accessed 30 November 2017).
6. Khrapova, O. (2015), "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: the only recognition model and new application", *Visnyk MSFZ. Svitovyj dosvid. Ukrains'ka praktyka*, [Online], vol. 11, available at: <http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine/900073> (Accessed 25 November 2017).
7. Chalyj, I. H. (2015), "IFRS 15: not just about income", *Visnyk MSFZ. Svitovyj dosvid. Ukrains'ka praktyka*, [Online], vol. 11, available at: http://ifrs.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ000623 (Accessed 28 November 2017).
8. Chynkhyha, T. Yu. (2015), "IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers: in questions and answers", *Korporatyvnaia fynansovaia otchetnost'. Mezhdunarodnye standarty* [Online], vol. 1,2, available at: <http://finotchet.ru/articles/188/> (Accessed 25 November 2017).
9. Shporten', N. (2015), "New IFRS: What to expect and how will it affect business?", *Audytor Ukrainy*, [Online], vol. 1,2, (230-231), pp. 72-75, available at: <https://www.pwc.com/ua/uk/publications/2015/assets/new-ifrs-shporten.pdf> (Accessed 28 November 2017).

Стаття надійшла до редакції 03.12.2017 р.

(<http://www.poligrafua.net/>) (<http://www.bigmir.net/>)

ТОВ "ДКС Центр"

Вгору.